الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية
كليـــة الحقـــوق

مذكـرة مقدمـة ضمـن متطلبـات نيـل شهـادة الماستـر
تخصـص إدارة ومالية

بعنـوان:

النظـــام القانونـــي للمنازعـــات الضريبيـــة فـــي الجزائـــر

من تقديم الطالب:
طالبـــي بن عيسـى

تحت إش
لعروسـي حليـم

ـراف الأستاذ:

السنة الجامعية 2013-2014


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــداء

إلى ..... الوالـدين الكريمين أطال الله في عمرهما؛

إلى..... عائلتـــي الصغيرة، زوجتي و إبنتي " ريتـاج"؛

إلى..... كل زمـــــــــلاء الوظيفة و الدراسة؛

إلى..... كل موظفـي و عمــال قطــاع الماليـــة؛

إلى..... كــل مواطـــن غيــور على وطنـــه؛

إلى كل هؤلاء..... أهـــــــدي هذا العمل المتواضــع.

تشكـــــرات

الشكر للأول و الآخر و الظاهر الباطن للـه سبحانه و تعالى الذي أنلنا من العلم ما لم نكن نعلم و منحنا الصبر و العقل لإتمام هذا العمل

كما أتقدم بخالص الشكر إلى المشرف الأستاذ الفاضل " لعروسي حليم" على قبوله الإشراف على هذه المذكرة ، و سخائه بإرشاداته و توجيهاته ، و بنصائحه القيمة.

كما أتوجه بجزيل الشكر و العرفان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة و مناقشة المذكرة.

كم أتوجه بعميق الشكر إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل المتواضع.

تعتبر الضريبة من الموارد المالية للدولة، إن لم نقل أهمها على الإطلاق، و للوصول إلى هذه الحقيقة يكفي الإطلاع على قوانين المالية للدولة الجزائرية، و التي تجعل من الضرائب المباشرة و بـاقي الرسوم في مقدمة موارد الميزانية العامة للدولة ، كما أنها تشكل مظهرا من مظاهر سيادة الدولة من جهة، وتعبيرا عن المواطنة من جهة أخرى، إضافة إلى كونها واجبا دستوريا يفرض على المواطنين المساهمة في الأعباء العامة من خلال آدائها.

تعد الضريبة إحدى وسائل السياسة الإقتصادية العامة ، ونظرا لأهميتهاعهد المشرع الجزائري في المجال الجبائي للسلطة العامة الممثلة في إدارة الضرائب والخزينة سلطة فرضها و تحصيلها، كما زوده ما بـلمتيازات عامة بما يكفي لأداء هذه الوظيفة، حيث سن له ما قواعد إجرائية حفاظا على حقوق الخزينة العامة من جهة، و حماية للخاضعين لها من جهة ثانية، حماية لهم من كل تعسف محتمل من طرف إدارة الضرائب.

الملاحظ أن القوانين الجبائية قد تميزت في السنوات الأخيرة خاصة منذ سنة"1991" إلى يومنا هذا بحركية كبيرة، تمخضت عنها مجموعة من الإ صلاحات، الهدف منها جعل النظام الجبائي الجزائري في مستوى التحولات الإقتصادية و الإجتماعية، التي تق تضي و تفرض تبسيطه وتقريبه إلى المكلف بالضريبة، والارتقاء به ذا النظام إ لى مصاف الدول المتقدمة ؛ فمنذ دخولنا مرحلة إقتصاد السوق و المشرع الجزائري يحاول مسايرة التحولات الطارئة التي شهدها الميدان الاقتصادي، و ذلك بتعديله لنصوصقانونية و سنه لأخرى ، مما أدى إلى عدم إلمام أعوان الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة بمحتواها ، كما أن غموض النصوص القانونية و التي نجدها تحتاج إلى شرح و توضيح في الكثير من المرات، أدى إلى إصدار كم هائل من التعليمات و المذكرات التفسيرية لهذه النصوص القانونية ، الشيء الذي أدى إلى إختـلافات في تطبيقاتها، ف من خلال عملية التصريح أو حساب الضريبةو كيفية تحصيلها من طرف المصالح المختلفة لإ دارة الضر ائب أو المكلف بها ، يمكن الوقوع في عديد من التجاوزات ، مما يترتبعن ما يسمى "بالمنازعات الضريبية".

ه ذه المنازعات وردت بشأنها عدة تعاريف منها ما يقول فيه مستشار الدولة الفرنسي سابقا " André Heurte" بـأن" المنازعات الضريبية تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"[1].

(1)- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2010-2011 ، ص.14.

والأستاذ " Jacques Glas Claude" الذي يرى بأنهامجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة، و الضمانات التي توفر للمكلف بالضريبة، طوال عملية فرض الضريبة، بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، مرورا بتصفيتها ، طبقا للإجراءات المقننة للعلاقات القائمة بين المكلف بالضريبة و بين الادارة[1].

أما الأستاذ "زكريا محمد بيومي" فيرى بأن المنازعة الضريبية هي " المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة ، و مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون و للوائح ، أو لم تربط وفقا لها، و في حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة ، فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا"[2].

كما يعرفها كل من" الأستاذ محمد عاشور و الأستاذ بن سحلي سعد" على أن المنازعات الضريبية هي" مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية المباشرة، و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة اخرى"[3].

و نجد أن الأستاذ "محمد عاشور" يرى بأن المنازعات الضريبية هي " مجموعة الإجراءات القانونية العادية و الغير عادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع و إدارة الضرائب، بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة".

من خلال ه ذه التعاريف نستشف أن المنازعات الضريبية بصفة عامة تتمثل في مجموعة الخلافات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو تفسيره من حيث الإجراءات الناتجة عن تعارض موقفي كل من المكلف بالضريبة و الإدارة المسؤولة عن فرضها وتحصيلها، و تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد إحتجاج أو إعتراض المكلف بالضريبة على قرار مدير الضرائب الرافض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء المراقبة المحاسبية ، أو رفض المحاسبة ، أو تقديم معلومات غير صحيحة ،أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة...إلخ.

لقد منح المشرع الجزائري سبلا للمكلف بالضريبة يمكنه اللجوء إليها لضمان حقه ، سواء بخصوص تقدير الوعاء الضريبي أو عملية حسابه، متى كان تقدير أو فرض هذه الضريبة مشوب بعيب أو مخالفا للقانون ، أو حتى أثناء مختلف إجراءات المتابعة و التحصيل من طرف إدارة الضرائب، وذلك

(1) - Perilipe Marchessay et Jaques Glas Claude, Les Procédures Fiscales, 1988, P.10

(2)- أنظر:زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الإتحاد العربي، القاهرة، مصر، 1974، ص.33.

(3)- أنظر:فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر،طبعة2008، ص.08.

برفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب ، أو المركز الجواري للضرائب و تعني هذه المرحلة "المرحلة الإدارية للمنازعات الضريبية".

و من خلال ما سبق يمكننا القول أن أهم الدوافع المحركة للنزاع الضريبي في النظام القانوني الجزائري يمكن حصرها فيما يلي:

يمكن أن تنشأ المنازعة الضريبية حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض عليه أو في حالة تهربه ، و إستعماله لطرق الغش أو التدليس الضريبي ؛ كما ينشأ النزاع كذلك من خلال المطالبة باستدراك الأخطاء حالة قيام إدارة الضرائب بعمليتي تحديد الوعاء أوالتصفية، كما يمكن أن ترتكب أخطاء مادية ، حيث تكون الإدارة مبالغةفي تقدير المبلغ المستحق، أو قد تكون الضريبة المفروضة غير شرعية و مخالفة للقوانين أثناء مختلف إجراءات التحصيل و المتابعة من طرف إدارة الضرائب، أين يلتمس المكلف بالضريبة بموجب شكوى مراجعةو إستدراك الأخطاء ، حيث أعطى المشرع الجزائري في حالة الرد أو رفض الشكوىحق المنازعة للمكلف بالضريبة، و بمقتضاه ينعقد الإختصاص بالنظر في المنازعة الضريبية للقاضي الإداري المكلف بالفصل في هذا النوع من المنازعات ، و هنا نكون أمام" المرحلة القضائية للمنازعات الضربية ".

ما تجب الإشارة إليه هو أن المنازعة الضريبية تمثل الوجـه الآخر لما يخوله المشرع للإدارة من سلطات إستثنائية في سبيل تحصيل ما هو مقرر من ضرائب، فالمنازعة هنا هي طريق إلى الإعتدال بين السلطات الإستثنائية المخولة للإدارة و بين ضرورات تحقيق العدالة الجبائية وعلى هذا الأساس تظهر الأهميـــة البالغة التي يحتلها موضـوع المنازعات الضريبية لاسيمـــا:

- البحث في الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري ، من أجل جلب الإستثمارات وتمتع المتعاملين الإقتصاديين بكافة الضمانات القانونية، و من بينها قطاع الضرائب، و كذلك سلطات القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية.

-الدور المهم الذي أصبحت تلعبه الضريبة كأداة لضبط النشاط الإقتصادي و توجيهه في ظل التوجه العالمي الجديد للنظام الإقتصادي القائم على الإقتصاد الحر ، والسعي إلى الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

- إن موضوع المنازعات الضريبية في كل مراحله لازال يتميز بقلة الدراسات و البحوث العلمية في الجزائر، و بالتالي لا يزال إفتقار المكتبة الوطنية القانونية لدراسات حديثة تتناول هذا الموضوع و التي من شأنها المساهمة في تكوين المحامين و القضاة و الباحثين في المجال الضريبي ، الشيء الذي يترك المجال خصبا أمامنا للبحث و التنقيب فيه من أجل إثراء هذا الموضوع.

و من بين الصعوبات التي إعترضتنا عند إعداد هذه المذكرة، عدم توفر الدراسات و الأبحاث القانونية التي تتناول هذا الموضوع، و كثرة النصوص القانونية و التنظيمية المشوبة بثغرات قانونية عديدة نتيجة للتعديلات المتلاحقة لها وغموضها،الأمر الذي استتبع بصدور تعليمات و مذكرات توضيحية كثيرة تؤثر و تعبر عن الإختلاف في التطبيق و في فرض الضريبة، الشيء الذي يزيد من كمالمنازعات الضريبية في الجزائر.

إن البحث في هذا الموضوع يهدف إلى تشخيص ظاهرة المنازعات الضريبية و توضيحها و تبسيط الإجراءات أمام المكلف بها من خلال عرضها و تحليل نصوصها في ظل النظام القانوني الجزائري.

و عليه فإننا سنتناول هذا الموضوع من خلال **الإشكاليـــة التالية**:

" ما مـــدى فعاليـة النظـام القانوني الجزائـري في فـض النزاعـات الضريبية ما بين إدارة الضرائـب و المكلـف بها ؟".

كما تتضمن هذه الإشكالية جملة من **التســـاؤلات** التي نوجزها في:

- ما هي الإجراءات الإدارية الكفيلة بخلق فرص تسوية قائمة على التوازن و التكافؤ بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية؟
- ما هي مكانة لجان الطعن الإدارية في مجال تسوية المنازعات الضريبق ؟
- ما هي سلطات و آليات القضاء الإداري حال نظره في مثل هذه المنازعات ؟

للإجابة على هذه التساؤلات إعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع المنهجالوصفي و المنهج التحليلي ، و ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية كإطـار أساســي لإجراءات المنازعة الجبائية، و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و كذا مختلف النصوص الإجرائيةالمعتمدة في تسوية النزاع الضريبي في مرحلتيه الإدارية و القضائية ، بحيث إعتمدنا على خطة من فصليــن:

نعالـج في الفصـل الأول المتضمن"المرحلة الإدارية للمنازعات الضربية" ، منازعات كل من الوعاء و التحصيل الضريبيين، و ما يفرضه المشرع الجزائري من إجراءات إدارية مسبقة و إجراءات تحقيق مختلفة، كما تطرقنا من خلال هذا الفصل كذلك إلى لجان الطعن الإدارية المختصة لتبيان و دراسة مكانتهافي حل المنازعات الضريبية.

أما الفصـل الثانـي فقد تم تخصيصه "للمرحلة القضائية من المنازعات الضريبية" ، و نظرا لمبدأ التقاضي على درجتين ، فقد تناولنا من خلاله سير الدعوى القضائية إبتداءا من حيث إيداع العريضة وصولا إلى إجراءات التحقيقثم صدور الحكم أو القرار، ثم مرحلة الطعن فيهما أمام كل من المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

الفصـــل الأول: المرحلـــة الإداريـــة للمنازعـــات الضريبيـــة

تشكل دراسة المنازعات الضريبية في جانبها الإجرائي أهمية عملية بالغة ترجع إلى التطور الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق، والمشرع يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية وذلك بتعديله لنصوص، وبسنّه لأخرى ، مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والاطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية، والتي تحتاج إلى شرح وتوظيف بواسطة تعليمات ومذكرات، مما أدى كذلك إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى وحتى من مصلحة إلى أخرى، الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق واختلاف في فرض الضريبة، والذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة والمكلف، وبالرغم من كون المشرع قد جعل حل الخلاف الناشئ بين الإدارة والمكلف بالضريبة يتم على مرحلتين، إلا أنه يسعى لجعله يفضّ خلال المرحلة الإدارية ولا يرقى للمرور إلى المرحلة القضائية، وعليه فمجمل القواعد الإجرائية التي تمس مختلف الأشكال التي يتم على أساسها تنظيم العمليات الناتجة عن عدم رضا طرفي القاعدة الضريبية من إدارة ومكلف فيما يتعلق بالقيم الضريبية المفروضة خلال أول مرحلة تمثل إجراءات تسوية المنازعات الجبائية أمام الجهة الإدارية، باعتبارها المرحلة الحاسمة في الموضوع والإجراء الأساسي الممنوح للمكلف للدفاع عن حقوقه من جهة ووسيلة للإدارة لتصحيح أخطائها من جهة أخرى قبل اللجوء إلى القضاء.

ومراعاة لدور المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية كمرحلة أولية فقد أحاطها المشرع بأهمية بالغة، ويتضح ذلك من خلال مختلف الآليات التي وضعها لذلك في إطار المرحلة الإدارية وعن آليات تحريكها من قبل المكلفين فهي تتم بصورتين، الأولى من خلال الطعن الأولي بواسطة الشكاوى والإعتراضات أمام الإدارة الضريبية، والثانية عن طريق اللجوء للجان الطعن الإدارية المختلفة ،وذلك بواسطة الطعون التي يتظلمون من خلالها بعدم مشروعية قرار أو إجراء معين تجاههم أو يطلبون جبر ضرر يكون قد حلّ بهم نتيجة عمل أو تصرف إداري معين، والتي تأخذ أشكالا متعددة.

وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى مختلف الإجراءات التي يمر بها النزاع الضريبي منذ نشوئه وهذا طبعا خلال المرحلة الإدارية، حيث نتناول من خلال المبحث الأول مسألة الطعن أمام إدارة الضرائب كأول إجراء إجباري لحل النزاع الضريبي بنوعيه، أي التطرق إلى الطعن الأولي أمام إدارة الضرائب في حالة كل من منازعات الوعاء والتحصيل الضريبيين أما المبحث الثاني فسيتم التطرق من خلاله إلى الطعن أمام اللجان الإدارية المختلفة المختصة.

المبحث الأول: الطعن النزاعي الأولي أمام إدارة الضرائب.

على المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ للقضاء لرفع دعوى ضد قرار إدارة الضرائب أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة، وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى كل من منازعات الوعاء الضريبي التي تقوم على الأساس الذي بناءا عليه تم فرض الضريبة كمطلب أول، أما المطلب الثاني فسنتطرق من خلاله إلى منازعات التحصيل الضريبي أين يطعن المكلف بالضريبة في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تمت بها عملية التحصيل.

المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي.

يقصد بوعاء الضريبة **"** المرحلة الإدارية التي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل المكلف، وفق أنظمة متعددة، منها نظام التقدير الجزافي (حاليا نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)، ونظام الربح الحقيقي، والنظام المبسط**"**[1].

ووفق ذلك تتم عملية ربط الضريبة، والتي تعني تحديد السعر أو النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، فقد تكون ضريبة خاصة، أي مبلغ محدد مقابل كميات أو أحجام أو مساحات (مثل: الرسم على الأكياس البلاستيكية **10.5**دج/كلغ^2، أو تكون قيمة أو معدل نسبة مئوية تفرض على قاعدة معبر عنها بمبلغ نقدي (مثال: الرسم على النشاط المهني بنسبة (2%)[3].

وعليه فمنازعات الوعاء الضريبي تشمل العمليات والإجراءات المرتبطة بأساس فرض الضريبة وحسابها، كما يتعلق الأمر بتقييم رقم الأعمال أو مستوى الدخل أو مكونات رأس المال وهنا يكون طلب المكلف بالضريبة متعلق بمراجعة حساب الضريبة بإعادة تكييف الحدث المنشئ لها أو مراجعة المعدلات المطبقة.

---

(1)- Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, 1er édition, Décembre 1990, p.63.

(2)- أنظر: المادة : 53 من القانون رقم: (03-22)، المؤرخ في: 2003/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، (الجريدة الرسمية ،عدد:083 لسنة 2003، المؤرخة في: 29ديسمبر 2003).

(3)- أنظر: المادة رقم: 222 من الأمر رقم: (76-101) ، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم ، (محدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014).

فهذا النوع من النزاع يخول للجهة التي تبت في صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للدستور[1]، وللمقتضيات التشريعية والتنظيمية الأخرى وفي حالة ما تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئيا أو كليا لهذه الضريبة حسب الحالة.

فالمشرع أوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي "التظلم الإداريالمسبق"أو كما سميمن خلال القوانين الجبائية بـ "الشكايـــة" [2]، وبالتالي فإن الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، على أن توجه هذه الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو المركز الجواري للضرائب، حسب الحالة، وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها؛ فالشكوى الضريبية كما ورد تعريفها من طرف فقهاء القانون بالجزائر:" هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما: تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها لدى إدارة الضرائب، وكذا السماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف"[3].

ونظرا للخصوصيات التي ميز بها المشرع هذه المرحلة ، وبالأخص من حيث إجراءات وشكليات وآجال تقديم هذه الشكاية، فقد ارتأينا تخصيص الفرع الموالي من هذا المبحث لآجال تقديم التظلم المسبق أو الشكاية، وكذا شكلها ومحتواها.

الفـرع الأول: التظلـم الإداري المسبـق (الشكايـة).

تتميز النزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة قواعد التظلم الإداري المسبق الذي يقدم من طرف المكلفين بأنها منظمة في نصوص قانونية خاصة، غير قانون الإجراءات المدنية، وبالتالي يكون على المدعي أن يلتزم بها وإلا رُفِض تظلمه[4].

---

[1]- أنظر: المادة "64" من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم: (96-438)، المؤرخ في:1996/12/08.

[2]-أنظر: أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، 2008 ص.19.

[3]- أنظر: أمزيان عزيز، نفس المرجع، ص.19.

[4]- أنظر: المادة :"71" من القانون رقم: (01-21)، المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بالقانون: (13-08) المؤرخ في: 2013/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.(الجريدة الرسمية، عدد: 068لسنة: 2013 ،المؤرخة في: 31 ديسمبر 2013).

كما يجب على القاضي الفاصل أن يطبق هذه المواد الخاصة المذكورة في قوانين الضرائب، والمنظمة للتظلم طبقا للقاعدة القانونية التي تشير إلى أن "القانون الخاص يقيد العام..."[1].

وقد أكدت الغرفة الإدارية بـالمحكمة العليا وجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية ، وذلك بموجب القرار رقم :96798 المؤرخ في:14 فيفري 1993، الصادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا ، وهذا تطبيقا لمحتوى المادة:168من قانون الإجراءات المدنية (قبل إلغائه)[2]، وعليه فإن كل مخالفة لهذا الإجراء السالف الذكر يترتب عليه سقوط الدعوى شكلا[3].

وتكمن أهمية التظلم في نتائجه، ذلك أن اللجوء إلى الإدارة بطلب إعادة النظر فيما صدر عنها من قرارات، كثيرا ما يؤدي إلى حل النزاع في بدايته، مما يجنب الخصوم المصاريف القضائية والأتعاب، إضافة إلى تخفيض العبء على الجهات القضائية[4].

ولقد تعددت تعاريف الشكوى الضريبية، فنجد منها أن "الشكوى" هي "عبارة عن مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية"، وهناك من يرى "الشكوى الضريبية أنها تلك التظلمات الإدارية التي تهم المنازعة في مجموع الضرائب والرسوم"[5].

وتجدر الإشارة إلى أنه **قبل** صدور قانون المالية لسنة 2002،الذي أحدث قانون الإجراءات الجبائية، كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي **ستة (06) أشهر** يبدأ احتسابها من يوم تسلم المكلف بالضريبة لإشعار عن دفع محتوى جدول ضريبي.

وتعتبر الشكاوى المقدمة أو المرسلة بعد انقضاء الآجال المحددة غير مقبولة، وهنا نميز بين أربعة (04) أنواع من الشكاوى من حيث تاريخ تقديمها والتي يمسها عيب الآجال[6] وه ـي:

---

[1]- أنظر: د/ خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية ، (شروط قبول دعوى الإلغاء الإدارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص.86.

[2]- أنظر: د/ حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص.34.

[3]- أنظر: حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية) ،دار الخلدونية، الجزائر،2007، ص.09.

[4]- أنظر: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص38.

[5]- Ghille Noel, la réclamation préalable devant les services des impôts, L.G.D.J,France , 1985, p.203.

[6]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2010-2011 ، ص.24.

01-الشكوى السابقة:

الشكوى السابقة هي الشكوى التي ترفع أمام الإدارة الجبائية كتظلم عن الضرائب والرسوم المفروضة، **والمقدمة قبل تاريخ بداية حساب المواعيد المتعلقة بالشكوى المحدد وفق القانون**، وتعتبر غير مقبولة كونها سابقة لأوانها حيث لا يمكن للمكلف بالضريبة تقديم شكوى قبل إبلاغه من قبل مفتشية الضرائب بقيمة الضرائب المفروضة عليه.

2- الشكوى المتأخرة:

الشكوى المتأخرة هي الشكوى التي ترفع لإدارة الضرائب **بعد نهاية المواعيد المحددة قانونا**، وتعد غير مقبولة، وتكون محل رفض من الإدارة، غير أنه يمكن لمدير كبريات المؤسسات المديرالولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب، حسب مجال الإختصاص القيام بعمليات التخفيض التلقائي أو التعويض على الحقوق حسب الحالة.

03- الشكوى التكميلية:

وهي الشكوى التي تكون **مكملة للشكوى الأولى**، بحيث تحمل وقائع ومعطيات جديدة وتكون محل قبول في حالة تقديمها قبل صدور القرار المتعلق بالشكوى الأولى وضمن الآجال القانونية المحددة.

04- الشكوى المتعاقبة:

الشكوىالمتعاقبةهي الشكوى التي يقدمها المكلف للإدارة بعد **تقديمه الشكوى الأولية** ، حيث لا تحمل الأخيرة أي معطيات أو وقائع جديدة عن الشكوى الأولى، وتحمل نفس القيم الضريبية المفروضة ونفس الطلبات، وهنا نجد حالتين:

- **الحالة الأولى:** تقديم الشكوى **قبل صدور القرار:** وفي هذه الحالة يتم وضع الشكوى ضمن ملف الشكوى الأولى، ويتم إبلاغ المكلف بالضريبة بتكرار الشكوى.
- **الحالة الثانية:** تقديم الشكوى **بعد صدور القرار** : وفي هذه الحالة يتم إبلاغ المعني بازدواج الشكوى، وكون الأخيرة تحمل نفس المعطياتفالقرار يكون نفسه ولا يمكن صدور قرارين لشكوى واحدة من قبل الإدارة.

كما يرى البعض في الفقه الجزائري أن الشكوى الضريبية "هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، تهدف لتحقيق **غايتين**، هما:

– تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي قد تجد حلا لدى إدارة الضرائب.

– استمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة[1].

وقد تناول المشرع الجزائري الشكوى من خلال نص المادة " **70**" من قانون الإجراءات الجبائية[2]، ونشير كذلك إلى أن المشرع الفرنسي قبله قد ذهب إلى عدم جواز رفع دعوى أمام القضاء الإداري في حالة عدم تقديم شكوى ، إلا في حالة غياب قرار من الإدارة في الآجال المحددة قانونا حيث يكفل حق اللجوء إلى القضاء من طرف المكلف، وعليه فالشكوى الضريبية إجراء جوهري من النظام العام[3]، لكن هذه **الميزة ليست مطلقة** على كل المنازعات الضريبية[4] بل يستثنى منها تلك المتعلقة بحق سوق التسجيل (المادة رقم: 355 من قانون التسجيل)، وكذلك الضرائب غير المباشرة.

أولا: آجال تقديم الشكوى:

تخضع الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة أساسا إلى[5]:

– مدير كبريات المؤسسات (D.G.E)

– المدير الولائي للضرائب.(D.I.W)

– رئيس مركز الضرائب.(C.D.I.)

– رئيس المركز الجواري للضرائب.(C.P.I)

وفق ما نص عليه المشرع الجزائري في مختلف القوانين الجبائية إلى شروط شكلية وآجال عامة وخاصة.

كأصل عام يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة، فإن لم توجد يرجع إلى القواعد العامة (أي قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، وما دمنا بصدد دراسة الشكوى في المادة الضريبية ، فمن الواجب علينا الرجوع إلى القوانين الخاصة بذلك وبالأخص المادة **"72"** من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نستشف من خلالها **نوعين من الآجال**:

---

[1]- أنظر: مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص.07.

[2]- تنص المادة "70" على أنه: " تدخل الشكوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

[3]- أنظر: مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ،2003، (القرار رقم: 6509، المؤرخ في:2003/02/25، ص. 75).

[4]- Ministère des Finances/D.G.I/Direction du contentieux ; Instruction Générale sur les procédures contentieuse 2012, p.37.

[5] -Ministère des Finances /DGI/ guide pratique du contribuable, édition 2014, Algérie, p. 71.

01- الآجـال العامــة:

كقاعــدة عامة، تقبل الشكايات إلى غاية تاريخ"31 ديسمبر" من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى[1].

فمثلا الجدول الضريبي الذي أدرج للتحصيل في شهر جوان2014 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2016.

أما إذا كانت الضريبة محل الشكوى لا تتطلب إدراجها في الجداول الضريبية، فالآجال تصبح[2]:

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

– إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيهاالضريبة برسمهاإذا تعلق بالحالات الأخرى.

02- الآجـال الاستثنائيـة: من الاستثناءات الواردة على القاعدة العامة السالفة الذكر نجد[3]:

- **حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة** : الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي عل ـم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.
- **حالة الخطأ في توجيه الإنذارات** : سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في: 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.
- **التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري** : من الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها نجد "الرسم العقاري" [4]، فالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة مثل تهديم عقار مبني كان خاضعا لهذا الرسم، أو شغور محل ذو استعمال سكني أو تجاري، أو توقف مركب صناعي عن النشاط....

---

[1]- أنظر: المادة "72 فقرة 01" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: المادة"72 فقرة 03"من نفس القانون.
[3]- أنظر: الفقرتين:"02و05" من نفس المادة..
[4]- أنظر: المواد من "248 إلى 261" من الأمر رقم: (76-101) المؤرخ في :09 ديسمبر 1976،المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (محدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014).

- **تقييم أرقام أعمال وفق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة** : حيث يتم تقديم الشكوى في هذه الحالة في أجل ستـة (06) أشهر ابتداءا من تاريخ الإشعار النهائي الجزافي[1].

كما نشير إلى أن التاريخ المعتبر لتقديم الشكوى وفق نص المشرع الجبائي هو تاريخ الاستقبال من قبل المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، وفي حالة كان الإرسال عن طريق البريد، وإذا كان آخر يوم من المواعيد هو يوم عطلة فيمكن استقبال الطلب في اليوم الموالي ليوم العطلة.

كما يمكن للمكلف بالضريبة إتمام ملف شكواه في أجل ثلاثين (30) يوما يُسري من تاريخ استلام الاستدعاء الموجه له من قبل الإدارة قصد إتمام ملفه، وفي حالة عدم الامتثال خلال الآجال الممنوحة تصدر الإدارة قرارها بالرفض[2].

ثانيـا: شكـل ومحتـوى الشكـوى:

إضافة إلى الآجال المحددة والواجب التقيد بها في طرح الشكوى، ألزم المشرع المكلفين بضرورة احترام شكل محدد ، وتضمين المحتوى ببيانات ومعلومات تسمح بتسهيل وتفعيل عمل مصالح الإدارة الجبائية في معالجة الشكاوى المعروضة أمامها.

01- شكـل الشكوى:

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكلية في شكل ضمن قواعد معينة [3]، واعتبرها كشروط أساسية لقبول الشكوى شكلا، ونوجزها فيما يلي:

1 - تكون الشكوى مكتوبة على ورق عادي، وبالتالي فهي لا تخضع لحقوق الطابع[4].

2 - أن تكون الشكوى فردية وهو الأصل، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا،مثلأعضاء شركات الأشخاص كشركة التضامن[5] أن يقدموا تظلمات جماعية.

3 -يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة [1]،**أي لا تك ـون متعلقة بع ـدة أنشطة،** أو تتضمن عدة أنواع من الضرائب والرسوم أو تتضمن صنفين من الطلبات (أي نشاط واحد، ونوع واحد من الضرائب).

---

[1]- أنظر: المادة" 15" من القانون رقم: (12-12) ،المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، (الجريدة الرسمية، عدد: 072 لسنـة 2012، المؤرخة في: 30 ديسمبر 2012) .

[2] -MF/D G I, Guide pratique du Contribuable, Algérie.2014 , p.73.

[3]- أنظر: المادة" 73" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[4]- أنظر: محمد بوجمعة، إدارة المنازعات الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2009، ص. 37.

[5]- أنظر: المادة " 551" من الأمر رقم:(75-59) ،المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالقانون :(05-02) ،المؤرخ في 2005/02/06 ، (الجريدة الرسمية، عدد: 11/ 2005).

4 -رغم أن الشكوى غير خاضعة لحقوق التسجيل والطابع، إلا أن المشرع اشترط من خلال المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية أن تك ـــون موقعـــة باليـــد من طرف صاحبها نفس ـــه أو وكيله القانوني.

02- محتـــوى الشكوى:

لقد اشترط المشرع الجبائي الجزائري جملة من النقاط ، والتي تستوفي محتوى الشكوى الموجهة إلى إدارة الضرائب التابعة لها مكان فرض الضريبة، وفي هذا الإطار لم يكتفي المشرع بتحديد المتطلبات الواجب احترامها من قبل المكلف بدفع الضريبة ، بل اشترط عليه احترام البيانات الواجب توافرها في الشكوى تحت طائلة عدم القبول، ونذكر من بين هذه الشروط الموضوعية:

أ-عرض الدفوع: المقصود بها الأسباب التي جعلت المكلف بالضريبة يتقدم بالشكوى إلى مدير الضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، حسب الحالة، والتي دفعته إلى عدم قبول الضريبة المفروضة عليه.

ب- عرض الوسائل والطلبات:

- بالنسبة للوسائل يقصد بها المبررات والحجج القانونية (نصوص تشريعية) التي يقدمها المكلف بالضريبة بغية تصحيح الخطأ الذي وقع في حقه من قبل الإدارة الضريبية.
- أما الطلبات فيبين من خلالها المكلف بالضريبة غرضه، سواء كان إعفاء ، تخفيض أو تصحيح كما يجب أن تكون هذه الطلبات متماشية مع الوسائل والدفوع المقدمة.
- طبيعة الضريبة المتنازع فيها: يشترط على المكلف بالضريبة الإشارة وبدقة إلى طبيعة الضريبة المعترض عليها، وهذا تحت طائلة عدم القبول[2].
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وهذا إن تعذر استظهار نسخة من الإشعار بالدفع (الإنذار)، أما في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- توقيع صاحب الشكوى، حيث يكون التوقيع باليد –إلا في حالة الوكالة- حيث يمكن للوكيل التوقيع مكان المكلف الأصلي حسب الحالات المنصوص عليها في المادة " **75**" من قانون الإجراءات الجبائية.

---

[1]- أنظر: العيد صالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، (أنظمة- رقابة - منازعات جبائية) ، دار هومة ، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص.88.

[2]- أنظر: المادة رقم: "73" فقرة "04" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

- تعيين موطن المكلف المشتكي، حيث يجب على كل مكلف مشتكي مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له بالجزائر[1].

***تجدر الإشارة إلى أن المشرع من خلال المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية، وفي تحديده لشكل ومحتوى الشكوى الواجب التقيد بها، قد نص على الشرطين الأولين (منفردة-لا تخضع لحقوق الطابع)، ثم جاء بشروط أخرى في الفقرة الرابعة من نفس المادة، وسبقها بعبارة " تحت طائلة عدم القبول"، وهذا ما يعطي لنا قراءة أن الشرطين الأولين لا يوقعان الشكوى تحت طائلة عدم القبول.**

كما نشير إلى أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، وهذا في أجل ثلاثين (**30**) يوما، اعتبارات من تاريخ الاستلام، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (**30**) يوما المذكورة أعلاه، أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي ، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول، وهنا يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في هذا القرار أمام لجنة الطعن المختصةأو المحكمة الإدارية، وهذا ضمن الشروط المحددة قانونا[2].

الفـرع الثانـي: التحقيـق في الشكوى واتخـاذ القـرار.

في إطار احترام التكامل القانوني للتشريعات الوطنية، ووحدة النسق التقنيني، فقد أوجب المشرع اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق، وإن كان هذا التظلم يوجه إلى السيد المدير الولائي للضرائب الذي اعتاد المكلفون على سماع منصبه، فإن رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب ومدير كبريات المؤسسات ، هي مناصب تدخل في إطار التنظيم الجديد للإدارة الجبائية[3] ؛ فبعد تعرضنا لكيفية توجيه الشكوى والشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها فيها سوف نتابع الإجراءات التي تسير عليها بعد وصولها إلى الإدارة الضريبية وسنبين ذلك من خلال كيفية التحقيق فيها أولا ، ثم كيفية اتخاذ القرار والسلطة المختصة في ذلك.

أولا- التحقيـق في الشكـوى.

بعد إرسال أو إيداع المكلف بالضريبة لشكواه، واستقبالها من طرف المصلحة المختصة، يسلم أو يرسل له وصل استسلام وهذا بعد تسجيلها في سجل خاص وإعطائها ترقيم حسب

---

[1]- أنظر: المادة "75" قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر:المواد" 80-81-82" من نفس القانون.
[3]- أنظر:القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم الإدارة الجبائية و سير عملها.

ترتيب ورودها، ثم تدخل الشكوى في مرحلة مهمة وهي مرحلة التحقيق قبل البت فيها، حيث تبدأ عملية التحقيق عن طريق أعوان مؤهلين قانونا، وذلك بإتباع جميع الإجراءات والمراحل القانونية لتحقيق جملة العمليات الهادفة، للوقوف من جهة على صحة ودقة المعلومات المقدمة، والوصول من جهة أخرى للاستنتاجات والبيانات النهائية التي تساعد وتساهم في العملية التي تليها، وهي اتخاذ القرار النهائي بصفة واضحة وشفافة.

ويتضمن التحقيق في الشكوى بالأساس إجراءات أساسية تتخللها مجموعة من العمليات وتتمثل أولا في الفحص الأولي للشكوى ثم التحقيق الأولي، وفي الأخير الفحص النهائي لشكل ومضمون الشكوى قصد اتخاذ القرار.

01- الفحـص الأولــي للشكـوى:

للمكلف بالضريبة الحرية في إيداع شكواه شخصيا باليد أو عن طريق البريد أو عن طريق وكيل[1]، لتستقبل من قبل المكتب المكلف بتنظيم البريد للمصلحة المعنية ، والتي قد تكون مديرية كبريات المؤسسات[2]، المديرية الولائية للضرائب أو إحدى مفتشياتها، مركز الضرائب، أو المركز الجواري للضرائب، [3] ووفقا لأحكام المادة " 71" من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم تسجيل الشكوى على مستوى المصلحة المكلفة بالمنازعات الضريبية في سجل خاص بالشكاوى، ويقدم وصل للمكلف من قبل المصلحة، حيث يعتد بتاريخ تقديمه، وتطبيقا لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية على المكلفين بالضريبة تقديم الشكوى للمصلحة التابع لها نشاطه مهما كانت قيمة الضرائب المفروضة، وبصفة عامة يتحدد مقدار الاختصاص لكل هيئة أو مصلحة من مصالح الضرائبعلى حسب مقدار الضرائب المفروضة، وتقوم المديرية الفرعية للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات أو المصالح المختصة بالمنازعات لكل من المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب بعد استقبال الشكاوى وتسجيلها، إرسال الطلب المقدم من قبل المكلف لمصلحة الشكاوى، وتسجيل المعطيات التالية: - تحديد صفة المكلف بالضريبة- تاريخ تقديم الشكوى- طبيعة وقيمة الضرائب المفروضة.

كما تجدر الإشارة إلى أن الشكاوى غير المحددة للمصلحة المختصة ضمن طلب المكلف في الشكوى، فإنه يتم تحويلها للمصلحة المختصة للنظر فيها مع إعلام المكلف المعني بالتحويل

---

[1]- أنظر: المادة رقم:" 24" من القانون رقم:(07-12) ،المؤرخ في: 2007/12/30 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، (الجريدة الرسمية عدد:082 لسنة 2007 ، المؤرخة في: 31 ديسمبر 2007) .

[2]- مديرية كبريات المؤسسات منشأة بموجب المرسوم التنفيذي رقم : (02-303)، المؤرخ في : 2002/09/28 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

[3]- تم خلق مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009/02/21.

الحاصل، أما بالنسبة للشكاوى المحددة للمصالح المختصة، فتقوم هذه الأخيرة بفتح سجل سنوي لكل مفتشية ضرائب تابعة لها،حيث يتم تقسيم هذا السجل حسب التنظيم المعمول به إلى ثلاثة أقسام، القسم الأول خاص بالشكاوى المتعلقة بالطعن ا **لنزاعـي** الأولي، الثاني للشكاوى المتعلقة بالطعن **الولائـي**، أما القسم الأخير فيحدد حالات **التخفيضات التلقائية**.

- بالنسبة للفحص الأولي هناك من الشكاوى التي تتطلب الرجوع للمفتشية المعنية، وهي تشكل أكثر الحالات الواقعة، حيث ترسل الشكاوى إلى رئيس المفتشية المختص إقليميا قصد إجراء تحقيق أولي.
- وهناك من الشكاوى المحتوية لأكثر من مجال اختصاص جبائي من خلال طلباتها، وفي ه ـذه الحالة تقوم المصلحة المستقبلة بنسخ الشكاوى حسب عدد المصالح المختصة والمعنية بالفحص والتحقيق.

كما نشير إلى أنه بالرغم من نص المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية [1] على وقوع تحت طائلة البطلان للشكاوى التي يمسها عيب الشكل، إلا أنه يمكن مراجعة العيوب المتعلقة بالشكل للشكاوى قبليا قبل صدور القرار، والذي يمس على الخصوص:

- غياب ذكر الضريبة المعترض عليها.
- غياب بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإشعار بالدفع (الإنذار).
- غياب توقيع صاحب الشكوى أو الوكيل حسب الحالة.

حيث تقوم المصلحة المكلفة بالمنازعات بإبلاغ المكلف بواسطة رسالة موصى عليها قصد تكملة ملف الشكوى في أجل (30) يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة[2].

ففي حالة رد المكلف هنا يتم إضافة التعديلات للملف الأصلي وإرساله للمصلحة المختصة بالتحقيق الأولي، أما في حالة تعذر الرد في أجل ثلاثين (**30**) يوما، أو كان الرد ناقصا يقوم مسؤول المصلحة المختصة بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.

02- التحقيـق الأولـي للشكـوى:

تقوم المصالح المختصة بعد استقبالها للعرائض المتضمنة شكاوى بتسجيلها في سجل خاص بمصلحة المنازعات والمرقم سنويا حسب صنف الشكاوى، ثم إرسالها إلى التحقيق الأولي.

---

[1]- أنظر: المادة "73" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: المادة" 73 فقرة 04"من نفس القانون أعلاه.

أ- المصالح المختصة بالتحقيق الأولي:

نلاحظ من خلال تنوع أصناف الضرائب أن عملية التحقيق الأولي تختلف، حيث :

- أن القاعدة العامة أن التحقيق في الشكوى يتطلب الرجوع إلى المفتشية المختصة بفرض الضريبة - لكن- في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)[1] ونظرا لاحتوائها على مداخيل فئوية (أرباح صناعية وتجارية- أرباح غير تجارية- أرباح فلاحية- مداخيل إيجارية...) [2] فإنها تطرح نوع من الصعوبة في تحديد المصلحة المعنية بالتحقيق حيث تكون حسب كل حالة.

ففي حالة اتباع كل من المقر الجبائي ومقر النشاط لنفس مفتشية الضرائب فطبيعة الحال التحقيق يؤول لمفتشية إقليم مكان النشاط.

أما في حالة المقر الجبائي ومكان النشاط يتبعان لمفتشيتان مختلفتين ومن ولايتين مختلفتين فيتم استقبالها وتسجيلها وفحصها والتأكد من أن الطلب كان حول نزاع تقديري لمداخيل فئوية ثم إعادتها إلى المديرية الولائية أين يعاد تسجيلها في السجل الخاص حسب ورودها، ثم إرسالها إلى المديرية الولائية لمفتشية مكان النشاط لتأكد نفس الإجراء، وبعد التحقيق في كل من المفتشيتين (مكان فرض الضريبة ومكان النشاط) يعود القرار النهائي إلى المدير الولائي لمكان فرض الضريبة في حل النزاع.

هذا فقط بالنسبة لحالة الشكاوى المنازعة في تقدير المداخيل الفئوية ، أما لو كان الأمر يتعلق بخطأ حسابي أو وجود تكرار أو إسقاط دين ضريبي أو إسقاط عبء قابل للحسم... ، فالفحص والتحقيق يكون فقط من قبل المفتشية التابعة لمقر فرض الضريبة.

للإشارة فإن المنازعة في مادة " الضريبة على الدخل الإجمالي " بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام المبسط[3] الفحص والتحقيق يؤول لمفتشية مكان النشاط والذي هو نفسه مكان فرض الضريبة.

---

[1]- أنظر: المادة " 104 "من الأمر : (101/76)، المؤرخ في : 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،المعدل و المتمم.

[2] -Ministère des Finances , DGI, Guide pratique du Contribuable, Edition 2014, Algérie, P.05.

[3] - أنظر: المادة "03 " من القانون: (07-12)، المؤرخ في 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، (الجريدة الرسمية، عدد: 082 لسنة 2007 ، المؤرخة في: 31 ديسمبر 2007).

- أما في حالة الشكاوى المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة (I.F.U)[1] فيطلب سوى تدخل مفتشية الضرائب أو المركز الجواري للضرائب أو المركز الجواري للضرائب لمكان ممارسة النشاط[2].
- أما بالنسبة للشكاوى الناتجة عن الرقابة المحاسبية أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية (VASFE) فالتحقيق في الشكاوى يعود للمصالح التي قامت بالرقابة حسب الحالة.
- مصالح البحث والتحقيق (SRV)[3].
- مصلحة الرقابة الجبائية (SDCF).
- المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية (IRSF).

حيث تقوم هذه المصالح بتقديم تبريرات لما توصلوا إليه أثناء رقابتهم وإعادة تقديرهم لمداخيل المكلف، وهذا لتقديم رأيا لمصلحة المنازعات الجبائية غير نهائي وغير ملزم.

أما بالنسبة للشكاوى الناتجة عن تقدير الوعاء الضريبي بصفة عامة ومهما كان نوع الضريبة والرسم المتنازع فيه، فإن التحقيق يعود للعون المكلف الذي قام بتحديد الوعاء مع مسؤول المصلحة المعنية بتحضير ملخص للاستنتاجات حول شكل ومضمون الشكاية كما سنتطرق إليه لاحقا.

ب- طريقة التحقيق الأولي في محتوى الشكوى:

تقوم مصلحة المنازعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب ، مديرية كبريات المؤسسات ، مركز الضرائب أو المركز الجواري حسب الحالة، مباشرة وبمجرد استقبال الملف بعد إتمام عملية التحقيق الأولي للشكوى من قبل المصالح المختصة السالفة الذكر، حيث يقوم العون المحقق بمعاينة وفحص جميع الوثائق والبيانات الضرورية لمعالجة الشكوى النزاعية والمقدمة ضمن الملف المرسل من قبل المصالح التي قامت بفرض الضريبة.

ونشير إلى أن العون المكلف بالتحقيق إذا رأى نقص أو غياب لوثائق أساسية وضرورية للقيام بالتحقيق يمكنه تقديم طلب للمصلحة التي فرضت الضريبة، أما إذا كان التحقيق الأولي فيه غموض أو تناقض فيطلب "تحقيق إضافي".

---

[1]-أنظر: المادة "02 "من القانون رقم: (06-24) ،المؤرخ في: 2006/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية، عدد: 085 لسنة 2006 المؤرخة في: 27 ديسمبر 2006).

[2]- أنظر: التعليمة رقم: 541/ و.م/ م.ع. ض/ م.م.ج المؤرخة في 2007/04/24 المتعلقة بمنازعات الضريبة الجزافية، الصادرة عن وزارة المالية، (المديرية العامة للضرائب).

[3]- أنظر: المرسوم التنفيذي رقم : (98-228)، المؤرخ في :1998/07/13 ،المتضمن إنشاء مديرية البحث والتحقيقات (DRV).

- **التحقيق في شكل الشكاية:**

بعد استلام الشكاية المحقق فيها من قبل ، يقوم العون المحقق بمصلحة المنازعات بالبحث والتأكد ما إذا كان تقديم الشكوى في الآجال المحددة قانونا من جهة، ومن جهة أخرى إذا ما كانت الشكوى تستجيب لكافة القواعد الشكلية الأخرى المنصوص عليها في المواد :" 73، 74، و 75"من قانون الإجراءات الجبائية، لاسيما مدى توجيه الشكاية إلى السلطة المختصة، حيث أن فقدان الشكوى لقاعدة أساسية قد يعرضها لعيب الشكل وبالتالي تصبح محل عدم قبول من طرف الإدارة.

بالنسبة للآجال المحددة قانونا ، يجب مراعاة بدقة التواريخ التي تم على أساسها تقديم واستقبال الشكوى، وعليه تلزم الإدارة الجبائية في فحصها للآجال للنظر بالخصوص إلى "تاريخ تقديم الشكوى"، وهو تاريخ بداية حساب آجال تطبيق الإجراءات وتاريخ نهاية الأجل.

إن فحص الآجال ومراعاة مدى احترام المكلفين لها في تقديم الشكاوى الهدف منه تحديد ما إذا كان تقديم الشكاوى لا يمسه عيب الآجال[1]، وبعد فحص الآجال تكون الشكوى:

- ✓ **مقبولة** إذا قدمت في الآجال القانونية.
- ✓ **غير مقبولة**: إذا قدمت قبل آجالها القانونية (شكوى سابقة).
- **شكوى مرفوضة** (معيبة) إذا قدمت بعد انتهاء الآجال القانونية.

بالإضافة إلى الجانب الشكلي المتمثل في الآجال القانونية هناك فحص لقواعد شكلية أخرى وضع المشرع الشكوى تحت طائلة عدم القبول في حالة إهمالها، وتتمثل هذه القواعد تحت طائلة البطلان وعدم القبول في:[2]

- خاصية الطلب الفردي والجماعي للطلب.
- ضرورة وجود مقر بالجزائر بالنسبة للأشخاص المقيمين بالخارج.
- التوقيع وصفة الشخص المقيم للطلب على حساب الغير.

أما إذا استوفت الشكوى جميع الشروط المذكورة أعلاه فستحظى بالقبول المبدئي في انتظار الفحص أو التحقيق من حيث المضمون.

[1]- أنظر: المادة:"72" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص.52.

- **التحقيق من حيث الموضوع:**

بعد تفحص مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكاية من الجانب الشكلي لها، ينتقل إلى الجانب الموضوعي، أي عملية فحص المضمون، والتي تعد أهم مرحلة في التحقيق وتشمل عملية فحص المضمون شقين أساسيين:

- **فحص بيان القضية:** ويقصد به حصر الأسباب والظروف المحيطة بقضية النزاع الضريبي بمعرفة الضرائب المفروضة عليه، وكذا نقاط النزاع الأساسية والثانوية، وكذا تقييم وتقدير المسوغات القانونية للطلب المقدم، أي الوسائل القانونية والتنظيمية التي يذرع بها المكلف في اعتراضه على الضرائب المفروضة، وبالتالي الوقوف على درجة مصداقية البواعث والحجج من طرف المكلف.
- **فحص الوقائع والدوافع:** يجب تحديد الوقائع والأحداث الأصلية والأساسية لعملية فرض الضرائب محل الشكوى، فإذا كانت الإجراءات المتبعة في تحديد وفرض هذه الضرائب مخالفة للإجراءات القانونية أو يشوبها نقص إجرائي محتمل، ففي هذه الحالة يكون تخفيض للضرائب المفروضة، وله في سبيل التحقيق استدعاء المكلف شخصيا لتقديم شروحات وتبريرات مفيدة كما للمحقق كذلك الحق في التنقل للقيام بمعاينة ميدانية، وله حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية والمؤسسات المالية والمكلفين الآخرين من أجل الاطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعده في إجراءات التحقيق والوصول إلى أفضل النتائج[1]، كذلك من أجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات هل المشتكي أم الإدارة، لأن مفتاح نجاح الدعوى أو الشكوى هو "الإثبات"، بحيث لا يكفي حيازة الحق بل يجب أن نثبته وأن نقيم الدليل على وجود هذا الحق[2].

والإثبات ليس مرتبط بضرورة وجود منازعة قضائية، بل يتجسد منذ البداية من خلال المنازعة أمام الجهات الإدارية، ومسألة الإثبات في المنازعة الضريبية لها تأثير مباشر على قبول الشكوى الضريبية ونجاح الدعوى أو فشلها، ولها أثر كذلك على حقوق المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية، فعبء الإثبات يتوزع في المنازعات الضريبية ما بين الإدارة الجبائية التي مكنها المشرع الجزائري من سلطات واسعة في مجال البحث عن أدلة ووسائل الإثبات، ويتعلق الأمر بحق الإدارة الجبائية في ممارسة حق الاطلاع، ممارسة حق الرقابة، ممارسة حق المعاينة

[1]- أنظر: المواد من" 51 إلى 59 " من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة، كلية الحقوق، بومرداس، 2012، ص.254.

الميدانية...الخ، وما بين المكلف بالضريبة الذي منحه المشرع وسائل محدودة ومضبوطة والمتمثلة في تلك الدفاتر المحاسبية والتزاماته الجبائية المتمثلة في تصريحاته الجبائية المختلفة.

ثانيا: اتخـاذ القرار بشأن الشكوى:

قبل إصدارها للقرار تقوم المصالح المختصة بالبت في الشكوى النزاعية بإعادة فحص التحقيق الأولي من قبل المصالح المكلفة بالمنازعات، فنجد المديرية الفرعية للمنازعات على مستوى كل من مديرية كبريات المؤسسات والمديرية الولائية للضرائب [1]، والمصالح الرئيسية للمنازعات بكل من مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب[2]، حيث يشمل الفحص كل ملف، وذلك بدراسة شاملة ومعمقة للقضية، وتحديد الوسائل والنتائج المستنتجة من قبل مصالح المنازعات عند التحقيق الأولي وفحص حتى المبلغ المقترح للتخفيض.

ونشير أنه خلال هذه المرحلة ، إذا كانت المعلومات والبيانات المقدمة والمتوصل إليها غير كافية للبت في الشكوى، فإنه يمكن طلب إجراء **" تحقيقات تكميلية "**، كما تجد إدارة الضرائب أحيانا صعوبة وتشابك وعدم وضوح في تطبيق بعض المبادئ الفاصلة في مجال المنازعات وهنا يكون بإمكانها طلب استفسارات من المصالح المكلفة بالمنازعات على مستوى الإدارة المركزية.

ولقد قرر المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية أن سلطة البت والفصل في الشكوى بعد التحقيق تعود لكل من مدير كبيرات المؤسسات ،المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب كل حسب مقدار الاختصاص والآجال المحددة له.

01 البت في الشكوى من قبل مدير كبريات المؤسسات:

يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة إليه من قبل المكلفين التابعين إليه، وه ـذا تطبيقالأحكام المادة "172" من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا بالنسبة للشكاوى المتعلقة بعمليات لا تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والزيادات **مائة مليون (100.000.000دج)**[3]، كما يبت كذلك في طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة عندما تتعلق بطلبات لا تتجاوز **مائة مليون** دينار **(100.000.000دج)**، وفي كلتا الحالتين إذا تعلق الأمر بعمليات تفوق هاذين المبلغين فيجب على المدير الأخذ **بالـرأي الموافـق** للإدارة المركزية.

---

[1]- أنظر: المادتين: " 14 و 64" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009/02/21، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

[2]- أنظر: المادتين:" 95 و112 "من نفس القرار الوزاري المشترك .

[3]- أنظر: المادة :" 172 "من القانون: (01-21) ،المؤرخ في: 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية، عدد: 079 لسنة 2001، المؤرخة في : 23 ديسمبر 2001).

أما عن آجال البت في الشكوى، بالنسبة للقضايا التي لا تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية فيجب على مدير كبريات المؤسسات البت في الشكوى خلال **أجل ستة (06) أشهر** من تاريخ تقديمها أما بالنسبة الشكاوى التي تتطلب الأخذ برأي الإدارة المركزية فقد حدد الأجل **بثمانية (08) أشهر**، كما يمكن في هذه الحالة لمدير كبريات المؤسسات النطق تلقائيا بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرضها.

كما يتمتع مدير كبريات المؤسسات حسب نص المادة "172" فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، صلاحية **التفويض الكلي أو الجزئي** لسلطته لقبول أو رفض الشكوى بالنسبة للقضايا التي لا تتجاوز مبالغها **خمسة ملايين دينار (5.000.000دج)** للأعوان الذين لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل.

02-البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب.

طبقا لأحكام المادة " 79-01" من قانون الإجراءات الجبائية [1]، فإن المدير الولائي للضرائب يختص بالفصل في الشكاوى المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة لمجال اختصاصه، كما يبت في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة [2] والتي لا تتجاوز مبالغها خمسين مليون **(50.000.000دج)**،غير أنه يجب الأخذ **بالرأي الموافق** للإدارة المركزية عندما تتعلق الشكوى النزاعية بمبالغ تتجاوز هذا المبلغ، وفي هذه الحالة **يمدد أجل البت إلى ثمانية (08) أشهر** بدل ستة (06) أشهر المقررة في حالة عدم تجاوز المبلغ المذكور والبت دون الأخذ برأي الإدارة المركزية.

كما يقلص هذا الأجل إلى **شهرين (02)** بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين **لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة** ، وعملا بقانون الإجراءات الجبائية، فإن مدير الضرائب بالولاية يتمتع بصلاحية **تفويض سلطة قراره** أو جزء منها أو رفض الشكاوى -لكن- بتوفر **شرطين**[3]:

- شرط عدم تجاوز مبلغ الشكوى **مليونين (2.000.000دج).**
- الأعوان المفوض لهم يمتلكون **رتبة مفتش رئيسي** على الأقل.

---

[1]- المادة :"79" معدلة بموجب المادة: "26" من القانون: (07-12)، المؤرخ في: 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ،ومعدلة بموجب المادة :41 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة :"46 "من قانون المالية لسنة 2011، والمادة"37" من قانون المالية لسنة 2012.

[2]- أنظر: المواد: من:157 إلى 160 من الأمر (76-102) ،المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، (محدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014).

[3]- أنظر: المادة " 39 "من القانون :(11-16) ،المؤرخ في : 2011/12/28 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2012، (الجريدة الرسمية، عدد: 072 لسنة 2011 ، المؤرخة في : 29 ديسمبر 2011).

03- البت في الشكوى من طرف مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب:

من خلال أحكام المادتين (76و79) من قانون الإجراءات الجبائية المتضمنتان صلاحيات البت المخولة لرئيسي مركز الضرائبو المركز الجواري للضرائب يتضح لنا أن كلا منهما يمارسان عملية البت باسم المدير الولائي للضرائب.

حيث تمارس سلطة البت من قبل **رئيس مركز الضرائب** للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه **عشرة ملايين (10.000.000دج).**

وتمارس صلاحية البت من قبل **رئيس المركز الجواري** للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا ذات مبلغ مالي إجمالي أقصاه **خمسة ملايين (5.000.000دج).**

أما عن أجل البت بالنسبة لكل من رئيس ي مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائبفيالشكاوىالتابعة لاختصاص كل منهما في أجل **أربعة(04)أشهر** اعتبارامن تاريخ استلام الشكاوى.

كما يتمتع كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب **بصلاحية تفويض** كل أو جزء من سلطتهما للبت في الشكاوى لدى الأعوان الذين لهم رتبة **مفتش رئيسي** على الأقل، شرط عدم تجاوز مبلغ الشكوى **واحد مليون (1.000.000دج)** بالنسبة لرئيس مركز الضرائب **ومبلغ خمس مائة ألف (500.000دج)** بالنسبة للمركز الجواري للضرائب[1].

04- إصدار وتبليغ القرار:

تشكل الشكاوى المقدمة والمستوفية لجميع الشروط والإجراءات القانونية موضوع قرار يصدر من قبل السلطات المختصة بالبت فيها، حيث يعد هذا القرار الوسيلة القانونية التي تمارس بها المصالح الجبائية المختلفة لنشاطها الإداري في إطار العمليات الجبائية، وفي مجال المنازعات الجبائية خصوصا، وبالعودة لتعريف القرار الإداري، نجد أن الفقيه "هوريو" قد عرفه أنه "العمل الذي تباشر الإدارة بواسطته سلطتها في تعديل الأوضاع القانونية بإرادتها المنفردة".

وقد عرفه الدكتور سليمان الطماوي بأنه " إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بمالهامن سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا..."، وقد عرفه أيضا بأنه " عمل قانوني من جانب واحد يصدر بإرادة إحدى السلطات

[1]- أنظر: المادة:"78 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

الإدارية في الدولة ويحدث آثار قانونية بإنشاء وضع قانوني جديد أو تعديل أو إلغاء وضع قانوني قائم"[1].

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف **القرار الجبائي** الصادر في موضوع المنازعة الضريبية على أنه ذلك العمل القانوني الصادر عن الإدارة الجبائية بغ رض تغيير الوضع القانوني القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بواسطة تخفيض أو إلغاء أو رفض.

ومهما كان القرار الإداري الصادر في حالة البت في الشكاوى الضريبية فمحتواه ينحصر في **ثلاثة (03)** حالات:

- **الحالة الأولى: عـدم القبول** لمحتويات الشكوى، وذلك كون نتائج التحقيق والفحص بينت عدم جدوى قبول الشكوى لعدم استفائها لمبررات ووسائل إثبات فعلية.
- **الحالة الثانية: القبول الكلـي** للطلبات ويكون عندما تستند الشكوى لمبررات ووسائل إثبات فعلية وقانونية تأخذ صفة الحجية في القبول.
- **الحالة الثالثة: القبول الجزئـي** للشكوى ويعني قبول بعض الطلبات المقدمة في الشكوى وليس كلها حيث لا تستند الأخيرة للمبررات الفعلية.

ونشير إلى أنه في كل الحالات لاسيما الرفض الكلي أو الجزئي فإنه يتعين على مسؤول الهيئة مصدرة القرار أن يبين الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها القرار، كما يجب تبليغ هذه القرار لدخوله حيز التنفيذ ويكون منتج لآثاره، حيث يعد التبليغ إجراء إداري قانوني يهدف لإحاطة المكلفين بالضريبة بالقرار الإداري الصادر، وتبليغه بمحتواه شخصيا أو إلى الشخص الموكل إليه المالك للصفة القانونية في ذلك، كما يتم التبليغ حسب العنوان المحدد في الشكوى المقدمة، ولا يبدأ سريان مفعول هذا القرار إلا من تاريخ العلم به إلى المكلف بالضريبة، كما يجب إرسال القرار إلى المكلف بالضريبة ومقابل إشعار بالاستلام[2].

كما يتخذ تاريخ التبليغ كبداية لحساب آجال الطعن لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية المختصة إقليميا.

---

[1]- أنظر: د/ حمدي القبيلات، الوجيز في القضاء بالإداري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى ، 2011 الأردن، ص.209.

[2]- أنظر: المادة "79 الفقرة 03" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

صفحةخاصةجدولمرسوم علىطـول صفحة مستقلة

المطلب الثاني: منازعـات التحصيل الضريبـي.

إن منازعات التحصيل الجبائي لا تتعلق بحساب وتقدير وتصفية القيم الضريبية كما هو بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تتعلق بمرحلة جديدة وموالية لهذه العمليات، حيث تعد مرحلة أساسية وأخيرة بالنسبة للعمليات الجبائية وهي "مرحلة التحصيل" حيث تتمثل في مجموعة العمليات التي يتم فيها نقل الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المطبقة في هذا المجال[1]، ونظرا لأهمية هذه المرحلة يحافظ المشرع على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وذلك بمنحه وسائل وامتيازات للإدارة لضمان إجراء عمليات تحصيل ضريبي وفق قواعد تضمن حقها، كما منح المشرع كذلك وسائل للمكلف للمحافظة على حقوقه لدى إدارة الضرائب، فقد يحدث خلاف وعدم تلاقي رضا الطرفين بخصوص عمليات التحصيل من إجراءات أو التزامات ، وهو ما يؤدي إلى منازعات بين الطرفينوهو ما يعرف بمنازعات التحصيل الضريبي.

في حالة منازعات التحصيل يعترف المكلف بأساس فرض الضريبة، ومن ثم فهو يقر برقم الأعمال والربح المحقق، غير أنه ينازع الإدارة **في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة** كعدم احترام الآجال، أو البيع بدون إشعار، أو اقتطاع مبالغ تفوق الحقوق الواجبة الدفع ، أو تطبيق زيادات للتحصيل مخالفة للنصوص القانونية السارية.

ما تجدر الإشارة إليه في هذا المطلب هو أن إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في المرحلة الإدارية بل وحتى القضائية هي نفســـها الإجراءات المتبعة في حالات منازعة الوعاء الضريبي المذكورة بالمطلب الأول لاسيما من خلال التظلم الإداري المسبق، آجاله، شكله ومحتواه كذلك بالنسبة لإجراءات " **التحقيق والفحص الأوليين** "- فقط - هاتين المهمتين الأخيرتين تكون بمصالح التحصيل بدل الوعاء، لكأن يقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بالتحقيق الأولي بدل رئيس المفتشية في حالة اختصاص المديرية الولائية للضرائب.

لهذا ارتأينا التطرق في هذا المطلب للحالات التي تكون موضوع منازعات تحصيل، حيث سنتناول كل من الاعتراضات على إجراءات المتابعة والتحصيل، كما سنتطرق كذلك لإجراء إرجاء الدفع الذي منحه المشرع للمكلف بالضريبة كضمانة مؤقتة أثناء مراحل المنازعة في مجال التحصيل الضريبي.

[1]- أنظر: محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2003، ص.23.

الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجـراءات المتابعة والتحصيل.

إن منازعة التحصيل تتطلب من المكلف تقديم تظلم إداري مسبق في ظل وجود قرار إداري صادر في موضوع النزاع، مثل ما هو الشأن في منازعات الوعاء الضريبي، وهذا أمام الجهات الإدارية المصدرة للقرار، وفي خلال الآجال المحددة قانونا، كما تتعلق هذه المنازعات إما **بإجراءات المتابعة** التي يباشرها قابض الضرائب ضد المكلف قصد تحصيل أموال الخزينة العمومية، وإما على **إجراءات التنفيذ الجبري (القسري)** للتحصيل، من حيث باقي الشكليات المتطرق إليها من خلال المطلب الأول.

أولا: الاعتراضات على إجراءات المتابعـة:

إن إجراء المتابعات التي يباشرها قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، قد يكون محل اعتراض من قبل المكلف بالضريبة، ويتمحور هذا الاعتراض حول قانونية شكل إجراء المتابعة والمتمثل أساسا في "سند إجراء المتابعة"، أو ما يسمى "بسند التحصيل"، كما يتمحور هذا الاعتراض حول الآجال القانونية المعمول بها.

01 -الاعتراض على وجود عيب شكلـي في إجراء المتابعة:

تخضع عملية تحصيل ديون الخزينة العامة المتعلقة بالضرائب لإجراءات استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للالتزامات، فبعد تحديد أساس الضريبة والمبلغ الواجب الأداء من قبل المكلف، تدخل مهمة قابض الضرائب الذي عهد إليه المشرع مهمة تحصيل الضرائب والرسوم من حقوق وزيادات وغرامات جبائية، ويقصد بذلك تلك العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل، وعلى قابض الضرائب احترامها قبل دخول الضريبة حيّز التنفيذ، وتحصل الضرائب بموجب الجداول الفردية أو الجماعية التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثلهثم يرسل قابض الضرائب إشعارات بالدفع (إنذارات) إلى كل المكلفين الواردة أسماءهم في الجداول ويبين من خلال الإنذار مجموع الحقوق والزيادات لكل نوع ضريبة مفروضة وحسب كل موسم نشاط [1]، كما يبين تاريخ بداية التحصيل.

فالأصل هو تقدم المكلف إلى قابض الضرائب لتسديد ما عليه من حقوق وفق محتوى الإشعار المستلم لكن في حالة امتناعه يلجأ قابض الضرائب إلى اتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانونا ومقابل هذه السلطة الاستثنائية المخولة للإدارة، نجد المشرع قد منح للمكلف وسائل قانونية يلجأ إليها

[1]- أنظر: المواد من :" 324 إلى 328 "من الأمر :(76-101) ،المؤرخ في: 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق

للمحافظة على حقوقه، وهي خاصة بجانب التحصيل الضريبي تتمثل في الاعتراض على إجراءات التحصيل في كل المراحل السالفة الذكر ، وهو ما يعتبر بمثابة طعن إداري مسبق واجب استفتاؤه قبل عرض النزاع أمام الجهات القضائية المختصة.

فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة هو شرط أساسي لقبول الاعتراض، فعدم ذكر إحدى العناصر القانونية الواجبة في سند التحصيل يدفع المكلف إلى إلغاء السند كونه غير صحيح شكلا[1]، وكمثال على العيب الشكلي في إجراء المتابعة ، فقد قضت المحكمة العليا بهذا الشأن في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ: 1991/01/27، حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وقام بإعلام إدارة الضرائب بذلك في الوقت الملائم، وعليه فإجراء التحصيل معيب شكلا مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضوع التحصيل ضده.

02 -الإعتراض حول عدم احترام الآجال القانونية:

إن سند التحصيل أو سند إجراء المتابعة هو أول إجراء يسبق الإجراءات التنفيذية [2]، ولكي يكون صحيحا وتكون الحقوق الواردة فيه مستحقة، وجب أن يتوفر على شكليات معينة مع احترام الآجال القانونية، ويتعلق الأمر هنا بآجال تبليغ سند التحصيل أو الآجال الممنوحة للمكلف لتسديد الحقوق التي على عاتقه بدون زيادات،أو الآجال الممنوحة قانونا للمكلف قبل التغيير التصاعدي في نسب زيادات التحصيل.

وبالتالي ليس لقابض الضرائب مطالبة المكلف بتسديد حقوقه قبل الآجال المحددة وإلا كان الإجراء محل اعتراض حول عدم احترام الآجال القانونية.

ثانيا: الاعتراضات على إجراءات التحصيل القسري (الجبري):

تتمتع الإدارة الجبائية بصفتها سلطة عامة بامتياز منحها إياه المشرع الجزائري، والمتمثل في إمكانية مباشرة إجراءات استثنائية من أجل تحصيل الضريبة، وذلك دون اللجوء إلى القضاء وتتم هذه المتابعات على يد أعوان الإدارة الجبائية المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين خاصة إذا تعلق الأمر بالحجوز التنفيذية، وتتم المتابعات في هذه المرحلة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من الوزير المكلف بالمالية، وتنحصر هذه الإجراءات التنفيذية التي تباشرها الإدارة الجبائية

[1]- المادة " 153 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية تنص "... الاعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة...".
[2]- أنظر: المادة "144-1 "من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

بعد استيفاء بعض الشروط في إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري، والحجز على أموال المكلف ومباشرة إجراءات البيع عند الاقتضاء، كما يجب أن يسبق هذه الإجراءات توجيه إخطار إلى المعني لتم تبليغه بعد يوم كامل من استحقاق الضريبة[1].

وموازاة لهذه السلطة الممنوحة للإدارة، وحفاظا على توازن المراكز القانونية بين المكلف والإدارة، منح المشرع من جهة أخرى للمكلف الحقيقي في الاعتراض على هذه الإجراءات وإذا كان الاعتراض على سند إجراء المتابعة (سند التحصيل) متعلق أساسا بشكل الإجراء، فإن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا الموضوع [2]، ومن بين الاعتراضات في مجال التحصيل القسري نجد:

01 الاعتراض على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري:

لقد منح المشرع الإدارة الجبائية الكثير من الإجراءات الاستثنائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، ومن بين هذه الإجراءات نجد تلك أوردتها المادة (146) من قانون الإجراءات الجبائية[3].

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية، وحفاظا على أموال الخزينة العامة، وباقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، كل حسب مجال اختصاصه، قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء وهذا بعد فشل محاولة التنفيذ الودي.

ولقد ضبط المشرع الغلق المؤقت بجملة من الشروط والإجراءات الواجبة الاتباع من قبل الإدارة وإلا كانت إجراءات الغلق محل اعتراض من طرف المكلف بالضريبة وبالتالي بطلان إجراء الغلق، ويتمثل هذا القيد في **الشروط التالية:**

- يسبق إجراء الغلق المؤقت توجيه تنبيه (إخطار) يبلغ المكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، ويكون هذا التبليغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها (عن طريق إشعار بالاستلام).
- يكون اقتراح إجراء الغلق المؤقت من طرف قابض الضرائب المختص إقليميا.

---

[1]- أنظر: المادة:" 145 "من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.39.
[3]-المادة" 146 "معدلة بموجب المادة " 39"من قانون المالية لسنة 2006،(الجريدة الرسمية، عدد: 085 لسنة 2005 ، المؤرخة في :31 ديسمبر 2005).

- يصدر قرار الغلق المؤقت من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل في مجال اختصاصه[1].
- لا يمكن تجاوز مدة الغلق المؤقت **ستة (06) أشهر**، ويتم تنفيذ قرار الغلق من طرف المحضر القضائي والعون المتابع إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي نهائيا، أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل **عشرة (10) أيام** من التبليغ[2].
- يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على إجراء الغلق المؤقت في أجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف ، كما يمكنه الطعن في قرار الغلق المؤقت أمام القضاء الاستعجالي، وهذا بتقديم عريضة استعجالية أمام الجهة القضائية المختصة، أين يتم الفصلفي القضية بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا علما أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق للمحل التجاري، كما يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تمنح من الوالي أو سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وفي حالة عدم الحصول على الرخصة في أجل ثلاثين **(30)** يوما من الطلب يمكن لهؤلاء الترخيص لقابض الضرائب لمباشرة إجراءات البيع.

كل هذه الإجراءات المحددة قانونا الهادفة إلىتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العامة والمضبوطة وفق آجال معينة ، ينبغي على مسؤولي إدارة الضرائب التقيد بها في حالة مباشرة إجراءات الغلق المؤقت، وفي حالة العكس تكون الإجراءات محل اعتراض من قبل المكلف المعني وتكون محل بطلان ؛ و قد سجلت خمسة(05) حالات للإعتراض على إجراء الغلق المؤقت في الجزائر سنة 2012(*).

02 الاعتراض على الحجز واسترجاع المحجوزات:

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري، وهي التي تباشر وتشرف على إجراءاته، ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ، وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز الإداري، ولا يشرف عليه بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤولياتها[3].

---

[1]- أنظر: المادة : 39" من القانون رقم : (05-16) المؤرخ في : 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، (الجريدة الرسمية، عدد: 085 لسنة 2005، المؤرخة في : 31 ديسمبر 2005).

[2]- أنظر: أمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص.42.

[3]-أنظر: د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2011، ص.36.

وقد مكن المشرع الجزائري الإدارة الجبائية بموجب قانون الإجراءات الجبائية الحجز على أموال المكلف بالضريبة لاستيفاء ديون الخزينة العامة [1]، وحفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، فقد أوجب عليها (الإدارة) إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أجاز للمكلف أن يعترض على هذا التصرف متى مُسّت أمواله بهذا الإجراء إذا تبين له أن هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذ الحجز.

فمن بين الإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة لكي يكون الحجز الذي قامت به قانونيا، وعند توجيه الإعذار للمكلف لتسديد ما عليه من ديون يجب على القابض أن يُعلم هذا الأخير بأن الإعذار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض أمام المدير الولائي للضرائب، وذلك في أجل **شهر واحد (01)**، من يوم تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف، ثم بعد ذلك يحق له رفع دعواه القضائية أمام المحكمة الإدارية إذا لم يكن رد الإدارة مقنعا[2].

كما نشير إلى حق المكلف في طلب استرجاع الأشياء المحجوزة ، وذلك بتقديم طلب خلال أجل **شهر واحد (01)**من تبليغ المعني، والطلب يقدم إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا لمكان توقيع الحجز، وبعد تلقي هذا الأخير للطلب يقوم بتبليغ قابض الضرائب بتأجيل عملية البيع لحين الفصل في الطلب، سواء بالقبول وبالتالي رفع اليد على الشيء المحجوز، وإما رفض الطلب مع إمكانية اللجوء إلى القضاء.

03- الاعتراض على إجراءات البيع:

يعتبر البيع الجبري لمحل المكلف بالضريبة في المزاد العلني من أهم إجراءات التحصيل القسري، وحسب المادة "154" من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن الإعتراض على إجراءات البيع المشار إليها في المادتين " 151" و " 152" من نفس القانون(إعلان - رسو المزاد- صياغة عقد تحويل الملكية- نشر البيع) إذا خالفها العون المكلف بالمتابعة بإدارة الضرائب خاصة ما تعلق منها بالآجال المحددة لكل مرحلة.

---

[1]- أنظر: المادة "145" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

(*)– أنظر الملحق رقم:01.

[2]- أنظر: المادة" 154" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

الفرع الثاني: إرجـاء الدفـع (التأجيل القانونـي للدفـع).

أتاح المشرع للمكلفين بالضريبة أثناء مرحلة الطعن الأولي أمام الإدارة فيما يخص منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي إجراءات تيسيرية خاصة يمكن طلبها متى كانت الضرورة، وتتمثل أساسا في طلبات التأجيل القانوني للدفع وطلبات التخفيض المختلفة.

عملا بمحتوى أحكام المادتين: " 74" و " 172 فقرة 04" من قانون الإجراءات الجبائية، يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في تقديم الشكوى وفقا للمواد " 72، 73، و 75" من نفس القانون في مقدار أو صحة الضرائب المفروضة عليهأن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه من الضرائب المفروضة إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن ما يعرف بالتأجيل القانوني للدفع [1]، ترى فيما يتمثل مجال الاستفادة من هذا الإجراء أو ما هي شروط وآثار الاستفادة من هذا الإجراء؟.

01 شـروط الاستفـادة من التأجيل القانونـي للدفـع:

عملا بآخر تعديل الذي عرفته المادة " 74" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن تطبيق تدابير التأجيل القانوني للدفع يتعلق **- فقـط -** بالمنازعات المترتبة على الاحتجاجات الناجمة عن "مراقبة التصريحات"و"التحقيق المحاسبي" و"التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة"، وذلك بعدما كان التأجيل يتعلق بكل أنواع المنازعات[2].

ومن الشروط الأساسية التي يجب توافرها نجد[3]:

- تقديم الشكوى في الآجال القانونية ، وأن تكون مطابقة للشروط الشكلية المنصوص عليها في المواد "72،73، و75" من قانون الإجراءات الجبائية.
- أن يطلب صراحة طلب الاستفادة من أحكام المادة "74" السالفة الذكر، وهذا ضمن الشكوى مع تحديد مقدار الضرائب، وفي حالة تقديم الطلب بعد تقديم الشكوى فلا بد أن يسلم خلال الآجال المرتبطة بالشكوى وإلا كان الطلب محل رفض إداري.
- تبرير الدفع **لنسبة 20%** من مقدار الضرائب المستحقة لدى قابض الضرائب المختص وهذا بإرفاق نسخة من وصل الدفع.

---

[1]-المادة "74 "من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد "38" من قانون المالية لسنة 2005 و "45" من قانون المالية لسنة 2007 و "40" من ق.م لسنة 2009 و "25" من ق م لسنة 2010.

[2]- أنظر: المادة " 25" من القانون (09-09)، المؤرخ في : 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010.(الجريدة الرسمية، عدد: 078 لسنة 2009، المؤرخة في : 31 ديسمبر 2009).

[3]- أنظر: العيد صالحي ، مرجع سابق، ص.90.

02 آثار الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع:

بمجرد إستفادة المكلف بالضريبة من حق التأجيل القانوني للدفع وفق أحكام المادة " 74" من قانون الإجراءات الجبائية، تنتج **جملة من الآثار** نذكر أهمها فيما يلي:

- أهم الآثار هو أن المكلف المتقدم بالطلب والمستفيد من التأجيل القانوني للدفع لا تتم متابعته لنسبة ال:(80%) المتبقية للضرائب المستحقة، ولا يتم تنفيذ أي إجراء لتحصيل الضرائب المعنية بداية من تاريخ المنح للتأجيل القانوني للدفع.
- كما أن التمكن من التأجيل القانوني للدفع يضبط **تعليق الإجراءات والمتابعات** وكذلك **يعلق المواعيد** المتعلقة بالتحصيل من قبل الإدارة.
- التأجيل القانوني للدفع لا يفقد آثاره حتى صدور قرار المدير أو رئيس المركز المعني والمختص حتى في حالة فوات المواعيد القانونية للبت في الشكوى ما لم يصدر القرار.
- المكلف بالضريبة الذي استفاد من إرجاع الدفع موازاةَ مع التظلم الأولي، ثم طعن في القرار الصادر بشأنه أمام إحدى اللجان الإدارية للطعن، وجب عليه **التسديد من جديد مبلغ يساوي (20%)** من الحقوق والعقوبات محل النزاع[1].
- أما بالنسبة للمكلفين الذين لم يستفيدوا من حق التأجيل القانوني للدفع خلال مرحلة الطعن النزاعي الأولي نتيجة عدم تقديم طلب ضمان شكواهم أمام الإدارة، فلا يمكن لهم الاستفادة من هذا الإجراء أمام لجان الطعن إلا بشرط تسديد ما نسبته " **40%**" من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع.

***وما نلاحظه في الواقع أنه نظرا لارتباط طلب إرجاع الدفع بالشكوى المودعة، وكذلك إلزامية دفع نسبة "20%" كلها شروط ساهمت بشكل كبير في تفسير العدد الضئيل من طلبات التأجيل للدفع.**(2)

[1]- أنظر: المادة "80 فقرة 02"من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
(2)– أنظر الملحق رقم: 01.

المبحث الثاني: الطعـن أمـام اللجـــان الإداريـة للطعـن.

تتميز المنازعات الضريبية بإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية للطعن، وهذا قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية، وتمثل لجان الطعن الإدارية في الميدان الضريبي فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، أوجدها المشرع الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 1969 (المادة 23 مكرر)، ليصدر الأمر: (76-101) المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويوسع من صلاحياتها.

وبعد الإصلاحات الاقتصادية وفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية أدخل المشرع تعديلات على هذه اللجان[1].

يسعى المشرع من خلال إيجاد هاته اللجان إلى خلق نوع من التعاون والتكافؤ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وبالتالي وضع توازن بين القوى القانونية لكل من المكلف والإدارة التي تتمتع بسلطات استثنائية في مختلف مراحل العملية الجبائية من تقدير وتحصيل ومتابعات من جهة، وحماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة خلال فرض الضريبة عليهم من جهة أخرى.

ما يجب الإشارة إليه هو أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع **اختياريا**، ولم يفرض على المكلفين اللجوء الإجباري لها حالة رفض محتوى التظلم الأولي، وعليه يمكن للمكلف استعمال حق الطعن أمام هذه اللجان أو التنازل عنه واللجوء مباشرة أمام الجهات القضائية، غير أنه إذا اختار المكلف هذا المسلك ولجأ إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوزله بعد ذلك الرجوع إلى اللجان السالفة الذكر[2].

عموما يلجأ المكلف إلى هذه اللجان الإدارية إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

بالإضافة إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي سنتطرق إليها في المطلب الموالي، فإنه توجد لجان إدارية أخرى بإمكان المكلف اللجوء إليها في حالتين**الأولى** في حالة ما إذا كان في عوز أو ضيق في حالته المادية والمالية، والتي لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون أمام الإدارة الجبائية، **والثانية** يتم اللجوء إليها إذا كان موضوع احتجاجه يتعلق بحقوق التسجيل، وهما لجنتي **" المصالحة"** المختصة بالتوفيق بين المواطنين والإدارة الضريبية بخصوص

[1]- الإصلاحات الاقتصادية ومنها الجبائية اتضحت من خلال صدور القانون رقم : (90-36) المؤرخ في: 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991.
[2]- أنظر: المادة" 80 الفقرة 03 "من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

إعادة التقويم للمبيعات العقارية سواء المبنية أو غير المبنية لغرض تحديد الحقوق والزيادات المترتبة عن عمليات التنازل، ولجنة **"الطعن الولائي"** التي يلجأ إليها المكلف المعوز، وهو ما سنتطرق إليه في المطلب الثاني من هذا المبحث.

المطلب الأول: لجــان الطعـن الإداريـة للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

لقد أحدثت عدة تعديلات على لجان الطعن الإدارية، وخاصة لجان الطعن في الضرائب المباشرة، وذلك منذ نشأتها بموجب الأمر: (68-654) المؤرخ في: 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969 ، ثم صدور قانون الضرائب المباشرة سنة 1976، بالإضافة إلى التعديل الذي طرأ بموجب قانون المالية لسنة 1971 و 1991 وقانون المالية لسنة 1992، وصولا إلى أهم التعديلات التي حدثت بموجب القانون رقم (01-21) المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والذي أحدث بموجبه قانون الإجراءات الجبائية، وسنتطرق إلى لجان الطعن الإدارية وفق آخر التعديلات السارية المفعول إلى غاية صدور القانون (13-08) المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

الفرع الأول: لجــان الطعن الإدارية المحليـة.

من خلال تحديده لتشكيل اللجان المختلفة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة حرص المشرع على توزيع تدرجي يبدأ من القاعدة إلى المركز، أي الدائرة ثم الولاية كلجان إدارية محلية، وبعدها اللجنة المركزية، ولقد حرص المشرع كذلك على مراعاة تعدد وتجانس الهيئات الممثلة داخل اللجان، كما أخضع سير أعمالها لضوابط محددة قانونا، كما حدد آجال الطعن أمام اللجان المختصة بأربعة (04) أشهر ابتداءا من تسلم الإشعار المتضمن تبليغ القرار الصادر بشأن شكوى أولية مهما كان تاريخ صدور هذا القرار (قبل أو بعد آجال البت) ، أو بعد اربعة (04) أشهر بعد انقضاء آجال البت في الشكوى[1].

أولا: لجنـة الدائـرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة :

لقد مرت تشكيلة اللجان الأولية بمراحل حسب ما توضحه النصوص القانونية والتنظيمية حيث كانت لجان بلدية ثم تحولت فيما بعد إلى لجان الدائرة.

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة الجزائر، 2011، ص.76.

– في ظل الأمر (68-654) المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 كانت تسمى **"لجان بلدية"** يرأسها رئيس البلدية أو ممثله.

– أما بعد صدور قانون المالية لسنة 1994، ومن خلال المادة " 29" منه ، فقد عدلت المادة "300-01" من قانون الضرائب المباشرة لتصبح التسمية هي لجنة "الطعن الإدارية للدائرة"، كما جاءت هذه المادة بتعديل فيما يخص تكوين اللجنة، وهو معمول به إلى يومنا هذا.

01 - تكويـن اللجنـة:

تتشكل لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة من[1]:

– رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.

– رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

– رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجواري للضرائب.

– عضوين (02) كاملي العضوية، وعضوين (02) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

وفي حالة غياب هؤلاء (العضوين) ، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية الذين يحوزون على معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

يجب أن يكون الأعضاء من **جنسية جزائرية**، وأن يكون **سنهم خمسة وعشرين (25)** سنة على الأقل، وأن يتمتعوا **بحقوقهم المدنية** ، ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) الموالين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، وتكون مدة عهدتهم هي نفس عهدة المجلس الشعبي البلدي وفي حالة وفاة أو استقالة لنصف (2/1) أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط، ويقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل "رتبة مفتش" يعينه حسب الحالة مدير الضرائب للولاية أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

كما يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة (65) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

[1]- أنظر: المادة" 81 مكرر " من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

02 - اختصاص لجنة الدائرة للطعن:

تختص لجنة الدائرة للطعن بجميع الضرائب والرسوم المماثلة والتحصيلات التي يقدم أصحابها اعتراضات من الضرائب إلى مدير الضرائب أو رئيس المركز الجـ ـواري للضرائب، وتلقى هذه التظلمات عدم الموافقة[1].

- تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي **يقل** مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة عن **مليونين دينار (2.000.000 د ج)** أو يساويها، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي[2].
- تبدي رأيها في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص **المراكز الجوارية للضرائب.**

وتجتمعاللجنة بناءا على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، كما لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، كما تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانيا: لجنة الولايـــة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

لقد نصت على تكوين اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة المادة (301) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكن حاليا أصبحت المادة **"81مكرر"** هي التي تنص على تشكيلة هذه اللجنة وكيفية سير عملها[3].

01 **تكوين اللجنة:** تتشكل لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة من[4]: - قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا ، رئيسا؛

---

[1]- أنظر: د/ حسين افريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر 2008، ص.49.
[2]- أنظر: المادة" 81 مكرر "من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.
[3]- المادة " 81 مكرر " محدثة بموجب المادة " 50" من القانون رقم : (06-24) المؤرخ في : 16 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية، عدد: 2006/085).
[4]- أنظر: المادة " 50" فقرة 02 من قانون المالية لسنة 2007، (الجريدة الرسمية، عدد: 085 لسنة 2006، المؤرخة في :27 ديسمبر 2006).

- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو ، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية.
- خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيسه، بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل على معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

يجب أن يكون الأعضاء من **جنسية جزائرية** ويكون سنهم **خمسا وعشرين (25)** سنة على الأقل، وأن يتمتعوا **بحقوقهم المدنية**، ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) الموالين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، وتكون مدة عهدتهم هي نفس عهدة المجلس الشعبي الولائي، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف (2/1) أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط السابقة الذكر.

يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب. ويخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة "65" وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

02-اختصاص لجنة الولاية للطعن:

لجنة الطعن للضرائب المباشرة للولاية، لا تعمل باسم الطرفين، بل **تفحص أسباب الخلاف** وتعطي رأيها بعد البحث والنقاش والتحري، كما أن نظرها للطلبات المقدمة لها من قبل المكلفين لا تعتبر مرحلة تقاض، وإنما هي **مرحلة إعادة النظر** في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة، وهذا قبل اللجوء إلى القضاء، وتبدي لجنة الطعن الولائية فيما يتعلق بالطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبةأو وعاءها وإما للإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

وتبدي اللجنة رأيها حول ما يأتي:

– الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي **يفوق** مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) **مليوني (2.000.000 دج)وتقل**عن **عشرين مليون (20.000.000دج)** أو تساويها، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

– الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

تجتمع اللجنة بناءا على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعهاكما يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

الفرع الثاني: اللجنة المركزيـــة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

نصت المادة "81 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الثالثة، على أنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزيـة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافـة وقد اختلفت تشكيلتها عن باقي اللجان الإدارية للطعن كما تميزت بمجال اختصاصها.

أولا: تشكيلـــة اللجنـــة:

تتشكل اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم عل القيمة المضافة من[1]:

– الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.

– ممثل عن وزارة العدل تكون له رتبة مدير على الأقل.

– المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.

– المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل.

– ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.

– ممثل عن الاتحاد المهني المعني.

[1]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.52.

– ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، إذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.

– ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.

– المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.

أما عن كتابة اللجنة تتكفل بها مصالح المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: اختصـــاص اللجنة المركزيـــة للطعن:

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول[1]:

– الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرةبشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

– وبعد أن أصبح الاختصاص يوزع بين هذه اللجان على أساس المعيار المالي، فقد أصبحت اللجنة المركزية للطعن تبدي رأيها في القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار **(20.000.000دج)** والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرف ـــض الكلي أو الجزئي.

وتجتمع اللجنة بناءا على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة (10) أيام، ويصح اجتماعها بحضور الأغلبية، كما تستدعي اللجنة كل من المكلفين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، وهذا بعد أن تبلغهم قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع، كما يمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير كبريات المؤسسات للتزود بكل التفسيرات اللازمة.

باقي الضوابط هي نفسها بالنسبة للجان الطعن الأخرى لاسيما التصويت، وتبليغ رأي اللجنة- فقط- التبليغ في هذه الحالة يكون خلال عشرين (20) يوما وليس عشرة (10) أيام مثل بقية اللجان، وهذا بسبب بعد المسافة ما بين إدارات الضرائب عبر الولايات ومكان اجتماع اللجنة المركزية للطعن.

*نستخلص مما سبق أن المصالح المختصة باستقبال هده الطعون يمكن توضيحها حسب الجدول أدناه:

[1]- أنظر: طاهري حسين، مرجع سابق، ص.17.

هيئــة إنتمــاء المكلــف	مكــان تقديم الطعن	لجنــة الطعن المختصــة
المديرية الولائية للضرائب	مقر مديرية الضرائب للولاية	الدائرة-الولاية-المركزية
مديرية كبريات المؤسسات	مقر مديرية كبريات المؤسسات	اللجنة المركزية للطعن
مركز الضرائب	مقر مركز الضرائب	لجنة الولاية للطعن
المركز الجواري للضرائب	مقر المركز الجواري للضرائب	لجنة الدائرة للطعن

الجدول رقم 02:اللجان الإدارية للطعن المختصة باستقبال الطعون.

المصدر:من إعداد الطالب بناءا على محتوى المواد:" 80،81،81مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية،(محدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة:2014).

المطلب الثاني: لجان الطعن للمصالحـة والطعـن المجانـي من أجل العفو.

لقد تطرقنا في المطلب الأول إلى ما منحه المشرع من حق للمكلفين باللجوء لمختلف اللجان الإدارية للطعن في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وعلى غرار ذلك فإنه منح كذلك في حالات أخرى إمكانية اللجوء للجان الإدارية خاصة وهي **لجنة المصالحة** (اللجنة التوفيقية)، والتي حدد بها مجالا معينا يتمثل في حالة خصومة نزاعية بين المكلف والإدارة الناتجة عن حقوق التسجيل لمختلف القيم، و**لجنة الطعن الولائي** (لجنة الطعن من أجل العفو).

وسنتعرض في هذا المطلب لتنظيم واختصاص كلا من اللجنتين ضمن الفرعين الموالين.

الفـرع الأول: لجنـة المصالحـة (التوفيقية).

لجنة المصالحة هي هيئة محدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب، يتمثل دورها في محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العامة من جهة، ومصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل، واللجوء إلى هذه اللجنة يعد طريقا **إجباريـا** بالنسبة للإدارة لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة [1]، وذلك إذا ما تبين نقصان الثمن

[1]-- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.70.

المصرح به، أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، وعليه فإن الإدارة تستطيع إعادة تقدير الثمن المصرح به إذا تبين أنه يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال[1].

*** ما يلاحظ على التشريع الجزائري بخصوص المصالحة في المادة الجبائية خلال المرحلة الإدارية هو تميزه بعدم تعميم المصالحة على كل المنازعات الجبائية، ذلك أنها قائمة فقط على مواد التسجيل عكس ماهو معمول به في مختلف التشريعات.**

أولا: تكوين لجنة المصالحة:

تتشكل لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولايات من:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.
- مفتش التسجيل.
- مفتش من مديرية أملاك الدولة.
- قابض الضرائب المختص إقليميا.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثل عن إدارة الولاية.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل، والذي يحضر الجلسة بصفة استشارية.

ثانيا: اختصاص لجنة المصالحة:

تقوم الإدارة قبل اللجوء للجنة المصالحة الإدارية، عند إدراكها وتثبتها من نقصان القيم المصرح بها أو التقديرات المقدمة من الأطراف، و الحصول على اعترافهم وتسوية الأمر بطريقة ودية بدون اللجوء إلى لجنة المصالحة، وذلك بإبرام اتفاق، وإذا لم يتم الاتفاق يتم اللجوء إلى لجنة المصالحة.

01 مرحلة الاتفاق الودي:

في حالة ثبوت نقصان الثمن المصرح به للإدارة، أو التقديرات المقدمة من الأطراف من خلال العقود المسجلة بمفتشيات التسجيل بمديرية الضرائب وقبل إعادة التقييم، فإن إدارة

[1]- المادة "20 "من قانون المالية لسنة 2011 أحدثت المادة "38 مكرر 2" من قانون الإجراءات الجبائية ، (الجريدة الرسمية، عدد: 080 لسنة 2010، المؤرخة في :30 ديسمبر 2010).

الضرائب تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين بعد دعوتهم (طرفي العقد) بخصوص ذلك، لتقوم الإدارة بعرض التقييم الذي توصلت إليه.

فإذا قبلا بذلك، فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويعد هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف والمدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه.

02 مرحلة المصالحة الإدارية:

في حالة لم يتم الاتفاق الودي بين الإدارة والطرف الثاني، فإنه على الإدارة رفع الأمر أمام لجنة المصالحة الإدارية المشكلة لهذا الخصوص ، ليتم بعد ذلك استدعاء الأطراف وفق الإجراءات التي أقرها قانون التسجيل[1].

ووفقا لذلك فإنه على الإدارة استدعاء المكلفون المعنيون لحضور اللجنة عشرون (20) يوما على الأقل قبل تاريخ إجماع اللجنة، بحيث يتم إعلامهم على إمكانية الإدلاء بأقوالهم شفهيا أو تقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لإجماع اللجنة، مع إمكانية الإستعانة بمستشار من اختيارهم، وتنعقد اجتماعات اللجنة بدعوى من رئيسها، ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة (05) أعضاء بما فيهم الرئيس.

وحسب محتوى المادة " 20" من قانون المالية لسنة 2011 التي من خلالها نقلت أحكام المواد "104 و105"من قانون التسجيل إلى قانون الإجراءات الجبائية، فإن كل اجتماعات اللجنة تنتهي إما:

- بالوصول إلى اتفاق بين الطرفين، فيتم التوقيع بين الطرفين على تعهد يص ـادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا.
- أما إذا لم يتم الاتفاق نتيجة رفض الاقتراح أو غياب الأطراف المعنية، تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات، ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام[2].

وفي كلتا الحالتين يحرر "ج ـدول فردي" يتضمن حقوق التسجيل الواجبة الدفع من طرف مدير الضرائب ليرسل إلى قابض الضرائب المختص إقليميا لمباشرة إجراءات المتابعة والتحصيل.

[1]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف،مرجع سابق، ص.128.
[2]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.73.

الفـرع الثاني: لجـان الطعن المجانـي من أجل العفو (لجان الطعن الولائـي).

تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية، الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا، أو زياداتها الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة[1].

وحسب فقهاء القانون الإداري فإن التظلم الولائي (الطعن من أجل العفو) هو عبارة عن شكوى يتقدم بها صاحب الشأن أو المصلحة إلى الجهة الإدارية نفسها التي أصدرت القرار أو العمل المتظلم منه، يطلب فيها إعادة النظر في هذا التصرف[2].

ونشير إلى أنه يجب الفصل بين الطعن الولائي (من أجل العفو)، والخصومة الجبائية في معناها الواسع، وذلك من جانبين، الأول يتمثل في كون الطعن الولائي التماس يتقدم به المدين طالبا من الإدارة الأخذ بعين الاعتبار ظروفَ معينة خاصة به في وقت استحقاق الضريبة أو الغرامات الناجمة عنها، من هنا فهو لا يحتج بخصوص أساس الضريبة أو إجراءات تحصيلها، وإنما يثير جوانب خارجة عن الضريبة ذاتها تتعلق بظروفه المالية وحالة الحرج المالي الذي يوجد فيه، والجانب الثاني كون المكلف هنا يلتمس العفو الكلي أو الجزئي يوجه طلبه للإدارة مصدرة سند التحصيل لما لها من كامل السلطة التقديرية للنظر في موضوع الطلب بعد أخذ رأي اللجنة المختصة، سواء على المستوى الولائي أو المستوى الجهوي.

وحسب آخر تعديل للمادة " 93" من قانون الإجراءات الجبائية [3]، فإن المشرع حصر حق الحصول على بعض الطلبات، ووفق شروط واضحة حيث تشمل الطلبات:

- التماس الإعفاء أو التخفيض من القيم الضريبية المباشرة **"المفروضة قانونا فقط"** بعدما كان قبل التعديل يشمل الضرائب المفروضة دون النظر في مدى قانونيتها أو صحتها أو تحديد طبيعتها وفق النص[4].
- التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية المنصوص عليها في المواد من: 192 إلى 194 مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

---

[1]- أنظر: المادة "02" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- أنظر: مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء 01 (الهيئات والإجراءات)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، الجزائر، ص.361.

[3]- المادة "93 "من قانون الإجراءات الجبائية آخر تعديل لها كان بموجب المادة " 48" من القانون (10-13) ، المؤرخ في: 2010/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2011،(الجريدة الرسمية، العدد: 080 لسنة 2010).

[4]- الحقوق الأصلية للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة غير معنية بهذا الطلب باستثناء الزيادات والغرامات المفروضة بشأنها.

وتخضع طلبات المكلفين في هذه الحالة إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية يجب توافرها حتى يكون الالتماس محل قبول.

بالنسبة للشروط الشكلية الواجب توفرها في تقديم الطلبات سواء المتعلقة بالإعفاء أو التخفيض هي نفسها الشروط المطلوبة في تقديم الشكوى في حالة الطعن النزاعي الأولي **"باستثناء شروط الآجال"**، كما يمكن للمكلف تقديم طلبه ضمن شكوى للمدير الولائي للضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، أو مدير كبريات المؤسسات، وإرفاقها بالإشعار بالدفع (الإنذار)، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يكفي ذكر رقم المادة ورقم الجدول الذي سجلت ضمنه مبالغ الضريبة والرسوم المخصصة لميزانيات البلديات[1]، كالرسم العقاري مثلا.

أما من ناحية " **الموضوعية"** فالمشرع يشترط أن يكون التماس الإعفاء أو التخفيض معللا ومبررا، وعلى المكلف أن يقدم جميع الحجج اللازمة لاتخاذ القرار على ضوئها، وفي غالب الأحيان لا تكون موضوع تخفيض أو إلغاء الحقوق الأصلية، خاصة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة، حيث يعد تسديد الحقوق الأصلية **"إجباريا"** قبل اللجوء إلى هذه اللجنة[2].

كما تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين حسب الحالة إلى كل من المدير الجهوي للضرائب أو المدير الولائي للضرائب بعد أخذ رأي لجان محدثة لهذا الغرض على المستوى المحلي أو الجهوي.

أولا: لجنة الطعن الولائية من أجل العفو:

إن لجنة الطعن الولائية من أجل العفو أنشئت من أجل النظر في المسائل والطلبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والتي يرمي من ورائها الإبراء والتخفيف من مسؤوليته في تسديد الحصص التي فرضت عليه، والتي لم يتمكن من إبراء ذمته تجاهها نتيجة لقوة قاهرة أو في حالة العجز والعوز.

01 -تكوين اللجنة: تتكون لجنة الطعن الولائية من أجل العفو من[3]:

- مدير الضرائب للولاية رئيسا.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات، عضوا.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا.

---

[1]- أنظر: المادة "93 فقرة 01 " من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- أنظر: المادة " 42" من القانون رقم: (11-16)، المؤرخ في: 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، (الجريدة الرسمية، عدد: 072 لسنة 2011، المؤرخة في :29 ديسمبر 2001).

[3]- أنظر: المادة " 03" من القرار رقم: (16) المؤرخ في: 28 ماي 1991، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن من أجل العفو.

– نائب المدير المكلف بالتحصيل عضوا.

– نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية عضوا.

– قابض للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب لمدة سنة.

– رئيس مفتشية للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب لمدة سنة.

– كاتب اللجنة هو رئيس مكتب بالمديرية الفرعية للمنازعات.

02- اختصـــاص اللجنة:

تختص اللجنة الولائية من أجل العفو باستقبال الطعون التي يرمي المكلف بدفع الضريبة من ورائها إبراء ذمته تجاه الحصص المفروضة عليه، هذه الطلبات لكي تقع تحت طائلة اختصاص هذه اللجان يجب أن تكون فيها كل حصة ضريبية أو تساوي مبلغ (500.000دج)[1]، (الحصة الضريبية = مبلغ الضريبة الرئيسي + مبلغ زيادة الوعاء الضريبي).

مبدئيا تجتمع اللجنة الولائية من أجل العفو مرة كل أسبوع، حيث يكون الاجتماعبناءاعلى طلب رئيسها متمثلا في المدير الولائي للضرائب، مع وجوب علم أعضاء اللجنة بتاريخ الاجتماع بثمانية (08) أيام على الأقل قبل انعقاد جلسة المداولات.

أما عن عملية اتخاذ القرار تجري بالتصويت من قبل الأعضاء المجتمعين، ويكون التصويت بالأغلبية المطلقة، وفي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس.

بالنسبة لقرارات اللجنة تكون " **ملزمـة**" للإدارة الضريبية، وتبلغ إلى المكلف بالضريبة وقابض الضرائب المختص إقليميا، كما تكون "قابلـة للطعـن" أمام اللجنة الجهوية.

ثانيا: لجنة الطعن الجهويـــة من أجل العفو:

إن اللجنة الجهوية من أجل العفو مقرها المديرية الجهوية للضرائب، تنظر في الطلبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وفقا للشروط والصلاحيات المخولة قانونا.

01 -تكويـــن اللجنة:

تتكون لجنة الطعون الجهوية من أجل العفو من[2]:

– المدير الجهوي للضرائب ، رئيسا.

---

[1]- أنظر: المادة " 40" من القانون رقم: (04-21) المؤرخ في: 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005،(الجريدة الرسمية، عدد: 085 لسنة 2004، المؤرخة في :30 ديسمبر 2004).

[2]- أنظر: المادة "04" من القرار رقم (16) المؤرخ في 26 ماي 1991 مرجع سابق.

– نائب المدير مكلف بالعمليات الجبائية، عضوا.

– مديرين (02) ولائيين للضرائب يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة كاملة.

– كاتب اللجنة رئيس مكتب بالمديرية الجهوية للضرائب.

02 -اختصـــاص اللجنة:

إن المكلف الذي لم يجد طلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التزامه ، سواء أكان رد هذه الأخيرة رفضا كليا أو جزئيا ، أو إذا تجاوزت الحصة الضريبية أو الغرامات موضوع الالتماس السقف السالف الذكر **(500.000دج)** ، فإنه يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطع ـن الولائـي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحص ــص التي تفـــوق (500.000دج)[1].

ثالثا: التخفيض المشـروط... صيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي.

إن اهتمام الإدارة الجبائية بتقليص حجم المنازعات الجبائية، تجلى في وضع مجموعة من الأحكام تهدف إلى تفادي المنازعات من خلال الاستمرار في التحاور مع المكلفين بالضريبة فقانون المالية لسنة 2009، أسس **"إلزامية تبليغ المكلف بالضريبة "** الذي هو محل تحقيق في الوثائق قبل أي تسوية جبائية تفاديا لمنازعات محتملة، ومن جهة أخرى قانون المالية لسنة 2012 "أسس إجراءات التحكيم" التي تسمح للمكلف بالضريبة في حالة عدم تفاهمه مع المحققين في المرحلة الوجاهية بأن يطلب التحكيم من مدير الضرائب، كون أن مواصلة الحوار مع المكلف بالضريبة قد يؤدي إلى التوصل لتقارب الرأي بين الطرفين دون اللجوء إلى إجراءات المنازعة.

وحتى يتحصل المكلف بالضريبة على تخفيض لدينه الجبائي، يمكنه اللجوء إلى طرق الطعن النزاعي أو الطعن الولائي.

ما تجب الإشارة إليه هو أن طرق الطعن الجبائي الممنوحة للمكلفين بالضريبة قد تم تدعيمها **بإجراء جديد** من أجل تسوية المنازعات الجبائية يسمى " **التخفيض المشروط"** الذي يسمح للمكلف بالضريبة في إطار صيغة تعاقدية بتخفيض دينه الجبائي [2]،**ترى ما هو مفهوم التخفيض المشروط** كتدبير جديد، ما **هو مجال تطبيقه، وكيف يتم منحه للمعنيين به؟**

---

[1]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.69.

[2]- أنظر: المادة" 18 "من القانون رقم: (12-12)، المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013،(الجريدة الرسمية، عدد: 072 لسنة 2012، المؤرخة في :30 ديسمبر 2012).

01 مفهـــوم التخفيـــض المشـــروط:

يمكن تعريف التخفيض المشروط على انه عقد، تقوم من خلاله الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة إما بوضع حد لنزاع نشأ بتقديم تظلم مسبق أو بتفادي نزاع يمكن أن ينشأ نتيجة ضريبة محددة ومدرجة في التحصيل، وذلك بتقديم تنازلات متبادلة.

- 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، والغراماتموضوع العقد.
- فالإدارة الجبائية بموافقتها على تخفيض مبلغ العقوبات تتأكد من دفع الضريبة مع وضع حد للمنازعات.

ويجب التمييز بدقة بين "مفهوم التخفيض الولائي"، و"مفهوم التخفيض المشروط"، حيث يمكن تبيان عوامل **التمييز بين المفهومين** من **خلال الجدول التالي**:

التخفيـــض الولائـــي	التخفيـــض المشـــروط
- عقد من جانب واحد (الإدارة هي التي تمنح تخفيض ولائي بدون أي اتفاق مع المكلف بالضريبة)	- عقد مبرم بين الإدارة والمكلف بالضريبة
- الضرائب والعقوبات المالية موضوع طلب التخفيض الولائي مؤسسة ونهائية، أي غير قابلة لأي منازعة	- الضرائب والعقوبات المالية موضوع طلب التخفيض المشروط تكون إما قابلة للمنازعة فيها أو أنها سبق وأن كانت محل نزاع
- يمكن أن يتعلق بالحقوق، العقوبات المالية (الوعاء والتحصيل)، وبالغرامات الجبائية	- لا يمكن أن يتعلق إلا بالعقوبات المالية والغرامات الجبائية (الحقوق مقصاة كليا من طلب التخفيض المشروط).
- لا يمكن منحه إلا مراعاة للوضعية الاجتماعية أو / والوضعية المالية المزرية للمكلف بالضريبة	- يمكن منحه بغض النظر عن وضعية المكلف بالضريبة.
- لا يمكن منحه إلا بعد استنفاذ طرق الطعن أو في الحالة التي لا يمن فيها ممارسة طرق الطعن إما لفوات آجال الطعن وإما لقبول المكلف بالضريبة للضرائب المفروضة على عاتقه	- التخلي عن تقديم طعن أو الاستمرار فيه.

الجدول رقم 03: التمييز بين التخفيض الولائي و التخفيض المشروط ..... المصدر: من إعداد الطالب بناءا على محتوى التعليمة العامة رقم: (656) الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب ، مديرية المنازعات) المؤرخة في: 17 ديسمبر 2013.

أما عن مجال تطبيق التخفيض المشروط فقد حدّد بموجب المادة " 93" مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (في كل المواد الجبائية) العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية [1] حيث يمكن أن يتعلق بالعقوبات الجبائية المذكورة ، 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.

بصفة عامة أو بمعنى آخر مجال تطبيق التخفيض المشروط يشمل العقوبات المالية والغرامات الجبائية المفروضة في حالة النقص قي التصريح فقط.

يستثنى من مجال تطبيق هذا الإجراء[2]:

- العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات المفروضة نتيجة التأخر أو عدم التصريح وتلك المطبقة في حالة الغش الضريبي، وكذلك 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.
- إن أحكام المادة " 93 مكرر" والمادة " 04/173" من قانون الإجراءات الجبائية تكرس مبدأ تخفيض العقوبات المالية والغرامات الجبائية للمكلفين بالضريبة الذين يتقدمون بطلب من أجل الحصول على تخفيض مشروط، وتخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى[3]:
- **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)**.

من أجل الاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي محرر على ورق عادي وموقع من طرفه، يلتمس من خلاله الإستفادة من هذا التدبير، حيث يجب أن يكون الطلب

---

[1]- المادة رقم: "93 مكرر" محدثة بموجب المادة "18" من قانون المالية لسنة 2013.(الجريدة الرسمية، عدد: 072 لسنة 2012، المؤرخة في : 30 ديسمبر 2012).

[2]- أنظر: التعليمة العامة رقم: (217) المؤرخة في 02 أفريل2013،الصادرة عن وزارة المالية، (المديرية العامة للضرائب).

[3]- أنظر المادة "93 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

مرفوقا بالوثائق الضرورية لتحديد العقوبات المالية الخاصة بالوعاء والغرامات الجبائية موضوع الطلب من جهة، وتلك المتعلقة بوضعيته بالمنازعات (شكاية، مستخرج ضرائب...)، أما عن الوكالة المنصوص عليها في المادة "75" من قانون الإجراءات الجبائية فهي **لا تخص** هذا الإجراء.

بالنسبة لأجل تقديم الطلب إما أن يكون قبل انتهاء الآجال المتعلقة بتقديم الشكاية المقررة بموجب المادة " 72" من نفس القانون، وإما أن يكون الطلب خلال الفترة التي يكون الطعن محل الدراسة ولم يفصل فيه بعد.

لقد قرر المشرع بأن الاقتراحات التي توصلت إليها لجنة الطعن الولائي إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، يتم من خلاله تحديد المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، وهذا خلال أجل ثلاثون (30) يوما من تقديم الطلب، مع منح المكلف نفس الأجل (ثلاثون (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.

بعد صدور قرار التخفيض المشروط يجب دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى مديرية الضرائب للولاية المختصة محليا من أجل التوقيع على **"عقد التخفيض المشروط"**، حيث يشار من خلال العقد إلى المبلغ الذي سيمنح له بعد تسديد الحقوق، وكذلك رزنامة إستحقاق الدفع المحددة في حالة إختيار المكلف التسديد بالتقسيط، كما ترسل نسخة من العقد إلى قابض الضرائب المختص إقليميا.

ما تجب الإشارة إليه هو أنه عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا **يمكن اتخاذ أي إجـراء نزاعـي** أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبط بها.

إذا ثبت لقابض الضرائب بأن المكلف بالضريبة لا يحترم التزامه بالتسديد تبعا للكيفيات المحددة في العقد ، يجب عليه أن يخبر مدير الضرائب فورا من أجل التبليغ عنه ، وفي هذه الحالة يبلغ المكلف بالضريبة بأن عقد التخفيض المشروط المبرم أصبح باطلا [1]، وبالتالي المبالغ التي بقيت مستحقة تصبح واجبة الدفع مباشرة، كما منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن في حالة الآجال لا تزال مفتوحة.

[1]- أنظر التعليمة العامة رقم: (656)،المؤرخة في: 17 سبتمبر 2013 ،الصادرة عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات.

يتضح جليا من خلال ما تناولناه في هذا الفصل لجميع الإجراءات التي تمر بها المنازعة الضريبية أمام الإدارة عن طريق هياكلها المختلفة و المشار إليها من خلال الأشكال البيانية المرقمة من:01 إلى 06 الملحقة بالبحث كمرحلة أولية ومتقدمة، أن المشرع الجزائري يسعى دائما لجعل النزاع يقف عند هذه المرحلة، هدفه دوما هو محاولة إيجاد حل يرضي الطرفين دون اللجوء للجهات القضائيةبل أكثر من ذلك هو يعطي فرصا لكل من الإدارة التي منحها وسائل متعددة لاستفاء حقوق الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات التي يمكن أن تحميه من تعسف الإدارة، لكنها تبقى محدودة مقابل امتيازات الإدارة.

ما يجب الإشارة إليه في هذه المرحلة الإدارية هو تعدد مواعيد تقديم الشكوى مما يصعب إلمام المكلفين بكل هذه المواعيد الشيء الذي يُعرّض حقوقهم للسقوط، وهو ما يستدعي تبسيط وتوحيد هذه المواعيد وإعادة النظر فيها، بالإضافة إلى أن إجراءات التحقيق والبت في محتوى الشكوى المودعة تتطلب فترة أقلها أربعة (04) أشهر ، وهو ما يبعد المكلف عن الإدارة.

أما عن الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة كمرحلة وسطى في النزاع الضريبي، فهو أمر اختياري يجوز للمكلف تجاوزه، كما أنها لا تلقى إقبالا من طرف المكلفين نتيجة تعقيد وطول إجراءاتها، وكذا تكوينها الذي لا يخضع لمعيار التخصص في المجال الجبائي وهذا ما يعد نقص واضح على المشرع الجزائري إعادة النظر فيه، وما تتخذه اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة مجرد آراء، بالإضافة إلى أنها غير ملزمة، وما تتخذه لا يمكن أن يسمو أو يرقى لمرتبة القرارات الإدارية، ولا يسمو لمرتبة الأحكام القضائية بل يعتبر رأيا في القضايا المطروحة محاولة لتقريب وجهات النظر تفاديا للجوء أمام الجهات القضائية،وهو ما يستدعي المشرع لإعادة النظر بإعطاء الصفة الإلزامية لقرارات اللجان المذكورة، وإعادة تشكيلها بأعضاء متخصصين في مجال الجباية.

كذلك ما يعاب على القواعد الإجرائية في المرحلة الأولية للخصومة الجبائية أنها غير حيادية وغير موضوعية، حيث تجعل من جهة الإدارة خصمَ ا باعتبارها مُصدرة القرار، أو العمل المطعون فيه، وحكمَ ا باعتبارها هي من تحقق وتفصل في التظلم أو الشكوى المرفوعة إليها، أين تتمسك في غالب الأحيان بقراراتها وتسوياتها الشيء الذي يدخل المنازعة الضريبية في المرحلة القضائية.

الفصـــل الثاني: المرحلـــة القضائيـــة للمنازعـــات الضريبيـــة

تكريسا منه للمبدأ الدستوري المتمثل في "المشروعية"، فقد أخضع المشرع أعمال السلطة الإدارية للرقابة القضائية، رقابة تمارسها وتباشرها المحاكم القضائية على اختلاف أنواعه وعلى مختلف درجاتها ومستوياتها، وذلك عن طريق وبواسطة تحريك الدعاوى والطعون المختلفة ضد أعمال السلطات الإدارية غير المشروعة، انطلاقا من هذا المبدأ، فإن كل مكلف بالضريبة يشعر بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الجبائية، وبعد استنفاذ كل طرق الطعن الإدارية أمام مسؤولي الإدارة الجبائية ، ثم أمام لجان الطعن الإدارية المختلفة المختصة، وبعد أن لا يتقرر مصير الشكوى على مستوى مصالح إدارة الضرائب، ولم يتوصل طرفي النزاع لحل أو نتيجة ترضي الطرفين الإدارة والمكلف بالضريبة، تأخذ القضية منعرجا آخر لتطرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة (كمرحلة ثانية) التي تب ت فيها وفقا لأحكام المواد من " 82" إلى " 89" من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة رقم "804" من القانون رقم (08-09)، المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيصبح بذلك نزاعا قائما بين مصالح إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، بحيث يطرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعية تأسيس موضوعها، أين يكون القاضي الإداري ملزما ومقيدا بعناصر الدعوى الضريبية، فلا يستطيع أن يقضي بشيء غير مطلوب منه، أو أن يحكم بأكثر مما طلب منه، ومن أجل ذلك كان إلتزامه بما يطلبه الخصوم أمرا نابعا من طبيعة وظيفة القضاء.

ويعتبر القاضي الإداري آخر ضمانة مهمة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بإدارة الضرائب، كما أن هذه المكانة التي يتصف بها القاضي الإداري تنسحب أيضا على الإدارة الجبائية التي تكون مدعوة للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية عن طريق الدفوعات القضائية أو مختلف طرق الطعن القضائية.

إن الأساس في النزاع الجبائي، سواء تعلق الأمر بدعوى الإلغاء، التخفيض أو استرجاع الضرائب والرسوم المدفوعة، أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل فإنها كلها تتعلق بأمور مالية، وبالتالي تعرف الدعوى الجبائية على أنها تنتمي إلى "منازعات القضاء الكامل".

وعليه سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى منازعات الضرائب في مرحلتها القضائية التي نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتخضع بصفة خاصة للقوانين الجبائية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية ؛ وتطبيقا لمبدأ التقاضي في القضاء الإداري على درجتين، سنتناول في المبحث الأول النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى، أما المبحث الثاني فخصص للنزاع الضريبي أمام مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية أو جهة استئناف.

المبحث الأول: النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية.

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية تعتبر الخطوة الأولى لدخول المنازعة الضريبية للمرحلة القضائية، حيث قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الشروط الضرورية والإجراءات القانونية لعرض قضية ما على القاضي الإداري، والتي تلزمه بأن يبت في موضوع الخلاف طبقا لأحكام مواد "قانون الإجراءات المدنية والإدارية" أو " قانون الإجراءات الجبائية " وقد اشترط قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن تكون رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة، التي تتبع مقر **مكان فرض الضريبة أو الرسم** محل النزاع[1].

إن المكلف بالضريبة ألزمه المشرع حال الرغبة في الطعن في القرارات الإدارية الضريبية بأن يقدم شكوى في باب المنازعات إلى مسؤول إدارة الضرائب المختص حسب القيم الضريبية المفروضة، وذلك قبل تحريك دعواه أمام الجهات القضائية المختصة في مجال المنازعات الإدارية.

المطلب الأول: الدعوى الضريبية.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريفا مباشرا ودقيقا ومحددا للدعوى القضائية عموما والدعوى الإدارية خصوصا بما فيها الدعوى الضريبية محل الدراسة، حيث نلاحظ أنه اكتفى فقط بالنص على شروطها من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية (المادة 13)، و هذا لا يمنع من وجود بعض التعاريف الفقهية -لكن- في غالبها تبين أن الدعوى القضائية هي" حق قانوني للشخص في إخطار الهيئة القضائية التي منحها التشريع المتخاصمين للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم"[2].

أما عن الدعوى الإدارية حسب الفقه الجزائري تعرف بأنها :" الوسيلة القانونية في تحريك واستعمال القضاء المختص وفي نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية أو الإجرائية والموضوعية والمقررة للمطالبة بالإعتراف أو للمطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الاعتداء على ه ـذا الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الإدارية غير المشروعة والضارة والمطالبة بإزالتها وإصلاح الأضرار الناجمة عنها..."[3].

---

[1]- المادة "804"من القانون:(08-09)، المؤرخ في:25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

[2]- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، حقوق - إدارة ومالية، جامعة الجزائر1، 2009، ص.14.

[3]- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص.230.

كما تعرف كذلك الدعوى الإدارية بأنها:" الوسيلة أو الممكنة التي يخولها القانون للشخص في اللجوء إلى القضاء الإداري للمطالبة بحقوق مستها تصرفات وأعمال الإدارة وأضرت بها"[1].

ولهذا يرى البعض أن الدعوى الضريبية بأنها :" كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها، أمام الجهات القضائية المختصة"[2].

بالنسبة لمعيار انعقاد الاختصاص للمحاكم الإدارية هو أن يكون النزاع إداريا يكونا أحد طرفيه شخصا عاما طبقا لأحكام المادة " 800" وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وباعتبار تحديد الاختصاص على أساس الجهة وليس النشاط، يتضح أن معيار الاختصاص هو " معيار عضوي"، والذي يرمي في تحديد اختصاص المحاكم الإدارية بالإدارة المدعية أو المدعى عليها، بغض النظر عن طبيعة النشاط، وبالتالي فالنزاع الضريبي يدخل في مجال " النزاع القضائي الإداري"، والذي يتميز بمحدودية دعاوى الإلغاء، عكس دعاوى القضاء الكامل التي تجد كامل تطبيقها في المادة الضريبية، حيث أن طبيعة المسائل المطروحة أمام القضاء الإداري هي طلب إلغاء قرار فرض الضريبة أو تعديله كليا أو جزئيا، ومنح تعويض في حالة وجود ضرر[3].

الفـــرع الأول: رفـــع الدعـــوى الضريبيـــة.

إن أشخاص الخصومة القضائية أيا كان نوعها تتمثل دائما في المدعي والمدعي عليه ويسميان بالأطراف الأصلية، لأنه لا يتصور أن تنشأ خصومة ما بدونهما، كما يعتبر من أشخاص الخصومة أيضا كل شخص يتم إدخاله أو يتدخل من تلقاء نفسه، فللمدعي فهو ذلك الشخص الذي يتقدم بطلبه إلى القضاء طالبا الحماية القضائية ، أي هو الذي يبدأ برفع الدعوى، ويقع عليه إثبات ما يدعيه، والمدعي عليه في الدعوى الإدارية عموما والضريب يق خصوصا غالبا ما يكون الجهة الإدارية، ذلك أن إدارة الضرائب لا تقوم في غالب الأحيان برفع الدعوى ابتداءا من وصفها مدعيق، ذلك لأنها هي مصدرة القرار الإداري الذي تحافظ من خلاله على حقوق الخزينة العمومية.

أولا: تحريـك الدعوى من طرف المكلف بالضريبة:

مراعاة للسلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية، بداية من تقديرها للوعاء الضريبي وصولا إلى مرحلة التسديد النهائي للضرائب والرسوم، هذه العمليات تستعمل فيها إدارة الضرائب سلطتها الواسعة التي منحها إياها القانون، أخضع المشرع كل ذلك للرقابة القضائيةحفاظا

---

[1]- أنظر: محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2005، ص.121.

[2]-أنظر: فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص.12.

[3]- أنظر: مالك عليان، مرجع سابق، ص.96.

على توازن القوى بين الإدارة والمكلف، ومع مراعاة الأحكام العامة المتعلقة بمباشرة أي دعوى قضائية، والمنصوص عليها في المادة " 13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي توجب توفر الصفحة والمصلحة في التقاضي، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القاضي الإداري في حالات محددة.

01- حـالات لجوء المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية:

يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري في الحالات التالية:

- عدم الرضا بالقرار بشأن شكواه أو عدم الرضا بالقرار المتخذ بعد أخذ رأي لجان الطعن[1].

- الحصول أو عدم الحصول على إشعار إدارة الضرائب في الآجال الممنوحة لها من أجل الفصل في الشكوى الضريبية حسب نص المادة" 81 فقرة 02" من قانون الإجراءات الجبائية.

لكن قبول دعوى المكلف بالضريبة والنظر فيها يبقى معلقا بتوافر شروط محددة وصارمة.

02- شـروط قبـول دعـوى المكلف بالضريبة:

لقبول الدعوى الضريبية هناك تأ صريل للشروط العامة الواجب توفرها في الدعوى الإدارية بوجه عام مثل تلك المتعلقة بالعريضة الافتتاحية من حيث شكلها المفروض قانونا ومحتواها المقيد بالطلبات السابقة، وشروط متعلقة بشخص الم دعي، بالإضافة إلى شروط خاصة بالدعوى الضريبية كاستثناء على باقي الدعاوى الإدارية، ويتضح ذلك من خلال إضفاء المشرع للطاب ـع الإجبـاري للتظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب وميعاد تحريك الدعوى الضريبية.

01- شـرط التظلـم الإداري المسبـق:

تجد هذه القاعدة أساسها بالنسبة للمنازعات الضريبية المثارة من طرف المكلف بالضريبة في المواد من "70 إلى 73" من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي والمواد" 74" ومن" 145 إلى 156" من نفس القانون فيما يخص منازعات التحصيل وإجراءات المتابعة.

وبالاطلاع على هذه المواد نجد أن المشرع الجزائري قد ألزم المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية، اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق حسب الحالة أمام المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب المختص إقليميا ، بغية إثارة صدور قرار

[1]- أنظر: المادة "82 فقرة 01 " من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

إداري صريح أو ضمني، لكي يتمكن بعد ذلك بأن يطعن فيه أمام القاضي الإداري، باعتبار المنازعات الضريبية من بين المنازعات التي تحكمها نصوص خاصة.

إن حالة رفع الدعوى خرقا لهذا المبدأ يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا ،وتنطوي على قاعدة "شرط التظلم الإداري المسبق" مجموعة من النتائج نذكر منها[1]:

- أنها تحمي الإدارة، وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.
- أنها تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه، باعتباره كفة النزاع الواجب حسمه.
- تعتبر كذلك المؤشر الوحيد في تحديد نقطة انطلاق ميعاد رفع الدعوى، إلا في حالات منازعات التسجيل والطابع التي لا تتطلب تظلم إداري مسبق.

ب- مواعيد رفع الدعوى:

المنازعات الإدارية بشكل عام و منها المنازعات الضريبية ترتبط بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام، وإلا لن تقبل الدعوى شكلا.

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل **"أربعة (04) أشهر"** إبتداءا من 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 الآجال المنصوص عليها في المادتين : " 76فقرة02 و 77 " من قانون الإجراءات الجبائية[2].

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

أما عن المشتكي الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادتين "76-02 و77"، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المذكور.

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات **"التحصيل والمتابعة"** فإن الأمر يختلف بحيث يجب على المكلف أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في " **أجل شهـــر"** اعتبارا من تاريخ

---

[1]- أنظر: عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص.084.

[2]- أنظر: المادة "82 فقرة 01 " من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

تبليغ سند الإجراء، وفي أجل **"شهـــر واحـد"** كذلك اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذا تعلق الأمر بالاعتراض على تحصيل قسري[1].

أما إذا كان موضوع الدعوى ينصب على **"استرجاع الأشياء المحجوزة "** ، فإن الدعوى يجب أن تباشر في **"غضون شهـــر"** بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للب ت في طلب الاسترجاع والمحدد كذلك **"بشهـر"**، وتسري هذه المدة اعتبارا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز[2].

ما تجدر الإشارة إليه هو أن **"ميعـاد"**رفع الدعوى الضريبية هي من **" النظـام العـــام"** ولا يجب الاتفاق على مخالفتها، حيث درج مجلس الدولة واستقر على هذا الرأي حتى في بداية نشأته[3] بموجب القانون العضوي رقم: (98-01) المؤرخ في: 30 ماي 1998.

بالرغم على ما نص عليه القانون من ضرورة احترام آجال محددة، واعتبار عدم صحة الدعوى بمخالفتها إلا **أنه توجد ح ـالات يمكن أن يم ـــدد فيها سريان المواعيد** المرتبطة برفع الدعوى الضريبية عندما تتوفر الشروط والأسباب القانونية المبررة لذلك منها ما هو منصوص عليه قانونا ومنها ما كرسه الاجتهاد القضائي ونذكر أهم هذه الحالات:

- **حالة انقطاع الميعاد**: الناتجة عن رفع الشكوى وسوء توجيه الدعوى الضريبية وشطبها.
- **حالة توقف سريان الميعاد** المحصورة بموجب المادة " 832" قانون الإجراءات المدنية والإدارية ومنها (القوة القاهرة، طلب المساعدة القضائية، رفع الدعوى أمام جهة قضائية غير مختصة لكن ضمن شروط محددة).
- تمديد الميعاد بحكم القانون (البعد المكاني، العطل الرسمية).

ج- الشـروط الشكليـة للعريضة ومحتواها:

لقد حدد القانون بدقة الشكليات والبيانات اللازم توفرها في عريضة رفع الدعوى القضائية بوجه عام سواء كانت مدنية أو إدارية، فهي تخضع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك باعتباره الشريعة العامة الإجرائية، حيث نصت المادة الأولى منه صراحة على أنه **" تطبق أحكام هذا القانون على الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية العادية والجهات القضائية الإدارية"**.

---

[1]- أنظر: المادة" 153 مكرر" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.
[2]- أنظر: المادة" 154"، من نفس القانون.
[3]- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم: (158539)، المؤرخ في: 1999/04/19.

لا تكون عريضة المكلف بالضريبة **مقبولـة** إلا إذا توفرت فيها **شـروط** معينة هي[1]:

- يجب أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ، إلا أنه يمكن تصحيح خطأ عدم تقديم المذكرة على ورق مدموغ - لكن- يجب أن يكون تصحيح هذا الإغفال قبل وضع القضية في المداولة وإلا فإنه ترتب على ذلك عدم قبول الدعوى شكلا.
- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها.
- في حالة تقديم العريضة من طرف وكيل، يتعين على هذا الأخير التوفر على وكالة قانونية تحرر وجوبا على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، عملا بأحكام المادة " 83-1" التي تحيل إلى المادة رقم "75" من قانون الإجراءات الجبائية [2]، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على أجراء المؤسسة المعنية.
- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه (وهو ما تم التطرق إليه كشرط أول).
- لا يمكن للمكلف بالضريبة الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحددّه في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب، غير أنه **يجوز** لهذا المكلف أن ينازع أمام القضاء الإداري في **إجراءات** فرض الضريبة المتنازع حولها بالرغم من أنه لم يشر لها في شكايته الأولى التي تضمنت سوى **المبالغ موضوع النزاع** لأن أساس النزاع هنا يتمثل في كيفية تحديد مبالغ الضريبة وطريقة حسابه وربطه[3].

هذا بالنسبة للشروط التي أوجب قانون الإجراءات الجبائية مراعاتها عند تحرير العرائض، أما قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، فقد أوجب من خلال نص المادة " 816" منه بأن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى وفق نص المادة " 15" من نفس القانون تحت طائلة عدم القبول شكلا كأحكام مشتركة لجميع الجهات القضائية البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.

---

[1]- أنظر: المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

[2]- المادة " 75" من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة "24" من قانون المالية لسنة 2008. (الجريدة الرسمية ، عدد: 82 لسنة 2007، المؤرخة في : 31 ديسمبر 2007).

[3]- أنظر: أمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص.92.

- اسم ولقب المدعي عليه وموطنه، فإن لم يكن له موطن معلوم فآخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- عرض موجز للوقائع أو الطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- عند الاقتضاء الإشارة إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

د- شروط متعلقة بشخـــص المدعي:

قرر المشرع الجزائري من خلال نص المادة " 13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له " **صفة**" وله "**مصلحة**" قائمة أو محتملة يقرها له القانون، ويلاحظ أن المشرع جعل "الصفة من النظام العام دون المصلحة"، حيث نصت المادة على أن القاضي يقرر من تلقاء نفسه انعدامها في المدعي أو المدعي عليه، ويتبين لنا من خلال نفس المادة أن المشرع اكتفى بالإشارة إلى شروط قبول الدعوى وحصرها في الصفة والمصلحة، تاركا الشرح للفقه والقضاء، حيث لم يشر للأهلية، وهذا يعني أن المشرع تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط قبول الدعوى.

الصفـة في التقاضي يقصد بها أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق، أي المصلحة التي أعتدي عليها، هذا بالنسبة للمدعي، أما بالنسبة للمدعي عليه، فيجب أن يكون هو الشخص الذي يوجد الحق في مواجهته[1].

أما المصلح ـة فيرى الفقه أنها "الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها باللجوء إلى القضاء"[2].

كذلك من الشروط المتعلقة بشخص المدعى كذلك لصحة إجراءاته وليس لقبول الدعوى نجد "الأهلية في التقاضي" وهي "أهلية الأداء"، فمن باشر الدعوى وهو ليس أهلا تكون دعواه مقبولة لكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، ولقد نظم القانون المدني أحكام الأهلية في مواده "40 ، 49 و50" منه.

ثانيا: تحريك الدعوى من طرف الإدارة الضريبية:

إن الإحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب، بل يجوز للإدارة كذلك أن تعرض الأمر للهيئة صاحبة الاختصاص ، للنظر في منازعات الضرائب.

---

[1]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص.149.
[2]- أنظر: مسعود شيهوب، مرجع سابق، ص.304.،

ترفع إدارة الضرائب دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية عندما يعتبر رأي لجان الطعن (لجنة الطعن: للدائرة، الولاية، المركزية) غير مؤسس، وبالتالي فإن مدير كبريات المؤسسات المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي، على أن يبلغ للشاكي ذلك.

أما عن ميعاد رفع الدعوى،في **هذه الحالـة** فيكون في **غضون الشهريـن (02)** المواليين لتاريخ استلام رأي اللجنة[1].

بالنسبة لشكل العريضة في هذه الحالة فهي تحكمها نفس الأشكال التي تحكم الدعوى القضائية بصفة عامة.

الفـرع الثانـي: خصوصيات في الدعـوى الضريبيـة.

بعدما تم التطرق من خلال الفرع الأول إلى بعض الخصوصيات الهامة في رفع الدعوى الضريبية لاسيما **إجبارية التظلم المسبق** و **تطبيق المواعيد الخاصة بالدعوى الضريبية** المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية كاستثناء على المواعيد المعمول بها بمختلف الدعاوى الإدارية، سنتطرق إلى مـــدى إجبارية **"إجـراءالصلـح"** في الدعوى موضوع دراستنا، كما سنتناول **"الاستعجـال"** في الدعوى الضريبية.

أولا- الصلـــح في الدعـوى الضريبيـة:

الصلح هو " عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"[2].

ما يلاحظ من خلال نص المادة " 169 مكرر 3" من قانون الإجراءات المدنية (الملغى) أن إجراء الصلح في الدعوى الضريبية **كـان إجباريـا**، حيث يقوم القاضي بمحاولة الصلح بين الخصوم في مهلة لا تتجاوز ثلاثة (03) أشهر من تاريخ إخطاره[3].

لكن ما يلاحظ من خلال قانون الإجـراءات الجبائية هو **عـــدم التطرق لإجراء الصلـح**، مما يستوجب **الرجوع إلى القواعـد العامـة** الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمنصوص عليها في المواد من "970 إلى 974" منه، وبموجب هذه المواد **يجـوز** للجهات القضائية الإدارية

---

[1]- أنظر: المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- أنظر: المادة "459" من القانون المدني الجزائري، مرجع سابق.

[3] -Ministère des Finances, Direction Général des Impôts, Direction du contentieux, instruction général sur les procédures contentieuses, 2012, p.64.

إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل وفي أية مرحلة تكون عليها الخصومةويكون ذلك إما بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم (رئيس الغرفة) بعد موافقة الخصوم.

إذا **حصل صلـح**يحرر**محضرا** يبين فيه ما تم الاتفاق عليه، ويأمر رئيس تشكيلة الحكم بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا غير قابل لأي طعن حسب نص المادة " 973" من نفس القانون، أما في حالة **عــدم الصلـح** يحرر **محضر عـدم الصلح**، ويباشر إجراءات التحقيق.

كما نلاحظ أن المشرع الجزائري نص على الصلح كذلك في المواد من "990" إلى " 993 " إلى جانب الوساطة كطرق بديلة لحل النزاعات، وباعتبار الوساطة يمكن للقاضي اللجوء إليها باستثناء حالات أو قضايا شؤون الأسرة والقضايا العمالية **وكل ما يمس بالنظام العام** ، حسب نص المادة "994" من نفس القانون، وبالتالي فالطريق البديل في حل المنازعات الضريبية يكون عادة الصلح وليس الوساطة، و**"يبقى الصلح في الدعوى الضريبية وسيلة جوازية وليس إجبارية"**.

*** فرغم أن إجراء الصلح جوازي في المنازعات الضريبية أمام القضاء ، إلا أننا نرى شخصيا أنه من المفروض أنه لا يجوز ذلك في هذا المجال، لأن الأمر يمس بحقوق الخزينة العمومية، مادام أن الصلح هو تنازل متبادل عن حقوق الطرفين من أجل الوصول إلى اتفاق ودي.**

فإذا افترضنا أن إدارة الضرائب من بين تنازلاتها في عملية إجراء الصلح هو تخفيض غير منصوص عليها قانونا، فهذا يتعارض مع إقرار المشرع بمعاقبة كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ولأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب والرسوم[1].

ثانيا: الدعـوى الإستعجاليـة في المادة الضريبية.

نظرا للأضرار التي يمكن أن تلحق بالأفراد من جراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة لقراراتها ، والتي يصعب إصلاحها، فإن هذا الامتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة.

إن اللجوء إلى الاستعجال يعد من الأمور الأساسية والبالغة الأهمية بالنسبة للمتقاضين، نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة في رفع ضرر وحسم نزاع، وعليه نجد أن القضاء الاستعجالي أصبح يشغل حيزا مهما في حل النزاعات، وهو يهدف إلى اتخاذ تدابير عاجلة ووقتية تقتضيها الضرورة وحتمية الخروج من إتباع الإجراءات العادية الروتينية في المحاكمة، ويعد اللجوء إلى القضاء

[1]- أنظر : المادة " 31" من القانون رقم: (06-01)، المؤرخ في: 2006/02/20، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المعدل والمتمم، (الجريدة الرسمية، عدد: 14 لسنة 2006).

الاستعجالي إجراء استثنائي تقتضيه الضرورة، لأن الأصل هو التأني قبل إصدار الأحكام، ولا شك أن حسن سير العدالة والقضاء، يقتضي الفحص والتدقيق ومنح الأطراف المهل والآجال الكافية لتحضير دفاعهم ودفوعهم، لكن من جهة أخرى نرى أن هذا التأني كثيرا ما يتسبب في إهدار حقوق وإحداث أضرار يصعب إصلاحها بعد صدور الأحكام و القرارات القضائية، ومن جهة تبرز أهمية وجود تدابير استعجالية أمام القضاء الإداري، لتمكين المتقاضين من مخاصمة بعضهم بإتباع إجراءات استعجالية قصد الحصو ل على أوامر استعجالية، وهذا في انتظار النزاع أمام قاضي الموضوع.

وبالتالي يمكن أن نخلص إلى أن القضاء الاستعجالي في المادة الضريبية هو الفصل في المنازعات الضريبية التي يخشى عليها فوات الوقت، فصلا مؤقتا و لا يمس بأصل الحق، حيث يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم لكلا من إدارة الضرائب والمكلف بها بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة وصيانة مصالح الطرفين.

ويخضع الاستعجال في المادة الجبائية لأحكام قانون الإجراءات الجبائية [1]، وكذلك أحكام المادة "948" من القانون (08-09) المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

01- شروط رفع الدعوى الضريبية الإستعجالية:

تحقيقا للغرض من الدعوى الإستعجالية المتمثل في مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة وحماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة ، فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط يجب على قاضي الاستعجال التقيد بها، حيث أن القراءة المتمعنة في مواد الاستعجال الإداري ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية، تؤدي بنا إلى استخلاص شروط انعقاد الاختصاص للقاضي الإستعجالي الإداري وهي:

أ- شرط الاستعجال: حيث تناول المشرع الجزائري عنصر الاستعجال من خلال المادة "919" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، والمادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- شرط عدم المساس بأصل الحق: حيث أن القاضي الاستعجالي غير مختص نوعيا بالفصل في أصل الحق المتنازل عليه بشكل قطعي إذ أن ذلك شأن قاضي الموضوع.

---

[1]- أنظر: المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- المادة " 948" تنص :" يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب".

ج- عـدم عرقلـة تنفيذ القرار الإداري [1]: حيث أن الهدف من هذا الشرط هو ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الإعتراض على تنفيذها، وهذا لأن القرارات التي تتخذها الإدارة لها طابع المصداقية وتتعلق في غالب الأحيان بسير مرفق عام، وبالتالي لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناءا.

هذا بالنسبة **للشروط الموضوعية** ؛أما**بالنسبة للشروط الشكلية والإجرائية** للدعوى الضريبية الإستعجالية، حيث نلاحظ أن شكليات وإجراءات الدعوى الاستعجالية تتفق مع الدعوى الإدارية العادية، لاسيما الشروط العامة المتمثلة في الصفة، المصلحة ، الأهلية وشروط العريضة (الكتابة) ، وتبليغها للمدعي عليها[2]، وكذلك رفع دعوى الموضوع بالموازاة مع الدعوى الاستعجالية ما عدا في حالات الدعوى الاستعجالية الرامية إلى إثبات وقائع مادية قبل زوالها (كتعيين خبير مثلا لجرد وتقسيم بضاعة قابلة للتلف محجوزة)، أين تكون دعوتين متكاملتين.

02- حـالات الاستعجـال في المادة الضريبية:

لقد تمحورت أهم حالات الاستعجال في المنازعات القضائية للمادة الضريبية في طلبات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية المختلفة الصادرة عن الإدارة الجبائية، لاسيما حالات وقف أو تأجيل الدفع وتعليق إجراءات المتابعة والتحصيل حسب ما نصت عليه المادة " 158" من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغائها[3]، وبالتالي لم تصبح للقاضي الإستعجالي سلطة في مجال تأجيل أو وقف إجراءات المتابعة ودفع الضريبة.

وبالتالي يستفيد المكلف بالضريبة من إجراء تأجيل الدفع –فقط - في ظل صيغة إرجاء الدفع وفق شروط محددة كما سبق لنا التطرق لذلك خلال المبحث الأول من الفصل الأول.

تنص المادة "948" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في المادة "158" قانون الإجراءات الجبائية والملغاة، وبالإضافة إلى المادة " 146" منه الوحيـــدة التي تتيح **للقاضي الاستعجالي التدخل في مجال المادة الضريبية** وبالتحديد في مجال **" الغلق الإداري"** ، و**"الحجز التنفيذي"** و**"البيع بالمزاد العلني"**.

فحالة الغلق المؤقت للمحل من طرف مسؤول إدارة الضرائب، والتي لا يمكن أن تتجاوز ستة (06) أشهر، والذي يحدث حسب نص المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية بعد عشرة (10) أيم من تاريخ التبليغ دون الاستجابة، بإمكان المكلف بالضريبة الذي تضرر من قرار الغلق ورأىأنه

---

[1]- أنظر: المادة "921 " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

[2]- أنظر المواد أرقام :"15،13و 928" من نفس القانون.

[3]- المادة "158 "من قانون الإجراءات الجبائية ملغ ـاة بموجب المادة " 46" من قانون المالية لسنة 2012 (الجريدة الرسمية، عدد: 72 لسنة 2011، المؤرخة في : 29 ديسمبر 2011).

إجراء غير قانوني أن يرفع دعوى من أجل رفع يد عن طريق رفع عريضة أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، والتي تفصل في القضية طبقا للإجراءات الإستعجالية عن طريق تشكيلتها الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، وهذا بعد الاستماع إلى الإدارة الضريبية أو استدعائها قانونا، ولا توقف الدعوى تنفيذ قرار الغلق المؤقت [1]، وبالتالي ينبغي لقاضي الاستعجال إتباع الإجراءات باستعجال ضمانا للفصل في العريضة قبل أن تقوم إدارة الضرائب في إجراءات ما بعد الغلق لاسيما عملية البيع.

*** من خلال قراءتنا لقانون الإجراءات الجبائية لاسيما المادة " 146" منه ، نلاحـــظ أن المشرع لم ينص على الإجراءات أو الشروط الواجب إتباعها من طرف المكلف بالضريبة ولا على الآجال القانونية لرفع الطعن أمام القاضي الاستعجالي، و بالتالي الرجوع للقواعد العامة.**

أما عن وقف الحجز التنفيذي والبيع بالمزاد فهو كذلك من اختصاص قاضي الاستعجال لأن قرار وقف ذلك أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق، ولا يمس بحقوق ومصالح الطرفين، وهذا عملا بمحتوى قرار مجلس الدولة رقم: 5671 ، الصادر في 2002/12/17 وهذا كون بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها ما إذا فعلا قرر القضاة خفض أو إلغاء الضريبة المفروضة من خلال الدعوى المرفوعة في الموضوع[2].

كما تستعمل إدارة الضرائب **" طريق إشعار الغير الحائز"**[3] لتحصيل دين ضريبي حال الأداء ومحدد المقدار، حيث أن إشعار الغير الحائز إجراء تنفيذي يُمكّن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب المعلقة، وذلك لدى أي شخص أو جهة (عادة البنك)، يكون المكلف قد أودع لديها أموالا، ويتم تبليغ إشعار الغير الحائز من طرف إدارة الضرائب بصفة رسمية عن طريق استمارة معدة لذلك، ويجد هذا الإجراء أساسه القانوني في اعتبار الخزينة العمومية صاحبة امتياز على أموال المكلف بالضريبة المتخلف عن دفعها.

وعن مدى اعتبار إشعار الغير الحائز قرارا إداريا ويقبل الطعن قضائيا فقد أصدر مجلس الدولة قراره –الغرفة الثالثة – رقم : (189340) ، الصادر بتاريخ : 2000/03/27، حيث أجاز الطعن الاستعجالي في هذا الإجراء باعتباره قرار إداري تتوفر فيه عناصر القرار الإداري[4].

---

[1]- أنظر: المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- أنظر: مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص.73.

[3]- أنظر: شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص.158.

[4]- أنظر: عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002، ص.104.

المطلب الثاني: سير الدعـوى الضريبية وصدور الحكم بشأنها.

تقضي القاعدة أنه على كل قاض الإلتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه، وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي ، فإن لم يجد اتجه صوب المصادر الأخرى للقاعدة القانونية، مراعيا الترتيب الذي رسمه المشرع[1].

وعلى غرار بقية الدعاوى، لا يمكن للقاضي الإداري الامتناع عن إصدار حكم في الدعوى الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية، وإلا عُدّ ناكرا للعدالة[2]، وإنما عليه أن يجتهد ويبدع للفصل في النزاع الضريبي.

فانطلاقا من تسجيل العريضة تفتتح الدعوى أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وفقا للشروط المحددة قانونا، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية مستعينا بمختلف وسائل وطرق الإثبات، خاصة الخبرة [3] ، الشهادة، مضاهاة الخطوط وتكليف الخصوم بتقديم الوثائق والمستندات.

الفـرع الأول: سيــر الدعــوى الضريبيــة

ترفع عريضة الدعوى الضريبية كـأي عريضة أخرى ، حيث يعتبر إيداع العريضة الإفتتاحية لدى أمانة الضبط إجراءا مشتركا يطبق على جميع الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية والدعاوى المرفوعة أمام مجلس الدولة، بحكم **الإحالة** المنصوص عليها في المادة " 904" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالت إلى تطبيق المواد من "815" إلى "825" منه.

أولا: قيــد الدعوى وتبليــغ العريضة.

تقيد الدعوى الضريبية وفقا لأحكام المادتين " 823" و "824" من نفس القانون، أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية بسجل خاص ممسوك لهذا الغرض، حيث تقيد العرائض وترقم في السجل حسب ترتيب ورودها، ويقيد التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة.

وبعد دفع الرسوم القضائية يسلم أمين الضبط إلى محامي المدعي [4] وصلا يثبت إيداع العريضة، ويتم سداد رسمها القضائي وفقا لأحكام المادة "821" من نفس القانون.

---

[1]- أنظر المادة رقم:"01 " من القانون المدني الجزائري، مرجع سابق.

[2]- أنظر: فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد (08-09) ، منشورات أمين، الجزائر 2009، ص.153.

[3]- تنص المادة " 858" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية :" تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من "125 إلى 145" من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية".

[4]- تنص المادة "826" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية :"تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة".

ويتم تبليغ عريضة افتتاح الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية عن طريق محضر قضائي[1] باعتباره ضابطا عموميا مكلفا بإجراءات التبليغ، بناءا على طلب ذوي الشأن أو محاميه م وثيقة مختومة وموقعة من جانبه تسمى " التكليف بالحضور" المشار إليه بنص المواد :" 18، 19 و20" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانيا: التحقيق في الدعوى الضريبية.

يملك القاضي الإداري صلاحيات ووسائل متميزة عن تلك المنوطة للقاضي العادي، بحيث تسمح له بالتصدي للوضعيات والصعوبات التي تطرأ عند فصله في المنازعة لاسيما تلك المتعلقة بنشاطه، وبالمقابل يلزم الإدارة الجبائية كذلك بتس بيب قرارها المتضمن أسس الضريبة الجديدة من أجل السماح للمكلف بالضريبة بمناقشتها من جهة، والتأكد بنفسه من أن الإدارة الضريبية إحترمت الإجراءات والنصوص القانونية المتعلقة بالمادة من جهة أخرى، ويتولى القاضي الإداري التحقيق في عريضة الدعوى الضريبية طبقا لما هو منصوص عليه في القانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإذا تبين له بأن الإجراءات العامة (العادية) غير كافية للتحقيق في عريضة رفع الدعوى الضريبية، فإنه يلجأإلى الإجراءات الخاصة المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجبائية[2].

01- إجراءات التحقيق العادية:

في غياب الاختصاص القضائي في المادة الضريبية ، فإنه لا تختلف إجراءات التحقيق في عريضة الدعوى الضريبية عن إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية الأخرى . فبعد تسجيل العريضة وإتمام الإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة يعين رئيس المحكمة الإدارية **التشكيلة** التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، وحسب نص المادة " 844" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يقوم **رئيس تشكيلة** الحكم بتعيين **القاضيالمقرر** للقيام بالتحقيق في القضية، ويرسل الملف إلى النيابة العامة (محافظ الدولة) لتقديم إلتماساته، أي يتم إعفاء القضية من التحقيق بعد إحالة الملف أمام تشكيلة الحكم[3].

[1]- أنظر: المادة : "838" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص.38.
[3]- أنظر: المادة "847" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

فبعد محاولة**الصلح** الذي يعتبر أمرا **جوازيا** في هذا المجال، وفي إطار إجراءات التحقيق العادية التي لا نجد مجالا لتطبيقها في ظل النظام القانوني القضائي الحالي للمنازعات الضريبية [1] حيث كان سابقا قبل إلغاء نص المادة " 84" من قانون الإجراءات الجبائية ، وبعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، بعد تسجيل العريضة لدى كتابة الضبط، تحال إلى مدير الضرائب الولائي لإبداء رأيه في طلبات المكلف بالضريبة، ثم تحال إلى مفتش الضرائب المختص لدراستها وتقديم اقتراحاته كونه هو من فرض الضريبة محل النزاع عن طريق تحرير تقرير يرفعه إلى مديره الذي يقوم بالتحقيق والتدقيق ويحرر مذك ـرة في هذا الشأن ليحول ثانية الملف إلى كتابة الضبط للمحكمة.

غير أن هذا الإجراء الذي كـان منصوص عليه قد **تم إلغـــاؤه** من قانون الإجراءات الجبائية **وأصبح** المعمول به في إطار التحقيق العادي هو **الإجابة عن طريق تقديم وتبادل المذكرات في الجلسة** ، وهذا تحت إشراف القاضي المقرر، وهي الإجراءات المكرسة في المواد من " 838" إلى "873" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

02- إجـراءات التحقيق الخاصة.

إن وسائل التحقيق في الدعوى الضريبية تحكمها التطبيقات القضائية أكثر مما تحكمها النصوص القانونية، حيث يجب إعطاء مرونة أكبر للقاضي الإداري في المادة الضريبية ليقبل ما يناسب فيالدعوى الضريبية من عدمه[3].

وإن كانت وسائل التحقيق العامة أو العادية السالفة الذكر لا يفيد شرحها، فإنه يتعين بالمقابل شرح إجراءات وسائل التحقيق الخاصة لما لها من أهمية بالغة.

يحق للقاضي الإداري إذا ما رأى في ذلك ضرورة، وإذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة الأمر بإجراءات خاصة للتحقيق، ونفس شيء يمكن أن يحدث بأمر من المكلف بالضريبة قبل اتخاذ القرار في الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية.

---

[1]- المادة " 84" من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن إجراءات التحقيق العادية، ملغاة بموجب المادة "29 " من القانون رقم : (07-12)، المؤرخ في : 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 (الجريدة الرسمية ، عدد: 2007/82)

[2]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص.169.

[3]- أنظر: عليان مالك، مرجع سابق، ص.191.

لقد نص المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة رقم " 858" على إجراء " **الخبـرة**" كوسيلة تحقيق خاصة، في حين أقر المشرع ثلاثة إجراءات للتحقيق من خلال نص المادة " 85" من قانون الإجراءات الجبائية[1].

***من خلال نص المادة "85" ألاحظ أن المشرع حصر إجراءات التحقيق الخاصة الممكن الأمر بها فقط في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، وبالتالي يبقى السؤال مطروح في حالة ما إذا كانت الضرائب المتنازع فيها هي غرامات أو زيادات جبائية أو رسوم مماثلة.**

أ- التحقيـق الإضافـي:

لقد نصت المادة " 85الفقرة الثانية" من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الإضافي "**تحقيق إلزامـي** " كلما قدم المكلف بالضريبة **وسائل جديـدة قبـل الحكم** ، ومن خلال قراءة هذه المادة نجد أن المشرع وضع شروط أساسية لهذا الإجراء وهي:

- إن التحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدم إلا في شكل طلب كتابي من المكلف بالضريبة، ومعنى ذلك أن حصول هذا الأخير على وسائل جديدة يجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي وليس مجرد ملاحظات أو مرافعات شفوية، وهذا ما يؤكد خصوصية **الطابعالكتابي** للمنازعة الضريبية بصفة عامة والتحقيق فيها بصفة خاصة[2].
- إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، فإنه يتم وجوبا إعلام المدعي بذلك.

*** من خلال "الفقرة الثانية من المادة رقم 85 " نجـد أن المشرع يحيل إلى تطبيق نص المادة "84" الفقرة الثانية، في حين أن هذه المادة ملغـاة بموجب المادة "30" من قانون المالية لسنة 2008، وبالتالي نلاحـظ أن هناك غموض وتناقـض بين المادتين المذكورتين.**

ب- مراجعـة التحقيـق:

يعتبر إجراء "مراجعة التحقيق" **إجراءتقديـري** للقاضي الإداري، حيث يرجع قرار المراجعة إليه، إذ له سلطة تقديرية في ذلك، متى تبين له عـدم كفاية التحقيق الإضافي، أو أن عناصر

---

[1]- تنص المادة "85" فقرة "01" من قانون الإجراءات الجبائية على أن :" إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم أعمال هي " التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

[2]- أنظر: واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة وهران، الجزائر، 2004، ص.201.

ومستندات الملف غير كافية لإصدار الحكم القضائي [1]، حيث نصت المادة " 85 " فقرة " 03" من قانون الإجراءات الجبائية على سلطة المحكمة الإدارية في اتخاذه وكذلك الإجراءات المتعين احترامها.

ويمكن حصر**مراحـــل** هذا الإجراء على النحو الآتي:

- يقوم بمراجعة التحقيق عون غير العون القائم بالتحقيق الأول.
- يحضر المكلف بالضريبة المشتكي أو وكيله عمليات مراجعة التحقيق تكريسا لمبدأ الوجاهية.
- تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة في الحالات المنصوص عليها في المادة "76"من نفس القانون (حسب نص الفقرة 03 من المادة "85" المذكورة أعلاه).

***بالرجوع إلى نص المادة " 76" المشار إليها نجد أنها تتعلق بالتحقيق في الشكوى الضريبية وليس حالات معينة.**

- يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا يبدي فيه رأيه ويدرج فيه ملاحظات المكلف بالضريبة المشتكي، ويمكن ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي عند الاقتضاء.
- يتولى مدير الضرائب بالولاية إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفوقا باقتراحاته.

*** ما يمكن الإشـارة إليه من خلال الفقرة الثالثة من المادة رقم " 85" من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع قرر تكليف عون مصلحة الضرائب بالقيام بمراجعة التحقيق لكن ليس العون الذي قام بالتحقيق الأول، هل هذا التحقيق الأول هو التحقيق الإضافي، التحقيق الأولي المشار إليه في المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية ، هل هو التحقيق المحاسبي، التحقيق في التصريحات؟**

*** كذلك أن نشير إلى حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي لمراجعة التحقيق الذي يبقى حضوره ليس له مبرر، علما أن لجنة الطعن البلدية لم يعد لها وجود منذ خلق لجنة الطعن للدائرة.**

*** ما يعاب على هذا الإجراء كذلك أنه إجراء غير محدد بآجال قانونية، وهو عبارة عن إجراء شكلي فعال طالما أن الموظفين القائمين بهذه العملية هم موظفي نفس الخصم (إدارة الضرائب).**

ونظرا **لعـدم فعاليـة** إجرائي **"التحقيق الإضافي" و " مراجعة التحقيق" فقد ألغيـــا**من محتوى الكثير من التشريعات الدولية في هذا مثل المشرع الفرنسي الذي ألغى بموجب المرسوم (89-948)المؤرخ

[1] Daniel Richer, op.cit, p.319.

في: 1989/12/22 من كتاب الإجراءات الجبائية الأحكام التي تنص على هاذين الإجرائين، **وأبقى** على إجراء **الخبرة القضائية**.[1]

ج- إجراء الخبرة القضائية:

تشكل الخبرة أهم وسيلة للإثبات والتحقيق في المنازعة الضريبية، وهي **"إجراء جوازي"** للقاضي الإداري يأمر به من تلقاء نفسه أو بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة " 86" من قانون الإجراءات الجبائية، والمواد ذات الصلة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتعلق الأمر بالمواد من:" 125 إلى 145" منه.

نظرا لكون المنازعات الضريبية تثير العديد من المسائل الفنية والتقنية التي تخرج عن نطاق القانون فهي تُسند مهمتها لأهل الاختصاص، كما يمكن لإدارة الضريبة أن تفرض الضريبة تلقائيا دون الاعتماد على معايير تؤسس عليها الضريبة ، لهذا يجب بحثها وإثباتها من أهل الاختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء قناعته، للفصل بجدية وإنصاف في المنازعة الضريبية[2].

لقد حرصت التشريعات الوضعية المختلفة على تنظيم الخبرة، مبينة سلطة القاضي الإداري في الاستعانة بالخبراء والإجراءات المتبعة، والشروط الواجب توفرها في الخبراء وغيرها من الأحكام، وهذا عندما يتعلق الأمر بمسائل فنية وحسابية أو علمية لا يعلمها إلا أهل الخبرة. وتفرض طبيعة التعامل مع الإدارة الجبائية استخدام المحررات الرسمية والسندات الحسابية ومحاضر الرقابة ومحاضر المراجعات المختلفة، هذا ما يدعو أكثر إلى اللجوء إلى الخبرة كوسيلة للتحقيق في المادة الضريبية، فإذا كان القاضي الإداري ملزما بمعرفة قواعد القانون وتطبيقه، فلا يعني ذلك معرفته بكل الأمور الفنية والتقنية والحسابية المتعلقة بالنزاع الضريبي، وإنما عليه في هذه الحالة أن يسندها لأهل الاختصاص.

ونظرا لأهمية الخبرة في المنازعة الضريبية سنحاول تسليط الضوء بشيء من التحليل لهذا الإجراء من إجراءات التحقيق الخاصة الذي نجد تطبيقاته على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة بصفة ملحوظة يلجأ إليها كل من القاضي الإداري والمكلف بالضريبة، وإدارة الضرائب.

- **مفهـــوم الخبـرة:**

لقد اختلف الفقه في اقتراحه تعريفات للخبرة القضائية، لكن يدور مجملها حول فكرة واحدة وهي:" استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي

[1]- أنظر: قسايسية عيسى، مرجع سابق، ص.196.
[2]- أنظر: كوسة فصيل، مرجع سابق، ص.157.

بهاللتغلب على الصعوبات الفنية أو العملية، المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية ، لا يستطيع القاضي القيام بها بنفسه أو الإجابة عنها، ويقدم الخبير تقريرا بما توصل إليه من نتائج تخضع لتقدير المحكمة"[1].

أما المشرع الجزائري فيرى من خلال نص المادة " 125" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، "أن الخبرة تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

فمن خصائص الخبرة في المنازعة الضريبية أن القاضي الإداري يأمر بها بموجب حكم قضائي قبل الفصل في الموضوع [2]، حيث يحدد بمقتضاه مهاما للخبير، لإجراء تحقيق في المحاسبة الضريبية والدفاتر والفواتير، وغيرها من المستندات الضريبية المطروحة أمام القاضي الإداري المختص.

وبالتالي يمكن القول أنه لقيام إجراء الخبرة فلا بد من:

- وجود نزاع ضريبي يتضمن صعوبات فنية تتجاوز معرفة القاضي الإداري.
- صدور حكم قضائي يأمر بإجراء خبرة وبالتالي تكون الخبرة "**قضائية**".
- تنصب أعمال الخبير على المسائل الواقعية والفنية والحسابية دون المسائل القانونيةالتي هي من مهام القاضي الإداري في إطار أحكام قوانين الضرائب والإجراءات الجبائية دون سواه، وليس من عمل الخبير ؛ حيث نجد أن الخبير يقدم خلاصة تقريره في شكل رأي يخضع لتقدير سلطة القاضي الإداري.

كما تتميز **الخبرة** بكونها أمرا **ليس إلزاميا**، فهي **إجراء اختياري** [3]، كما تتميز بطبيعة نسبية، فالخبير لا تمنح له صلاحيات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتحول هذه المهمة إلى منح الخبير صلاحية القاضي الإداري، خصوصا في المسائل القانونية ، مثل سماع شهود أو إجراءات تحقيق، فالقاضي الإداري هو الذي يقدِّر النتائج الموضوعية و القانونية للخبرة .

- **تعيين ورد الخبير:**

كأصل عام فإنه بمجرد أمر المحكمة الإدارية بإجراء الخبرة تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة من قبل السلطة القضائية، أما إذا كان غير مقيد في جدول الخبراء المعتمدين فيؤدي

---

[1]- أنظر: د. الحديدي علي، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص.09.
[2]- أنظر: المادة " 86" فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك المادة "128" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجعين(02) سابقين.
[3]- أنظر: د. حسين فريجة، مرجع سابق،ص.098.

اليمين القانونية[1] أمام المحكمة قبل مباشرة مهمته، وتحدد له الآجال المقرر فيها إنجاز الخبرة غير أنه كاستثناء بإمكان المحكمة الإدارية أن تسند المهمة لثلاث (03) خبراء، خبير تعينه المحكمة، وخبير يعينه المكلف بالضريبة، وخبير تعينه إدارة الضرائب، وهذا بطلب أحد الخصوم[2].

كما نشير أنه بإمكان كلا من طرفي النزاع " **ردالخبير**" المعين من طرف المحكمة أو خبير الطرف الآخر، ولمدير الضرائب الصفة لتقديم "طلب الرد" باسم الإدارة الجبائية، حيث يجب أن يكون الطلب مسببا ويوجه إلى المحكمة خلال **أجل ثمانية (08)** أيام وكاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، وفي حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبيرا آخر بدلا منه.

ولقد حدد المشرع الجزائري **الحالات** التي تقبل فيها طلب **ردالخبير**، وهي[3]:

- القرابة المباشرة.
- القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدّي آخر.

- **إجراءات الخبرة القضائية:**

توضع الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية ويقوم هذا الأخير بتحديد يوم وساعة بدء عمليات الخبرة، ويعلم الإدارة الجبائية المعنية، وكذلك المكلف بالضريبة عن طريق **محضرقضائي**، وإذا اقتضى الأمر خبراء آخرين، وذلك قبل **عشرة (10)** أيام على الأقل من بدء العمليات.

وطبقا لأحكام الفقرة الأولى من المادة " 86" من قانون الإجراءات الجبائية، فإن **الحكم** القاضي بإجراء الخبرة يجب أن يحدد **مهمة الخبير** ، وليس على هذا الأخير أن يتعدى هذه الحدود، كما تحدد له كذلك **المدة** اللازمة لإنجاز الخبرة والتي على الخبير أن لا يتجاوزها كما يجب على الخبير أن يشارك أثناء خبرته كل من ممثل إدارة الضرائب والمكلف بالضريبةوأن يستمع إلى أقوالهما وإلا اعتبرت خبرته ناقصة[4]، حيث يتم استدعاءهم برسائل مضمنة.

---

[1]- المادة "131" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تنص :" يؤدي الخبير غير المقيد في قائمة الخبراء، اليمين أمام القاضي المعين في الحكم الآمرة بالخبرة، وتودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية".

[2]- أنظر: المادة "86 فقرة 02 "قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[3]- أنظر المادة "133" قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

[4]- أنظر: المادة رقم: "86 فقرة 07" قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

من مهام الخبير كذلك، فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وسائر المعلومات التي أجراها المكلف بالضريبة، ومن **إجـراءات** الخبرة القضائية نجد:

-يحدد الخبير من خلال استدعاء أطراف الخصومة يوم وساعة بعد العمليات، حيث يعلم كل من مصلحة الضرائب المعنية والشاكي، وعند الاقتضاء الخبيرين (02) الآخرين مسبقا بعشرة (10) أيام على الأقل كما سلف ذكره.

إذا ما استلمت إدارة الضرائب من الخبير الاستدعاء وتغيبت عن حضور عمليات الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة، ولا يحق لها التمسك لاحقا بهذا أمام الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف والاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف، ذلك أنه لا يحق وكما جاء في القرار الذي أصدرته المحكمة العليا بتاريخ: 1998/04/27.[1]

" حيث لا يمكن لإدارة الضرائب التمسك بخطئها..." كما لا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم الصحة أمام القاضي الإداري طالما لم يُطعن فيها بالتزوير[2].

-يتوجه الخبير أو الخبراء حسب الحالة إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي و/أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يؤدون المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة " 86" فقرة 07، من قانون الإجراءات الجبائية.

*** ما يثيـر التعليـق على محتوى هذا النص القانوني هو دواعي حضور رئيس لجنة الطعن للدائرة بالتحديد، مهما كان اختصاص اللجان الإدارية للطعن في المرحلة الإدارية علما أن رئيس لجنة الطعن للدائرة ليس من أهل الاختصاص في المجال المحاسبي والتقني، بالإضافة إلى أنه ليس طرف في الخصومة.**

يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبير أو الخبراء تحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة كاختتام لمجريات وأعمال الخبرة، وبعد ذلك يتم إيداع تقرير الخبرة بأمانة ضبط المحكمة التي أمرت بالخبرة.[3]

- إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا السياق يخص المقطع الثاني من الفقرة السابعة من المادة " 86" من قانون الإجراءات الجبائية، والمتمثل في: ل مذا يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر الخبرة، مع إضافة رأيه فيه، رغم أنه ليس هو نفس العون الذي درس الملف

---

(1)- المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، القرار رقم: 164086 بتاريخ 1998/04/27.
(2)- مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، القرار رقم: 00616 بتاريخ 2001/03/19.
(3)- أنظر المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

في المرحلة الإدارية للنزاع، وما الجدوى من ذلك؟ ، ما دام الخبراء المعينين يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم.

*** في رأينـــا أن هذا الإجراء ليست له فعالية، طالما نحن نعلم مسبقا بأن هذا العون يعمل تحت السلطة الرئاسية لمدير الضرائب، وبالتالي الرأي الذي سيقدمه سيكون لا محال في غير صالح المكلف بالضريبة، وإلا فما الفائدة من تقرير الخبراء، وبالتالي أرى أن من الأجدر هو التزام بأحكام المادة " 138" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين يتم إثبات الخبير في تقريره أقوال وملاحظات الخصوم بما فيها رأي عون مصلحة الضرائب.**

بعد الإيداع يُخطر الأطراف بتقرير الخبرة للاطلاع عليه في أجل **عشرين (20) يوما،** ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل تقرير، ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني لإبداء ملاحظاته، غير أنه في كل الحالات إذا رأت المحكمة الإدارية بأن الخبرة غير قانونية وسليمة أوغير كاملة،فإن لها أن تأمر بإجراء **خبـرة جديـدة تكميليـة** ضمن الشروط السالفة الذكر[1].

كما نشير إلى أن تقرير الخبرة أو رأي الخبير لا يقيد القاضي بل يستنير به فقط، لذا يوصف بأنه رأي استشاري بحت، فله أن يأخذ به أو يتركه جانبا، لذا تبقى حجية التقرير واعتماده من عدمه أمرا متروكا لقناعـة قضاة الموضوع[2].

وعليه فتقرير الخبرة يكتسب حجية بعد المصادقة عليه من طرف المحكمة الإدارية، ولقد أكد مجلس الدولة في قراره المؤرخ في : 19 مارس 2001، تحت رقم : 0616، بأنه لا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم صحتها أمام القاضي الإداري طالما لم يطعن فيها بالتزوير.

لكن بالرجوع إلى الممارسة العملية خصوصا في المنازعات الضريبية فإنه في غالب الحالات يتم اعتماد تقارير الخبرة من طرف القضاء، خاصة إذا كان العمل يبدو جدّي ومنطقي فيؤثر على اقتناع القاضي الأمر الذي يجعله يبني عليه قراره، وهذا راجع لعدم تخصصه في المجال الضريبي.

***من خلال دراستنا وبحثنا في مجال الخبرة من أجل فض المنازعات الضريبية، وبالرجوع إلى الممارسة العملية في ذلك، نستشف أن هناك مشكل يكمن في المكلفين بإجراء الخبرة في حد ذاتهم، ذلك أن أغلبية المعينين ه م خبراء محسابيين، وليس لهم دراية كافية وواسعة بالميدان**

---

[1]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.102.

[2]- أنظر: مسعود زبدة، الاقتناع الشخصي للقاضي الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989، ص.067.

الجبائي، الشيء الذي يتطلب الإلمام بالجانبين المحاسبي والقانوني ، و هذا لكي يصدر الحكم مبنيا على أساس خلاصة جبائية بحتة تحقق عدالة ضريبية تسمح للدولة من تدعيم أكثر لمبدأ شرعية تحصيل الضريبة، وللمكلف أداء التزاماته بإخلاص.

أما عن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة، في حدودما قضى به الحكم القضائي[1]، أما بخصوص المصاريف التي تتحملها الإدارة، فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضريبة أو رسم أو غرامة محصلة لصالح الدولة.

تدفع مصاريف الخبرة بعد تقديم الخبير كشفا مع تقرير الخبرة لتحديد الأتعاب ، وهذا خلال فترة ثلاثة (03) أشهر من تقديم هذا التقرير، حيث يبين من خلال هذا الكشف النفقات التي قام بصرفها بسبب إجراء الخبرة، وله حق الاعتراض على التصفية أمام نفس الجهة القضائية بخصوص مصاريف الخبرة.

الفرع الثاني: أحكام المحكمة الإدارية.

الحكم القضائي هو ما يصدر عن القاضي فاصلا في الخصومة متضمنا إلزام المحكوم عليه بفعل أو بالامتناع عن فعل أو إيقاع عقوبة على مستحقها أو تقرير معنى في محل قابل له، فالحكم هو القرار الذي تصدره المحكمة في خصومة وفقا للقواعد المقررة قانونا في نهايتها أو أثناء سريانها وسواء صدر في موضوع الخصومة أو في مسألة إجرائية[2].

ويعد الحكم الصادر ، النهاية الطبيعية لكل منازعة قضائية ضريبية قائمة أمام القاضي الإداري، وقد ينهي الحكم الصادر من المحكمة الإدارية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، بعدما تفصل المحكمة في الدفع الشكلي ثم الموضوعي.

وتتنوع الأحكام القضائية الضريبية، بحيث وردت قواعدها موزعة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المواد من : **"288** إلى **310"** منه.

---

[1]- أنظر: المادة "98 فقرة 02"، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]- أنظر: بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص.278.

أولا: صدور الأحكام القضائية الضريبية:

بعدما تجتمع جميع المعطيات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، وبعد أن تكون عملية الدراسة والتحقيق للدعوى الضريبية قد تمت قانونا وتصبح قابلة للفصل، تحال القضية للمداولة لدراستها والفصل فيها طبقا للقانون وإعداد الحكم المناسب.

يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للاطلاع عليه، وتقديم تقريره خلال **شهر (01) واحد**، ابتداءا من تاريخ استلامه، ويقوم بعدها العضو المقرر بالإتفاق مع الرئيس بتحديد تاريخ الجلسة، ويتم إخطار المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ومحافظ الدولة بتاريخها قبل **عشرة (10) أيام**على الأقل، وتنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير من طرف المقرر، ويحق للخصوم أو ممثليهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها [1]، بعدها يقوم محافظ الدولة بإبداء ملاحظاته خلال الجلسة وفقا لأحكام المادة "899" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [2]، وتحال بعد ذلك القضية للمداولة التي تجري بغير حضور محافظ الدولة أو الخصوم أو محاميهم أو كاتب الجلسة ، وذلك وفقا لأحكام المادة " 226" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [3]، أين يلتزم القاضي الإداري بإنهاء النزاع بإصدار حكم قضائي، الذي يبلغ إلى جميع أطراف الدعوى، وتنتج عنه آثار قانونية بالنسبة لكلا من طرفي الخصومة.

وينطبق مدلول " **الحكم القضائي**" على كلا من الحكم الفاصل في موضوع النزاع **بصفة نهائية** أو الحكم الذي يكون الغرض منه اتخاذ **تدبير مؤقت** لا يحسم في النزاع، والذي يسمى بالحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع، وهناك نوع ثالث يتعلق بالأمر الاستعجالي الذي سبق التطرق إليه في المطلب الأول من هذا المبحث.

إن شكل ومحتوى الحكم القضائي تحدده القواعد العامة، حيث يصدر متضمنا منطوقه بالإضافة إلى البيانات وفق ما نص عليه القانون، ويصدر تحت **طائلة البطلان باللغة العربية**[4].

بالنسبة للديباجة يجب أن تتصدرها عبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية- باسم الشعب الجزائري"، وفقا لما نصت عليه المادة "141" من الدستور، والمادة "275" من قانون الإجراءات

---

[1]- أنظر: كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص.0271.

[2]- تنص المادة " 899" : "يقدم محافظ الدولة خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات".

[3]- المادة " 268" تنص: "تتم المداولات في السرية، وتكون وجوبا بحضور كل قضاة التشكيلة دون حضور ممثل النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط".

[4]- أنظر: المادة رقم "08 الفقرة الرابعة" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

المدنية والإدارية، مع ذكر وتحديد الجهة القضائية ومقرها، تاريخ صدور الحكم، موضوعه، مع ذكر أسماء القضاة مصدري الحكم، أمين الضبط ومحافظ الدولة وأسماء الخصوم، وأسماء محاميهم.

أما عن الوقائع فيجب أن يحتوي الحكم على سرد موجز لوقائع النزاع، ومختلف الإجراءات التي مرت بها الدعوى الضريبية.

كما يجب أن يتضمن الحكم الأسباب والأدلة والنصوص القانونية التي بني عليها القاضي الإداري منطوقه وحكمه.

ثانيا: تبليغ أحكام المحكمة الإدارية وآثارها.

بمجرد صدور الحكم القضائي يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بواسطة المحضر القضائي أو أمين الضبط لدى المحكمة الإدارية في حالات استثنائية[1].

ويعتبر التبليغ من المعاملات الجوهرية في أصول المحاكمات الإدارية، إذ يترتب على حصوله بالصورة القانونية سريان الأجل وسقوط الحقوق.

فالحكم لا يكون قابلا للتنفيذ إلا بعد تبليغه رسميا للطرف المعني،كما يعتبر تاريخ **التبليغ** الرسمي للحكم هو بداية **لحساب مواعيد الطعن**.

كل نزاع يطرح على جهة قضائية ما ، يجب أن ينتهي بحكم، وكل حكم يصدر يرتب آثارا مختلفة، سواء فيما بين المتخاصمين او لدى المحكمة أو في مواجهة الغير، بحيث تظهر هذه **الآثار** فيما يلي:

1- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية.

ينتج عن صدور **الحكم** استنفاذ سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح أمامه، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر أو تعديله أو العدول عنه، إلا في الحالات المنصوص عليها من خلال المادة " 297" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في الطعن بالمعارضة، الإستئناف ، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، التماس إعادة النظر أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره[2].

---

[1]- أنظر: المادتين: "894 و 895" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: المادة "285" من نفس القانون.

02- اكتساب الحكم حجية الأمر المقضي فيه.

إن أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازت ـه لقـوة الشـيء المقضي فيه، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانونا.

إن إكتساب الحكم لحجية الشيء المقضي فيه، يعد قرينة قانونية، مقتضاها أن الحكم يتضمن قضاءَا صحيحا من حيث الشكل وعادلا من حيث الموضوع ولا يحوز الحكم حجية الشيء المقضي فيه إلا في النزاع المفصول فيه.

ما يلاحظ من خلال الأحكام القضائية المختلفة أن المشرع الجزائري لم يميّز بين الأحكام الصادرة في المنازعات الإدارية بصفة عامة والأحكام الصادرة في المنازعة الضريبية بصفة خاصة، بل عمّم كل الأحكام القضائية الصادرة بنفس الديباجة، ثم تحديد الوقائع لكل منازعة، وبالتالي احتفظ بالجانب الشكلي لكل الأحكام القضائية، وكان الاختلاف فقط في طبيعة ووقائع النزاع المثارة وهو ما يؤدي بالقاضي الإداري إلى تطبيق النصوص القانونية حسب كل منازعة.

المبحـث الثانـي: النـزاع الضريبـي أمـام مجلـس الدولـة.

بموجب المادة "152" من دستور الجزائر لسنة 1996، المعدل والمتمم، تم استحداث مؤسسة دستورية[1]،حيث يعتبر مجلس الدولة هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية (أي المحاكم الإدارية)، وهو يمثل الهيئة القضائية الإدارية العليا في التنظيم القضائي الجزائري، حيث تـم تنصيبه بموجب القانون العضوي رقم: (98-01)، المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه.

فعلى غرار الدور الاستشاري الذي يلعبه مجلس الدولة المتمثل في إبداء رأيه في المشاريع القانونية التي تم إخطاره بها، له كذلك **اختصاصات ذات طابع قضائي** ، فبالإضافة إلى أنه مختص في النظر في الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والطعون الخاصة بالتفسير ومدى شرعية القرارات التي تكون في نزاعاتها من اختصاصاته، وكذلك المنازعات التي تقررها نصوص قانونية خاصة، فهو يفصل كذلك في **إستئنـاف** الأحكام الصادرة **إبتدائيـا** من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات.

[1]- المادة "152 " من دستور الجزائر 1996 تنص :"... يؤسس مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية..."

وبالتالي يمارس مجلس الدولة دور محكمة ابتدائية ودور محكمة استئناف ودور محكمة نقض، وهو الدور الذي كرسته المـــواد من:"901 إلى 903"من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1].

بالنسبة **لإجراءات التقاضي** أمام مجلس الدولة فيما يخص **المنازعات الضريبية**، كمبدأ عام **ليست** لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة، إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والقانون رقم (98-01) السالف الذكر، بالإضافة إلى ما كرسه قانون الإجراءات الجبائية في المادة " 90" منه، والتي تنص على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها بالمادة"90" من قانون الإجراءات الجبائية [2]، وبالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة بالمنازعات الضريبية تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.

المطلب الأول: الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية.

تشكل طرق الطعن حماية للقاضي لكونها تمكنه من مراجعة الأخطاء التي يكون قد ارتكبها في حكمه الأول، وتحمي كذلك المتقاضي في كونها تمنح له فرص أخرى في التقاضي حالة عدم رضاه بالحكم الصادر، وتختلف في ذلك طرق الطعن في الحكم القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية في المواد الضريبية أمام مجلس الدولة من طرق عادية وأخرى غير عادية.

الفرع الأول: طرق الطعن العادية في أحكام المحكمة الإدارية.

وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات الجبائية فإن طرق الطعن العادية في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية تتمثل في: **"المعارضة"** و **"الاستئناف"**.

أولا: المعارضة ضد حكم المحكمة الإدارية.

تهدف المعارضة المرفوعة من قبل الخصم المتغيب إلى مراجعة الحكم الغيابي، حيث يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون، ويصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كأن لم يكن، ما لم يكن هذا الحكم مشمولا بالنفاذ المعجل[3].

---

[1]- أنظر: عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، دراسة تحليلية وصفية مقارنة، جسور للنشر والتوزيع،الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص.158.

[2]- المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية معدلـــة بموجب المادة "33" من قانون المالية لسنة 2008.

[3]- أنظر: المادة "327" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

وللطعن بالمعارضـة **" شروط"** حددها المشرع، وبتوافرها وقيام أحد طرفي الخصومة من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة باستعمال حق المعارضة تترتب عليه جملة من **" الآثار"** على كل من الحكم الصادر والطرف المحكوم عليه.

01 -**شروط الطع ـن بالمعارضة:** تتمثل شروط الطعن بالمعارضة في وجود حكم غيابي من جهة، ووجوب التقيد بالآجال المحددة قانونا من جهة ثانية.

أ- وجـود حكـم غيابـي:

لا يقبل الطعن بالمعارضة إلا إذا **صدر الحكم غيابيا** ، وهذا ما أقره المشرع الجزائري من خلال نص المادة " 953" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والعبرة في وصف الحكم أنه غيابي، هو الوصف القانوني وليس وصف القاضي، فإن أخطأ القاضي ووصف الحكم أنه غيابي، في حين أنه حضوري، فالعبرة "بالوصف القانوني"، أي يكون الحكم حضوريا[1].

وتختلف في هذا المجال إجراءات الدعوى الإدارية عن الدعوى العادية، حيث يكفي في القضاء الإداري توفرها يثبت بأن (التبليغ قانونيا) حتى يصدر القرار حضوريا، ومن هنا تظهر الطبيعة الخاصة لإجراءات الدعوى الإدارية، إذ قلما يكون القرار الإداري غيابيا[2].

ب- الطعن بالمعارضة في الآجـال القانونيـة:

يجب أن يكون الطاعن بالمعارضة قد سجل طعنه بالمعارضة لدى كتابة الضبط بالجهة القضائية التي أصدرت الحكم الغيابي خلال الأجل المحدد قانونا **بشهر (01) واحد**من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي [3]،وإذا فوّت الطاعن هذا الأجل حكم بعدم قبول الدعوى شكلا، أما عن إجراءات الطعن فإن الدعوى المتعلقة بالطعن بالمعارضة ترفع بنفس إجراءات رفع الدعوى أول مرة أمام القضاء الإداري.

02- الآثـار المترتبة علىالطعن بالمعارضة:

بمجرد قبول الدعوى المتعلقة بالمعارضة، تترتب أهم الآثار على الحكم الغيابي الصادر حيث يصبح هذا الأخير وكأنه لم يكن – بشرط- ألا يكون الحكم مشمولا بالنفاذ المعجل، حيث يترتب وقف

---

[1]- أنظر: عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية، دار هومة، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص.20.

[2]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص.210.

[3]- أنظر: المادة "954" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

التنفيذ للحكم وفقا لأحكام المادة " 955" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [1]، وهذا إلى غاية الفصل في شكل وموضوع المعارضة من جديد.

أما عن الحكم الصادر في المعارضة فيكون حضوريا في مواجهة جميع الخصوم، وبعد ذلك يعد غير قابل للمعارضة من جديد [2]، وبالتالي الجهة القضائية الإدارية المعروض عليها الطعن بالمعارضة الثاني، أن تقضي بعدم قبوله، ولا يبقى للخصم المعترض إلا حق الاستئناف أمام مجلس الدولةوفق آجال محددة قانونا.

ثانيا: الإستئناف أمام مجلس الدولة.

إن أهم طرق الطعن العادية في أحكام المحكمة الإدارية هو " **الاستئناف**"، حيث يسمح لمجلس الدولة أن يفحص مجمل الدعوى وأن يحسمها قانونا[3]، حيث يعتبر مجلس الدولة الدرجة الثانية للتقاضي بالنسبة للأحكام الصادرة ابتدائيا عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الإدارية[4]، ومنها المنازعات الضريبية، وهو ما نصت كذلك عليه المادة " 90" من قانون الإجراءات الجبائية وهو الطعن الوحيد المنصوص عليه في هذا القانون.

بالنسبة للأحكام القابلة للاستئناف، حددها المشرع الجزائري بتلك الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية، والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، حيث لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للاستئناف بعريضة واحدة[5]، و كذاك بعد فوات آجال المعارضة، حيث يبدأ حساب مواعيد الاستئناف.

01- شروط قبول الاستئناف في المنازعة الضريبية:

تحيل المادة " 90" من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الطعن بالإستئناف إلى القانون العضوي رقم (98-01) المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه وسيره، وبالرجوع إلى المادة "40" من هذا القانون تحيل بدورها فيما يخص الإجراءات المتبعة في الدعاوى المرفوعة أمام مجلس الدولة إلى قانون الإجراءات المدنية آنذاك، وعليه فإن شروط الإستئناف في المنازعة الضريبية يكون وفق القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

[1]- المادة "955" تنص :"للمعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك"

[2]- أنظر: المادة "331" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

[3]- أنظر: أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص.109.

[4]- أنظر: القانون رقم: (98-01) المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه وعمله، المادة "010" (الجريدة الرسمية ، عدد: 37 لسنة 1998، المؤرخة في : 01 يونيو 1998).

[5]- أنظر: المادة "952" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

فهناك شروط متعلقة بأشخاص الخصومة، وشروط متعلقة بالحكم المطعون فيه، وأخرى متعلقة بالإجراءات والمواعيد.

أ- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف:

يمثل أشخاص الخصومة في هذه المرحلة كل من المستأنف والمستأنف عليه، ونشير هنا إلى أن الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة هي نفس الشروط الواجب توفرها لرفع الدعوى لأول مرة[1]، والمنصوص عليها بالمادة رقم " 13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في توافر "الصفة" التي اعتبرها المشرع من النظام العام، و **"المصلحة"**،كما نلاحظ أن المشرع لم يشر للأهلية، وهذا يعني أنه تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوى.

ب- الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف يمكن استخلاصها من محتوى المادة " 902" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تتمثل في:

- **أن يكون الحكم المستأنف قضائيا:** أي صادر عن جهة قضائية والمتمثلة في المحكمة الإدارية، كما أضاف المشرع إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن نفس الهيئة شريطة أن تكون قضائية.
- **أن يكون الحكم المستأنف ابتدائيا:** إذا كان الشرط السابق هو أن يكون الحكم المستأنف قضائيا فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادر **ابتدائيا**، ففي المنازعات الضريبية المحاكم الإدارية تصدر أحكام ابتدائية تستأنف أمام مجلس الدولة، وبالتالي فالأحكام التحضيرية مستبعدة من هذا الإجراء مثل تلك الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق.

ج- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

تتم عملية الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة ضبط مجلس الدولة، حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة، بعد أن يثبت المستأنف دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن، أو الإعفاء منه في حالة الاستفادة من المساعدة القضائية، وهذا تحت طائلة عدمقبول الطعن بالإستئناف شكلا، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21، حيث قرر بأنه " لقبول عريضة الاستئناف شكلا، يجب أن يرفق بها وصل إثبات لدفع الرسم القضائي المقرر".

[1]- أنظر: شروط رفع الدعوى الضريبية، المطلب الأول، المبحث الأول من الفصل الثاني لهذا البحث.

وبعد عرض الإستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على الغرفة المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بتبليغ أطراف الخصومة، ليحدد كذلك أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم أي وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع [1]، كما يتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لنص المادة "845" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما **يجب** أن تتوفر عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا **البيانـات التالية**[2]:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، وهذا وفقا لأحكام المادة "541" من نفس القانون.

د- الشـروط المتعلقة بميعـاد تقديـم الاستئنـاف.

لقد أجاز المشرع للخصوم مهلة زمنية لرفع طعنهم خلالها تسمى "ميعاد الاستئناف"، حيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم الصادر سقوط حق الاستئناف [3]، وحسب المادة "91" قانون الإجراءات الجبائية، فإن أجل الاستئنافبالنسبة لإدارة الضرائب يسري من يوم تبليغ المصلحة الجبائية.

*** ما نلاحظـــه من خلال هذه المادة أنها لم تحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة وهذا يعني تطبيق الآجال المنصوص عليها في المادة "950" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.**

وقد حدد المشرع أجل الإستئنا ف وفق ذلك "بشهرين(02)"، تسري المدة وفقا لأحكام المادة "91" السالفة الذكر من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات من طرف أمين الضبط، و من يوم التبليغ الرسمي إلى المكلف بالضريبة بواسطة المحضر القضائي وفقا لأحكام المادة " 894" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتقلص هذه المدة

---

[1]- أنظر: المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- أنظر: المادة "540" من قانون الإجراءات المدنية، مرجع سابق.
[3]- أنظر: طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص.114.

في **المادة الاستعجالية** إلى **خمسة عشر (15)** يوما، وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل الاستئناف فإن أجل شهرين (02) السابق الذكر يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندئذ يبدأ سريان ميعاد تقديم الاستئناف.

02 -الآثــار المترتبة على الإستئناف في المنازعة الضريبية:

بعد صدور الحكم الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين، المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب فرصة من أجل مراجعة هذا الحكم عن طريق الإستئناف، فيترتب على هذا الطعن آثار نجد من أهمها " **عدم وقف التنفيذ المستأنف**"، وطرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد، فوفقا لأحكام المادة " 908" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [1]، يكون الحكم قابل للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئنا ف، فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيدأو شرط، إلا في الحالة التي من شأنها تنفيذه يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وفقا لأحكام المادة " **913**" من نفس القانون، والتي تنص على أنه "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف".

فالحكم الابتدائي الصادر في مجال المنازعات الضريبية لصالح الإدارة لا يطرح إشكال في مجال التنفيذ، وهذا لكون أن الطعن في قرارات مدير الضرائب لا يوقف التسديد والتحصيل لكن الإشكال يثور في الحالة التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة، إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها.

الفـرع الثانـي: طـرق الطعـن غيـر العاديـة ضد أحكـام المحكمـة الإداريـة.

لم يقتصر المشرع على طرق الطعن العادية لمراجعة الحكم **في المادة الضريبية** ، بل سنّ طرق طعن غير عادية، تتمثل في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، ودعوى التفسير .

[1]- تنص المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف".

الفرع الثاني: اعتـراض الغير خـارج عن الخصومـة.

كل من له مصلحة على تنفيذ حكم أو قرار قضائي، ورغم أنه ليس طرفا فيه، يمكن أن يعترض على ذلك، ويقع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا لأحكام المادة " 960" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يمكن للحكم الفاصل في المنازعة الضريبية أن يلحق ضررا بمصالح طاعن ليس طرفا في الحكم، حيث يكون الطعن بعد الفصل في المنازعة الضريبية[1]، ويشتـــرط في الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة:

- ألا يكون الطاعن طرفا في الخصومة الضريبية سواء كان مدعي أو مدعي عليه.
- أن يقدم الطعن أمام نفسالجهة مصدرة الحكم وفقا لنص المادة " 385" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- أن يقدم الاعتراض في الآجال القانونية المنصوص عليها بالمادة " 384" من نفس القانون، والمحددة **بـ:خمسة عشرة (15)** سنة، تسري من تاريخ صدور الحكم، غير أنه تخفض إلى **شهرين (02)** إذا تم تبليغ الرسمي للحكم أو الأمر إلى الغير.
- أن يتم إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة، وهو المبلغ الذي يساوي الحد الأقصى من الغرامة التي يجوز الحكم بها على المعترض، في حالة ما إذا خسر طعنه[2].

و**يترتـــب** على الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة أنه "لا يوقف تنفيذ الحكم المطعون فيه، إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ أو تم وقف تنفيذه عن طريق قاضي الاستعجال، ومن الآثار المترتبة على اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، أنه يترتب عليه إلغاء أو تعديل الحكم محل الاعتراض، بحيث يعود الوضع إلى حاله السابق، ويفصل من جديد وفقا للقانون، بحيث يصدر حكم من جديد يمكن كل ذي حق من حقه، ويسترد المعترض الذي الحكم لصالحه مبلغ الضمان المدفوع، وفي حالة خسارة الطعن فلا يسترد المبلغ المدفوع".

المطلـب الثانـــي: قـرارات مجلس الدولة وطـرق الطعن فيها.

إذا كانت المحاكم الإدارية كجهة قضائية درجة أولى تصدر **"أحكاما قضائية"** فإن مجلس الدولة يصدر ما يسمى **"بالقرارات القضائية"**.

[1]- أنظر المادة: "381" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.
[2]- أنظر المادتين: "385 و388" منفس القانون.

الفـرع الأول: صـدور قـرارات مجلـس الدولــة.

يتم التحقيق في القضايا أمام مجلس الدولة بنفس الإجراءات والطريقة التي يتم بهاأمام المحكمة الإدارية قبل صدور قرارات مجلس الدولة، الذي يتم وفق شكليات معينة[1].

فوفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية [2]، فقد أقر المشرع الجزائري بأن الفصل في قضايا مجلس الدولة يخضع لنفس إجراءات الفصل فيها أمام المحكمة الإدارية، حيث بمجرد أن تصبح القضية جاهزة للفصل فيها، يودع المستشار المقرر تقريره، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة، حيث يتمتع هذا الأخير بمهلة **"شهر واحد (01)** " لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف فبعد انتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها، فإنه يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن، وهذا يكون بالاتفاق مع كل من رئيس الغرفة والمستشار المقرر طالما مجلس الدولة هو الآخر مقسم إلى غرف[3].

يتم إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبـل **عشرة (10) أيام**من تاريخ انعقادها على الأقل، عن طريق إرسال موصى عليه، أو بأي وسيلة أخرى وفق نص المادة "852" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعدها تنعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانيـة، تقيدا بأحكام المادة "07" من نفس القانون، حيث يتلو العضو المقرر تقريره، ويمكن لمحاميي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية لتحال بعدها إلى المداولة التي تكون سرية، وتكون وجوبا بحضور كل من قضاة التشكيلة دون حضور ممثل النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط.

بمجرد التوصل إلى حكم بشأن القضية بعد إتمام المداولة، يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية.

أولا: شكـل ومحتـوى قـرارات مجلـس الدولــة:

وفقا لأحكام المادة " 916" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق عليها مقتضيات أحكام المواد من " 874" إلى " 900" من نفس القانون، وبالرجوع للمواد المذكورة نجد أن المشرع يحيل ثانية وفق المادة "888" منه، إلى مقتضيات أحكام المواد من " 270" إلى " 298" من نفس القانون، والتي تتضمن على وجوب اشتمال الأحكام

[1]- أنظر المادة: "916" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- أنظر المادة :" 916" من نفس القانون.
[3]- أنظر المادة: "14" من القانون العضوي (98-01)، المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه وعمله، (الجريدة الرسمية ، عدد: 37 لسنة 1998، المؤرخة في :01 يونيو 1998).

على أسماء الخصوم، وتشكيلة المحكمة وممثل محافظ الدولة، حيث تنص المادة " 276" من نفس القانون على ضرورة أن يتضمن القرار:

- الجهة القضائية مصدرة القرار.
- أسماء وألقاب القضاة الذين تداولوا القضية.
- تاريخ النطق بالقرار.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل واحد منهم.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيلهم.
- الإشارة إلى النطق بالحكم في جلسة علنية.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى **"الوثائق والنصوص المطبقة"** [1]، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر، وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم أو ممثليهم، وكذا كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

كما يجب **"تسبيب القرار"** قبل النطق به، لاسيما من حيث الوقائع والقانون، وجميع النصوص القانونية المطبقة، كما يجب استعراض طلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفوعهم [2]كما أقر المشرع الجزائري من خلال نص المادة " 278" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب توقيع أصل القرار من طرف كل من الرئيس والمستشار المقرر وكاتب الضبط، ويحفظ أصل القرار والوثائق والمراسلات وكل الملف الخاص بالتحقيق في كتابة الضبط لذات الجهة القضائية.

*وفي إطار شكل ومحتوى قرارات مجلس الدولة تجدر الإشارة إلى أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد استعمل أسلـوب **"الإحالـــة"**، كما يجب الإشارة إلى أن أهم ملاحظــة على هذا القانون هو أنه من خلال نص المادة " 890" منه أوجب على أنه يسبق منطوق الحكم كلمة **"يقـــرر"** سواء أمام مجلس الدولة أو المحكمة الإدارية.

[1]- أنظر: المادة :"889" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- أنظر المادة: "277" من نفس القانون.

ثانيا: تبليــغ وتنفيــذ قــرارات مجلــس الدولــة:

إن عملية إصدار قرارات مجلس الدولة لا ترتب آثارها القانونية ما لم تتبعها كل من عمليتي **"التبليغ والتنفيذ"**[1]، حيث نجد أن عدم تبليغ القرار معناه عدم تنفيذه، وهذا ما يبين الارتباط الوثيق بينهما.

01 - تبليــغ قــرارات مجلــس الدولــة:

إن الإجراء المكرس في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في تبليغ قرارات مجلس الدولة هو أن يتم "عن طريق **المحضــر القضائــي"**،بحيث عن طريق "الإحالة" تطبق أحكام المادة **" 894"** من نفس القانون، على أن التبليغ الرسمي لأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم يتم عن طريق "محضر قضائي"، أما المادة " 895" من نفس القانون فقد أجازت **بصفةاستثنائيــة** أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن **طريــق أمانة الضبط.**

وبالتالي الطريق العادي لتبليغ مجلس الدولة يكون بواسطة المحضر القضائي، واستثناءا يكون بواسطة أمانة الضبط بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ليتم التبليغ إلى كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

*** ما يمكن ملاحظتـــــه فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، هو أن المشرع الجزائري لم يحدد من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية، المهلـــة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.**

02- تنفيــذ قــرارات مجلــس الدولــة:

تشكل مرحلة تنفيذ قرارات مجلس الدولة أهم مرحلة في التقاضي، وكذلك أهم ما يصبو إليه المتقاضي ويهدف إلى الحصول عليه من خلال لجوئه إلى القضاء، وبالتالي فلا جدوى من الحصول على حكم أو قرار لا يستطيع تنفيذه، ووفقا لأحكام المادة " 601" و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القرارات **لا تنفــذإلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية** ، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية **"نسخة مطابقة الأصل مسلمة للتنفيذ"** وكذا ختم الجهة القضائية.

[1]- عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق، ص .323.

الفـرع الثانــي: الطعـن ضد قـرارات مجلـس الدولــة.

إن المشرع الجزائري لم يتطرق من خلال قانون الإجراءات الجبائية لقواعد الطعن ضد القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية الشيء بالذي جعلها تخضع للقواعد العامة الواردة في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومن خلال النصوص القانونية نستشف بأن اختصاص مجلس **"اختصاص ابتدائي ونهائي"**، ومن ثمة لا تخضع قراراته لأي طعن بالنقض، غير أنه يجوز ممارسة المعارضة إذا كان غيابيا، والتماس إعادة النظر ضدها إذا توفرت شروطه، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بالنسبة لمن لم يكن طرفا في محتوى القرار، كما تجوز دعاوى تصحيح الأخطاء المادية ضد قراراته.

أولا: المعارضــة طريقــة طعـن عاديــة وحيــدة.

تصدر قرارات مجلس الدولة كما سبق ذكره بصفة ابتدائية ونهائية الشيء الذي يجعلها غير قابلة للاستئناف، ووفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن طرق الطعن العادية ضد قرارات مجلس الدولة تشمل طريقة وحيدة وهي **"المعارضــة"**.

تهدف المعارضة كطريقة من طرق الطعن العادية إلى عرض الملف أو القضية مجددا على نفس الجهة القضائية من أجل إعادة الفصل فيه من جديد، وإجراءات المعارضة أمام مجلس الدولة منظمة في المواد "953، 954 و 955" من نفس القانون[1].

إن أهم **شــروط** الطعن بالمعارضة هو "وجود قرار غيابي صادر" عن مجلس الدولة ، تطبيقا لأحكام المادة " 954" قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإضافة "احترام الأجل المحدد قانونا" والمقدر بـ: **"شهـر (01) واحد"** من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي، وإذا فاته الطعن في هذا الأجل يُحكم بعدم قبول الدعوى شكلا.

بخصوص إجراءات الطعن بالمعارضة فإن الدعوى المتعلقة بالطعن بالمعارضة ترفع بنفس إجراءات رفع الدعوى أول مرة أمام القاضي، حيث يقوم بتحرير عريضة يودعها أو ووكيله لدى أمانة ضبط مجلس الدولة، مؤرخة وموقعة منه، كما يتم تقييدها بسجل خاص، يسمى سجل رفع الدعاوى، يتضمن الرقم التسلسلي للقضية، وتاريخ الجلسة، كما يتم التبليغ الرسمي إلى كل أطراف الخصومة، وأن تكون العريضة تحت طائلة عدم القبول شكلا، نسخة من الحكم المطعون فيه[2]، لتكون طريقة التبليغ والآجال الممنوحة للأطراف ومكان التبليغ هي نفسها تلك التي قررها المشرع الجزائري في حالة المعارضة أمام المحكمة الإدارية.

[1]- تنص المادة "953" : " تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".
[2]- أنظر: المادة "330" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

والمعارضة ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة يترتب عنه أن يصبح وكأنه لم يكن شريطة أن لا يكون هذا القرار مشمولا بالنفاذ المعجل، فوفقا لأحكام المادة " 955" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1]، يترتب على الخصم المحكوم عليه غيابيا والذي أقام طعنه بالمعارضة **"وقف تنفيذ القرار الغيابي"** ، إلى غايةالفصل في شكل وموضوع المعارضة من جديد، كما يكون القرار الصادر في المعارضة حضوريا في مواجهة جميع الخصوم، ويعد بذلك غير قابل للمعارضة من جديد.

ثانيا: طـرق الطعن غيـر العاديـــة ضد قرارات مجلس الدولة.

كما هو الحال ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، يمكن الطعن في قرارات مجلس الدولة عن طريق طرق طعن غير عادية، حيث تشمل ثلاث طرق تتمثل في الطعن بالتماس إعادة النظر، وكذا الطعن عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

01- الطعـن بالتمـاس إعـادة النظـر:

لقد أصبح الطعن بالتماس إعادة النظر وفقا لنص المادة " 966" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2]، ينصب على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة بعدما كان في قانون الإجراءات المدنية مقصورا على الأحكام القضائية.

ووفقا لأحكام المواد " من 391 إلى 969" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر ضد القرارات القضائية التي " **استنفذت** الطعن عن طريق الاستئناف والمعارضة" ، ويتم الطعن الفاصل في القرار الفاصل في المنازعة الضريبية من أحد أطرافها.

ولا يطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة " 967" إلا في إحدى الحالتيـن[3]:

– إذا اكتشف أن القرار صدر بناءا على وثائق مزورة قدمت لأول مرة امام مجلس الدولة.

– إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

أما عن الآجال،فيرفع هذا الطعن خلال أجل **شهرين (02)**، يحسبان من تاريخ الحصول على المستند الذي حال خصم المحكوم عليه، بغيرحق، دون تقديمه.

[1]- تنص المادة "955" : "المعارضة أثر موقف، ما لم يؤمر بخلاف ذلك".
[2]- تنص المادة "966" :"لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة".
[3]- أنظر: المادة "967" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

أ- بالنسبة للحالة الأولى: وحتى تشكل هذه الواقعة سببا جديا لقبول الطعن بالتماس إعادة النظر يجب:

- أن يكون القرار المطعون فيه قد أسس فعليا على هذه الوثيقة المدعى بتزويرها.
- أن يكون للوثيقة المزورة تأثير كامل على صدور القرار لصالح الخصم.
- أن يقع اكتشاف بعد صدور القرار المطعون فيه بالتماس إعادة النظر.

ب- أما بالنسبة للحالة الثانية: إذا تم الحكم على الطرف الذي قدم الالتماس بإعادة النظر بسبب عدم استطاعته تقديم وثائق ومستندات قاطعة في الدعوى حال خصمه دون تقديمها، يجب أن يثبت فعلا أن الوثائق التي تم تقديمها حاليا (في الالتماس) كانت بحوزة المدعى عليه في الطعن، وهي مراسلات وقف الحجز والبيع... مما يستوجب قبول الإلتماس، كما يجب أن تتوفر هذه الحالة على مجموعة من **الشـروط**[1] نذكر منها:

- أن تكون الوثيقة قاطعة ومفيدة في الدعوى الضريبية، حيث لو ظهرت قبل صدور القرار لكانت سببا في تغيير رأي مجلس الدولة.
- يجب على الملتمس أن يثبت أن الخصم الذي حال عن قصد دون الحصول على هذه الوثيقة هو الخصم المستفيد من القرار وليس غيره.
- أن تكون الوثيقة المدعى باحتجازها لدى الخصم، هي الوثيقة الوحيدة المفيدة في المنازعة الضريبية.

طالما الطعن بالتماس إعادة النظر لا يكون في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة فإن المشرع وضع **شروطا** عليه، تتمثل في:

- أن يكون القرار غير قابل للطعن فيه بالإستئناف ولا بالمعارضة.
- أن يكون الملتمس طرفا أصليا أو مدخلا أو متدخلا في القرار الصادر أثناء سير الإجراءات[2].
- شرط تقديم الطعن في الآجال المحددة وفقا للمادة " 968"[3] من قانون الإجراءات المدنية والإدارية **بشهريـن (02)** كما سبق ذكره.

---

[1]- أنظر: مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص .239.

[2]- أنظر: حسين فريجة، مرجع سابق، ص.143.

[3]- المادة "968" تنص :"يحدد أجل الطعن بالتماس إعادة النظر **بشهرين (02)** يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير، أو من تاريخ الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرفا الخصم".

– شرط دفع مبلغ الكفالة، حيث يجب على الملتمس سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، إثبات إيداع المبلغ المحدد للكفالة، وذلك بأمانة ضبط مجلس الدولة [1]، حيث لا يكون طلب الالتماس مقبولا ما لم يكن مصحوبا بإيصال يثبت دفع، مبلغ مساوي للحد الأدنى من الغرامة التي يجوز الحكم بها وفقا لأحكام المادة " 393" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يترتـــب على تقديم أحد طرفي الخصومة الضريبية لالتماس إعادة النظر **أثريـــن (02)**:

الأثر الأول هو أن الطعن بالتماس إعادة النظر **لا يوقف تنفيذ القرار** الصادر عن مجلس الدولة.

الأثر الثاني إذا تم الفصل في التماس أول إعادة النظر في قراره فإنه **لا يقبل التماس إعادة النظر آخر** في شأنه، وفقا لأحكام المادة **"969"** من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

02- اعتـراض الغيـر الخـارج عن الخصومـة:

يعد اعتراض الغير الخارج عن الخصومة طريقا مقررة لإلغاء تعديل الأحكام أو القرارات القضائية مفتوحة للغير المعني، أي الشخص المتضرر من الحكم أو القرار، والذي لم يكن طرفا في الدعوى التي توجب بالحكم أو القرار الضار به[3].

ويطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة **أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه** ، وبالتالي فهو وسيلة من وسائل إعادة النظر في الأحكام، يهدف إلى اعتراض الغيرالخارج عن الخصومة إلى مراجعة القرار الذي فصل في أصل النزاع ويفصل في القضية من جديد من حيث القانون والوقائع، ويقع اعتراض الغير خارج عن الخصومة على ما تضمنه القرار الفاصل في المنازعة الضريبية مما يمكن أن يلحق ضررا بمصالح طاعن ليس طرفا في القرار [4]، حيث يكون الطعن بالاعتراض بعد الفصل في المنازعة الضريبية وبعد صدور القرار بشأنها عن مجلس الدولة.

ويشترط في **اعتراض الغير الخارج** عن الخصومة ضد قرار مجلس الدولة **جملـة من الشـــروط** نوجزها فيما يلي:

---

[1]- أنظر المادة: "397" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.
[2]- المادة "969" تنص: " لا يجوز تقديم إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس".
[3]- أنظر: بوجمعة محمد، مرجع سابق، ص.097.
[4]- أنظر: المواد من "380 إلى 383" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

- ألا يكون الطاعن (أي المعترض خارج الخصومة) طرفا في القرار، حيث لا يكون طرف أو مدخلا في الخصومة مدعيا أو مدعى عليه، فوجود المكلف بالضريبة أو الممثل القانوني لإدارة الضرائب كطرف في القرار يجعل الإعتراض المقدم غير مقبول.
- أن يقدم الطعن أمام مجلس الدولة، حيث طبقا لأحكام المادة " 385" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يجب أن يرفع الطعن باعتراض الغير خارج عن الخصومة أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة.
- أن يتم الاعتراض في **الآجال المحددة قانونا** ، من طرف صاحب الحق أو المصلحة في الاعتراض إذ يبقى أجل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على القرار قائما **"لمدة خمسة عشرة (15) سنة"** تسري من تاريخ صدوره، غير أنه **" يخفض إلى مدة شهرين(02) "**، إذا تم التبليغ الرسمي بالقرار إلى الغير[1].
- أن يتم إيداع **مبلغ الضمان** أو الكفالة، حيث تشترط المادة " 385" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إيداع لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية صاحبة الاختصاص (مجلس الدولة) مبلغ ضمان يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة " 388" من نفس القانون، والتي يجوز الحكم بها على المعترض في حالة ما إذا خسر طعنه.

ومن **الآثـــار** المترتبة على الطعن باعتراض الغير، نجد أن هذاالأخير "لا يوقف تنفيذ القرار" المطعون فيه إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ، وما يترتب عليه كذلك هو **إلغاء** أو **تعديل القرار** محل الإعتراض، بحيث يعود الوضع إلى حاله السابق، ويفصل من جديد وفقا للقانون، حيث يصدر قرار من جديد يمكّن كل ذي حق من حقه، ويسترد الذي حكم لصالحه مبلغ الكفالة المدفوع، أما الذي خسر من خلال طعنه فلا يسترد له هذا المبلغ.

03- الطعن عن طريق تصحيـــح الخطـأ المـادي:

بالرغم من العناية التي تحاط بها قرارات مجلس الدولة، والمراحل المختلفة التي تسبق النطق بها، فإنه مع ذلك قد يشوبه خطأ ماديا، ولقد سنّ المشرع الجزائري نصوصا قانونية تسمح للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب رفع دعوى أمام الجهة المصدرة للقرار القضائي، سميت " **دعوى تصحيح الخطأ المادي** " ، وفقا لأحكام المادة " 287" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث حاول قاضي مجلس الدولة تعريف الخطأ المادي الذي يشوب القرار القضائي حيث يرى بأن **"الخطأ**

[1]- أنظر: المادة "384" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

المادي يتعلق بسهو أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي او خطأ في الترجمة أو غير ذلك من الأخطاء المادية، شريطة ألا تمس بجوهر النزاع"[1].

وترفع دعوى تصحيح الخطأ المادي وفقا للأشكال والإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى المحددة قانونا ، ولا تقبل إلا بتوفر **شروطهـا** المشار إليها بالمادتين "286 و287" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهي كالتالـي:

- أن يكون الخطأ المنسوب إلى القرار أو حتى الحكم **ماديا**.
- يجب أن يكون الخطأ المادي يؤثر على أسباب الحكم أو القرار.
- يجب أن يقدم الطعن في خلال **شهرين (02)** من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار المطعون فيه.
- يجب أن يقدم الطعن للجهة القضائية مصدرة القرار نفسها.

ورغم تقديم طلب تصحيح الخطأ المادي من طرف المكلف بالضريبة أو مسؤول إدارة الضرائب ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة، فإنه **"يبقـى قابـلا للتنفيـذ"**، ولا يمكن إيقافه رغم الطعن فيه عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي [2]، كما أن القرار الذي شابته حالة من حالات التصحيحلا يترتب عنه بطلانه، ولا يؤدي ذلك إلى تعديل أو مناقشة ما أقره القرار محل المطالبة بالتصحيح من حقوق والتزامات طرفي الخصومة الضريبية[3].

ومن بين حالات الطعن بتصحيح الخطأ المادي في الدعاوى الضريبية نجد: الإغفال، السهو الخطأ في الحساب، التناقض بين الحيثيات والمنطوق، عدم الرد على طلب الخصوم، منح تعويض مرتين (02) على نفس الموضوع[4].

---

[1]- أنظر: قرار مجلس الدولة رقم : "21060"، الصادر بتاريخ: 2005/01/11 (الغرفة الثانية).
[2]- المادة "348" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تنص:"ليس لطرق الطعن غير العادية ولآجال ممارستها أثر موقف ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".
[3]- أنظر: المادة "287" من نفس القانون.
[4]- أنظر: د/ كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص.ص.333-336.

تعتبر الدعوى الضريبية دعوى قضائية تهدف إلى ضمان حقوق طرفي الخصومة، حيث تمثل وسيلة المكلف بالضريبة بالدرجة الأولى في ضمان حقوقه أثناء العملية الضريبية وإجراءات التحصيل التي تمارسها الإدارة من أجل ضمان ديون الخزينة العمومية.

وقد أخضع المشرع الجزائري هذا النوع الخاص من المنازعات لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحاكم الإدارية إلى مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية، ونظرا للإجراءات الخاصة بسير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، واعتبارا لعدم التخصص في المجال الجبائي من طرف القاضي الإداري، فقد تأخذ الدعوى الضريبية إجراءات تحقيق إدارية تستخدم كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي حول القضايا الجبائية المطروحة أمامه.

وحماية للحقوق والمراكز القانونية لأطراف الخصومة، فقد وضع المشرع الجزائري آلية تعد ضمانة للطرفين وهي الدعوى الاستعجالية ولكن في حدود ضيقة تتطلب السرعة وفي ظل شروط محددة قانونا، كما منح المشرع كذلك للطرفين طرق طعن عادية وأخرى غير عادية على كل من درجتي التقاضي، حيث يُحمى المتقاضي بمنحه فرص أخرى في التقاضي في حالة عدم رضاه بالحكم أو القرار الصادر، كما تُمكن القاضي من الأخطاء المحتمل إرتكابها.

يؤدي التطور المستمر الذي يلازم التشريع الجبائي الجزائري لا محالة إلى صعوبة الإلمام بمختلف نصوصه التي تتعرض غالبا للتعديل أو للإلغاء كلما صدر قانون مالية سنوي أو تكميلي جديد، و بالأخص جانبالإجراءات المنازعات المختلفة و المعقدة التي تخضع في بعض الحالات إلى قواعد و أحكام غير تلك المعتادة و المألوفةفي القانون العام، الأمر الذي ينتج عنه عدم التوازن في العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية التي تملك الإمتيازات الممنوحة لها من طرف السلطة العامة ، وبين المكلف بالضريبة كطرف ضعيف تستلزم حمايته من أي تجاوزات أو تعسف من قبل الإدارة سواء في مرحلة تأسيس الضريبة أو مرحلة تحصيلها، و من خلال تطرقنا لموضوع النظام القانوني للمنازعات الضريبية في الجزائر، تبين لنا أن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة سبلا عديدة ليدافع بها عن حقوقه تجاه إدارة الضرائب سواء عن طريق الشكوى أو أمام لجان الطعن الإدارية المختصة، أو حتى من خلال الطعن أمام الجهات القضائية الإدارية كسلطة محايدة، عن طريق الدعوى القضائية.

إن المنازعة الضريبية في القانون الجبائي تأتي ضمن أهم الضمانات التي خولها القانون الجزائري للمكلفين بالضريبة ، و ذلك لتضارب المصالح بين مصلحة ذاتية يظهرها المكلف بالضريبة تنبع من محاولته الهادفة دائما إلى المحافظة على ذمته المالية ، تقابلها مصلحة عامة تتمسك بها الإدارة الجبائية ، و تهدف من ورائها إلى المحافظة على المال العام ، و حماية موارد الخزينة العمومية ، و إن التوفيق بين هاتين المصلحتين ليس بالأمر السهل، و هو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى إعطاء جانب المنازعات الضريبية أهمية بالغة ، و ذلك عن طريق إصداره لقانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم: (01-21) ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

نستشف أن المنازعة الضريبية في النظام الجزائري تمتاز بخصوصيات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، سواء أثناء معالجتها على مستوى الإدارة الجبائية أو حتى على مستوى مرحلتها القضائية، و هو ما يتضح جليا من خلال كثرة الإجراءات المقررة قانونا من جهة و الجانب الفني للمادة الضريبية من جهة أخرى ، و الذي مرده خضوع المنازعة الضريبية لقانون جدمرن، تؤكده مجموعة التعديلات المدخلة عليه بموجب قوانين المالية الصادرة بانتظام في كل سنة.

إن دراستنا لمختلف طرق التسوية للمنازعات الضريبية الإدارية منها و القضائية في ظل النظام القانوني الجزائري، لاسيما من خلال قانون الإجراءات الجبائية تدفعنا إلى رفع مجموعة من الملاحظات و الإقتراحات التي نوجزها كالتالي:

01- بالنسبة لإجراءات الطعن خلال المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية:

ـ تعدد مواعيد تقديم الشكوى إلى مدير الضرائب في المرحلة الإدارية ، مما يترتب عنه صعوبة إلمام المكلفين بكل هذه المواعيد ، مما يعرض حقوقهم في التظلم و الطعن إلى السقوط ؛ حيث نرى أنه يجب على المشرع الجبائي إعادة النظر فيها و تقديمها بشكل وحيد و مبسط.

ـ إجراءات تحقيق مطولة و تتميز بالبطء الشديد، حيث نلاحظ أنه ماعدا في حالة الطعن في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة، المشرع منح للإدارة مهلة لا تقل عن أربعة (04) أشهر للتحقيق و إتخاذ القرار بشأن محتوى الشكوى، و هذا بسبب طول المسار الذي تأخذه الشكوى خلال مراحل التحقيق و هنا نقترح ان يتم التحقيق مباشرة على مستوى المديرية (مصلحة المنازعات) و تزويد هذه المصلحة بإطارات تقنية و قانونية مؤهلة.

ـ باعتبار التظلم الأولي بمثابة إجراء إلزامي أمام الإدارة يقره المشرع من خلال تقديم الشكوى الضريبية لكنه حددها بالعديد من الشروط و الشكليات و المحتويات المعقدة، حيث لا تتسم بالبساطة ، و هوما يؤدي في كثير من الحالات إلى سقوطها محل رفض ، حيث نرى أن الأمر يستدعي وضع شكل محدود للشكوى و نقترح أن يقوم المشرع عن طريق التنظيم بإصدار نموذج لإستمارة أو مطبوعة رسمية في شكل شكوى ، تملأ من طرف المتظلم، و هذا تفاديا لأي رفض محتمل للشكوى خاصة في الحالات التي لا يجد فيها المكلف بالضريبة مهلة كافية لتقديم تظلمه ثانية وفق الشكليات المطلوبة.

ـ بالنسبة للجان الطعن للدائرة و الولاية يلاحظ على رئيس كل منهما عدم التخصص في الميدان الجبائي، حيث نرى أن رئيسي اللجنتين هما رئيس الدائرة و رئيس محكمة معين على التوالي ، كما يمكن إضفاء نفس الملاحظة على أعضاء اللجنتين ،حيث نلاحظ أن هذه اللجان تمنح في غالب الأحيان تخفيضات كلية أو بنسب كبيرة بدون أساس قانوني ، و بالتالي نرى أنه على المشرع إعادة النظر في تشكيلة هذه اللجان ، و ذلك بإدماج أهل الإختصاص من مستشارين جبائيين، و خبراء محاسبين و إطارات ممن لهم دراية كافية بالقطاع.

ـ قرارات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة ، لاحظنا أنها غير ملزمة ، حيث تبدي هذه اللجان مجرد أراء يتم تبليغها من قبل مدير الضرائب للمكلف، حيث نرى أنه يجب على المشرع توسيع إختصاصات هذه اللجان ، و إعطاء قراراتها صفة الإلزامية لحل الكثير من المنازعات الضريبية ، و تخفيف العبء على الجهات القضائية .

ـ في مجال المنازعات حول "الضريبة الجزافية الوحيدة" ، منح المشرع فرصة للمكلف ، تتمثل في إعاد ة النظر من قبل "اللجان الولائية المحلية للتقييم" في الأسس المقترحة له جزافيا إبتداءا

من صدور قانون المالية لسنة 2007،و هذا كله قبل لجوء المكلف إلى لجان الطعن الإدارية السالفة الذكر أو إلى القضاء الإداري، و هي فرصة لم تمنح لبقية الشرائح و الفئات من المكلفين بالضريبة.

ـ ما يعاب كذلك على القواعد الإجرائية في المرحلة الأولية للخصومة الجبائية أنها غير حيادية و غير موضوعية، و أنها تجعل من جهة الإدارة خصما باعتبارها مصدرة القرار المطعونفيه ، و حكما باعتبارها هي من تفصل في التظلم أو الشكوى المرفوعة إليها، بالإضافة إلى أن الإدارة لا تلتزم في كثير من الأحيان بالرد على التظلمات المرفوعة أمامها و تجعل المكلف معلقا في إنتظار الإجابة و بالتالي على المشرع مراعاة مبدأ الحيادية و النص على إجبارية الرد على كل إنشغالات و شكاوى المكلفين بالضريبة.

02- بالنسبة لإجراءات الطعن خلال المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية فقد لاحظنا:

ـ قصر المهلة الممنوحة لأطراف الخصومة خاصة المكلف بالضريبة، للطعن أمام الجهات القضائية سواء الطعن ضد قرار المدير الولائي للضرائب ، أو لجان الطعن، فينبغي على المشرع تمديد هذه المدة لمنح المكلف إمكانية تحضير ملفه، و ما يتطلبه الأمر من مصاريف المحاماة و إيداع العريضة و مختلف المصاريف المحتملة.

ـ إجراءات رفع الدعوى و الفصل فيها طويلة جدا، و غير واضحة بصورة كافية، و تتميز بنوع من التعقيد، و بالتالي على المشرع أن يتدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة حتى تكون واضحة و محددة ، و يتم الفصل فيها على وجه السرعة، و هذا حماية لأموال المكلفين بالضريبة و حقوق الخزينة على السواء.

ـ فيما يخص إجراءات التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق، هي عبارة عن وقائع تعبر عن عدم تكافؤ التسوية القضائية بين الإدارة و المكلف، حيث أن كل من التحقيقين يعبران عن تغلغل سلطة الإدارة ضمن مجال القاضي الإداري، فمن خلال الإجرائين المذكورين نعود لنفس السلطات المختصة بالبت الأولي (مصالح إدارة الضرائب)، و هذا ما يؤكد الوصول إلى نتيجتها الأولى بطبيعة الحال، كما أن لجوء القاضي الإداري إلى إجراء الخبرة نتيجة عدم التخصص في مجال الجباية يعزز لا محالة كفة الإدارة أمام المكلف بالضريبة، فعدم التخصص معناه وضع القرار في يد الخبير و ليس القاضي ، رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي، و هو ما يجعل المكلف في وضعية غير متكافئة أمام الإدارة حال النظر في القضية المطروحة أمام القضاء الإداري.

ـ كما أن الخبراء أغلبهم مختصين في مجال المحاسبة و ليس لهم دراية واسعة و كافية في الميدان الجبائي، و بالتالي من المفروض أن يلم الخبير و يدرس المجال الجبائي، (أي الجانبين المحاسبي و القانوني).

و بالتالي حتى يمكن الحفاظ على توازن أطراف العلاقة (المكلف - إدار ة الضرائب) حسب رأينا الخاص، أن يكون تكوين مستمر للقضاة في المجال الضريبي و الإداري المحاسبي، ربحا للوقت في فض المنازعات، و الإستغناء عن مختلف أشكال التحقيق، و كسب ثقة أطراف الخصومة في مصداقية الجهات القضائية.

ـ نلاحظ كذلك أن إجراء الصلح أمام الجهات القضائية الإدارية كان إلزاميا قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، أما بعد صدور هذا الأخير فقد أصبح الأمر جوازيا ؛ لكن من خلال دراستنا لهذا الموضوع نقترح أن يكون الصلح غير جائز و ليس حتى جوازي في مثل هذه المنازعات لأن الأمر يمس بحقوق الخزينة العمومية، و الصلح هو تنازلات عن حقوق متبادلة.

03- أما عن قانون الإجراءات الجبائية (المحدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014) في حـد ذاتـه ، باعتباره الإطار الخاص المنظم لإجراءات تسوية النزاع الضريبي القائم بين الطرفين فقد لاحظنا ـ فقط ـ من خلال مواده ذات الصلة بموضوع البحث أن هناك بعض الغموض و التناقض يستدعي تدخل المشرع ، و أذكر منها:

ـ من خلال المادةرقم:" 85 الفقرة الثانية" ، نجد أن المشرع يحيل إلى تطبيق نص المادة " 84 الفقرة الثانية" ، في حين أن هذه المادة **ملغـاة** بموجب المادة رقم:"30" من قانون المالية لسنة 2008.

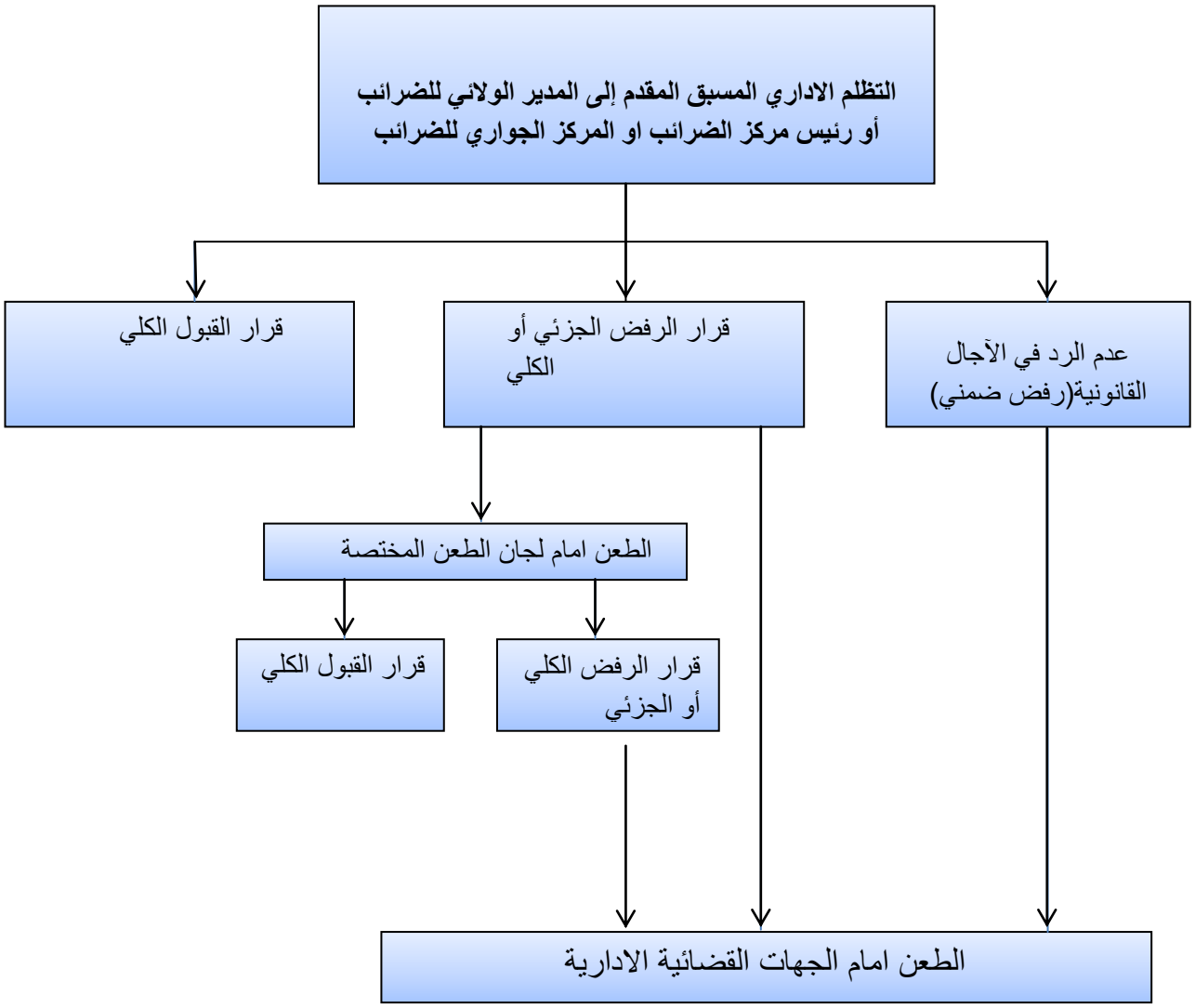
ـ من خلال المادة " 85" كذلك ، المشرع حصر إجراءات التحقيق الخاصة الممكن الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال، و لم يشير إلى بقية المجالات من الضرائب ، مثل الرسوم المماثلة ، الزيادات، و الغرامات الجبائية...إلخ.

ـ من خلال نفس المادة يشير المشرع إلى حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي لمراجعة التحقيق ـ لكن ـ حضور هذا الأخير يبقى دون مبرر ،علما أن لجنة الطعن البلدية لم يعد لها وجود منذ خلق لجنة الطعن للدائرة.

ـ نلاحظأن الفقرة الثالثة من المادة"85" تحيل إلى الحالات المنصوصعليها في المادة رقم:"76"، في حين أن محتوى هذه المادة يتعلق بأمر آخر غير تلك المشار إليه.

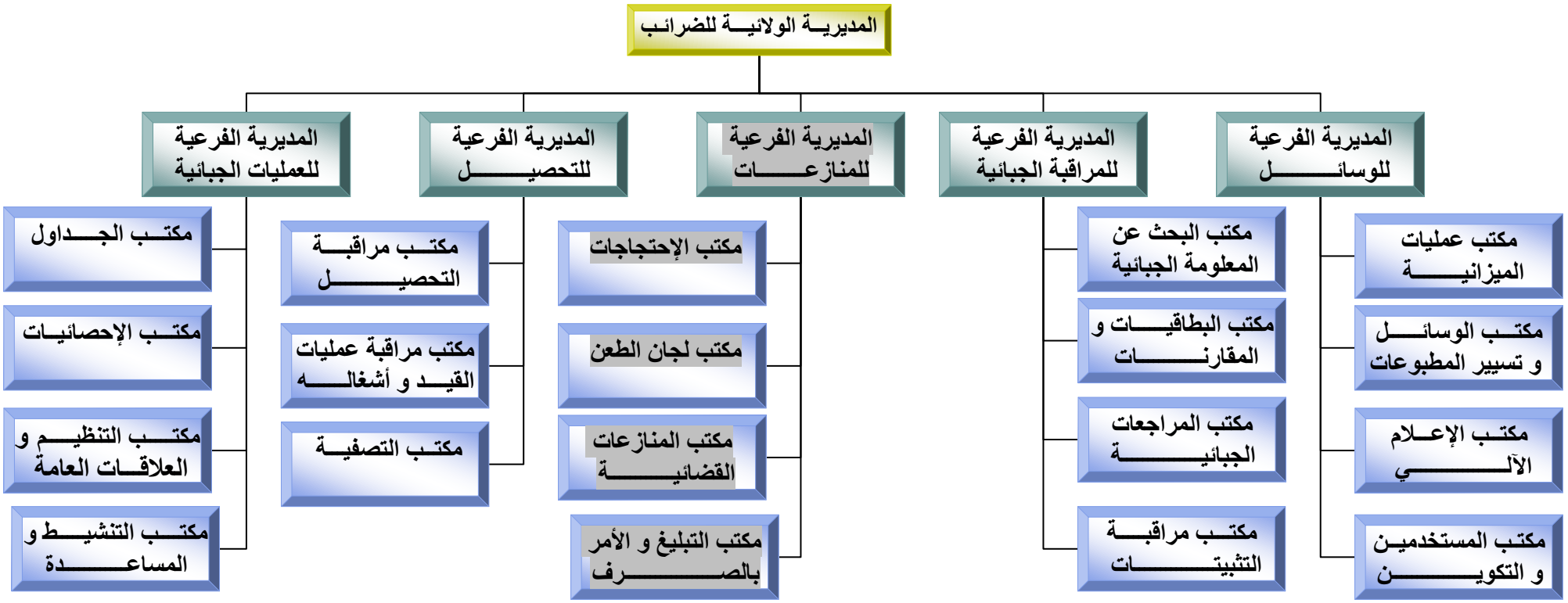
ـ كما نلاحظ كذلك تناقض في التسمية ما بين محتوى المادتين: " 90" و " 91"، حيث نص المشرع من خلال المادة الأولى على " أحكام المحكمة الإدارية" ، في حين ذكر تسمية " قرارات الغرفة الإدارية" من خلال المادة الموالية، و هو ما يبرر عدم تحديث القوانين بالموازاة مع إصلاحات هياكل الدولة.

الشكل البياني رقم01: المرحلة الإداريـــة للمنازعات الضريبية



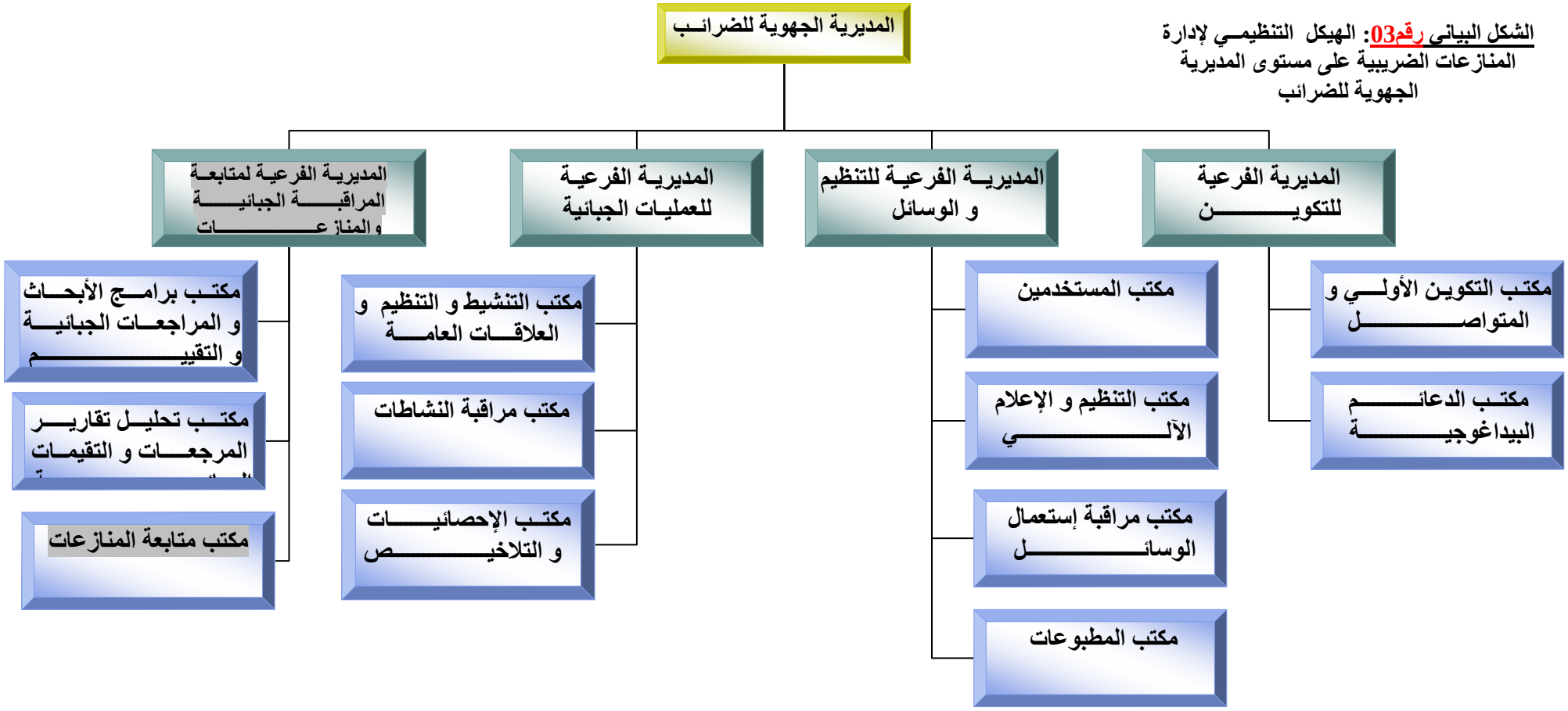
المصدر:من اعداد الطالب بناءا على محتوى الفصل الأول من البحث.

الشكل البياني رقم 04: الهيكل التنظيمـي لإدارة المنازعات الضريبية
على مستوى المديرية الولائية للضرائب



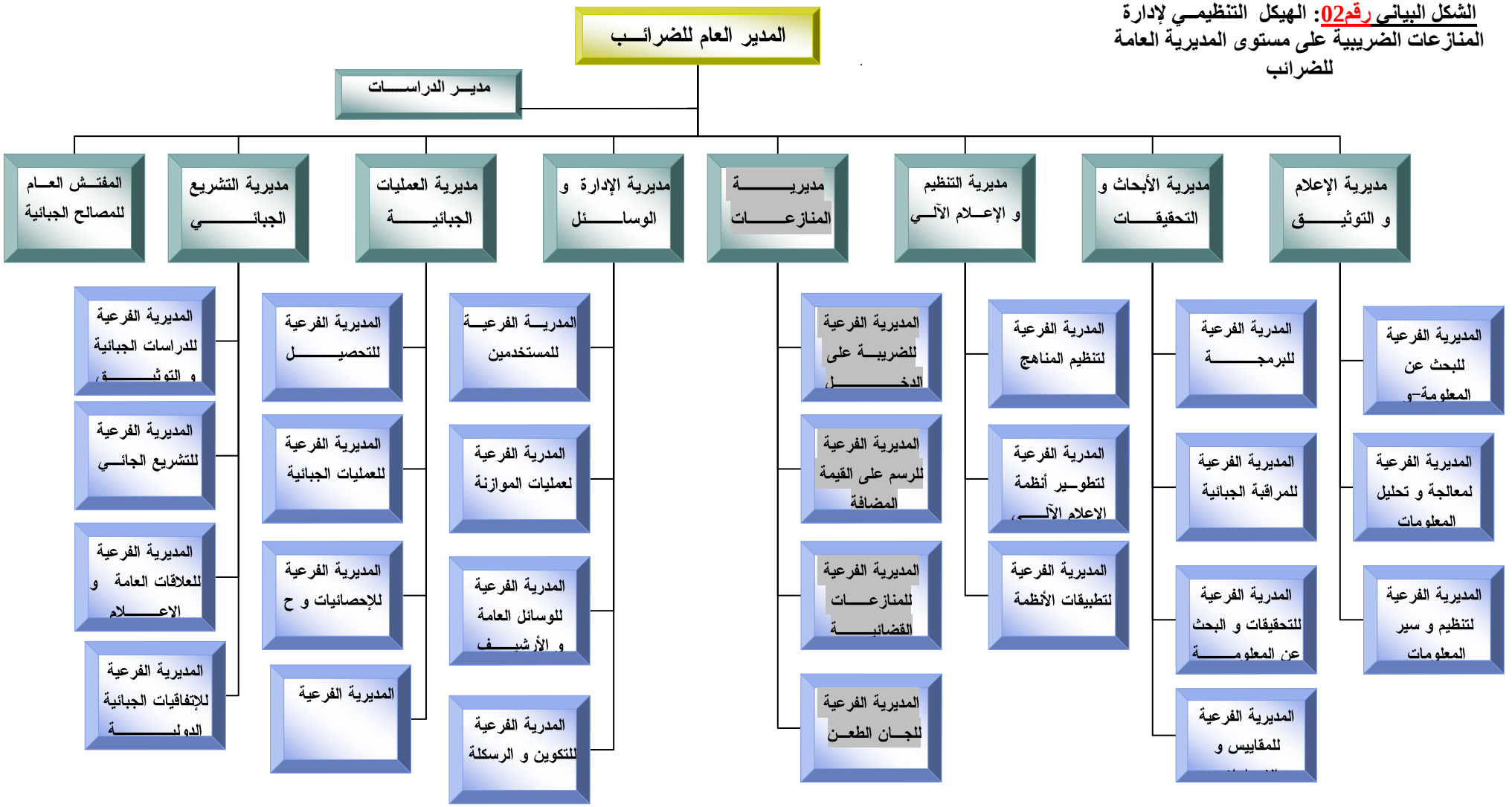
المصدر: من إعداد الطالب، بناءا على محتوى المواد : "من 59 إلى 87" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 21 فيفري 2009.

الشكل البياني رقم03: الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب

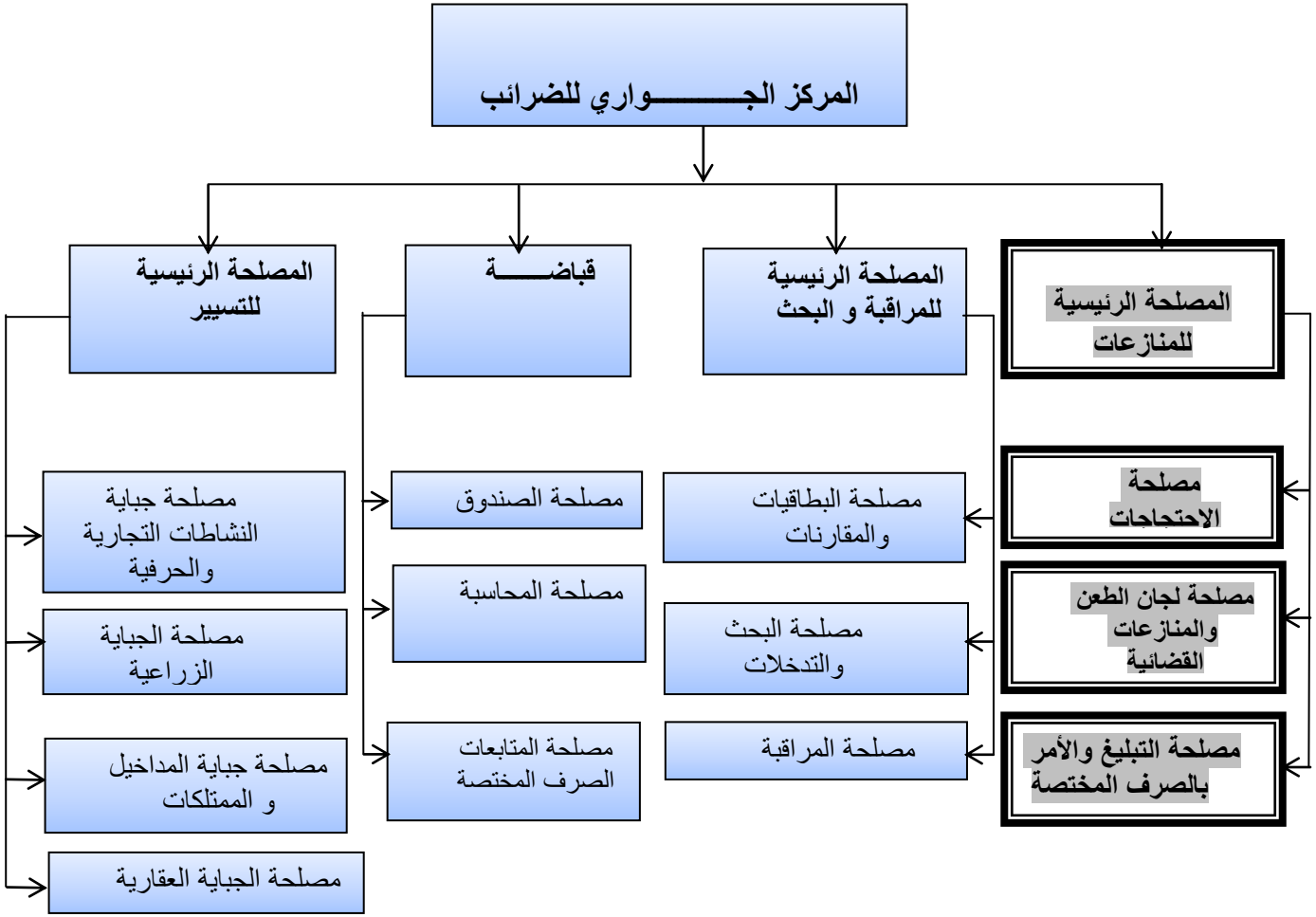


المصدر: من إعداد الطالب، بناءا على محتوى المواد : "من 25 إلى 41" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 21 فيفري 2009.

الشكل البياني رقم02: الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المديرية العامة للضرائب

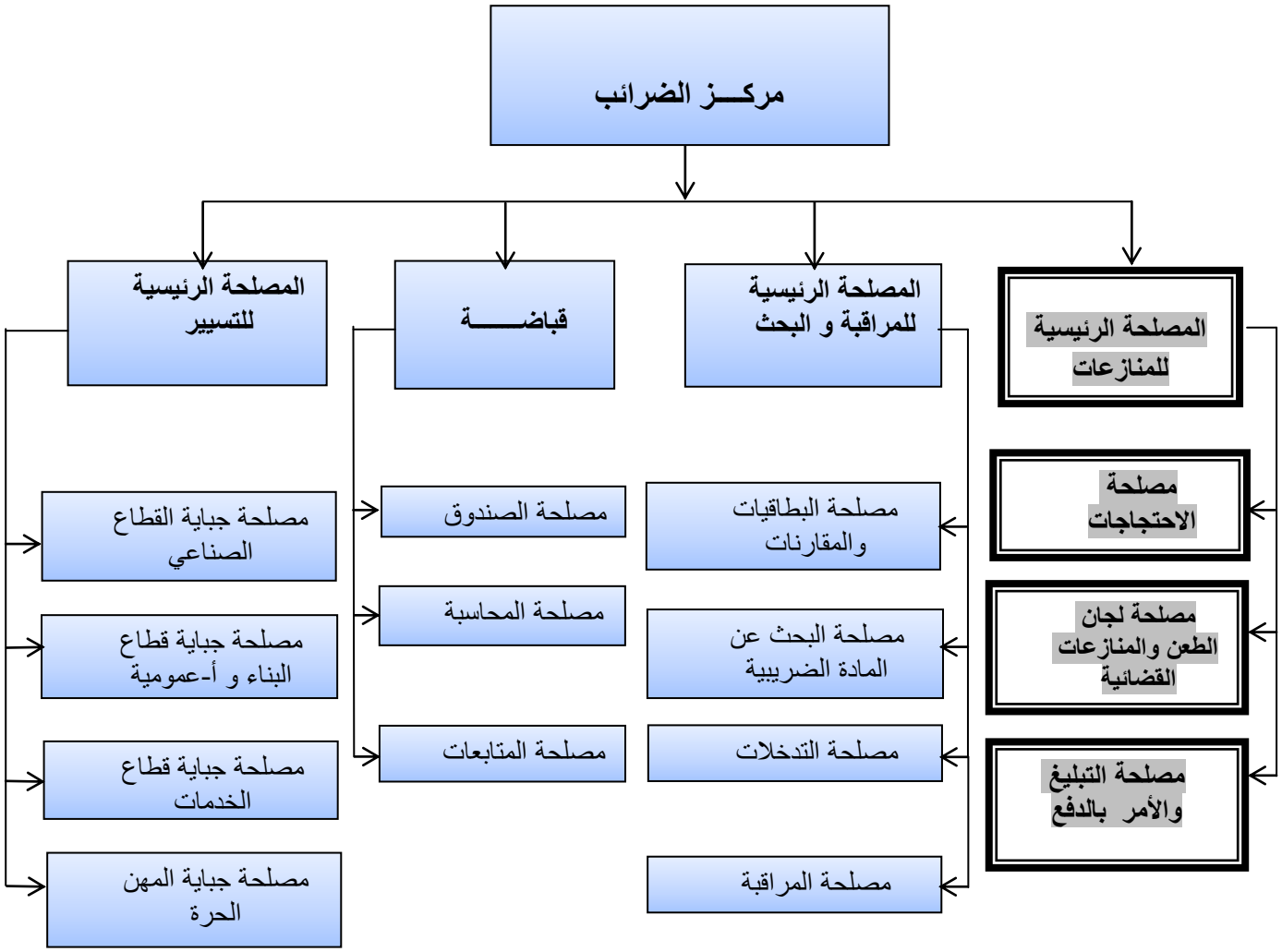


الشكل البياني رقم 06: *الهيكل التنظيمـي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المركز الجواري للضرائب*



المصدر: من إعداد الطالب، بناءا على محتوى المواد : "من 102 إلى 118" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 21 فيفري 2009

الشكل البياني رقم 05: *الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى مركز الضرائب*



المصدر: من إعداد الطالب، بناءا على محتوى المواد : "من 88 إلى 101" من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 21 فيفري 2009.

الملحـــــق رقم01:

01-المنازعـــات الضريبيـــة في الجزائر خلال المرحلـــة الإداريـــة

عدد التظلمات الأولية في الجزائر خلال السنوات من2008إلى 2012:

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
عدد التظلمات الأولية	99 119	93 751	87 090	83 544	72 388
معدل تطور عدد التظلمات الأولية من سنة إلى سنة	-	- 5.41 %	- 7.10 %	- 4.07 %	- 13 %

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

طلبات إرجاء الدفع في الجزائر خلال السنوات من2010 إلى 2012:

السنوات	2010	2011	2012
عدد طلبات إرجاء الدفع المسجلة	1190	1192	624
عدد طلبات إرجاء الدفع المقبوبة	901	925	529

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

التظلمات الأولية المفصول فيها خلال الأجـــال المحددة خلال سنة2012:

المصلحة	عدد التظلمات الأولية المسجلة	عدد التظلمات الأولية المعالجة في الآجال المحددة	نسبة المعالجة
مديريات الضرائب لـ 48 ولاية	**72 388**	**59 825**	**% 82.64**

المصـدر : وزارةالماليـــة-المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

القـــرارات الصادرة بشأن الشكاوى الأولية خلال سنة2012:

عدد الشكاوى المقبولة	قرارات الرفـــض الكلي		قرارات التخفيـــض الكلي		قرارات التخفيض الجزئـــي	
	العـدد	النسبـــة	العـدد	النسبـــة	العـدد	النسبـــة
59.825	**32.619**	**% 54**	**13.105**	**21 %**	**4.182**	**07 %**

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

الطعون خلال اللجـــان الإدارية للطعن خلال سنة2012:

لجـان الطعن	طعون في إنتظار الدراسة إلى غاية: 2012/01/01	طعون مودعة خلال سنة 2012	مجموع الطعون خلال سنة 2012
لجنة الدائرة للطعن	7.269	7.556	14.825
لجنة الولاية للطعن	848	663	1.511
اللجنة المركزية للطعن	156	65	221
المجموع	**8.273**	**8.284**	**16.557**

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

الإجراءات الجبريـــة (القسرية) خلال سنة 2012:

الموضوع	الغلق المؤقت	A T D	الحجز	اخرى	المجموع
عدد القضايا المسجلة	05	021	03	019	048

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

الطعون المجانيـــة من أجل العفـو:

اللجان	طعون في الإنتظار إلى غاية: 2012/01/01	طعون مودعة خلال سنة 2012	مجموع الطعون	عدد الطعون المدروسة(المعالجة) خلال سنة 2012	نسبة المعالجة خلال سنة 2012
اللجنة المحليـــــة (الولائية)	2.477	21.405	23.882	20.311	% 85
اللجنة الجهويـــة	087	1.094	1.181	1.079	% 91.36
المجموع	**2.564**	**22.499**	**25.063**	**21.390**	% 85.34

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

قـــرارات لجان الطعن المجاني من أجل العفو

		قرارات بالقبول	قرارات بالرفض
اللجان الولائية للطعن المجاني م-أ -ع	عدد القرارات الصادرة	**10.610**	**9.701**
	المعدل	52.24%	47.76%
اللجان الجهوية للطعن المجاني م-أ -ع	عدد القرارات الصادرة	**309**	**770**
	المعدل	28.64%	% 71.36

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

02 -المنازعـــات الضريبيـــة أمـــام الجهـــات القضائيـــــة في الجزائــر

المنازعات أمام المحاكم الإدارية:

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد القضايا المسجلة	**3.851**	**5.398**	**5.448**	**5.446**	**5.321**	**5.53**

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

المنازعات أمام مجلس الدولة:

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد القضايا المسجلة	**1.299**	**1.865**	**2.360**	**2.421**	**2.807**	**2.823**

المصـدر : وزارةالماليـــة - المديريـةالعامـةللضرائـب - مديريـةالمنازعـات- 2014.

المـلحـــق رقـم02:

عـدد الشكاوىفي"باب المنازعات الضريبية" بولاية المدية خلال سنوات: 2011، 2012 و 2013

السنوات	2011	2012	2013
عدد الشكاوى المسجلة	1756	1487	1450
عدد الشكاوى المدروسة	1694 أي 96%من الشكاوى **المسجلة**	1331 أي 89%من الشكاوى **المسجلة**	1267 أي 87%من الشكاوى **المسجلة**
عدد الشكاوى المدروسة و القرار كان بالرفض	917 أي 52%من الشكاوى **المدروسة**	204 أي 14%من الشكاوى **المدروسة**	698 أي 55%من الشكاوى **المدروسة**

أعمال لجان الطعن الإدارية (الدائرة-الولاية-المركزية) لولاية المدية خلال سنوات: 2011،2012 و 2013

السنوات	2011	2012	2013
لجنة الطعن للدائرة	085	0247	0238
لجنة الطعن للولاية	071	014	017
لجنة الطعن المركزية	00	07	09

أعمال لجان الطعن المجاني من أجل العفو (اختصاص مديرية الضرائب لولاية المدية) خلال سنوات:2011،2012 و 2013

السنوات	2011	2012	2013
لجنة الطعن المجاني من أجل العفو المحلية	800	765	741
لجنة الطعن المجاني من اجل العفو الجهوية	67	72	32

عدد القضايا المسجلة خلال "المرحلة القضائية للمنازعات الضريبية" (اختصاص مديرية الضرائب لولاية المدية)خلال سنوات: 2011، 2012 و 2013

السنوات	2011	2012	2013
القضايا المعروضة أمام المحكمة الإدارية	506	229	149
القضايا المعروضة أمام مجلس الدولة	052	032	037

المصدر : المديرية الولائية للضرائب بالمدية مصلحة المنازعات2014.

الجـدول رقم 01: مجال سلطـــات البـــت في الشكـــاوى لهياكـــل الادارة الجبائيـــة

هياكل الادارة الجبائية	أجـــل البـــت	المبلغ المتنازع حوله	تفويـــض سلطة البت	المفوض لـــه سلطة البت	الأســـاس القانونـــي (قانون الاجراءات الجبائية)
مديرية كبريات المؤسسات	ستة (06)اشهر	لا يتجاوز **100.000.000دج**	القضايا التي لا تتجاوز مبالغها **5.000.000دج**	موظف برتبة مفتش مركزي على الاقل	المادة: 79
مديرية كبريات المؤسسات عن طريق الاخذ بالراي الموافق للإدارة المركزية	ستة (08)اشهر	يفوق **100.000.000دج**	/	/	المادة: 77
المدير الولائي للضرائب	ستة (06)اشهر	لا يتجاوز **50.000.000دج**	القضايا التي لا تتجاوز مبالغها **2.000.000دج**	موظف برتبة مفتش رئيسي على الاقل	المواد : 78.77.76و79
المدير الولائي للضرائب	شهرين(02)	"ض.ج.و" "I.F.U"	القضايا التي لا يتجاوز مبالغها **2.000.000دج**	موظف برتبة مفتش رئيسي على الاقل	المواد: 77.76و78
المدير الولائي للضرائب عن طريق الاخذ بالراي الموافق للإدارة المركزية	ستة (08)اشهر	يفوق **50.000.000دج**	/	/	المادة: 77
رئيس مركز الضرائب	ستة (04)اشهر	لا يتجاوز **100.000.000دج**	القضايا التي لا يتجاوز مبالغها **1.000.000دج**	موظف برتبة مفتش رئيسي على الاقل	المادتين: 76و78
رئيس المركزالجواري للضرائب	ستة (04)اشهر	لا يتجاوز **5.000.000دج**	القضايا التي لا يتجاوز مبالغها **500.000دج**	موظف برتبة مفتش رئيسي على الاقل	المادتين : 76و78

المصدر من إعداد الطالب بناءا على محتوى المواد القانونية المذكورة في الجدول أعلاه من قانون الاجراءات الجبائية (محدث إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2014).

قائمـــــةالجــــداول

رقــم الجـدول	عنــوان الجـدول	الصفحـــة
01	مجال سلطات البت في الشكاوى لهياكل الإدارة الجبائية	027
02	اللجان الإدارية المختصة باستقبال الطعون	043
03	التمييز بين التخفيض الولائي و التخفيض المشروط	050

قائمـــةالأشكـــال البيانيـــة

رقــم الشكل	عنــوان الشكــل البيانـــي
01	المرحلة الإدارية للمنازعات الضريبية
02	الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المديرية العامـــة للضرائب
03	الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المديرية الجهويـــة للضرائب
04	الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المديرية الولائيـــة للضرائب
05	الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى مركـــز الضرائب
06	الهيكل التنظيمي لإدارة المنازعات الضريبية على مستوى المركـــز الجواري للضرائـــب

قائمة المختصـــرات

Table des Abréviations

الكتابة الكاملة باللغة العربية	الكتابة الكاملة باللغة الفرنسية	المختصرات
وزارة الماليـــــــــة	Ministère des Finances	**M.F**
المديرية العامة للضرائب	Direction Générale des Impôts	**D.G.I**
المديرية الجهوية للضرائب	Direction Régionale des Impôts	**D.R.I**
مديرية الضرائب للولاية	Direction des Impôts de Wilaya	**D.I.W**
مديرية كبريات المؤسسات	Direction des Grandes Entreprise	**D.G.E**
المديرية الفرعية للمنازعات	Sous-Direction du Contentieux	**S.D.C**
مركـــــز الضرائب	Centre des Impôts	**C.D.I**
المركز الجواري للضرائب	Centre de Proximité des Impôts	**C.P.I**
مديرية الأبحاث و التحقيقات	Direction du Recherche et de Vérification	**D.R.V**
المفتشية العامة للمالية	Inspection Générale des Finances	**I.G.F**
المفتشية العامة للمصالح الجبائية	Inspection Générale des Services Fisc.	**I.G.S.F**
المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية	Inspection Régionale des Services Fisc	**I.R.S.F**
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l’Activité Professionnel	**T.A.P**
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la Valeur Ajoutée	**T.V.A**
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenus Global	**I.R.G**
الضريبة على أرباح الشركات	Impôts sur les Bénéfices des Sociétés	**I.B.S**
الضريبة الجزافية الوحيدة	Impôts Forfaitaire Unique	**I.F.U**

I - المراجـع باللغـــة العربيـــة:

أولا: النصـوص القانونيـة و التنظيميـة:

01- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم: (96-438)، المـــــؤرخ في: 1996/12/08.

02- القوانين و الأوامر:

أ- القوانين العضوية:

- القانون العضوي رقم:(98-01)، المؤرخ في: 30ماي 1998، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله. (الجريدة الرسمية عدد: 1998/037).

ب- القوانين العاديـــة:

- القانون رقم:(98-02)، المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية، (الجريدة الرسمية عدد: 1998/037) .

- القانون رقم:(01-12)، المؤرخ في:22 ديسمبر2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم.

- القانون رقم:(01-21)، المؤرخ في: 22 ديسمبر2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (الجريدة الرسمية عدد: 2001/079) .

- القانون رقم:(03-22)، المؤرخ في: 28 ديسمبر2003 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، (الجريدة الرسمية عدد:2003/083) .

- القانون رقم:(04-21)، المؤرخ في: 29 ديسمبر2004 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، (الجريدة الرسمية عدد2004/085) .

- القانون رقم:(05-16)، المؤرخ في: 31 ديسمبر2003 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، (الجريدة الرسمية عدد:2005/085) .

- القانون رقم:(06-24)، المؤرخ في: 26 ديسمبر2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، (الجريدة الرسمية عدد:2006/085) .

- القانون رقم:(07-12)، المؤرخ في: 30 ديسمبر2007 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، (الجريدة الرسمية عدد:2007/082) .

- القانون رقم:(08-09)، المؤرخ في:25 فبراير 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- القانون رقم:(08-21)، المؤرخ في: 30 ديسمبر2008 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، (الجريدة الرسمية عدد:2008/074) .

- القانون رقم:(09-09)، المؤرخ في: 30 ديسمبر2009 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، (الجريدة الرسمية عدد:2009/078) .

- القانون رقم:(10-13)، المؤرخ في: 29 ديسمبر 2010 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، (الجريدة الرسمية عدد:2010/080) .

- القانون رقم:(11-16)، المؤرخ في: 28 ديسمبر 2011 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، (الجريدة الرسمية عدد:2011/072) .

- القانون رقم:(12-12)، المؤرخ في: 26 ديسمبر 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، (الجريدة الرسمية عدد:2012/072) .

- القانون رقم:(13-08)، المؤرخ في: 30 ديسمبر 2013 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، (الجريدة الرسمية عدد:2013/068) .

ج- الأوامـــــــر:

- الأمر رقم: (75-58)، المؤرخ في : 26 سبتمبر1975، المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم.

- الأمر رقم: (75-59)، المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم.

- الأمر رقم: (76-101)، المؤرخ في: 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم.

- الأمر رقم: (76-102)، المؤرخ في: 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ،المعدل و المتمم.

- الأمر رقم: (76-105)، المؤرخ في: 09 ديسمبر1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم.

03- المراسيم التنفيذيـــة:

- المرسوم التنفيذي رقم: (98-228)، المؤرخ في: .. جوان 1998، المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث و التحقيقات.

- المرسوم التنفيذي رقم: (09-78)، المؤرخ في: 11 فيفري 2009، يحدد أتعاب المحضر القضائي، (الجريدة الرسمية عدد:2009/011) .

04- القـــرارات الوزاريـــة :

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 21 فيفري 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.

- القرار رقم: 16، المؤرخ في: 28 ماي 1991، المتضمن تكوين لجان الطعن المجاني من أجل العفو.

05- التعليمـات العامـــة:

- التعليمة رقم: 541، المؤرخة في: 24 أفريل 2007، الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب-مديرية المنازعات)، المتعلقة بالمنازعات في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة.

- التعليمة العامة رقم: 217، المؤرخة في: 02 أفريل 2013، الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب-مديرية المنازعات).

- التعليمة العامة رقم: 656، المؤرخة في: 17 سبتمبر 2013، الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب-مديرية المنازعات).

06- المجـــلات:

- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية" ، الجزائر ، 2003.

- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص " المنازعات الضريبية" ، الجزائر ، 2007.

ثانيا: المؤلفـــات:

01- المؤلفات العامة و المتخصصة:

- محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الإتحاد العربي، القاهرة، مصر، 1974.

- مسعود زبدة، الإقتناع الشخصي للقاضي الجزائري ، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1989.
- د/ الحديدي علي ، الخبرة في المسائل المدنية و التجارية، دار النهضة العربية ،مصر، 1993.
- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الادارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- محمـد عبـاس محـرزي، اقتصاديـات الجباية و الضرائب، دار هومـة، الجزائـر، 2003.
- د/ خلوفـي رشيد، قانون المنـازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2004.
- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الادارية، دار الخلد ونية ،الجزائر، 2005.
- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الادارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- العيد صالحي ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، (أنظمة – رقابة - منازعات جبائية) ، دار هومة، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2006.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية،(شرح لقانون الإجراءات الجبائية) ، دار الخلدونية ،الجزائر، 2007.
- د/ابراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلـة الاداريـة لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2008.
- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هدى، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2008.
- د/حسين فريجة، الإجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، منشورات دحلب، الجزائر، 2008.
- عمار بوضياف، القضاء الاداري في الجزائر- دراسة تحليلية وصفية مقارنة-، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الادارية،- الجزء الأول-، (الهيئات و الاجراءات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009.
- د/حمدي القبيلات ، الوجيـز في القضـاء الاداري، دار وائـل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضل إجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.

02- رسائـــل الدكتـــوراه و مذكـرات الماجستيـــر:

- مالـك عليـان، الدعوى الضريبيـة في النظام القانوني الجزائري، رسالـة دكتـوراه في الحقوق-إدارة و مالية-، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009.

- كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، رسالـة دكتـــوراه في الحقوق، (القانـون العـام)، كليـة الحقوق ، جامعة الجزائر، 2010.

- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002.

- واضح الياس ، الإثبات في المنازعة الضريبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق- القانـــــون العام- ، كلية الحقوق، جامعة وهران، الجزائر،2004.

- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009.

- محمد بوجمعة، إدارة المنازعـات الجبائيـة في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستيـر في الحقوق ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009.

- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستيـــــــر في الحقوق ،كلية الحقوق، جامعة الجزائر،2011.

- قسايسية عيسى،الإثبات في المنازعات الجبائية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق ،كلية الحقـــوق جامعة أمحمد بوقرة ببومرداس، الجزائر،2011.

I I - المراجع باللغة الفرنسية:

01-Instructions Générales :

- Ministère des finances ,D.G.I ,Instruction Générale de procédures Contentieuses , Algérie , 2012.

02-Guides Pratiques :

-Ministère des finances ,D.G.I ,Guide pratique du contribuable, Algérie, 2011.

-Ministère des finances ,D.G.I ,Guide pratique du contribuable, Algérie, 2014.

03-Livres :

- Ghille Noel, la réclamation préalable devant les services des Impôts, L.G.D.J ,1985.

- DANIEL Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France,1er édition, Décembre 1990.

- Perilipe Marchessay et Jaques Glas Claude, Les Procédures Fiscales, 1988, P.010.

=.=.=.=.=.=.=.=.=.=.=.=.=.=

الفهـــــــــــرس

الموضـــــــوع -- الصفحـــة

مقدمــــــة 03

الفصــل الأول: المرحلــة الإداريـــة للمنازعــات الضريبيـــة 06

*مقدمـــة الفصل الأول 07

المبحث الأول: الطعـــن الأولـــي أمـــام إدارة الضرائـــب 08

المطلب الأول: منازعــات الوعــــــاء الضريبي 08

الفرع الأول: التظلـم الإداري المسبق (الشكاية) 09

أولا: آجـــــال تقديم الشكوى 12

01- الآجال العـــــــامة 13

02- آجـــال استثنائيـــة 13

ثانيا: شكل و محتوى الشكوى 14

01- شكـــــل الشكوى 14

02- محتـــوى الشكوى 15

الفرع الثاني: التحقيـــــق في الشكوى و إتخــاد القرار 16

أولا: التحقيـــق في الشكوى 16

01- الفحـــص الأولي للشكوى 17

02– التحقيـــق الأولي للشكوى 18

ثانيا: اتخـــاذ القـــرار بشأن الشكوى 23

1- البـــت في الشكوى من طرف مدير كبريات المؤسسات 23

2- البــت في الشكوى من المدير الولائي للضرائب 24

3- البــت في الشكوى من طرف رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب 24

4- إصدار و تبليــغ القـــرار 25

المطلب الثاني: منـازعـــات التحصيـــل الضريبـــي 28

الفرع الأول: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة و التحصيل.. 29

أولا: الإعتراضـــات على إجراءات المتابعة 29

ثانيا: الإعتراضـــات على إجراءات التحصيل القسري (الجبري) للضرائب 30

الفرع الثاني: إرجـــاء الدفـع (التأجيـل القانونـــي للدفـــع) 34

المبحث الثاني: الطعن أمام اللجـــان الإداريـــــة للطعــــن 36

المطلب الأول: لجـــان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة 37

الفرع الأول: لجـــان الطعن الإدارية المحلية... 37

أولا: لجنة الدائـــرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة 37

01- التشكيلـــــة.. 38.

2- الإختصــــاص.. 39

ثانيا: لجنة الولايـــة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة.. 39

01- التشكيلـــــة.. 40

2- الإختصــــاص.. 41

الفرع الثاني: الجنة المركزيـــة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة.................................. 41

01- التشكيلـــــة.. 41

2- الإختصــــاص.. 42

المطلب الثاني: لجـــان الطعن للمصالحة و الطعن المجاني من أجل العفو.. 43

الفرع الأول: لجنـــة المصالحـــة (التوفيقيـــة) 43

الفرع الثاني: لجنـــة الطعن المجانـــي من أجل العفـــو 45

أولا:- اللجنة الولائية للطعن المجاني من أجل العفو 47

ثانيا:- اللجنة الجهوية للطعن المجاني من أجل العفو.. 48

ثالثا:- التخفيـــض المشـــروط ... صيغة تعاقدية جديدة لتخفيض الدين الجبائي.. 49

*خاتمـــة الفصل الأول.. 54

الفصـل الثانـــي : المرحلـة القضائيـة للمنازعــات الضريبيـــة 54

*مقدمـــة الفصل الثانـــي 55

المبحث الأول: النــــزاع الضريبـــي أمــام المحكمـــة الإداريـــــة 56

المطلب الأول: الدعــوى الضريبيـــة 56

الفرع الأول: رفـــع الدعوى الضريبية 57

أولا: تحريك الدعوى من طرف المكلف بالضريبة 53

01- حالات رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة 58

02- شــروط رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة 58

ثانيا: تحريـــك الدعوى من طرف الإدارة الضريبية 62

الفرع الثاني: خصوصيات في الدعوى الضريبية 63

أولا: الصلح في الدعوى الضريبية 63

ثانيا: الدعوى الإستعجالية في المادة الضريبية 64

المطلب الثاني: سيــر الدعوى الضريبية و صدور الحكم بشأنها 68

الفرع الأول: سيـــر الدعـــوى الضريبيـــة 68

أولا: قيد الدعوى و تبليغ العريضة 68

ثانيا: التحقيـــق في الدعوى الضريبية 69

01- إجراءات التحقيق العادية 69

02- إجراءات التحقيق الخاصة 70

أ- التحقيـــق الإضافـــي 71

ب- مراجعـــة التحقيـــق 71

ج- إجـــراء الخبـــرة 73

الفرع الثاني: أحكـــام المحكمة الإدارية 78

أولا: صدور الأحكام القضائية الإدارية 79

ثانيا: تبليغ أحكام المحكمة الإدارية و آثارها 80

المبحث الثاني: النــــزاع الضريبـــــي أمـــام مجلـــس الدولـــــة 81

المطلب الأول : الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية 82

الفرع الأول: طرق الطعن العادية ضد أحكام المحكمة الإدارية 82

أولا: المعارضة ضد حكم المحكمة الإدارية 82

ثانيا: الإستئناف أمام مجلس الدولة 83

الفرع الثاني: إعتراض الغير خارج عن الخصومة طريق طعن غير عادي 87

المطلب الثاني: قرارات مجلس الدولة و طرق الطعن فيها 88

الفرع الأول: صدور قرارات مجلس الدولة 89

أولا: شكــل و محتـــوى قرارات مجلس الدولة 89

ثانيا: تبليـــغ و تنفيـــذ قرارات مجلس الدولة 91

الفرع الثاني: الطعـــــن ضد قرارات مجلس الدولة 92

أولا: المعارضة طريقة طعن عادية وحيدة 92

ثانيا:- طرق الطعن غير العادية في قرارات مجلس الدولة 93

*خاتمـــة الفصل الثانـــي 98

الخاتمـــة 101

قائمـــة المختصـرات 106

قائمـــة الجداول و الأشكال 107

قائمـــة المراجـــــع 109

الفهـــــــــرس 111