

جامعة عمار ثليجي الأغواط
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



عنوان المذكرة

الآليات القانونية للفصل في الدعوى
الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: القانون الجنائي والعلوم الجنائية

اشراف الأستاذة:

- د. حنان عكوش

إعداد الطالب:

- أحمد كوريمي

لجنة المناقشة

- د. عطالله خضرون رئيسا
- د. حنان عكوش مشرفا ومقررا
- د. محمد السعيد تركي ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



كلمة شكر

نشكر الله عز وجل ونحمده كثيرا الذي هدانا إلى طريق العلم بفضل نوره الكريم،
والذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع، وما توفيقنا إلا بإذنه لقوله تعالى
" إن تشكروا الله على نعمه يزيدكم " صدق الله العظيم.

كم اتقدم بأخلص معاني الشكر والعرفان وفائق عبارات التقدير والاحترام إلى
الأستاذة الفاضلة المشرفة على هذه المذكرة
"الدكتور حنان عكوش"

التي كان لي سراجا منيرا ودليلا بتوجيهاتها القيمة وإسهاماتها المثمرة التي
ساعدتني وأفادتني في إنجاز هذه المذكرة والتي لم تبخل عليا من وقتها ومعارفها
وحنكتها القانونية كلما طرقتُ بابها.

كما نشكر كل أعضاء اللجنة على تواضعهم، ومجهودهم، المبذول في مراجعة هذه
المذكرة خصوصا إفادتي بما غفلت أو نسيت منها بما قدموه لنا،
من توجيهات، واقتراحات، في سبيل إنجاز هذه المذكرة، وتثمينها، وتنمية قدراتنا
الفكرية والعلمية.

وفي الختام نشكر كل الاسرة الجامعية على ما تبذله لنا ونُقدِرُ مجهودات كل من
ساعدنا على إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد دون استثناء.

وشكرا

"أحمد كوريمي"

اهـءاء:

اهءى ءمرة جهءى هءا؁ إلى الواءىن الكرىمىن؁ أطال الله فى عمرهما وءعلنا قرة عىن لهما وءخرا للءسنا والصءقاا والاعمال الصالحة اللى ءفرءهما فى الءنا والآخره.

إلى اخوى مءمء؁ يوسف؁ عبء الهاءى

إلى كل زملاءى فى العمل بءامعة عمار ءلىءى والى كل اساءءنا ومن ربانا وعلمنا الى كل الأهل؁ والأقارب؁ والءىران إلى ءمىع الأصءقاء؁ وزملاءى؁ فى الءراسة

إلى كل الأساءة فى قسم الءقوق؁ بالءصوص الءكءورة ءنان عكوش والءكءور عبء الءلىم بوقرىن والءكءور عطاءالله ءضرون والءكءور هوارى بوصاق الءىن نلءمس فىهم الءىر لكلىة الءقوق والعلوم السىاسىة لءىنا والءىن لم ىىءلو علىنا بءوءىهاءهم؁ ونصاءءهم القىمة؁ اللى كانت عوناً لنا؁ فى مسارنا الءراسى من لىسانس الى الماسءر.

اءمء كورىمى

ملخص المذكرة :

يعد فرض الضريبة ، مجال واسع لدولة لتمويل خزintها ، من خلال اجهزتها الادارية، فهو نواة العلاقة، بين ممثلها الادارة الضريبية، وبين المكلف بالضريبة .

وحتى لا تكون مجال لتعسف الادارة الضريبية ، فقد قيدها المشرع بإجراءات ، وقواعد لفرضها ، وتحصيلها ، في قانون الاجراءات الجبائية ،واعطى المشرع ضمانات ادارية وقضائية للمكلف بالضريبة الغير راضي عنها ، او يرى وجود خطأ بها ، فله كامل الحق في الاستفادة من مرحلة الطعن الاداري التي تتضمن مرحلتين مرحلة (رفع شكوى اجبارية للإدارة الضريبة) ومرحلة اختيارية (يتوجه فيها بشكواه للجان الطعن الاداري المختصين بأبداء الراي في شكواه) ، كما له ايضا حق اللجوء للقضاء مباشرة بشرط قيامه المسبق بإيداع شكوى وتظلم لدى الادارة الضريبية التي تفصل بحكم ولتنفيذ الحكم المستفاد منه وجب ان يستنفذ كل طرق الطعن في قانون الاجراءات المدنية والادارية وان يكون ممهور بالصيغة التنفيذية .

الكلمات المفتاحية : الجباية -الضريبة -المكلف بالضريبة -ضمانات المكلف بالضريبة - الطعن الضريبي -انعدام الصلح في الضريبة .

Abstract:

The imposition of taxes is a means for the state to finance its treasury through its administrative apparatus, forming the core relationship between its representative, the tax administration, and the taxpayer. To prevent potential abuse by the tax administration, the Algerian legislator has restricted it with procedures and rules for imposing and collecting taxes in the Tax Procedures Law. Additionally, the Algerian legislator has provided administrative and judicial guarantees for taxpayers who are dissatisfied or believe there is an error in their tax assessments. They have the full right to benefit from the administrative appeal stage, which includes two phases: a mandatory complaint to the tax administration and an optional phase where they can submit their complaint to specialized administrative appeal committees to express their opinions on their complaint. They also have the right to go directly to court, provided they first file a complaint and grievance with the tax administration, which will issue a ruling. To execute the resultant judgment, all avenues of appeal under civil and administrative procedures must be exhausted, and it must be stamped with an enforceable order.

Key-words: Taxations –Tax– Taxpayer –Guarantees of Taxpayer – Tax Appeal – Absence of settlement in Tax Matters.

مقدمة

المقدمة :

يعد فرض الضريبة ، من بين أقدم الخلافات ، ما بين الأفراد ، والحكومات، فهو قديم ، قد نشأة الدول ، و فرضها لنظام الضرائب ، التي تعد أهم مورد لدعم مداخل خزانة الدولة ، وعاملا أساسيا لا غنى عنه ، في بسط نفوذها ، واسهل طريق لتمويل سياسة نفقاتها ، والتي لا تستطيع بدونها المحافظة على استمرار سلطتها وقوتها واستقرار أمنها، فلا تقوم أي سلطة إلا بوجود دستور وحمى له (رئيس أو ملك)، ولا يقام ويستقر أي ملك إلا بوجود الجند والسلاح ، ولا يقام أي جند وسلاح ، إلا بمال ونفقات ، ولا سبيل الى المال الا بالمشاريع أو الضرائب أو الهبات و التبرعات .

و بتطور دور الدولة ، من دولة حارسة ، ذات مهام محددة، إلى دولة متدخلة ، في النشاط الاقتصادي ، بهدف خلق توازن و استقرار، قد دفع هذا الانتقال ، بالكثير من الدول الى توسيع فرض الضريبة ، و التشديد في تحصيلها، لأثراء خزانة الدولة، وتغطية العجز، الذي تأثرت به ميزانية الدولة، مما جعل الجباية الضريبية ، تقع في جوهر العلاقة بين الدولة والمواطن عموما ، وبين الإدارة الضريبية والمكلف بها خصوصا ، وهذا ما فرض وجودها كعلاقة حتمية ،أقرتها التشريعات والأنظمة الضريبية فلا "تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون"¹ ويتساوى جميع الأفراد المكلفين بالضريبة بالالتزام بتأديتها لخزانة الدولة باعتبارها من واجبات المواطنة و المساس بها يعد مساسا بمصالح الوطن وأمنه واستقراره لكن رغم فرض الضريبة تبعا لموقعها ثارت عديد الاشكالات الدستورية في الانظمة المقارنة حول وجوب وضع تحديد دقيق لضرائب كون ان خزانة الدولة تقلت منها دائما الممتلكات الغير ملموسة كون ان هذه الاخير يصعب اثباتها ووجودها لوجودها ضمن اسهم تجارية وخيول ومواشي ومركبات وسفن ملاحية مثل حادثة قضية (wheton v.Mickel) نيوجرسي القانون 525 حيث تم فرض ضريبة على المقيم في نيوجرسي على بعض السفن الساحلية للملاحة والبحرية الموجود له بنسلفانيا ومع ذلك لم يظهر انها موجودة هناك بشكل دائم

¹ - انظر المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020 الجريدة الرسمية العدد 82 ص 10.

المقدمة

وتفسير القانون حول فرض الضريبة تبعا لموقعها آثار مسألة دستوري حول الممتلكات الغير الملموسة التي يصعب اثبات ملكيتها حسب موقعها.²

فبرغم ما توفره الدولة ، من موارد ماليه ، و بشريه ، تأكد من خلالها و تُبرزُ سمة و ملامح الدولة الحديثة بتميز حدودها عن حدود الدول المجاورة لها للمحافظة على ثرواتها المادية والمعنوية بفرض الرقابة على حدودها و ثرواتها وأمنها³ ومعاملات أفرادها إلا أن الجزائر كغيرها من الدول الطموحة ، لا تزال تضع حلول لهذه الظواهر السلبية ، التي تتخر الاقتصاد الوطني ، كعدم الالتزام بدفع الضريبة، وكذلك التهرب الضريبي ، والغش الضريبي، بسبب أن نسيجها الاقتصادي لا يزال حديث البناء لانتقاله من النظام الاقتصادي الموجه ، الى الاقتصاد الحر في نهاية الثمانينات من القرن الماضي.⁴

وحتى يتسنى للجباية ان تؤدي دورها ، في الدولة من جهة، والا تكون عبئا على المكلفين بها من جهة اخرى ، فقد سن المشرع، في اسمى قوانينه، ضمان حق المكلف ،من تحيز الادارة ،وضمان احترام التشريعات والقوانين المنظمة لذلك ، التي يتساوى جميع المواطنين في أداء الالتزام الضريبي ،ولهم كامل الحق في الاستفادة من الاصلاحات المتعلقة بالهيكل الجبائي للإدارة الضريبية واستغلال كل ما قد يطرأ كتعديلات قد تلغي أو تضيف نصوص مستجدة قد تكون الاصلح لهم في نزاعهم الضريبي ، فنجد في اغلب قوانين المالية الصادر التي مرت بين ايدينا التي تهتم بميزانية كل سنة مالية انها قد شرعت نصوص جديد قد تكون الغاية منها اما تعديل وضعيات قانونية أو الغاءها او اصلاح نصوص تتطلب ذلك بما يخدم الصالح العام ، وقد عمل ايضا المشرع على تبسيط الاجراءات و تقريب الادارة اكثر من المواطن ، بدعم التوجه لنظام التفاعل الرقمي عن بعد ، بإدراج مواقع وتطبيقات رسمية

² – Josph Henry ,Cases on Taxtion,Cambridge ,Harvard ,University Press
1922 p 14,15 .

³ – بهية بركات ،جريمة التهرب في القانون الجزائري ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 01
ص35.

⁴ –عبد الحق مرسل ،حمزة الهامل ،التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري ، مجلة
الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد الثامن العدد 02 لسنة 2019 ص 158.

المقدمة

الهدف منها، تسهيل الخدمات وتحديث القطاع الضريبي وعصرنته من خلال تحميل الوثائق ، وارسال الشكاوي و التصريحات ، وكذلك طلب استفسارات حول إجراءات معينة، ما يساهم في تسهيل جمع الأدلة ، والبيانات الإلكترونية، بين الطرفين سعيا الى الوصول الى تحديد دقيق لحقيقة الوعاء الضريبي ،وتحديد مقداره وتحصيله بأكبر قدر ممكن ،من الجدية ،والواقعية ،المدعمة بالأدلة والبراهين ،في مواجهة ومناقشة المكلف بالضريبة ،فالإدارة الضريبية كغيرها من مؤسسات الدولة ملزمة دائما "برد فعل في أجل معقول بشأن الطلبات التي تستوجب إصدار قرارات " ⁵.

وحماية للمكلف بالضريبة ،من سوء تطبيق القانون ، وكذلك سوء فهمه من القائمين على الادارة الضريبية خصوصا وان هذا الاخير، يعتبر ضمنا الحلقة الأضعف في العلاقة الضريبية كون أن نزاعه ، قائم في مواجهة الإدارة الضريبية ،التي تستمد سلطتها ، وامتيازاتها من قوة و سلطة الدولة نفسها ، وفي مواجهة هذه الهياكل المؤسساتية والمرافق الضريبية نصت التشريعات على ضمانات ،قد يكون لها دور في خدمة المكلف بالضريبة ، لاقتضاء حقه وحمايته ،من جميع أشكال تعسف الإدارة ، أو أخطائها .

وسعيا من المشرع لتسوية هذا النزاع القائم ،فقد حرص من خلال قوانين المالية وقانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، على تقييد النزاع وإبقائه في إطار الحدود القانونية والادارية والقضائية بين الطرفين.

ومن الجدير بالذكر أن المنازعات الجبائية قد تنقسم الى قسمين من حيث أنواعها:

فنجدها في القسم الاول منازعات متعلقة بالوعاء الضريبي، وفي والقسم الثاني من الانواع نجد منازعات التحصيل وهذه المنازعات تخضع في الكثير من الحالات للقانون والقضاء الإداري، ومع ذلك قد تخضع في حالات اخرى للقضاء العادي، الا أن هذه الدراسة ستبقى في إطار المنازعات الجبائية التي تدخل في اختصاص القاضي الإداري والتي تمر بمرحلتين لا غنى عنهما:

⁵-انظر المادة 26 من الدستور الجزائري المرجع السابق.

فمراحلته أولى وهي المرحلة الإدارية، تعد مرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذ يجب عليه التقيد باتباعها كون انها اجراءات ملزمة ، وبعد الانتهاء من الاجراءات الادارية تليها المرحلة الثانية المتمثلة في الخصومة القضائية ، وذلك من خلال رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل الطعن في القرار الإداري الصادر من الإدارة الضريبية.

وتبرز أهمية هذا الموضوع باعتباره يتسم بالكثير من الخصوصية والتفرد بالإضافة الى كونه أحد أهم المجالات التي يُعنى بها القانون الإداري واجراءاته.

وتتجلى أسباب اختيار هذا الموضوع، إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي، لا مفر منه والبعض الآخر موضوعي.

فمن بين هذه الأسباب الذاتية، محاولة تنوير المكلفين بالضريبة، بمكانة أولى، بأهم الضمانات الممنوحة لهم والآفاق القانونية التي يوفرها المشرع لهم في مواجهة الإدارة المتعسفة ضدهم أو في مواجهة أخطائها، خصوصا وأنها تتصرف باسم الدولة، ما يمنحها صلاحيات واسعة وكبير، ومن جهة أخرى يعد المكلف بالضريبة الحلقة الأضعف كونه غير ملم بالقوانين والإجراءات القانونية التي تضمن له استرجاع حقه وحماية ذمته المالية بسبب عدم اطلاعه أو جهله بحقوقه.

أما أهم الأسباب الموضوعية فهي نابعة من قناعة شخصية بوجوب إثراء الجانب العلمي في هذا الموضوع كونه يتميز بإجراء خاصه ومختلفة وبالأخص في الجانب النزاعي الذي

يتطلب من الباحث فيه أن يكون ذو اطلاع مستمر على التحينات القانونية التي قد تظهر بشكل مستمر تماشيا مع الأحداث والفراغات القانونية التي تتطلب سدا لها .

ومن بين الصعوبات التي اعترضتني في هذه الرسالة قلة المراجع الجزائرية خصوصا المُحينة والمحدثة والتي تجمع بين الخبرة التطبيقية والقوانين النظرية المنظمة لها وهذا راجع الى كون معظم الدراسات القانونية في هذا المجال ،اقتصرت على الجانب النزاعي من الضريبة متناسية الجانب التأصيلي ما استلزم مني في دراستي هذه التحليل والتدقيق

المقدمة

واستعمال شرط الجدة والاصالة في هذا الموضوع كمحاولة مني لمساعدة الباحثين والخبراء في هذا الشأن إلى الوصول لحلول مجدية و وقائية قبل حدوث النزاعات الضريبية أو حتى تقليص الملفات على مستوى مكاتب الادارة او في قاعات الجلسات والمداولات القضائية وبالتالي تطمين المكلفين بالضريبة للمساهمة اكثر دون خوف في دفع ضريبته وزيادة معدلات التحصيل والأداء الجبائي التي قد تتعكس عليه ايجابا في خدمات مقدمة له أو لسائر المواطنين في تراب الوطن .

ومن خلال هذه الرسالة سوف نعالج الأساس القانونية الممنوحة للمواطن من اجل حماية حقوقه من التعسفات والأخطاء الضريبية وكذلك الآليات الرقابية التي وفرها المشرع من أجل الرقابة الإدارية على الأعمال الجبائية.

إذا وفقا لما تم عرضه تقديمًا فقد كون لدينا عديد الإشكاليات نأخذ منها بشكل أساسي:

- كيف يكون دور السلطة القضائية في الرقابة على تصرفات الإدارة بضمان حقوق المكلف بالضريبة؟ .
- الضمانات الواردة في القانون الضريبي التي تحمي المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية؟ .
- كيف تتم معالجة النزاعات الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري؟ .

ومن اجل الاجابة على هذ الاشكاليات تم اتباع المنهج الوصفي ، والتحليلي لتدقيق في فحوى ومصطلحات وجزئيات من بعض النصوص المتعلقة بالموضوع .

واستنادا لما سبق ومحاولة منا لتعمق في الموضوع فقد تم تقسيم خطة الموضوع الى فصلين:

(الفصل الاول) الاطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية .

(الفصل الثاني) التسوية القضائية للمنازعات الضريبية .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية

الفصل الاول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية

قبل الوصول الى محاولة استعراض الجانب الودي من المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية ، يستوجب الامر، المرور ، على بعض المفاهيم العامة، المتعلقة بالضريبة ، خاصة وانه احيانا يكون المُتلقّي لهذا البحث شخص متضرر من اجراء ضريبي وليس متخصص في القانون وقواعده ما دفعني لوضع تقسيم بدايته :

(المبحث الاول) الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، جمعت فيه المفاهيم الضريبية، وادرجت بعدها (المبحث الثاني) التسوية الودية للمنازعات الضريبية، تمثل الطعن الاولى والشكاوى لدى الجهات المختصة بإصدار او تعديل او الغاء الضريبة.

المبحث الاول : الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

تتميز المنازعات الجبائية ، في طبيعتها أنها ، مستمدة من طبيعة القانون الجبائي، وما يحمله من نصوص، ينفرد بها تميزه وتعطيه خصوصية عن القوانين الاخرى . فنجد ان الادارة الضريبية عند قيامها بصلاحياتها و فرضها لضرائب، وجبايتها هي مقيدة بموجب الأحكام والقواعد والنصوص الموضوعية والإجراءات المنصوص عليها في القانون الجبائي ، مما يجعل من القاضي الجبائي عند نظره في حيثيات القضايا الجبائية ملزما بعدم تجاوز صلاحيته التي مصدر سلطاته فيها يبقى القانون الجبائي ، وكذلك نفس الشيء بالنسبة للمكلف بالضريبة فأساس معرفته بحقوقه في هذا المجال مرده القانون الجبائي ، الذي ينظم تظلمه أمام الإدارة و أثناء مباشرته لإجراءات رفع الدعوى أمام القضاء¹، ولأعتبار أن دراستي قد تقيد الباحث في مجال الضريبة الذي لا يكون دائما بالمناسبة رجلا من رجال القانون ملما بقواعد القانون ومصطلحاته وإجراءاته فقد يكون مكلف بالضريبة محل مدعى عليه، تبين له عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، أو عدم صحة الإجراءات

¹ - عبد القادر قدوري، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري ، جامعة الطاهر مولاي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سعيدة، 2018/2019 ص 26.

المتبعة ضده ، خصوصا اذا كان في حالة إفسار ، عن الدفع نتيجة لوضعيته المالية ، التي لا تسمح له بسداد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية² وبناء على ما سبق فالعلاقة الناشئة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة علاقة تستند الى تنظيم ونصوص واحكام القانون الجنائي ايضا وليست فقط علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق العينية والشخصية ، الامر الذي يستوجب الالتزام اثناء هذه العلاقة بأسنادها لاطار القانون الجنائي في كل ما ينجم عنها³ ما يجعله يرى اعمال الادارة على انها تعسف اداري ضده وهذا ما يدفعه للبحث في موضوع وقائع حالته، وفق ما يتيح القانون من حلول وطعون ، لذلك خصصت مطالب متسلسلة ومنفردة تتضمن التعريف (كمطلب اول) ، و (كمطلب ثاني) قواعد فرض الضريبة ، اضافة الى (المطلب ثالث) الذي تدرج فيه شروط المنازعات الضريبية، واما (المطلب الرابع) تتناول اسباب النزاع الضريبي وبالنسبة (المطلب الخامس) تعلق بالقانون والقضاء المنظم للعلاقة الضريبية .

المطلب الاول : تعريف الضريبة والمنازعات الضريبية

لوجود اختلاف بين الضريبة وكذلك النزاع الضريبي تم تفريد فرعين لشرح الاختلاف كل واحد منهما على حدى نسترسل فيه ما ذكر في بحوث وكتب فقهاء القانون من وقعت ايدينا عليه ، فتم بذلك تخصيص الفرع الاول (تعريف الضريبة) ، الفرع الثاني المقصود بـ (المنازعات الضريبية) .

الفرع الاول : تعريف الضريبة

لا يمكن تعريف الضريبة بدون الرجوع الى النظريات القديمة فمن وجهه نظر هذه النظريات القديمة تعتبر " ثمن خدمه مقدمه من الدولة، او علاوة تامين مقدمه من طرف الاشخاص من اجل ممارسه حقوقهم"⁴.

² - عبد القادر قدوري، المرجع السابق ص 22.

³ - رمضان صديق ،أنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2006 ص 124.

⁴ - الهادي خضراوي ومحمد السعيد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية ،العدد 02 جوان 2015 ص 31 .

ومن احدث التعريفات المتداولة التي جاء بها رفعت محجوب انها "اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر ، من ثروات ومال اشخاص آخرين ، دون مقابل لدفعها ، وذلك بغية تحقيق منفعة لصالح العام"⁵.

ومن بين التعاريف ايضا انها "اقتطاع وفريضة نقدية يتحملها المكلفون بضريبة بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة تلجأ لها الدولة من اجل الوصول الى تحقيق اهدافها وفقا لمقتضى احتياجاتها واشباعا لرغبات مواطنيها"⁶.

وحسب الفقيه الفرنسي Gastan jerz او Gaston gaize⁷ تعتبر حسب الضريبة انها "اداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد والمواطنين بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة"⁸.

ومنهم من عرفها انها "اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من (الأفراد) دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة"⁹.

ومما سبق يتضح لنا ان الضريبة هي التزام مالي من المواطنين والأشخاص الطبيعيين او المعنويين اتجاه دولتهم تتجه فيها ارادة التزامهم بدفع الضريبة بدون انتظار أي مقابل خاص ومباشر وذلك تمكينا منهم لدولتهم من القيم بوظائفها الاقتصادية ، و الاجتماعية ، والسياسية على احسن حال ، و بهدف تحقيق المنفعة العامة، بالمساهمة في دعم الخزينة العمومية لدولة .

⁵ -الهادي خضراوي و محمد غريبي ،الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ،مجلة الباحث لدراسات الاكاديمية ،المجلد 07 العدد 02 لسنة 2020 ص 997.

⁶ -لخضر بوداش ،المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري ،مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق تخصص قانون اعمال ،جامعة محمد البشير الابراهيمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،برج بوعريريج ،2021/2022 ص09.

⁷ - بالتدقيق في المرجعين يتضح لنا وجود نفس الفكرة مع التأكيد على انه يوجد اختلاف في الكتابة باللغة الاجنبية للاسم ولقب الكاتب بالنسبة للمرجع لخضر بوداش ، وكذلك الهادي خضراوي ومحمد السعيداني كما هو وارد في هذه الوثيقة اعلاه.

⁸ - الهادي خضراوي، و محمد السعيد سعيداني، المرجع السابق ، ص 31.

⁹ - محمد صغير بعلي ، و يسري ابو العلاء ،المالية العامة (النفقات ، الايرادات ،الميزانية العامة)،دار العلوم للنشر والتوزيع ،بدون طبعة ،وبدون سنة نشر ص 58.

الفرع الثاني: المنازعات الضريبية

يقصد بها المنازعات المتعلقة بالدعوى أو الطعون الضريبية التي قد تنشأ أو تثور جراء عدم صحة وقانونية الضرائب أو الرسوم المفروضة على المكلف بدفع الضريبة وذلك عندما يطلب من المكلفون والمعنيون بالوعاء الضريبي بالدفع الذي يقابل منهم بعدم رضاهم أو تشكيكهم في صحة الاجراءات المتخذة ضدهم من الادارة المكلفة بتحصيل الضريبة فطبقا للمادة 70¹⁰ من قانون الاجراءات الجائية لسنة 2024 التي ورد فيها "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدات من قبل مصلحة الضرائب باستثناء حقوق التسجيل والرسوم على الاشهار العقاري المفروض نتيجة مراقبه النقص في الثمن او التقدير في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيم" وتخضع الدعاوي الضريبية الى اجراءات خاصة بها تتمثل كدرجه اولى في الطعن الاداري وكدرجه ثانيه في الطعن القضائي.¹¹

اذا في المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هما شخصين وطرفي النظام الضريبي فالأول دائما مطالبا ومدين وملتزم ، اما الشخص او الطرف الثاني فهو يقوم بمهمة المطالبة والفحص والمراقبة وتنفيذ بما تملكه من صلاحيات وفق ما تطبقه وتتفذه من قوانين ضريبية بما لها من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد، و اكيد ان هذه العلاقة القانونية ينتج عنها طرف ضعيف وهو المكلف بالضريبة ، وطرف قوي ، والذي هو الادارة التي تختص بتحصيل الضريبة فالمعنى بالضريبة يعد ملتزما قانونيا بدفع للخرينة العمومية للدولة والمساهمة في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته وإذا ما تأخر أو تجاهل أو

¹⁰ -انظر القانون 01-21 المؤرخ في 22/12/2021 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية عدد 79، و المعدل والمتمم حسب القانون 23-22، المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024 الجريدة الرسمية العدد 86، وللاشارة تم تعديل المادة 70 بموجب المادة 59 من قانون المالية 2021.

¹¹ -حنان عكوش ،خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري الجزائري ،المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، المجلد 05 العدد 02 لسنة 2021 ص 1161.

قام بالإخلال بهذا الالتزام فإنه يتعرض للجزاءات او العقوبات حتى يجبر على دفع ما عليه من ديون ضريبية للخرينة العامة¹².

وحتى لا تتماهى الادارة او الطرف القوي المكلفة بتحصيل الضريبة وتقوم بالتعسف في استعمال هذا الحق ضد الطرف الضعيف الذي يمثل المكلفين بدفع الضريبة فقد خول القانون للمكلف بالضريبة حق الطعن الإداري والطعن القضائي و للقاضي الإداري كامل الصلاحيات في مراقبة التزام الإدارة باحترام القانون الضريبي عند ممارستها لسلطاتها اي يراقب القاضي بدا مشروعية القرارات الصادرة عنها في إطار فرضها للضريبة وبالتالي عليه تحديد نوع المنازعة المعروض عليه والبحث عن النصوص الواجب تطبيقها¹³.

المطلب الثاني: قواعد فرض الضريبة¹⁴

الضريبة من اهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة وهي في نفس الوقت من الاعباء التي تقع على عاتق الافراد (الممولين) مما يستوجب الحرص على وجود توازن بين مصلحة الافراد ومصلحة الدولة .

وهو ما يستدعي الوقوف على القواعد التي ينبغي للمشرع مراعاتها عند فرض الضريبة والتي تكون كتالي : مقيدة بقاعدة العدالة والمساواة (الفرع الاول) او قد تكون لها علاقة بقاعدة اليقين (الفرع الثاني) وقد تستوجب ايضا في تحصيلها ان تكون ملائمة للمكلفين بها (الفرع الثالث)اكيد ان الهدف من الضرائب هو دعم الخزينة العمومية لكثرة النفقات والانفاق فلا يعقل ان تكون مبالغ تحصيلها مرتفعة بل يجب احترام قاعدة الاقتصاد في النفقات وهو ما اشرت اليه في (الفرع الرابع) .

الفرع الاول :قاعدة العدالة (والمساواة)

يقصد بها ان يساهم كل فرد في النفقات العامة وفق قدرته التكاليفية او قدرته النسبية ،فقد تكون مرتفعة بالنسبة لأصحاب الدخل العالي ومنخفضة بالنسبة لأصحاب الدخل الاقل والمنخفض .

¹²-عائشة لكلل ، التكيف القانوني للدعوى الضريبية ،مخبر الامن القومي الجزائري "الرهانات والتحديات "مجلة العلوم القانونية والسياسية ،المجلد10 العدد 02 سبتمبر 2019 ص 1217.

¹³- حنان عكوش، المرجع السابق اعلاه ص 1161.

¹⁴-محمد صغير بعلي ،ويسري ابو العلاء ،المرجع السابق ص63 .

الفرع الثاني: قاعدة اليقين

يقصد بها استقرار وثبات الضريبة بحيث تكون واضحة المعالم من مختلف الجوانب اي معلومة القيمة وواضحة من ناحية الوعاء الضريبي وميعاد الدفع لدى الجهة الإدارية المختصة بالتحصيل وكذلك واضحة من ناحية طرق الطعن الإداري والقضائي ويؤدي احترام هذه القاعدة لوضوح الالتزامات الممول اتجاه الخزينة العامة من جهة وقيام الجهة الإدارية المختصة بالتقيد بالقانون وعدم التعسف في استعمال السلطة .

الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في التحصيل

تهدف هذه القاعدة الى إقامة نظام جبائي يستند الى اقامة علاقة تتافر بين الدولة ودافع الضريبة وذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم ويتناسب مع القدرة المالية للمكلف بالضريبة وحسب النمط الذي يتناسب ويلائم المكلف بالضريبة كان تكون مباشره بعد جني محصول وعند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل او اعتماد نظام التقسيط في الدفع وغيرها .¹⁵

الفرع الرابع : قاعد الاقتصاد في النفقات الجبائية

يقصد بها تقليل النفقات الجبائية بما يتناسب مع نفقاتها التحصيلية اي ان ما يصرف من نفقات وتكاليف من اجل تحصيل الضريبة يجب ان يكون ضئيل ومتدني الى اقصى حد ممكن .

فان اقامة اجهزة ادارية ضخمة وتوظيف عدد كبير من الموظفين المكلفين بالجباية لصالح خزينة الدولة يعد مخالف لقاعدة الاقتصاد فلا يصح ان ترتفع تكاليف التحصيل وتكلف جزءا كبيرا من تحصيلها .¹⁶

المطلب الثالث: شروط المنازعات الضريبية

يشترط المشرع الجزائري في المنازعات الضريبية ،وجود تظلم إداري مسبق يكون سابقا لإجراءات رفع الدعوى القضائية ، وهو ما ورد في نص المادة 71¹⁷ من قانون الاجراءات

¹⁵ - محمد صغير بعلي ،ويسري ابو العلاء المرجع السابق ص 64 و65

¹⁶ - محمد صغير بعلي ،يسري ابو العلاء ،المرجع السابق ص 65.

الجبائية "يجب ان توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 اعلاه حسب الحالة، الى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة".

وورد ايضا في نص المادة 80¹⁸ من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024 التوجه بشكوى لكل مكلف بالضريبة لم يرضى بالقرار المتخذ ضده فحسب المادة 80 السابقة الذكر "يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار ، المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى ، والمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد ادناه في اجل اربعة اشهر ابتداء من تاريخ استلامه قرار الادارة ...".¹⁹

المطلب الرابع : اهم أسباب النزاع الضريبي

تختلف وتتعدد اسباب النزاع الضريبي ، فمنها ما يعود الى القواعد والتشريعات الضريبية ، ومنها ما يرجع الى المكلف بالضريبة ، ومنها ما يعود للإدارة الضريبية التي تحوم حولها اهم الاسباب المتعلقة والمؤدية الى سير النزاع الضريبي فقد يكون من بين الاسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية طريقه تحديدها للوعاء الضريبي وما له من تأثير على كثره او قله النزاعات الضريبية بين الإدارة والمكلفين بها، فكلما كان تحديد وعاء الضريبي تحديدا جزافيا كلما استفحلت وتراكمت المنازعات الضرب، حيث انه من خلال التحديد الجزافي للوعاء الضريبي الذي يأخذ شكلا تقريبا ينجم عنه ازدياد في القيمة الحقيقية للضريبة ، لهذا السبب تعمل العديد من النظم الضريبية على الاتجاه صلب النظام الحقيقي ، لتحديد الوعاء الضريبي ، والذي يستند ،على تصريح المكلف بكل مداخله وكذلك العمليات الخاضعة

¹⁷ -انظر القانون 01-21 السابق الذكر وللإشارة تم تعديل المادة 71 بموجب المادتين 59 من قانون

المالية لسنة 2003 وبعدها ايضا تم تعديلها بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2007.

¹⁸ -انظر القانون 01-21 وللإشارة تم تعديل المادة 80 بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007

وتلها تعديل عن طريق المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009 وبعدها تعديل آخر عن طريق المادة

40 من قانون المالية لسنة 2012.

¹⁹ - حنان عكوش ،المرجع السابق ص 1161.

للضريبة، وتلك المعفى منها، وان كان في هذا النظام تحتفظ الإدارة بسلطتها في الرقابة على المكلف ، متى شكت في تحايل هذا الأخير .

فقد تعاني الإدارة الضريبية، على غرار مختلف الإدارات العامة ، من الأمراض الادارية المعروفة كالفساد المالي والاداري والبيروقراطية التي تؤدي إلى وجود مُحَبَّات لبعض المكلفين و مُغَالَات بخصوص تقدير وعاء وتحصيل من ذمة المكلفين، وقد يوجد تعسف من طرف اعوان الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتهم التي مكنها لهم القانون وقد ينجُر عن ذلك التقدير في الوعاء الضريبي مُزايده قد تكون أكثر من القيمة الحقيقية التي تتناسب مع القدرة المتعلقة بالمكلف بالضريبة، كما قد يتعدى الأعوان صلاحياتهم، وسلطاتهم وفق ما هو مخول لهم قانونا الالتزام به ، كحالات ربط الضريبة ، وتحصيلها اثناء مراقبتها، ما يجعل هذه التجاوزات تأخذ شكلا مخالفا في اجراءات الرقابة، والوجاهية، خصوصا وانهم يتصرفون كممثلين لمؤسسات الدولة ،ويتصرفون باسمها ويعملون لحسابها ويتجاوزون حتى الضمانات الممنوحة للمكلفين والآجال القانون الممنوحة للمكلفين وكذلك يخالفون حتى الاجراءات الرقابية وقواعد الجباية²⁰، ما دفع بالدولة الجزائرية الى التوجه الى عصنة الادارة الجبائية في جانبها المتعلق بالرقمنة وتقليص الهيكل الضريبي وتجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة ، بحيث تتكفل الهياكل بمهام جديدة ، تتمثل في التسيير والرقابة والمنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها وهو ما يعكس النية الحسنة التي تترجمها الادارة في اقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة ترتكز على مرجعية ونوعية الخدمة بتقديم خدمة فعالة وضمان استقبال نوعي بمختلف أشكاله²¹، من خلال ما تقدمه من تسهيلات الكترونية عن طريق الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب بالغتين العربية

²⁰ -نور الدين بن دحو ،مطبوعات بيداغوجية بعنوان "المنازعات الضريبية "محاضرات القيت على طلبة السنة الاولى ماستر قانون قضائي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2021/2020 ص17و18و19.

²¹ - علي قناص، و يونس الزين ،التصريحات الجبائية الالكترونية وأثرها في زيادة الحصيلة الجبائية في ظل عصنة الادارة الجبائية (دراسة حالة :مكلفين بالضريبة تابعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات)،مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية ،المجلد 05 العدد 2 لسنة 2021 ص 219 و220.

والفرنسية، الذي تم اطلاقه من قبل وزارة المالية، بهدف تسهيل التصريح الالكتروني الضريبي وتمكن المستخدمين والمكلفين من تحميل وارسال التصريحات الرقمية والشكاوي الى وزارة المالية عبر هذا النظام الضريبي الإلكتروني المقدم من الموقع (<https://mfdgi.gov.dz>) الذي يقدم خدمات التصريح والدفع عن بعد ،وكذلك طلبات المصادقة على التعريف الجبائي عن بعد ،وايضا خدمات رقمية اخرى في رابط الموقع السابق الذكر في نوافذ خدمات اخرى :(<https://mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/support-technique-ar>) مثل مرجع اسعار العقارات ،حاسبة جدول الضريبة على الدخل الاجمالي ،ومحاكي حساب الضريبة على الدخل الاجمالي ،ونثمن ايضا خدمة الدعم التقني التي تمكن المواطنين والمكلفين من وضع اقتراحات وكذلك طلب الحصول مجانا على اجابات لأسئلتهم أو تقديم مساعدة وحل للمشاكل التقنية التي تفرقهم و لتعدها هذه الخدمات الرقمية نأخذ كنموذج منها البريد الالكتروني :

(mcf.assistance@mf.gov.dz) او (contact_dgi@mf.gov.dz)

وقد ساهمة فكرة عصنة الادارة الجبائية في تغير فكرة واقع الادارة الضريبية من المنطلق التقليدية الى الواقع الافتراضي الالكتروني²² المعزز بتقديم خدمات الضريبة تقلص عناء التنقل وحمل الوثائق وبسرعة انجاز وردود دقيقة بما تقدمه من خدمات مختلفة ومتنوعة ، رفعت الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية من خلال تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي ومكنت ايضا الخدمات الالكترونية من تعزيز الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية وزيادة التفاعل بينهما، مما يساهم في تحسين الحصيلة الجبائية وتجنب العقوبات .²³

المطلب الخامس :القانون والقضاء المنظم للعلاقة الجبائية

لم تعد العلاقة الجبائية مبنية على الفكرة التعاقدية بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية بحث ان سلطة الادارة الجبائية في ربط الجباية وتحصيلها لا تكون برابطة عقدية ، بل تربطها نصوص قانونية ، وقد توافقت غالبية التشريعات على ذلك .

²² - علي قناص ، و يونس الزين ،المرجع السابق اعلاه ص 232 .

²³ - علي قناص ، و يونس زين ،المرجع السابق ص 233.

وبما ان القانون يعد المصدر الوحيد لربط الالتزام بدافع الضريبة ،حرص المشرع على تحديد اساس الضريبة في اطار قانون جبائي يكفل تحديد سعرها ووعائها ،دون ان يترك ذلك لسلطة التنفيذية، لذلك فالقانون الجبائي هو القانون المنظم للعلاقة الجبائية بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية ،فهو القانون الذي منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات لكفل حقوقه ، بداية بحقه في رفع تظلم اداري ومراجعته²⁴، وهو ما سوف نتطرق اليه بالتعمق في مبحثنا القادم .

لاعتبار ان القانون هو المصدر الوحيد للالتزام الضريبي ، فقد ثار نزاع حول تحديد القضاء المختص للنظر والفصل في المنازعات الضريبية ، فهل هو القضاء العادي ؟ او القضاء الاداري؟.

فقد تمسك اصحاب الراي الاول بالأخذ باختصاص القضاء العادي كونه يوفر ضمانات للمكلفين لا توجد في القضاء الاداري الذي يميل لدفاع عن مصالح الخزينة العمومية لدولة . بينما اصحاب الراي الثاني المتمسكين بان مسألة الفصل في النزاعات الضريبية لا بد ان تكون من اختصاص القضاء الاداري لا اعتبار ان الجبائية يتم تحديدها بموجب قرار اداري صادر عن مؤسسات عمومية ذات صبغة ادارية وقد اكد المشرع في عديد الحالات اخذا بالمعيار العضوي لتحديد اختصاص الجهات القضائية الادارية واعتماده المعيار الموضوعي في بعض الحالات على وجه الاستثناء²⁵ حسب المادة 800²⁶ "المحاكم الادارية هي جهة الولاية العامة في المنازعات الادارية ،تختص بالفصل في أول درجة ،بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا ، التي تكون الدولة او الولاية او البلدية او احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية طرفا فيها "²⁷.

²⁴- قدوري عبد القادر ،المرجع السابق ص 27.

²⁵- عبد الرحمان بربارة ،قانون الاجراءات المدنية والادارية (القانون رقم 08-09)، منشورات البغدادي، الطبعة الثانية لسنة 2009 ص 486.

²⁶-انظر القانون 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية ،الجريدة الرسمية ،العدد 21 لسنة 2008 ص 75.

²⁷- مولود ديدان ،مدونة التنظيم القضائي والاجراءات المدنية والادارية ، دار بلقيس ،بدون طبعة ، وبدون سنة نشر ص 225.

وكذلك تختص المحاكم الادارية بالنظر والفصل في الدعاوي المتعلقة بدعاوي الالغاء ودعاوي التفسير ودعاوي و دعاوي القضاء الكامل و القضايا المخول لها بموجب نصوص خاصة ، وكذلك ما تعلق بدعاوي فحص المشروعات للقرارات الصادرة من الجهات الادارية او ذات الصبغة الادارية كالولاية و البلدية والمؤسسات العمومية المحلية حسب المادة 801 من قانون الاجراءات المدنية والادارية²⁸ .

فأمرًا تحديد جهة الاختصاص في الفصل في المنازعات الضريبية يعد أمرًا بالغ الأهمية كونه يمس من جهة مصالح الأشخاص المكلفين بالضريبة ، وينقص من وعائهم النقدي ومن جهة أخرى يعتبر أمر مهم يمس بمصالح الخزينة العمومية فمن التشريعات من ارجع الاختصاص في هذا المجال بين القضاء العادي والاداري منها التشريع الفرنسي، ومن التشريعات من احوال الاختصاص الى جهات متخصصة ومستقلة في القضاء يرأسها قضاة مختصون يقومون بالفصل في هذه النزاعات كمحاكم استئناف قضايا الدخل بالأردن .²⁹

المبحث الثاني: التسوية الودية للمنازعات الضريبية

سعيًا من المشرع لإيجاد تسوية ادارية بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة عمد الى وضع شرط خاص اساسي في المواد: 70 و71 و72³⁰ و73³¹ من قانون الاجراءات

²⁸ - انظر كذلك القانون 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية ،المرجع السابق ، ص 75 و76.

²⁹ -قدوري عبد القادر ،المرجع السابق ص29 .

³⁰ -راجع القانون 01-21 السابق الذكر ولتوضيح نجد ان المادة 72 عدلت بالمادة 43 من قانون المالية لسنة 2007 وايضا بموجب المادة 39 من قانون المالية 2009 وكذلك بموجب المادة 15 من قانون المالية 2013 وايضا المادة 33 من قانون المالية 2015 والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2017.

و استمر التعديل في نص المادة 72 الفقرة 2 بنص المادة 18 من قانون المالية 2019. اما الفقرة 4 من نص المادة 72 فتعد ملغاة بموجب المادة 15 من قانون المالية 2013. وللاشارة ايضا استمر التعديل في نص المادة 72 الفقرة 5 والفقرة 6 ، فبالنسبة لتعديل الفقرة 5 فتعد ملغاة تبعا لقانون المالية لسنة 2015 حسب ما ورد في المادة 33 وتلى هذا الالغاء اعادة استحداث بموجب المادة 62 وبعدها تم الغاءها بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2020.

الجبائية³² (التظلم الإداري المسبق) قبل التوجه للمحكمة الادارية لقبول الدعوى الضريبية تبعا ايضا لأحكام المواد: 800 و 801 و 828 و 829 و 830 المتعلقة بالاختصاص الإداري وكذلك الاخذ بالتظلم المسبق كشرط لقبول الدعوى امام المحاكم الادارية³³ فشرط التظلم المسبق يعد دافعا وإجراء جوهري من مقتضيات النظام العام و الاخلال به عند رفع الدعوى يؤدي الى عدم قبول الدعوى شكلا ، ويمكن للقاضي أثارته تلقائيا كما أن التظلم ليس أثر موقف لتنفيذ القرار الإداري³⁴ و قصد المشرع بالإلزامية التوجه لفعله جعله كحل ودي لنزاع القائم قبل التوجه لأروقة القضاء وذلك لتخفيف القضايا المطروحة أمام القضاء كما يضح هذا الشرط حدا لنزاع القائم بين الادارة وبين المكلف بالضريبة .

ونظرا لخصوصية هذه المرحلة فقد ارتأيت البحث فيها في (مطلب اول) التظلم الإداري المسبق

المطلب الاول :التظلم الإداري المسبق

مقارنة بين احكام مواد القانون 08-09 المتعلق بقانون الاجراءات المدنية والادارية أورد المشرع مصطلح كلمة "يجوز" في بداية فقرة المادة 830 من هذا القانون "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري ،تقديم تظلم الى الجهة الادارية مصدرة القرار". فحسب المشرع في هذه الفقرة اللجوء لتظلم الإداري المسبق هو مجرد اجراء جوازي .

وبالرجوع ايضا لنفس المادة 72 اعلاه في الفقرة 6 نجد انه قد اعيد استحداثها بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017.

³¹ -قبل وصول المادة 73 الى شكلها الحالي مرت بتعديل في سنة 2007 بموجب المادة 44 وبعدها ظهرت المادة 35 من قانون المالية لسنة 2012 لتضيف تعديل آخر .

³² - راجع القانون 01-21 ، المرجع السابق.

³³ -انظر القانون رقم 08-09 المرجع السابق ص 75 و78.

³⁴ -منال زياري، المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري "على مستوى المحكمة الادارية"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي تخصص قانون الشركات ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، السنة الجامعية 2016/2017 ص08.

بينما في المقابل في النصوص الخاصة المتعلقة بالإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية نجدة في المادة 70 و 71 و 73³⁵ جعل شرط التظلم الإداري المسبق واجب امام الادارة الضريبية المكلفة بأدراج الضريبة وتحصيلها فقد اكد باستعماله لعدد المصطلحات التي تفيد التأكيد والالزام مثل "يجب" في بداية المادة 71 ، وكذلك مصطلح "تقبل الشكاوي" و "تدخل الشكاوي" و "تقدم الشكاوي" وايضا ورد "يجب تقديم الشكاوي" في نفس المادة 72 ، وقد جعلها المشرع في اختصاص الطعن النزاعي حسب المادة 70 باستعماله لمصطلح "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب... في اختصاص الطعن النزاعي..." وحث المشرع بهذه المصطلحات على الزامية المرور على هذه المرحلة الادارية (الطعن الإداري المسبق) في المادة 71 "يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسم... الى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي التابع له مكان فرض الضريبة. يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة".³⁶

من خلال ما تم عرضه هل التظلم الإداري المسبق هو إجراء اجباري ؟ او هو مجرد اجراء اختياري؟ وفي أي مرحلة من التنازع يكون اختياري او اجباري ؟.

الفرع الاول :التظلم الاجباري

يقصد الزامية تقييد المكلف بالوعاء الضريبي بتحرير تظلم وشكاوي اجبارية الى الجهاز الإداري الضريبي المتظلم إليه حتى تُقبل منه الدعوى القضائية ويعد ذلك بمثابة خطوة استباقية لقبول الدعوى الضريبية شكلا امام المحكمة الادارية خصوصا في حالة وجود انسداد وعدم التوصل الى تسوية ادارية ويكون تحرر هذه الشكاوي رساله من المكلف بالضريبة الى المرفق الضريبي لتسوية الإشكال العالق بين المكلف بالضريبة و الإدارة المحصلة للضريبة قصد استدراك الأخطاء ، ويُدون المشتكى وقائع وحيثيات نزاعه ويستظهر أسباب عدم رضاه بما جاء في القرار المتعلق به ، وتكون هذه الشكاوي موجهة الى احدى الجهات المذكورة في المادة 71³⁷ من قانون الإجراءات الجبائية "ويجب أن توجه الشكاوي

³⁵ -انظر القانون 01-21 السابق الذكر ،ولإشارة المادة 73 الفقرة 4 تم تعديلها بموجب المادتين 44 من قانون المالية 2007 وكذلك المادة 35 من قانون المالية 2012.

³⁶ - انظر القانون 01-21 المعدل والمتمم بالقانون 23-22 المرجع السابق الذكر.

³⁷ -حنان عكوش ،المرجع السابق ص 1162.

المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات ...الى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة³⁸... حسب كلا وحالته .

الفرع الثاني : التظلم الاختياري

يقصد بالتظلم الغير وجوبي انه الشكوى الاختيارية التي يوجهها المشتكي الضريبي الى اللجان الواردة في نص المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية³⁹نتيجة لعدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، بعد محاولته الاولى التي تكون في شكل تظلم وشكوى إجبارية لاستدراك الاخطاء الحاصلة في الوعاء الضريبي او في الحسابات ويوفر التظلم بذلك ضمانات الوصول لحل ضريبي من الادارة الوصية بالضرائب عن طريق ممثليها "مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب" فيعد محاولة ثانية وضع شكوى تظلم اختيارية الى لجنة الطعون المختصة في أجل (اربعة اشهر) ابتداء من تاريخ استلام قرار الادارة ، مع التوضيح في هذا الشأن أن التوجه الى اجراء الطعن أمام لجان الطعن لا يعلق الدفع بل يمكن المشتكي في صحة قرار الادارة أو مبالغ الضرائب المفروضة ان يستفيد من أرجاء في خصوص القدر المتنازع فيه من الضرائب المطالب بها في حالة ما طلب هذا المكلف حق الارجاع قبل صدور القرار المتخذ بشأن شكواه وبالتالي يستفيد من ارجاء في حالة تقديمه لضمانات حقيقية وهذا الارجاع يمنحه القدرة القانونية على تأجيل الدفع الى غاية صدور قرار النزاع والتحصيل ، وفي حالة عدم توفر الضمانات⁴⁰ الحقيقية والتي تعد غير كافية بالنسبة للإدارة الضريبية يمكن ان ارجاء ودفع فقط 20%⁴¹ من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص .

³⁸ -انظر المادة 71 من القانون 21/01 ، المعدل والمتمم بالقانون 22-23 المرجع السابق .

³⁹ -حنان عكوش ،المرجع السابق ص 1165.

⁴⁰ -انظر المادة 80 من القانون 21-01،السابق الذكر .

⁴¹ - بالرجوع الى موقع المديرية العامة للضرائب واختيار اولاً (الحقوق والالتزامات المتعلقة بالمنازعات الضريبية) ثم ثانياً الاختيار و الضغط على خيار (كيفية الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع المادة 74 من الاجراءات الجبائية) نجد ان الموقع في إرشاداته يطالب بدفع مبلغ ضمان قدره 30% لدى قابض

ويمكننا التنويه في هذا الخصوص انه في حالة توجه المكلف بالضريبة والمباشرة في اجراءات رفع الدعوى الى المحكمة الادارية فانه يكون قد اضاع فرصته في الاستفادة من هذه الميزات التسهيلية والودية لاعتبار في المدة 80 الفقرة الثالثة اوردت انه " لا يمكن أن يرفع الطعن الى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية " .⁴²

من خلال ما سبق يمكننا القول ان القاعد العامة للتظلم انه جوازي وغير ملزم في المنازعات الادارية، ولا يعد شرطاً لقبول الدعوى الادارية ،وابعده من مجال الدعوى كأصل عام عملاً بأحكام المادة 830 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

الا ان الاستثناء ان المشرع ابقى على شرط التظلم قائماً بالنسبة لبعض القضايا عملاً بالنصوص الخاصة التي تفرض اللجوء الى الشكوى أو التظلم قبل رفع أي دعوى قضائية ،نذكر من بين هذه النصوص قانون الاجراءات الجبائية .⁴³

فقد ابقى المشرع على شرط التظلم المسبق في مثل هذه النزاعات لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني والفني الي يصعب على القاضي فهمه دون الاستعانة بخبير مختص فكل طعن في مجال المنازعات الضريبية يجب ان يخضع الزامياً كأجراء اولي الى الشكاية المسبقة امام الادارة الضريبية حسب المادة 71 من الاجراءات الجبائية وهو استثناء عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الاداري جوازي حسب المادة 830 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .⁴⁴

الضرائب المختص ، ولا شك ان المادة 74 الفقرة 2 كانت صريحة وحددت المبلغ بنسبة مئوية قدرها 20% فقط، ما يجعل الطالب للاستفادة من الارزاء امام تصادم في النسبة بين 20% حددته المادة 74 و30% حددها الموقع باعتباره واجهة رقمة للمديرية العامة للضرائب بهيكلها الاداري ، فهل تخضع هذه الزيادة في الموقع لخطأ تقني أو مطبعي ؟ أو الى تعليمية داخلية ؟ واذا كان فيه تعليمية يجب ان تأخذ حدود قانونية في التطبيق وتكون تعليمية مفسرة للقانون لا مخالفة ، له انظر الرابط :

<https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/droits-garanties-ar/droits-et-obligations-lies-au-contentieux-fiscal-ar>

⁴² - انظر المادة 80 من القانون 01-21 المعدل والمتمم بالقانون 23-22 المرجع السابق .

⁴³ - عبد الرحمان بريارة ،المرجع السابق ص 432.

⁴⁴ -نبيل مباركو ،و ابراهيم يامة ،طرق تسوية المنازعات الضريبية قبل اللجوء الى القضاء حسب مستجدات التشريع الجزائري ،مجلة القانون والمجتمع ،المجلد 10 العدد02 لسنة 2022 ص221.

المطلب الثاني: شكل ومحتوى التظلم (الشكاوى)

نظم المشرع اجراءات بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية وفق قانون الاجراءات الجبائية 21/01 تضمن اتباع اجراءات في الشكل والموضوع وبين ان تجاوزها يقع تحت طائلة عدم القبول.⁴⁵

اذ تنص المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقانون المالية 2024 على انه : "1- يجب ان تكون الشكاوى فردية . غير انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا ، واعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة ، ان يقدموا شكاوى جماعية .

2- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع .

3- يجب ان تقدم الشكاوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .

4- تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تتضمن كل شكاوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها .

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة ان تعذر استظهار

الانذار . وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكاوى

بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف .

- توقيع صاحبها باليد .

غير ان الادارة تستدعي المكلف بالضريبة ، بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام ، لتكملة ملف الشكاوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه ، في أجل ثلاثون يوم ، اعتبارا من تاريخ الاستلام . ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 46⁷⁶ و 47⁷⁷ ، الا اعتباراً من استلام الادارة لجوانب المكلف بالضريبة واذا تعذر

⁴⁵ - انظر المادة 73 الفقرة 4 من القانون 21/01 السابق الذكر.

⁴⁶ - التعديلات بالنسبة للمادة 76 التي عُدلت عديد المرات بداية بموجب المادة 59 من قانون المالية 2003 والمادة 39 من قانون المالية 2005 والمادة 46 من قانون المالية 2007 و بعدها المادة 36 من قانون المالية 2012 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2013.

الرد في اجل ثلاثون يوما المذكورة اعلاه أو كان الرد ناقصا ،يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول . ويمكن للمكلف بالضريبة ،اذا راي ذلك مفيدا، اما امام لجنة الطعن أو امام المحكمة الادارية ،ضمن الشروط المحددة ،على التوالي ،في المواد 80 و 81⁴⁸ و 81 مكرر⁴⁹ و 82⁵⁰ من قانون الاجراءات الجبائية " .⁵¹

ومن خلال ما سبق عرضه في هذه المواد يتضح لنا أن المشرع قد نص صراحة على اتباع شكل معين وبيانات محددة في رسالة تظلم الشاكي المقدمة من طرفه باعتباره مكلف بالضريبة لدى الإدارة المعنية بتحديد وتحصيل الضريبة⁵² والغرض من هذه الشكالية توفير ضمانات أكثر بين الطرفين في مجال منازعات الوعاء الضريبي ضمانات الغرض من إعادة مراجعة تصرفات الادارة واستدراك الأخطاء المادية والحسابية قد يمكن التحقيق في وقائع الشكوى اداريا الى الاستدراك الاخطاء الحاصلة واعادة تحديد وتقدير المبالغ المستحقة الدفع او الاعفاء منها او التخفيض او الارجاء للمكلفين بها خصوصا ومن الاهمية ان نذكر ان الشكوى المطروحة تمكن القائمين على اعلى سلم إداري من مراقبة تصرفات موظفيهم

⁴⁷ -بالنسبة لتعديلات التي مرت بها المادة 77 فقد عدلت بموجب المواد اولا المادة 25 قانون المالية 2008 والمادة 38 قانون المالية 2012 والمادة 46 قانون المالية 2015 المادة 47 قانون المالية 2017 والمادة 48 قانون المالية 2018 والمادة 37 من قانون المالية 2023.

⁴⁸ -المادة 81 مرت بتعديل بموجب المادة 49 من قانون المالية 2007 وعدلت وفق المادة 42 من قانون المالية 2009 والمادة 40 قانون المالية 2012.

⁴⁹ -التحديثات المتعلقة بالمادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية 2007 ومعدلة بموجب المواد 43 قانون المالية 2009 و 21 و 28 قانون المالية 2016 و ايضا 48 من قانون المالية 2017 و 52 من قانون المالية 2018 و 46 من قانون المالية 2023 و 49 من قانون المالية 2024.

⁵⁰ -تحديثات المادة 82 كانت بموجب سلسلك من المواد في سنوات مالية متلاحقة بداية بالمادة 59 لقانون المالية 2003 و 51 لقانون المالية 2007 و 27 لقانون المالية 2008 و 47 لقانون المالية 2011 و 52 لقانون المالية 2018 و 61 لقانون المالية 2021 و 39 لقانون المالية 2023 و 50 لقانون المالية 2024.

⁵¹ -راجع القانون 01-21 ، المعدل والمتمم بقانون المالية 2024 السابق الذكر .

⁵² -نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 25.

- وتصحيحها أو تعديلها أو إلغاءها أو تثبيتها بتأييدها أحيانا كونهم في أعلى مراكز السلم الإداري كالمدیر الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.⁵³
- وبالرجوع للمادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024 ، يتضح جليا لنا أن يوجد لزما لشكوى (التظلم الإداري المسبق) شكل قانوني معين ، ولعل أهم ما اشترطته هذه المادة المرجعية في الشكاية⁵⁴:
 - أن تكون فردية وهذا كقاعدة عامة ، لأنه يمكن استثناء للمكلفين أن يقدموا شكوى جماعية في حالة ما اذا فرضت عليهم الضريبة جماعيا، وكذلك اعضاء شركات الأشخاص المعترضين على ضرائب الشركة .
 - كما اشترطت المادة في نصها ام تقدم الشكاية في رساله بسيطة على ورق عادي لا تخطا لحقوق الطابع.
 - واشترطت كذلك ان تقدم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع لضريبة .
 - ذكر الضريبة المعترض عليها.
 - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة ان تعدل استظهار الانذار وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكاوى بوثيقه تثبت مبلغ الاقتطاع او الدفع.⁵⁵

⁵³-انظر المادة 70 و 71 من القانون 01-21 المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2024 المرجع السابق الذكر.

⁵⁴-بالرجوع الى نص المادة 80 الفقرة 4 من القانون 01-21 السابق الذكر ، نجد ان عملية ارسال الطعون من قبل المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون تخضع في سيرها وقواعدها الاجرائية الى الجانب الشكلي بتوجيه احالة صريحة من المادة 80 الى مضمون المادتين 73 و 75 من هذا القانون الاجراءات الجبائية السابق الذكر راجع المادة 80 الفقرة 4 : "ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من هذا القانون".

وجدير بالذكر ان نفيذ في هذا الشأن ان المادة 80 الحالية تم تعديلها بموجب المواد 49 من قانون المالية لسنة 2007، وتلاها تعديل عن طريق المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009، وايضا تم اعادة تعديلها في المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012 ، وصولا الى شكلها الحالي في نص المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024.

- وكذلك لا بد من عرض ملخص استنتاجات الطرف أي طلباته، وعرض ايضا ملخص وسائل الطرف الدفع.
- توقيع صاحب شكوى باليد مع مراعاة ما ورد بخصوص الوكالة ما تعلق بوجوب تحرير الوكالة قانونية على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية وتكون غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل كما ورد في نص المادة 75⁵⁶ من قانون الإجراءات الجبائية. 57
- ولتسهيل الاتصال وتحديد الاختصاص الاقليمي سواء الاداري او القضائي فلا بد من تحديد الجهة الادارية المختصة عن طريق اتخاذ المشتكي او الطاعن المقيم بالخارج موطن له بالجزائر. 58 59

المطلب الثالث: الآجال المتعلقة بتقديم الشكاوي

يتعين على المكلف بالضريبة تقديم شكواه خلال آجال معينة نصت عليه المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024 هذه الآجال التي إذا لم يحترمها المكلف بالضريبة وانقضت فإن شكواه لا تقبل شكلا من طرف الادارة المحصلة للضريبة. 60

بالرجوع إلى محتوى فقرات نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024 نجدها تكلمت على انه "1- مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقطع ادناه، تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

⁵⁵ -راجع المادة 73 من القانون 01-21 المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2024 السابق الذكر .

⁵⁶ -راجع التعديلات المتعلقة بالمادة 75 وستجد تعديل بموجب المادة 24 لقانون المالية 2008 والمادة 47 لقانون المالية 2018.

⁵⁷ - راجع المادة 75 من القانون 01-21 السابق الذكر لتعمق اكثر في الكفالة.

⁵⁸ - نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 27 .

⁵⁹ - راجع المادة 75 الفقرة 4 من القانون 01-21 السابق الذكر وسوف تجد "يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر " .

⁶⁰ -نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 27 و28.

2-ينقضي أجل الشكوى في:

31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حاله أو اثر أو وقوع اخطاء في الارسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

31- ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.

3-عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات من تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى...

6- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في اقصى اجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد " 61.

وما يمكن توضيحه في خصوص أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024 ، ان ميدان الضرائب قد قدم حالات كثيرة للشكاوي الجبائي تختلف الآجال فيها باختلاف موضوعها فنجد نوعين من الآجال :

الفرع الاول :الآجال العامة

كقاعدة عامه تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى .
في الجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري لسنة 2024 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر 2025.⁶²

⁶¹-انظر المادة 72 الفقرة 1والفقرة 2 والفقرة 3 الفقرة 4و5 ملغاة وانظر ايضا الفقرة 6 .

⁶²-عبد القادر قدوري ،المرجع السابق ص 38.

الفرع الثاني: الآجال الخاصة

و تتمثل فيما يلي مما تم استنباطه: ⁶³

أولاً: حالة الضرائب المطالب بها بغير وجه حق

تتقضي الآجال في هذا الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق ⁶⁴ ويمكن أن يواجهها المكلف بالضريبة في حالات الخطأ والازدواج في فرض الضريبة.

ثانياً : حالة الخطأ في توجيه الإرسالات والاذنارات

قد تشمل هذه الحالة ما يتلقاه المكلف بالضريبة من إذنارات جديد قد تسبب له ضرر مادي أو معنوي نتيجة لوجود أخطاء مادية في الوثائق والملفات أو لوقوع أخطاء في الإرسال من الإدارة أو ظهور وثائق جديدة في ملف المكلف بالضريبة اضطرت الإدارة الضريبية لإعادة توجيه إرسال وإذنار جديد .

وقد حددت الآجال في هذه الحالة المتعلقة بتوجيه الإذنارات والإرسالات لانقضاء أجل الشكوى فيها يكون بتاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إذنارات جديدة في حاله أو اثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإذنارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها . ⁶⁵

⁶³ -انظر المادة 72 من القانون 01-21 المرجع السابق .

⁶⁴ - انظر المادة 72 الفقرة 3 "31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق ...".

⁶⁵ -انظر المادة 72 الفقرة 2 من القانون 01-21 السابق الذكر ورد "31 ديسمبر من السنة الثانية التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إذنارات جديدة في حالة أو اثر وقوع اخطاء في الإرسال ...".

ثالثا: حالة الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول لها

وضع المشرع اجلا لتحديد انقضاء هذا النوع من الشكوى أنه ينقضي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات ان تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.⁶⁶

رابعا : حالة الاحتجاج على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم

يجب تقديم الشكاوي التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر أثره طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في اقصى اجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد .⁶⁷

خامسا: بالنسبة لباقي الحالات الاخرى

تتقضي الشكاوى فيها الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تدفع الضريبة برسمها ويرى الطالب أن المقصود ما تعلق الأمر بالحالات الأخرى أي (الشكاوى) التي لم ينص عليها القانون صراحة ولم يحتويها المشرع في مصطلح قانوني معين ومحدد و نشمن دور المشرع في تكريس ضمانات جبائية من خلال إدخاله مصطلحات مطلقة وواسعة وغير محددة والتي تفيد كل المكلفين بالضريبة دون استثناء قد تختلف وقائع قضيتهم وحالة ملفهم ، عن حالة وملفات ووقائع مكلفين آخرين، ما قد يشكل أحيانا سابقة إدارية غير معهودة ومختلفة عن الحالات المعروفة و بذكر المشرع (حالات اخرى) افاد ايضا بإمكانية قبول الادارة لأي تظلم او شكوى مقدمة لديهم دون العمل على رفضها شكل لعدم وجود تأسيس قانون لها وعدم ذكرها من المشرع فقد ألزم المشرع بهذا التداخل المصطلحي الادارة بقبول

⁶⁶ -ايضا المادة 72 الفقرة 3 و 4 من القانون 01-21 السابق الذكر "...3- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى :...الى غاية 31 ديسمبر ...تمت فيها اقتطاعات ،ان تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاعات من المصدر " .

⁶⁷ - انظر المادة 72 الفقرة الاخيرة من القانون 01-21 السابق الذكر "يجب تقديم شكاوى تتضمن احتجاجات على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض رسم على القيمة المضافة ...".

البحث والتحري والتحقيق في الشكوى الضريبية مع البث فيها ولو كانت من ضمن حالات أخرى غير واردة عادةً.⁶⁸

المطلب الرابع : التحقيق في الشكاوى والتظلمات وآجال البث فيها .

بعد سريان آثار القرار الضريبي بالإمكانات المتاحة للإدارة الضريبية لتبليغه والاعلان عنه حيال الشخص او الاشخاص المعنيين به بموجب استعمال وسائل من شأنها تضمن توصيل مضمون القرار الى العلم الشخصي للمعني ولا يحتج بأي قرار ذي طابع فردي على المواطن المعني بهذا القرار الا اذا سبق تبليغه إليه قانونا ،هذا إن لم يكن هناك نص قانوني أو تنظيمي مخالف ، وفي غياب نص فإن القضاء الإداري (فرنسا و مصر) قد اتبع مذهباً فيه المرونة وتوازن بين مصلحة الأفراد وإمكانات الإدارة وفيه يتم الاعتداد بعدد وسائل التبليغ المباشر اما عن طريق أعوان الإدارة الجبائية مباشرة ، أو عن طريق المحضر القضائي باعتبار ذلك من ضمن صلاحياته كما يمكن الأخذ بتبليغ عن طريق البريد والهاتف ووسائل الإعلام الحديثة (الانترنت والبريد الالكتروني) وحتى التبليغ الشفهي والنشر في صحافة والأماكن العامة⁶⁹ إلا أن هذين النوعين من التبليغات نادرا ما يظهر استعمالهما مراعاة لخصوصية المكلفين بالضريبة واسرارهم المالية وحفاظاً على سمعتهم من التآكل في المجتمع ما يآثر على نشاطه مستقبلاً ،وما تجد الإشارة إليه ان الفقه يرى بان القيام بالتشهير بالجزاء يؤثر سلباً على المتدخل ويمتد ليصل حتى الى المنتج وسمعة المنتج ما يتسبب في اضرار بالنشاط الاقتصادي وبنجاح العمل التجاري ، الذي قد يؤثر على التزامه بدفع ما عليه من اعباء ضريبية مستقبلية لفقدانه لمكانته في السوق وتشويه سمعته⁷⁰ وعادة تلجأ

⁶⁸ -انظر المادة 72 الفقرة 5 "الى غاية 31 ديسمبر...تدفع الضريبة برسمها ،ان تعلق الامر بالحالات الأخرى".

⁶⁹ - محمد الصغير بعلي ،القرارات الادارية ،دار العلوم للنشر والتوزيع ، بدون طبعة ،وبدون سنة نشر ص 103 و104.

⁷⁰ - أحمد كوريمي وفائزة بن بهاز ،حماية المستهلك بين الاجراءات الوقائية والاحكام الردعية ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في قانون الاعمال تخصص قانون اعمال ،كلية الحقوق ،جامعة عمار ثلجي الاغواط 2014/2015 ص 50 .

الادارة كأجراء تبليغ القرار بالنشر والتشهير في كثير الحالات كوسيلة عقابي مكمله للعقوبات الأصلية .

وبتقديم المكلف بالضريبة ، اعتراضه أمام الإدارة الضريبية ، فإن تظلمه أو شكايته ، يتم التحقيق فيها ، مع امكانية الإدارة الضريبية، أن تطلب من شاكي اي وثيقة، تقيدها اثناء تحقيقها ، أو قد تحتاجها لتكملة ملف الشكوى ، ويكون لها القابلية الثبوتية لدعم نزاعه⁷¹ وتقوم هذه الاخيرة (الادارة المحصلة) بعد استلام الشكوى ، وتلقيها، بتسجيلها ، في سجل خاص ، مع تسليم المعني ، وصل بذلك⁷² ويعدها تحال الشكاية ،على مفتش الضرائب ، المختص (المدير الولائي لضرائب الذي يأمر مفتش الضرائب بإجراء التحقيق) الذي قام بتأسيس الضريبة وذلك من أجل التحقيق فيها ، لاعتبار انه يحوز على كل المعلومات ، المفيدة، والضرورية المتعلقة بها⁷³ ويكون التحقيق في الشكوى ، في الشقين (الشكلي والموضوعي) بالتدقيق في احترام المحتوى الشكلي(للكشوى) فمثلا بخصوص الشكل يمكن التحقق من الشروط الشكلية الواردة في قانون الإجراءات الجبائية مع احترام المواعيد الواردة في ذلك .⁷⁴

إذا وبناء على تقرير مفتش الضرائب قد يرفض المدير الولائي للضرائب الشكوى مع تقييد اسباب الرفض أو قد يُعلم هذا الاخير المكلف بإصلاح العيب الوارد في الشكوى لتصحيح الأخطاء التي يمكن ادراكها⁷⁵ لأجل منحه فرصة ثانية لإعادة قبول شكواه شكلا، كمرحلة أولى ، ثم البت فيها موضوعا، كمرحلة ثانية ، وإذا استدعى الامر ، وتوفر المتطلبات

⁷¹ - انظر المادة 73 الفقرة 4 من القانون 21-01 السابق الذكر "غير ان الادارة تستدعي المكلف بالضريبة ،بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه ...".

⁷² - نظر المادة 71 الفقرة 2 من القانون 21-01 السابق الذكر .

⁷³ - انظر المادة 76 الفقرة 1 و2 من القانون 21-01 "1- يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي اعد الضريبة.

⁷⁴ - انظر المادة 73 و72 من قانون 21-01 المرجع السابق .

⁷⁵ - انظر المادة 76 الفقرة 1 و2 من القانون 21-01 "1- يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي اعد الضريبة ...".

الكافية ، يصدر قراره مباشرة اذا تعلق الامر، بفرضية إصلاح ، وتعديل أخطاء مادية ، او تقنية ، متعلقة بمراجعة حسابية بسيطة ، ويمكن للمدير الولائي ، استدعاء المعني بالضريبة لطلب استفسارات ، وتوضيحات ، و تبريرات من شأنها أن تساهم في حل الخلاف المتنازع فيه ، كما في إمكانه أن يحقق في شكوى المعني بالضريبة عن طريق الاطلاع على الوثائق بالمعاينة المباشر أو غير المباشرة (بطلب معلومات من الادارات الاخرى او المؤسسات المالية أو من لهم علاقة بالمكلف بالضريبة) وفقا للتقرير المعد من مفتش الضرائب⁷⁶، ويعتمد على كل ذلك لاتخاذ القرار المناسب بشأن التخفيض الكلي أو الجزئي للحصص الضريبية والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة والمكتشفة من طرف المصالح و المرتكبة عند اعدادها⁷⁷، أو قد تكون نتيجة دراسة الشكوى عكسية ويتم رفض موضوع الشكوى ويبلغ بذلك قابض الضرائب و المكلف برسالة موصى عليها لتسوية وضعيته في حال الرضا ، أو في إمكانه اعادة توجيه شكواه (لرئيس لجنة الطعون)⁷⁸ اي أمام لجان الطعن لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁷⁹ أو اللجوء الى القضاء رغم امكانية لجوء اي معترض لاقتضاء حقه عن طريق المحكمة إلا أنه يعد إجراء حساسا كون أن المعترض الضريبي إذا باشر إجراءات تسجيل دعوته وقام برفعها

⁷⁶ - نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 29 و 30.

⁷⁷ - انظر المادة 95 الفقرة 1 من القانون 01-21 السابق الذكر "يمنح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواربي للضرائب...وفي اي وقت ،تخفيض الحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح المرتكبة عند اعدادها...يجوز لمفتشي وقابضي الضرائب أن يقترحوا تخفيضا في الحصص الضريبية ...".

⁷⁸ - انظر المادة 80 الفقرة الرابعة " 4- ترسل الطعون من المكلف بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون...".

⁷⁹ - انظر المادة 81 الفقرة الاولى من القانون 01-21 السابق الذكر "يمكن أن تبدى لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة ... والرامية لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي...".

أمام القضاء واتخذ قراره الشخصي فإنه يتحمل تبعات ذلك كونه سوف يفقد حقه في رفع طعن الى لجنة الطعن في حالة عدم رضاه .⁸⁰

على أن هناك اجلا للبت نصت عليه المادة 76 من القانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024 تفرض على الإدارة الضريبية المختصة عدم تجاوزها إذ تنص المادة 76 على أنه: "1- يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.

ويجوز البت فورا في الشكاوي التي يشربها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا مع مراعاة أحكام المادة 95 فقرة الأولى من هذا القانون.

2- يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المركز الجوازي للضرائب في الشكاوي التابعة لاختصاص لكل منهم في أجل أربعة أشهر (04)، اعتبارا من تاريخ استلام شكوى. يحدد هذا الأجل بستة أشهر (06) عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

ويمدد الأجل الى ثمانية أشهر (08) بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية .

ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيد ...".

المطلب الخامس : الجهة المختصة بالنظر في الشكوى

يوزع الاختصاص بين عديد المصالح المتعلقة بالتحقيق والبت في المنازعات الضريبية ويمكن اجماعها في (لجان طعن) التي تبدي رأي وتبت في الطعون الموجه اليها بقبولها او رفضها والتي قد تكون ابداء رأي في رسوم وضرائب مباشرة ،تصحيح اخطاء في الوعاء الضريبي ،الاستفادة من احكام وحقوق تشريعية وتنظيمية ،تحديد مبالغ التخفيض والاعفاء لشاكي وتبليغها وتتم معالجة هذه المواضيع والبت فيها في اجل مقدر بأربعة (04) اشهر من تاريخ ايداع الطعن أمام اللجنة .⁸¹

⁸⁰ - انظر المادة 80 الفقرة الثالثة "3- لا يمكن أن يرفع الطعن الى اللجنة بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ...".

⁸¹ - انظر المادة 81 من القانون 01-21 السابق الذكر .

الفرع الاول : لجان الطعن الإداري الولائية

تنشأ على المستوى اللامركزي لدى كل ولاية لجان طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال⁸²، تبدي رأي حول القضايا النزاعية أو الطلبات التي مجموع مبلغها من الغرامات والحقوق أقل أو يساوي (20.000.000) دينار جزائري والتي سبق البت فيها من الادارة اما بالرفض كليا أو الرفض جزئيا .

في خصوص تركيبها الادارية وعدد الافراد المشكلين لها فقد حددت الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر التالي :

اولا : تكوينها وتشكيلتها :

- محافظ حسابات يعين رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو واحد (01) من المجلس الشعبي الولائي .
- ممثلا واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثلا واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثلا واحد (01) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- ممثلا واحد (01) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية .
- ممثلا واحد (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
- المدير الولائي للضرائب ،أو حسب الحالة ، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم ،على التوالي ، رتبة نائب مدير رئيس مصلحة رئيسية ...".

وفقا لقانون المالية لسنة 2024 فقد ظم حديثا في ثناياه بتوسيع في تشكيلة اللجان (الجهوية و الولائية) بإدراجه ممثلا عن الاتحاد العام لتجار والحرفين الجزائريين⁸³ ما من شأنه ان يساهم في تعزيز ضمانات المكلفين بالضريبة خصوصا وان اغلب المعنيين

⁸²- انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "تنشأ لجان الطعن الآتية:

(1) تنشأ لدى كل ولاية ،لجنة طعن لضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال ...".

⁸³- انظر المادة 49 من القانون 23-22 ،المتضمن قانون المالية 2024 السابق الذكر ص 86.

بدفع الضريبة بحكم طبيعة عملهم كتجار وحرفين فهم يساهمون بدفع الضريبة وبالتالي نثمن ما ورد كتعديل في قانون المالية لسنة 2024 و يكون في اللجنة :

- ممثلا واحد (01) عن الاتحاد العام للتجار والحرفين الجزائريين.⁸⁴

كما يمكن للجنة ان تضم ايضا من بين اعضاءها في حالة الحاجة والضرورة التي قد تتطلب الخبرة ان تظم (خبيرا موظفا) وبما انه اصبح طرفا فعالا في اللجنة باستدعائه والحصول على خدماته فانه يحق له التصويت في اجتماعات ومداولات اللجنة ولكن المشرع جعل صوت تصويته ذو طابع استشاري فقط ⁸⁵ أي مشاركته في اعمال اللجنة بالتصويت فيها لا يآثر على احتساب نتيجة التصويت في اخذ القرارات بالأجماع .

اما في خصوص اجراءات مزاولتها لنشاطها فيرى الطالب استخراجها من خلال تحليل لفحوى المادة 81 مكرر من القانون 01-21 المعدلة وفق قانون المالية لسنة 2024 لتكون كتالي :

ثانيا : النظام الاجرائي لعمل وسير اللجنة الولائية لطعون⁸⁶

تجتمع اللجنة(الولائية لطعن) بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، وبناء على هذا الاجتماع المبرمج فانه يتم استدعاء المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم باستعمال استدعاءات قبل عشرون (20) يوم من انعقاد الجلسة ، ولا يصح هذا الاجتماع

⁸⁴- انظر كذلك في نفس موضوع توسيع تشكيلة لجنة الطعن (بلاغ عام عن التدابير الجبائية الرئيسية لقانون المالية لسنة 2024) الصادر عن وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ص 9 " تعزيز ضمانات المكلفين بالضريبة وتبسيط اجراءات التعامل مع القضايا النزاعية المواد 48 و49 و50 من قانون المالية 2024 على ما يلي :

-توسيع تشكيلة لجان الطعن الجهوية والولائية بأدراج ممثلا عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين "...

⁸⁵- راجع المادة 81 مكرر الفقرة الثالثة من القانون 01-21 السابق الذكر "...يمكن للجنة أن تظم اذا اقتضت الحاجة ،خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري "...

⁸⁶- راجع المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...يخضع اعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني ...تبدي اللجنة رايها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها...(20.000.000) دج ...تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين(02) في الشهر "...

الا بحضور اغلبية اعضاء اللجنة (الولائية لطعن) لكي تستطيع بذلك اللجنة الولائية لطعن ان تبدي رايها بعد معالجة و دراسة الملفات و الطعون التي سبق وان اصدرت الادارة ردا فيها أما بالرفض الكلي او الجزئي اتجاه المكلف بالضريبة الذي يحاول استئناف جميع حلوله الادارية من خلال توجيه طعن ثاني الى اللجنة (الولائية لطعن) نتيجة لعدم رضاه بجواب الادارة السابق، ما يفرض تدخل لجنة الطعون كمرحلة ثانية لأجل البت في طعنه في مجلس لجنتهما باجتماع أغلبية الاعضاء او بحضور ممثلهم نيابة عنهم ويخضع جميع اعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني في القضايا و الطعون الموجهة اليهم او الموجه لرئيس لجنة الطعون ، لأجل البت فيها بالأجماع ، وبالتعبير عن الارادة بالأغلبية التي قد تتصادف احيانا مع تساوي في الاصوات التي يوضع كحل لها قانونا ترجح صوت الرئيس كفاصل في اراء اللجنة وتلزم لجنة الطعون بالتقيد في دراسة الطعون والفصل فيها بان تكون في حدود اختصاصها الاقليمي وكذلك اختصاصها المالي المقدر ماليا بمبلغ يساوي او يقل عن (20.000.000) دج.

وتبلغ مخرجات هذا الاجتماع والقرارات والآراء الى المدير الولائي للضرائب خلال اجل عشرة (10) ايام بعد امضاء رئيس اللجنة بواسطة كاتبه⁸⁷ على هذه الآراء حسب الحالة .⁸⁸

الفرع الثاني : لجان الطعن لدى المديرية الجهوية

تنشأ على المستوى الجهوي لدى كل مديرية لجان طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال⁸⁹، تبدي راي حول القضايا النزاعية أو الطلبات التي مجموع

⁸⁷ يرى الطالب: ان صياغة هذا النص يجب ان يتدخل المشرع لتغييرها كون انها حاليا تشير الى وجوب حصول شرط (الإمضاء) على قرار اجتماع اللجنة من الرئيس، لكي يتم اجراء التبليغ والنفاذ وبالتالي يعتبر (الإمضاء) شرط لا يستطيع كاتب اللجنة المخول له صلاحية تبليغ لمخرجات وآراء وقرارات اللجنة الى الجهة المعنية بتنفيذه والعمل به ونقصد في هذه الحالة جهة (المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا).

راجع المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة كاتبه ،حسب الحالة ...".

⁸⁸ - انظر ايضا المادة 81 مكرر القانون 01-21 المرجع السابق .

مبلغها من الغرامات والحقوق التي يفوق مبلغ عشرين مليون (20.000.000) دينار جزائري ويقل أو يساوي سبعين مليون (70.000.000) دينار جزائري والتي سبق البت فيها من الادارة اما بالرفض كلياً أو الرفض جزئياً .

في خصوص تركيبتها الادارية وعدد الافراد المشكلين لها فقد حددت الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر التالي :

اولا : تكوينها وتشكيلتها :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصرف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .
- ممثل واحد(01) عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير .
- ممثل واحد(01) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد(01) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد(01) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد(01) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد(01) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ممثل واحد عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين .
- كما يمكن للجنة أن تضم حسب حاجتها في حالة الضرورة (خبير موظف) يكون له صوت استشاري أثناء التصويت لاتخاذ رأي بالأجماع في جلسات اللجنة .⁹⁰

⁸⁹- انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر " 2...) تتشأ لدى كل مديرية جهوية ،لجنة طعن لضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال ...".

⁹⁰- انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 المرجع السابق " 2...) تتشأ لدى كل مديرية جهوية ،لجنة للطعن".

- خبير محاسب ...- المدير الجهوي ...- ممثل عن المديرية الجهوية للخرينة ...".

ثانيا: النظام الاجرائي لعمل وسير لجان الطعن لدى المديرية الجهوية⁹¹

تجتمع اللجنة (لجنة الطعن بالمديرية الجهوية) بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، وبناء على هذا الاجتماع المبرمج فانه يتم استدعاء المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم بتبليغهم باستعمال استدعاءات قبل عشرون (20) يوم من انعقاد الجلسة، ولا يصح هذا الاجتماع الا بحضور اغلبية اعضاء اللجنة لكي تستطيع (لجان الطعن لدى المديرية الجهوية) ان تبدي رايها بعد دراسة الملفات و الطعون التي سبق وان اصدرت الادارة ردا فيها أما بالرفض الكلي او الجزئي، اتجاه المكلف بالضريبة الذي يحاول استنفاد جميع حلول التي خولها القانون له والتي تمكنه من الاستفادة من توجيه طعن (للجان الطعن لدى المديرية الجهوية) نتيجة لعدم رضاه بجواب الادارة السابق، ما يفرض تدخل لجنة الطعون كمرحلة اخرى لأجل، البت في شكواه وطعنه أمام لجنتها التي تفترض وجوبا الاجتماع من جميع اعضائها او بحضور ممثليهم نيابة عنهم ويخضع جميع اعضاء اللجنة الى الالتزام بالسر المهني حسب المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية في القضايا و الطعون الموجهة اليهم او الموجه لرئيس لجننتهم، لأجل البت فيها اجماعا، وبتعبير عن الارادة بالأغلبية التي قد تتصادف احيانا مع تساوي في الاصوات يرجح كحل قانوني فيها الأخذ بصوت الرئيس كفاصل في اراء المتساوية بمجلس تصويت اللجنة، وتلزم لجنة الطعون بالنقيد في دراسة الطعون والفصل فيها بان تكون في حدود اختصاصها المالي المقدّر ماليا بمبلغ يساوي عشرين مليون (20.000.000) دج، و يقل عن سبعين مليون (70.000.000).

وتُبلغ مُخرجات هذا الاجتماع و القرارات و الآراء إلى المدير الولائي للضرائب خلال اجل عشرة (10) أيام بعد امضاء رئيس اللجنة بواسطة كاتبه⁹² حسب الحالة على هذه الآراء ابتداء من تاريخ اختتام اشتغال اللجنة.⁹³

⁹¹ - انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 المرجع السابق "...يتولى مهام الامين المقرر... ولا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور اغلبية الاعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع أقوالهم..."

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن لدى وزارة المالية

تنشأ على المستوى الوزاري المكلفة بالمالية لجنة طعن مركزية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال⁹⁴، تبدي رأي حول القضايا النزاعية أو الطلبات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الغرامات والحقوق سبعين مليون (70.000.000) دينار جزائري والتي سبق ان اصدرت فيها من الادارة اما بالرفض كليا أو الرفض جزئيا .

اما بالنسبة لتركيبتها وتكوينها وعدد الافراد المشكلين لها فقد حددت المادة 81 مكرر التالي :

اولا : تكوينها وتشكيلتها :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا ، رئيسا .
- ممثل واحد (01) عن وزارة العدل تكون له على الاقل رتبة مدير .
- ممثل واحد (01) عن وزارة التجارة تكون له على الاقل رتبة مدير .
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير .
- ممثل واحد (01) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الاقل رتبة مدير .
- ممثل واحد (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة .
- ممثل واحد (01) عن الغرفة الوطنية للفلاحة .

⁹²- يرى الطالب: ان صياغة هذا النص يجب ان يتدخل المشرع لتغييرها كون انها حاليا تشير الى وجوب حصول شرط (الإمضاء) على قرار اجتماع اللجنة من الرئيس، لكي يتم اجراء التبليغ والنفاد وبالتالي يعتبر (الإمضاء) شرط لا يستطيع كاتب اللجنة المخول له صلاحية تبليغ لمخرجات وآراء وقرارات اللجنة الى الجهة المعنية بتنفيذه والعمل به ونقصد في هذه الحالة جهة (المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا).

انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة كاتبه ،حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب ...".

⁹³-انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...يخضع اعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني ...تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بقضايا ... (20.000.000) ويقل او يساوي... (70.000.000) والتي سبق ان اصدرت الادارة بشأنها قرار رفض كلي أو جزئي... يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بالأغلبية ...تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب ...".

⁹⁴- انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "... (3) تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن ...

- ممثل واحد (01) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

كما يمكن للجنة اذا كانت في حالة احتياج لخبير فأنها تستطيع الحاق (موظف خبير) الى تعداد لجنتها يكون له صوت استشاري فقط اثناء التصويت .

- خبير موظف يكون له صوت استشاري.⁹⁵

ثانيا :النظام الاجرائي لعمل وسير لجنة الطعون المركزية⁹⁶

تجتمع (لجنة الطعون المركزية بوزارة المالية) بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، وبناء على هذا الاجتماع المبرمج فانه يتم استدعاء المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم باستعمال استدعاءات قبل عشرون (20) يوم من انعقاد الجلسة ، ولا يصح هذا الاجتماع الا بحضور اغلبية اعضاء اللجنة⁹⁷ لكي تستطيع لجنة (الطعون المركزية بوزارة المالية) ان تبدي رأيها بعد دراسة الملفات و الطعون التي سبق وان اصدرت الادارة⁹⁸ ردا فيها أما بالرفض الكلي او الجزئي ، اتجاه المكلف بالضريبة الذي يحاول استنفاد جميع حلول التي خولها القانون له والتي تمكنه من الاستفادة من توجيه طعن آخر الى (اللجنة المركزية للطعون لدى وزارة المالية) نتيجة لعدم رضاه بجواب الادارة السابق، ما يفرض تدخل لجنة الطعن المركزية بوزارة المالية كون ان مديرية الضرائب ومركز الضرائب وكذلك المراكز الجوارية للضرائب هي هياكل ادارية تابعة في السلم الاداري الهرمي

⁹⁵- انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "3- تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية لطعن ...مشكلة كما يلي :

-الوزير المكلف بالمالية ...- ممثل (1) عن وزارة العدل ...- ممثل (1) عن وزارة التجارة ..."

⁹⁶-انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر .

⁹⁷-راجع نص المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...تجتمع اللجنة بناء على استدعاء

من رئيسها مرتين (02) في الشهر لا يصح الاجتماع الا بحضور اغلبية الاعضاء تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين او ممثليهم لسماع اقوالهم ..."

⁹⁸-حسب نص المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر فان المقصود الادارة (مديرية

كبريات المؤسسات) فقد ورد "...-الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق ان اصدرت هذه الاخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو جزئي ..."

الى وزارة المالية ما يستدعي من المعني المكلف بالضريبة لتوجه الى (الطعون المركزية بوزارة المالية) لأنصافه اذا كانت وقائع الملف الضريبي تخول للجنة الطعن المركزي بوزارة المالية لصالحه اصدار قرارات مستمدة من تعليقات وتشريعات أو تنظيمات أو احكام تفرض تطبيق تخفيضات استدرائية لتصحيح الاخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي والتي تكون مناسبة للمكلف بالضريبة حسب حالته ،وعليه يكون البت في شكواه وطعنه أمام لجنتها التي تقتض وجوبا الاجتماع من جميع اعضائها، او بحضور ممثليهم نيابة عنهم، ويخضع جميع اعضاء اللجنة الى الالتزام بالسر المهني حسب المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية في القضايا و الطعون الموجهة اليهم او الموجه مباشرة الى لرئيس (لجنة الطعون المركزية بوزارة المالية)، لأجل البت فيها بالأجماع ، وباستعمال التصويت كتعبير عن الارادة بالأغلبية التي قد تتصادف احيانا مع تساوي في الاصوات يرجح في جلسة التصويت صوت الرئيس كفاصل في اراء اللجنة وتلزم (لجنة الطعون المركزية بوزارة المالية)، بالتقيد في دراسة الطعون والفصل فيها بان تكون في حدود اختصاصها المالي المقدر ماليا اجمالي يفوق ، سبعين مليون (70.000.000).

بعد امضاء رئيس اللجنة على هذه الآراء المنبثقة عن اجتماع اللجنة وتصويتها ، تُبلغ عن طريق كاتب اللجنة مُخرجات هذا الاجتماع و القرارات والآراء المنبثقة عن هذا الاجتماع في اجل قدره (20) يوم تحتسب ابتداء من تاريخ أختتام أشغال هذه الجنة ، وتبلغ هذه الآراء الممضاة من رئيس اللجنة⁹⁹ إلى السادة: (المدير الولائي للضرائب) المختص اقليميا ،

⁹⁹ يرى الطالب: ان صياغة هذا النص يجب ان يتدخل المشرع لتغييرها كون انها حاليا تشير الى وجوب حصول شرط (الإمضاء) على قرار اجتماع اللجنة من الرئيس، لكي يتم اجراء التبليغ والنفاد وبالتالي يعتبر (الإمضاء) شرط لا يستطيع كاتب اللجنة المخول له صلاحية تبليغ لمخرجات وآراء وقرارات اللجنة الى الجهة المعنية بتنفيذه والعمل به ونقصد في هذه الحالة جهة (المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا) و وكذلك جهة (مدير كبريات المؤسسات) .

انظر المادة 81 مكرر من القانون 01-21 السابق الذكر "...يجب ان يوافق اغلبية الاعضاء الحاضرين ...يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة ،الى المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا اوالى مدير كبريات المؤسسات في اجل (20) يوم ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .".

وكذلك تبلغ الى (مدير كبريات المؤسسات) كما قلنا في اجل لا يتجاوز عشرين (20) يوم من تاريخ اختتام اشغال (لجنة الطعن المركزية بوزارة المالية).

الفرع الرابع : طبيعة الرأي الصادر عن اللجان الإدارية للطعن

أعطى المشرع الضريبي رأيه في خصوص الآراء المنبثقة و الصادرة عن لجان الطعن الإداري بصفة عامة و المتعلقة المكلفين بالضريبة حسب نص المادة 81 مكرر من القانون الجبائي 01-21 المعدل والمتمم وفق قانون المالية 2024 ، التي تنص على التالي :

"1- يمكن أن تبدي لجان طعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال والرامية اما الى تصحيح الاخطاء المرتكبة في الوعاء أو حسب أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق الناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

2- تلتزم لجان طعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة اليها بالقبول او الرفض صراحة في أجل (أربعة أشهر) ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة فان لم تبدي اللجنة قرارها في الآجال المذكورة اعلاه ، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل (أربعة اشهر) ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تبث الطعن .

3- يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الادارة ، ان تحدد مبالغ التخفيض او الاعفاء الذي قد يمنح للشاكي ، وتبلغ التخفيضات والإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة اثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس. ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في اجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

4- تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد احكام القانون أو التنظيم ساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ الى الشاكي .

5- باستثناء ممثلي ادارة الضرائب يعين أعضاء لجان طعن العهدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

يمنح لأعضاء لجان الطعن تعويضا للحضور والمشاركة تحدد قيمته وكيفية منحه عن طريق مقرر صادر عن الوزير المكلف بالمالية .

ومنه تعتبر آراء لجان طعن الإدارية طبقا لقانون الإجراءات الجبائية آراء نافذة، ما عدا المخالف منها لأحكام القانون والتنظيم .

ويعتبر رأي لجنة الطعن الإداري كأصل عام الزامي للإدارة الضريبية ،أما الاستثناء ما ورد في المادة 81 الفقرة الرابعة .

الا ان رأي لجنة الطعن الإداري لا يعد ملزما للمكلف بالضريبة وإذا لم يستسغ ذلك الرأي يمكنه اللجوء إلى المحكمة الإدارية والطعن فيه ، كون أن المحكمة الإداري كرسها المشرع كضمان لحقوق المكلف بالضريبة وجعلها لها الاختصاص القضائي والاختصاص في الفصل في الدعاوى الضريبية المرفوعة إليها .

خلاصة الفصل الاول :

من خلال دراسة هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على مفهوم الضريبة بصفة عامة التي تعد اهم مداخل الدولة بإبرازها تعريفها ، وقواعد فرضها، وشروطها والقانون والقضاء المنظم لها. وقد عمد المشرع في فرض تحصيلها الى اخضاعها لقواعد قانونية خاصة تستوجب التقيد بالمساواة والعدالة والملائمة حتى لا يساء استغلالها واستخدامها من طرف الادارة الضريبية اتجاه المعنين بدفعها .

الا انه في عديد حالات التحصيلات الضريبية يطفو لسطح تصادم بين الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة الذي يرفض و لا يستسيغ المبلغ الضريبي الموجه اليه لدفعه و يلجئ بذلك لكل الحلول و الاجراءات القانونية المقدمة كضمانات له في قانون الاجراءات الجبائية. وبتالي تعد الضريبة محل للخلاف بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها بها المشرع في قانون الاجراءات الجبائية والقوانين الاخرى المتعلقة بالضريبة ، التي تشهد تحديثات وتغيرات مستمرة و تعدد في النصوص وصعوبة في التفسير جعلت الادارة الضريبة تفسرها لصالح خزينة الدولة ، ما فرض وجود بعض الشكاوى والنزاعات المتعلقة بسوء تقدير الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة تتطلب من المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية ادارية و رفع شكاوى او تظلمات ادارية الى الادارية الضريبية أو الى لجان الطعن الاداري المتمثلة في (لجان الطعن الولائي أو لجان الطعن لدى المديرية الجهوية أو لجنة الطعن المركزية لدى وزارة المالية) سعيا من المكلف بالضريبة لاستدراك حقه امام الرفض الجزئي أو الكلي السابق من الادارة الضريبية .

ويبقى حق المكلف بالضريبة قائما ومحمي قانونا عند عدم الوصول الى تسوية ادارية مرضية في القرارات الصادرة من الادارة الضريبية او لجان الطعن ، اذ يستطيع المكلف بالضريبة ان يتوجه برفع دعوى قضائية في حالة عدم رضاه وعدم تقبله للقرارات الصادرة عن الادارة الضريبية أو لجان الطعن ، ويستطيع وفق ذلك رفع دعوى امام القضاء الاداري لحماية ذمته المالية ولجوء الى التسوية القضائية بعيدا عن التسوية ادارية تم استنفاد اجراءاتها وطرقها.

الفصل الثاني

دور التسوية القضائية في المنازعات الضريبية

الفصل الثاني: دور التسوية القضائية في المنازعات الضريبية

في الصفحات السابقة لهذا الفصل ، بينا كيف يستطيع المكلف بالضريبة مواجهة الادارة الضريبية وتسوية منازعته معها بشكل ودي، بتقديم شكوى أو طعن نزاعي وجوبي قبل اللجوء الى القضاء ،الا ان المشرع وضع ضمانات اخرى قضائية باعتبار ان الادارة الضريبية رغم تلقيها لشكوى من المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص ،وتسليمه وصل بذلك ومحاولتها النظر في الشكوى عن طريق احوالتها الى مفتش مختص من ضمن طاقمها الاداري أو من قام بتأسيس الضريبة لأجل اعادة التحقيق فيها لكونه يملك معلومات أكثر تمكنه من معالجة الشكوى والنظر فيها افضل من غيره "1-يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي اعدت الضريبة "1... كما يمكنه ايضا رفع شكواه الى لجان الطعن بشرط الالتزام بتنفيذ الشرط المقيد لهذا الاجراء المتمثل في انه "لا يمكنه أن يرفع الطعن الى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الادارية "2 فرغم ان هذه المرحلة مقررة لصالح المكلف المشتكي قصد تخفيف عبء التقاضي عنه ،كما اكدته الاحصائيات الواردة بهذا الشأن في فرنسا التي افادت ان المنازعات الضريبية الموجهة بشكل أولي الى الادارة الضريبية ، لا يصل منها الى القضاء الا القليل النادر، لكن الاكيد ان ذلك مرتبط بتطور القانون ،و وكذلك الادارة الضريبية لديهم و هما امران غير محققان بالنسبة الينا في للجزائر رغم الجهود المتواصلة في هذا الشأن فلا يعرف القانون الضريبي الاستقرار ولا الادارة الضريبية تطورت بشكل مُلفت ،وهو ما ينعكس سلبا على الطعون المستقرة لدى الادارة الضريبية ما يجعل مرحلة الطعن الضريبي والشكوى مجرد مرحلة لإطالة الاجراءات واهدار للوقت والمال لكونها

¹ - انظر المادة 76 من القانون 01- 21 السابق الذكر .

² - انظر المادة 80 الفقرة الثالثة من القانون 01-21 السابق الذكر .

في غالب الاحيان مصيرها سينتهي بين ايدي المحكمة الادارية ³ في حالة عدم النظر في الشكوى بجدية أو عدم رضى المعنى بنتيجة شكواه.

وبما انه في هذا الفصل سنتطرق لتسوية القضائية للنزاع الضريبي ،والتي تستمد سيرها واجراءاتها بشكل كبير من القواعد العامة للتقاضي والواردة بشكل خاص في قانون الاجراءات المدنية والادارية ، مع مراعاة بشكل اخص لما ورد في قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021 المعدل والمتمم بالقانون 22-23 حسب قانون المالية لسنة 2024.

وقد تطلب منا هذا الفصل تقسيمه الى دور المحكمة الادارية في تسوية المنازعات الضريبية (كمبحث اول) و دور مجلس الدولة في تسوية المنازعات الضريبية (كمبحث ثاني). ولكن قبل التعمق اكثر في هذين المبحثين والاسترسال فيهما صادفتني اشكاليتين وددت الاجابة عنهما تنويرا للباحثين وللمكلف بالضريبة .

الاولى متعلقة بإمكانية بوجود دعوى مدنية ناتجة عن الدعوى الضريبية ؟.

الاجابة كانت في رد المحكمة العليا في الملف رقم 1096665 بتاريخ 2022/06/09 حول وقائع قضية بين (ز.و) ضد مديرية الضرائب لولاية أم لبواقي والنيابة العامة حيث ورد فيها ان (ز.و) المتهم بجنحة بيع مشروبات كحولية دون رخصة ، الفعل المنصوص عليه في المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة ، ولاعتبار ان الطاعن صدر ضده حكم ابتدائي في 31 اكتوبر 2013 وقضي بمعاقبته بستة اشهر نافذة والزامه في الدعوى المدنية ان يدفع بالتضامن مع المتهم (ح.ا) تعويضا للطرف المدني المتمثل في ادارة الضرائب بمبلغ قدره 100.000 دينار جزائري وقد قام الطاعن تدعيما لطعنه بالنقض في القرار

³-عبد الحليم سعدي ،الطعن الاداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الانسانية ،المجلد 29 ،العدد02 ديسمبر 2018 ص407.

الصادر من الغرفة الجزائية بمجلس قضاء أم لبواقي بأثارة ثلاثة اوجه مأخوذة من مخالفة قواعد جوهرية في الاجراءات طبقا للمادة 500 / 03 من قانون الاجراءات الجزائية و الوجه الثاني مأخوذ من قصور الاسباب طبقا لنص المادة 500/04 من قانون الاجراءات الجزائية اما الوجه الاخير لطعن مأخوذ من انعدام الاساس القانوني طبقا للمادة 500/08 وامام هذه الالوجه الثلاثة فان قضاة المجلس لم يتطرقوا الى تصريحات الاطراف الحاضرين وبتالي حرّموا المتهم من حقه في الدفاع عن نفسه مما يعرض قرارهم لنقض والابطال وحيث انهم قبلوا تأسيس ادارة الضرائب طرفا مدنيا والزموا الطاعن بدفع التعويض لفائدتها فقد خرقوا القانون وتجاوز سلطتهم على اساس ان اللجنة المنصوص عليها بالمادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة هي ذات طبيعة جزائية بحتة ، وبالنتيجة فانه لا توجد دعوى مدنية ناتجة عن الدعوى الضريبية ، ولا مجال للحديث على اي دعوى قد تترتب عليها لان الدعوى الضريبية هي تحصيل حاصل للمستحقات فرضها القانون بسبب ارتكاب مخالفة تخضع لمقتضيات قانون الضرائب وقد خلصت المحكمة العليا بعد هذه الاسباب وقضت:

في الشكل: بقبول الطعن بالنقض .

وفي الموضوع : نقض وابطال القرار المطعون فيه بتاريخ 30 مارس 2015 بمجلس قضاء أم لبواقي واحالة الاطراف أمام نفس الجهة القضائية ،مشكلة من هيئة اخرى للفصل في الدعوى من جديد طبقا للقانون .

و تحميل الخزينة العمومية المصاريف القضائية.

وبتالي تعتبر الدعوى الضريبية تحصيلًا لمستحقات فرضها القانون، بسبب ارتكاب مخالفات تخضع لمقتضيات قانون الضرائب ولا توجد دعوى مدنية ناتجة عنها.

يعد مخالفة للقانون، قبول تأسيس ادارة الضرائب كطرف مدني والحكم لها بالتعويض نتيجة ارتكاب جريمة بيع مشروبات كحولية بدون رخصة⁴.

اما الاشكالية الثانية في الدعوى الضريبية الموجهة للقضاء الاداري: هل الدعوى الضريبية دعوى الغاء؟ أو دعوى قضاء كامل تتجاوز مجرد الالغاء؟.

وكاجتهاد مني فيما قد وقع بين يدي من مراجع فان فرض الضريبة يتم بموجب قرار اداري صادر عن الادارة الضريبية وعدم رضى المعني المكلف بالضريبة يدفعه لطعن ضده ولكن دعواه الهدف منها اما الغاء الضريبة أو تخفيضها ولا تتعدى مجرد الالغاء، نظراً لان قضاة الالغاء يقتصر دورهم على مجرد بحث مدى مشروعية القرارات الادارية النهائية المطعون فيها والغاءها اذا ثبت عدم موافقتها للقواعد الموضوعية والمجموعة القانونية التي تحكمها دون ان تمتد سلطات قاضي الالغاء الى اكثر من ذلك وقد تكون بذلك اجحاف لأصحاب الشأن الذين اصابهم ضرر من جراء تلك القرارات ما يجعل قرار الالغاء غير كافي لهم.

اما دعوى القضاء الكامل تتعدى مجرد الالغاء ويكون الهدف منها التعويض لاعتبار القاضي الاداري عندما يعرض عليه نزاع ضريبي في اطار القضاء الكامل فانه يتحرك في مساحة واسعة تمكنه اثناء فصله في النزاع ان يحل محل الادارة الضريبية عن طريق اعادة تقدير المبلغ الضريبي المستحق الدفع من المكلف أو مطالبتها بإرجاع المبالغ التي تم تحصيلها بدون حق الى المكلف بالضريبة .

ويرى الاستاذ عبد العزيز نويري المستشار بمجلس الدولة ان القواعد الضريبية تنتمي لدعوى المتعلقة بالقضاء الكامل، فيحكمها قانون الاجراءات المدنية والادارية وكذلك التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق⁵.

⁴ - انظر في هذا الخصوص الملف رقم 1096665 قرار بتاريخ 2022/06/09 مجلة المحكمة العليا

العدد الاول لسنة 2022 ص 159 و 160 و 161 و 162

واكد ايضا الاستاذ مسعود شيهوب ان المنازعات الضريبية تدخل ضمن القضاء الكامل وهو نفس الطرح الذي ذهب اليه الاستاذ محمد صغير بعلي باعتبارها من دعاوى التعويض.

ومنه يمكن القول ان الدعوى الضريبية دعوى قضاء كامل فقط لان سلطات القاضي حين النظر في الدعوى الضريبية تكون اشمل ولا تقتصر على دعوى الالغاء للقرار الاداري الضريبي بل تتعدى ذلك وتمكنه من تعديل او الغاء قرار الادارة الضريبية فسلطة القاضي واسعة اثناء الفصل في الدعوى الضريبية تتعدى فقط الالغاء مما يجعل الدعوى الضريبية من جهة ضمن دعاوى الالغاء ومن جهة اخرى ضمن دعاوى القضاء الكامل.⁶

المبحث الاول : دور المحكمة الادارية في تسوية المنازعات الضريبية

يأخذ رفع الدعوى الضريبية طريقين اما ان ينتج هذا التصرف من **المكلف بالضريبة** واما من **الادارة الضريبية** لاعتبار ان الاحتكام الى السلطة القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فقط بل يمكن ايضا للإدارة الضريبية ان تتوجه لرفع دعوى ضريبية.

فبالنسبة للإدارة الضريبية خول لها المشرع وفق مقتضى قانون الاجراءات الجبائية منح سلطة الرقابة الادارية على مختلف آراء لجان الطعن بمختلف درجاتها سواء المركزية او اللامركزية ومدى مراعاة تطبيق لجان الطعن في آراءها و تصرفاتها للقانون او مخالفته له.⁷

⁵ - راجع عائشة لكحل والهادي خضراوي التكيف القانوني للدعوى الضريبية، المرجع السابق ص1219 و1220 و1221.

⁶ - راجع ايضا عائشة لكحل والهادي خضراوي ،التكيف القانوني للدعوى الضريبية ،المرجع السابق ص1221 و1222.

⁷ - عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من اجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق مدرسة الدكتوراه، الجزائر، لسنة 2014/ 2015 ص 40.

وقد استقر قرار مجلس الدولة رقم 038542 بتاريخ 2008/02/13 حيث كان المدير الولائي للضرائب صاحب الاختصاص الوحيد في تمثيل ادارة الضرائب فقد جاء بان الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلف بالضريبة ضد قرار لجنة الطعن مهما كان مصدره سواء عن لجنة الدائرة أو عن اللجنة الولائية أو حتى من اللجنة المركزية يوجه ضد المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب التمثيل أمام القضاء في جميع وكل المنازعات الضريبية ومن هذا القرار عدلت المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية لتشمل كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب .⁸

ويشترط في الادارة الضريبية :

- توقيع عرائض ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الاشخاص المشار اليها سابقا من طرف الممثل القانوني .
- اعفاء الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري من التمثيل الوجوبي بمحامي في الادعاء أو الدفاع أو التدخل .
- ان يكون راي لجان الطعن غير مؤسس بحجج ودلائل واسانيد قانونية ففي هذه الحالة يقوم مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتعليق تنفيذ راي اللجنة على ان يبلغ الشاكي بذلك ،وفي هذه الحالة تقوم السلطات برفع طعن ضد راي اللجنة امام المحكمة الادارية .

⁸ - عائشة لكحل ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر ،المرجع السابق ص 41.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 30134 المؤرخ في 14/06/2006.⁹

وهو نفس ما جاء به قرار مجلس الدولة رقم 033289 بتاريخ 13/06/2007 في قضية مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضد اللجنة الولائية للضرائب ،(ب.م) حيث ان دعوى الالغاء من الدعاوى الموضوعية اي انها دعوى موجهة ضد قرار وليس نزاع بين أطراف وان دور المستشار هو التحقق من ان المدعى رفع دعوى ضد الجهة المعنية وانه لا يمكن للغرفة الادارية ان تصدر قرار بعدم قبول الدعوى لسوء التوجيهات دون المرور بتصحيح الاجراءات والامر بإدخال الطرف المعني ،وقد قضى قرار مجلس الدولة ان قضاة الدرجة الاولى قد أخطئوا في تطبيق القانون لما صرحوا بعدم قبول الدعوى وقد استقر اجتهاد مجلس الدولة أيضا على ان الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة ،الا ان توجيه الدعوى ضد اللجنة مع ادخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية ومن ثم لا يعتبر خرقا للأشكال الجوهرية.¹⁰

اما بالنسبة لطريق الثاني لرفع الدعوى الضريبية من المكلف بالضريبة فقد مكنه المشرع من الطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب او لجان الطعن امام المحكمة الادارية اذا لم تكن القرارات الصادرة في حقه مرضية له سواء في كلها او في جزءا منها وذلك بتمكينه من الاستفادة من التوجه لرفع دعوى امام المحكمة الادارية بعد استنفاد جميع طرق الطعن الادارية المتاحة له شريطة ان يسبق توجهه للقضاء تقديم شكاية او تظلم مسبق الى مدير الضرائب بالولاية لان عدم رفع طعن مسبق سوف يؤدي حتما الى عدم قبول الدعوى المرفوعة امام القضاء .

⁹ - عائشة لكحل ،المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر ،المرجع السابق ص 41 و 42

¹⁰ -القرار رقم 033289 مجلة مجلس الدولة العدد 09 لسنة 2009 ص 74.

فالمكلف كامل الضمانات والحقوق في الاعتراض على مختلف اجراءات التحصيل والقرارات المبلغ بها والمنفذة ضده، والتي يشوبها عيوب في الشكلية وعدم احترام الآجال ويمكنه الاعتراض على اساليب التحصيل الجبري والمتابعة بالغلق المؤقت أو الحجز للمحل من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، ومدير الضرائب مع احترام ضمانات المكلف بالاستحقاق بوجوب اخطاره وتنبيهه استباقاً بتبليغ الاستحقاق بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبي وعدم تجاوز مدة الغلق لمحله 06 أشهر¹¹

وحتى يتسنى للمكلف بالضريبة رفع دعوى الى المحكمة الادارية لابد من وجود شروط وتوفر اجراءات لحين الفصل فيها وتبليغ الحكم وللمكلف بالضريبة كامل الحق في الطعن ضد الحكم في كل المراحل القضائية لاعتبار ان قواعد سير التقاضي تتم وفق اطر واحكام قانون الاجراءات المدنية والادارية وقانون الاجراءات الجبائية بين الطرفين.

المطلب الاول :شروط رفع الدعوى الضريبية

تم تقسيم هذا المطلب حسب حاجتنا لشرح جزئياته الى ثلاثة فروع:

بداية (بالفرع الاول) الاختصاص، و (الفرع الثاني) الشروط الشكلية لدعوى الضريبية (الفرع الثالث) الشروط الموضوعية لقبول الدعوى الضريبية.

¹¹ -انظر المادة 145 و146 القانون 01-21 المرجع السابق ص61.

الفرع الاول :الاختصاص

يقتصر الاختصاص الادارية على المجال القضائي دون الاستشاري خلاف لمجلس الدولة المخول له كلا الجانبين¹² من خلال هذا الفرع سنعالج الاختصاص النوعي والاختصاص الاقليمي

اولا: الاختصاص النوعي

بالرجوع الى اختصاص المحاكم الادارية نجد انها تختص نوعيا في جميع المنازعات الادارية فهي تختص بالفصل كدرجة اولى بحكم قابل للاستئناف في جميع النزاعات التي تكون الادارة طرفا فيها سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية او المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري او الصبغة الادارية ومن هنا يكمن الاختصاص النوعي للقضاء الاداري بالنظر في النزاع متى كانت الادارة الفارضة للضريبة طرفا فيه وباعتبار ان الدعاوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل كما ورد في المادة 801 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على ان تفصل المحاكم الادارية في دعاوى القضاء الكامل وان تنتظر ايضا في القضايا الموجهة اليها المخول لها الاختصاص فيها بموجب نصوص خاصة كما ورد تحديدا حسب نصوص

¹² -عائشة لكلل ،المنازعات الضريبية امام الجهات القضائية في الجزائر ،المرجع السابق ص10.

المادة 82¹³ وكذلك المادة 173¹⁴ من قانون الاجراءات الجبائية على توجيه الاطراف المتنازعة للاحتكام برفع دعاويهم الى المحكمة الادارية¹⁵.

ثانيا :الاختصاص الاقليمي

تبعاً لأحكام المادة 807 من قانون الاجراءات المدنية والادارية فان الاختصاص الاقليمي للمحاكم الاداري من النظام العام ويجوز تبعا لذلك اثاره الدفع بعدم الاختصاص من الخصوم في اي مرحلة كانت عليها الدعوى ويجب اثارته تلقائيا من طرف القاضي .

وطبقا للمادة 37 من قانون الاجراءات المدنية والادارية التي يقع في دائرتها اختصاصها موطن المدعي عليه او الموطن المختار وفي حالة تعدد المدعى عليهم تختص المحكم الادارية اقليميا التي يوجد بها موطن احد هؤلاء المدعى عليهم ،اما فيما يخص تطبيق احكام المادة 804 الفقرة الاولى من قانون الاجراءات المدنية والادارية على المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم فان الاختصاص المحلي يعود للمحكمة الادارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الرسم أو الضريبة .

اذ تنص المادة 804 الفقرة الاولى على خلاف احكام المادة 803 اعلاه ،ترفع الدعاوى وجوبا امام المحكمة الادارية في المواد التي من بينها الضرائب¹⁶

¹³ - انظر المادة 82 من القانون 01-21 المعدل بالقانون 23-22 السابق الذكر "1- يمكن ان ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي ... طبقا لأحكام المادة 95 ادناه، امام المحكمة الادارية "... يجب ان ترفع الدعوى امام المحكمة الادارية في اجل 04 اشهر "...

¹⁴ - راجع المادة 173 الفقرة الثانية من القانون 01-21 المعدل بالقانون 23-22 السابق الذكر "2- ويمكنهم رفع طعونهم امام المحكمة الادارية طبقا لأحكام المادة 82 من هذا القانون ...".

¹⁵ - طارق بساس ،التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص قانون اداري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة حمة لخضر ،الوادي، السنة الجامعية 2016/2017 ص08.

الفرع الثاني : الشروط الشكلية لدعوى الضريبية

الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى المتوجهة الى المحاكم تتطلب شروط شكلية عامة وخاصة لقبولها لدى المحكمة الادارية منها ما هو متعارف عليه بصفة عامة كشرط الصفة والمصلحة في نطاق دعاوى الالغاء بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية مباشرة لرفع الدعوى .

حيث نصت المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على ان الصفة لا تتعلق فقط برفع الدعوى بل لابد ان تكون الدعوى مرفوعة على ذي الصفة حيث يمكن للقاضي ان يثيرها من تلقاء نفسه طبقا للمادة 68 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

كما يوجد ايضا من الشروط العامة المتعارف عليها في التقاضي شرط المصلحة اذ يشترط في المدعي فضلا عن صفته واهليته في التقاضي ان تكون له مصلحة في التقاضي كان يكون مضرورا عملا بالمبدأ الذي يقول لا مصلحة لا دعوى فاذا لم تتوفر المصلحة حكم المجلس بعدم قبول الاستئناف .¹⁷

ومن الشروط العامة المتعارف على وجوب توفر كذلك شرط الاهلية التي تختلف بين ان تكون اهلية شخص طبيعي واهلية شخص معنوي فبالنسبة لأهلية الشخص الطبيعي يستوجب القضاء في المادة 40 من القانون المدني ان يكون سن الاهلية للتقاضي ومباشرة الحقوق المدنية بلوغ سن 19 سنة كاملة والتمتع بالقوى العقلية وعدم الحجر عليه وفي حالات فاقد

¹⁶ - انظر المادة 804 الفقرة الاولى من القانون 01-21 المعدل بالقانون 23-22 السابق الذكر "1- في مادة الضرائب أو الرسوم ،امام المحكمة التي يقع في دائرتها اختصاص مكان فرض الضريبة او الرسم ...".

¹⁷ - فوزي قدارة و ابراهيم يامة ،قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري ،مجلة القانون والمجتمع المجلد 09 العدد 02 لسنة 2021 ص 424 و 425 .

الاهلية تطبق احكام المواد 42 و 43 و 44 من القانون المدني و 81 الى 125 من قانون الاسرة ويتولى الخصومة الولي او الوصي بالنسبة للقاصر او القيم بالنسبة للمحجور عليه .

اما اهلية الشخص المعنوي سواء كان عام او خاص فتطبق في ذلك احكام المادة 50 من القانون المدني بما يفيد ان الشخص المعنوي او الاعتباري يمثل في حق التقاضي نائب يعبر عن ارادته وينوب عنه في حق التمثيل ورفع الدعوى والتقاضي والدفاع والطلبات وهو ما يبرز ما يمكن ان يتمتع الشخص الاعتباري من حق في التقاضي .

وبالتالي عدم توفر شرط الاهلية في المكلف بالضريبة حسب نص المادة 65 من قانون الاجراءات المدنية والادارية يترتب عنه عدم صحة الاجراءات .¹⁸ فالأهلية ليست شرط لقبول الدعوى بل شرط لصحة الاجراءات .¹⁹

وترفع الدعوى امام القضاء بعريضة افتتاح الدعوى سواء من طرف المكلف بالضريبة أو الادارة الضريبية ويجب ان تكون العريضة المقدمة مستوفية لشروط المتعلقة بالشكل والمحتوى ويجب ايضا ان تتضمن هذه العريضة الشروط التالية المركبة بين البيانات الواردة في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية لتعلقها بجميع العرائض المطروح امام القضاء وبين الشروط الواردة في رفع الدعوى الضريبية الواردة في قانون الاجراءات الجبائية بشكل خاص نظرا لخصوصية هذا النزاع ونأخذ منا :

¹⁸ - فوزي قدارة و ابراهيم يامة ، قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري

، المرجع السابق ص 425 و 426.

¹⁹ - نور الدين ، المرجع السابق ص 60.

أولاً: شرط الشكاية أو التظلم الإداري المسبق

يعد شرط التظلم الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية جوازياً واختياري لكن بالنسبة للمنازعات الضريبية يعد شرطاً إلزامياً لقبول الدعوى القضائية²⁰ كما أنه يعد من النظام العام وجوب وجود شرط التظلم المسبق أمام الجهات الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء الإداري كما أنه يؤدي لعدم قبول الدعوى شكلاً ويجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه حسب المادة 71 و 172 و 70 و 72 من قانون الإجراءات الجبائية 01-21 المعدل والمتمم 22-23 لسنة 2024.

ثانياً: شرط الميعاد والآجال لرفع الدعوى

كما هو الشأن بصفة عامة مع النزاعات الإدارية ترتبط أيضاً المنازعات الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة وقتياً وبواجب الالتزام باحترام الآجال وأن لا تقبل الدعوى شكلاً لأجلها لذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر (04) يتم احتسابها من تاريخ استلام قرار مدير الضرائب بالولاية بشأن الشكوى المقدمة للطعن في قرار التكليف كما يطبق هذا الأجل عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية بعد إبداء لجان الطعن الإدارية رأيها سواء على مستوى الدائرة أو الولاية أو اللجنة المركزية.²¹

أما بالنسبة لحالة عدم قيام المدير الولائي بالرد صراحة على الشكوى خلال الأجل المحدد قانوناً لرد، فأنا نكون هنا أمام حالة رد بالرفض الضمني، وللمكلف بالضريبة الحق في رفع

²⁰ فوزي قدارة و إبراهيم يامة ، قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري ، المرجع السابق ص 427 و 428.

²¹ - فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري ، مجلة العلوم القانونية والسياسية العدد 16 جوان 2017 ص 440.

الدعوى خلال اربعة (04) اشهر من نهاية الاجل المحدد لرد على الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب وهذا عملا بمقتضيات المادة 82 الفقرة الثانية من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2024.

وهنا يمكن الاشارة الى قرار مجلس الدولة رقم 185670 المؤرخ في 12/06/2000 والذي ورد فيه >>...في حالة سكوت مدير الضرائب بعد فوات الاجل المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الاولى ،فان المكلف بالضريبة له الحق ان يرفع دعواه القضائية في أجل اقصاه ثمانية أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مديرية الضرائب <<. ²²

وعليه اذا خالف المكلف بالضريبة الميعاد ورفع دعواه امام المحكمة الادارية خارج الآجال المذكورة اعلاه فهنا ترفض دعواه شكلا باعتبار ان مخالفة ميعاد رفع الدعوى يعد عيبا في الشكل ترفض الدعوى بمناسبة وجوده . ²³

ثالثا: شرط رفع الدعوى بعريضة مكتوبة

انسجاما مع خصائص القضاء الاداري الذي تغطي عليه سمة الكتابة وتمثل فيه الشفافية سوى مظهراً استثنائياً فانه ينبغي على المكلف بالضريبة ان يقدم دعواه مكتوبة ويتم ذلك بتسجيلها لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية مقابل دفع رسوم قضائية ويستلم وصل استلام للمكلف ،وهذا على عكس الشكوى التي ترفع امام المدير الولائي للضرائب بحيث لا تخضع لحقوق الطبع . ²⁴

²² - نمير تكوك ،الجبائية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري ،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام المعمق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ،السنة الجامعية 2020/2021 ص 184.

²³ -فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ص 441 .

²⁴ -فاطمة الزهراء عريوز ،المرجع السابق ص 441.

رابعاً : شرط ان تكون العريضة موقعة

يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها ،عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل
²⁵فاشترط المشرع التوقيع بخط اليد على عريضة الدعوى الضريبية يعد دليل على ان
 المكلف قد تقدم الى المحكمة بإرادته الحرة وعدم وجود التوقيع على العريضة يؤدي الى عدم
 قبولها شكلا طبقا للمادة 83 الفقرة الثانية من قانون الاجراءات الجبائية²⁶ واذا تم تقديم
 الدعوى من طرف وكيل فعليه ان يستظهر وكالته القانونية محررة على مطبوعة تسلمها
 الادارة الضريبية غير انه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة
 المحامين ولا على اجزاء المؤسسة المعنية وعموما عدم وجود امضاء على العريض يؤدي
 الى رفضها شكلا من طرف المحكمة الادارية.²⁷

الفرع الثالث: الشروط الموضوعية لقبول الدعوى الضريبية

اكيد ان القاضي الذي يقوم بدراسة ملف الدعوى الضريبية يحتاج قبل اتخاذ اي راي او قرار
 قانوني للفصل في الدعوى ان يتعمق في فهم وقائعها واحداثها وأسباب النزاع كما له في
 اطار صلاحياته الواسعة ان يطلب اي وثيقة مساعدة ويحقق في الاجراءات ويتثبت من
 احترام اجال الطعن وضمانات حق الدفاع امام لجنة الطعون او الجهة المصدرة لقرار
 الضريبة كما عليه ايضا ان يدقق في الاجراءات التي سلكها الاطراف المتنازعين كمراعات
 الوجاهية بين الطرفين اثناء صدور القرارات والتأكد ان الضريبة قد حل الأجل المحدد
 لاستحقاقها وانه قد تم استنفاد الآجال القانونية لرد باستعمال اعدارات و تبليغات وتنبهات او

²⁵-حنان عكوش ،المرجع السابق ص1168.

²⁶- طارق بساس ،المرجع السابق ص12.

²⁷- فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق ص 441.

الاشعارات وهو ما يدفعنا لشرح اكثر لشرح الشروط الموضوعية لدعوى الضريبية كأرفاق العريضة بأشعار المدير الولائي وكذلك تضمن العريضة لعرض بالحيثيات والوقائع .

اولا : تضمن الدعوى عرضا صريحا للوقائع والحيثيات

يجب ان تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل²⁸ والوقائع والاحداث التي تتصل بالنزاع ،واذا جاءت هذه الاحداث على اثر قرار صادر عم مدير الضرائب بالولاية ،فيجب أن ترفق بالأشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه²⁹ فالهدف من ارفاق وتضمن عريضة الدعوى بعرض صريحا للوقائع والاحداث كونها تعد بمثابة الادلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعى المتصلة بالنزاع الضريبي ،بحيث يجب على المكلف بالضريبة المدعي ضد ادارة الضرائب ان يعرض في عريضته الطلبات والدفع الاولى التي سبق وان ابداهها في شكواه امام الادارة الضريبية ولم تلاقي رضى المعني في نتيجة النظر فيها .

ولا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض امام المحكمة الادارية على الحصص الضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة الى المدير الولائي للضرائب ،غير انه يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في الشكوى ان يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة ان يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى .³⁰

ثانيا : ارفاق العريضة بأشعار قرار المدير الولائي للضرائب المتنازع فيها

²⁸-انظر المادة 83 الفقرة الثانية القانون 01-21 المعدل بالقانون 23-22 "يجب ان تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل ...".

²⁹- حنان عكوش ،المرجع السابق ص 1168.

³⁰- فاطمة الزهراء عربوز ،المرجع السابق ص 442.

عملا بنص المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الاجراءات الجبائية وكذلك المادة 819 من قانون الاجراءات المدنية والادارية التي اوجبت ان تكون العريضة مصحوبة بالقرار الاداري المطعون فيه ،تحت طائلة عدم القبول وعليه اذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الادارة الضريبية فيجب ان ترفق عريضة الدعوى بالأشعار المتضمن القرار المعترض عليه وكذا اشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بدفع الضريبة وبأشعار تبليغ راي لجان الطعن الادارية ان وجد .³¹

وبهذا فان ارفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه شرط وجوبي لقبول عريضة الدعوى الضريبية وهو ما اخذ به قضاء الغرفة الادارية بالمحكمة العليا في القرار رقم 64255 المؤرخ في 1996/04/07 حيث تم رفض قبول الدعوى لعدم ارفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه .³²

المطلب الثاني : اجراءات سير التحقيق في الطعن في الدعوى الضريبية

تبعاً لأحكام المادة 838 من قانون الاجراءات المدنية والادارية تقدم عريضة الافتتاح وتسجل في امانة الضبط بالمحكمة الادارية وتبلغ رسمياً بواسطة محضر قضائي على ان يتم التحقيق في العريضة وفقاً لإجراءات التحقيق العامة الواردة في قانون الاجراءات المدنية والادارية ،ووفقاً لإجراءات خاصة كذلك تضمنها قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021³³ المعدل والمتمم بالقانون 23-21 لسنة 2024.

³¹- راجع فاطمة عريوز ، المرجع السابق ص 442.

³²- راجع نمير تكوك ،المرجع السابق ص 182.

³³-نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 64.

وعلى هذا الاساس تم اخذ فرع واحد متعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية (كفرع اول)، والمحاولة لتفصل فيه اكثر حول الاجراءات العامة وكذلك الاجراءات الخاصة التي يجب اتباعها اثناء التحقيق .

الفرع الاول : التحقيق في الدعوى الضريبية

تأخذ إجراءات التحقيق مسارها المتعلق بكونها اجراءات عامة للتحقيق وهو ما سوف نبينه (اولا) ،ومسارها الثاني في التحقيق كونها اجراءات خاصة كما سوف نبينه (ثانيا) لاعتبار ان مرحلة التحقيق في المنازعات الضريبية مرحلة مهمة في سيرها فقد خصها المشرع ببعض الاحكام ضمن قانون الاجراءات الجبائية وترك الاجراءات العامة لقانون الاجراءات المدنية والادارية .

اولا: الاجراءات العامة لتحقيق

اهمها كل ما تعلق بتعيين قاضي مقرر، والاجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات وابلاغ محافظ الدولة ، وكذا الاجراءات المتعلقة بالصلح واختتام التحقيق وتضمنها قانون الاجراءات المدنية والادارية .

طبقا للمادة 844 الفقرة الاولى من قانون الاجراءات المدنية والادارية فان العريضة الافتتاحية تعرض على رئيس المحكمة الادارية وهذا بعد تسجيلها لدى امانة الضبط اذا قرر القاضي اهمية التحقيق يقوم رئيس تشكيلة الحكم طبقا للمادة 844 الفقرة الثانية من قانون الاجراءات المدنية والادارية بتعيين "...القاضي المقرر الي يحدد بناء على ظروف القضية الاجل الممنوح للخصوم من اجل تقديم المذكرات الاضافية والملاحظات واوجه الدفاع والردود ويجوز له ان يطلب من الخصوم كل مستند او وثيقة تفيد وتساعد في فض النزاع ...".

وطبقا للمادة 840 من نفس القانون "تبلغ كل الاجراءات المتخذة وتدابير التحقيق الى الخصوم برسالة مضمنة مع الاشعار بالاستلام او عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء.³⁴

يتم ايضا تبليغ طلبات التسوية و الاعذارات ولأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الاشكال .
يشار في تبليغ العرائض والمذكرات الى انه في حالة عدم مراعات الآجال المحددة من طرف القاضي لتقديم مكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون اشعار مسبق هذا تبعا للمادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021 المعدل والمتمم بالقانون 23-22 يجوز للإدارة الضريبية ان تقدم " اثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية قصد الغاء او تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية وتبليغ هذه الطلبات الى المشتكي...".

وعندما تكون هذه القضية مهينة للفصل فيها يحد رئيس التشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن .

يبلغ الامر الى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع اشعار بالاستلام او باي وسيلة اخرى في اجل لا يقل عن (15) يوم قبل تاريخ الاختتام المحدد في الامر³⁵ حسب المادة 852 من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

وطبقا للمادة 876 من قانون الاجراءات المدنية والادارية "يخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية .

يتم الاخطار من طرف امانة الضبط (10)ايام قبل تاريخ الجلسة .

³⁴- نور الدين دحو ، المرجع السابق ص 64.

³⁵- منال زيارى ،المرجع السابق ص 21.

في حالة الاستعجال، يجوز تقليص هذا الاجل الي يومين (02) بأمر من رئيس تشكيلة الحكم³⁶.

و" بعد تلاوة القاضي المُقرر لتقرير المعد حول القضية، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية .

يمكن ايضا لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع الى اعوان الادارة المعنية أو دعوتهم لتقديم توضيحات .

يمكنه ايضا ،خلال الجلسة وبصفة استثنائية ان يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب احد الخصوم في سماعه .

يقوم محافظ الدولة بناء على المادة 899 خلال الجلسة بأبداء ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات .

بعد ذلك تحال القضية للمداولة ويتم تحديد التاريخ الذي يصدر فيه الحكم.

واذا تبين للمحكمة الادارية ان اجراءات التحقيق العامة السابق ذكرها غير كافية ،قد يتم الى اجراءات التحقيق الخاصة وهذا كله لتكوين اقتناع لدى القاضي في التوصل الى حل النزاع الضريبي المعروض عليه³⁷.

ثانيا : الاجراءات الخاصة للتحقيق

طبقا لنص المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية فان اجراءات التحقيق الخاصة هي اجراءات مراجعة التحقيق واجراءات الخبرة لهذا سوف نتطرق لذلك وفق ما يلي :

³⁶- نور الدين دحو، المرجع السابق ص 65.

³⁷-نور الدين دحو ،المرجع السابق ص 66.

أ- التحقيق الاضافي :

نصت المادة 85 الفقرة الثانية "ان يكون التحقيق الاضافي الزاميا ، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم"، من ثم يجوز للقاضي بناء على طلب المكلف بالضريبة أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع بأجراء تحقيق اضافي ويكون هذا الاخير وجوبي كلم قدم المكلف أوجه او دفعوع جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى فيتم احالة ملف القضية الى المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بتنفيذ أمر القاضي باجراء التحقيق الاضافي ،وتحرير تقرير عن لك يبدي فيه رأيه وطلباته ودفعوعه ،ويرسل الى كتابة ضبط المحكمة الادارية على ان يبلغ المكلف بموقف مدير الضرائب .

ب-التحقيق المضاد:

يمكن للمحكمة الادارية ان تأمر بأجراء مضاد او اعادة التحقيق اذا رات ضرورة لذلك ويقوم بهذه العملية احد اعوان مديرية الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الاول ،على ان يكون ذلك بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني واذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية تتم هذه العملية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي او عضوين اثنين من اعضاء لجنة الطعون على مستوى الدائرة .

وبعد الانتهاء من مراجعة التحقيق يقوم العون المكلف بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي ،وكذا عند الاقتضاء ،ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ،كما يبدي ايضا ،ويحيل بعد ذلك محضر التحقيق على المدير الضرائب بالولاية الذي يتولى بدوره ارسال الملف الى المحكمة الادارية مرفقا باقتراحه.

ج- الخبرة :

تعتبر الخبرة ،أحد الاجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تامر به المحكم الإدارة وقد عرفتها المحكمة العليا بانها" عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام ، وانه يحق لكل جهة قضائية الامر بأجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لها اللجوء الى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في اطار ما ليس ممنوعا قانوني³⁸ وقد عرفت الخبرة فقها انها >> استعانة القاضي او الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم المام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية والعلمية التي تتعلق بوقائع النزاع<<³⁹ ، ما يبرز اكثر ان دور الخبرة ينصب على المسائل الفنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية التي تحتاج الى الخبرة في العمليات الحسابية والبيانات المالية لذلك فان التوصل لحسم المنازعات المتعلقة بموضوع الضريبة قد يكون متوقفا مساعدة شهادته الخبر مما يجعل القاضي مقيد بنص المادة 86 قانون الاجراءات الجبائية حيث يمكن محكمه الإدارية تفعيل الامر بإجراء الخبرة اما من نفسها واما بناء على طلب احد الاطراف المتنازعة وفي الحالة الأخيرة تسند مهمة الخبرة الى (03) ثلاث خبراء، فيعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ،وهذا ما يميز اللجوء للخبرة القضائية في المنازعات الضريبية يستطيع كل طرف في النزاع او اطراف الدعوى ان يختار الخبير الذي يراه مناسب وتعتبر الدولة او المجتمع بضمانها هذا الحق طرف في عملية الخبرة لهذا يتم تحديد مهام الخبير بدقة⁴⁰،على ان لا يتم تعيين الخبراء وفق لنا 86 الفقرة الثالثة من نفس القانون المذكور اعلاه من بين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع عليها ، ولا من بين الاشخاص الذين ابدوا رأيهم في القضية او الذين تم توكيلهم من قبل احد الاطراف اثناء التحقيق وتحدد المحكمة مهمة الخبير او

³⁸ -فاطمة الزهراء عريوز ،المرجع السابق ص 443.

³⁹ - فهيمة بلبول ،الخبرة القضائية كإجراء اساسي للتحقيق في المنازعات الضريبية ،المجلة الاكاديمية للبحث القانوني المجلد 15 العدد 01 لسنة 2017 ص 350.

⁴⁰ -Baccouche Neji ,Droit Fiscal General,Novaprint,Sfax ,Tunisie,2008 , 146 .

الخبراء حسب الحالة وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى أمانة الضبط .⁴¹

كما يحق لكل طرف في النزاع الضريبي ان يطلب رد الخبرة سواء كان معينا من طرف المحكمة الإدارية او الخصم ،ويشترط المشرع ان يكون طلب الرد معللا، ويقدم هذا الطلب الى المحكمة الإدارية في اجل(08) ثمانية ايام كامله ، اعتبارا من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف المعني لتبليغ اسم الخبير الذي قد يواجهه بحق طلب رده ، وعلى الاكثر عند بداية اجراء الخبرة، ويبث في هذا الطلب بئا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم وهذا وفقا لمقتضيات المادة 86 فقره الرابعة من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، وفي الحالة التي يرفض فيها الخبير انجازا مهمه الموكلة اليه او تعذر عليه ذلك فانه يمكن للمحكمة ان تعين خبيرا آخر بدلا منه ، ويقوم هذا الاخير بتسيير الخبرة بحيث يحدد يوم وساعه بدء العمليات ويعلم الإدارة الضريبية والمكلف وعند الاقتضاء الخبراء الاخرين في (10) عشرة ايام على الاقل من بدء العملية .

ومن اجل اعداد تقرير الخبرة يقوم الخبراء بالانتقال الى مكان اجراء الخبرة وذلك بحضور ممثل عن المصلحة الضريبية ، وكذلك مكلف أو ممثله القانوني وعند الاقتضاء ، رئيس لجنة الدائرة لتأدية المهمة المخولة له من طرف المحكمة يحضر عون الادارة الضريبية محضر بذلك وعن عملية سير الخبرة اضافة الى رايه ،ويقوم الخبراء او الخبير بعد انجاز الخبرة اما بوضع تقرير منفرد او بتحرير تقرير مشترك بين الخبراء ، ويتم ايداع المحضر وتقرير الخبرة لدى كتابه الضبط المحكمة الإدارية وبمهل مده (20) عشرون يوما كاملا للأطراف للاطلاع عليها وتقديم الملاحظات بشأنها.

وما نود الإشارة اليه في هذا الصدد ان الخبير القضائي يعتبر مجرد مساعد لجهاز العدالة فقط مثله مثل المحضر القضائي والمحامين وغيرهم ما يعني ان القاضي غير ملزم بتقيد برأي الخبير خاصة اذا لم يكن كافيا وفي جميع الحالات اذا رأت المحكمة الإدارية عدم جدية او كفاية الخبرة او انها غير قانونية او غير سليمة فلها ان تامر بأجراء خبرة جديده

⁴¹-فاطمة الزهراء عريوز ،المرجع السابق ص 443.

تكميليه تتماشى حسب الشروط المحددة في الخبرة الاولى دون خروج عن مسارها القانوني المحدد للخبرة والمساعدة القانونية .⁴²

المطلب الثالث : صدور الحكم على مستوى المحكمة الادارية

بعدما سبق ذكره لم يتبقى لنا الا الكلام عن الفصل في هذه الدعوى من طرف المحكمة الادارية المختصة في الفصل في هذا النزاع الضريبية وهذا طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، إذ يقوم رئيس المحكمة الإدارية طبقا للمادة 844 من قانون الاجراءات المدني و الإدارية بتعيين " التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط".

و " يعين رئيس تشكيلة الحكم ،القاضي المقرر الذي يحدد ،بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات وأوجه الدفاع والردود ويجوز له ان يطلب من الخصوم كل مستندات أو أي وثيقة تفيد في فض النزاع....".

و كما "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم عندما تقتضي ظروف القضية أن يحدد فور تسجيل العريضة التاريخ الذي يختتم فيه التحقيق، ويعلم الخصوم به عن طريق أمانة الضبط. و أثناء الجلسة وبعد "تلاوة القاضي المقرر التقرير المعد حول القضية، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية....".

و " ويمكن أيضا لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع لأعوان الإدارة المعنية او دعوتهم لتقديم توضيحات....".

و " ويمكن أيضا خلال الجلسة وبصفة استثنائية ان يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب واحد الخصوم في سماعه".

وفي الأخير يتم النطق بالقرار بشكل علني طبقا للفقرة واحد من المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإداري على أنه لابد وأن يتضمن أي قرار طبقا للمادة 553 من نفس القانون بيانات معين وهي :

1- الجهة القضائية التي أصدرته

⁴² - فاطمة عربوز ،المرجع السابق ص 443 و 444.

- 2- أسماء و ألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
 - 3- الإشارة إلى تلاوة التقرير .
 - 4- تاريخ النطق بالقرار .
 - 5- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء .
 - 6- اسم ولقب أمين بالضبط الذي ساعد التشكيلة.
 - 7- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم ،وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
 - 8- أسماء وألقاب المحامين و عناوينهم المهنية.
 - 9- الإشارة الى عبارة النطق بالقرار في جلسته علنية.
- بعد أن يصدر الحكم يتم تبليغ طبقا لنص المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث يتم " التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي " .
- و "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم او الامر الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط" .

المبحث الثاني :دور مجلس الدولة في تسوية المنازعات الضريبية

ان صدور الحكم في حق اطراف النزاع سواء المكلف بالضريبة أو الادارة الضريبية لا يعتبر نهائي بل يستطيع كل منهما ان يطعن في هذا الحكم الصادر عن المحكم الادارية اذا لم يُرضي احد الطرفين، وعليه يتم استئناف الحكم امام مجلس الدولة ،وفق اجراءات وشروط معينة نص عليها قانون الاجراءات المدنية والادارية تقيدا باختصاص مجلس الدولة في القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق باختصاص مجلس الدولة وتنظيمه وعمله⁴³، وتقيدا

⁴³ - القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ،المتعلق باختصاص مجلس الدولة وتنظيمه وعمله الجريدة الرسمية العدد 37 .

وتجدر الاشارة في هذا الخصوص ان القانون العضوي 98-01 تلتته عديد التعديلات كالقانون 11-13 والقانون 18-02 والقانون 22-13 حسب ما وصل بين ايدينا .

ايضا بما جاء في قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021 المعدل والمتمم بالقانون 22-23 خصوصا احكام المادة 90 ما تعلق بالاستئناف والمادة 91 ما تعلق بالنقض في قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الاول :الاستئناف و النقض للحكم امام مجلس الدولة

تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين فيمنح الخصوم فرصة اخرى لعرض نزاعهم امام اعلى درجة من الحكم التي اصدرت الحكم لإعادة النظر في النزاع من جديد وقد رد في المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021 المعدل والمتمم بالقانون 22-23 منح الاطراف المعنين بالحكم الصادر الحق في الطعن بالاستئناف بإيداعهم عريضة طعن للاستئناف بكتابة الضبط لدى الغرفة المختصة بالقضايا ذات الصلة بالمنازعات الجبائية في مجلس الدولة قبل انقضاء الميعاد المحدد لقبول الطعن بالاستئناف او الطعن بالنقض باعتبار مجلس الدولة ايضا كذلك جهة طعن بالنقض طبقا للمادة 903 من قانون الاجراءات المدنية والادارية التي تنص على ان "يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الادارية .

يختص مجلس الدولة كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة " .

المطلب الثاني :اجراءات الطعن امام مجلس الدولة وآجاله

ان الاجراءات المتبعة امام مجلس الدولة عند تقديم الطعن ضد حكم المحكمة الادارية تكاد تكون نفس الاجراءات المتبعة أمام هذه الأخيرة خاصة فيما يتعلق بالعريضة من بيانات ،اجراءات العريضة وشروطها ومحتوياتها الا ان العريضة والطعن ومذكرات الخصوم لابد ان تقدم من محامي معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الاشخاص المذكورة في المادة 800من قانون الاجراءات المدنية والادارية "...تختص بالفصل في اول درجة بحكم قابل للاستئناف

في جميع القضايا ،التي تكون الدولة او الولاية او البلدية او احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الادارية طرفا فيها " .

اما في خصوص الآجال فقد نصت المادة 950 من قانون الاجراءات المدنية والادارية بنصها على ان "يحدد اجل استئناف الاحكام(02) بشهرين ويخفض هذا الاجل الى (15) خمسة عشر يوم بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص اخرى خاصة .

تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر او الحكم الى المعني وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة اذا صدرت غيابيا .

تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ ،دون ان ننسى المادة 951 من نفس القانون التي تنص على ان "يجوز للمستأنف عليه استئناف الحكم فرعيا حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الاصلي .

لا يقبل الاستئناف الفرعي اذا كان الاستئناف الاصلي غير مقبول .

يترتب على التنازل عن الاستئناف الاصلي عدم قبول الاستئناف الفرعي اذا وقع بعد التنازل".

المطلب الثالث: تبليغ قرار مجلس الدولة و تنفيذه

يتم تبليغ القرار الصادر من مجلس الدولة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية تبعا لنص المادة 894 من قانون الاجراءات المدنية والادارية ⁴⁴ ويتم تبليغ هذا القرار استثناء

⁴⁴ - ورد في المادة 894 من قانون الاجراءات المدنية والادارية " والتي تنص على انه "يتم التبليغ الرسمي للإحكام والأوامر الى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي " .

بواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى بها الى الخصوم تبعا لنص المادة 895 من قانون الاجراءات المدنية والادارية⁴⁵

الا انه الشئ الملاحظ فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة والمهلة المخصصة لها ان المشرع لم يحدد في قانون الاجراءات المدنية والادارية ولا في قانون الاجراءات الجبائية المهلة التي يجب ان تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة⁴⁶

اما تنفيذ القرار وهو ما يصبوا اليه المتقاضي من خلال لجؤه الى اجراءات التقاضي فطبقا للمادة 281 من قانون الاجراءات المدنية والادارية فان تنفيذ القرارات لأي يتم الا اذا كان ممهور بالصيغة التنفيذية حيث توقع وتسلم من امين الضبط الى المستفيد من الحكم الراغب في متابعة تنفيذه وتحمل النسخة التنفيذية عبارة "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".⁴⁷

ان تنفيذ القرارات الادارية يبقى مشكل كبير مقارنة بالأحكام المدنية وذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام من الحجز عليه وارتباط مؤسسات الدولة بمبادئ مسيرة للمرافق العامة كدوام والاستمرارية بحيث لا يمكن غلقها ولا توقيفها عن الممارسة نتيجة لكثرة اخطائها او تعدد اخطائها .⁴⁸

⁴⁵-ورد في المادة 895 من قانون الاجراءات المدنية والادارية "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الادارية ان يأمر بتبليغ الحكم او الامر الى الخصوم عن طريق امانة الضبط ."

⁴⁶-يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والادارية الجديد دار هومة، الجزائر ، الطبعة الاولى لسنة 2009 ص 168.

47

⁴⁸- فضيل كوسة ،منازعات التحصيل الضريبي ،في ضوء اجتهاد مجلس الدولة ،دار هومة ،الجزائر ،2011 ص 76.

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال دراستنا لهذا الفصل نجد ان المشرع قد اخضع المنازعات الضريبية التي لم يتم حلها بالطرق الودية والطعون الى مرحلة استدراكية ثانية لكنها مختلف كونها تتم امام القضاء وتعتبر امامه حتى الجهة مصدرة القرار الاداري والمتظلم لديها بشكواه في هذه المرحلة طرف في القضية كون ان هذه المرحلة يتساوى فيها جميع الاطراف المتنازعين حول الضريبة وهو يكرس دور المشرع في تحقيق الضمانات القضائية بين الخصوم وقد اشترط المشرع لرفع الدعوى لديها جملة من الشروط والواجبات بداية بالصفة والمصلحة والاهلية مرور الى الاختصاص النوعي والاقليمي الذي يؤثر عليها شكلا .

وتتميز هذه المرحلة بكون التحقيق فيها يأخذ جانب تقني قد لا يدرك مقتضياتها القاضي كونه جانب فني بحث يتطلب مساعدة وتقرير من مختص تعين المحكمة من مساعدي العدالة المجولين لديها كالخبراء و المحاسبين المعتمدين و الاعوان الإداريين مؤهلين لتدقيق والتحقيق الاضافي حفاظا على مبدأ العدالة القضائية بكفالة حق المكلف بالضريبة امام القضاء كونه رفع دعوته اليها لأجل اقتضاء حقه وحماية لزمته المالية واكد ان كلا الطرفين يحتاج لصدور حكم قد يعود على احدهما بالإيجاب او بالسلب ما يدفعهما الى استئناف الحكم كون ان التقاضي يتم على درجتين من التقاضي ليأخذ صفة نهائية حق تنفيذه ونفاذه على الاطراف يقتضي من المستفيد متابعة الاجراءات على الخصم ان يمهر الحكم النهائي بالصيغة التنفيذية لتسوية النزاع بالصيغة القضائية .

الخدمة

الخاتمة:

حاولت في هذه الدراسة تبسيط موضوع المنازعات الضريبية من خلال توضيح مفهومها وطرق تسويتها اداريا بالوسائل المتاحة للمكلف بالضريبة الذي يرى بان الادارة الضريبية بقراراتها الضريبية الموجه لتمويل الخزينة العمومية تحاول الاقتطاع من ذمته المالية بدون رضاه ما يدفعه لرد هذا الضرر المحتمل عن طريق الضمانات القانوني المتمثلة في الزامية ووجوب رفع شكوى او تظلم قد يساهم في تبادل وجهات النظر بين الادارة والمكلف بالضريبة لتصحيح الاخطاء الواردة في الضريبة او تقليلها او الغاءها وجعل امر التدخل في العدول عن الضريبة لا يقتصر فقط على الادارة الضريبية بل ايضا منح لجان الطعن الاداري الحق في التدخل في هذا النزاع محاولة من المشرع فض النزاع دون التوجه للقضاء .

رغم الضمانات التي منحها المشرع للمتظلم المكلف بالضريبة فقد يحدث ان لا يصل رد الادارة الضريبية ولا رد لجان الطعن الى ما يسبوا اليه المكلف بالضريبة كونه يرى بانه الحلقة الاضعف في القضية ما يجعل الطعون مجرد اطالة لنزاع ليدفع به كل ذلك للاستعانة بالقضاء.

وهو ما سلطنا عليه الضوء حول دور المحكمة الادارية وشروط قبول الدعوى التي من بينها الزاما رفع شكوى مسبقة للإدارة الضريبية ما يساعد على قبولها مبدئيا والنظر فيها موضوعيا والتحقيق فيها بالاستعانة بالخبراء المكلفين بمراعاة الخبرة والتحقيق اذا تطلب الامر ذلك وختاما يصدر حكم لمصلحة احد الطرفين الذي يمكن الطعن فيه لدى مجلس الدولة اذا لم يستسغ الاطراف الحكم وقد يصدر بعدها قرار المجلس ليؤكد الضريبة خطأ الادارة الضريبية الذي يستوجب الاصلاح .

وما يمكن قوله ان الصلح لا يوجد في مجال المنازعات الادارية ولا يمكن العمل به مراعات لخصوصية هذا النوع من المنازعات رغم ان المشرع نص في المواد 970 الى 974 من قانون الاجراءات المدنية على امكانية حصوله وامكانية اجراءه في اي مرحلة من النزاع سواء بسعي من الخصوم او بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم وبحصوله يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر بذلك يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ،ورغم انسجام الاطراف وتطابق ارادتي الصلح مع دعوى الصلح في المنازعات الضريبية على اعتبار ان هذه الاخير من دعاوى القضاء الكامل ،الا ان امكانية تطبيق الصلح في المواد والنزاعات الضريبية غير ممكنة كون موضوع المنازعة ضريبي هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديون للخزينة العمومية وهو ما ذهب اليه الاستاذ **عبد العزيز أمقران** وبالتالي لا يمكن للإدارة الضريبية ان تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية ،وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب اعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الادارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة الى انه <حوما دامت انه المسألة تتعلق بمصالح الخزينة ، فانه لا مجال للمصالحة ،غير انه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة الى استدعاء القاضي دون الالتزام باي شيء >>¹.

وقد خلصت هذه الدراسة الى بعض التوصيات :

- انشاء قضاء ضريبي مختص يتماشى مع خصوصه المنازعات الضريبية .
- اعادة النظر في ضمانات المكلف بالضريبة لاعتبار انها غير كافية امام الادارة الضريبية التي تبقى صاحبة حق الامتياز في كل مراحل التحقيق .

¹-نومير تكوك ،المرجع السابق ص 195 و196.

- وضع تقنين جبائي موحد غير مقيد بنصوص متفرقة من جهة واجراءات قانون الاجراءات المدنية والادارية من جهة اخرى .
- العمل بتشاور مع وزارة المالية على وضع تحفيزات وتخفيضات للمكلفين بالضريبة تساهم في تقريبهم والاحتكاك بالإدارة الضريبية وتقبلهم لدفع الضريبة حتى ولو كانت بها اخطاء بسيطة .
- اعادة النظر في لجان الطعن بأدراج اعضاء متخصصين وخبراء من خارج الادارة الضريبية عملا على تحسين الشفافية وعدم التأثير على رأي اللجنة .
- الرفع من اداء الشكاوي الالكترونية وتسريع الرد عليها بما يخدم المكلفين بالضريبة .
- اعادة النظر في اجراءات التحقيق كونها تسند الى نفس الجهة لرد عليها .
- اعادة النظر في الآجال وتوحيد حتى الجهة المكلفة بالرد على المكلفين ودراسة طعونهم .
- تفعيل الصلح في المواد الضريبية دون الاضرار بمصالح المكلف بالضريبة ومصالح خزينة الدولة .
- العمل على تقليل النصوص الضريبية كونها كثيرة وغزيرة وغير مستقرة ابدا منذ ظهورها و تأثر سلبا على الذمة المالية للمتعاملين الاقتصاديين خصوصا في الجائحات والكوارث وحالة الديون والركود الاقتصادي .

المراجع

أولاً: المؤلفات باللغة العربية:

أ) المراجع العامة:

- 1- عبد الرحمان بريارة ،قانون الاجراءات المدنية والادارية (القانون رقم 08-09)، منشورات البغدادي، الطبعة الثانية لسنة 2009 .
 - 2- محمد الصغير بعلي ،القرارات الادارية ،دار العلوم للنشر والتوزيع ، بدون طبعة ، وبدون سنة نشر .
 - 3- محمد صغير بعلي ، و يسري ابو العلاء ،المالية العامة (النفقات،الايرادات ،الميزانية العامة)،دار العلوم للنشر والتوزيع ،بدون طبعة ، وبدون سنة نشر .
 - 4- مولود ديدان ،مدونة التنظيم القضائي والاجراءات المدنية والادارية ، دار بلقيس ،بدون طبعة ، وبدون سنة نشر .
- ب) المراجع المتخصصة :

- 5- رمضان صديق ،أنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ،القاهرة ،2006.
- 6- فضيل كوسة ،منازعات التحصيل الضريبي ،في ضوء اجتهاد مجلس الدولة ،دار هومة ،الجزائر ،2011،
- 7- يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والادارية الجديد دار هومة، الجزائر ، الطبعة الاولى لسنة 2009 .

ثانيا : المؤلفات باللغة الأجنبية :

- 8- Baccouche Neji ,Droit Fiscal General,Novaprint,Sfax ,Tunisie,2008
- 9- Josph Henry ,Cases on Taxtion,Cambridge ,Harvard ,University Press 1922.

ثالثا: الرسائل والبحوث الجامعية

- 10- أحمد كوريمي وفائزة بن بهاز ، حماية المستهلك بين الاجراءات الوقائية والاحكام الردعية ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في قانون الاعمال تخصص قانون اعمال ،كلية الحقوق ،جامعة عمار ثلجي الاغواط 2015/2014 .
- 11- طارق بساس ،التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص قانون اداري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة حمة لخضر ،الوادي، السنة الجامعية 2017/2016 .
- 12- عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من اجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق مدرسة الدكتوراه، الجزائر، لسنة 2014 / 2015.
- 13- عبد القادر قدوري، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري، جامعة الطاهر مولاوي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سعيدة ،2018/2019.
- 14- لخضر بوداش ،المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري ،مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق تخصص قانون اعمال ،جامعة محمد البشير الابراهيمى، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،برج بوعرييج ،2021/2022.
- 15- منال زيارى، المنازعات الجبائية أمام القضاء الاداري "على مستوى المحكمة الادارية"،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي تخصص قانون الشركات ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، السنة الجامعية 2017/2016 .
- 16- نمير تكوك ،الجبائية وتسوية المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائري ،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام المعمق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ،السنة الجامعية 2020/2021.
- 17- نور الدين بن دحو ،مطبوعات بيداغوجية بعنوان "المنازعات الضريبية "محاضرات القيت على طلبة السنة الاولى ماستر قانون قضائي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2020/2021.

رابع: المجلات والدوريات

- 18- مجلة المحكمة العليا العدد الاول لسنة 2022 .
- 19- مجلة مجلس الدولة العدد 09 لسنة 2009 .

- 20- بهية بركات ،جريمة التهرب في القانون الجزائري ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 01 .
- 21- حنان عكوش ،خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري الجزائري ،المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، المجلد 05 العدد 02 لسنة 2021.
- 22- عائشة لكحل ، التكيف القانوني للدعوى الضريبية ،مخبر الامن القومي الجزائري "الرهانات والتحديات"مجلة العلوم القانونية والسياسية ،المجلد10 العدد 02 سبتمبر 2019 .
- 23- عبد الحق مرسللي ،حمزة الهامل ،التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد الثامن العدد 02 لسنة 2019.
- 24- عبد الحليم سعدي ،الطعن الاداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الانسانية ،المجلد 29 ،العدد02 ديسمبر 2018 .
- 25- علي قناص، و يونس الزين ،التصريحات الجبائية الالكترونية وأثرها في زيادة الحصيلة الجبائية في ظل عصنة الادارة الجبائية (دراسة حالة :مكلفين بالضريبة تابعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات)،مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية ،المجلد05 العدد2 لسنة 2021 .
- 26- فاطمة الزهراء عربوز ،تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري ،مجلة العلوم القانونية والسياسية العدد 16جوان 2017 .
- 27- فهيمة بلبول ،الخبرة القضائية كإجراء اساسي للتحقيق في المنازعات الضريبية ،المجلة الاكاديمية للبحث القانوني المجلد 15 العدد 01 لسنة 2017 .
- 28- فوزي قدارة و ابراهيم يامة ،قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري ،مجلة القانون والمجتمع المجلد 09 العدد 02 لسنة 2021 .
- 29- نبيل مباركو ،و ابراهيم يامة ،طرق تسوية المنازعات الضريبية قبل اللجوء الى القضاء حسب مستجدات التشريع الجزائري ،مجلة القانون والمجتمع ،المجلد 10 العدد02 لسنة 2022

ف1

- 30- الهادي خضراوي و محمد غريبي ،الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ،مجلة الباحث لدراسات الاكاديمية ،المجلد 07 العدد 02 لسنة 2020.
- 31- الهادي خضراوي ومحمد السعيد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي ،مجلة الدراسات القانونية والسياسية ،العدد 02 جوان 2015.

خامسا: النصوص القانونية

أ) الدستور الجزائري لسنة 2020 الجريدة الرسمية العدد 82.

ب) القوانين والامور

- 32- القانون 01-21 المؤرخ في 22/12/2021 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002
الجريدة الرسمية عدد 79، والمعدل والمتمم حسب القانون 23-22، المؤرخ في 24 ديسمبر
2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024 الجريدة الرسمية العدد 86.
- 33- القانون 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية
والادارية، الجريدة الرسمية، العدد 21 لسنة 2008.
- 34- القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاص مجلس
الدولة وتنظيمه وعمله الجريدة الرسمية العدد 37.

سادسا: مواقع الانترنت

35- موقع الجريدة الرسمية <https://joradp.dz>

36- موقع وزارة المالية <https://mfdgi.gov.dz>

سابعا: القرارات القضائية

- 37- قرار مجلس الدولة رقم 64255 بتاريخ 07/04/1996.
- 38- قرار مجلس الدولة رقم 185670 بتاريخ 12/06/2000.
- 39- قرار مجلس الدولة رقم 033289 بتاريخ 13/06/2007.
- 40- قرار مجلس الدولة رقم 038542 بتاريخ 13/02/2008.
- 41- قرار مجلس الدولة رقم 1096665 بتاريخ 09/06/2022.

الفهرس

الفهرس

02	مقدمة:
08	الفصل الاول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية
08	المبحث الاول : الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية
09	المطلب الاول : تعريف الضريبة والمنازعات الضريبية
09	الفرع الاول : تعريف الضريبة
11	الفرع الثاني: المنازعات الضريبية
12	المطلب الثاني: قواعد فرض الضريبة
12	الفرع الاول :قاعدة العدالة (والمساواة)
13	الفرع الثاني: قاعدة اليقين
13	الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في التحصيل
13	الفرع الرابع : قاعد الاقتصاد في النفقات الجبائية
13	المطلب الثالث: شروط المنازعات الضريبية
14	المطلب الرابع : اهم أسباب النزاع الضريبي
16	المطلب الخامس :القانون والقضاء المنظم للعلاقة الجبائية
18	المبحث الثاني: التسوية الودية للمنازعات الضريبية
19	المطلب الاول :التظلم الاداري المسبق

20	الفرع الاول : التظلم الاجباري
21	الفرع الثاني :التظلم الاختياري
23	المطلب الثاني :شكل ومحتوى التظلم (الشكاوى)
26	المطلب الثالث: الآجال المتعلقة بتقديم الشكاوي
27	الفرع الاول: الآجال العامة
28	الفرع الثاني :الاجال الخاصة
33	المطلب الرابع :الجهة المختصة بالنظر في الشكاوى
34	الفرع الاول : لجان الطعن الإداري الولائية
36	الفرع الثاني : لجان الطعن لدى المديرية الجهوية
39	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن لدى وزارة المالية
42	الفرع الرابع :طبيعة الراي الصادر عن اللجان الإدارية
44	خلاصة الفصل الأول
46	الفصل الثاني: دور التسوية القضائية في المنازعات الضريبية
50	المبحث الأول: دور المحكمة الإدارية في تسوية المنازعات الضريبية
53	المطلب الأول :شروط رفع الدعوى الضريبية

54	الفرع الأول : الاختصاص
56	الفرع الثاني :الشروط الشكلية لدعوى الضريبية
60	الفرع الثالث:شرط ان تكون العريضة موقعة
62	المطلب الثاني :إجراءات سير التحقيق في الطعن في الدعوى الضريبية
69	المطلب الثالث : صدور الحكم على مستوى المحكمة الإدارية
70	المبحث الثاني :دور مجلس الدولة في تسوية المنازعات الضريبية
71	المطلب الأول :الاستئناف والنقض للحكم امام مجلس الدولة
71	المطلب الثاني :إجراءات الطعن امام مجلس الدولة وآجاله
72	المطلب الثالث: تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذه
74	خلاصة الفصل الثاني
76	الخاتمة
80	قائمة المراجع
85	الفهرس

