

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم قانون الأعمال

الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر

مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال

من إعداد الطالبين:

بن شريف ليدية

بلقبلة فيروز

تحت إشراف:

الدكتور: معزيز عبد السلام

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ. عيدين رزيقة..... رئيسة.

د. معزيز عبد السلام..... مشرفا

ومقررًا.

الأستاذ. عطوي عبد الحكيم..... ممتحنًا.

السنة الجامعية:

2016/2015

وَبِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تَقْوَاهُ ۖ وَاللَّهَ عَالِمُ الْغُيُوبِ

((الحكمة يم))

صدق الله العظيم

الاية 32 من سورة البقرة.

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين، تبارك و تعالی، له الكمال وحده
و الصلاة و السلام على سيدنا محمد نبيه و رسوله الأمين
و على سائر الأنبياء و المرسلين.

نحمد الله تعالى الذي بارك لنا في إتمام بحثنا هذا، و الذي يعود
الفضل فيه إلى عظيم شخصه الأستاذ الدكتور معزیز عبد السلام،
الذي نتقدم إليه بجزيل الشكر و خالص الامتنان، لما أمده لنا من
عون طيلة بحثنا هذا، فلم يبخل علينا بأفكاره النيرة، و نصائحه
القيمة و توجيهاته الهادفة.

إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا عن صدر ربح مناقشة هذا العمل.
اهدي إليكم نتائج تعبنا و جهدنا ولكم منا كل الاحترام و التقدير و جزيل
العرفان.

ليدية و فيروز

الأهداء

إلى أعلى إنسانة في هذا الوجود التي ربنتي وأنارت دربي

وأعانتني بالصلوات والدعوات والجنة تحت أقدامها

أمي الحبيبة.

إلى من أضاء لي درب العلم شموعا، وعلمني أن الدنيا تؤخذ غالبا

أبي العزيز.

إلى شراعي و شاطئي الأمين خطيبي العزيز له جزيل الشكر و

التقدير، لما قدمه لي من مساندة و على

ما أبداه من تفهم، والى عائلته الكريمة.

إلى أعز الناس: شقيقتي و زوجها.

إلى كل أخوالي و خالاتي

إلى كل الأصدقاء و الأحباب

إلى كل من يحمله القلب و لم يذكره القلم

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة نجاحي

ليديّة.

الأهداء

أهدي ثمار جهدي إلى:

روح أخي « فاروق » رحمة الله عليه وأسكنه روضة من روضات جنانه الذي غرس في فؤادي
حب العلم والمعرفة.

كما أهدي عملي إلى أسباب النجاح وأسرار الصلاح والفلاح إلى من أكن لهم الامتتان والمحبة:
إلى من قال فيهما المولى عز وجل « واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما
ربياني صغيرا ».

الوالدين الكريمين رب اغفر لهما وارحمهما كما ربياني صغيرة.

وإلى كل أفراد عائلتي كبيرا وصغيرا خاصة خالي زهير وإلى كل صديقاتي وزملائي في الدراسة
وبالخصوص ليندة ومبروك

إلى كل من أحبه قلبي ولم تسعه صفحتي في ذكره وإلى كل طالب علم.

فـيـرـوز

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية:

ق ض م ر م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

د م ج: ديوان المطبوعات الجامعية.

ق إ ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ق إ م: قانون الإجراءات المدنية.

ق ض غ م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق م: قانون المالية.

ط2: الطبعة الثانية.

د س: دون سنة.

د ب ن: دون بلد النشر.

ج ر: جريدة رسمية.

ص: صفحة.

ص ص: من صفحة الى صفحة.

ثانياً: باللغة الفرنسية.

DGI DIRECTION Générale des impôts.

MF : Ministère des finances.

P :page.

مفتحة

شهدت الجزائر منذ الاستقلال عدة تحولات و تغيرات على الصعيد الدولي و الوطني و في مختلف المجالات سواء في المجال الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي، حيث تبنت إستراتيجية قائمة على أساس التخطيط المركزي و هيمنة القطاع العام على الاقتصاد.

لكن سرعان ما بدأت هذه الإستراتيجية تكشف عن بوادر الضعف و الاختلال و هذا ابتداء من سنة 1986 بفعل الأزمة النفطية المعاكسة و تأثيرها السلبي على الاقتصاد الجزائري الذي دخل في أزمة حادة ابتداء من التسعينيات، اعتمدت على خيار اقتصاد السوق كبديل للاقتصاد الموجه.

من أجل ذلك دفعت هذه التحولات قيام الجزائر بعدة إصلاحات جذرية في مختلف الجوانب و القطاعات سواء تلك التي كانت بإرادة الدولة أو تلك التي جاءت بموجب الاتفاقيات المبرمة مع صندوق النقد الدولي و البنك العالمي، وذلك سعيا من الدولة الجزائرية للخروج من الأزمة و مسايرة التطورات التي حدثت في البلاد و تحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب منها الجانب المالي نظرا لأهميته في تمويل خزينة الدولة و فضلا عن أهميتها في تحقيق سياسة مالية ناجعة، وقد عرف الجانب المالي عدة إصلاحات منها الجانب الضريبي، وترجع أهمية الضريبة إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية كما يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي و هذا الأخير بدوره جزء من النظام الاقتصادي.

نجد النظام الضريبي الجزائري يركز أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة، وعليه يستطيع أعوان الإدارة القيام برقابة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك عن طريق البحث عن مدى مطابقة هذه التصريحات و المعلومات التي يقدمها، فهذا إما عن طريق طلب توضيحات و تفسيرات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو عن طريق الغير أو عن طريق إجراء عملية المراقبة لخلق نوع من الثقة بين الطرفين، وعند نهاية عملية المراقبة قد يؤدي الأمر بالإدارة إلى إجراء بعض التعديلات وإعادة تقويم مبلغ الضريبة.

فتمسك كل طرف بقراره يؤدي إلى إثارة خلاف و نزاع بينهما في هذا المجال سواء كان النزاع يتعلق بإجراءات التحصيل أو الوعاء.¹

نجد المشرع الضريبي وضع مجموعة هامة من النصوص القانونية سعيا منه لفض و تسوية هذه المنازعات بحيث يتم حلها أولا على مستوى إدارة الضرائب، وإذا لم يتوصلوا إلى حل يرضي الطرفين يرفع النزاع على مستوى الجهات القضائية المختصة.²

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهما مرحلة التسوية الإدارية ومرحلة التسوية القضائية، و تبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح و شرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات و التطرق لأخر التعديلات في هذا المجال.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في جانبين عملي وعلمي:

(1) نزاع الوعاء: هو نزاع في أساس الضريبة الذي يخول للجهة التي تبنت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية و التنظيمية أي تتعلق بمدى صحة و شرعية فرض الضريبة.

نزاع التحصيل: يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف دفعها وقت استحقاقها، فالمكلف بالضريبة لا يتنازع في مدى شرعية و حساب مبلغ الضريبة، وإنما يعترض على إجراءات التحصيل.

(2) وردت عدة تعريفات للنزاع الضريبي من طرف رجال القانون إذ يعرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيري على أنها: " مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، و الناتجة حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى".

- كما عرفت الأستاذة فاطمة زعزوعة على أنها: "مجموعة الإجراءات من القانون العام و الخاص الناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية اثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل و مراقبة الضريبة".

أ. أهمية علمية

تظهر الأهمية العلمية من خلال تطبيق النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

ب. أهمية عملية

تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة في مدى نجاعة هذه النصوص والإجراءات القانونية عند نشوء النزاع الضريبي، ودراسة المنازعة الضريبية في جانبها الإجرائي نظرا لكثرة التعديلات لمختلف النصوص الضريبية عبر قوانين المالية، مما أدى إلى تعقيدها وصعوبة فهمها وعدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة لكي يتمكنوا من الاطلاع على ما تحتويه هذه النصوص وبالتالي هذا ما يؤدي إلى امتناعهم من تسديد ما عليهم من حقوق ضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية.

أسباب اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيار الموضوع في جانبين ذاتية و موضوعية:

أ: أسباب ذاتية

الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع تعود إلى الطرق المعتمدة في تسوية هذه المنازعات الضريبية بحيث تنفرد بإجراءات خاصة بها غير تلك المألوفة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في بعض الحالات، وهذا ما يثير فينا الفضول للبحث في هذا الموضوع لتطوير معارفنا أكثر في هذا المجال.

كذلك المساهمة في إعطاء حافز لمن يلينا من الباحثين للتوغل أكثر في هذا الموضوع، وأيضا لإثراء مكتبتنا بمثل هذه البحوث لاستفادة الأجيال القادمة من هذا العمل.

ب: أسباب موضوعية

تتمثل أهم الدوافع الموضوعية في اختيار موضوع دراستنا، في خضوع قوانين الضرائب لتعديلات مستمرة بموجب قوانين المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم الإلمام بها كلها ليس فقط من طرف المكلف بالضريبة حتى من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى، كما تتميز النصوص الضريبية بالتقنية ما يؤدي إلى غموضها و إيهامها وعدم فهمها، هذا ما يدفع بإدارة الضرائب إلى محاولة تفسير هذه النصوص لكي يسهل فهمها واستيعابها وإزالة اللبس عليها والخروج بنتائج مفيدة.

إشكالية الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان و توضيح مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية سواء تلك المتعلقة بالمرحلة الإدارية أو تلك المتعلقة بالمرحلة القضائية، و من هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا تتمثل في:

فيما تتمثل أهم الإجراءات الإدارية و القضائية في تسوية المنازعات الضريبية ؟

المنهج المتبع:

إعتمدنا في دراسة هذا الموضوع من أجل الإجابة على الإشكالية، المنهج التحليلي و الوصفي وذلك من أجل تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا، بحيث استندنا على قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بالشكل الذي يجعلنا نبين مدى كفايتها و فعاليتها في التسوية الإدارية والقضائية، كذلك اعتمدنا على قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ونسعى بأن تكون دراستنا عملية تطبيقية بحيث قمنا بالاستعانة بمجموعة من الأحكام و القرارات القضائية، سواء تلك الصادرة عن المحكمة العليا أو مجلس الدولة فيما يخص تسوية المنازعات الضريبية.

خطة الدراسة : تركز دراستنا أساسا حول البحث عن الإجراءات الإدارية و القضائية لتسوية المنازعات الضريبية فلذلك قسمنا دراستنا إلى فصلين و هما كالتالي:

الفصل الأول بعنوان: الإجراءات الإدارية في منازعات الضرائب بين الإلزام و الاختيار الذي ينقسم بدوره إلى مبحثين (المبحث الأول) تناولنا فيه تقديم الشكوى الإلزامية بينما في (المبحث الثاني) تطرقنا فيه إلى تقديم الشكوى الاختيارية.

الفصل الثاني بعنوان: الإجراءات القضائية في منازعات الضرائب الذي بدوره قسمناه إلى مبحثين في (المبحث الأول) درسنا فيه الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية بينما في (المبحث الثاني) تعرضنا فيه إلى الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة.

الفصل الأول

الإجراءات الإدارية في منازعات الضرائب بين الإلزام
و الاختيار

منح المشرع الجزائري فرصة للمكلف بالضريبة قبل لجوئه إلى القضاء لرفع دعواه ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية رفع شكوى أمام هذه الأخيرة المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي أعدتها مصلحة الضرائب، هذا تطبيقا لنص المادة 70 من ق ا ج، بحيث توجه الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التي تتبع مكان فرض الضريبة.³

ومن خلال نص هذه المادة فإن تقديم الشكوى أمام الإدارة ذاتها التي أصدرت القرار الضريبي إجراء إجباري ، والهدف من إقرار هذه المرحلة إبقاء الحوار مستمر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم إغراق القضاء بمثل هذه المنازعات ، ومحاولة إيجاد حل ودي وإداري للنزاع، فضلا عن ذلك توفير الوقت و الجهد و سرعة الفصل في هذه المنازعات، وكذلك حصر فحوي المشكلة و النزاع من المنبع.

وبالتالي لا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء ، لأن المشرع اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية إجراء تظلم مسبق أمام الإدارة الجبائية أو أمام اللجان الضريبية، اعتبارا أن تقديم الشكوى الضريبية إجراء إلزامي و إجباري قبل اللجوء إلى القضاء.

وعليه سندرس في هذا الفصل والمتعلق بالإجراءات الإدارية في المنازعات الضريبية تقديم الشكوى الإلزامية في (المبحث الأول)، ثم تقديم الشكوى الاختيارية في (المبحث الثاني).

3- المادة 71 من ق ا ج، معدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 03-22، مؤرخ في 22 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2003، والتي تنص على: "يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه ،حسب الحالة ،إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"

المبحث الأول

تقديم الشكوى الإلزامية

ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم شكوى أمام إدارة الضرائب الذي يعتبر إجراء إجباري وإلزامي للمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل حوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ضمنها المشرع بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وقد أقرها لتحقيق هدفين و هما، التخفيض من الضغط الكبير الذي تعانيه الجهات القضائية بمثل هذه المنازعات التي يمكن حلها على مستوى الإدارة، والسماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من جهة أخرى.

وفي هذا الصدد سنحاول تبيان مفهوم الشكوى الضريبية في (المطلب الأول) والتحقيق في الشكوى والفصل فيها في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مفهوم الشكوى الضريبية

الشكوى الضريبية إجراء إلزامي إذ أعطى لها المشرع أهمية كبيرة و يتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية و الموضوعية التي يجب أن تتضمنها و عدم استيفائها لإحدى الشروط التي استوجبها المشرع ترفض الدعوى شكلا⁴، كما أجمعت مختلف النصوص الجبائية على شرط تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية المعنية، يطالب فيها المكلف بالضريبة أن تعدل من قرارها، و تهدف لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، و هذا وفقا لنص المادة 70 من ق ا ج.

4- قرار مجلس الدولة رقم 6509 مؤرخ في 2003/02/25 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، المنازعات الضريبية ، 2003- 2004 ، ص ص 75 و 77

ولمزيد من المعلومات في هذا الخصوص أنظر: فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر ، 2008، ص123.

الفرع الأول

تعريف الشكوى الضريبية

تعتبر الشكوى الضريبية من بين الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها القانون قبل اللجوء إلى القضاء، و فيما يلي سنحاول تقديم أهم التعاريف التي وجهت لها.

أولاً: التعريف الفقهي

قدمت للشكوى عدة تعاريف إذ عرفها البعض و من بينهم الأستاذ خلوفي رشيد و الذي عرفها بأنها: "التظلم الإداري⁵ المسبق هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم، إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري"⁶.

أما الأستاذ عبد الغني بسيوني يرى بأنه : "يقصد بالتظلم الإداري أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرار بمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله"⁷.

كما تعددت التعاريف الموجهة للشكوى و هي على النحو التالي:

" الشكوى تعتبر وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين و هما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية"⁸.

5- الشكوى إجراء يعبر عنه بعدة مصطلحات ، هناك من يطلق عليه بالشكاية أو الشكوى النزاعية و هو المصطلح الأكثر تداولاً في المواد الجبائية، و هناك من يطلق عليه بالطعن النزاعي أو التظلم الإداري المسبق الذي يجد أساسه في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

6- نورة موسى، "الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية و الإدارية"، مجلة فكر و مجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص157.

7- طاهري حسين، شرح و جيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص09.

8- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص10.

"الشكوى الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الاستفادة من بعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية".⁹

"هو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية و يترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون"¹⁰.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نعرف الشكوى على أنها: ذلك الإجراء القانوني الوجوبي الذي يرفعه المكلف بالضريبة أمام الهيئة الإدارية مصدره القرار قصد إحداث تغيير و تعديل في قرارها.

ثانيا: التعريف القانوني

المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للشكوى الضريبية، و إنما اقتصر على ذكر حالات وجودها، و باستقراء المادة 70 من ق . إ . ج¹¹ التي تنص على أنه:

"تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها، الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

9- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999، ص30.
10- شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2008-2009، ص11.
11- انظر المادة 70 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في/2001/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.

الفرع الثاني

شروط قبول الشكوى الضريبية

ألزم المشرع الجزائري توفر شروط يجب أن تحتوي عليها الشكوى لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، لذلك يجب أن تحتوي على شروط شكلية و أخرى موضوعية و التي سنبينها على النحو التالي:

أولاً: الشروط الشكلية: لكي تكون الشكوى مقبولة لابد من توفرها على مجموعة من الشروط الشكلية و تتجلى هذه الشروط على:

نصت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها وهي كالتالي:¹²

أ- أن تكون الشكوى فردية : تكون الشكوى فردية عندما تتعلق بمكلف واحد، ما عدا ما يخص المكلفين بالضريبة بصفة جماعية وأعضاء الشركات الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركات، فهؤلاء يمكنهم أن ينازعوا في الضرائب المفروضة على عاتق الشركة بتقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء فيها.¹³

ب- أن تقدم الشكوى منفردة عن كل قضية : الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة تكون بصفة منفردة و هذا يعني عدم تعلقها بنشاطات أخرى أو أنواعا أخرى من الضرائب والرسوم ، كما لا يجب أن تتضمن لنوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة ارتكاب الإدارة الضريبية لخطأ مادي أو التخفيض في حالة إعسار المكلف بالضريبة.¹⁴

12- انظر المادة 73 من ق ا ج، المرجع السابق.

13- حركات بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2006-2007، ص22.

14- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص14.

ج- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول البيانات الأساسية : ذكرت هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر ومن بين هذه البيانات، ذكر الضريبة المعترض عليها بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.¹⁵

د- تعيين موطن المشتكي : تنص الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 من ق ا ج أنه يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر هناك اختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعياً أو معنوي ، إذا كان الشخص طبيعياً فيجب عليه أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، أما إذا كان مقيماً بالخارج فيتوجب عليه اتخاذ موطن له بالجزائر.¹⁶

أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه المعاملات خاضعة للضرائب أوجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلاً عنها مقيماً بالجزائر، بحيث يلتزم بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب، أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تقادياً للازدواج في فرض الضريبة.¹⁷

هـ- وجوب التوقيع على الشكوى: إشتراط المشرع أن تكون الشكوى موقعة من طرف المكلف شخصياً، وهذا تجسيدا لما نصت عليه المادة 04/73 من ق ا ج: "توقيع صاحبها باليد"

15- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 09.

16- أغيث مسيكة ، وحميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015 ص 61.

للمزيد من المعلومات انظر عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، 2008، ص 24.

17- عزيز أمزيان، المرجع نفسه.

و لمزيد من المعلومات في هذا الخصوص راجع، مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 15.

لكن كاستثناء يمكن أن تكون الشكوى ممضية من الغير كالوكيل، لكن يشترط في ذلك التصديق على الوكالة للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية،¹⁸ على أن تكون الوكالة محررة على ورق مدموغ ومسجلة، ويعفى من ذلك الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس عملا تجاريا مستقلا عن تجارة زوجها، و المحامي المكلف إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، وكذلك بالنسبة للشركات فإنّ الأشخاص المؤهلين لتمثيلها أمام القضاء معفيين من ذلك.¹⁹

و-تحرير الشكاية : توجه شكاية المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.²⁰

ثانيا: الشروط الموضوعية: فضلا عن الشروط الشكلية التي ألزمها المشرع توفرها لتقديم شكوى، كذلك أوجب المشرع توفر شروط موضوعية و هي كالتالي:

يجب على المشتكي أن يفصل في شكواه وذلك من خلال عرض الوقائع و الأسباب والدفع، سواء كان الدافع ورائها من أجل إعفاء الضريبة او لتصحيحها أو إعادة تقدير مبلغها.²¹

وعلى ذلك وجب أن تتضمن الشكوى البيانات التي نصت عليها المادة 04/73 من قانون الإجراءات الجبائية وهي كالتالي :

أ-ذكر الضريبة المعترض عليها.

18- انظر 75 من ق ا ج، معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 03، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

19- فيلالي مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2004-2005، ص7.

20- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008 ص 19.

21- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011 ص 89.

ب- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

ج- عرض ملخص للوقائع و الدفع و الطلبات.

ثالثا : شرط الميعاد :

أوجب المشرع مدة إلزامية لكي تقبل الشكوى وذلك خلال مدة معينة وأن يستوفي الشروط المحددة حتى يتم قبولها من طرف مدير الضرائب و إلا كانت محل رفض،²² بحيث نجد المشرع الجبائي حدد هذه الآجال بصرامة ووسع فيها.

كقاعدة عامة تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

ينقضي أجل الشكوى في:

أ- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارا جديدا، في حال وقوع أخطاء في الإرسال.

ب- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية قرضت عليه بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

ج- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:

1- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إذ تعلق الأمر باعترافات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

22- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 21.

2- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسومها، إذ تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

3- تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ الإشعار النهائي الجرافي.²³

المطلب الثاني

التحقيق في الشكاوى والفصل فيها

بعد أن تستوفي الشكاوى جميع الشروط القانونية والإجراءات، يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها وإرسالها لدى مديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليمياً،²⁴ وقبل اتخاذ المدير الولائي للضرائب القرار بأمر المفتش المختص إقليمياً الذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات حول النزاع المطروح، كما تناولت المادة 76 من القانون الجبائي أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.²⁵

ومن هنا سندرس كيفية التحقيق وبعد الانتهاء من التحقيق، يتم التوصل إلى اتخاذ القرار ليفصل في الشكاوى.

الفرع الأول

التحقيق في الشكاوى

إن التحقيق إجراء مهم لكل شكاوى في المنازعات الضريبية، إذا استوفت الشكاية الشروط المطلوبة في هذه الحالة لا يطرح أي إشكال، أما إذا كان العكس يتم طلب تصحيحها من طرف

23- المادة 72 من ق.ا.ج، المرجع السابق.

24- بن لحلو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015، ص17.

25- تنص المادة 76 على: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضرائب."

المكلف بالضريبة المعني في الآجال المحددة، بعدها يتم تحويلها إلى التحقيق، كمل يمكن رفضها مباشرة لعدم قيام المكلف بالضريبة بتصحيحها.

أولاً: الجهة المختصة بعملية التحقيق.

يتم النظر و التحقيق في الشكوى الضريبة من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة، هذا ما نصت عليه المادة 76 من ق إ ج⁽²⁶⁾، و يعود السبب في إسناد المهام للمفتش قد يكون لعمله أكثر من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة⁽²⁷⁾، ويتواجد مفتش الضرائب على مستوى مفتشية الضرائب التي تم فرض الضريبة فيها، و برئاسة رئيس المفتشية الذي يعد المسؤول عن كيفية إجراء عملية التحقيق، و يمكن كذلك إسناد مهمة الرقابة للأعوان الرقابة إذا ارتبط الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة المكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعدادهم لتقديرات مداخل المكلف.²⁸

كما منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق و كيفية إجراء التحقيق.

ثانياً: كيفية إجراء التحقيق في الشكوى:

بعد أن يستلم المفتش المختص للشكوى الضريبة للقيام بالتحقيق فيها، يتأكد أنها تستوفي لجميع الشروط الشكلية التي تم فيها النص عليها في المادة 73 ق، إ، ج، كذلك احترام الآجال القانونية²⁹ كذلك البيانات التي يجب أن تتضمنها، و توفر الشكليات المتطلبة و في حالة الإخلال بإحدى هذه الشروط، يقوم المفتش بإبلاغ المدير الولائي للضرائب، الذي يطلب من المشتكي إعادة

26- بديرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 54.

27 Instruction générale sur les procédures Contentieuses, MF, DGI, direction de contentieux, Juillet 2005, p 11.

28- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص 19 و 20.

29- عبد العزيز أمقران، "عن الشكوى الضريبة في منازعات الضرائب"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبة، الجزائر، 2003، ص ص 13 و 14.

صياغة الشكاية بحسب الموضوع المقدم و بالتالي فإن الإدارة الجبائية تطلب من المكلف³⁰ بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام³¹ بتكملة ملف الشكوى في مهلة 30 يوما اعتبارا من تاريخ تسليمها للرسالة، و في حالة عدم استلام الرد أو كان ناقصا، يمكن لكل من مدير الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب إصدار قرار الرفض و تبليغه للمكلف بالضريبة، و إذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكوى يشوبها عيب بحيث تكون غير جديرة بالقبول، أما إذا توفرت على الشروط القانونية، يقوم المفتش بتسجيلها في سجل خاص مع كتابة طلب القبول.³²

بعد تلقي الإدارة الضريبة للتحقيق الذي أعده المفتش يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، للإبداء رأيه خلال مدة خمس عشر يوما (15)،³³ كما خول أيضا له القانون حق الاطلاع و استدعاء المكلف بالضريبة و يكون الهدف من استدعاء صاحب الشكوى للحصول على التوضيحات التي يراها ضرورية، كما يمكن له إجراء تحقيقات في عين المكان وله حق الإطلاع على الوثائق التي تساعد في إجراء التحقيق لدى الإدارة و المؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص، ويمكن القيام بزيارة الأماكن للمعاينة إذا تطلب الأمر ذلك.³⁴

عند إنتهاء المفتش من إجراء عملية التحقيق، يقوم بتحرير تقرير وذلك سواء في حالة القبول أو الرفض للشكاية، وبعدها يقوم بتحويل الملف إلى مديرية الضرائب لاتخاذ القرار المناسب.

30- بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 19.

31 - LAMARQUE JEAN, Contentieux fiscal (Réclamation préalable), Répertoire de contentieux administratif, 16^{eme} année, Encyclopédie, Dalloz, Paris, 1999, p 19.

32- بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 19.

33- احمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2014، ص 89.

34- بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 54.

الفرع الثاني

الفصل في الشكوى

بعد تلقي التقرير الذي أعده المفتش المكلف بالتحقيق الذي يتضمن الشكوى موضوع النزاع التي تم إرسالها سواء إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى، كل على حسب اختصاصه والمدة المحددة قانوناً.

أولاً: مدة الفصل في الشكوى:

إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني به يرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته أمام لإدارة الضريبة حتى وإن لم يصدر القرار إذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع للشكاية، وتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة المختصة في الشكوى.

بالنسبة للشكاوي التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها يتم البث فيها فوراً حين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقاً.

بالرجوع إلى نص المادة 76 من ق. إ.ج. نجد:

بالنسبة للشكاوي المنظورة من طرف المدير الولائي للضرائب فأجل البث محددة ب 06 أشهر اعتباراً من تقديمها من طرف المكلف بالضريبة، ويمدد الأجل إلى 08 أشهر في حالة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.³⁵

35- انظر المادة 79 من ق ا ج معدلة بموجب المادة 48 من قانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014.

بالنسبة للشكاوى المختصة فيها من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب فلأجل البث فيها محددة ب 04 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى³⁶.

ثانيا : الجهة المختصة للفصل في الشكاوى :

أ- اختصاص المدير الولائي للضرائب : بالرجوع إلى المادة 79 من ق.إ.ج³⁷

نجد أن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها الاجمالي 150 مليون دج المتعلقة بالحقوق والغرامات، أما في حالة تجاوز هذا المبلغ فيجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبالغ لا يتجاوز 150 مليون دج.

ب- اختصاص رئيس مركز الضرائب:

يفصل رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسين مليون دج (50.000.000) من الحقوق والغرامات، كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة وهذا حسب نص المادة 77 من ق.إ.ج³⁸.

ج- اختصاص رئيس المركز الجوازي :

لدى رئيس المركز الجوازي سلطة البث باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي يكون فيها مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات يقل أو يساوي 20 مليون دج³⁹.

36- المادة 76 من ق.إ.ج معدلة بموجب المادة رقم 36 من قانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المرجع سابق.

37- المادة 79 من ق.إ.ج معدلة بموجب المادة 48 من قانون رقم 14-10، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، المرجع السابق.

38- المادة 77 معدلة بموجب المادة 46، من قانون رقم 14-10، يتضمن ق.م لسنة 2015، مرجع نفسه.

39- مرجع نفسه.

د- اختصاص الإدارة المركزية:

تمارس سلطة البث في الشكوى من طرف الإدارة المركزية بالنسبة للحقوق والغرامات التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج.

كذلك تختص بطلبات استرداد القروض الرسم على القيمة المضافة التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج⁴⁰.

ثالثا: قرار المدير الولائي للضرائب:

يصدر المدير الولائي قراره قد يتضمن إما رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع، كذلك في حالة سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردّها على الشكوى هل يعتبر السكوت رفض أم قبول الشكوى ؟

أ- الرفض الكلي للشكوى :

في حالة رفض شكوى من طرف المدير الولائي للضرائب فيقع على عاتقه شرط تسبيب قرار رفضه مما يجعل المكلف بالضريبة على دراية بمجمل التي أدت إلى رفض شكواه،⁴¹ وذلك لكي من تقديم دفعه وحججه إذا أراد عرض نزاعه أمام لجان الطعن الإدارية أو رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية، وتسبب القرارات الإدارية من الإجراءات الإلزامية لازمة حتى لا تقع تحت طائلة البطلان.⁴²

40- المادة 77 معدلة بموجب المادة 46، من قانون رقم 14-10، يتضمن ق.م لسنة 2015، المرجع نفسه.

41- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013 ص 396.

42- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2005، ص 45.

و ما يمكن ملاحظته بالنسبة لقرار المدير الولائي للضرائب فإن إلتزامه من تسبب قراره غير مرفق بجزاء، فإذا رفض تسبب قراره فالمكلف بالضريبة لا يمكن له أن يجبره على ذلك،⁴³ و هذا ما جاء في قرار مجلس الدولة الفرنسي في 1979/12/09.⁴⁴

ب- التخفيض الكلي أو الجزئي:

1. **حالة التخفيض الجزئي :** التخفيض الجزئي يقصد به الحالة التي تكون فيها شكوى المكلف مقبولة في شق منها ومرفوضة في شق آخر، مما يتيح للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض وله الخيار في ذلك.⁴⁵

2. **حالة التخفيض الكلي :** التخفيض الكلي معناه قبول الشكوى وإعفاء المكلف كلياً من دفع الضريبة، و يحرر القرار إلى قابض الضرائب المختص لكي لا يقوم بعملية التحصيل أما إذا قام بالتحصيل فيكون ملزم بإرجاع مبلغ التخفيض،⁴⁶ و يقع على عاتق الإدارة التبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة كما يجب توجيه نسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحاً إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار وتتوقف المنازعة أمام الإدارة الضريبية وفي حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.⁴⁷ لكن إذا أختار طريق القضاء مباشرة يفقد بذلك حقه في اللجوء إلى لجان الطعن.

43- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون،

فرع القانون العام، (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 68.

44- لقد أقر مجلس الدولة الفرنسي في حكم له بتاريخ 1979/12/09 بأنه : إذا رفض المدير الولائي للضرائب تسبب قراره يجعل الشاكي غير عالم بأسباب رفض شكواه، فإنه ينتج عن ذلك عدم سريان أجل الطعن القضائي، والسبب في ذلك يكمن في عدم تمكين من مناقشة سبب الرفض أمام المحكمة .

45- بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 25.

46- حسين فريجة، المرجع السابق ص 27.

47- حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 46.

3. سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكاية:

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحددة لها لذلك رفضاً ضمناً للشكوى، يمكن على أساسه للمكلف بالضريبة أن يرفع أمره إلى لجان الطعن أو عرضه على الجهات القضائية المختصة،⁴⁸ هذا

ما نصت عليه المادة 02/82⁴⁹ من ق.إ.ج وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 181034 الصادر بتاريخ 2000/03/13.

رابعاً: تبليغ قرار المدير الولائي:

يبلغ القرار بواسطة مدير الضرائب للولاية أو العون المفوض المؤهل للبت،⁵⁰ و يكون تبليغ القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية إلى المكلف بالضريبة إليه إما شخصياً أو إلى وكيله حسب العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

فتاريخ استلام التبليغ يكون بداية حساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة من أجل رفع طعنه أمام لجان الطعن أو أمام القضاء الإداري، ويكون التبليغ صحيحاً إذا تم توجيهه إلى الموطن الحقيقي للمكلف حتى ولو أخذ وكيله له واختار موطناً له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر فالتبليغ يكون صحيحاً إذا وجه إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني.⁵¹

48- شهبوب رحمانى فتيحة ، المرجع السابق، ص 39.

49- تنص المادة 02/ 82 من ق.إ.ج " يجب أن ترفع الدعوة أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار، الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء كان هذا التبليغ ، قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 02/76 و 77ق.إ.ج. "

50- فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص 104.

51- بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014 ص 35.

بعد أن يستلم الشاكي القرار الصادر بخصوص شكواه، سواء كان رفض كلي للشكوى أو تخفيض جزء أو كل الضريبة، وذلك بغرض مواصلة المكلف بالضريبة الإجراءات المتاحة أمامه، في حالة الرفض الكلي للشكوى حتى في حالة القبول الجزئي إن لم يرضيه القرار فيمكن له أن يرفع تظلم أمام لجان الطعن الإدارية أو رفع دعوى قضائية أمام القضاء المختص مباشرة ما دام اللجوء إلى اللجان يبقى إختياري.

أما في التشريع الفرنسي فان الإدارة تبلغ المكلف بالضريبة بالقرار في أجل 03 أشهر، فإذا انقضت المدة المحددة و لم تقوم بتبليغه فيمكن لها تقديم اجل إضافي لتقديم شكواه أمام القضاء.⁵²

المبحث الثاني

تقديم الشكوى الإختيارية

قبل اللجوء إلى القضاء منح المشرع الجبائي فرصة لحل المنازعات الضريبية وذلك من خلال تقديم طعنه أمام لجان إدارية تختص بالنظر في الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة، وجعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان أمرا اختياريًا يتوقف على إرادة المكلف بالضريبة، و يتم اللجوء إليه بعد فشل الطعن الإجباري الذي يقوم به المكلف لتسوية وضعه، والمشرع يسعى لإيجاد فرصة ثانية للمكلف بالضريبة من أجل استرداد حقوقه عن طريق إعادة النظر في القرار الصادر من طرف الإدارة الضريبية بخصوص المنازعات الضريبية.

وعلى ضوء ما سبق سنتناول إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الاختيارية في (المطلب الأول) وإجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة في (المطلب الثاني).

52 Jean moulinier , Finances Publique, Fiscalité/ tom 2 , 5^{eme} édition, p 254.

المطلب الأول

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الاختيارية.

يتم اللجوء إلى لجان الطعن من أجل الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك عند تبليغه بقرار الإدارة كذلك عند نفاذ الآجل المحدد للبت في الشكوى.

و عليه سنتناول النظام القانوني للجان الطعن في (الفرع الأول)، و الفصل في قرار لجان الطعن وطبيعة الآراء التي تصدرها في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

النظام القانوني للجان الطعن

لجأ المشرع إلى إحداث هيئات إدارية للفصل في المنازعات الضريبية و هي كالتالي: ⁵³

1. لجنة الدائرة للطعن.

2. اللجنة الولائية للطعن.

3. لجنة الطعن المركزية.

و سنتطرق إلى هذه اللجان من عدة زوايا سواء من حيث تشكيلها و اختصاصها، و طبيعة الآراء التي تصدرها.

53- بعلي محمد الصغير، يسرى أبو العلى، المالية العامة، (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة) دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 75

أولا : تشكيل لجان الطعن :

تختلف تشكيلة لجان الطعن الإدارية في المجال الضريبي بحسب أنواعها، وتشكيلها عرف تغييرا مستمرا عبر قوانين المالية وسنرى فيما يلي تشكيلة هذه اللجان على حدى.

أ- لجنة الدائرة للطعن :

بداية من حيث تسمية هذه اللجنة، كانت تسمى لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، أما الآن فقد ألغيت واستبدلت بلجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، بموجب تعديل قانون المالية لسنة 1994، بالمرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/25⁵⁴.

وبالإلغاء لجنة البلدية وتعويضها بلجنة الدائرة، أصبحت تشكيلتها كما يلي⁵⁵:

1. رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
2. رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.
3. رئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات، للمركز الجوارى للضرائب.
4. عضويين كاملتي العضوية، وعضويين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة الغياب يختارون من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للبلدية الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ويعين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين المواليين للتجديد العام لمجالس الشعبية البلدية، وتكون مدة

54- أنظر المادة 90 من المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/23، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر ج، العدد 88، صادرة بتاريخ 1993/12/30.

55- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من أمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 44، صادر بتاريخ 26 ديسمبر 2009.

عهدتهم نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي، وفي حالة وفاة نصف أعضاء اللجنة على الأقل أو استقالتهم أو عزلهم، يتم القيام بتعيينات جديدة بنفس الشروط⁵⁶.

و ما يمكن ملاحظته على تشكيلة هذه اللجنة بعد التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 1994، يغلب عليه الطابع الإداري، عكس ما كان عليه الأمر قبل التعديل، حيث كان يترأس اللجنة قاضي يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا، وهذا ما يحقق نوعا من التوازن بين المراكز القانونية.

ب- لجنة الطعن الولاية :

بناء على أحكام المادة 81 مكرر 02⁵⁷ تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة وتتشكل من :

1. قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا.
2. ممثل عن الوالي.
3. عضو عن المجلس الشعبي الولاية.
4. مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
5. ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية وفي حالة غيابه، ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا لهطه الولاية. خمسة أعضاء دائمي العصوية، وخمسة أعضاء مستخلفين، يتم تعيينهم من قبل الجمعيات والاتحاديات المهنية.
6. ممثل عن غرفة الولاية للفلاحة.

ونلاحظ أن تشكيلة هذه اللجنة قد أخضعها المشرع إلى معايير جسدت نوعا من التوازن والتوافق بين الإدارة و أصحاب الطعون، مما يجعل منها تشكيلة متوازنة مقارنة بتشكيلة لجنة الدائرة.

56- عائشة شابي، مروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013-2014، ص 46.

57- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 09-01، يتضمن ق م لسنة 2010، المرجع السابق.

حيث تشمل لجنة الولاية على عدد من الأعضاء الدائمين الذين يتم اختيارهم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية، بالإضافة إلى عضوية وتمثيل م.ش.و. بها، وإسناد المشرع رئاسة اللجنة إلى قاضي يضمن حيادها واستقلاليتها.⁵⁸

ج- اللجنة المركزية للطعن :

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة وتتشكل من⁵⁹ :

1. الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا.
2. ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.
3. المدير العام للضرائب أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
4. ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.
5. ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
6. ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعينة و إذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.

58- بديارية يحي، المرجع السابق، ص 107.

- بموجب التعديل الأخير الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016 فإنه قد طرأ تغيير على المادة 81 مكرر من ق.إ.ج. والمعدلة بالمادة 27 من قانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 عدد 72 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

ونجد أن هناك تعديل بالنسبة لتشكيلة لجنة الطعن الولائية والتي تتشكل من :

1/ محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظوا الحسابات و المحاسبون المعتمدون رئيسا، 2/ عضو من المجلس الشعبي الولائي، 3/ ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير، 4/ ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، 5/ ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة على مستوى الولاية، 5/ ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة على مستوى الولاية، 7/ المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثلهم الذين لهم رتبة نائى مدير أو رئيس مصلحة رئيسية. 8/ ممثل عن المديرية الولائية المكلف بالصناعة برتبة نائب مدير.

وتجدر الإشارة أن تطبيق هذا التعديل يدخل حيز التنفيذ ابتداءا 2017/01/01.

59- أنظر المادة 81 مكرر 03 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 09-01 يتضمن ق م لسنة 2010، المرجع السابق.

7. ممثل عن الغرفة الفلاحية بالولاية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.

8. ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.⁶⁰

ثانيا: شروط العضوية في اللجان:

إشترط المشرع لكي تمارس لجان الطعن الإدارية مهامها أن يتوفر توفر أعضائها على شروط معينة لكي يلتحقوا بهذه اللجان.

أ-شروط العضوية في لجنة الدائرة :

نصّ المشرع الجزائري على أهم الشروط الواجب توفرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن في الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30-12-1968 في المادة 23 المتضمن قانون المالية⁶¹ وتتمثل هذه الشروط في :

- أن يكون هؤلاء الأعضاء من جنسية جزائرية
- أن لا يقل أعمارهم عن 25 سنة.
- التمتع بالحقوق المدنية⁶².
- أن يكون للمعضو معارف كافية عن الأشغال المسندة إلى اللجنة⁶³.

ولو قمنا بمقارنة لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة في الجزائر، وبين لجنة الطعن البلدية في فرنسا، من حيث الشروط الواجب توفرها في العضو اشترط المشرع الفرنسي أن يكون العضو

60_ هناك تعديل لتشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب الأمر رقم 15-18، المؤرخ في 30/12/2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 في المادة 27 منه والذي أضاف لهذه التشكيلة عضو لآخر وهو - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررًا. وبالنسبة لتعديل هذه المادة يدخل حيز التنفيذ ابتداءً من 01/01/2017.

61- الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30-12-1968 في المادة 23 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر ج، العدد 106، صادر بتاريخ 31/12/1968.

62- فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص 110

63- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 08-، 21 يتضمن ق م لسنة 2009، المرجع السابق.

في اللجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى، وهذا الشرط ليس له أثر في القانون الضريبي الجزائري، إنما اشترط المشرع الجزائري أن يكون العضو الذي يختاره م.ش.ب ، من بين المكلفين بالضريبة. ويتم تعيين الأعضاء في الشهرين (02) المواليين التجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، وتساوي مدة مهمتهم مدة مهمة م.ش.ب⁶⁴ وفي حالة الوفاة أو العزل أو الاستقالة لنصف عدد الأعضاء تصدر تعيينات جديدة حسب نفس الشروط السابقة الذكر،⁶⁵ ويخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 ق.إ.ج.⁶⁶

ولكن كاستثناء، لا تكون الإدارة الجبائية ملزمة بالسر المهني إزاء الإدارات المعنية والخبراء المدعويين لتقديم تقرير حول إعداد الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بتحديد العلاوات والتعويضات التي يطالبون الدولة والولايات والبلديات بها⁶⁷ كذلك لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني، إزاء قاصي التحقيق حول الوقائع موضوع الشكوى⁽⁶⁸⁾ وإزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منضمة المحاسبين، والخبراء المحاسبين المعتمدين، الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها، بالمعلومات اللازمة.

ب- شروط العضوية في اللجنة الولائية :

يخضع تعيين أعضاء اللجنة الولائية لنفس شروط تعيين أعضاء لجنة الدائرة وتم التعرض إليها في القانون الإجراءات الجبائية وهي كالتالي⁶⁹ :

1. أن يكون هؤلاء الأعضاء من جنسية جزائرية

2. أن لا يقل أعمارهم عن 25 سنة.

64_ مرجع نفسه.

و لمزيد من المعلومات بهذا الخصوص راجع العيد صالحى، المرجع السابق، ص 99.

65- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 37.

66- أنظر المادة 65 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

67- أنظر المادة 66 من ق.إ.ج، مرجع نفسه.

68- أنظر المادة 67 من ق.إ.ج، مرجع نفسه.

69- أنظر المادة 81 مكرر 01 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 08-، 21 يتضمن ق م لسنة 2009، المرجع السابق.

3. التمتع بالحقوق المدنية

4. أن يكون للعضو معارف كافية عن الأشغال المسندة إلى اللجنة.

ويتم تعيين أعضاء لجنة الطعن الولائية بعد انتخاب أعضاء المجلس الشعبي الولائي، ومدة عضويتهم هي نفس مدة عضوية م.ش.و، وفي حالة الوفاة أو العزل أو الاستقالة لنصف الأعضاء على الأقل تعين أعضاء جدد بنفس الشروط، كما يخضع هؤلاء الأعضاء للسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 من ق.إ.ج،⁷⁰ وذلك للمحافظة على أسرار المداولات والنقاشات التي توصلوا إليها وأي إخلال بالسر المهني يؤدي إلى التعرض لعقوبة.⁷¹

ج- شروط العضوية في اللجنة المركزية :

بالنظر إلى تشكيلة اللجنة المركزية للطعن، نلاحظ أنها تتشكل من ممثلي عدة وزارات وهم برتبة مدير على الأقل، تشترط من هؤلاء الأعضاء المحافظة على المبادئ الأساسية التي تتخذها الدولة من أجل الاستقرار العام و دفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.⁷²

ثالثا: اختصاصات لجان الطعن :

تختص لجان الطعن الإدارية على إبداء الرأي حول العمليات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة شريطة أن لا يكون هذا الأخير قد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن يكون قد قدم تظلم أمام مدير الضرائب أولاً، أما أجل الطعن أمام هذه اللجان فتم وفقاً لمواعيد محددة قانوناً.

70- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 41.

71- أنظر المادة 301 من القانون رقم 01/09 المؤرخ في 25/02/2009 المتضمن قانون العقوبات، ج. ر. ج، العدد 13.

72- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 71.

73- أمزيان عزيز، المرجع السابق ص 40

أ- إختصاص لجنة الدائرة للطعن:

تختص لجنة الدائرة للطعن بجميع الضرائب والرسوم المماثلة التي يقدم أصحابها اعتراضات إلى المدير الولائي للضرائب ويتعلق موضوع الطلب إما تصحيح خطأ ارتكب في إقرار أساس الضريبة، أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي⁷³.

وبالرجوع إلى المادة 01/81 مكرر نجد أن هذه اللجنة تختص بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات عن 2 مليون دج أو يساويها، وكذلك الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون للاختصاص المركز الجوارية للضرائب⁷⁴.

ب- اختصاص اللجان الولائية للطعن :

موضوع اختصاص اللجنة الولائية مماثل لموضوع اختصاص لجنة الدائرة،⁷⁵ وتختص اللجنة الولائية بإبداء رأيها في الطلبات التي يقسمها المكلفون بالضريبة والتي ترمي إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.⁷⁶

74- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق م لسنة 2015، المرجع السابق.

75- أيت العربي محمد عبد النور، خليل ياسين، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015، ص 31.

76- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق م لسنة 2015، المرجع السابق.

77- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق م لسنة 2015، المرجع السابق.

وقد كانت اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة، طبقا لقانون المالية سنة 1986 وفقا للمادة 459 من هذا القانون مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال في حالة الاختلاف بين المكلف الخاضع لنظام تقدير الإداري، والإدارة الضريبية ملزمة بعرض النزاع عليها.

وتختص اللجنة الولائية بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المقيدة بقيمة الحصاة التي يجب أن تتجاوز 02 مليون دج وتقل أو تساوي 70 مليون دج والتي أصدرت الإدارة الضريبية مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.⁷⁷

ج- اختصاص اللجنة المركزية للطعن :

يكون اختصاص اللجنة المركزية من حيث الموضوع مماثلا للاختصاص للجنة الولائية ولجنة الدائرة، إذ تختص هذه اللجنة في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة⁷⁸ التي ترمي إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

78- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق م لسنة 2015، المرجع السابق

- وتجدر الإشارة إلى أن هناك تعديل بالنسبة للاختصاص للجنة الولائية للنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فيما يتعلق بالقيمة المالية التي يجب أن يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) وهذا التعديل بموجب المادة 27 من الأمر رقم 15-18 المؤرخ في 2015/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2016. ويدخل هذا التعديل حيز التنفيذ إبتداءا من 2017/01/01

- كما استحدث هذا التعديل بموجب الأمر رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب والرسوم على رقم الأعمال والتي تتشكل من : 1/ محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا، 2/ المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير. 3/ ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير. 4/ ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير. 5/ ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير 6/ ممثل عن الغرفة الجزائرية للصناعة والتجارة. 7/ ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية، ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وتختص هذه اللجنة في القضايا التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

78_ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ص 43.

والاختلاف بين هذه اللجان يكمن في الحصص الضريبية لكل لجنة⁷⁹ تختص اللجنة المركزية في القضايا التي تكون مبالغها الإجمالية من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تفوق 70 مليون دج، كذلك تختص اللجنة المركزية بالنظر في الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.⁸⁰

الفرع الثاني

الفصل في قرار لجان الطعن وطبيعة الآراء التي تصدرها

سنحاول من خلال هذا الفرع دراسة كيفية تقديم و تبليغ هذه اللجان لآرائها والطبيعة القانونية لهذه الآراء.

أولاً: كيفية تقديم لجان الطعن لآرائها

بعد أن تستقبل اللجان الإدارية للطعن طلبات المكلفين بالضريبة إليها تقوم بتفحص ودراسة الملفات المعروضة أمامها وتطلع على تقرير مدير الضرائب بالولاية،⁸¹ ثم تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم بغرض سماع أقوالهم فعلى اللجنة أن تقوم بتبليغهم بهذه الإستدعاءات قبل (20) عشرين يوماً من تاريخ انعقادها.⁸²

و للمزيد من المعلومات في هذا الخصوص أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 24/06 يتضمن ق م لسنة 2007، المرجع السابق.

79- أيت العربي محمد عبد النور، خليل ياسين، المرجع السابق، ص 31.

80- أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق م لسنة 2015، المرجع السابق.

81- فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص 119.

82- المادة 81 مكرر 01 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008.

تجتمع اللجان الإدارية للطعن بناء على استدعاء رئيسها وبشرط توفر النصاب القانوني والمتمثل في:

- أ- بالنسبة للجنة الدائرة، فإنها تجتمع بتوفر النصاب القانوني والمحدد بثلاثي الأعضاء (2/3).⁸³
- ب- بالنسبة للجنة الولائية تكون اجتماعاتها صحيحة بتوفر النصاب المحدد قانونا وذلك بحضور (07) سبعة أعضاء.⁸⁴
- ج- بالنسبة للجنة المركزية لا تكون اجتماعاتها صحيحة إلا بحضور 04 أعضاء على الأقل.⁸⁵
- وعندما يتوفر النصاب القانوني تعقد اللجنة اجتماعاتها، بحيث يبدي كل عضو في القضية رأيه مع تسببيه، وتقوم اللجنة بمناقشة تلك الآراء، وتصدر بذلك رأيا بعد المداولة مع ضرورة حضور أغلبية الأعضاء وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.⁸⁶
- تبدي لجنة الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة والرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.⁸⁷

ثانيا: تبليغ قرار اللجان:

بعد صدور الرأي من طرف لجان الإدارية للطعن يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس.

- أ- بالنسبة لرأي كل من لجنة الدائرة ولجنة الولاية للطعن : فإن الكاتب يبلغ تلك الآراء خلال 10 أيام من تاريخ اختتام الأشغال، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز

83- العبد صالح، مرجع سابق، ص 99.

84- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح القانون الإجراءات الجبائية)، طبعة منقحة، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 15 .

85- مرجع نفسه،.

86- المرسوم التشريعي رقم 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994، المرجع السابق.

87- المادة 01/81 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 49 من القانون رقم 06-24 المتضمن ق م لسنة 2007، المرجع السابق.

الجواري للضرائب، بالنسبة للآراء لجنة الدائرة وإلى المدير الولائي للضرائب بالنسبة للآراء اللجنة الولائية⁸⁸.

ب- أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن فإن الكاتب يقوم بتبليغها خلال أجل 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁸⁹.

ج- أما بالنسبة لتبليغ آراء اللجان إلى المكلف بالضريبة، ففي حال صدور رأي يتعلق بمضمونه بتخفيض أو الإعفاء من دفع مبلغ الضريبة يتم إبلاغه إلى المكلف بالضريبة المعني، بعد انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ويبلغ الرأي خلال شهر من تاريخ صدوره، وذلك حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو من طرف رئيس مركز الجواري للضرائب⁹⁰.

أما فيما يتعلق بالقرار الذي تصدره اللجنة قد يكون صريحا أو ضمنيا، بحيث يصدر القرار خلال 04 أشهر من يوم تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة⁹¹.

يجب أن يشمل رأي اللجنة البيانات التالية:

1. اسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في المداولة للإصدار الرأي.
2. تاريخ صدور الرأي
3. ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف بالضريبة
4. الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.

88- بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 34.

89- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 122.

90- زيدان سعيدة، زواوي تسيانة، المرجع السابق، ص 77.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يشر إلى إمكانية الطعن القضائي، من عدمه قبل انقضاء المدة المحددة للإصدار للجان قرارها حول الطعون المرفوعة.

91 - المادة 81 ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المرجع السابق.

5. رأي اللجنة وتسببها لهذا الرأي.⁹²

وفي حالة لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور، فإن سكوتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وعليه يجوز للمكلف بالضريبة رفع دعواه أمام القضاء المختص خلال 04 أشهر من انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن.

ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء اللجان

بما أن إجراء اللجوء إلى لجان الطعن إجراء اختياري فكيف يمكن تكييف الآراء التي تصدرها هذه اللجان، هل هي ملزمة أم غير ملزمة؟

الآراء التي تصدرها اللجان ملزمة، ولها حجتها القانونية في مواجهة أطراف النزاع وقابلة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء،⁹³

لكن هناك استثناء أين يمكن لإدارة الضرائب تأجيل تنفيذ الرأي إلى غاية الفصل فيه، و يكون ذلك عندما يكون رأي اللجنة غير مؤسس، ففي هذه الحالة يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب تعليق تنفيذ هذا الرأي، و يشترط تبليغ المكلف بذلك.⁹⁴

و ما يمكن استخلاصه عن آراء اللجان أنها آراء استشارية تسعى لتقريب وجهات النظر بين المتخاصمين.

92- حسين فريجة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 55.

93- عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 79.

94- المادة 04/81 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 19 من قانون رقم 10-13، مؤرخ في 22 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010. "

المطلب الثاني

إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة

لجان الطعن الثلاثة التي تناولناها سابقا ترفع الطعون إليها اختياريا في مجال الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة أما في مجال حقوق التسجيل فهناك لجنة إدارية للطعن ، تختص بالطعون المقدمة في هذا المجال تتمثل في لجنة المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل أو ما يسمى بلجان التوفيق(*) استحدثت هذه اللجان على مستوى المديرية الولائية للضرائب والهدف من اللجوء إلى هذه اللجنة هو التوصل لحل النزاع بطريقة ودية بين مصالح إدارة الضرائب و مصلحة المكلف بالضريبة التسجيل.⁹⁵ و من خلال هذا المطلب سنقوم بدراسة تشكيلة لجنة المصالحة، و اختصاصها و الطبيعة القانونية للآراء هذه اللجنة.

الفرع الأول

النظام القانوني للجنة المصالحة

أولا : تشكيلة لجنة المصالحة

على مستوى مديرية الضرائب بالولاية توجد مصلحة تقويم التي تقوم بإعادة الحق المعني بالتسجيل إذا قبل صاحب الشأن بالتقويم يدفع المبلغ أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما في حالة رفض التقويم يتقدم باعتراض أمام لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية، و تتشكل هذه اللجنة من :

* أطلق المشرع تسمية لجان التوفيق على هذا النوع من اللجان المختصة في مادة حقوق التسجيل، و ذلك من خلال نص المادة 102 من قانون التسجيل و لذلك نرى أنه من الأرجح تسمية هذه اللجان بلجان المصالحة، كما يرى العديد من الباحثين و المختصين قبل صدور القانون المالية لسنة 1991 كان يطلق عليها بلجنة التوفيق الولائية.

95- أنظر المادة 38 مكرر 02 ق إ ج معدلة بموجب قانون رقم 10-13 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، المرجع السابق.

1. مديرية الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.
2. مفتش التسجيل.
3. مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارية.
4. قابض الضرائب المباشرة.
5. مفتش الضرائب المباشرة .
6. موثق تعيينه الفرقة الجهوية للموثقين المعنية .
7. ممثل عن إدارة الولاية.⁹⁶

أما بالنسبة لمهام اللجنة يقوم بها المفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية و حضوره المكلف بالضريبة الجلسات يكون بصفة استشارية.⁹⁷

ثانيا: اختصاصات لجنة المصالحة

تختص لجان المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل بالنظر في التقديرات الضريبة بالنسبة لجميع العقود و التصريحات التي تثبت⁹⁸ نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن و البواخر، كما تعمل اللجنة على إيجاد اتفاق ودي بين المكلف و الإدارة الضريبية، الحق في ايجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه.⁹⁹

96- أنظر المادة 102 من الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون التسجيل ج ر عدد 81 لسنة 1976.

97- زيدان سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 58.

98- مقراني ليدية، أمغار ليندة، الشكوى الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص القانون العام الداخلي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013-2014، ص 58.

99- أنظر المادة 38 مكرر 02 من ق إ ج معدلة بموجب قانون رقم 10-13 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، المرجع السابق.

فإذا اكتشفت الإدارة أن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد أو المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي تقوم الإدارة الجبائية على العمل لإيجاد اتفاق بين أطراف العقد بحيث تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا تمت الموافقة يعتبر العقد صحيحا و بالتالي يتم التوقيع على التعهد بدفع الرسوم المستحقة و يتم المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، أما في الحالة العكسية أي عدم الحصول على اتفاق ودي ترفع الإدارة الجبائية الأمر إلى لجنة المصالحة،¹⁰⁰ و الملاحظ أن الإدارة الضريبية هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة فليس المكلف بالضريبة عكس التظلم أمام لجان الطعن أين يرفع المكلف بنفسه تظلمه.

100- فيلالي مراد، لوني يوسف، المرجع السابق، ص 23.

ولمزيد من المعلومات بهذا الخصوص راجع عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 57.

الفرع الثاني

الفصل في قرار لجنة المصالحة و طبيعة الآراء التي تصدرها

أولاً: تقديم لجنة المصالحة لآرائها

يتم استدعاء المكلف بالضريبة في اجل عشرين (20) يوماً على الأقل قبل تاريخ الاجتماع، و يعتبر هذا الإجراء جوهرى ليتمكن من الإدلاء بأقواله و تقديم ملاحظاته مكتوبة أو شفهيًا كذلك ، و اعتبر مجلس الدولة في قرار له عدم استدعاء المكلف بالضريبة خرقاً للإجراء جوهرى و هو الإخلال لحق الدفاع¹⁰¹، و إكفانيتهم بالاستعانة بمستشار أو يعينون وكيلا عنهم مؤهلاً قانوناً للدفاع عن حقوقهم، و يكون استدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام أو إشعار موصى عليه مع إشعار بالاستلام . و يعد هذا الاستدعاء قاطعاً للتقدم و يجب إرساله خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد.

إذا لم يتوصل أطراف الخصومة إلى اتفاق أو غياب المكلف أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة تصدر اللجنة رأياً و المقترنة بعدم الاتفاق أو غياب الأطراف و عدم إرسال ملاحظاتهم، إما في الحالة العكسية و المقترنة باتفاق الأطراف و إرسال ردهم و حضورهم يتم التوقيع على تعهد من المكلف بالضريبة و يصادق عليه المدير الولائى للضرائب ، و يصبح نافذاً في مواجهة الأطراف.¹⁰²

و في حالة عدم التوصل إلى اتفاق تصدر اللجنة رأياً يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائياً، و ذلك في أجل 20 يوماً ابتداء من تبليغ رأي لجنة المصالحة. و تبليغ الزيادة إلى المكلف بواسطة

101- مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 79،78.

102- بديرية يحي، المرجع السابق، ص 124،125 .

رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام،¹⁰³ و في حالة رفض المكلف دفع الرسوم و الزيادات خلال عشرة أيام (10) يحرر في حقه سند تحصيل.¹⁰⁴

ثانيا: الطبيعة القانونية للآراء لجنة المصالحة

تعتبر آراء لجنة المصالحة آراء نافذة في حق المكلف بالضريبة، و في حالة رفضه دفع ما عليه من حقوق ضريبية المطالب بها من طرف اللجنة، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند التحصيل الذي ينفذه المدير الولائي للضرائب و ذلك من خلال وضع عليه التأشير التنفيذية و إرساله إلى قابض الضرائب للقيام بالتحصيل، وفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بهذه الآراء بإمكانه الطعن أمام القضاء الإداري المختص .

103- هاملي محمد "شرط الميعاد في المنازعات الضريبية" مداخلة أقيمت في إطار الملتقى الوطني: حول الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أبريل 2008، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قالمة ، ص 128 .
104- أنظر المادة 38 مكرر 02، ق إ ج معدلة بموجب قانون رقم 10-13 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، المرجع السابق.

خلاصة الفصل الأول

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الإدارية في التشريع الجزائري، إذ تعتبر هذه المرحلة مهمة و حاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة، و أيضا هي وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى.

و بينا أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، فيمكن له التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، و تعتبر هذه المرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء، وهي مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية و الشكلية لا يمكن مخالفتها و إلا رفضت الشكوى، و في حالة إصدار الإدارة لقرار لم يلق رضا المكلف، يبقى لهذا الأخير سبيل آخر ، و ذلك بتقديم طعنه أمام اللجان الإدارية التي تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة، التي تهدف إلى تصحيح أخطاء في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، لكن اللجوء إلى هذه اللجان تكون بصفة اختيارية ، بحيث يمكن الطعن فيها أمام القضاء الإداري المختص الذي يعتبر الطريق الأخير الذي يبقى أمام المكلف بالضريبة للجوء إليه.

الفصل الثاني

الإجراءات القضائية في منازعات الضرائب

لقد اشترط المشرع الجزائري إتباع طريق التظلم الإداري قبل رفع الدعوى الجبائية بهدف التقليل من عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، وكذلك للوصول إلى إيجاد حل على مستوى الإدارة وإعطاء لها فرصة لإعادة النظر في القرارات التي تصدرها قبل رفع المكلف لدعوى أمام القضاء، وفي حالة شعور المكلف بالضريبة بأنه متضرر من القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية أو لم يقتنع بالقرار الصادر عن المدير الولائي لضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب كذلك لم يرضيه قرار لجان الطعن، ففي هذه الحالة المكلف بالضريبة قد استوفى جميع طرق الطعن الإدارية، لذلك يمكن له رفع نزاعه أمام الجهات القضائية المختصة و ذلك بموجب دعوى قضائية يطالب فيها بإبطال القرارات الصادرة عن الإدارة.

و مما لا شك فيه أن رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية من أجل الوصول إلى إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد قيمة الضريبة أو عند تسويتها و الوصول إلى إصدار حكم قضائي يحمي حقوق المكلف بالضريبة سواء بإلغاء تلك الضريبة أو تخفيضها أو رد المصاريف التي دفعها دون وجه حق، ورفع دعوى أمام القضاء يكون وفقا لشروط و إلا فسوف تكون دعواه تحت طائلة عدم القبول.

و عليه سنحاول من خلال هذا الفصل إلى عرض الإجراءات القضائية لتسوية المنازعات القضائية ابتداء من رفعها أمام المحاكم الإدارية وصولا إلى الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة و بالتالي قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

في (المبحث الأول) سنتناول فيه تسوية المنازعات الضريبية أمام المحكمة الإدارية، و في (المبحث الثاني) نتناول فيه المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة .

المبحث الأول

الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية

تختص المحكمة الإدارية تطبيقا للمعيار العضوي في النظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة و هذه الدعوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها اثر موقف، حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وهذا ما تناولته المادة 800 و 804 من القانون نفسه.¹⁰⁶

و قيد المشرع الجزائري رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة يقدمها المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بتوفر مجموعة من الشروط و الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و كما هو منصوص أيضا في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ويقاس نجاح أي قضاء بمدى الخضوع لتنفيذ أحكامه، لذلك فمن الضروري جدا من وجود حماية أكيدة للمكلفين بالضريبة وذلك بإصدار أحكام تحمي حقوق المطالبين بها من تعسف الإدارة مع ترجمة منطوق تلك الأحكام على أرض الواقع لتنفيذها.¹⁰⁷

و عليه فسوف نتناول في هذا المبحث شروط رفع دعوى الجبائية في (المطلب الأول) و إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية في (المطلب الثاني).

106- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلى، المرجع السابق، ص77.

107- يعيش تمام أمال، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص قانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص05

المطلب الأول

شروط رفع الدعوى الجبائية

لكي تنتظر المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية لا بد من توفر مجموعة من الشروط وارتباطها بمجموعة من الإجراءات لقبولها سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، لذلك سنحاول تتبع ما ورد من طرف المشرع الجزائري بخصوص هذه الدعوى.

الفرع الأول

دعوى المكلف بالضريبة

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، و باختلاف القرار المطعون فيه من جهة أخرى، بالإضافة إلى الشروط العامة لقبول الدعوى القضائية و المتمثلة في شرط المصلحة و توفر الصفة و أهلية التقاضي وهناك شروط أخرى نص عليها المشرع و هي كالتالي :

أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق

كأصل فإن التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازي في المنازعات الإدارية، لكن و بالمقابل فنجد شرطاً إلزامياً في المنازعات الضريبية، بحيث لا يمكن رفع أي دعوى في غياب هذا الشرط لأن المنازعات الضريبية من نوع خاص، إلى جانب ذلك فإن التظلم إجراء يهدف إلى حل المنازعات الضريبية بطريقة ودية لتخفيف العبء على القضاء كما يضع حداً للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.¹⁰⁸

108- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص126 .

يعرف التظلم الإداري المسبق انه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون خلال الطلب المرفوع من طرف المتظلم يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها قصد الحصول على حقوقه و تصحيح وضعيته.¹⁰⁹

و بالإطلاع على المواد 70 - 71 - 72 - 73 من ق.ا.ج، يتبين بأن التظلم الإداري المسبق يعد شرط وجوبي لقبول الدعوة الضريبية أمام القضاء، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/12/25، و بالرجوع إلى هذه النصوص القانونية نجد المشرع ألزم على المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب،¹¹⁰ و الهدف من التظلم الإداري المسبق يكمن في إبقاء الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية للتوصل لإيجاد حل قبل اللجوء إلى القضاء،¹¹¹ هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 006326، الصادر بتاريخ 2004/02/25، و الذي جاء فيه: ".... و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وفي حالة عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولاً شكلاً."¹¹²

109_ خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوة، تجاوز السلطة، و دعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 2001، ص 65.¹⁰⁹

110- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 67 .

111 Grousclaud jaques, Marchessou, Philippe, procédures Fiscale, Dalloz ,04eme édition, Paris,2007 ,p232.

112-مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 104،105 .

ثانيا: مواعيد رفع الدعوى

ترتبط المنازعات الضريبية بمواعيد محددة لا يمكن مخالفتها، و عدم احترامها ينتج عنها رفض الشكوى و بالتالي سقوط حقه، و بإستقراء نص المادة 82 من ق.ا.ج،¹¹³ نجدها أوجبت المكلف بالضريبة بأن يتقيد بالآجال المنصوص عليها من هذا القانون بحيث يتيح له المشروع الجبائي مدة أربعة (04) أشهر لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

و تحسب مدة أربعة أشهر كمايلي:

1. من تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار المتضمن القرار المتخذ برفض الشكوى.
2. من تاريخ انقضاء المدة الممنوحة للإدارة الضرائب للعمل في الشكوى، و في حالة سكوتها 04 أشهر بعد انقضاء 06 أشهر المخصصة للبت في الشكوى من المدير الولائي و مدير المؤسسات الكبرى للفصل في النزاع و 04 أشهر بعد انقضاء 08 أشهر المخصصة للبت في الشكوى بعد اخذ رأي الإدارة المركزية.
3. من تاريخ تبليغ إدارة الضرائب المكلف للآراء لجان الطعن الإدارية.
4. من تاريخ انتهاء الآجال الممنوحة للجان الطعن الإدارية للبت في طلبها و هي مدة 04 أشهر
5. و في حالة سكوت الإدارة و عدم الرد على الشكوى المكلف، فيعتبر سكوتها رفضا و بالتالي يبدأ سريان الآجال من آخر يوم من المدة القانونية الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على التظلم.

113 - محيو احمد، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق، وبيوض خالد، د. م. ج ، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003، ص75.

ولمزيد من المعلومات بهذا الخصوص أنظر المادة 82 من ق ا ج، المرجع السابق.

ثالثا : الشروط المتعلقة بالعريضة :

بالإضافة إلى الشروط العامة التي يجب أن ترفق عريضة المكلف بالضريبة و المنصوص عليها في ق.ا.م.ا، في نص المادة 15 منه،¹¹⁴ نص المشرع كذلك على شروط خاصة و التي يجب أن تستوفي لبعض الشكليات و نجد من هذه الشروط ما يتعلق بشكل و محتوى العريضة و المنصوص عليها في ق.ا.ج.

أ- الشروط الشكلية :

1. تحرير العريضة على ورق عادي:

قبل تعديل المادة 83 فقرة أولى من ق.ا.ج بموجب قانون المالية لسنة 2008، كان يشترط تحرير العريضة على ورق مدموغ والذي يقصد به الورق العادي و عليه الطابع الضريبي الخاضع لقانون الطابع، لكن هذا الشرط المتعلق بدمغ العريضة قد تم إلغائه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.¹¹⁵

114- تنص المادة 15 من القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الادارية، الجريدة الرسمية، عدد 21 لسنة 2008، على ما يلي: "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى ، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات التالية:
الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى،
اسم و لقب المدعي و موطنه،
اسم و لقب و موطن المدعى عليه، فان لم يكن له موطن معلوم، فاخر موطن له،
الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي،
عرضا موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى،
الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى."
115- انظر المادة 01/83 من ق.ا.ج، المعدلة بموجب المادة 28 من قانون رقم 07-12، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر عدد 82 ، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

2. أن تكون العريضة موقعة من طرف محامي :

تعتبر عريضة إفتتاح الدعوى المحرك للخصومة و لذلك يجب إحترام قواعد موضوعية مسبقا يتوقف عليها قبولها مسبقا، و تمثيل الخصوم يكون بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية، و إلا كانت العريضة تحت طائلة عدم القبول.¹¹⁶

ب-الشروط الموضوعية :

1. أن تتضمن العريضة عرض صريح للوقائع

أوجب ق.ا.ج، أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية أن تتضمن عرضا صريحا للوقائع التي لها صلة بالنزاع و الحجج القانونية التي تثبت صحة تصريحات المدعي،¹¹⁷ و العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، فيجب على المكلف بالضريبة عرض ما يثبت صحة أقواله، لذلك يجب أن تكون مؤسسة، و أي تشكيك في العبارات الواردة فيها لا تتضمن أي ضرر محقق الوقوع تكون محل رفض.¹¹⁸

116 _ أنظر المادة 826 من ق إ م إ، المرجع السابق.

117- فنيدس احمد، المرجع السابق، ص144.

118- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص ص، 93، 94.

2. إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه

إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه من الشروط الإلزامية لقبول عريضة الدعوى الضريبية وإلا كانت محل رفض قبول الدعوى لعدم إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه،¹¹⁹ وهذا الشرط تناولته المادة 02/83 من ق.ا.ج، بنصها: " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، فيجب أن يرفق الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه." بحيث أصدرت المحكمة العليا في هذا المجال قرار بتاريخ 1991/07/07.¹²⁰

بينما يرى الفقيه (فليب بيرن) أن انتماء المنازعات الضريبية إلى دعوى القضاء الكامل، يجعل المكلف بالضريبة ملزماً باستصدار القرار السابق حتى و في حالة وجود القرار الأصلي المتعلق بفرض الضريبة، و المكلف لا يمكنه الطعن في قرار الضريبة بل عليه الطعن في القرار الراض لإلغاء أو تعديل القرار الأصلي، و يتضح لنا من خلال هذا الرأي أن المكلف بالضريبة القيام بتنظيم إداري أولاً، و هو الإجراء الذي ينتج عنه القرار الذي يرفقه المكلف بعريضة دعواه.¹²¹

3. أن تتضمن العريضة عرضاً صريحاً للطلبات

أوجب المشرع الجزائري أن يلتزم المكلف بالضريبة بحدود خاصة أثناء عرض طلباته إذ لا يجوز للمكلف أن يعترض على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه أمام المحكمة

119- فنيديس احمد ، المرجع السابق ، ص 146.

120- قرار المحكمة العليا ، رقم 64255، الصادر بتاريخ 1991/07/07، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية ، العدد 04، لسنة 1991، ص233.

121 - لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014-2015، ص26.

الابتدائية إلى المدير الولائي للضرائب،¹²² لكن و إستثناءا يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلبات جديدة أمام المحكمة الإدارية لم يسبق أن تضمنها في شكايته لكن شريطة أن تكون في حدود مقدار الضريبة المخفضة و أن يتقدم بهذه الطلبات في العريضة الإفتتاحية للدعوى.¹²³

الفرع الثاني

دعوى إدارة الضرائب

الدعوى الضريبية لا تقتصر فقط على المكلف بالضريبة، بل يجوز أيضا لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف أمام المحكمة الإدارية و ذلك في حالتين و هما: عرض مدير الولائي للضرائب شكوى المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية،¹²⁴ و كذلك طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية، عندما يكون رأي اللجنة مخالفا للقانون.¹²⁵

أولا: ميعاد رفع الدعوى الضريبية

بالعودة الى نص المادة 04/81 من ق.إ.ج، فنجدها تنص على أنه في حالة عدم الموافقة على رأي اللجنة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب سواءا كان السبب مخالفة رأي اللجنة للقانون أو كان غير مؤسس، في هذه الحالة تقوم

122- العبد صالحى، المرجع السابق، ص106.

123- انظر المادة 03/83، من ق.إ.ج، المرجع السابق.

124- انظر المادة 02/79 من ق.إ.ج، المرجع نفسه.

125- انظر المادتين 02/301 و 04/302 من قانون 26/90 ، المؤرخ في 1990/12/21، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر، رقم 57 لسنة 1990.

هذه السلطات برفع نزاعها أمام القاضي الإداري في أجل (01) شهر الذي يلي تاريخ اصدار اللجنة لرأيها، و يشترط في ذلك تبليغ الشاكي.¹²⁶

ثانيا: عريضة إدارة الضرائب

يجب تضمين عريضة إدارة الضرائب ببعض الشكليات سواءا ما تعلق بشكلها أو موضوعها:

أ- **الشروط الشكلية:** بالرجوع إلى مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع الجزائري لم يحدد شكل معين للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية، و يلاحظ انه من الضروري أن تحدد الإدارة و بدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها أثناء عرض النزاع أمام المحكمة الإدارية، فلم يتناول القانون ما يتعلق بدعوى الإدارة الضريبية إلا من خلال ما نص عليه بخصوص إعفاء الدولة و الولاية و البلدية و المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل.¹²⁷

و الملاحظ أن القانون الخاص لم يرد في هذا الخصوص شكل معين للعريضة، لذا نعود الى القانون العام مراعاة لمبدأ الخاص يقيد العام، و نجد في ق.إ.م.إ. بالإضافة إلى الشروط العامة التي يجب أن ترفق عريضة الدعوى والمتمثلة في شرط الصفة، المصلحة و الأهلية ، نص المشرع كذلك على شروط خاصة و المتمثلة في تحرير عريضة مكتوبة موقعة تودع

126- تنص المادة 04/81 من ق.ا.ج، على مايلي: تنص المادة 04/81 من ق.ا.ج، " عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي، و يشترط تبليغ الشاكي بذلك. "

127- انظر المادة 01/827 من ق.ا.م.ا، المرجع نفسه.

بأمانة ضبط المحكمة موقعة من صاحبها أو ممثلها أو محاميها، وخذا وفقا لنص المادة 14 من القانون نفسه.¹²⁸

ب- الشروط الموضوعية:

1. عرض الوقائع: ألزم المشرع لقبول العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية أن تحتوي صراحة على عرض الوقائع المتعلقة بالنزاع و الحجج القانونية التي تثبت صحة تصريحات المدعي من عدمها.¹²⁹
2. تسبيب العريضة: العريضة التي يتم تقديمها أمام المحكمة الإدارية تكون مسببة تسببا كافيا، و نجد أن عريضة إدارة الضرائب تختلف عن تلك المقدمة من طرف المكلف إذ تأخذ عريضة إدارة الضرائب طابعا خاصا تميزها عن تلك التي يقدمها المكلف لكونها تحتل وضعية ممتازة تسمو على الأفراد كونها تسعى لتحقيق منفعة عامة إذ بإمكانها تغيير الأوجه المثارة في النزاع ، فباستطاعتها تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفعوها، حتى و لو كانت هذه الأوجه تخالف النظام العام.¹³⁰

128- تنص المادة 14 من ق.إ.م.إ. على: "ترفع الدعوى أمام المحكمة بعريضة مكتوبة، موقعة و مؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف".

130- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 73.

130- المرجع نفسه.

3. عرض صريح للطلبات: طلبات الإدارة الضريبية يجب أن تحتوي صراحة على عرض الوسائل، و عندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب للولاية يجب ان يكون مرفقا بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.¹³¹

المطلب الثاني

إختصاص المحكمة الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية

وفقا لنص المادة 800 من ق.إ.م.إ نجد بأن المحاكم الإدارية جهات الولاية العامة التي تفصل في المنازعات الإدارية، و باعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل.¹³² و بصور ق.إ.م.إ، نجد في نص المادة 02/801 تنص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل.¹³³

الفرع الأول

الإختصاص النوعي

باستقرار نص المادة 82 من ق، إ، ج فإنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المختصة و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي لم ترض المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية، كما يمكن الطعن في هذه القرارات بعد أخذ رأي لجان الطعن.¹³⁴

131- المرجع نفسه، ص 74.

132- تنص المادة 800 من ق.إ.م.إ على ما يلي: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها."

133- انظر المادة 02/801 من ق.إ.م.إ، المرجع نفسه.

134- انظر المادة 82 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

أما فيما يخص قانون إ.م.إ. وفقا لنص المادة 800 منه، نجد بأن المحاكم الإدارية هي الجهات المختصة التي تفصل في المنازعات الإدارية باعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل،¹³⁵ و أتت هذه المادة لكي تثبت مبدأ الاختصاص العام للمحاكم الإدارية في جميع القضايا التي تكون فيها أحد أشخاص القانون العام التقليدية طرفا فيها، إذ تختص بالفصل كدرجة أولى بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، بينما لا يعود للمحاكم المدنية إلا ما نص عليه القانون صراحة.¹³⁶

الفرع الثاني

الإختصاص الإقليمي

تطبيقا لما نصت المادة 803 من ق.إ.م.إ، بأنه يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و 38 من هذا القانون.¹³⁷

وعليه فالقاعدة العامة أنه يؤول الإختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن المدعي عليه، و إذا لم يكن له موطن معروف فيعود الإختصاص

135- انظر المادة 800 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

136- بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص56.

139 - تنص المادة 37 من ق.إ.م.إ، على: "يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه، و إن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، و في حالة اختيار موطن، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك."

تنص المادة 38 من نفس القانون: "في حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة التي يقع في دائرة اختصاصها موطن احدهم."

للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، و في حالة اختيار موطن يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار.

و في حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن أحدهم.

أما إستثناءا على تطبيق القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة 803 ق.إ.م.إ نجد المادة 804 من هذا القانون ينص على أنه: ترفع الدعاوى في مادة الضرائب و الرسوم وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.¹³⁸

وعلى هذا الأساس يكون الإختصاص في مواد الضرائب و الرسوم للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة، سواء كانت الدعوى من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف الإدارة الضريبية.¹³⁹

المطلب الثالث

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

التحقيق في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة إدارية التحقيق فيها إجباري، سواء أمام المحاكم الإدارية أو أمام مجلس الدولة،¹⁴⁰ لذا خصص لها المشرع بعض الأحكام بحيث

138- انظر المادة 804 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

141- المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية) المنازعات الضريبية، المرحلة القضائية، ماي 2003، ص03.

142- بودريوه عبد الكريم، «هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي، كأساس للاختصاص القضاء الإداري» من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديدة، كلية الحقوق، جامعة جيلالي الياس، سيدي بلعباس، 28-29 أفريل، 2009، غير منشور.

نجده يطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق على جميع الدعاوى الإدارية، كما يطبق إجراءات خاصة للتحقيق و المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

فعلية عند تقديم العريضة و تسجيلها في كتابة ضبط المحكمة الإدارية يباشر القاضي الإداري بالتحقيق فيها، و عليه فسوف نتطرق في هذا المطلب إلى الإجراءات العامة للتحقيق في (الفرع الأول) والإجراءات الخاصة للتحقيق في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإجراءات العامة للتحقيق

تتمثل إجراءات التحقيق¹⁴¹ العامة في منازعة الضرائب في تلك الإجراءات المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وأهمها كل ما تعلق بتعيين قاضي مقرر وتبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات، كذلك الإجراءات المتعلقة بالصلح.¹⁴²

أولاً: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة ضبط تحت إشراف القاضي المقرر.¹⁴³

143- التحقيق عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

142- فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص147.

143- انظر المادة 838 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

و جاء في المادة 840 من نفس القانون، أن كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق تبلغ إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الإقتضاء.

كما يتم تبليغ طلبات التسوية و الإعذارات و أوامر الاختتام و تاريخ الجلسة بنفس الأشكال، و يشير في تبليغ العرائض و المذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.¹⁴⁴

كما تناولت المادتين 19 و 18 من ق.إ.م.إ. شكل و بيانات محضر التكليف بالحضور الذي يتولى المحضر القضائي تحريره و تسليمه إلى الخصوم، حيث يجب احترام أجل 20 يوم على الأقل بين تاريخ تسليم التكليف بالحضور و التاريخ المحدد للأول جلسة.¹⁴⁵

و في حالة عدم إحترام أحد الخصوم للأجل الممنوحة لتقديم مذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعذارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، و في حالة القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ يجوز منح أجل جديدة.¹⁴⁶

و إذا لم يقدم المدعي رغم الأعذار الموجهة له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر تنازلا، وأضافت المادة 851 أنه في حالة عدم تقديم المدعي عليه رغم إعذاره أية مذكرة يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعرضية.¹⁴⁷

144- انظر المادة 840، من ق.إ.م.إ.، المرجع نفسه.

145- انظر المادتين 18 و 19، من ق.إ.م.إ.، المرجع السابق.

146- انظر المادتين 849 و 850، من ق.إ.م.إ.، المرجع نفسه.

147- المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية) المنازعات الضريبية، المرحلة القضائية، ماي، 2008، ص ص 8، و 9.

وتبليغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض و المذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها دون إستخراج نسخ عنها يبلغ جزء مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط و أخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتًا خلال أجل يحدده،¹⁴⁸ أما ما يتعلق بالمذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبليغ و يصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم.¹⁴⁹

ثانيا: تعيين القاضي المقرر

بالرجوع إلى نص المادة 844 من ق.إ.م.إ. تنص : «يعين رئيس المحكمة الإدارية 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 و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع.»¹⁵⁰

ثالثا : محاولة الصلح

الصلح يتم إجراءه في أية مرحلة تكون عليها الدعوى سواءا بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد أخذ موافقة الخصوم،¹⁵¹ و في حالة الصلح يحرر رئيس تشكيلة الصلح محضر يبين ما وقع الاتفاق عليه و يأمر بتسوية النزاع و غلق الملف، وهذا

148- انظر المادتين 841 و 842 ، من ق.إ.م.إ. ، المرجع السابق.

149- انظر المادة 845 من ق.إ.م.إ. ، المرجع نفسه.

150- انظر المادة 844 من ق.إ.م.إ. ، المرجع نفسه.

151- حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية ، عالم الكتب القاهرة ، مصر ، 1981، ص 233.

الأمر غير قابل لأي طعن،¹⁵² كن فيما يخص المنازعات الضريبية، فهناك من يتساءل عن قابلية إجراء الصلح في المنازعات الضريبية بما أنها من الدعاوى الإدارية.

تجدر الإشارة بأنه لا يجب العمل بالصلح في المنازعات الضريبية لأن موضوعها يرتبط بتحصيل مبالغ مالية والتي تعتبر ديونا للخزينة العمومية، طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات الدستورية في المادتين 64 و 13/122 من دستور 1996.¹⁵³

وبالتالي لا يمكن للإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بمصالح الخزينة العمومية، وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضريبة. .

الفرع الثاني

الإجراءات الخاصة للتحقيق

إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال منازعات الضرائب لا تشمل الإجراءات الخاصة المعمول بها في مجال المنازعات الإدارية، بل يقتصر الأمر في

152- انظر المواد من 970 إلى 974، من ق.إ.م.إ.، المرجع السابق.

153- أنظر المادتين 78 و 12/140 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/11/07، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل و متمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر عدد 25، صادر بتاريخ 2008/04/14، و بالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63 صادر بتاريخ 2008/11/16، و بالقانون رقم 11/16 المؤرخ في 2016/03/06، ج ر عدد 14، صادر بتاريخ 2016/03/07.

مجال منازعات الضرائب بإجراءات والمتمثلة في التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق، و إجراء الخبرة.

أولاً : التحقيق الإضافي

يعتبر التحقيق الإضافي إجراء ضروري و إلزامي كلما قام المكلف بالضريبة بتقديم وسائل جديدة، و لقد أقر المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به أطراف الخصومة خلال السير فيها و قبل النطق بالحكم، فإذا تبين للقاضي المقرر تقديم الطرفين لنفس الدفع و الطلبات فله إنهاء التحقيق، أما في الحالة العكسية أين يتقدم الطرفين بدفوع جديدة فهذا يكون سبباً للقاضي

المقرر بإجراء تحقيق للملف كله،¹⁵⁴ و قد ساير مجلس الدولة هذا الاتجاه، وأكد على ضرورة اللجوء إلى التحقيق كلما قدم المكلف بالضريبة أدلة جديدة قبل النطق بالحكم.¹⁵⁵

وإذا تذرع المدير الولائي للضرائب بوقائع و أسباب لم يسبق المكلف بالضريبة العلم بها بعد إجراء التحقيق، يجب أن يخضع الملف إلى إيداع جديد طبقاً لنص المادة 03/84 من ق.إ.ج، و يجب الإشارة إلى أن المشرع قد أحال بخصوص هذه الجزئية الى أحكام واردة في نص نفس المادة السالفة الذكر و هذا علي الرغم من إلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2008 و إبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات الواردة على هذا القانون.¹⁵⁶

154- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لينيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011، 2010، ص101.

155- قرار مجلس الدولة رقم 018557 ، صادر بتاريخ 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،»

المنازعات الضريبية «، 2007 ص ص 13 و16

156 - بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص63.

كما اقر المشرع على ضرورة علم المكلف بالضريبة بالوسائل التي تدرع المدير الولائي للضرائب ليتمكن من إيداء ملاحظاته كتابيا ليتأكد من صحة هذه الوسائل،¹⁵⁷ أما إذا تعسف المكلف بدفع ما عليه من حقوق ضريبية رغم اعذراه عن تقديم مذكرة دفاعه حول الوقائع التي تدرع بها المدير الولائي للضرائب أعتبر قابلاً بها.¹⁵⁸

وفي حالة عدم إعلام المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية بالوقائع الجديدة، يعد خرقاً لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي كرسه المشرع الجبائي.¹⁵⁹

ثانياً: مراجعة التحقيق

إذا تبين للقاضي أن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها يأمر بإجراء آخر وهو مراجعة التحقيق،¹⁶⁰ أو ما يسمى كذلك بالفحص المضاد، الذي يقوم به احد أعوان غير الذين قاموا بالتحقيق الإضافي، و يكون إما بحضور المدعى أو ممثله و حضور ر.م.ش.ب، أو عضويين من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة،¹⁶¹ و بالرجوع إلى المادة 03/85 نجد بأن المشرع لم يحدد الحالات التي تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق، بل السلطة التقديرية

157 -انظر المادة 02/85 من ق.ا.ج ، المرجع نفسه.

158 - أغليس بوزيد ، المرجع السابق ، ص109.

159- أيت العربي محمد عبد النور، خليل ياسين ، المرجع السابق، ص57.

160- المحكمة الإدارية ليست هي من تعين العون المكلف بمراجعة التحقيق، بل هذه تعتبر مهمة مخولة للمدير الولائي ، بعد صدور المحكمة في تدبير هذه العملية ضمن إجراءات التحقيق، وعملية انتقاء هذا العون تخضع لرقابة المستشار المقرر، ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية.

161- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص79.

لها في ذلك، فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق بمسألة الإثبات دون أن يثير الخصوم لوقائع جديدة.¹⁶²

ونجد بأن المشروع الجزائي أضيف عليه طابعا تحكيميا، ينزل على إدارة المحكمة الإدارية كلما رأت وقائع الدعوى والأدلة المتوفرة لإثباتها دون أن يكلف ذلك أطراف الدعوى.

ويتضح مما تقدم أن مراجعة التحقيق يقرره القاضي عندما يتبين له عدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى وغير جاهز للحكم، وهو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية ويخضع بذلك لرقابة المستشار المقرر و يعتبر ضمنا لحقوق المكلف بالضريبة و الحرص على عدم إهدارها.¹⁶³

والقاضي غير ملزم بمحضر إجراء مراجعة التحقيق، ويجوز الطعن بعدم سلامة النتائج التي توصل إليها العون الإداري، على أساس أنه بني على أسباب غير موجودة في أوراق التحقيق و الذي يكون وجها يدعوا من القاضي إلى إثارة شك حول صحة هذا الإجراء والذي يكون سببا في إنهاء التحقيق.¹⁶⁴

لذلك فنستنتج أن القاضي غير ملزم بإجراء مراجعة التحقيق، بل يأخذه على سبيل الاستئناس وفي حالة عدم اقتناعه بمحضر هذا الإجراء يأمر بإجراء آخر وهو إجراء الخبرة.

162 - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص ص، 122، 123.

163 - شباطي صونية، عمير كاتية، المرجع السابق، ص 64.

164 - أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 138.

ثالثاً: إجراء الخبرة

الخبرة هي إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة بهدف الحصول على معلومات فنية في المسائل التي تعرض على القاضي ولا يستطيع العلم بها، وبالتالي لا يمكن للمحكمة أن تقضي في المسائل الفنية بعملها بل يجب أن تكلف بهذه المهمة لذوي الاختصاص¹⁶⁵ و تمنح لهم مهمة تقنية

أو فنية يقومون بإبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات¹⁶⁶ قصد الوصول إلى معلومات فنية صعب على القاضي فهمها و إدراكها، بحيث تكون الخبرة السبيل للإثبات لكي تساعده على تكوين قناعته، و بالتالي مساعدته للفصل في الدعوى المعروضة عليه،¹⁶⁷ سواء كان ذلك تلقائياً أو بطلب من احد الخصومة الإدارية وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرار لها.¹⁶⁸

هذا و إن كان المبدأ يقضي بأن اللجوء إلى الخبرة من الوسائل الإثباتية، إلا أن القاضي غير ملزم بها، إلا أن المبدأ الموازي يقضي بضرورة لجوء القاضي الى الخبرة في كل مسألة تستلزم معرفة في أمور فنية لا تدخل في اختصاصه، كذلك لا يستغني عنها إلا بعد تأكده أنها غير منتجة للدعوى.¹⁶⁹

167- نبيل صقر، نزيهة مكاري، الوسيط في القواعد الإجرائية و الموضوعية للإثبات في المواد المدنية، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص 229.

166- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 39.

167- أيت العربي محمد عبد النور، خليل ياسين، ص 59.

170- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 62731، صادر بتاريخ 10/02/1990، المجلة القضائية، عدد 04 لسنة 1991، ص ص 224 و 226.

169- محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، الخبرة الفنية أمام القضاء (دراسة مقارنة)، المكتب الفني، مسقط، 2004، ص 201.

أ- تعيين الخبير و رده

1. **تعيين الخبير:** يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، سواءا تلقائيا دون طلب أحد أو في حالة طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ثم يقوم القاضي الإداري الخبير الذي يتكفل بهذه المهمة.¹⁷⁰

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة (3) خبراء إن طلب احد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

بحيث لا يمكن إسناد مهمة الخبرة إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا للأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق و في حالة رفض أو تعذر الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه يستبدل بغيره.¹⁷¹

منح القاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة و الخبرة الفنية للاستدلال برأيهم وما عرضت عليهم قضايا للفصل فيها، و نحتاج إلى اختصاص فني و تقني خاص،¹⁷²

170 -انظر المادة 01/86 من ق.ا.ج، المرجع السابق.

171 -محمد حزيط، الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية، في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2014، ص56.

172 - لجرديّة نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون العام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية 2012، ص05.

2. رد الخبير: تنص المادة 04/86 من ق.ا.ج: " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في اجل ثمانية 08 أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، و يبيت في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم."¹⁷³

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:

1. _ القرابة المباشرة، و القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
2. _ أو لوجود مصلحة شخصية كان يكون للخبير مصلحة في النزاع.¹⁷⁴
3. _ أو وجود سبب جدي.¹⁷⁵

ب- إجراءات الخبرة

تطبيقا لنص المادة 86 من ق.ا.ج، نجد أنه يتم إجراء الخبرة من طرف الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية شريطة عدم ممارسة لمهام غير تلك المحددة له بموجب أمر من القاضي الإداري، وعند ممارسته لإجراء الخبرة لابد التقيد بمجموعة من الشروط التي يجب احترامها

173- انظر المادة 04/86 من ق.ا.ج، المرجع السابق.

174- سائح سنقوفة، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجزء الأول، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص213.

177- بالنسبة للأسباب الجدية لردّ خبير تكون:

1. إذا كان لزوج الخبير مصلحة شخصية في النزاع .
2. إن كانت قرابة أو نسب أو مصاهرة بين الخبير و زوجته، أو بين أحد الخصوم.
3. إذا كان للخبير أو زوجته أو أصولها أو فروعها، خصومة سابقة أو قائمة مع أحد الخصوم.
4. إذا كانت للخبير أو لزوجته علاقة تبعية مع أحد الخصوم.
5. إذا كان بينه و بين زوجه، و بين أحد الخصوم علاقة صداقة أو مودة وثيقة.
6. إذا سبق وأن قام الخبير بإجراء خبرة في نفس القضية و أعطى رأيا فيها.

أثناء القيام بالخبرة، بحيث يتوجه الخبراء بحضور ممثل عن الإدارة و المكلف بالضريبة أو ممثله و الخبير، كما يمكن حضور عملية الخبرة رئيس لجنة الطعن للدائرة إذا اقتضى الأمر ذلك، و يجدر من الخبير أن يطلع الخصوم، و إذا اقتضى الأمر إعلام الخبراء الآخرين بالأيام و الساعات التي سيتم فيها إجراء الخبرة ، قبل أجل 10 أيام على الأقل قبل الميعاد المحدد لبدأ العملية.¹⁷⁶

عند نهاية عملية الخبرة يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير تقرير لكل ما توصلوا إليه يتضمن أقوال و ملاحظات الخصوم، ثم يقوم بإيداع تقرير الخبرة لدى كتابة الضبط المحكمة، و الأطراف التي تم إبلاغها تطلع عليها خلال مدة عشرين 20 يوماً،¹⁷⁷ و يجب على الخبير أن يلتزم بالمصادقية و الشفافية و الموضوعية أثناء انجازه للعملية ونقله للمعلومات، و في حالة ما إذا كانت غير سليمة أو ناقصة، تأمر المحكمة بإجراء خبرة جديدة تكميلية،¹⁷⁸ أما عن مصاريف الخبرة فيتحمّلها الطرف الخاسر، غير انه عندما يحصل احد الطرفين على جزء من طلبه، فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب الذي يحددها قرار المحكمة الإدارية.¹⁷⁹

176- انظر المادة 06/86 و 07 من ق.ا.ج ، المرجع السابق.

177-انظر المادة 08/86 من ق.ا.ج، المرجع نفسه.

178-انظر المادة 10/86 من ق.ا.ج ، المرجع نفسه.

179-انظر المادة 02/92 من ق.ا.ج ، المرجع نفسه.

والجدير بالذكر أن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 نصت أنه : « يتقاضى الخبير القضائي مكافأة من خدماته وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما و يحدد مقدار هذه المكافأة و القاضي الذي عينه تحت رقابة النائب العام ».¹⁸⁰

و بالرغم من اللجوء إلى الخبرة لكن يبقى رأي الخبير غير ملزم للقاضي،¹⁸¹ و بعض تشريعات الدول تقر بأن المحكمة الإدارية غير ملزمة بالنتائج التي يقدمها الخبير، وأن تقدير عمل الخبرة من المسائل الموضوعية و الواقعية التي يستقل بها القاضي، و إذا لم يقتنع بها يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تجسيدا لنص المادة 10/86 من ق.ا.ج.¹⁸²

لذلك يقضي المبدأ القانوني بأن الخبرة تبقى رأي استشاري لا يقيد المحكمة، و يبقى للقاضي الرأي الأخير في حسم النزاع فله أن يأخذ بكل أو جزء من رأي الخبير حسب اقتناعه لأن ذلك يدخل ضمن سلوكياته، و الأسباب التي أدت بالقاضي الأخذ بتلك الخبرة.¹⁸³

لكن و استثناء عن الأصل فالقاضي لديه سلطة تقديرية نسبية في تقيين نتائج الخبرة، و هذه السلطة تتوقف أمام حالات تستوجب على القاضي الأخذ بتقرير الخبير و ذلك من خلال حالات و هي: حالة تصالح أطراف النزاع الضريبي: ، و الذي يتوجب من الخبير تقديم تقرير

182 - المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95، المؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق ل10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في القوائم الخبراء القضائية و كفاءته، كما يحدد حقوقهم و واجباتهم ج.ر.ج. ج ، عدد 60 .

183- بوضويرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الجنائية، من أعمال الملتقى الوطني الثاني، حول الإجراءات الجنائية ،جامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أبريل ص156.

182- أغليس بوزيد ، المرجع السابق ص ص 167 و 168.

183- محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، المرجع السابق، ص 202.

للخبير يطلعه فيه عن وجود تصالح بين الأطراف، ففي هذه الحالة فما على القاضي سوى الأخذ بتقرير الخبرة بعد تأكده من سلامة هذا الإجراء.¹⁸⁴

حالة توافق الخبرة الفنية و مستندات الدعوى: و هذا في حالة تطابق النتائج التي تضمنها تقرير الخبرة مع الأدلة الموجودة في ملف الدعوى الجبائية، أما إذا استبعد القاضي نتائج الخبرة عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة، و هذا وفقا لنص المادة 02/114 من ق.ا.م.ا.،¹⁸⁵ ولا يمكن إهمال الخبرة بدون مبرر، كما يمكن للقاضي الأخذ بجزء من تقرير الخبير أي الجزء الذي يتفق مع النتيجة المتوصل إليها في حسم النزاع، لذلك فيمكن القول أن القاضي له السلطة التقديرية بالأخذ بالخبرة كليا أو جزء منها.¹⁸⁶

المبحث الثاني

المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة

تخضع المنازعات الإدارية للقواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية هذا كمبدأ عام، و القانون رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة،¹⁸⁷ الذي يعتبر هيئة من نظام القضاء الإداري الذي يمثل الدرجة الثانية من هرم القضاء الإداري، وعليه يعتبر مجلس الدولة الهيئة القضائية الخاصة بالطعون بالاستئناف في القرارات الصادرة ابتدائيا عن المحاكم الإدارية.¹⁸⁸

184- لجرديّة نعيمة، دربال حياة، المرجع السابق، ص ص 64 و 65.

185 - المرجع نفسه، ص 64.

186 - محمد واصل، حسين بن علي الهلالي، المرجع السابق، ص ص 203 و 204.

189- القانون العضوي رقم 13|11 مؤرخ في 24 شعبان عام 1432 الموافق ل 26 يوليو سنة 2011 يعدل و يتم القانون العضوي رقم 98-01، المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق ل 30 مايو 1998، المتعلق باختصاص مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، لسنة 1998.

190- لكل عائشة، المرجع السابق، ص 81.

و سنتناول في هذا المبحث مجلس الدولة كجهة استئناف في (المطلب الأول) و مجلس الدولة كجهة نقض في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مجلس الدولة كجهة استئناف

يترتب عن القرار الذي تصدره المحكمة الإدارية آثار، الأمر الذي يجعل إمكانية للطرف الذي لم يرضيه القرار استئنافه أمام مجلس الدولة، والذي يختص بالإستئنافات المرفوعة ضد الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية كونه الطريق الطبيعي لمراجعة قرارات المحاكم الإدارية،¹⁸⁹ والاستئناف هو الوسيلة التي يطبق بها مبدأ هام من المبادئ الأساسية في النظام القضائي و هو مبدأ التقاضي على درجتين، و بمقتضى هذا المبدأ يمنح للمحكوم عليه فرصة إعادة عرض نزاعه أمام محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم لإعادة البت في النزاع و الفصل فيه من جديد،¹⁹⁰ و هذا ما سنراه في هذا المطلب بحيث سنتناول شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة في (الفرع الأول) ، و آثار رفع الاستئناف في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة

تتجلى شروط و إجراءات رفع الاستئناف وفقا لنص للمادة 90 من ق . إ . ج ، التي تحيلنا إلى ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية و القانون رقم 98-01 المؤرخ

189 -سعيداني حميدة، صالحى بسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015، ص 90 .

190 -أحمد مليجي، الطعن بالاستئناف الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2008، ص 09 .

في 30 ماي 1998 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، و حسب نص هذه المادة نجد من الشروط ما يتعلق بأشخاص الخصومة و شروط متعلقة بالحكم المستأنف و شروط متعلقة بالشكل و الإجراءات و شروط أخرى متعلقة بآجال رفع الاستئناف.

أولاً: شروط متعلقة بأشخاص الخصومة

إن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما شرط توفر المصلحة والصفة و الأهلية.

أ-الصفة

يجب أن يرفع الاستئناف من شخص تتوفر فيه الصفة و التي تعتبر من النظام العام،¹⁹¹ و الصفة في التقاضي تعني الصلاحية للترافع أمام القضاء كطرف في الدعوى، و هي الحالة التي يكون فيها المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى و أن يكون في مركز سليم يخول له التوجه إلى القضاء،¹⁹² فإذا قام المكلف برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب يلتزم برفع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة بنفسه و إلا سوف ترفض الدعوى لعدم رفعها من ذوي صفة، استثناء في حالة تقديمها من وكيل.¹⁹³

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يقدم استئنافا ضد القرارات التي تصدرها المحاكم الإدارية، و ذلك في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة باختلاف أنواعها.

191- عز الدين الدناصوري، عبد الحميد أشورابي، طرق الطعن في الأحكام المدنية، د ب ن، د س، ص 173 .

192- بوحنك سمية، سير الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، الجزائر، 2008-2009، ص 03.

193- قصاص سليم ، المرجع السابق ص 140.

ب- المصلحة

لا يكفي في الخصومة أمام مجلس الدولة تمتع أطرافها بصفة طرح النزاع المتعلق بها أمامه، كذلك يجب أن تكون لأطراف الخصومة مصلحة يهدف إلى تحقيقها، و شرط المصلحة هو شرط لازم لمختلف دعاوى القضائية، باعتبارها مناط الدعوى، و الأساس لرفعها و الغاية المرجوة من ورائها.¹⁹⁴

يقصد بالمصلحة تلك الفائدة المادية و الأدبية التي يرجوها صاحب الاستئناف من الحكم، و إذا غابت هذه الفائدة يكون الاستئناف غير مقبول لإنعدام المصلحة،¹⁹⁵ و شرط توفر المصلحة شرطا خاصا بالمستأنف سواء كان المكلف أو المدير الولائي للضريبة، أما بالنسبة للمدعي عليه فلا يشترط توفر المصلحة لديه لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده، و بالتالي انعدام المصلحة ينتج عنها رفض الاستئناف، كذلك يشترط أن تكون المصلحة قائمة أما بالنسبة للمصلحة المحتملة أو المستقبلية فلا تقبل الدعوى،¹⁹⁶ فالمبدأ العام يقضي بأنه لا دعوى من دون مصلحة فإن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة.¹⁹⁷

ج- الأهلية

يقصد بالأهلية في هذا الصدد صلاحية الشخص للقيام بعمل إجرائي بإسمه و لمصلحته فيشترط أن يكون الطاعن صالحا للقيام بإجراء الطعن و تتوفر الأهلية الإجرائية للشخص في

196- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، فرع القانون العام، كلية

الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، بن عكنون، د س، ص 200.

195 - عز الدين الدناصوري، عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص 172.

196- كافي سناء، حل المنازعات الضريبية فس التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم

السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي، قالمة، 2013-2014، ص 35.

199- محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار،

الجزائر 2008، ص 119.

الحدود التي تتوفر له فيها أهلية الأداء المعروفة في القانون المدني،¹⁹⁸ والأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى و لكن تبقى شرطا لصحة إجراءاتها، فإذا تم رفع دعوى من شخص ليست له أهلية تكون دعواه مقبولة لكن إجراءات الخصومة تكون باطلة،¹⁹⁹ و بالرجوع إلى نص المادة 64 من ق. إ. م. إ، جعل المشرع الأهلية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون أن يطلبه الخصوم، فينتج عن غياب شرط الأهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، عدم صحة الإجراءات هذا ما نصت عليه المادة 65 من ق. إ. م. إ.²⁰⁰

أما لأشخاص المعنوية لا تستطيع رفع دعوى أمام القضاء مالم تتمتع بالشخصية القانونية، فبالنسبة للشخص المعنوي الخاص يتمتع بأهلية التقاضي بحيث نجد القانون حدد ممثل ينوب عنه و يمثله أمام القضاء، نفس الشيء بالنسبة للشخص المعنوي العام فلقبول دعواه يجب أن ترفع من طرف ممثله القانوني،²⁰¹ كما نجد المشرع الجزائري أجاز من خلال نص المادة 91 من ق. إ. م. إ، لكل من المدير الولائي أو المسؤول المؤهل أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

198- أحمد مليجي، المرجع السابق، ص 31، 32.

199- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س ن، ص 52.

200- كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون

العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 24.

201- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، (الدعاوى و طرق الطعن الإدارية)، د م ج، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013، ص 42.

ثانياً: شروط متعلقة بالحكم المستأنف

أ- أن يكون قضائياً

يجب أن يكون الحكم صادر عن جهة قضائية إدارية والمتمثلة في المحاكم الإدارية وهذا تطبيقاً لنص المادة 801 من ق إ م إ، فإن المحاكم الإدارية الجهة المختصة للنظر في منازعات الضرائب و أضاف قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إمكانية الاستئناف في القضايا و الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة، بحيث حددت المادة 800 من القانون نفسه القضايا التي تفصل فيها المحكمة و القابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة و هي "الدولة، الولاية، البلدية، أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري طرفاً فيها".²⁰²

ب- أن يكون صادر عن المحكمة الإدارية

يعتبر مجلس الدولة المختص في الفصل في المنازعات الإدارية وهذا كقاعدة عامة، أما استثناء فإن بعض المنازعات الإدارية ذات طابع معين يؤدي إلى منح الاختصاص إلى جهات قضائية إدارية أخرى، كالطعن بالبطلان في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة الإدارية المركزية أو الطعون الخاصة بتفسيرها، التي ينعقد الفصل فيها لمجلس الدولة ابتدائياً ونهائياً، وهذا ما نصت عليه المادة 274 ق.إ.ج، كذلك المنازعات الإدارية ذات الطابع الخصوصي التي منح المشرع حق الفصل فيها لبعض اللجان القضائية كالمنازعات المتعلقة بالانتخابات.²⁰³

202- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص90.

203 -حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، المرجع السابق، ص 56.

ج- أن يكون ابتدائياً

بالنسبة للمنازعات الضريبية التي تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائياً تكون بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة.²⁰⁴

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فتكون غير قابلة للاستئناف، لأن المحكمة الإدارية تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق كتعيين خبير مثلاً، بحيث لا تكون هذه الأحكام قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع وهذا طبقاً لنص المادة 952 ق.إ.م.إ.²⁰⁵

ثالثاً: شروط متعلقة بشكل العريضة

الطعن بالاستئناف يرفع بواسطة عريضة تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، ويقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة مع أثبات دفع الرسم القضائي لتسجيل الطعن بالاستئناف وإثبات إعفائه من الدفع على أساس المساعدة القضائية.

وبالرجوع إلى نص المادة 540 من ق.إ.م.إ.²⁰⁶ نصت على البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة الاستئناف وهي كالتالي:

1. الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف .
2. اسم ولقب و موطن المستأنف والمستأنف عليه.
3. عرض موجز لوقائع والطالبات والأوجه التي أسس عليه الاستئناف.
4. ذكر طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله.

204-كويسي لحسن، المرجع السابق، ص25.

205 -لكحل عائشة، المرجع السابق، ص87.

206- انظر المادة 540 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

5. ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني.

6. ذكر إسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.

رابعاً: إن يكون بعريضة موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة

إن النيابة عن الخصوم تكون بواسطة محامين معتمدين لدى مجلس الدولة،²⁰⁷ و هذا التمثيل تتركسها المادة 815 من ق.ا.م.ا، التي تنص بأنه ترفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية بعريضة موقعة من طرف محامي، و تمثيل الخصوم بمحام إجراء وجوبي أمام المحكمة الإدارية، و إلا كانت الدعوى محل رفض²⁰⁸، بحيث نجد هذا الشرط ملزم للمكلف بالضريبة ، لكن بالمقابل نجد الإدارة الضريبية معفاة من انتداب محامي إلى جانب الدولة ،الولاية ،البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.²⁰⁹

خامساً: شروط متعلقة بالأجال

حدد المشرع الآجال تحديداً دقيقاً وواضحاً، ورفع الاستئناف خارج هذه الآجال القانونية يؤدي إلى رفض الاستئناف من طرف مجلس الدولة، حيث حددت الآجال بشهرين من أجل إستئناف الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية، وهذه الآجال تخفض لخمسة عشر (15) يوماً بالنسبة للأوامر الإستعجالية، وأجل رفع الاستئناف على كل الطرفين (المدعي والمدعى عليه) ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم صدر غيباً.

207 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 177 .

208 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعاوى و طرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق، ص 47 .

209 - المرجع نفسه، ص 48 .

الفرع الثاني

آثار رفع الاستئناف

يترتب على رفع الاستئناف في المادة الجبائية أثرين أساسيين و هما كالتالي:

أولاً: الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقوف للتنفيذ

يؤدي الاستئناف إلى إعادة النظر في الموضوع من حيث الوقائع والقانون و في حدود ما تم استئنافه أمام مجلس الدولة.²¹⁰

و ينتج عن الاستئناف أمام مجلس الدولة بأحكام المحكمة الإدارية عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، والحكم يبقى قابلاً للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من طرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكن مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يسبب للمستأنف خسارة مالية لا يمكن تداركها،²¹¹ و هذا تجسيدا لنص المادة 913 من ق.إ.م.إ.²¹²

ثانياً: الأثر الناقل :

يسمح الاستئناف بتحويل النزاع برمته إلى القاضي الإداري لمراجعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية و الفصل في النزاع للمرة الثانية، كما لا يسمح مجلس الدولة صلاحية الفصل

210- محي شوقي أحمد، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، د ب ن ، 1988، ص 232.

211- لكل عائشة، المرجع السابق، ص 95.

212- نصت المادة 913 ق.إ.م.إ "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، و عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف.

في الطلبات الجديدة، و التي يقصد بها تلك الطلبات التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب.²¹³

الفرع الثالث

قرار مجلس الدولة

عندما تصبح القضية جاهزة للفصل فيها يودع المستشار المقرر تقريره و يحيل الملف إلى محافظ الدولة ، و لدى هذه الأخير مهلة شهر واحد لتقديم تقريره الذي يودعه مع ملف الدعوى ثم يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن بشرط إخطار الخصوم أو محاميهم ومحافظ الدولة بتاريخ الجلسة وذلك قبل 10 أيام من تاريخ انعقادها على الأقل برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام،²¹⁴ و يكون النطق بالحكم في جلسة علنية حتى وان كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية و عليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية بحيث يجب أن يتضمن هذا القرار بيانات نصت عليها المادة 276 من ق.ا.م.ا.²¹⁵

213- خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعاوى و طرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق، ص210.

و لمزيد من المعلومات راجع بوحناك سمية، المرجع السابق، ص57.

214- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 146.

218- تنص المادة 276 من ق.ا.م.ا على البيانات الآتية :

1. " الجهة القضائية التي أصدرته.
2. أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
3. تاريخ النطق به.
4. إسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء⁵اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
5. أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و تسميته و مقره. الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
6. أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
7. الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية."

تبليغ قرار مجلس الدولة عن طريق محضر قضائي وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام كطريقة استثنائية إلى كل من الخصمين (المكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب المعنية)، غير أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و لا في قانون الإجراءات الجبائية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.²¹⁶

أما بالنسبة لتنفيذ القرارات، وتجسيدا لنص المادة 281 من ق.إ.م.أ، فإنها لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع و تسلم من طرف أمين الضبط للمستفيد من الحكم و الذي يرغب في متابعة تنفيذه، بحيث تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".²¹⁷

المطلب الثاني

مجلس الدولة كجهة نقض

نصت على هذا الإجراء نص المادة 956 إلى 959 من ق.إ.م.أ، و يعتبر من الطرق غير العادية يمارس أمام مجلس الدولة ضد القرارات الصادرة نهائيا عن جهات القضاء الإداري.²¹⁸

219- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 98 و 99.

220- أنظر المادة 281، من ق.إ.م.أ، المرجع السابق.

218 - و غليس عبدو، آليات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013-2014، ص 83.

بالرجوع إلى المادة 498 من قانون ض.غ.م، نجد أنها نصت على هذا الإجراء بخصوص القرارات الصادرة في إطار ض.غ.م، التي تصدر نهائياً و بالتالي غير قابلة للاستئناف و لا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق الطعن بالنقض.²¹⁹

وبالرغم من عدم النص على هذا الإجراء ضمن القانون الإجرائي الخاص و حتى القانون الإجرائي العام في مجال المنازعات الضريبية، فإنه يمكن اللجوء إلى الطعن بالنقض بناء على نص المادة 11 من القانون العضوي 98-01، للفصل في الطعون بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية الصادرة بصفة نهائية.

الفرع الأول

شروط الطعن بالنقض

الطعن بالنقض طريق غير عادي و لقبوله يجب توفر مجموعة من الشروط :

أولاً: توفر إحدى حالات الطعن بالنقض المنصوص عليها قانون إجراءات المدنية و الإدارية التي حددها القانون على سبيل الحصر في المادة 358 منه.²²⁰

219 - شهوب رحمانى فتيحة، المرجع السابق، ص 139.

220- نجد نص المادة 358 من ق.إ.م.إ تنص على: "لا يتسنى الطعن بالنقض إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية:

1 مخالفة قاعدة جوهرية من الإجراءات. 2 إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات. 3 عدم الإختصاص. 4 تجاوز السلطة. 5 مخالفة القانون الداخلي. 6 مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة. 7 مخالفة الإتفاقيات الدولية. 8 انعدام الأساس القانوني. 9 انعدام التسبيب. 10 قصور التسبيب. 11 تناقض التسبيب مع المنطوق. 12 تحريف المضمون الواضح و الدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار. 13 تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثرت بدون جدوى و في هذه الحالة يوجد الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول. 14 تناقض أحكام غير قابلة للطعن في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولاً، و لو كان أحد الأحكام موضوع الطعن بالنقض سابق انتهى بالرفض في هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه، و يجب توجيهه ضد المحكمين و إذا تأكد التناقض تقضي المحكمة العليا بإبقاء أحد الحكمين.

ثانيا: يشترط لرفع طعن بالنقض أن يكون بعريضة مكتوبة موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة،²²¹ و تتضمن على مجموعة من البيانات بحيث يجب أن تتضمن :

1. اسم و لقب و مهنة و موطن كل من الخصوم.
2. إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه.
3. أن تحتوي على موجز الوقائع و كذلك الأوجه التي يبني عليها الطعن.²²²

ثالثا: يرفع الطعن بالنقض خلال أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المطعون فيه.²²³

رابعا: يجب أن يقدم الطعن بالنقض ممن كان طرفا في القرار، أو من طرف ممثله إلى جانب توفر المصلحة والأهلية.²²⁴

أما بالنسبة للصفة تكتسب بمجرد إشتغال القرار المطعون فيه على إسم الطاعن كطرف، و من جهة أخرى فيعبر المدير الولائي للضرائب وكذلك مدير المؤسسات الكبرى مخولان قانونا لتمثيل وزارة المالية أمام القضاء في المادة الضريبية.²²⁵

خامسا: أن يكون الحكم نهائيا ، بحيث لا يقبل الطعن بالنقض إلا في الأحكام النهائية.

الفرع الثاني

15 وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار. 16 الحكم بها لم يطلب أو بأكثر مما طلب. 17 السهر عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية. 18 إذا لم يدافع على ناقص الأهلية.

221- انظر المادة 240 من قانون إ.م، المرجع السابق.

222 - شهبوب رحمانى فتيحة، المرجع السابق ، ص 141.

223 - انظر المادة 354، من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

227- تنص المادة 353 من ق.إ.م.إ: "لا يقبل الطعن بالنقض إلا إذا قدم من أحد الخصوم أو من ذوي الحقوق، و عليه لا يجوز الطعن بالنقض إلا لمن كان طرفا في القرار المستهدف بالحكم".

225 - شهبوب رحمانى فتيحة، المرجع السابق، ص 141.

أثار الطعن بالنقض

يترتب عن الطعن بالنقض أثار تتمثل فيما يلي :

أولاً: الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ

تنص المادة 909 من ق.إ.م.إ، أن : " الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف"، لكن لدى هذه القاعدة إستثناء أين يترتب على القرار وقف تنفيذه وذلك في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم و في دعوى التزوير، وهذا وفقاً لنص المادة 361 من ق.إ.م.إ.²²⁶

ثانياً: إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار

يترتب عن الطعن بالنقض أثار، ويتمثل في إلغاء القرارات الصادرة عن القضاء دون إحالة أو الإلغاء مع إحالة القضية أمام جهة قضائية معينة.²²⁷

أ-نقض القرار مع إحالة: تنص المادة 364 من ق.إ.م.إ، أنه، عندما يقضي قاضي نقض بإحالة القضية يمكن له أن يحيل الدعوى أمام الجهات القضائية التي أصدرت الحكم المنقوض بتشكيلة جديدة ويحيلها إلى جهات قضائية أخرى غير تلك التي أصدرت الحكم محل النقض،²²⁸ وتتم

226 - أنظر المادة 361 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق.

227 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعوى و طرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق ، ص238.

228 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعوى و طرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق ، ص239.

الإحالة بعريضة إفتتاحية و التي تخضع لشروط العامة، وتكون مصحوبة بمقرر الإلغاء في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم شخصياً، أو في أجل ثلاثة أشهر إذا لم يكن التبليغ للخصم شخصياً.²²⁹

ب- **نقض القرار بدون إحالة:** وفقاً للمادة 365 من ق، إ، م، إ، إذا لم يكن في النزاع ما يفصل فيه بعد، فإن النقض يكون بدون إحالة ولا مجال لإحالة الدعوى ثانية للفصل فيها أمام جهة قضائية أخرى، أي عدم جدوى من إحالة الدعوى من جديد.²³⁰

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يتضح لنا أن الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية تهدف إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية فيما يخص بالقرارات التي تصدرها هذه الأخيرة ، و تبين لنا أن المنازعات الضريبية تخضع في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين ، ابتداء من المحكمة الابتدائية الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة، وهذا لجعل طرفي القاعدة الجبائية في وضعية مريحة تسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً من أجل إثبات وضعيته اتجاه الطرف الآخر.

إذا كان القرار الصادر عن الإدارة الضريبية و كذلك القرار الصادر عن لجان الطعن الإدارية لم يرضي المكلف بالضريبة فبإمكانه رفع نزاعه أمام الجهات القضائية الإدارية و عليه أن يتقيد بإجراءات و مواعيد رفع الدعوى، إذ تعتبر هذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.

229- المرجع نفسه، ص 240.

230- لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 106.

أما بالنسبة للإجراءات الخاصة بسير الدعوى الضريبية فلها ميزة خاصة يغلب عليها طابع التفحص أين يكون للقاضي الإداري تعيين خبير، الذي يعد كوسيلة إثبات، فالمرحلة القضائية للمنازعات الضريبية تتسم بكونها مرحلة إجرائية بحتة، والقاضي الضريبي يتمتع بسلطات واسعة تملئها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية على أساس انتمائها إلى منازعات القضاء الكامل.

كذلك عندما يصدر القاضي الإداري قرارا في القضية موضوع النزاع و لم يرضي أحد الطرفين يجوز للطرف المتضرر من الحكم استئنافه أمام مجلس الدولة، مع وجوب احترام آجال و شروط الاستئناف، أما بالنسبة للطعن بالنقض فنلاحظ بأنه لم ينص عليه لا في القانون الخاص، ولا في القانون العام بخصوص المنازعات الجبائية، لكن يمكن اللجوء إليه بناء على نص المادة 11 من القانون العضوي 01/98.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع الإجراءات الإدارية و القضائية لتسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، تبين بأن النزاع المتعلق بالضرائب يمر بمراحل و إجراءات، بحيث نجد المشرع الجبائي منح لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية عدة طرق و سبل تؤدي إلى تنظيم حماية حقوقهم، كذلك أقر على إلزامية دفع مبلغ الضريبة.

والإدارة الضريبية لها الحق في رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة، و إعادة تقييم مبلغها، قد يؤدي هذا التغيير قبول المكلف دفع مبلغ الضريبة الفروضة عليه كما يمكن له رفضها، ففي هذه الحالة يمكن له رفع شكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، التي تعتبر مرحلة حاسمة و إجبارية من أجل إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة نفسها و تدارك أخطائها و إصلاحها، و الشكوى الضريبية تعتبر من النظام العام و عدم وجودها ترفض الدعوى شكلاً كذلك تعتبر شرط لرفع دعوى قضائية من طرف المكلف بالضريبة، والهدف من اللجوء إلى الجهات الإدارية لتخفيف العبء على الجهات القضائية المختصة، و توفير الوقت و المصاريف، والسعي لحل النزاع على مستوى الإدارة بطريقة ودية لإنهاء النزاع و إدخال الطمأنينة إلى قلوب المكلفين بالضريبة.

أما بخصوص الطعن أمام لجان الطعن الإدارية فيجوز للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه قرار المدير الولائي للضرائب أن يرفع تظلم أمامها من أجل النظر في موضوع الشكوى للمحافظة على توازن المراكز القانونية بين أطراف الخصومة، ونجد هذه اللجان تفصل في الشكاوى المقدمة من المكلفين بالضريبة في مدة زمنية محددة ، كذلك نجد المشرع لم يجعل اللجوء إلى هذه اللجان بصفة إلزامية بل جعلها بصفة اختيارية فالمكلف بالضريبة له الحرية في اللجوء إليها من عدمها.

أما فيما يخص المرحلة القضائية لا تختلف كثيرا عن النزاع الإداري من خلال سير الدعوى و الحكم فيها، فنجد المشرع أعطى للمنازعات الضريبية أهمية كبيرة و التي تعتبر من أنجح و أقوى الضمانات للأطراف للمطالبة بحقوقهم، إذ يمكنهم الطعن أمام المحكمة الإدارية بصفتها أول درجة ، كما منح المشرع الضريبي حق الطعن كذلك في القرارات الصادرة عن

المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة كقاضي الدرجة الثانية، و رفع دعوى أمام القضاء مقيد بمواعيد قانونية لا يمكن تجاوزها سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب.

من خلال ما تقدم معنا يمكن أن نصل في نهاية هذا البحث إلى مجموعة من النتائج و الإقتراحات نجملها فيمايلي:

- تعتبر الضريبة أهم مصدر للخرينة العمومية ،لذا المشرع الجزائري منح لها امتيازات و صلاحيات التنفيذ الجبري لتحقيق الهدف من وجودها و المتمثل في تحصيل أموال الدولة.
- أوجب المشرع رفع شكوى و قيدها بمجموعة من الشروط و الإجراءات و تخلف أي شرط أو إجراء يؤدي إلي رفضها ، كما أحاطها بقيود زمنية عامة و أخرى خاصة، لكن هذه المواعيد غير موحدة و أيضا إجراءاتها معقدة و غير واضحة، مما يؤدي إلى تعطيل المكلفين بالضريبة من حل نزاعهم كذلك تعرض حقوقهم للسقوط .
- منازعات الضرائب في الجزائر تخضع لقانون جد مرن و أحكامه تعدل باستمرار بموجب قوانين المالية، هذا ما يؤدي إلى جهل هذه النصوص من طرف المكلف بالضريبة وحتى من طرف الإدارة الضريبية، إلى جانب تشتت النصوص القانونية المنظمة لها و تعدد القاعدة الإجرائية.
- نجد لجان الطعن الإدارية تفصل في الشكاوى المقدمة من الكلفين بالضريبة في مدة زمنية محددة، إلا أن هناك بعض الغموض في هذا المجال خاصة عدم الفصل في الشكوى بعد فوات الميعاد، و اعتبر سكوت اللجان و عدم ردها على التظلم رفضا ضمنيا، كما جعل المشرع اللجوء إليها بصفة اختيارية.
- أما فيما يخص بإجراءات الطعن أمام القضاء الإداري فإنها تتسم بالبطئ في إجراءاتها و تعقدها و الاعتماد على أشخاص ليست لديهم خبرة كافية بالمجال الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى إهدار حقوق المكلفين بالضريبة.

- نجد القاضي الإداري له دور فعال كونه يعمل على توجيه الدعوى و سيرها على أحسن وجه، يأمر بإجراء التحقيق الإضافي و كذلك مراجعة التحقيق و إجراء عملية الخبرة التي تعد وسيلة إثبات في المجال الجبائي، ليتمكن القاضي من إصدار حكم في الدعوى لكن الآراء التي يصدرها الخبراء فإن القاضي غير ملزم بها بل يأخذها على سبيل الاستئناس.

- يترتب على قرار المحكمة الإدارية إمكانية للطرف الذي لم يرضيه القرار الطعن فيه، و الطعن ليس له أثر موقف لتنفيذ القرار.

- إسناد إجراء التحقيق إلى أعوان إدارة الضرائب مسألة ليست في محلها كون إدارة الضرائب طرف في النزاع، هذا ما يؤدي إلى انتشار البيروقراطية.

- اعتماد خبراء لدى المحاكم ليسوا خبراء جبائيين، و ليست لديهم دراية بالمجال الجبائي وهذا يسبب في تعطيل الإجراءات أمام القضاء.

و بعد عرض مختلف النتائج التي توصلنا إليها سواء في المرحلة الإدارية أو في المرحلة القضائية يمكن أن نقترح النقاط التالية:

- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية و وضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف و الإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه و نصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية و العمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى الضريبية لتكون أكثر وضوحا.

- النص على مواعيد ثابتة و موحدة و مناسبة تساعد المكلفين بالضريبة بالتقدم بشكاويهم أمام الإدارة الجبائية بحيث تأتي مبسطة حتى تفصل في الخلاف في أقصر مدة ممكنة، و هذا يعتبر كضمانة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة.

- إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن و تسبب قرارها.

- تجنب أو التقليل من اللجوء إلى القضاء، و العمل لإيجاد حلول للمنازعات الضريبية على مستوى إدارة الضرائب للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.

- إسناد عملية التحقيق إلى أعوان أخرى غير تلك المصلحة التي فرضت الضريبة
- تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي حتى يتمكنوا من فض خلافات أطراف النزاع على وجه السرعة و الفعالية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ-الكتب:

- 1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، 2008.
- 3- بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 4- بعلي محمد الصغير ، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 5- بعلي محمد الصغير ، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008.
- 6- بعلي محمد الصغير، يسرى أبو العلى، المالية العامة،(النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة) دار العلوم، الجزائر، 2003.
- 7- بوضياف عمار ، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013.
- 8- حزيط محمد ، الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية، في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2014.
- 9- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، (الدعوى و طرق الطعن الإدارية)، د م ج ، الجزء الثاني، الطبعة الثانية،الجزائر، 2013.
- 10- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوة ، تجاوز السلطة، و دعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 11- الدناصوري عز الدين ، عبد الحميد الشواربي، طرق الطعن في الأحكام المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، د س ن.
- 12- السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

- 13 - سنقوفة سائح ، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجزء الأول، دار الهدى ، الجزائر، 2011.
- 14 - السيد بسيوني حسن ، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب القاهرة، مصر، 1981.
- 15 - شيهوب مسعود ،المبادئ العامة للمنازعات الإدارية،الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س ن.
- 16 - صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 17 - صقر نبيل ، مكاري نزيهة ، الوسيط في القواعد الإجرائية و الموضوعية للإثبات في المواد المدنية، دار الهدى، الجزائر، 2009.
- 18 - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية (شرح القانون الإجراءات الجبائية)، طبعة 02، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 19 - طاهري حسين ، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- 20 - عدو عبد القادر ، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012.
- 21 - فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2008.
- 22 - فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- 23 - فنيدس أحمد ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ،المكتبة المصرية للطباعة و النشر و التوزيع ،مصر، 2014.
- 24 - كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة ،الجزائر، 1999.

- 25- **محي شوقي احمد**، الأحكام الإجرائية للدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ب.ن، 1988.
- 26- **محيو أحمد**، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق، و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003.
- 27- **مراد ناصر**، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 28- **مليجي أحمد**، الطعن بالاستئناف الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2008.
- 29- **واصل محمد**، **بن علي الهلالي حسين**، الخبرة الفنية أمام القضاء (دراسة مقارنة)، المكتب الفني، اليمن، 2004.

ب: الرسائل و المذكرات الجامعية

ب1: الرسائل الجامعية:

1. بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، الجزائر، د س.
2. يعيش تمام أمال، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.

ب2: المذكرات الجامعية:

1/مذكرات الماجستير:

1. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.

2. شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2008-2009.
3. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
4. أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2010، 2011.
5. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014، 2015.
6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.

2:مذكرات الماستر:

1. أغيث مسيكة، وحميدوش ثنية، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكر لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015.
2. أيت العربي محمد عبد النور، خليل ياسين، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015.

3. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
4. بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2014-2015.
5. سعيداني حميدة، صالح يسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015.
6. شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية ، 2013-2014.
7. عائشة شابي، مروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013-2014.
8. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
9. كافي سناء، حل المنازعات الضريبية فس التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي، قالمة، 2013-2014.
10. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

11. لجرديّة نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائيّة في المنازعة الضريبية مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع قانون العام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2012.
12. مقراني ليديّة، أمغار ليندة، الشكوى الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص القانون العام الداخلي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013-2014.
13. و غليس عبدو، آليات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013-2014.

3:مذكرات إجازة المدرسة العليا للقضاء

1. بوحنك سمية، سير الدعوى الإدارية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، الجزائر، 2008-2009.
2. مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2009، 2005.
3. فيلالى مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2004-2005.
4. حركات بوبكر عبد الغاني، وقروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2006-2007.

ج:المقالات:

1. أمقران عبد العزيز، "عن الشكوى الضريبية في منزلعت الضرائب"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص ص 16-47.

2. نورة موسى ،الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية و الإدارية،مجلة فكر و مجتمع،العدد 08،الجزائر،2011،ص ص 157.

د:الملتقيات:

1. بودريوه عبد الكريم، «هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي, كأساس للاختصاص القضاء الإداري»، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديدة، كلية الحقوق، جامعة جيلالي إلياس، سيدي بلعباس، 28-29 أبريل، 2009، غير منشور.

2. بوصنوبرة خليل، الخبرة القضائية في المنازعات الجنائية، من أعمال الملتقى الوطني الثاني، حول الإجراءات الجنائية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أبريل،ص ص 144-157.

3. هاملي محمد، "شرط الميعاد في المنازعات الضريبية" مداخلة أقيمت في إطار الملتقى الوطني حول الإجراءات الجنائية، يومي 21 و 22 أبريل 2008، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قالمة،ص ص 120-135.

ه:النصوص القانونية:

1ه:الدستور:

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/11/07، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل و متمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر عدد 25، صادر بتاريخ 2008/04/14، وبالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63 صادر بتاريخ 2008/11/16،و بالقانون رقم 11/16 المؤرخ في 2016/03/06، ج ر عدد 14، صادر بتاريخ 2016/03/07.

2ه:النصوص التشريعية:

1. المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/23، يتضمن قانون المالية لسنة، 1994 ، ج ر ج، العدد 88، صادرة بتاريخ 1993/12/30.
2. القانون العضوي رقم 13/11 مؤرخ في 24 شعبان عام 1432 الموافق ل 26 يوليو سنة 2011 يعدل و يتم القانون العضوي رقم 01-98، المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق ل 30 مايو 1998، المتعلق باختصاص مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، لسنة 1998.
3. الأمر رقم 154/66 مؤرخ في 1966/06/08 معدل و متمم، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 74 لسنة 1966،(ملغى).
- الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون التسجيل ج ر عدد 81، لسنة 1976.
4. القانون رقم 26/90، المؤرخ في 1990/12/21، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر، رقم 57، لسنة 1990.
5. القانون رقم 01/09 المؤرخ في 2009/02/25 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج، العدد 13،
6. قانون رقم 09-08 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ج ر عدد 37 صادرة بتاريخ 01 جوان 2008.
7. الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30-12-1968 في المادة 23 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر ج، العدد 106.
8. القانون رقم 01-21، المؤرخ في 2001/12/2، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.
9. القانون رقم 03-22، مؤرخ في 22 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2003.
10. قانون رقم 06-24، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 صادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
11. القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 03، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

12. القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ج ر عدد 74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
13. أمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 44، صادر في 26 ديسمبر 2009.
14. قانون رقم 10-13، مؤرخ في 22 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
15. القانون رقم 14-10، مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، صادر في 31 ديسمبر 2014.
16. القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 عدد 72 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

هـ: النصوص التنظيمية:

1. المرسوم التنفيذي رقم 310/95، المؤرخ في 15 جمادي الأول 1416، الموافق لـ 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في القوائم الخبراء القضائية و كفياته كما يحدد حقوقهم و واجباتهم، ج.ر.ج.ج، عدد 60، صادر بتاريخ 15/10/1995.

و: الاجتهادات القضائية:

1. قرار المحكمة العليا، رقم 64255، الصادر بتاريخ 1991/07/07، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 04، لسنة 1991.
2. قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 62731، صادر بتاريخ 1990/02/10، المجلة القضائية، عدد 04 لسنة 1991.
3. قرار مجلس الدولة رقم 6509 مؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003-2004.

4 . قرار مجلس الدولة رقم 018557, صادر بتاريخ 2005/10/18, مجلة مجلس الدولة, عدد خاص, « المنازعات الضريبية », 2007.

ي:المجلات القضائية:

1. مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية صادر بتاريخ 2003، ص 78،79.
- 2 . مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص بالمنازعات الضريبية صادر بتاريخ 2003،ص ص 104،105 .

ر: تقارير المديرية العامة للضرائب:

- 1 . المديرية العامة للضرائب, مديرية المنازعات,(المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية), المنازعات الضريبية, المرحلة القضائية, ماي, 2003.
- 2 . المديرية العامة للضرائب ،مديرية المنازعات ،(المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية)،المنازعات الضريبية ، المرحلة القضائية ، ماي ، 2008.

ثانيا: باللغة الفرنسية:

A : ouvrages

1 .GROSCLAUD jaques, marchessou, Philippe, Procédures Fiscales,

Dalloz, 4eme édition, Paris, 2007.

2. Lamarque JEAN, Contentieux fiscal (Réclamation préalable),

Répertoire de Contentieux Administratif, 16^{eme} année, Encyclopédie,

Dalloz, Paris, 1999.

3.MOULINIER JEAN , Finances Publiques, Fiscalité, /tom 2 ,5^{eme} édition.

B : DOCUMENT

1. Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF, DGI,
Direction de Contentieux, juillet, 2005.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
مقدمة.....	02
الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في منازعات الضرائب بين الإلزام و الاختيار.....	08
المبحث الأول: تقديم الشكوى الإلزامية.....	09
المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية.....	09
الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية.....	10
أولاً: التعريف الفقهي.....	10
ثانياً: التعريف القانوني.....	11
الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية.....	12
أولاً: الشروط الشكلية.....	12
ثانياً: الشروط الموضوعية.....	14
ثالثاً: شرط الميعاد.....	15
المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى والفصل فيها.....	16
الفرع الأول: التحقيق في الشكوى.....	16
أولاً: الجهة المختصة بعملية التحقيق.....	17

17.....	ثانيا: كيفية إجراء التحقيق في الشكوى
19.....	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى
19.....	أولا: مدة الفصل في الشكوى
20.....	ثانيا: الجهة المختصة للفصل في الشكوى
21.....	ثالثا: قرار المدير الولائي للضرائب
23.....	رابعا: تبليغ قرار المدير الولائي
24.....	المبحث الثاني: تقديم الشكوى الاختيارية
25.....	المطلب الأول: الطعن الاختياري
25.....	الفرع الأول: النظام القانوني للجان الطعن
26.....	أولا: تشكيل لجان الطعن
29.....	ثانيا: شروط العضوية في لجان الطعن
31.....	ثالثا: اختصاصات لجان الطعن
34.....	الفرع الثاني: الفصل في قرار لجان الطعن وطبيعة الآراء التي تصدرها
35.....	أولا: : كيفية تقديم الرأي
36.....	ثانيا: تبليغ قرار اللجان
37.....	ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء اللجان
38.....	المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة

39	الفرع الأول: النظام القانوني للجنة المصالحة
39	أولاً: تشكيلة لجنة المصالحة
40	ثانياً: اختصاصات لجنة المصالحة
41	الفرع الثاني: الفصل في قرار لجنة المصالحة و طبيعة الآراء التي تصدرها
41	أولاً: تقديم الآراء
42	ثانياً: الطبيعة القانونية للآراء لجنة المصالحة
43	خلاصة الفصل الأول
45	الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في منازعات الضرائب
46	المبحث الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية
47	المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الجبائية
47	الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة
47	أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق
49	ثانياً: مواعيد رفع الدعوى
50	ثالثاً: الشروط المتعلقة بالعريضة
53	الفرع الثاني: دعوى إدارة الضرائب
53	أولاً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية
54	ثانياً: عريضة الضرائب
56	المطلب الثاني: اختصاص المحكمة الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية

- 56..... الفرع الأول: الاختصاص النوعي
- 57..... الفرع الثاني: الاختصاص الإقليمي
- 58..... المطلب الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
- 59..... الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق
- 59..... أولاً: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات
- 60..... ثانياً: تعيين القاضي المقرر
- 61..... ثالثاً: محاولة الصلح
- 62..... الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق
- 62..... أولاً: التحقيق الإضافي
- 64..... ثانياً: مراجعة التحقيق
- 65..... ثالثاً: إجراء الخبرة
- 70..... المبحث الثاني: المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة
- 71..... المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف
- 71..... الفرع الأول: شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة
- 72..... أولاً: شروط متعلقة بأشخاص الخصومة
- 75..... ثانياً: شروط متعلقة بالحكم المستأنف
- 76..... ثالثاً: شروط متعلقة بشكل العريضة
- 77..... رابعاً: ان يكون بعريضة موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة

77.....	خامسا:شروط متعلقة بالآجال
77.....	الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف
78.....	أولا: الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف للتنفيذ
78.....	ثانيا: الأثر الناقل
79.....	الفرع الثالث: قرار مجلس الدولة
80.....	المطلب الثاني: مجلس الدولة كجهة نقض
81.....	الفرع الأول: شروط الطعن بالنقض
83.....	الفرع الثاني: آثار الطعن بالنقض
83.....	أولا: الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ
83.....	ثانيا: إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار
85.....	خلاصة الفصل الثاني
88.....	خاتمة
93.....	قائمة المراجع
105.....	فهرس المحتويات