

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



## الإجراءات الإدارية والقضائية في تسوية المنازعات الجبائية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر - تخصص قانون الأعمال

المشرف:

بوحديد فارس

من تقديم الطالبة:

• سليمان حورية

لجنة المناقشة:

الصفة

الاسم واللقب

رئيسا

د. أحسن غربي

مشرفا

أ. فارس بوحديد

مناقشا

أ. عبد الله صافي

دورة جوان 2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

« يَا أَيُّهَا

الَّذِينَ آمَنُوا اصْبِرُوا وَصَابِرُوا وَرَابِطُوا وَاتَّقُوا اللَّهَ لَعَلَّكُمْ

تُفْلِحُونَ » ﴿٢٠٠﴾

صدق الله العظيم

عالم عمران

## قائمة المختصرات

ق.إ.ج.ج	1- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري
ق.ض.م.م.ر.م	2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.ض.غ.م	3- قانون الضرائب غير المباشرة
ق.إ.م.إ	4- قانون الإجراءات المدنية والإدارية
ق.د.ج	5- القانون الدستوري الجزائري
ق.ع.ج	6- قانون العقوبات الجزائري
ق.ت.ج	7- قانون التسجيل الجزائري
د ط	8- بدون طبعة
د ت	9- بدون تاريخ
ج	10- الجزء
ط	11- الطبعة
ج ر	12- الجريدة الرسمية

# شكر وتقدير

في البداية أ حمد الله عز وجل على إعانتة لي لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذي الكريم "بوحديد فارس" الذي أشرف على هذا العمل فكان خير مشرف.

إلى كل أساتذتي انطلاقاً من التعليم الابتدائي وصولاً إلى أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة سكيكدة.

إلى كل مؤلف أعانني من خلال مؤلفاته ولو بحرف فصار بذلك علي سيداً.

إلى زوجي الفاضل الذي كان خير داعم لي.

إلى كل عمال مكتبة كل من جامعة سكيكدة، جيجل، قسنطينة، باتنة وقالمة على رحابة صدرهم وطول بالهم وكرم عطائهم وحسن استماعهم.

إلى كل من دعمني من قريب أو بعيد ولو بايتسامه ولو بكلمة تشجيع أعطتني دفعا

معنوياً

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من تزهى الحياة بوجودهم إلى من جعلوا العمل  
ناجحا بفضل مساعدتهم:

إلى من زرعت في نفسي بذرة الطموح، إلى من أرشدني لخير عمل "أمي  
الغالية".

إلى من تعب كي أرتاح، إلى من كان حلمه أن يراني أصعد سلم النجاح  
"أبي العزيز"

إلى زوجي الكريم الذي لم يبخل علي بالدعم والتشجيع "إبراهيم".  
إلى الملائكة التي جعلت حياتي جنة، إلى أروع وافد في هذه الدنيا إلى  
ابنتي التي لم يبق لها سوى أسابيع لتحيا ومن الرحمان كل ما أتمنى طول  
عمر لكي يا أجمل هدية "تور اليقين"

إلى من علماني أن للحب والتسامح معنى، وأن الحياة نعمة، جدي وجدتي  
أطال الله عمرهما.

إلى من قاسمتهم هموم الدنيا، إلى إخوتي: نبيل، نور الدين، سمير،  
وسيلة، نجات ومنال

إلى زوجة أخي نبيل: أمال

إلى كل أفراد عائلة عمي سعيد وعمي عزيز كل واحد باسمه  
إلى كل أفراد عائلة زوجي الكريمة.

إلى كل رفقاء الدرب: حياة، مريم، صبرينة، شافية، حليلة.

إلى كل طلاب الماستر تخصص قانون أعمال دفعة 2015.

حورية

مقدمة:

لقد تطور دور الدولة من مهمة الدفاع وحفظ الأمن الداخلي والخارجي، وإقامة العدل بين الأفراد إلى التدخل والإشراف على ميادين مختلفة منها الاجتماعية والثقافية والاقتصادية، بعد التطور الذي عرفه العالم عامة والدولة خاصة فكان لازماً على هذه الأخيرة إقحام نفسها في مضمار الحياة الاقتصادية لتحقيق نوع من التوازن الاجتماعي والاقتصادي في جميع قطاعات الدولة، ولم يتأنى لها ذلك إلا بالاعتماد على موارد مالية جديدة تساهم في تغطية جزء كبير من نفقاتها العامة، وذلك لتجنب وقوع عجز في الخزينة العمومية.

تمثل الضريبة أهم الموارد المالية الممولة لميزانية الدولة وكذا الجماعات المحلية، لما لها من دور هام في رفع وتيرة التنمية وتحقيق الكثير من الأغراض السياسية والاجتماعية والاقتصادية، ولا يمكن للضريبة أن تحقق هذا الدور المنوط بها إلا إذا قامت على أساس من العدالة والنظام الجبائي العادل يقتضي ضرورة تحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته التكلفية، على أن يتم تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة صحيحة وسليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به، أما إذا تبين للمكلف بالضريبة أن هناك تجاوز لهذه المبادئ من طرف الإدارة الجبائية كأن توقع عليه الضريبة بطريقة مخالفة للقانون، من حيث تقدير وعائها وتحصيلها فإن ذلك يؤدي إلى نشوء المنازعات الجبائية التي تمثل مجموعة من المخالفات القائمة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بمناسبة عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة.

ولهذا تنقسم المنازعات الضريبية حسب الموضوع الذي تطبق عليه فيمكنها أن تأخذ شكل نزاع حول أساس القاعدة الضريبية أو التحصيل وهنا تكون المنازعة من اختصاص الجهات الإدارية وهذه المنازعات التي تهمنا في دراستنا هذه، ونستبعد المنازعات الجبائية التي لها الصفة الجزائية التي تنشأ عن حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش التي تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية.

والجزائر كباقي الدول أولت اهتماما كبيرا للضريبة، وذلك من خلال توكيل مهمة تسييرها لنظام إداري ضخم، بالإضافة إلى تنظيم الإجراءات الواجب إتباعها لحل المنازعات الجبائية في العديد من النصوص القانونية المتفرقة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل والطابع، لكن حاليا أصبحت مدرجة في قانون جامع وهو قانون الإجراءات الجبائية الذي أحدث سنة 2002، بحيث تمكن هذه الإجراءات الخاصة للمكلف بالضريبة أن يطعن في تقدير إدارة الضرائب للجباية المفروضة عليه أو إجراءات التحصيل.

وبصفة عامة يمكن القول أن هناك طريقتان للطعن في هذا التقدير، الأولى تتمثل في الطعن الإداري ويتجسد في الطعن النزاعي (الشكاية) والطعن العفوي أو ما يعرف بالالتماس الولائي، ثم اللجوء إلى لجان الطعن كإجراء اختياري، وبعد استنفاد هذه المرحلة يتم اللجوء إلى الطعن القضائي لحسم النزاع، إلا أن هذه المرحلة تتميز بالتعقيد والتشعب، قد لا يتمكن المكلف بالضريبة من استيعابها، وذلك راجع إلى توزيع المنازعات المتعلقة بالضرائب بين جهتي القضاء، حيث يختص القضاء العادي بالمنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، أما القضاء الإداري فيختص بالطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهو موضوع دراستنا وفي المقابل نستبعد القضاء العادي<sup>(1)</sup>، أما فيما يخص التعديلات التي تطرأ على المجال الضريبي فهي تؤدي إلى وجود الكثير من المنازعات الجبائية غير مستوفية للإجراءات القانونية اللازمة وبالتالي ضياع حقوق المكلفين الضريبة، وزيادة العبء على الموظفين الدارسين للشكاية من جهة والهيئات القضائية من جهة ثانية.

هناك من يقول أن العدل أساس الملك، وتحقيقه يتطلب تطبيق القانون تطبيقا صحيحا لأنه يعد واجهة المجتمع، فالإنسان يعرف مدى تطور أي دولة في العالم من خلال منظومتها القانونية، وفي هذا المقام تثار الإشكالية التالية:

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، د ط، 2008، ص 11.

- إلى أي مدى أصاب المشرع الجبائي الجزائري في وضع إجراءات قانونية فعالة من أجل تسوية المنازعات الجبائية باعتبارها لا تخضع للإجراءات العادية.

ويتفرع عن هذه الإشكالية عدة تساؤلات فرعية ممثلة في:

- 1- ما هي الكيفيات المختلفة لتسوية المنازعات الجبائية؟
- 2- هل المشرع الجبائي نجح في وضع آليات فعالة من أجل تسوية المنازعات الجبائية أم أن هذه الأخيرة تحتاج إلى إعادة النظر فيها؟
- 3- ما مدى إلزامية اللجوء إلى الإجراءات الإدارية من قبل أطراف الخصومة لحل النزاع؟
- 4- فيما تكمن الإجراءات القضائية الواجب إتباعها من أجل تسوية المنازعات الجبائية؟ وإلى من يؤول اختصاص الفصل فيها؟

إن دراسة هذا الموضوع والإجابة عن هذه الإشكالية كان له أسباب وأهداف كما تعرضنا إلى صعوبات وهو ما سنتطرق إليه تباعا:

#### أ- أسباب اختيار الموضوع:

وتنقسم إلى أسباب شخصية وأسباب موضوعية:

#### 1- الأسباب الشخصية:

فعلى المستوى الشخصي ومنذ سنوات حاولت دفع ملف المنحة الجامعية، غير أنني لم أستطع استخراج شهادة عدم الخضوع للضريبة الخاصة بالأب، وذلك راجع إلى الضرائب المفروضة عليه، ففي تلك الأثناء حرصت على معرفة الوضع القانوني لهذه المسألة، وبالرغم من كوني طالبة حقوق لم أكن أعرف الحل إلا بعد دراسة معمقة فماذا عن المواطن العادي.



## 2- الأسباب الموضوعية:

إن الأسباب الموضوعية لاختيار هذا الموضوع تتجلى في عدم اهتمام الفقه بهذا الموضوع بحيث لا نجد وفرة في الكتابات رغم أهميته البالغة، باعتباره جزء من المنازعات الإدارية، بالإضافة إلى أن الانفتاح على اقتصاد السوق، جعل هذا النوع من المنازعات في تزايد مستمر لذلك لا بد من تبسيط إجراءات تسويتها، من خلال تجميع المعلومات المتفرقة بين عدة فروع، وذلك من أجل تسهيل الإطلاع عليها والوقوف على سير المنازعات الجبائية، تحقيقا للمصلحة العامة للدولة بالحصول على مردود ضريبي يمكنها من تحقيق أهدافها من جهة، ومصلحة الفرد في عدم المبالغة في تقدير الضريبة المفروضة عليه من جهة أخرى، وذلك بحسم النزاع في أقرب وقت وبأقل تكلفة وجهد.

### ب- الأهداف:

إن أهداف هذه الدراسة تقسم إلى أهداف علمية وأهداف عملية:

#### 1- الأهداف العلمية:

باعتبار أن المشرع الجبائي هو من يسهر على حماية مصلحة الأشخاص وذلك يتجسد من خلال القوانين التي يسنها، إرتأينا لفت انتباهه إلى بعض المشاكل التي تتطلب الحل السريع والتي يمكن تجنبها من خلال تبسيط إجراءات تسوية المنازعات الجبائية وجمعها في قانون موحد يسهل الرجوع إليه من طرف الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة وحتى القاضي نفسه لأن القانون المنظم للمنازعات الجبائية، يتعرض للعديد من التعديلات وبالتالي كثرة النصوص وتعقدها وصعوبة تفسيرها والإلمام بها، مما يؤدي إلى عدم معرفتها.

#### 2- الأهداف العملية:

تتجلى في ضرورة الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية وكذا المكلف بالضريبة من خلال سن إجراءات صارمة لتسوية النزاع مثلا تعيين خبراء متخصصين في الميدان



الجبائي وكذا جهل بعض المكلفين بالإجراءات الواجب إتباعها في حالة وقوع نزاع مع الإدارة الجبائية لذلك حاولنا من خلال هذه الدراسة توعية هذه الفئة.

#### د - الصعوبات:

إن أكثر عائق واجهته في إعداد هذا العمل يتجلى في جمع المراجع المتخصصة خارج الولاية وذلك راجع إلى امتناع أغلب المكاتب عن إعارتي أكثر من ثلاث (03) كتب فأقوم بأخذ نسخة من الجزئيات التي تفيدني ثم أعيدها وأكرر العملية مرة ثانية وثالثة وهو أمر متعب جداً، بالإضافة إلى أن هناك بعض المكاتب لا تسمح باستخراج بعض المذكرات لأخذ نسخ عنها، مما يدفعني إلى كتابة محتواها داخل تلك الجامعة، وذلك كان سبب في كثير من الأحيان لزيارة نفس الولاية لأكثر من مرة، كما تجدر الإشارة إلى أن تعدد القوانين وتشتتها وكثرة التعديلات جعل الموضوع أكثر صعوبة بالإضافة إلى عدم إبداء أي مصلحة من المصالح للجبائية التي قصدتها أي رغبة في تقديم أي معلومة ولو كانت بسيطة.

#### هـ - المنهج المتبع:

من أجل معالجة هذا الموضوع وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج التحليلي والمنهج الوصفي والمنهج المقارن.

وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية واستخلاص أهم الأحكام الخاصة بموضوع الدراسة، وكذا من خلال تسليط الضوء على أهم الهيئات المتخصصة للفصل في النزاع وإعطاء الوصف الدقيق للإجراءات المتبعة أمام كل هيئة، كما استعملنا المنهج المقارن من خلال الاستدلال ببعض التشريعات المقارنة مركزين على المشرع الفرنسي.

وتماشياً مع هذا المنهج قسمنا الموضوع إلى فصلين: الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية والذي قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول: الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الجبائية، والذي قسم بدوره إلى مطلبين، المطلب الأول: إجراءات الطعن النزاعي، المطلب الثاني: إجراءات الطعن العفوي والمبحث الثاني:

الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الإدارية، المطلب الأول: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن النزاعي، المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن العفوي، الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في تسوية المنازعات الجبائية، المبحث الأول: إجراءات التقاضي أمام المحكمة الإدارية، المطلب الأول: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية، المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الجبائية، المبحث الثاني: إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة، المطلب الأول: مجلس الدولة كقاضي استئناف، المطلب الثاني: الطعن في قرارات مجلس الدولة وتنفيذها.

تعد المنازعات الجبائية مندرجة ضمن المنازعات الإدارية وبالتالي تكسب طابعا إداريا، أي أن تسويتها تتم بين طرفين، المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة ثانية، وذلك بإتباع إجراءات إدارية لتسوية النزاع المطروح، قبل اللجوء إلى طرف آخر ممثلا في الجهات القضائية.

فقد تكون إدارة الضرائب مسؤولة عن النزاع الذي ينشأ مع المكلف بالضريبة نتيجة ارتكاب الإدارة لخطأ في تقدير الضريبة، أو حرمان المكلف بالضريبة لحق من الحقوق المقررة له قانونا هذا من جهة، وقد يكون المكلف بالضريبة هو المسؤول عن النزاع الذي قد يحدث مع إدارة الضرائب نتيجة عدم تسديد قيمة الضريبة المفروضة عليه، فنتبع الإدارة إجراءات صارمة من أجل استيفاء كل الحقوق، أما في الحالة التي تكون الإدارة هي المسؤولة فيتوجب على المكلف قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار إدارة الضرائب والذي من شأنه أن يجعله في حالة ضيق أو عجز، أن يتقدم إلى الإدارة ذاتها بالطعن (الطعن النزاعي)، وهو إجراء إلزامي، كما يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب من أجل إلتماس العفو في حالة الضيق أو العجز وهذا محاولة من الإدارة الحديثة تكريس مبدأ العدالة، وفتح طرق الشفافية وإيجاد حلول ودية مع المكلف بالضريبة وهو ما سنحاول التطرق له من خلال المبحث الأول: الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الجبائية.

كما تجدر الإشارة إلى أن للمكلف بالضريبة طرق آخر للمطالبة بحقوقه وذلك من خلال الطعن أمام لجان، سواء كانت تلك المنصوص عليها في القسم الثاني: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن من الباب الأول: منازعات الضرائب من الجزء الثالث: من قانون الإجراءات الجبائية المعنون بإجراءات المنازعة، الممثلة في لجان الطعن النزاعي، أو لجان الطعن العفوي وذلك من أجل الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا<sup>(1)</sup> والتخفيف منها يكون في حالة العوز أو الضيق ويتم إحداث هذا النوع من اللجان وتحديد تشكيلتها وسير أعمالها بموجب قرار من المدير العام للضرائب<sup>(2)</sup> وهو ما نتناوله في المبحث الثاني.

(1) المادة 92 من القانون 12-12 المؤرخ في 26-12-2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر، عدد 72.

(2) المادة 93 من القانون 11-16: المؤرخ في 28-12-2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر، عدد 72.

## المبحث الأول: الإجراءات المتبعة أمام إدارة الضرائب

تعد الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الجبائية المرحلة الأولى في تسوية المنازعات الجبائية المتبعة والأهم لاعتبارها المرحلة الحاسمة في تسوية موضوع النزاع.

فقد أوجب المشرع على المكلف بالضريبة اللجوء إلى الطعن النزاعي (الشكاية) أمام الجهة الإدارية، المصدرة للقرار، فعمل هذه الجهة تراجع قراراتها وتعديلها أو تلغيها في حالة وجود خطأ في الوعاء الضريبي أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وذلك من خلال الاحتجاجات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لما يرى أن الضريبة المفروضة عليه من طرف الإدارة مبالغ فيها، لهذا يقوم المكلف بالضريبة تسجيل عريضة أو احتجاج على مستوى المصالح المتخصصة خلال آجال محددة من طرف إدارة الضرائب ويحرر على ورق عادي<sup>(1)</sup>، وفق الشروط المحددة قانونا لتتظن الإدارة في الشكاية وتبث فيها بقرار إداري.

أما إذا وجد المكلف بالضريبة نفسه غير قادر على التخلص الكلي أو الجزئي من ديونه اتجاه الخزينة فإنه يتوجه بطلبات لإدارة الضرائب من أجل التخفيض أو التعديل أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه من خلال الالتماس الولائي أو ما يعرف بالطعن العفوي وهو شكل آخر من أشكال التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية ولكنه يختلف عن الطعن النزاعي في كون المكلف بالضريبة يعترف بالضريبة المفروضة عليه ولكن هناك أسباب تمنعه من تسديدها للخزينة فيتقدم للإدارة بطلبه من أجل التماس الإعفاء منها.

لهذا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى المرحلة الأولى في التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية والمتمثلة في الإجراءات المتبعة أمام إدارة الضرائب والخاصة بالطعن النزاعي والطعن العفوي من خلال تقسيمه إلى مطلبين.

(1) د/ محمد عباس محرز: مدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS (الخدمات التجارية الجمركية والاستثمارات)،

## المطلب الأول: إجراءات الطعن النزاعي

تعد المحاكم الإدارية صاحبة الاختصاص للنظر في المنازعات الجبائية طبقا لما ورد في المادة 82 ق إ ج ج إلا أنه لا يجوز طرح هذا النزاع أمامها مباشرة بل يشترط لقبول الدعوى، انقضاء الميعاد المقرر لصدور القرار، وأن تسبق بالطعن النزاعي (الشكاية) الذي يتقدم به المكلف بالضريبة أمام الجهة المختصة (مدير الضرائب للولاية) بإصدار القرار، قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية سواء كانت لجان الطعن النزاعي أو لجان الطعن العفوي هذا من جهة أو أمام الجهات القضائية من جهة أخرى.

فالطعن النزاعي في نظر المشرع الجزائري يعد إجراء إلزاميا في المنازعات الضريبية الأمر الذي دفعه للحديث عنه في الباب الأول تحت عنوان منازعات الضرائب من الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعنون بإجراءات المنازعة.

وقد فصل ذلك في المادة 72 ق إ ج ج المتعلقة بالمواعيد الخاصة برفع الشكاية وكذلك القواعد المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها من خلال المادة 73 ق إ ج ج.

فما يمكن أن نستشفه عن هذه المواد أن الطعن النزاعي ما هو إلا إجراء إداري إلزامي يتقدم به المكلف بالضريبة يكون الغرض منه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها.

وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي وذلك بقرار إداري صريح أو ضمني قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة فدراستنا للطعن النزاعي تتطلب منا التطرق إلى مجموعة من النقاط الأساسية وهي:

- الأحكام العامة للشكاية
- الفصل في الشكاية

### الفرع الأول: الأحكام العامة للشكائية

يجيز قانون الإجراءات الجبائية الجزائري اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق، من طرف المكلف بالضريبة أمام مدير الضرائب المباشرة للولاية ولقد أوجب المشرع الجزائري أن يباشر المكلف بالضريبة طريق التظلم الإداري المسبق (الشكائية) أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل اللجوء إلى القضاء ورفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، لأن دعواه لا تقبل قبل اتباع طريق التظلم الإداري، وهذا حسب المادة 396 من ق ص م ر م (1).

ويقصد بالتظلم الإداري المسبق تقديم شكائية ضد قرارات إدارية معينة قبل التوجه إلى المحكمة وإلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا (2).

وسنتطرق فيما يلي إلى شرح مبسط للوسيلة المستعملة من قبل المكلف لإبداء تظلمه أمام الإدارة، إذا رأى بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها، أو هي غير قانونية حيث أوجب القانون أن يلتجأ إلى تقديم الشكائية أمام الجهة المصدرة للقرار لعلها تراجع نفسها وتعديل أو تلغي القرار المتخذ.

ومن أجل التوضيح أكثر للوسيلة المستعملة في التظلم (الشكائية) سنتطرق إلى ثلاث نقاط مهمة على النحو التالي:

- تعريف الشكائية
- شروط تقديم الشكائية
- الآجال القانونية للشكائية.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 10.

(2) سمير صادق: ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، د ط، 1969، ص 157.

أولاً: تعريف الشكاية:

إن الغرض من تقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب هو تجنب إغراق الجهات القضائية بنزاعات يمكن حلها على مستوى الإدارة، كما يسمح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر موضوع النزاع.

فالمكلف بالضريبة وقبل توجهه إلى القضاء يجب أن يتظلم ويطعن في الضريبة المفروضة على أمام المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة، وفقاً لأحكام المادة 71 ق إ ج ج، وذلك من أجل استدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي وكذلك المطالبة باسترجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق، لأن الدعوى القضائية في المنازعات الجبائية لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكاية يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها.

إن الشكاية الجبائية عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية.

فهي طعن نزاعي يختلف عن الطعن العفوي الذي لا يشكل إجراء في المنازعات الضريبية وإنما هو إجراء يهدف إلى تخفيض قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بسبب حالته المادية<sup>(1)</sup>، لذلك أوجب المشرع الجزائري التظلم الإداري المسبق أو كما سماه في القوانين الجبائية بالشكاية.

فالشكاية تنصب على تخفيض أو إلغاء أو تعديل الضريبة أو الاعتراض على فرض الضريبة ابتداءً، ويكون تقديم الاعتراض أمام المدير الضرائب في دائرة الضرائب للمنطقة التابع لها المكلف بالضريبة مع ذكر الموضوع المعترض عليه وعرض موجز

(1) د/ برحماني محفوظ: الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، د ط، 2009، ص



للقائع وللمكلف بالضريبة إذا ما أراد الحصول على تأجيل لدفع الضريبة لحين البث في الاعتراض المقدم فعليه أن يقدم طلب بذلك<sup>(1)</sup>.

أما في نظر فقهاء القانون: فهي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين<sup>(2)</sup>:

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها لدى إدارة الضرائب بالطرق الودية والإدارية.
- بالإضافة إلى السماح باستمرار الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

ذلك بهدف حصر محتوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء وضمان حسن تسييرها لاحقا وبنا على ما سبق فإنه يستوجب منا التطرق للشكاية من جوانب عديدة أهمها:

- شروط تقديم الشكاية
- الآجال القانونية لشكاية.

### ثانيا: شروط تقديم الشكاية

قبل الحديث عن الشروط الواجب توافرها في الشكاية لابد من الإشارة إلى السلطة المختصة باستقبال الشكاية وبالاستناد إلى المادة 71 ق إ ج ج فهذه السلطة تتمثل في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

تفيد الشكاية في سجل مخصص لذلك بحسب تاريخ وصول كل شكاية ويسلم للمشتكى وصل يثبت استلام الشكاية يقدمه لإثبات المدة التي ينتظر فيها الرد وإثبات الآجال المتعلقة برفع الدعوى القضائية فيما بعد<sup>(3)</sup>.

(1) د/ قيس حسن عواد البداوي: المركز القانوني للمكلف الضريبي، د ج، دار المناهج، عمان، د ط، ص 168.

(2) عبد العزيز أمقران: الشكاية الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص

بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص 07

(3) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 352.

أما فيما يخص شروط تقديم الشكاية فإن المشرع الجزائري قسمها إلى قسمين متعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

وعلى ذكر رجال القانون، فإن الأصل في الشكاية: أن تقدم من طرف المدعي شخصيا، وإذا ناب عنه شخص آخر وجب على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على ورقة مدموغة ومسجلة قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، وترسل الوكالة رفقة الشكاية أو تقدم منفصلة إلى إدارة الضرائب وقد استتنت المادة 75 ق إ ج ج شرط تقديم الوكالة في حالتين:

- إذا كان الموكل محاميا مسجلا في نقابة المحامين.
- إذا كان شخصا يستمد من وظيفته حق التصرف باسم المدعي<sup>(1)</sup>.

#### أ- الشروط الشكلية:

تعد الشكاية بمثابة الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفع المشتكي ضد قرار الإدارة الجبائية، لذلك توجب تقديم شكاية مكتوبة وذلك مهما كان موضوعها أي لا يمكن قبول الشكاية الشفهية وقد أعفي المشرع الجزائري الشكاية من أي حق مالي، فهي مجانية لا تخضع لحق الطابع وقد ورد النص على الشروط الشكلية للشكاية الموجهة للمدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة كل واحد حسب اختصاصه في نص المادة 73 ق إ ج ج وهي على النحو التالي:

- وجوب أن تكون الشكاية فردية كأصل عام: بمعنى أن يكون المدعي شخصا بمفرده ويستتني من ذلك.
- المكلفون الذين تفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي.
- أعضاء شركات الأشخاص في الحالة التي تكون فيها الشركة مدعيا.
- وجوب أن تقدم الشكاية مفردة عن كل قضية: أي بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للخرينة يحمل رقم مادة خاص به.

(1) أ/ العبد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، د ط، 2011، ص 87.

- وجوب تضمين الشكاية تحت طائلة عدم القبول لبعض المعلومات الأساسية: الإمضاء يجب أن تقدم الشكاية موقعة باليد من المكلف بالضريبة شخصيا، غير أنه إذا كان المكلف بالضريبة أميا لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء بإمكانه تقديم الشكاية بواسطة محامي أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسمه أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك<sup>(1)</sup>، شريطة أن تقدم وكالة رسمية للمصالح المعنية تقبل تقديم الشكاية<sup>(2)</sup> من طرف المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية.
- يجب ذكر اسم ولقب وعنوان الكلف بالضريبة وموطنه وإذا كان مقيما خارج الجزائر عليه أن يختار موطننا بالجزائر وذلك حسب أحكام المادة 75 الفقرة (4) الرابعة من ق إ ج ج، وبالرجوع إلى نص المادة 332 الفقرة السادسة (06) من ق ض م فقد نصت على نفس ما ورد في المادة السابقة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يجب على هذه المؤسسة أن تعتمد ممثلا عنها مقيما بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم المذكور أما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فوض الضريبة<sup>(3)</sup>.

- يجب ذكر نوع الضريبة المعترض عليها، مع تحديد رقم المادة من الجدول، عند تعذر تقديم الإنذار أو أن ترفق الشكاية بما يثبت المبلغ المدفوع أو المقطوع

(1) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، د ط، 2005، ص

.14

(2) د/ فريجة حسين: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات حلب،

الجزائر، د ط، 1994، ص 34.

(3) أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، د ط، 2005، ص 15.

في حالة الضرائب التي تستوجب وضع جدول التكاليف مثل الضريبة على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل عنها<sup>(1)</sup>.

- وجوب تضمين الشكاية بعرض ملخص لوسائل وطلبات المكلف بالضريبة المشتكى، وتحديد بدقة الأسباب التي جعلت المكلف بالضريبة لا يقبل بالضريبة ويعترض على تسديدها كان يدفع مثلاً: أن الضريبة جاءت مرتفعة لا يقدر على دفعها أو أن حسابها كان خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني<sup>(2)</sup>.

في هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه وينهي الشكاية بطلبه الرامي إما إعفاء كلياً أو جزئياً من الضريبة إذا وجد مصوغ قانوني لذلك.

#### ب- الشروط الموضوعية:

نصت المادة 391 من قانون ض م ر م على ضرورة احتواء الشكاية على عرض موجز لوسائل وطلبات المدعي الراض لتسديد الضريبة كأن يدفع إن كانت الضريبة مرهقة ومبالغاً فيها أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب ووضعية المكلف بالضريبة ونشاطه المهني أو التجاري، فيجب على المكلف بالضريبة أن يوضح طبيعة نشاطه المهني أو التجاري وتاريخ شروعه في هذا النشاط المهني أو التجاري.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:

- ذكر نوع الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليه.
- بيان رقم المادة من الجدول التسجيلي للضريبة، وإرفاق الجدول أو الورد المحدد بقيمة الاقتطاع أو الدفع.

(1) د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 355.

(2) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 14.

- بالإضافة إلى تقديم بيانات عن الضريبة التي يراها مناسبة والمبلغ المخفض الذي يناسبه، زد على ذلك إمكانية دفعه بتقادم الضريبة عندما تكون قد برأت ذمته بالتقادم<sup>(1)</sup>.

كما يتم مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أم بالإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع وكننتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قبول الشكوى للمناقشة وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي آليا، وهذه الأخطاء الجوهرية هي:

- غياب توقيع المدعي بخط اليد.
- في حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.
- الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات، وأي خطأ آخر يعتبر خطأ قابلا للتصحيح من طرف المدعي ويسمح له بتداركه وفق ما تبينه المراسلات البينية<sup>(2)</sup>، غير أنه في حالة عدم إكمال ملف الشكوى يتم استدعاء المكلف بالضريبة من طرف الإدارة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملفه وتقديم كل وثيقة تثبت ادعائه وذلك في أجل ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام، ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد في أجل ثلاثين (30) يوما المذكورة أعلاه، أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.
- كما يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في هذا القرار إما أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية ضمن الشروط المحددة على

(1) د/ برحماني محفظ: المرجع السابق، ص 355-356.

(2) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 88-89.

التوالي في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.

### ثالثا: الآجال القانونية للشكاية

كأصل عام يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة في الآجال القانونية التي قيده بها المشرع الجبائي الجزائي وأوردها بشكل من التفصيل في قانون الإجراءات الجبائية والتي تقضي بأنه في ميدان الضرائب، آجال تقديم الشكاية تختلف باختلاف موضوعها حيث أن هناك نوعين من الآجال هما:

#### أ- الآجال العامة:

بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي قد نص في الفقرة الأولى من المادة 72 ق إ ج ج على القاعدة العامة الخاصة بالآجال التي تقبل فيها الشكاية النزاعية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والموجهة إلى المدير الولائي وذلك بالنص على أن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاية.

وما نقصده بالآجال العامة هو الأجل الذي يسري على الشكاوي المتعلقة بالضرائب التي تحصل عن طريق جداول التحصيل<sup>(2)</sup>.

#### ب- الآجال الخاصة:

لقد نص المشرع الجزائر على بعض الأحكام الخاصة التي تضبط آجال انقضاء فترة تقديم الشكاية، أوردها في الفقرات 2، 3، 4، 5 من المادة 72 ق إ ج ج.

(1) المادة 73 الفقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومنتم إلى غاية القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

(2) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 352.

- الحالة الأولى: حالة وجود خطأ:

ينقضي أجل تقديم الشكوى<sup>(1)</sup>:

- في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة اندارات جديدة إثر وقوع خطأ في الإرسال، لأن هذه الإندارات ترسل من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.
- في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها نتيجة لخطأ قانوني ارتكبه إدارة الضرائب بحقه أو لوجود حصص فرضت عليه بغير أساس قانوني بسبب خطأ أو تكرار.

- الحالة الثانية: الحالة التي لا تتطلب فيها وضع جدول: تقدم الشكاوي:

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

- الحالة الثالثة: الخاصة بعدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي:

يجب أن تقدم الشكاية قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>.

(1) د/ بوالصلصال نور الدين: المنازعات في المادة الضريبية (محاضرات لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص قانون

أعمال)، كلية الحقوق جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2013/2014، ص 84.

(2) د/ بوالصلصال نو الدين: المرجع نفسه، ص 84.

- الحالة الرابعة: الحالة الخاصة بتقديم رقم أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.

يجب أن تقدم الشكاية في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجرافي.

من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري أعطي آجالاً طويلة بالنسبة للمشتكي لكي يرفع شكايته إذا رأى بأن هناك ظلماً قد أصابه لعدم وعيه بالقوانين الضريبية، وتكون هذه المدة سارية بالنسبة للمنازعات الجبائية التي صدرت فيها واقعة تعطي الحق في التخفيض مثلاً، كتهديم عقار مبني، شغور منزل مؤجر<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: الفصل في الشكاية

بعد أن تطرقنا إلى الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية من حيث تعريفها وشروطها سواء الشكاية أو الموضوعية وكذلك الآجال القانونية، سنتابع اللحظة الشكاية عندما تصل إلى مصلحة الضرائب وكيفية إجراء التحقيق هذا من جهة وكيفية اتخاذ القرار من جهة أخرى.

#### أولاً: مرحلة التحقيق في الشكاية وعبء الإثبات

عندما تقدم الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب فإما أن يرفضها فوراً لعدم توافر الشروط الشكاية الجوهرية، استناداً إلى المادة 76 ق إ ج ج، وإما أن يقبلها ويأمر بإجراء تحقيق، فيبأشره مفتش الضرائب المختص الذي يعمل على دراسة طلبات المتظلم<sup>(2)</sup> ويحللها تحليلاً دقيقاً يسمح له بمعرفة الجهة التي تقع على عاتقها عبء الإثبات.

(1) د/ فريحة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 21، 22.

(2) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 356.



أ- إجراءات التحقيق في الشكاية من طرف مفتش الضرائب:

إن مفتش الضرائب المختص إقليميا هو الذي يقوم بفرض الضريبة موضوع النزاع وهو أعلم من غيره بوقائعها لذلك تسند له مهمة إجراء التحقيق في الشكاية موضوع النزاع بأمر من المدير الولائي للضرائب فيقوم بعمله على مرحلتين:

1- **مرحلة الأعمال التحضيرية:** بحيث يعمل في هذه المرحلة على جمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح ويستطيع المفتش أن يقوم بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال خمسة عشر يوما (15) حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبعد تلقيه رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي يقوم المفتش بدراسة الشكاية من أجل الحصول على كل التوضيحات الضرورية حول موضوع النزاع.

وللمفتش الحق في إجراء التحقيق في عين المكان والإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة<sup>(1)</sup>.

2- **مرحلة تحرير التقرير:** يحرر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يوضح فيه الحلول التي يراها مناسبة بناء على المعطيات الموجودة لديه وطبقا للنصوص السارية المفعول مع إدراج كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع ويرسله إلى المدير الولائي للضرائب من أجل اتخاذ القرار الذي يراه مناسباً.

ب- عبء الإثبات في الشكاية:

بعد إجراء التحقيقات اللازمة بخصوص شكاية المكلف بالضريبة يقوم مفتش الضرائب بدراسة طلبات المكلف وذلك لمعرفة الجهة التي يقع عليه عبء الإثبات لذلك سنحاول سرد بعض الأمثلة التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف من جهة والإدارة من جهة أخرى.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 24.

1- بعض الحالات التي يقع فيها عباء الإثبات على المكلف:

إذا تم تقدير الضريبة عن طريق التقويم الإداري المباشر واعتراض المكلف بعدم تخفيض الضريبة المفروضة عليه فيكون إثبات وجود التخفيض على عاتق المكلف بالضريبة وقد أكد على ذلك قرار الفرقة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 27 جويلية 1998 المؤيد لقرار الغرفة الإدارية بالمجلس القاضي برفض التخفيض من الضريبة بسبب عدم تقديم المكلف الأدلة الكافية<sup>(1)</sup>.

كما يقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناء على معطيات واردة في تصريحه أو كان الوعاء ناتجا عن تصحيح واقع التصريحات المقدمة من طرف المكلف شريطة أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها أو لم يرد على ذلك أي اعتراض في الآجال المحددة قانونا.

بالإضافة للحالة التي يتم فيها حساب الوعاء على أساس التقديم الجرافي وبطريقة عادية.

وكذلك الحالة التي يعاد فيها تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف ولا يكون ذلك إلا في الحالة التي ترفض فيها محاسبة المكلف لعدم توافرها مع الشروط القانونية الخاصة بذلك أو الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه.

ففي هذه الحالة يكون للمكلف بالضريبة أجل مدته أربعون يوما (40) بدءا من تاريخ تبليغه إعادة التقدير للرد على اقتراحات الإدارة في مجال إعادة تقدير مداخيله الخاضعة للضريبة<sup>(2)</sup>.

(1) د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 358.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 17.

## 2- بعض الحالات التي يقع عبء الإثبات فيها على الإدارة:

إذا ثبت أن عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة يكون على مفتش الضرائب البحث عن النصوص التشريعية والتنظيمية التي يقابل بها إدعاءات المكلف بالضريبة، وذلك إذا لم يبلغ المكلف بالخضوع للضريبة في الآجال القانونية المحددة أو فرضت عليه ضريبة بدون تصريح<sup>(1)</sup>.

بالإضافة إلى رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، فإنه يستوجب على الإدارة أن تبرر موقفها وذلك بأن تقدم للمكلف كل الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها الجديدة، أما إذا كان الوعاء قد تم ضبطه وفقا لنظام التقدير الجزافي والاقتراحات قد تم المصادقة عليها من طرف المكلف بالضريبة فإنه يصبح بمثابة اتفاق لا يجوز نقضه إلا إذا توافرت الشروط القانونية الخاصة بذلك<sup>(2)</sup> بالإضافة إلى كون الشكاية المقدمة من المكلف مؤسس على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف.

### ثانيا: مرحلة إصدار القرار

استنادا إلى المعطيات القانونية والإدارية المتعلقة بموضوع النزاع، يتم إصدار القرار بشأن شكاية المكلف بالضريبة ويمكن أن يتضمن هذا القرار رفضا كليا لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع وعليه نوجز فيما يلي الجهة المختصة بقرار الرد، ثم البث في الشكاية وتبليغ القرار بخصوصها إلى المكلف بالضريبة.

#### أ- السلطة المختصة بإصدار القرار:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية بالتحديد في المواد 77 و 79 نجده منح السلطة أو الاختصاص إلى المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس

(1) د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 358.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 17، 18.

المركز الجوّاري للضرائب وذلك بالفصل في الشكاية النزاعية المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي لمجال اختصاصهم.

فالمدير الولائي للضرائب يختص في النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاية وفي حالة القبول الجزئي يمكنه أن يفرض سلطة قراره بالقبول الكلي أو الجزئي للشكاية إلى الأعدان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل<sup>(1)</sup>، وذلك في الحالات التي يكون مبلغ النزاع أقصاه مليوني دينار (2000000 دج).

كما يتمتع رئيس مركز الضرائب بصلاحيّة تسوية المنازعات الجبائية التي لا تتجاوز مبالغها من الحقوق والغرامات مليون دينار (1000000 دج).

أما رئيس المركز الجوّاري للضرائب فيتمتع بصلاحيّة تسوية المنازعات التي لا تتجاوز مبالغها من الحقوق والغرامات خمسمائة ألف دينار (500000 دج).

وإذا كان الأصل في اختصاص الرد على الشكاية ينعقد للمدير الولائي للضرائب فإنه يستثنى عن هذه القاعدة الحالة التي تكون الضريبة المتنازع فيها أو الغرامات المفروضة على المكلف بالضريبة يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسين مليون دينار (50000000 دج)، ففي هذه الحالة يتعين على المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية ممثلة في المدير العام للضرائب وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال أجل (8) ثمانية أشهر<sup>(2)</sup>.

### ب- البت في الشكاية وتبليغ القرار:

بعد انتهاء مرحلة التحقيق في الشكاية من قبل المفتش المكلف بها من طرف الإدارة يتم إرسال التقرير المفتش للإدارة المركزية ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب كل حسب اختصاصه لتأتي بعدها مرحلة اتخاذ القرار وتبليغه إلى المكلف بالضريبة في الأجل القانونية المحددة كمايلي:

(1) د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 360.

(2) المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

- يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاية التابعة لاختصاص كل منهم في أجل (04) أربعة أشهر اعتباراً من تاريخ استلام الشكاية.

- يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاية تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

- ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية<sup>(1)</sup>.

ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>(2)</sup>.

### 1- اتخاذ القرار:

تصدر السلطة المختصة قراراً بشأن الشكاية المعروضة عليها بعد دراستها من الجانب الشكلي والجانب الموضوعي والتحقق فيها وذلك باتخاذ أحد الأمرين:

- أن تصدر قرار بقبول الاعتراض (الشكاية) أو رفضه وفي هذه الحالة للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى القضاء، أو إلى لجان الطعن الإدارية.
- عدم إصدار قرار فإذا مرت ستة (06) أشهر فيعد الأمر كما لو صدر قرار ضمني بالرفض<sup>(3)</sup>، وفي النقاط التالية سنحاول توضيح الوضعيات التي يمكن أن يتم فيها منح تخفيض جزئي أو كلي والحالة التي تكون محل رفض كلي لطلبات المكلف بالضريبة.

(1) د/ بوالصلصال نور الدين: المرجع السابق، ص 86.

(2) يعد من أنماط فرض الضريبة على الأرباح الصناعية أو التجارية والحرفية فهو يطبق على المكلف الذي لا يزيد رقم أعماله السنوي عن 50000000 دج، إذا كان الأمر يتعلق بمكلفين بالضريبة تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع السلع والأشياء والمواد الغذائية المخصصة إما لأخذها أو لاستهلاكها في عين المكان وتتمثل في توفير السكن، أنظر: د/ بن أعمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، ط2، 2011، ص 82.

(3) د/ قيس عواد البداوي: المرجع السابق، ص 169.

### الحالة الأولى: الرفض الكلي للشكائية

ينبغي أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف المدير الولائي للضرائب، أو من طرف رئيس مركز الضرائب، أو من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب والأحكام التي بنيت عليها.

كما ينبغي إرسال القرار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام فمثلا نجد أن المدير الولائي للضرائب يحق له رفض الشكائية المقدمة من طرف المكلف بدفع الضريبة وذلك شريطة أن يوضح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة لكي يتمكن المكلف من تقديم دفعه<sup>(1)</sup>، في حالة ما إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية أو أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة.

كما يجب أن تكون عبارات قرار الرفض الكلي للشكائية واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل<sup>(2)</sup> وهو ما جاء في أحكام المادة 334 الفقرة 04 من ق ص م.

### الحالة الثانية: حالة التخفيض الجزئي أو الكلي

إن المراد بالتخفيض الجزئي، هو قبول الشكائية في شق ورفضها في الشق الآخر، يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء إلى اللجان أو إلى القضاء وذلك بخصوص الشق المرفوض.

أما في حالة التخفيض الكلي أي قبول الشكائية المقدمة من المكلف بالضريبة كليا وإعفاءه من دفع الضريبة المفروضة عليه من قبل إدارة الضرائب إن لم يكن قد سددها.

أما إذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضرائب على الدخل الإجمالي أو الضرائب على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصه إجراء المقاصة<sup>(3)</sup>.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 26.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 21.

(3) أمزيان عزيز: المرجع نفسه، ص 21.

فالمدير الولائي للضرائب يمارس سلطة النطق بقرار التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلق بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه عشرة ملايين (10000000 دج)، كما يمارس السلطة نفسها رئيس المركز الجوارى للضرائب في القضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه خمسة ملايين دينار (5000000 دج) وعندما يتخذ مدير الضرائب للولاية قراراً بالتخفيض الجزئي أو الكلي بشأن الشكاية النزاعية المعروضة عليه من طرف المكلف بالضريبة فإنه في هذه الحالة يأمر بالتخفيض ويحرر قراراً يوجهه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ الضرائب التخفيضات، إذا كان المبلغ قد حصل من المكلف فعلاً<sup>(1)</sup>، كما يحق لمدير الضرائب أن يعدل قرار ربط الضريبة قبل مضي مدة التقادم.

إن مصلحة الضرائب تملك سلطة سحب القرار الذي شابه خطأ في تطبيق القانون ولو بعد فوات ميعاد الطعن أي أنها تمارس رخصة ساعة لها، وليس على سبيل إرغامها إذا لم تتشأ ممارستها بعد أن ينتهي ميعاد الطعن في القرار<sup>(2)</sup>.

## 2- تبليغ القرار:

بعد صدور القرار عن إدارة الضريبة يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني من طرف المدير الولائي للضرائب، إلى العنوان المبين في الشكاية، باستثناء حالة القبول الكلي للشكاية فإن التبليغ يتم عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول<sup>(3)</sup> ويأخذ تاريخ التبليغ كبتدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة كي يطعن في قرارات السلطة المختصة بإصدار القرار المتعلق بالضريبة محل النزاع، سواء كان هذا الطعن لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 27.

(2) د/ أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في مصر، "دراسة مقارنة"، دار الكتاب العربي،

القاهرة، د ط، 1967، ص 462.

(3) د/ عمار معاشو/ عبد الرحمان عزوي: تعدد مصادر الإجراءات في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار

الأمّل، تيزي وزو، د ط، ص 52.

غير أنه في الجانب العملي يلاحظ وجود مشاكل بخصوص كيفية التبليغ فرغم أن الرسائل الموجهة إلى المكلف عن طريق مصالح البريد والمواصلات مضمونة الوصول إلا أن أغلب هذه الرسائل ترجع إلى المصالح الجبائية الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات وبالأخص من جهة الإدارة فالحل الأنسب لهذه المشاكل هو توظيف أعوان من طرف الإدارة الجبائية يكون اختصاصهم تبليغ مختلف التقديرات لأصحابها.

وبالأخص سندات الدفع والإشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضعية الجبائية للمكلف<sup>(1)</sup>.

غير أن عرض النزاع على الإدارة الضريبية في الضرائب العقارية بتقديم الشكاية من قبل المكلف بالضريبة والرد عليها من قبل المدير الولائي للضرائب، يعد بمثابة الحل الودي للنزاع القائم بين الطرفين قبل عرضه على جهات أخرى<sup>(2)</sup>.

أما القانون الفرنسي فتعتبر القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام ويجب احترامه حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استيلاء الرأي المتضمن تبليغ القرار<sup>(3)</sup>.

وفي رأينا فإن الإدارة لكي يكون تبليغها صحيحا بعد اتخاذها القرار بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاية النزاعية المعروضة من طرف المكلف بالضريبة، يجب أن تستدعي المشتكي شخصيا وتسلمه القرار المتخذ شخصيا وعندما يتسلم المشتكي قرار الإدارة ويقبل به، فهنا تتوقف المنازعة وإذا لم يرضيه هذا القرار على المكلف أن يواصل إجراءات التنازع وللمشتكي أن يتظلم إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة قبل توجهه إلى الجهات القضائية، لأن اللجوء إلى هذه اللجان لا يتم عندما يرفع الأمر إلى المحكمة الإدارية المختصة وهو ما نحاول التطرق له بنوع من التفصيل في المبحث الثاني المعنون بالإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الإدارية.

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 22.

(2) د/ عمار معاشو / عبد الرحمان عزاوي: المرجع السابق، ص 32.

(3) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 28.



### المطلب الثاني: إجراءات الطعن العفوي (الالتماس الولائي)

لقد تعرفنا في المطلب الأول على الطعن النزاعي (الشكاية) كإجراء إلزامي للتسوية الإدارية للمنازعة الجبائية أين يقوم المشتكي بتقديم طعنه معبرا عن رفضه للأساس المعتمد كقاعدة لتأسيس الضريبة أو لقواعد حسابها، ذلك من خلال دفعه بعدم قانونية فرض الضريبة سواء بالخطأ في تطبيق القانون أو سهو من العون الجبائي أما في هذا المطلب فسنطرق لشكل آخر للمنازعة الجبائية أين يعترف المكلف بالضريبة المفروضة عليه لكن هناك ظروف تمنعه من تسديدها فيتقدم بطلبه لالتماس الإعفاء منها هذا فيما يخص المكلف بالضريبة، كما ينطوي تحت هذا الإجراء الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب في جعل الحصص غير القابلة للتحويل في حكم عديم القيمة<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى المقصود بالطعن العفوي كإجراء من إجراءات التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية فهو يعد من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي فهو يختلف عن الطعن النزاعي في طبيعة الطلب المرفوع إلى الجهة المختصة لأن الطعن العفوي يقر فيه المكلف بالضريبة المفروضة عليه، ولكن هناك ما يمنعه من إبراء ذمته المالية إزاء الخزينة لأسباب مالية أو اجتماعية مثلا: عوز أو ضيق حال أو إفلاسه أو هلاك أمواله وفي هذا الطعن لا يجوز للمكلف بالضريبة وقابض الضرائب المقدمة طلباتهم اللجوء إلى الجهات القضائية وذلك راجع إلى طبيعة هذه الطلبات المتضمن الالتماسات وليس منازعات يتطلب رفعها إلى القضاء وهذه الطلبات سنحاول تفصيلها في فرعين أولهما مخصص لطلبات المكلف بالضريبة والثاني لطلبات قابض الضرائب.

### الفرع الأول: طلبات المكلف بالضريبة

لقد أوردتها المشرع في 93 ق إ ج وهي الوضعية التي يجوز فيها المكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه ما عدا الرسم على القيمة المضافة لأن المستهلك هو من يتحملها وليس الممول وهذه الطلبات تكون مبنية على

(1) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 117.

العجز والضييق الذي يمر به المكلف ويصعب في إبراء ذمته اتجاه الخزينة ويمكنهم أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض عن الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية<sup>(1)</sup>.

فسنحاول دراسة هذا الفرع من ثلاث (03) زوايا على الوالي:

- الشروط الواجب توافرها في الطلبات
- الإجراءات المتبعة
- النتائج المترتبة عن تقديم الطلبات

### أولاً: شروط قبول طلبات المكلف بالضريبة

إن طلبات المكلف بالضريبة تخضع إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية يجب توافرها حتى يكون الالتماس مقبولاً وهي كمايلي:

#### أ- الشروط الشكلية:

إن الشروط الشكلية الواجب توافرها في الالتماس هي نفس شروط الطعن النزاعي باستثناء شروط الآجال فإنه يسمح للمكلف تقديم طلبه مرفوقاً بنسخة من مستخرج الجداول<sup>(2)</sup> وأخرى من الإنذار ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت ما دام الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة الإدارة<sup>(3)</sup>.

#### ب- الشروط الموضوعية:

يجب على المكلف بالضريبة تعليل طلبات الإعفاء أو التخفيف وتقديم الأدلة والحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار وهنا لا بد من التفرقة بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية والمتعلقة بالعقوبات والغرامات الجبائية<sup>(4)</sup>.

(1) أ/ العبد صالح: المرجع السابق، ص 117.

(2) الجداول: هي أداة تحصيل الضرائب وقد فصل المشرع الجزائري أحكامها في المادتين 143 و 144 ق إ ج ج.

(3) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 51.

(4) أمزيان عزيز: المرجع نفسه، ص 51.

- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية: الأصل أنه لا يجوز طلب الإبراء أو التخفيض من الضرائب المباشرة وبالأخص الحقوق الأصلية إلا استثناء حسب ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية الجزائر هي الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز أو ضيق الحال الذي يحول بينه وبين تبرئة ذمته إزاء الخزينة فيجوز له أن يلتمس إعفائه من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيض منها<sup>(1)</sup>.
- الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية: يجوز للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم التماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون مرفوقا بالوثائق اللازمة (مستخرج الجداول نسخة من الإشعار بالتسديد ...) وذلك في أي وقت دون أن يكون مقيد بفترة زمنية معينة للإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها سواء منها ما تعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل.

كما تجدر الإشارة إلى ضرورة توضيح موضوع الطلب أي التخفيض من الضريبة أو الإعفاء الكلي بالإضافة إلى حسن نية المكلف بالضريبة وعدم اللجوء إلى الغش وقد وضح المشرع العناصر المثبتة لحسن النية في عنصرين هما:

- الحرص على المواعيد في أداء الالتزامات الجبائية والمتمثلة في إيداع التصريحات الجبائية سواء الشهرية أو الفصلية أو السنوية حسب النظام الذي يخضع له المكلف مثلا النظام الجزافي وكذلك الاستجابة لطلبات الإدارة.
- الجهود المبذولة لتسديد الدين الجبائي ويتمثل في سعي المكلف لتسديد مستحقاته الجبائية في وقتها قبل حالة العسر التي وقع فيها.

والملاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى ذكر أنواع الضرائب أو الرسوم التي يمكن أن تكون موضوع طلب، وجاءت النصوص شاملة لكل المستحقات الجبائية.

(1) المادة 92 ق قانون الإجراءات الجبائية.

**ثانيا: الإجراءات المتبعة في تقديم طلبات المكلف بالضريبة:**

تطرق المشرع الجزائري لهذه الجزئية في قانون الإجراءات الجبائية من خلال الجهة الكفيلة بإبداء الرأي في الطلبات والبت في نتائجها وذلك من خلال:

- إرسال الشكاوي إلى مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا وإرفاقها بالإنداز وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي.
- يمكن عرض هذه الطلبات على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه إذا كانت هذه الرسوم مخصصة لميزانية البلدية عموما وتوجه الشكاوي إلى المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي<sup>(1)</sup>، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5000000 دج.

كما تخول سلطة البت إلى مدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5000000 دج<sup>(2)</sup>.

**ثالثا: النتائج المترتبة عن تقديم طلبات المكلف بالضريبة**

يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن طلبات المكلف بالضريبة في مجموعة من النقاط أهمها:

- أن القانون خول للمدير سلطة البت في طلبات الطعون من أجل العفو، غير أن قراراته قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليميا.
- نص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية على حالة خاصة بتطبيق المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات والإعفاءات بجميع أنواعها التي

(1) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 118.

(2) المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

تمت معابنتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها، حيث يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات، بصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة أن تعارض هذه المقاصات عندما يطلب المكلف بالضريبة الإعفاء عن ضريبة ما أو التخفيض منها<sup>(1)</sup>، غير أنه وخلافا لما سبق يجوز تطبيق المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى حتى وإن كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي، وهذا في حالة الشكوى المتعلقة بالتقديرات العقارية للأموال المبنية<sup>(2)</sup>.

كما ينتج عن الطلبات المقدمة قيام الإدارة الجبائية بتبليغ اقتراحات التخفيض إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار باستلام في أجل أقصاه ثلاثون يوما (30)، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي ويمنح أجل (30) ثلاثين يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه.

### الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب

لقد نصت على هذا النوع من الطلبات المادة 94 ق إ ج فهي تبدو غريبة نوعا ما في بداية الأمر على عكس الطلبات الخاصة بالمكلف و غرابتها تكمن في الجهة المكلفة بالتحصيل هي التي تتقدم بهذه الطلبات ألا وهي قابض الضرائب.

لكن هذه الغرابة تزول إذا علمنا أن هذه الطلبات لا تهدف إلى إعفاء المكلف من مسؤوليته الجبائية إذ يجب معاودة اتخاذ الإجراءات ضده إذا تيسر حاله طالما لم يتم التقادم من أجل إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته المالية وهي إنعدام قيمة الحصص القابلة للتحصيل بحيث يقع على عاتق قابض الضرائب تحصيل الضرائب للخزينة من

(1) المادة 96 قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(2) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 119.

المكلف بالطرق المنصوص عليها قانونا وقد تصل إلى الحجز التنفيذي ولكن في بعض الأحيان يستحيل عليه تحصيل الحصص الموكلة له لأسباب مختلفة رغم القيام بكل الإجراءات المنصوص عليها قانونا وقد منحه المشرع طرق قانونية تسمح له بإبراء ذمته من المسؤولية من خلال ما يعرف بكشف الحصص غير القابلة للتحصيل وهو كشف جماعي يقدمه إلى مدير الضرائب للولاية من خلال (03) ثلاث أنواع من الطلبات:

- طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية
- طلبات إلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة
- طلبات تأجيل الدفع.

أولا: الشروط: قبول طلبات قابض الضرائب

تشمل هذه الشروط في كل من:

- يجب على قابض الضرائب أن يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم<sup>(1)</sup>.
- يجب أن يكون موضوع طلبات الإبراء وتخفيف المسؤولية الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.
- إن هذا الطلب لا أثر له سوى إبراء المسؤولية بالنسبة لقابض الضرائب، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلف بالضريبة الذي يجب على القابض معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضده، في حالة ما إذا تحسن حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم<sup>(2)</sup>.

(1) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 121.

(2) أ/ العيد صالح: المرجع نفسه، ص 122.

### ثانيا: الإجراءات المتبعة في تقديم طلبات قابض الضرائب

إن الطلبات التي يقدمها قابض الضرائب المتعلقة بالحصص المراد إقرار عدم قابليتها للتحصيل، تكون إجمالية بحيث تضم كل الحصص غير القابلة للتحصيل وتقدم إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات يتم ترتيبها حسب الآتي:

- حسب السنة التي تدخل فيها الجداول حيز التحصيل وبالنظر إلى نوع وطبيعة الضريبة وكذلك حسب قيمة حصصها بحيث يجب رصد كل واحدة منها على حدة.

كما تجدر الإشارة إلى أنه يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتنفيذ شكاوي المكلفين وتوجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض فيتأكد على الخصوص من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه أي الوصول إلى آخر نتيجة وهي استحالة التحصيل وفي حالة وجود اختلاف بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود إلى المدير الولائي للضرائب<sup>(1)</sup>.

### ثالثا: النتائج المترتبة عن تقديم طلبات قابض الضرائب

يترتب على الطلبات المقدمة من قبل قابض الضرائب نتائج أهمها:

- تخويل سلطة البث في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب وإلى مدير الضرائب بالولاية، حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحددة في المادة 402 ق ض م ر م<sup>(2)</sup>.

- كما يصدر المدير الولائي للضرائب حكما بالإلغاء وفق ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه تلقائياً عند انقضاء السنة العاشرة (10) التي تلي

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 52.

(2) أ/ العيد صالح، المرجع السابق، ص 122.

تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، ويصدر حكم الإلغاء من طرف مدير الضرائب بالولاية<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أن الإقرار بانعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل لا يكون له أثر سوى على إبراء ذمة قابض الضرائب من المسؤولية، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذ تسير حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم.

(1) المادة 94 قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.



### المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة أمام اللجان الإدارية

إن لجان الطعن الإدارية، تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية حيث لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن أجل أن يعطي هذا التعاون نتائجها الإيجابية أنشئت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية.

والهدف من وراء ذلك هو تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة من جهة وحماية المكلف بدفع الضريبة في حال تعسف الإدارة في فرض الضريبة عليه من جهة أخرى، ولإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق مصلحة الضرائب مع المكلف بالضريبة والذي قوبلت شكايته بالرفض، تم إنشاء لجان للطعن خاصة بالطعن النزاعي<sup>(1)</sup>.

بالإضافة إلى نوع ثاني من اللجان متمثل في لجان الطعن الخاصة بالطعن العفوي والتي تقدم لها طلبات من أجل العفو، تتعلق أساساً بطلبات المكلف بالضريبة في حالة العجز وأخرى خاصة بطلبات قابض الضرائب الملتزم منها جعل الحصص غير قابلة للتحويل في حكم عديم القيمة، وهو ما يدفعنا للقول بأن المشرع الضريبي يحرص على أن تقوم العلاقة الضريبية على التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي وإدارة الضرائب<sup>(2)</sup>.

وبعدما تحدثنا في المبحث الأول عن المرحلة الأولى في تسوية المنازعة الجبائية أمام الإدارة سنتحدث في هذا المبحث عن المرحلة الثانية من التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية والمتمثلة في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية وذلك بتقسيمه إلى مطلبين:

خصصنا أولها للإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن النزاعي كمايلي:

- لجان الطعن على مستوى الدائرة.
- لجان الطعن على مستوى الولاية
- لجان الطعن المركزية

(1) عبد العزيز عبد الكريم/ كمال الدين صدقي: لجان التقرير والتقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، مصر، د ط، د ت، ص 131.

(2) د/ طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل، العراق، ط1، 2008، ص 210.

أما المطلب الثاني أدرجنا فيه الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن العفوي وهي:

- لجنة العفو الولائية

- لجنة العفو الجهوية.

### المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن النزاعي

من أجل تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية من جهة وحماية المكلف بدفع الضريبة في حال تعسف الإدارة في فرض الضريبة عليه من جهة أخرى، تم إنشاء لجان للطعن خاصة بالطعن النزاعي لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق مصلحة الضرائب مع المكلف بالضريبة والذي قوبلت شكايته بالرفض<sup>(1)</sup>.

فالمشرع الجزائري تطرق للجان الطعن النزاعي في القسم الثاني من الباب الأول من الجزء الثالث تحت عنوان إجراءات المنازعة من قانون الإجراءات الجبائية وهي مقسمة إلى ثلاث (03) لجان، لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ولجنة الطعن على مستوى الولاية ولجنة الطعن المركزية، والتي تختص بدراسة الطعون المقدمة من المكلف بالضريبة أو من الإدارة على حد سواء.

وفي هذا المطلب سنتعرف على تشكيلة واختصاص اللجان ورأي اللجان سير أعمالها وذلك وفقا للنصوص القانونية الواردة بخصوص هذا الشأن كل ذلك من خلال الفروع التالية:

(1) عبد العزيز عبد الكريم/ كمال الدين صدقي: المرجع السابق، ص 131.

### الفرع الأول: لجنة الطعن على مستوى الدائرة

لقد تطرق لها المشرع الجزائري في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وذلك من عدة جوانب أهمها: التشكيلة والشروط الواجب توافرها في الأعضاء والاختصاص ورأي اللجنة وهي على النحو التالي:

#### أولاً: تشكيلة لجنة الطعن على مستوى الدائرة

عرفت لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة فيما سبق بلجنة البلدية للطعن للضرائب المباشرة.

كما تخلل تشكيلها عدة تعديلات فوجد مثلا الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 والمتضمن قانون المالية لسنة 1969 في المادة 23 مكرر منه تنص على تشكيلة اللجنة وهي:

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيسا
- ممثل عن الحزب
- خمسة (05) أعضاء مرسمين، وخمسة (05) أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضريبة التابعين للبلدية.

غير أن تشكيل لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة عدلت بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 1991م وأصبحت تتكون من:

- قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا
- خمسة (05) أعضاء مرسمين وخمسة (05) أعضاء إضافيين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية<sup>(1)</sup>، وفي حالة غيابها يختار رئيس المجلس الشعبي البلدي هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة على مستوى البلدية وتكون لديهم معارف كافية، فيما يخص الأشغال المعهودة للجنة.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 33، 34.

ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) التاليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية ومدة وكالتهم هي نفس مدة المجلس الشعبي البلدي، كما يقوم بوظيفة كاتب لهذه اللجنة، موظف من الضرائب المباشرة برتبة مراقب على الأقل بعينه المفتش القسمي للضرائب للولاية.

وما نلاحظه هو أن حصول الشخص على المنصب الذي يسمح له بالعضوية في لجنة الدائرة للطعن يؤهله ليصبح عضوا بقوة القانون، مثال ذلك تعيين رئيس جديد للدائرة أو رئيس جديد لمفتشية الضرائب يجعله عضوا في اللجنة دونما الحاجة إلى قرار يقضي بعضويته فيها.

أما استخلاف الأعضاء في اللجنة فلا يكون إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الفاقدين للعضوية نسبة النصف من مجموع أعضاء اللجنة<sup>(1)</sup>.

أما اليوم وحسب آخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام 2014م واعتمادا على أحكام المادة 81 مكرر فإن تشكيل كل لجنة دائرة لطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتمثل في:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.
- عضوان (02) كاملي العضوية وعضوين (02) مستخلفين لكل بلدية تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

أما في حالة غياب هؤلاء يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين الأشخاص المكلفين بالضرائب للبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية ولا بد أن يخضع الأعضاء لجملة من الشروط:

(1) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 365.

- يجب أن يتمتع العضو في لجنة الدائرة بالجنسية الجزائرية
- ضرورة أن لا يقل سن الأعضاء عن خمسة وعشرين سنة (25).
- يجب أن يتمتعوا بكامل الحقوق المدنية<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى ضرورة تعيين كاتب للجنة من موظفي إدارة الضرائب من قبل المفتش القسمي والذي يجب أن تكون له رتبة مراقب على الأقل<sup>(2)</sup> ويخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بالتفصيل في مواد قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 65 ق إ ج ج فأعضاء لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة يخضعون للالتزامات السر المهني لأن العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارة معنية أو أرباح تاجر معين، وعلى ذلك فإن العضو ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين ولذلك فإن كل شخص يدعي بمناسبة مهامه أو اختصاصاته للتدخل في إعداد أو تحصيل منازعة الضرائب ملزم بالسر المهني<sup>(3)</sup>.

إنّ فإن عضو لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة وعدم المحافظة على السر المهني فإنه يتعرض للعقوبات المنصوص عليها صراحة في المادة 301 ق ع ج ملزم بالمحافظة على أسرار المكلفين بالضريبة، وملزم بأن يقوم بإطلاع من لم ينص عليهم القانون أي ملزم بالمحافظة على المعلومات التي وصلت إليه بسبب عضويته في لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

أما في حالة إهمال عضو لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة وعدم المحافظة على السر المهني فإنه يتعرض للعقوبات المنصوص عليها صراحة في المادة 301 ق ع ج<sup>(4)</sup> كما يقع على عاتق مصلحة الضرائب المباشرة أن تطلع لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة على المعلومات التي تطلبها.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 35.

(2) طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 13.

(3) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 36.

(4) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 38.

أما فيما يخص المكلف بالضريبة ومن أجل إعداد دفعه أمام لجنة الدائرة لطعن في الضرائب المباشرة كان من الأحرى أن يسمح له بالإطلاع على التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية للجنة الطعن وذلك بخصوص شكواه وعلى الوثائق المرفقة بالملف، وحق الإطلاع هذا غير منصوص عليه في القوانين الجبائية الجزائرية، بينما نجد المشرع الفرنسي نص على ذلك صراحة<sup>(1)</sup> فمعرفة المكلف بالضريبة بالأدلة المقدمة من الإدارة الجبائية تساعده في تقديم دفعه وفض النزاع دون اللجوء إلى القضاء.

### ثانيا: اختصاص لجنة الدائرة للطعن:

تختص لجنة الدائرة للطعن حسب المادة 80 ق إ ج ج بالنظر في الطعون المرفوعة إليها والرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها أو للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ويرفع الطعن أمام هذه اللجنة بخصوص الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب والطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق وللغرامات عن مليوني دينار (2000000 دج) أو يساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي وذلك حسب نص المادة 81 مكرر ق إ ج ج.

غير أنه يشترط لقبول الطعن أمام اللجان ألا يكون قد تم عرضه أمام القضاء، هذا على اعتبار أنه لا توجد سلطة تعلو على القضاء فإذا رفع النزاع أمامه فإنه يصدر في شأنه حكما وإذا ما عرض نفس النزاع مرة أخرى على لجنة الدائرة لطعن فإنها بدورها تصدر رأيا وقد يكون هذا الأخير مخالف للحكم الذي أصدره القاضي وحتى لا نقع في مثل هذه الحالات اشترط المشرع الجزائري على من يقدم الطعن أمام لجنة الدائرة أن لا

(1) قانون العقوبات الجزائري الصادر بالأمر رقم (66-156) المؤرخ في يونيو 1966 المعدل والمتمم.

تنص المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري (قانون رقم 09-01) المؤرخ في 29 صفر عام 1430 الموافق 25 فبراير سنة 2009 على أنه:

(يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج ... جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها و يصرح لهم بذلك ... )

يكون سلك طريق الدعوى القضائية<sup>(1)</sup> وهو ما أكده المشرع في المادة 80 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تعرض طلبات المكلف بالضريبة أمام اللجنة في غضون شهر واحد اعتباراً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة سواء كان بالرفض الكلي أو الجزئي<sup>(2)</sup>.

أما الطلبات التي ليس سبب لها أثر موقوف، فيقدمها المكلفون بالضريبة المعنيون إلى رئيس لجنة الدائرة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة<sup>(3)</sup> وبذلك تبث اللجنة في النزاع المعروض أمامها.

### ثالثاً: رأي اللجنة وسير عملها

تجتمع لجنة الدائرة للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر شريطة حضور أغلبية أعضائها وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولذلك يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها<sup>(4)</sup>.

ويجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس ويتولى الكاتب تبليغ هذه الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى المفتشي القسمي للضرائب على مستوى الولاية في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة<sup>(5)</sup>، كما نجد أن المادة 300 الفقرة 3، 4 من ق م م قد اشترطت ضرورة تعليل آراء اللجنة وأن تبين مبالغ التخفيضات أو المخالصات الممكن منحها للمكلف بالضريبة<sup>(6)</sup>، تبلغ هذه الآراء إلى المكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق

(1) سحنون سليمة / حلّيمي منال: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر)، كلية

الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون الضبط الاقتصادي، جامعة قسنطينة، 2013-2014، ص 15.

(2) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 366.

(3) أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، ط2، 2007، ص 13.

(4) أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع نفسه، ص 14.

(5) أ/ العيد صالحى: المرجع السابق، ص 99.

(6) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 367.

مدير الولاية المختص في غضون شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة وفي حالة ما إذا كان رأي اللجنة غير مؤسس فإن المدير الولائي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطة برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي حسب المادة 81 الفقرة 4 ق إ ج ج.

### الفرع الثاني: لجنة الطعن على مستوى الولاية

يتم تأسيس لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتقوم بأعمالها على مستوى كل مجلس شعبي ولائي<sup>(1)</sup> وذلك من خلال النظر في الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا لتفصل فيه.

### أولا: تشكيلة لجنة الطعن الولائية

استنادا إلى المادة 81 مكرر الفقرة 02 ق إ ج ج نجدها تنص على التشكيلة الخاصة باللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة وتتمثل في:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي
- مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن الفرقة التجارية على مستوى الولاية وفي حالة غياب تلك المختصة إقليميا في الولاية.
- خمسة أعضاء (05) دائمي العضوية وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، أما في حالة غياب هؤلاء الأعضاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيس

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 37.



المجلس الشعبي الولائي، بشرط أم يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة<sup>(1)</sup>.

والملاحظ من خلال تشكيلة هذه اللجنة أنها تخضع لمعايير قانونية وواقعية وذلك من حيث التشكيلة، وذلك من خلال وجود قاض يعينه رئيس المجلس القضائي بصفته رئيسا وممثلين عن الاتحادات المهنية والحرفية وممثل عن الغرفة الفلاحية على مستوى الولاية.

أما الأعضاء المرسمين والنواب الخمسة (05) فيتم اختيارهم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية غير أنه في حالة عدم وجودها يحق لرئيس المجلس الشعبي الولائي أن يقوم بتعيينهم من بين أعضاء المجلس الولائي، ويشترط في هؤلاء الأعضاء أن تكون لديهم معرف كافية للقيام بالمهام المنوطة بهم، وليس من بين المكلفين بدفع الضريبة على مستوى الولاية.

كما يخضع أعضاء اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة لنفس الشروط المفروضة على أعضاء لجنة الدائرة<sup>(2)</sup> وهي:

- أن يكون للعضو معرفة تامة بتنفيذ الأشغال المعهودة بها إلى اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة.
- أن يكون للعضو جنسية جزائرية.
- أن لا يقل عمرهم عن خمسة وعشرين (25) سنة.
- أن يتمتعوا بكامل الحقوق المدنية.
- أن يلتزموا بالسري المهني المنصوص عليه في المادة 65 ق إ ج ج.

والملاحظ من خلال الشروط السابقة والواجب توافرها في العضو حول الغاية من تعيين عضو من المجلس الشعبي للولاية في لجنة الطعن للضرائب المباشرة ثم يشترط في هذا العضو أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية وأن يكون متمتعا بحقوقه المدنية وإزاء هذه

(1) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 99.

(2) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 40.

الوضعية فإنه يجب التأمل هل يمكن إيجاد عضو في المجلس الشعبي الولائي لا يحمل الجنسية الجزائرية أو لا يتمتع بحقوقه المدنية.

غير أنه يتم تعيين الأعضاء خلال شهرين (02) من تجديد المجالس الشعبية الولائية لتدوم عضويتهم إلى غاية الانتخابات الجديدة للمجالس الشعبية الولائية ولا يلجأ إلى تعيينات جديدة في حالة شغور المناصب إلى إذا بلغ عدد المناصب الشاغرة أكثر من ثلاثة<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: الاختصاص لجنة الطعن الولائية

حسب نص المادة 301 فقرة 3 من ق ض م ر م والمادة 81 مكرر الفقرة 2 ق إ ج ج فإن اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة تختص بالنظر في الطلبات الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في قرار تأسيس وعاء الضريبة أو حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق ناتج من حكم تشريعي أو تنظيمي على أن يكون المكلف قد قدم طعنا إداريا أمام إدارة الضرائب قبل أن يلجأ إلى اللجنة الولائية للطعن وألا يكون قد بادر برفع دعوى قضائية فلا يكون للجنة الطعن النظر إلا في الطلبات التي تختص بإصدار الرأي فيها<sup>(2)</sup> وتتمثل هذه الطلبات في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضرائب التابعون لاختصاص مركز الضرائب.
- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2000000 دج) وتقل عن عشرين مليون دينار (20000000 دج) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

(1) د/ برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 370.

(2) د/ برحمانى محفوظ: المرجع نفسه، ص 370.

بالإضافة إلى الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة الدائرة للطعون في الضرائب المباشرة<sup>(1)</sup> وفي هذه الحالة يقدم الطلب إلى اللجنة الولائية خلال شهر من تبليغ رأي لجنة الدائرة، ففي هذه الوضعية يكون اختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة احتياطياً، حيث لا تنظر إلى في الطلبات المرفوضة من لجنة الدائرة.

### ثالثاً: رأي لجنة الطعن الولائية وسير أعمالها:

تجتمع اللجنة الولائية لضرائب المباشرة بناء على دعوى من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يكون اجتماع هذه اللجنة صحيح إلا بحضور أغلبية الأعضاء كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها<sup>(2)</sup> وتتخذ اللجنة رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً حسب نص المادة 301 الفقرة 4 من ق ض م ر م والمادة 81 مكرر الفقرة 02.

كما يبلغ الكاتب هذه الآراء التي وقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة ويجب أن تكون هذه الآراء نفسها معللة وأن تبين مبالغ التخفيضات أو المخالصات الممكن منحها (أو الرفض مطابقة لرأي لجنة الطعن ويتم تبليغها للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق مدير الولائي للضرائب المختص خلال أجل شهر واحد حسب الحالة) إلى الطالبين إذا كانت تبطل قرار الإدارة<sup>(3)</sup>.

كما يجب أن تكون قرارات التخفيض أو الرفض مطابقة لرأي لجنة الطعن ويتم تبليغها للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق مدير الولاية للضرائب المختص خلال أجل شهر واحد حسب الحالة، مع ضرورة المحافظة على السر المهني فكل الأعضاء ملزمون

(1) أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 15.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 38.

(3) أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 100.

بالمحافظة على أسرار المداولات والمناقشات التي يبدونها وكذلك المحافظة على أسرار التقارير التي تقدم من الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: لجنة الطعن المركزية

تعتبر لجنة الطعن المركزية أعلى لجنة للطعن في مجال الضرائب والرسوم المباشرة لكونها تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية ويمتد اختصاصها بالنظر في الطعون والطلبات المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة على كامل التراب الجزائري وعلى كل الضرائب المحصلة لفائدة الخزينة العمومية.

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى تشكيلة اللجنة، اختصاصها وكذلك إلى الآراء التي تصدها بخصوص النزاع المعروض عليها.

#### أولاً: تشكيلة لجنة الطعن المركزية

لقد كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة حيث أنشئت هذه اللجنة لدى وزارة المالية لتتظر الطعون المقدمة إليها من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك بموجب الأمر 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 وكذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09 ديسمبر 1976 غير أن بعد الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة أدخلت تعديلات على تكوين وتشكيل اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذه التعديلات جاءت بها المادة 31 من قانون المالية لسنة 1991 والمادة 52 من قانون المالية لسنة 1992<sup>(2)</sup>.

غير أنه واعتماد على المادة 81 مكرر الفقرة 3 من ق إ ج ج فإن اللجنة المركزية للطعن تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل المفوض قانوناً، رئيساً.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 41.

(2) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع نفسه، ص 41، 42.

- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني: أي الاتحاد الذي يكون المكلف المتنازع في الضريبة منتميا إليه أو يكون نشاطه نفس نشاط الاتحاد المهني، ليكون الممثل عند أدري بمبادئ النظر في النزاع<sup>(1)</sup>.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفة مقررا وتتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ويعينه المدير العام للضرائب أعضائها.

والملاحظ من خلال استقرائنا لكتوين اللجنة المركزية لطعن في الضرائب المباشرة أنها تضم ممثلي عدة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعد المكلف بالضريبة المشتكي وتتصفه، إن رأت بأن ظلما ألحق به وهذا قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية.

غير أن الطعن أمام اللجان الإدارية لا يعلق الدفع ولكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجان الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 ق إ ج وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع<sup>(2)</sup>، أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في الأعضاء هي نفس تلك الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة واللجنة الولائية،

(1) د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 374.

(2) د/ بوالصلصال نور الدين: المرجع السابق، ص 90

بالإضافة إلى ضرورة المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام، مع ضرورة أن تضم اللجنة المركزية للطعن ممثلي عدة وزارات وهم برتبة مدير على الأقل<sup>(1)</sup> فمن الضروري وضع شروط أساسية في تكوين هذه اللجنة لأن لها دور فعال في فض النزاعات الجبائية على مستوى التراب الوطني.

### ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تكون اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مختصة بجميع الضرائب والرسوم والتحصيلات التي يقدم أصحابها شكاوي إلى مدير الضرائب.

إذ أن هذه اللجان لا تعمل باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش والتحري على أساس ما قامت به من فحص على أن نظرها للطعن لا يعتبر مرحلة تقاضي وإنما مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل اللجوء إلى القضاء<sup>(2)</sup>.

غير أن المشرع الضريبي الجزائري عمل على توضيح اختصاصات اللجنة المركزية بحيث تختص بالنظر في مجموعة من الطلبات وهي:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- وكذلك القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20000000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- بالإضافة إلى الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن التابعة للولاية<sup>(3)</sup>.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 43.

(2) موريس صادق: قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، مصر، د ط، 1999، ص 246.

(3) أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 17.

• تنظر في الطلبات الرامية إلى إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

ويجب أن تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة المركزية خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الجبائية أو استلام رأي اللجنة التابعة للولاية<sup>(1)</sup>.

أما في فرنسا فإن اختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب تتمثل في النظر في الدعاوي التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن للولاية أي في حالة استئناف قرار اللجنة الولائية، وكذلك تتدخل اللجنة المركزية باعتبارها لجنة في المستوى التدرجي هي أعلى لجنة إذا رفع النزاع إليها<sup>(2)</sup>.

وباعتبار أن اللجنة تتكون من ممثلي عدة وزارات واتحادات ونقابات مهنية فإذا أصدرت قرار بخصوص الطلبات المقدمة يكون ملزم للإدارة الجبائية هذا إذا كان القرار لصالح المكلف بالضريبة أما إذا كان القرار لا يرضي المكلف بالضريبة فإنه بإمكانه أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، إذا المكلف له الحق في الطعن في ربط الضريبة فإذا انقضى هذا الميعاد دون الحق في الطعن أصبح الربط نهائياً<sup>(3)</sup> ولا يجوز الطعن فيه إلا أمام القضاء الإداري.

### ثالثاً: رأي لجنة الطعن المركزية وسير أعمالها

تجتمع اللجنة المركزية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل ويبلغ جدول أعمالها إلى الأعضاء قبل عشرة (10) أيام من تاريخ اجتماعها، ويكون الاجتماع صحيح بحضور أغلبية الأعضاء كما تعمل اللجنة على استدعاء المكلفين بالضريبة أو من يمثلهم قانوناً وذلك من أجل سماع أقوالهم وآرائهم قبل عشرين (20) يوم

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية الجزائر، المرجع السابق، ص 52.

(2) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع نفسه، ص 54.

(3) موريس صادق: المرجع السابق، ص 244.

من تاريخ الاجتماع، وتبحث اللجنة عن التفسيرات اللازمة حول النزاع من خلال السماع لأقوال المدير الولائي للضرائب<sup>(1)</sup>.

وتصدر اللجنة المركزية طعن في الضرائب المباشرة رأيها عن طريق تصويت الأعضاء الحاضرين بالأغلبية وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، وتبلغ آراء اللجنة بعد التوقيع عليها من طرف الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب عن طريق كاتب اللجنة وذلك خلال عشرين (20) يوم ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة وهذا بالاستناد إلى المادة 81 مكرر الفقرة 03 والمادة 302 الفقرة 4 من ق ض م ر م.

أما فيما يتعلق بالقرارات الصادرة من لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة سواء تعلقت هذه القرارات بتخفيضات أو برفض من قبل اللجنة فإنها تبلغ إلى المكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق المسؤول في الإدارة الجبائية المختص خلال ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

أما فيما يخص البيانات التي يشملها رأي اللجنة فهي تتمثل في:

- اسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذي اشتركوا في المداولة لإصدار الرأي وتاريخ صدوره.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، وتقديرات مصلحة الضرائب مقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة.
- الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.
- رأي اللجنة وتسببها لهذا الرأي، بحيث تكون الآراء معللة.
- توقيع الرئيس فالمحاضر تستمد قوتها القانونية من خلال إمضاءها من طرف الرئيس والسكرتير، وهو إجراء جوهري يترتب عليه عند تخلفه اعتبار المحاضر باطلة وكل ما يترتب عليه باطل<sup>(2)</sup>.

(1) العيد الصالحي: المرجع السابق، ص 101.

(2) د/ عبد العزيز عبد الكريم / أكمل الدين صدقي: لجان التقدير والتقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، د ط، د ت، ص 131.



غير أنه يتضح لنا مما سبق أن هذه اللجان لا يرى فيها المكلف بدفع الضريبة ضالته المنشودة، لأن التاجر كما نعرف يتجنب الإجراءات الروتينية الطويلة، كما أننا نعيش في عصر السرعة والنمو الاقتصادي الهائل في جميع الميادين وتتميز التجارة بأنها تقوم على السرعة، كما أن حركة رؤوس الأموال تسير في هذا الاتجاه والاستثمار السريع، وهذا مما يجعلنا نؤكد بأنه يجب على المشرع أن يعيد النظر في الدور الذي تقوم به هذه اللجان لكي يجعل منها لجان طعن تتصف بروح الحياد والإنصاف.

### المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن العفوي

بعد أن تطرقنا في المطلب السابق إلى لجان الطعن النزاعي، وتعرفنا على تشكيل هذه اللجان وشروطها وأعمالها، سنتعرف في هذا المطلب على اللجان الخاصة بالطعن العفوي (الالتماس الولائي) والتي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 92، 93 ق إ ج ج وكذلك مقرر المدير العام للضرائب<sup>(1)</sup> الصادر بتاريخ 1991/05/28 تحت رقم 16 متضمنا 12 مادة تحتوي على تشكيل ومهام لجان الطعن العفوي.

كما تجدر الإشارة إلى أن كل من المدير الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب يتخذ قرارات العفو بناء على رأي لجان العفو وذلك حسب نص المادة 01 من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28 المتعلق بإنشاء وتكوين وسير عمل لجان الطعن من أجل العفو بنصها: "أنه يتم إنشاء على مستوى كل ولاية وكل إقليم لجنة تطعون العفو، التي تبلغ آراء إلى كل من مدير الضرائب بالولاية ومدير الضرائب الجهوي" وهذا حسب اختصاص المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية والالتماس الولائي يكون من اختصاص لجنتان الأولى على المستوى الولائي والثانية على المستوى الجهوي ولهذا سنقسم مطلبنا إلى فرعين:

- الفرع الأول: لجنة العفو الولائية
- الفرع الثاني: لجنة العفو الجهوية

#### الفرع الأول: لجنة العفو الولائية

إن لجان العفو الولائية تجد أساسها في قانون الضرائب المباشرة وبالأخص المادة 345 منه، والمقرر رقم: 16 الصادر بتاريخ ماي 1991 المتعلق بإنشاء وتكوين وسير عمل لجان الطعن من أجل العفو.

(1) هذا المقرر جاء لاجبا للقرار الصادر في 1983/10/20 والقرارين المعدلين والمتضمن له الصادرين في 1986/07/09 و 1990/08/28 على التوالي المتعلق بإنشاء وتكوين سير عمل لجان الطعن من أجل العفو.

فالمشرع أحدث مثل هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق، قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته وبتسديد ما عليه، فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً<sup>(1)</sup>.

وكما سبق الإشارة إلى أن الطعن العفوي أو الالتماس الولائي الذي يتم من خلاله دراسة طلبات المكلف بالضريبة وطلبات قابض الضرائب تتم على المستوى الولائي من طرف لجنة العفو المحدثة لهذا الغرض وسنتطرق في هذا الفرع إلى:

- تشكيلة لجنة العفو الولائية.
- اختصاص لجنة العفو الولائية.
- سير عمل لجنة العفو الولائية.

#### أولاً: تشكيلة لجنة العفو الولائية

تتشكل هذه اللجنة وفقاً لمحتوى المادة (03) من المقرر رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28 المتعلق بإنشاء وتكوين سير عمل لجان الطعن من أجل العفو من:

- مدير الضرائب للولاية رئيساً.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية.
- نائب المدير المكلف بالتحصيل.
- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.
- رئيس المفتشية وقابض الضرائب، يعينان من طرف مدير الضرائب الولائية لمدة سنة (01) وتوكل مهام كاتب اللجنة لرئيس المكتب المكلف بالمنازعات الإدارية والقضائية، وهذه اللجنة غير مقيدة بأية نص تشريعي لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة وفق معطيات مادية بحثية<sup>(2)</sup>.

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 50.

(2) أمزيان عزيز: المرجع نفسه، ص 50.

• ويعود الاختصاص للنظر في التماس المكلف بالضريبة إلى السلطات الإدارية في المصالح الجبائية، سواء على المستوى الجهوي أو على المستوى الولائي.

ولكن ذلك يتم بعد استشارة اللجان المكونة لهذا الغرض وهما لجنة الطعن بالولاية واللجنة الجهوية للطعن الولائي كما ثبت الإدارة الجبائية طبقا للقوانين والتنظيمات، في طلبات قابض الضرائب الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحويل في حكم عديم القيمة، أو الحصول على تسجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية وفقا أحكام المادة 92 ق إ ج.

### ثانيا: إختصاص لجنة العفو الولائية

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وقابض الضرائب المفروضة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، لأخذ رأيها والتي تكون كل حصة ضريبية<sup>(1)</sup> فيها أقل أو تساوي 5000000 دج<sup>(2)</sup> على أن يتعلق موضوع الطعن بعوز أو ضيق حال المكلف بالضريبة<sup>(3)</sup> والذي كان له بمثابة عائق نحو تبرئة ذمته المالية من ديون مؤسسة قانونا اتجاه إدارة الضرائب بالإضافة إلى طلبات قابض الضرائب التي تهدف إلى إقرار الحصص غير القابلة للتحويل أو تأجيل الدفع والملاحظ في هذا الشأن أن سلطة القضاء في رقابة أعمال هذه اللجان تنحصر سوى في النظر في مدى مشروعية القرار التي تتخذها الإدارة في هذا الشأن بناء على هذه الأخيرة.

### ثانيا: سير أعمال لجنة العفو الولائية

بعد تلقي المدير الولائي الطلبات السالفة الذكر، تجتمع لجنة العفو الولائية، مرة كل ثلاثة (03) أشهر على الأقل وذلك حسب عدد الملفات بطلب من رئيسها<sup>(4)</sup>.

(1) المقصود هنا بالحصة الضريبية: هي قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات الخاصة بها ومثال ذلك: الرسم على النشاط المهني مضاف إليه عقوبات التأخير.

(2) المادة 93 فقرة 03 قانون الإجراءات الجبائية.

(3) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 53.

(4) المادة 05 من مقرر المدير الولائي للضرائب رقم 16 المتعلق بتكوين وسير عمل لجان الطعن من أجل العفو.

ويشترط لصحة الاجتماع أن يبلغ عدد الحاضرين النصاب القانوني<sup>(1)</sup> ثلثي الأعضاء 2/3 والدين يجب إبلاغهم بالاجتماع خلال ثمانية (08) أيام قبل تاريخه.

كما تجتمع لجنة العفو الولائية بمقر مديرية الضرائب وتدرس ملفات كل من المكلفين بالضرائب وقابض الضرائب والتي تشمل على طلباتهم وتقرير المفتشية المعنية، لتقدر اللجنة وضعية كل طلب على حدة، بعد إجراء المداولات.

أما بالنسبة للقرارات التي تتخذها فتكون بالأغلبية أما في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس هو المرجح.

كما أن أشغال اللجنة تلخص في محضر يوقعه كل الأعضاء الحاضرين.

تكون القرارات التي تصدرها حول طلبات المكلفين بالضريبة وقابض الضرائب موقعة من طرف رئيسها وتبلغ للمعنيين عن طرق رسالة ممضي عليها مع إشعار بالاستلام خلال خمسة عشرة (15)<sup>(2)</sup> يوما الموالية لتاريخ الاجتماع.

كما تجدر الإشارة إلى أنه يمكن الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب في القرارات الصادرة عن لجنة العفو الولائية وذلك إذا كانت القرارات الصادرة عن لجنة العفو الولائية وذلك إذا كانت القرارات الصادرة عنها تتضمن رفضا لطلبات المعنيين (المكلفين بالضريبة وقابض الضرائب) كما أنه لم يتم تحديد تاريخ معين للطعن.

### الفرع الثاني: لجنة العفو الجهوية

إن المكلف الذي لم يجد طلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء أكان رد هذه الأخير رفضا كلياً أو جزئياً أو إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس السقف السالف الذكر فإنه يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر

(1) المادة 06: من مقرر المدير الولائي للضرائب، رقم 16، المتعلق بتكوين وسير عمل لجان الطعن من أجل العفو.

(2) المادة 09: من مقرر المدير العام للضرائب، رقم 16، المتعلق بتكوين وعمل لجان الطعن من أجل العفو.

درجة في حالة الطعن الولائي<sup>(1)</sup> وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5000.000 دج<sup>(2)</sup>.

ومن خلال استقراءنا للمادة الأولى (01) من المقرر السالف الذكر نجد أنه يتم أحداث لجنة طعن عفوي على المستوى الجهوي وسنتطرق في هذا الفرع إلى ثلاث نقاط أساسية وهي:

- تشكيل هذه اللجنة
- اختصاصها
- سير أعمالها

### أولاً: تشكيلة لجنة العفو الجهوية

من خلال نص المادة الرابعة (04) من مقرر المدير للضرائب رقم 16 الصادر بتاريخ 1991/05/28 فإن اللجنة تتكون من:

- المدير الجهوي للضرائب رئيساً.
- نائب المدير الجهوي المكلف بالمنازعات.
- نائب المدير الجهوي المكلف بالعمليات الجبائية.
- مديران ولائيان للضرائب يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة (01) واحدة.
- كما توكل مهام كاتب اللجنة لرئيس مكتب الطعون العفوية الجهوية.

### ثانياً: اختصاص لجنة العفو الجهوية

إن لجان العفو الجهوية تختص بدراسة الطلبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضرائب أو الرسوم أو الزيادات والغرامات التي فرضت بصفة قانونية، وهذا سبب ضائقة مالية يمر بها المكلف صاحب الطلب، كما

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 54.

(2) المادة 93 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

تختص بالنظر في طلبات الإعفاء والتخفيض في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

ويشترط في هذه الطلبات أن تكون الحصص موضوع الطلب تزيد عن (5000000 دج) وذلك حسب الأحكام الواردة في المادة 93 الفقرة 03 من ق إ ج ج وتكون هذه الطلبات محل رفض من قبل لجنة العفو الولائية.

كما يقرر المدير الجهوي في الطلبات المرفوعة إليه دون أن يكون ملزما بتسبيب قراره<sup>(1)</sup> ويبلغ هذا القرار إلى المكلف بالضريبة في وثيقة خاصة يبين فيها على الخصوص:

- التخفيضات المقبولة
- أو التخفيضات المرفوضة

فإن اتخاذ القرار من المدير الجهوي وفي الحالة التي تكون فيها التخفيضات لصالح المكلف بالضريبة، يقوم المدير بتبليغ قرار التخفيض هذا إلى قابض الضرائب ورئيس المفتشية، لاتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص ذلك.

أما بالنسبة لطلبات قابض الضرائب فإن الاختصاص يعود للجنة الجهوية في حدود السقف المالي المحدد سابقا.

### ثالثا: سير عمل لجنة العفو الجهوية

تجتمع لجنة العفو الجهوية بعد تلقي المدير الجهوي للطلبات التي استوفت الشروط اللازمة مرة كل شهر حيث يكون ذلك حسب عدد الملفات المطروحة أمامها وذلك بناء على استدعاء من الرئيس.

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 54.

ويقوم الرئيس بإعلام الأعضاء بتاريخ الاجتماع قبل ثمانية (08) أيام على الأقل من انعقاد الاجتماع، ويشترط الاجتماع بلوغ النصاب القانوني المقدر بثلاثي الأعضاء<sup>(1)</sup> 2/3.

وخلال الاجتماع يتم دراسة الملفات المعروضة عليهم التي تخص المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، حيث يحتوي كل ملف على مايلي:

- قرار المدير الولائي للضرائب والمطابق للجنة العفو الولائية.
- تقرير رئيس المفتشية المعني
- مستخلص الجداول
- كشف الرواتب
- وثائق التوثيق المبررة لطلب المكلف بالضريبة.

تعطي اللجنة رأيها حول الطلبات المرفوعة إليها من طرف المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب بعد دراسة الملف ويكون التصويت على القرار بالأغلبية وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس (المدير الجهوي للضرائب) وهو غير ملزم بتسبيب قراره ويبلغ هذا القرار إلى المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب في وثيقة خاصة يبين فيها على الخصوص التخفيضات المقبولة أو تلك التخفيضات المرفوضة.

وبعد اتخاذ القرار سواء بالرفض أو القبول يوقع كل الأعضاء الحاضرين على المحضر الذي يتضمن أشغال وقرار اللجنة وتوضع نسخة من هذا المحضر مع ملف المعني.

كما تجدر الإشارة إلى أن المدير الولائي للضرائب هو من يقرر تبليغ قرار اللجنة للمعني برسالة موصى عليها مع إشعار الاستيلاء خلال الخمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ المداولة<sup>(2)</sup> بالإضافة إلى أن رئيس اللجنة الجهوية للعفو مكلف بتقديم كشف إجمالي

(1) المادتين 05، 06 من المقرر رقم 16، المؤرخ في 1991/05/28، المتعلق بتكوين وعمل لجان الطعن من أجل العفو.

(2) المادة 08 من المقرر رقم 16، المؤرخ في 1991/05/28م، المتعلق بتكوين وإنشاء وعمل لجان الطعن من أجل العفو.



كل سداسي، يتضمن نوع الضريبة وكذلك مبلغ التخفيضات الممنوحة للمكلف بالضريبة إلى المديرية المركزية للضرائب حتى تتم المتابعة الحسنة لهذه اللجان.

إن القانون يلزم المكلف بالضريبة الذي يرغب في الطعن ضد قرارات الإدارة الضريبية، أن يقدم أولاً شكاية إلى المدير الولائي للضرائب<sup>(1)</sup>، وذلك قبل تحريك دعواه أمام القضاء المختص في مجال المنازعات الجبائية، إذ تكمن أهمية هذا التظلم في آثاره، فاللجوء إلى الإدارة بطلب إعادة النظر فيما أصدرته من قرارات مشكوك في مشروعيتها، كثير ما يؤدي إلى تصفية النزاع ودياً، وبالتالي الاستغناء عن الخصومة القضائية، مما يخفف العبء على الجهات القضائية، غير أنه في حالة عدم التوصل إلى حل بين الطرفين فإنه يتم اللجوء إلى القضاء، فالمشرع الجزائري جعل سلطة الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة على القضاء من اختصاص المحاكم الإدارية<sup>(2)</sup>، كما حدد الشروط الواجب توافرها في الدعوى القضائية الإدارية.

ومما لا شك فيه أن الهدف المتوخى من رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة يتمثل في العمل على إصلاح الأخطاء التي ارتكبتها الإدارية في حقه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهو ما سنتحدث عنه في المبحث الأول الذي يتضمن الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية.

بالإضافة إلى أن أطراف الخصومة لهم الحق في استئناف أحكام المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة<sup>(3)</sup>، لكونه الهيئة الفاصلة في الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الابتدائية الصادرة عن قاضي الدرجة الأولى، فالمشرع يعتبر مجلس الدولة قمة هرم الجهات القضائية الإدارية<sup>(4)</sup>، كما أن الإجراءات المتبعة أمامه فيما يخص المنازعات الجبائية ليس لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة فهي تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى القانون

(1) المادة 71 ن القانون 06-24: المؤرخ في 26-12-2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر، عدد 85.

(2) المادة 82 من القانون 10-13: المؤرخ في 29-12-2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر، عدد 80.

(3) المادة 90 من القانون 07-12: المؤرخ في 30-12-2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر، عدد 82.

(4) المادة 152 من الدستور الجزائري، المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، ج ر، عدد 76، الصادرة في 28 ديسمبر

العضوي رقم 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة المؤرخ في 30 ماي 1998 وهو ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني: بعنوان إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة.

### المبحث الأول: إجراءات التقاضي أمام المحكمة الإدارية

يعد النظر في الطعون المقدمة سواء من طرف المكلف بالضريبة ضد القرارات الصادرة من الإدارة الجبائية أو المقدمة من هذه الأخيرة ضد قرارات لجان الطعن الإدارية أو بصفة تلقائية من اختصاص المحكمة الإدارية، فرجع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الجبائية.

وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الشروط الضرورية حتى تقبل الدعوى أمام القضاء سواء كانت شروط موضوعية أو شروط شكلية.

ليتم بعد ذلك عرض النزاع على القاضي الإداري العادي أما في حالة ما تطلب النزاع القيام بتدابير استعجالية خاصة فانه يعرض على القاضي الاستعجالي وهذه الشروط تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبيث في موضوع النزاع طبقاً للأحكام الواردة في قانون إجراءات المدنية والإجراءات الجبائية.

وعلى غرار ذلك نجد أن هذه المرحلة تستوجب بعض الإجراءات القانونية أثناء السير في دعوى الضريبية، منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق، منها ما هو متعلق بإجراءات الخبرة القضائية كلها تتم وفق للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية كذلك للقواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، إلا انه قد يعترض سير الدعوى الضريبية مجموعة من العوارض التي تكون بفعل الخصوم أو الغير الخارج عن الخصومة.

وسنتطرق لكل ما سبق من خلال مطلبين:

المطلب الأول أدرجنا فيه موضوع إجراءات تحريك الدعوى الجبائية بشقيه

- شروط تحريك الدعوى الجبائية.
- والتدابير الاستعجالية.

أما المطب الثاني تناولنا فيها إجراءات سير الدعوى الجبائية وذلك من خلال التطرق إلى:

- إجراءات سير الدعوى الجبائية.
- عوارض السير في الدعوى الجبائية.

### المطلب الأول : إجراءات تحريك الدعوى الجبائية

إن رفع الدعوى الجبائية ليس حكرا على المكلف وحده بل يجوز كذلك لإدارة الضرائب أن تلجا إلى القضاء لمنازعة المكلف بالضريبة أو الطعن في قرارات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيم المضافة.

وحتى تباشر (تحرك) الدعوى أمام المحكمة الإدارية لا بد أن تتوفر شروط الدعوى القضائية، وهي الشروط الضرورية التي يجب توافرها لعرض نزاع ما على القضاء الإداري والتي تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع النزاع القائم والمعروض عليه بحيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى<sup>(1)</sup>، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى القضاء الإداري من أجل الفصل في القضايا المتعلقة بالتدابير الاستعجالية وذلك من خلال السلطة الاستثنائية التي شرعها المشرع لمصلحة المكلف بالضريبة والمتمثلة في القضاء الاستعجالي، وذلك من أجل الحد من الأضرار التي قد يتعرض لها (الأطراف) الأفراد، وهو ما سنتناوله في فرعين:

الأول بعنوان : شروط تحريك الدعوى الضريبية.

والثاني بعنوان: التدابير الاستعجالية.

(1) أمزيان عزيز : المرجع السابق، ص 65.

### الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الجبائية

إن القوانين الجبائية كلها نصت على إمكانية اللجوء إلى المحكمة الإدارية من قبل طرفي النزاع (المكلف بالضريبة والإدارة) ومن خلال ذلك فإن الدعوى الضريبية المقدمة يجب أن تحترم بعض الشروط التي نص عليها المشرع فمن بديهيات التقاضي ضرورة توفر الشروط الشكلية بشقيها سواء كانت تلك الشروط العامة التي يجب أن يتمتع بها المدعي لرفع الدعوى والمتمثلة في التمتع بالأهلية القانونية للتقاضي وان يثبت وجود الصفة والمصلحة لإقامة الدعوى أو تلك الشروط الشكلية الخاصة التي اتفق الفقه والقضاء الإداريين على اعتبارها شروط أساسية لقبول الدعوى وهي/

- الشروط المتعلقة بالتنظيم الإداري.
- الشروط المتعلقة بالأجال القانونية.
- الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها.

وبعد الحديث عن الشروط الشكلية بشقيها العامة والخاصة سنتطرق إلى الشروط الموضوعية الواجب توافرها حتى تقبل الدعوى أمام القضاء الإداري والمتمثلة في/

- أن تتضمن الدعوى عرض صريح للطلبات.
- أن يتم بيان الضريبة المتنازع عليها.
- إرفاق صور للقرارات الضريبية بالعريضة

#### أولاً: الشروط الشكلية لقبول الدعوى الجبائية.

لنكون الدعوى الضريبية مقبولة أمام المحكمة الإدارية، يجب أن تقدم وفق الشروط الشكلية المطلوبة فالعريضة يجب ان تتوفر على شروط شكلية عامة وأخرى خاصة.

وسنحاول التفصيل فيها من خلال نقطتين:

الأولى سنتطرق فيها للشروط العامة ممثلة في:

- الأهلية

- الصفة
- المصلحة

والثانية ندرج ضمنها الشروط الخاصة ممثلة في:

- الشروط المتعلقة بالتنظيم.
- الشروط المتعلقة بالأجال
- الشروط المتعلقة بالعريضة
- أ- الشروط الشكلية العامة.

لكي تكون الدعوى مقبولة، يجب أن تقدم وفق الشروط الشكلية العامة والتي يتم توضيحها على النحو التالي: .

- الصفة
  - المصلحة
  - الأهلية
- 01- الصفة:**

حتى تكون الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية مقبولة لا بد أن تصدر عن صاحب صفة ونعني بها إمكانية رفع الدعوى قانوناً أو الصلاحية للترافع أمام القضاء كطرف في الدعوى فالشخص قد يكون ذا مصلحة ومع ذلك يمنع عليه مباشرة الدعوى بنفسه أمام الجهات القضائية.

وذلك لعدم اكتمال أهليته وفي مجال الأشخاص المعنوية، صاحب المصلحة هو الشخص المعنوي، أما صاحب الصفة فهو ممثل هذا الشخص المعنوي<sup>(1)</sup>، الذي ينوب عنه في تصرفاته القانونية التي يبرمها مع الطرف الآخر.

(1) د/ صعب ناجي عبود الدليمي: الدفوع الشكاية أمام القضاء الإداري، "دراسة مقارنة"، المؤسسة الحديثة للكتاب مكتبة السنهوري، العراق، د ط، 2010، ص 68.

02- المصلحة:

من المبادئ المستقرة في مجال التقاضي أن لا دعوى بغير مصلحة- وهو ما كرسته القاعدة التقليدية على النحو التالي "لا يجوز لأحد أن يرفع دعواه أمام القضاء ما لم يكن له مصلحة في ذلك"، فالمصلحة هي مبرر وجود الدعوى بالنسبة لصاحبها<sup>(1)</sup> وقد استقرت أحكام القضاء وأيضاً الشرائع في الدول المختلفة على أن تواجد المصلحة وثبوتها عند رفع الدعوى شرط جوهري لقبولها ويحكم بعدم قبولها لو رفعت قبل توافر هذه المصلحة، حتى ولو تحقق هذا الشرط عند نظر الدعوى فالأصل إذا هو اشتراط توافر المصلحة عند رفع الدعوى<sup>(2)</sup>.

إن المصلحة التي يأخذها القاضي الإداري في اعتباره هي فقط المصلحة التي أثارها المدعي فلا يمكن للقاضي أن يحل محل المدعي في البحث عن مصالح أخرى في الدعوى يكون المدعي قد أغفلها. فقد تعدد المصالح في رفع الدعوى<sup>(3)</sup>

كما يشترط في المصلحة أن تكون شخصية مباشرة، أي أن يكون رافع الدعوى في حالة قانونية اثر فيها القرار الإداري المطعون تأثيراً مباشراً وهو ما اشترطه<sup>(4)</sup> مجلس الدولة الفرنسي لقبول الدعوى أن تكون هناك مصلحة شخصية للطاعن كما يشترط

أن تكون المصلحة محققة أي قائمة وحالة واستثناء يكتفي بالمصلحة المحتملة في أحوال استثنائية وذلك لرفع ضرر محقق أو الحفاظ على حق يخشى زوال دليله عند النزاع فيه.

<sup>(1)</sup> د/ محيو أحمد: المنازعات الإدارية، ترجمة الدكتور فايز انجف، الأستاذ بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط الخامسة، 1982، ص 78.

<sup>(2)</sup> أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 67.

<sup>(3)</sup> د/ شادية إبراهيم المحروقي: الإجراءات في الدعوى الإدارية، "دراسة مقارنة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، د ط، 2005، ص 118.

<sup>(4)</sup> د/ صعب ناجي عبود الدليمي: المرجع السابق، ص 66.

03- الأهلية:

إن الأهلية القانونية لإقامة دعوى إدارية قضائية، هي ذات الأهلية المعتمدة بموجب القانون المشترك ولا تضمن أية ميزة خاصة.

فموضوع أهلية التقاضي للأشخاص الطبيعية في المنازعات الإدارية يعالج حسب القواعد العامة (القانون المدني، القانون التجاري) ويشترط في موضوع الأهلية في الدعوى المرفوعة من الشخص الطبيعي لصالحه توفير الشخصية القانونية وذلك حسب المادة 25 ق م والتي تبدأ منذ الولادة إلى غاية الوفاة وكذلك بلوغ سن الرشد حسب المادة 40 ق م. كما تكون لشخص الأجنبي أهلية التقاضي أمام القضاء الإداري الجزائري حسب المادة 460 ق ج

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية سواء كانت عامة أو خاصة لا تستطيع أن ترفع الدعوى الإدارية ما لم تتمتع بالشخصية القانونية وبالتالي فإن الدعوى الإدارية المقدمة من طرف أو باسم سلطة إدارية لا تكون مقبولة إلا إذا كانت العريضة ممضية من السلطة المؤهلة لتمثيلها أو الشخص الذي يشرف عليها<sup>(1)</sup>.

فإذا تعلق الأمر بإدارة محلية فإن الوالي يتولى تمثيل الولاية أمام الجهات القضائية المختصة سواء كانت الولاية مدعية أو مدعى عليها حسب ما جاء في قانون الولاية . أما بالنسبة للبلدية فإن تمثيل هذه الهيئة يسند إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي<sup>(2)</sup>، إذ لا بد من تمتع الهيئات الإدارية بالشخصية القانونية حتى يمكن مقاضاتها.

ب- الشروط الشكلية الخاصة:

يشترط لقبول الدعوة الضريبية توافر شروط شكلية خاصة تتمثل في ما يلي:

- الشروط المتعلقة بالأجال القانونية.
- الشروط المتعلقة بالتظلم الإداري المسبق.

<sup>(1)</sup> رشيد خلوفي: قانون المنازعات الإدارية شروط قبول الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2009، ص 255.

<sup>(2)</sup> طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 65.



• الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها.

### 1- الشروط المتعلقة باحترام الآجال القانونية:

إن الشرط المتعلق بميعاد قبول الدعوة القضائية الإدارية لا يمكن تصحيح مخالفته، ويترتب من عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق، وبالتالي يتوجب احترام الآجال المحددة. وهذه الآجال سنتعرض لها في حالتين:

#### الحالة 1: بالنسبة للمكلف بالضريبة:

بشكل عام ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة و مضبوطة واجبة الاحترام وإلا ترفض الدعوى شكلا وهو ما ذهب إليه المشرع الجزائري في المواد 76، 77، 81، 81 مكرر، 82 ق ا ج ج.

فعملا بالمادة 82 الفقرة 2 يجب أن ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة في غضون أربعة أشهر (04) ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب الولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه<sup>(1)</sup> و تمدد هذه المدة بشهرين (02) في حالة استشارة المدير للإدارة المركزية بسبب تجاوز القضية لمبلغ 50.000.000 و يكون للمشتكي بعدها حق اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو القضاء الإداري بصورة مباشرة

فالأصل العام أن الدعوى الضريبية ترفع أمام المحكمة الإدارية في اجل أربعة

(04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم تبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة<sup>(2)</sup>.

أما في حالة ما لم يعرض المكلف بالضريبة النزاع على المحكمة الإدارية في غضون المهلة القانونية فان دعواه لن تقبل و قد اقر مجلس الدولة ذلك في احد قراراته<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 22.

<sup>(2)</sup> أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 104.

<sup>(3)</sup> قرار مجلس الدولة: الغرفة الثالثة، قرار رقم 001600 بتاريخ 2001/04/23، منشور بمجلة مجلس الدولة، عدد

خاص، 2003، ص 29.

حيث ورد في تعليقه أن المستأنف قدم تظلما لإدارة الضرائب المستأنف عليه في 14/08/1995 وأنه رفع دعواه أمام مجلس قضاء وهران في 03/06/1996 أي بعد مضي (08) أشهر خرقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال (08) أشهر التالية لتظلمه المقدم في 14/08/1995 وأنه مادام لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونا فان قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية والآجال تختلف في حالة اللجوء الى لجان الطعن عن تلك الحالة التي تلتزم فيها الإدارة بالسكوت وهو ما سنتطرق له كما يلي:

- حالة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية: هذه الحالة نص المشرع الجزائري عليها في المادة 82 ق.ج. حيث أن اللجوء إلى لجان الطعن لا يمكن أن يتوازي مع إحالة القضية على العدالة<sup>(1)</sup> وبالتالي فان اختيار اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية يجعل من إحالة الطعن أمام المحكمة الإدارية ممكن خلال نفس الأجل المذكور في الحالة العادية (أربعة أشهر) في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي اللجان تبعا.

- حالة عدم الحصول على إشعار بقرار المدير الولائي للضرائب: سكوت الإدارة) وهي الحالة التي يلتقي فيها تباطؤ الإجراءات الإدارية لظروف قاهرة من جهة، ورغبة المشتكي في إحالة الطعن إلى الجهة القضائية دون اللجوء إلى لجان الطعن من جهة أخرى. فادا لم يتحصل المشتكي على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال أربعة (04) أشهر يمكن أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل<sup>(2)</sup> المذكور أعلاه (04) أشهر إذا المكلف بالضريبة مقيد بأجال قانونية من اجل اللجوء إلى القضاء لا بد من احترامها.

إذا المكلف بالضريبة له الحق في اللجوء إلى القضاء ولو لم يتلقى رد من الإدارة. حسب ما ورد في المادة 337 الفقرة 2 ق.ض.م. تجيز للمحتج الذي لم يحصل

(1) العيد صالح: المرجع السابق، ص 104.

(2) العيد صالح: المرجع نفسه، ص 105.

على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في اجل أربع أشهر.(4)المذكورة في المادة 334 أن يرفع النزاع إلى القضاء.و هو ما ذهب إليه مجلس الدولة في احد قراراته<sup>(1)</sup> والدي اعتبر أن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في اجل أقصاه (08) أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب.

## الحالة 2: بالنسبة لإدارة الضرائب.

أن الاحتكام إلى السلطة القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب بل يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض النزاع على الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعة الضرائب، بشرط أن تحترم الآجال القانونية المحددة لذلك.

إن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على منح آجال للمدير الولائي للضرائب من اجل إخضاع النزاع بصفة تلقائية لقرار القاضي الإداري إذ يمكنه ذلك حتى دون الرد على الشكاية<sup>(2)</sup> في حين و مع مراعاة الشروط الواجب توافرها.

من اجل مباشرته للدعوى القضائية فان الأجل الممنوح له من المفروض أن يحدد بذلك الأجل المقرر من اجل الرد على الشكاية ولكن يجب مراعاة الإجراءات التالية:

- اطلاع المكلف بالضريبة بان احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد، أن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة.

- إعلامه بالآجال الممنوح له للاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة وهذه المدة محددة ب20يوما.

<sup>(1)</sup> مجلس الدولة: الغرفة الأولى، قرار رقم 185670، بتاريخ 2000/06/12، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 28.

<sup>(2)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 84.

إن الميعاد المحدد أعلاه لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية نستشفه من خلال تحليل نص المادة 82 الفقرة 1 من ف ا ج ج والتي منح المشرع من خلالها اجل أربعة (04) أشهر للمكلف بالضريبة للطعن في القرارات التي تصدر من المدير الولائي بخصوص الشكاية المقدمة.

وأیضا من خلال المادة 76 الفقرة 2 ق ا ج ج التي حددت مدة دراسة شكاية المكلف بالضريبة من قبل مدير الضرائب بأربعة (04) أشهر، والأجل المحدد يعود إلى تقادي الازدواج في اللجوء إلى العدالة<sup>(1)</sup>.

## 02-الشروط المتعلقة بالتظلم الإداري.

يعتبر التظلم الإداري وسيلة من وسائل تحريك عملية الرقابة الذاتية، ووسيلة من وسائل حل المنازعات الإدارية بين الأفراد والسلطة الإدارية في الدولة وديا كما يعد التظلم الإداري شرط من الشروط الشكلية لقبول الدعوى القضائية<sup>(2)</sup>.

إن هذه القاعدة (التظلم الإداري) نجد أساسها بالنسبة للمنازعات الجبائية المثارة من طرف المكلف بالضريبة في المواد من 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للوعاء الضريبي والمادة 74 والمواد من 145 إلى 156 فيما يخص منازعات التحصيل وإجراءات المتابعة.

فبعد الاطلاع على هذه المواد يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط جوهرى لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري. وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في احد قراراته<sup>(3)</sup> الصادر بتاريخ 2003/12/25 حيث بالرجوع إلى القانون رقم 90-23 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك في إحدى

(1) عزيز أمزيان: المرجع السابق، ص 75.

(2) د/ عمار عوابدي: النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 2003، ص 364.

(3) العربي النوي: إجراءات المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون أعمال) كلية الحقوق جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014/2013، ص 69.

مواده والتي جاء في مضمونها أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة، وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من النظام العام وان رفع الدعوى من المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء مما يتعين معه بعدم قبول الدعوى شكلاً.

كما تنطوي قاعدة التظلم الإداري المسبق على ثلاث (03) نتائج مهمة وهي:

- أنها تحمي الإدارة التي لا يمكن حملها على المثل أمام القضاء قبل أن تتخذ هي بالذات موقف حول الموضوع المتنازع عليه.
- أنها تحمي المتقاضي، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.
- أنها تسهل مهمة القاضي، طالما أن المناقشة سوف تنصب حصراً على مضمون القرار المطعون فيه باعتباره يحدد كفة النزاع الواجب حسمه<sup>(1)</sup>، كما تعتبر المؤشر الوحيد في تحديد نقطة انطلاق ميعاد رفع الدعوى.

كما تجدر الإشارة إلى وجود حالات لا يشترط فيها التظلم الإداري المسبق لإدارة الضرائب تطبيقاً لنص المادتين 297،298 من قانون الضرائب المباشرة إذا تعلق النزاع بمنازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية التي موضوعها ليس منازعة التحصيل إنما تصرف إدارة الضرائب من خلال إبقاء المبالغ التي صدر بشأنها قرار يبطل سند التحصيل بحوزتها، وهو ما جاء في القرار رقم 70 74 00 المؤرخ في نقطة 2003/03/18 حيث أن دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون ض.م. وحق المكلف بالضريبة في الحصول على تعويض مبرر ب: ثبوت الخطأ المرفقي المتمثل في قبض إدارة الضرائب مبالغ بعد إبطال قرار فرضها قضائياً، وتماديها في الإبقاء على المبالغ غير المستحقة منذ تبليغها بالقرار القضائي.

كما انه إذا تعلق الأمر بقضية استعجالية فان الدعوى المتعلقة بذلك تكون معفاة من

الطعن الإداري المسبق<sup>(2)</sup>.

(1) د/ محيو أحمد: المرجع السابق، ص 75.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 68.

وأيضاً بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالتسجيل واستناداً إلى المادة 355 قانون ت.ج.فان التظلم المسبق لا يعتبر شرط أساسياً لقبول الدعوى الضريبية.

### 3- الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية.

سنحاول تقسيم هذه الجزئية إلى نقطتين الأولى نتطرق فيها إلى الشروط المتعلقة بشكل العريضة الافتتاحية والنقطة الثانية نتناول فيها الشروط المتعلقة بمحتوى العريضة الافتتاحية للدعوى.

#### الحالة 1: الشروط المتعلقة بشكل العريضة.

لقد نظم المشرع الجزائري الشروط المتعلقة بشكل العريضة الافتتاحية في المادة 83 ق.ا.ج.ج والتي يجب توافرها حتى تقبل الدعوى أمام القضاء الإداري/

- أن تكون الدعوى بعريضة مكتوبة: بحيث لا تقبل الدعوى شفاهة بل يجب على المكلف بالضريبة المدعي ضد إدارة الضرائب أن يقدم دعواه مكتوبة

أما فيما يخص الورق المدموغ فالملاحظ أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة وذلك قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان متدبداً وغير مستقر، بخصوص شرط تحرير العريضة ورق مدموغ، فكان شرطاً وجوبياً واعتبر من النظام العام، وهذا وفقاً لأحكام المادة 83 ق.ا.ج.ج. وفي قضية أخرى يقضي عكس ذلك إلى أن تم إلغاء هذا الشرط بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.<sup>(1)</sup>

أما إذا قدمت العريضة من طرف وكيل فلا بد عليه من تقديم وكالة قانونية تحرر لزاماً على ورق مدموغ وتسجل قبل قيام الوكيل بالتصرف المادون به بموجب المادة 83 و75 ق.ا.ج.ج.<sup>(2)</sup>

(1) العربي النوي: المرجع السابق، ص 70.

(2) طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 21.

• أن تكون العريضة موقعة: والمقصود بذلك أن توقيع العريضة من طرف المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني فهو يعد شكلا جوهريا في الدعوى المتعلقة بالضريبة حسب المادة 83 الفقرة 04 ق.ج.ج. أما المادة 7.3 الفقرة 04 فتتص على ضرورة التوقيع باليد، لأن إمضاء العريضة هي عملية توضح بان المكلف بالضريبة تقدم إلى القضاء بإرادته الحرة دون إكراه على ذلك<sup>(1)</sup>.

أما في حالة تخلف التوقيع لا تقبل الدعوى شكلا وهذا بخلاف باقي الشروط الواردة في المادة 83 ق.ج.ج. والتي يمكن تداركها عندما ترفض الدعوى من قبل المدير الولائي عند بإحالة الملف إليه للنظر فيه<sup>(2)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى أن العريضة التي تودعها إدارة الضرائب لدى الهيئات الإدارية يجب أن تستوفي بعض الشكليات وهذه الشكليات سنتطرق لها كما يلي/

بالرجوع إلى النصوص الضريبية وبالأخص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على شكل العريضة المقدمة من طرف الإدارة الضريبية اذن قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد شكل معين للعريضة المقدمة من طرف إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية أو أمام مجلس الدولة، إذا فالدعوى الإدارية ترفع أمام المحكمة المختصة بطلب لا يختلف من دعوى إلى أخرى<sup>(3)</sup> بحسب نوع النزاع، وإنما يكون بعريضة موقعة من المحامي وتحتوي على البيانات العامة والملاحظ من خلال ما سبق انه يتعين على الإدارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكل المطروح عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة من طرف مصالحها أو بتقديمها لأدلة جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها.

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 76.

<sup>(2)</sup> د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 385.

<sup>(3)</sup> عبد الرؤوف هاشم بسيوني: المرافقات الإدارية، "إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيراتها"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط الأولى، 2008، ص 315.

كل ذلك في الشكل المعروف للعرائض المقدمة أمام الهيئات الإدارية والذي يختلف عن التقديرات التي تعدها الإدارة في حالات دراستها ومباشرتها للتحقيقات المعمقة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة<sup>(1)</sup> أما قانون الإجراءات المدنية فلم ينص على شكليات معينة بخصوص العريضة المقدمة من طرف الإدارة سوى ما تعلق بتوقيع مذكرات الدفاع من الدولة.

### الحالة الثانية: الشروط المتعلقة بمحتوى العريضة.

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup> الجزائري نجد أن المشرع الجزائري قد اوجب أن تتضمنها العريضة المقدمة إلى الجهة القضائية وهي /

عرضا موجز للوقائع مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب حيث يجب أن يتضمن عرضا لطلبات المدعي ووسائله لإثبات صحة ادعائه وتكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية.

بالإضافة إلى البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى و اسم ولقب المكلف بالضريبة او وكيله القانوني وموطنه والإدارة الجبائية ومقرها وموضوع الدعوى ولا تقبل الدعوى شكلا إلا إذا رفعها من قبل دي مصلحة وصفة. وذلك طبق لأحكام المواد 13، 15، 816، من ق ا م و ا. وأحكام المادتين 75، 83 ق ا.ج.ج.

أما عن تسبب العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية فلها طابع خاص يختلف فيما إذا كان صاحب هذه العريضة المكلف بالضريبة أو الإدارة .

- إذا كانت من طرف المكلف بالضريبة/فانه لا يستطيع الخروج عن الإطار العام الذي رسمه و حدده في الشكاية المقدمة لإدارة الضرائب كما يجب أن ترفق العريضة بنسخة من القرار المطعون فيه وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 76.

(2) المادة 83 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.



قرار<sup>(1)</sup> بتاريخ 1990/04/07 والذي جاء فيه انه من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل وعندما يكون تابع لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفق بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه من ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون .

• إذا كانت من طرف الإدارة : وبالنظر لوضعيتها الممتازة فإن لها الحرية لاستبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها وبالتالي تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها او دفاعها حتى وان كان ليس من النظام العام<sup>(2)</sup>.

أما عن الحقوق المحتج عليها في مضمون العريضة الافتتاحية فقد نصت المادة 82 الفقرة 3.ق ا ج ج على انه لا يعلق الطعن تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها وعلى عكس ذلك فان تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا إلى غاية صدور الحكم القضائي النهائي<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: الشروط الموضوعية لقبول الدعوى الجبائية

قبل التطرق للشروط الموضوعية التي يجب توافرها في أي عريضة ترفع أمام القضاء يجب أن نتعرض للمقصود بالعريضة التي تعتبر تقديم غير مقيد بأوضاع خاصة، لكن أن تحرر على ورقة مدموغة ترسل لقلم كتابة الغرفة الإدارية بشرط أن تتضمن الملاحظات وترفق بالوثائق والمستندات المفروضة قانونا<sup>(4)</sup>.

أما الشروط الموضوعية الواجب توافرها لتحريك الدعوى الضريبية فنقصد بها ذلك المحتوى الذي يجب أن تتضمنه الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية وذلك حتى تقبل من الناحية الموضوعية يمكن أن ندرج هذه الشروط في النقاط التالية:

<sup>(1)</sup> المحكمة العليا: الغرفة الإدارية، القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07م، المجلة القضائية، العدد 04، السنة 1991، ص 233.

<sup>(2)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 73.

<sup>(3)</sup> العيد صالح: المرجع السابق، ص 106.

<sup>(4)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 75.

- أن تتضمن الدعوى عرض صريح للطلبات.
  - بيان الضريبة المتنازع فيها.
  - إرفاق صور القرارات بالعريضة.
- أ- أن تتضمن الدعوى عرض صريح للطلبات:

لقد نص المشرع الجزائري على هذا الشروط في المادة 83 الفقرة 2 من ق ا ج ج. بحيث يجب على المكلف بالضريبة العقارية المدعى ضد إدارة الضرائب أن يعرض في عريضة الطلبات والدفع الأولية التي سبق وإن أبدأها في شكواه أمام إدارة الضرائب<sup>(1)</sup> فاللجوء إلى جهاز العدالة لا يعني الحياد من مسار الشكاية الأصلية فالإضافة إلى وجوب أن تتضمن الدعوى عرضا مفصلا وصريحا للوسائل<sup>(2)</sup> وضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر من طرف المدير الولائي للضرائب. اوجب المشرع بضرورة التزام حدود خاصة في عرض طلباته<sup>(3)</sup> إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية حول حصص ضريبية غير تلك المذكورة في شكايته المقدمة للمدير الولائي للضرائب إلا انه وفي حدود التخفيض الملتزم في البداية يمكنه أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة ان يعتبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى.

#### ب- بيان الضريبة المتنازع حولها.

ومقصود بذلك أن تتضمن العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية بيان أو توضيح الضريبة التي سبق وان كانت محل شكاية أمام المدير الولائي للضرائب.

أما إذا كانت الشكوى تتعلق بالضريبة على القيمة الزائدة للعقار عند التنازل عنه فلا يمكن أن يكون موضوع الدعوى الرسم العقاري على الملكية المبينة وأنها يجب أن تكون

<sup>(1)</sup> د/ برجماني محفوظ: المرجع السابق، ص 385.

<sup>(2)</sup> د/ محمد الصغير بعلي: القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم الجزائر، د ط، 2007، ص 147.

<sup>(3)</sup> أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 105.

الدعوى متعلقة بالضريبة على القيمة الزائدة التي كانت موضوعا للطعن أمام المدير الولائي للضرائب<sup>(1)</sup>.

### ج- إرفاق صور للقرارات الضريبية بالعريضة

إن المقصود بالقرارات التي يجب على المكلف بالضريبة إرفاقها بالعريضة الافتتاحية المعروضة أمام المحكمة الإدارية، هي قرارات التكليف بالضريبة من طرف إدارة الضرائب أو تحديد وعاء الضريبة وحسابها، بالإضافة إلى القرارات المتخذة للرد على الشكاية المقدمة ضد القرار الأول وعليه يجب إرفاق العريضة الافتتاحية للدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض ضده وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي للضرائب على شكاية المكلف بالضريبة وإشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية في إن وجد<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: التدابير المستعجلة

نظرا للتنفيذ المباشر للقرارات الصادرة عن إدارة الضرائب فإنها قد تلحق أضرار بالأفراد والتي يصعب إصلاحها في المستقبل، لذلك نص المشرع الجزائي على بعض التدابير المستعجلة، التي يمكن اتخاذها في المواد الإدارية بصفة عامة وفي المواد الجبائية بصفة خاصة، وذلك من أجل الحد من الأضرار التي قد يتعرض لها الأفراد سواء أمام قاضي الموضوع أو القاضي الاستعجالي كل واحد حسب الصلاحيات المخولة له قانونا. والتمثلة في اللجوء إلى القضاء الاستعجالي والذي تتناول فيه مجموعة من النقاط وهي.

- شروط قبول الطلب الاستعجالي.
- الفصل في الطلب الاستعجالي.

بالإضافة إلى طلب إرجاء دفع الضريبة الذي نتحدث فيه عن ما يلي:

- شروط قبول التأجيل القضائي للدفع.

<sup>(1)</sup> د/برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 386.

<sup>(2)</sup> د/برحماني محفوظ: المرجع نفسه، ص 386.

- إجراءات تقديم طلب إرجاء الدفع والآثار المترتبة عنه.

### أولاً: القضاء الاستعجالي في الأمور الجبائية

يتمتع القضاء الإداري بسلطة النظر في الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، إلا أن هناك سلطة أخرى اعترف له بها المشرع الجزائري تتمثل في القضاء الاستعجالي وهو سلطة استثنائية شرعت لمصلحة المكلف بالضريبة.

كما تجدر الإشارة إلى أن الاستعجال في المواد الجبائية وحسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(1)</sup> يخضع إلى القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم ولأحكام الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بالاستعجال في المواد الإدارية ولهذا سيتم الحديث في هذه الجزئية عن ما يلي/

- شروط قبول الطلب الاستعجالي وذلك من خلال التطرق إلى:
- الشروط الشكلية لقبول الطلب الاستعجالي.
- الشروط الموضوعية لقبول الطلب الاستعجالي.
- ثم نتحدث عن إجراءات الفصل في الطلب الاستعجالي ونتناول فيه:
- البث (الحكم) في الطلب الاستعجالي.
- استئناف الأمر الاستعجالي.

### أ- شروط قبول الطلب الاستعجالي:

اعتماداً على المواد من 917 إلى 935 ق.م.ا. نجدها تنص على اختصاص المحكمة الإدارية بتشكيبتها الجماعية والتي تحكم بأمر مسبب بوقف تنفيذ قرار إداري بناء على دعوى مستقلة يثبت فيها المدعي انه رفع الدعوى في الموضوع ضد القرار المطلوب

(1) المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رقم (08-09) المؤرخ في 25 فبراير 2008، ج ر، عدد 21، الصادرة في 23-04-2008.

وقف تنفيذه أو انه وجه تظلمًا إداريًا مسبقًا فقبول الطلب الاستعجالي مرهون بتوافر الشروط الموضوعية والشروط الشكلية التي سنتحدث عنها فيما يلي:

### 1- الشروط الشكلية لقبول الطلب الاستعجالي.

إن طلب وقف التنفيذ للقرارات الإدارية كالطلب الاستعجالي لم يضع له المشروع الجزائري شروط خاصة بل ترك ذلك للقواعد العامة المتبعة في الدعوى الاستعجالية بصفة عامة، لذلك سنتطرق إلى الشروط الشكلية للطلب الاستعجالي في جملة من النقاط على النحو التالي:

#### - شروط الكتابة:

ترفع الدعوى الاستعجالية أمام القضاء من أجل وقف تنفيذ القرارات الإدارية بعريضة مكتوبة وتكون مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعى عليهم على أن تكون موقعة ومقدمة من طرف المدعي أو وكيله بالإضافة إلى تقديم نسخة أو أصل القرار الإداري المطلوب وقف تنفيذه كما يجب أن تحتوي العريضة على اسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي وكذلك اسم الجهة الإدارية المدعي عليها ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني وتسجيل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض يبين فيه رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء الأطراف<sup>(1)</sup>.

#### - شرط استدعاء المدعي عليه:

إن إجراء تبليغ الإدارة الجبائية للحضور إلى الجلسة المحددة إجراء جوهرية فالتبليغ بالحضور يسلم إلى المدعي عليه وفي حالتنا هذه فإن المدعي عليه هو الإدارة يكون التسليم بواسطة كاتب الضبط أو يرسل بطريق البريد ضمن ظرف موصى عليه أو بواسطة محضر قضائي.

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 105.

• شرط المصلحة والصفة، الأهلية:

تعد من الشروط الجوهرية في كل الدعاوى القضائية لأنه كأصل عام لا دعوى حيث لا توجد أهلية للتقاضي وصفة ومصلحة للمدعي في رفع الدعوى الاستعجالية.

وهذه الشروط يعود تقريرها للقاضي من تلقاء نفسه غير انه بالنسبة إلى تقديم المصلحة فالمشرع لم يبين طبيعتها وترك ذلك للقاضي لأنه هو الذي يمكنه استخلاصها من خلال دراسته لطلبات المدعي ودفعات المدعي عليه<sup>(1)</sup>.

2- الشروط الموضوعية لقبول الطلب الاستعجالي.

المشرع الجزائي كغيره من التشريعات سارع إلى حماية الحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة ومواجهة للقضايا التي تتطلب السرعة.

فقد نص في المادة 948 ق.ا.م.ا. على أن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فمن خلال ما سبق يتعين على القاضي الاستعجالي أن يراعي عندما يصدر أمره توافر شروط الاستعجال في طلب المدعي ويجب أن لا يمس بأصل الحق عليه سنحاول التفصيل في هذه الشروط من خلال النقاط التالية.

• شرط الاستعجال:

يعد هذا الشرط أساس كل أمر استعجالي فهو جوهر كل دعوى استعجالية فجل الفقهاء يعطون أهمية كبيرة لهذا الشرط في الدعوى الاستعجالية، ويعتمدون في تعريفهم لمفهومه على عنصر الخطر الذي يهدد الحق ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه<sup>(2)</sup> ومعناه أن عنصر الاستعجال يثبت توافره كلما كان الحق مهدداً بخطر حال ممكن أن

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 106.

(2) بشير بلعيد: القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، مطابع عمار قرفي، باتنة، د ط، 1993، ص 34.

يحدث أضرار يصعب تداركها بالإضافة إلى كونه من النظام العام لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسبب على أساس توافر هذا الشرط في طلب المدعي<sup>(1)</sup>، إذا فقبول طلب وقف التنفيذ مرهون بان تكون حالة الاستعجال قائمة حال تقديم الطلب وان تستمر لحين الفصل في النزاع، فإذا زالت حالة الاستعجال قبل الفصل فلا يكون للطلب مقتضي لانتفاء علته<sup>(2)</sup> وذلك لزوال ركن أو شرط الاستعجال وهو من الشروط الضرورية لتقدم إلى القضاء الاستعجالي.

وانعدام الاستعجال في الطلب المقدم يجعل قاضي الأمور المستعجلة مختص نوعياً بالنظر في النزاع، وإذا ما انتفى شرط الاستعجال يكون الدفع بعدم قبول طلب وقف تنفيذ القرار الإداري مقبولاً وذلك إذا ما تحققت نتائج متعذرة التدارك والتي محل لركن الاستعجال أثناء نظر طلب وقف التنفيذ أو كان القرار المطلوب وقف تنفيذه يمس حقاً مالياً<sup>(3)</sup>.

#### • شرط عدم المساس بأصل الحق

في كثير من الأحيان نجد أن القاضي المدني أو الإداري تعترضه صعوبات في الأمور المستعجلة ولعل أهمها المعيار الواجب إتباعه لمعرفة ما إذا كان الأمر المطلوب منه يمس أو لا يمس بأصل الحق.

فالقاضي له إمكانية الأمر بصفة الاستعجال باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة وذلك باستثناء المساس بأصل الحق وبغير اعتراض على تنفيذ أية قرارات إدارية بخلاف حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري<sup>(1)</sup>.

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 101.

(2) د/ عبد العزيز خليفة: الأحكام العامة في الدفوع الإدارية قضاء الأمور المستعجلة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، د ط، 2008، ص 395.

(3) د/ عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الدفوع الإدارية في دعوى الإلغاء التأديبية والمستعجلة، دار الفكر الجامعي، مصر، د ط، 2007، ص 404.

(4) لحسين بن شيخ آث ملويا: دروس في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، ط4، 2009، ص 481.

وقد ذهبت المحكمة الإدارية في احد قراراتها إلا أن عنصر الاستعجال متوفر فهي تدخل في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للمحافظة على حقوق إدارة الضرائب، يعد مساس بأصل الحق ومنه قضت المحكمة بإلغاء الأمر الاستعجالي.

وفي نفس السياق نجد المشرع الفرنسي قد اوجب على المدعي بخصوص الدعوى الاستعجالية الخاصة بتأجيل التسديد إلى حين الفصل في دعوى الموضوع الذي رفض طلبه بخصوص تقديم الضمان لغرض تأجيل التسديد من طرف قابض الضرائب أن يودع ضمانا لدى هذا الأخير قيمته ربع المبلغ المتنازع عنه ويرفق وصل هذا الإيداع<sup>(2)</sup> بطلبه وذلك لتفادي رفض الدعوى لغرض المساس بأصل الحق.

وفي المقابل نجد مجلس الدولة الجزائري الذي جاء في احد قراراته<sup>(3)</sup> : ان المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه، فصدر قاضي الموضوع قرارا بتعيين خبير ولان القضية مازالت لم يتم الفصل فيها، حيث انه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى استعجالية ملتصقا بتوقيف الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع.

وبما انه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فان قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو الإبقاء على حالها وان الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ لحين الفصل في الموضوع وقد استقر قضاء مجلس الدولة في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يتوجب المصادقة على القرار المستأنف.

<sup>(2)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 103.

<sup>(3)</sup> مجلس الدولة: الغرفة الثانية، رقم 5671 بتاريخ 2001/12/24، مجلة مجلس الدولة المنازعات الضريبية، عدد

خاص، 2003، ص 68.



### 1- الفصل في الطلب الاستعجالي:

يعد الفصل في الطلب الاستعجالي من اختصاص قاضي الاستعجال الإداري بإتباع إجراءات قانونية معينة ففي جميع حالات الاستعجال يفصل قاضي الاستعجال وفقا لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية.

ولهذا اوجب المشرع ألا يمس بأصل الحق لان الفصل بأصل الحق يبقي من اختصاص قاضي الموضوع، فالاستعجال بصفة عامة لا يقوم إلا إذا ترتب على تنفيذ القرار أخطار محددة أو أضرار متعذرة التدارك<sup>(1)</sup>.

غير أن الفصل في الطلب الاستعجالي أمام المحكمة الإدارية قد يعرض مرة أخرى أمام الجهات القضائية من خلال استئنافه أمام مجلس الدولة وهو ما سنحاول تفصيله من خلال التطرق إلى:

- إجراءات الفصل في الطلب الاستعجال.
  - استئناف الأمر الاستعجالي.
- أ- إجراءات الفصل في الطلب الاستعجالي.

تتوفر الشروط السابقة الذكر سواء كانت الموضوعية أو الشكلية وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه، بناء على عريضة تكون مقبولة حتى في حالة عدم وجود قرار إداري سابق<sup>(2)</sup>، وجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية. عرضا موجزا للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للنزاع المطروح وترفق العريضة بنسخة من عريضة دعوى الموضوع.

كما يجوز للقاضي الاستعجالي الأمر بتوجيه إنذار سواء كان مطلوب أو غير مطلوب الرد عليه، وكذلك تعيين احد الخبراء ليقوم باثبات الوقائع الحاصلة بدائرة

<sup>(1)</sup> د/ عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الدفوع الإدارية في دعوى الإلغاء والدعاوي التأديبية والمستعجلة، المرجع السابق، ص 395.

<sup>(2)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 109.

المحكمة المختصة التي يكون من شأنها أن تؤذي إلى نزاع يطرح للفصل فيه أمام احد المحاكم المختصة في المواد الإدارية.

بالإضافة إلى الأمر بصفة الاستعجال باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة وذلك باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام والأمن العام ودون المساس بأصل الحق، كما تبلغ العريضة رسمياً إلى المدعى عليهم وتمنح للخصوم آجال قصير من طرف المحكمة، لتقديم ملاحظاتهم ومذكرات الرد ويجب احترام الآجال بصرامة وإلا استغني عنها دون إنذار ويخاطر المعتدى عليهم المحتمل اختصامهم بأمر إثبات الحالة فوراً، إلا أن غالبية الفقه يرى ضرورة إلقاء عبء الإثبات على عاتق المدعى ويرى البعض الآخر ضرورة توزيع هذا العبء بين طرفي الدعوى بحيث يتحمل كل طرف نصيب منه يحدده القاضي الإداري<sup>(1)</sup>.

كما تجدر الإشارة إلى إمكانية تعيين خبير من أجل الوصول إلى الحقيقة يعمل على تحرير محضرا يذكر فيه أقوال وملاحظات المدعى عليهم أو ممثلهم ويبلغ هذا المحضر إلى كل ذي شأن، ليتم استدعاء الخصوم إلى الجلسة في اقرب الآجال وبمختلف الطرق بمجرد إخطار القاضي الاستعجالي بمحتوى الطلبات المعروضة.

وتبلغ عريضة طلب الاستعجال التي يكون الغرض منها اتخاذ أي إجراء آخر خلاف الإنذار واثبات الحالة فوراً إلى المدعى عليهم، مع تحديد آجال للرد<sup>(2)</sup>. وفي الأخير يتم الفصل في النزاع بمجرد استكمال كافة الإجراءات والتأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية إلى الجلسة.

فصدور الحكم الاستعجال القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري، وهو أمر ذو طابع وقتي لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه، فحجته تنتهي بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية الناظرة في الموضوع، فالقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة ويلزم

<sup>(1)</sup> د/ عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، مصر، الطبعة الأولى، 2008،

ص 27.

<sup>(2)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 110.

قاضي الأمور المستعجلة<sup>(1)</sup> كما يجوز للقاضي أن يأمر بتأجيل الحكم إلى تاريخ لاحق مع إخطار الخصوم بذلك، كما يرتب الأمر الاستعجالي أثره من تاريخ تبليغ الخصم المحكوم عليه وفقا لأحكام المادة 935 ق.إ.م.إ.

فالقاضي الاستعجالي يمكنه أن يأمر بتنفيذه فور صدوره، بحيث يبلغ أمين ضبط الجلسة منطوق الأمر ممهورا بالصيغ التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام إذا اقتضت ضرورة الاستعجال ذلك.

#### ب- استئناف الأمر المستعجل:

من الطرق العادية للطعن في الأمور الاستعجالية الصادرة عن قاضي الأمور الإدارية المستعجلة الاستئناف أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشر (15) يوما التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ في الأمور المتعلقة بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع الطلب الإلغاء الكلي أو الجزئي بالإضافة إلى انه يمكن لقاضي الاستعجال إذا كانت الظروف الاستعجالية قائمة أن يأمر بكل التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من الأشخاص المعنوية العامة والهيئات التي تخضع في مقتضياتها لاختصاص الجهات القضائية الإدارية أثناء ممارستها نشاطها متى كانت هذه الانتهاكات تشكل مساسا خطيرا أو غير مشروع بتلك الحريات وفي هذه الحالة يفصل مجلس الدولة في أجل ثمان وأربعين (48) ساعة من تاريخ تسجيل الطلب<sup>(2)</sup>.

أما في حالة استئناف أمر قضى برفض دعوى الاستعجال أو بعدم الاختصاص النوعي فان مجلس الدولة يفصل في الموضوع في اجل شهر واحد(01) من تاريخ الأمر المستأنف<sup>(1)</sup> وكل هذه الإجراءات تتم بعد صدور الحكم من خلال الاطلاع على العرائض الكتابية والوثائق المقدمة من كلا الطرفين فالأصل في قضايا الاستعجال صدور الحكم بسرعة، بحيث يتضمن(03) أقسام، الوقائع والأسباب التي بني عليها الحكم، منطوق

<sup>(1)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 107.

<sup>(2)</sup> المادة 937 و 938 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 82 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 110.

الحكم<sup>(2)</sup>، فالقاضي ملزم بالتسبب إذا كان الأمر الاستعجالي يقضي برفض الطلب. وهو ما يدفع إلى الاستئناف أمام الجهة الإدارية المختصة وفي آجال قانونية خاصة.

### ثانيا: طلب إرجاء دفع الضريبة

إن المكلف بالضريبة الذي يتنازع في مقدار الضريبة المفروضة عليه يمكنه أن يلتمس تأجيل دفع المبالغ المتنازع عليها إلى غاية صدور قرار إداري أو قضائي يقضي بقبول أو رفض طلبه.

ففي مرحلة الطعن الأول أمام الإدارة الضريبة فإن هذه المسألة نظمتها المادة 74 ق.إ.ج.ح<sup>(3)</sup>.

أما بخصوص المرحلة القضائية فلقد نص المشرع على إرجاء الدفع في قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 158 إلا أنه تم إلغاء هذه المادة في تعديل 2012 لقانون الإجراءات الجبائية لذلك سنعتمد على القانون العام وسنتطرق لكل من/

- شروط قبول التأجيل القضائي للدفع.
- إجراءات تقديم طلب التأجيل القضائي للدفع.
- الآثار المترتبة عن تقديم الطلب إرجاء الدفع.

### أ- شروط قبول التأجيل القضائي للدفع

إن تأجيل القانوني للدفع هو استثناء على قاعدة امتياز الأسبقية الذي تتمتع به الإدارة العمومية في تنفيذ قرارها ولكن تطبيق نظام تأجيل الدفع يخضع للشروط التالية/

1- أن يقدم المكلف بالضريبة طلب وقف التنفيذ/ (التأجيل القضائي للدفع) في عريضة افتتاح دعواه وهذا طبقا للمادة 74 ق.إ.ج وهذا تفاديا لإجراءات الحجز على أمواله وبذلك يشترط فيه أن يكون النزاع مطروحا على القضاء وقضي مجلس الدولة بأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 107.

(3) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 110.

غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع، غير انه وبالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فانه لا يوجد ما يثبت أن النزاع المطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة وفي هذه الحالة لا يمكن وقف التسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة.

فمن شروط قبول التأجيل القانوني للدفع يجب أن تكون دعوى الموضوع مطروحة أمام القضاء وان يطلب ذلك صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.

2- إن يقدم المكلف ضمانات كافية: وهذه الضمانات تكون من اجل ضمان حق الإدارة الجبائية في استيفاء حق الخزينة العمومية وبذلك على المكلف وضع مبالغ مالية أو شيء يساوي على الأقل 20% من المبلغ المتنازع فيه كضمانة لاستيفاء حق الخزينة. ومن المقرر قانونا أن الاعتراض على التحصيل الجبري للضرائب لا ينتج أي اثر إلا إذا كان المكلف قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب ومن ثمة فان القضاء بما يخالف ذلك يعد خطأ في تطبيق القانون ولما ثبت في قضية الحال أن البنك الجزائري الخارجي قام بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين وغرامات التأجيل وكذا تقديم العقد الذي لم تحدد فيه قيمته التعااملية لا تعد ضمانات كافية نظرا لأهمية مبلغ الدين ولغرامات وأن المدعية كما يبدوا غير سديدة في مطالبتها في هذه الحالة تأجيل الضرائب المتابعة من أجلها<sup>(1)</sup>.

لذلك مبلغ الكفالة أو ما يعرف بالضمان: هو أن لا يتبقى بحوزة المكلف وإنما يجب أن يوضع في بنك أو تحت تصرف الإدارة الجبائية نفسها. لذلك لا بد من تقديم الضمانات الإدارية للمحافظة على أموال الخزينة العمومية أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه فلا يمكنه أن تشكل ضمانا كافيا.

3- وجوب صدور حكم قضائيا يقضي بتأجيل الدفع: لان الطعن القضائي وحده ليس له اثر موقف وإنما يجب أن يصدر حكم يقضي بتأجيل الدفع، أما فيما يخص التنظيم

<sup>(1)</sup> المحكمة العليا: الغرفة الإدارية، قرار رقم 43995، قضية المدير الفرعي للضرائب بورقلة) ضد (شركة طوطال (الجزائر) في 12/10/1985، المجلة القضائية، العدد الرابع، 1989، ص 246.

الإداري المسبق فان المشرع لم يخضع الدعوى الاستعجالية له نظر للاستعجال<sup>(1)</sup> وبالتالي قبول التأجيل القانوني للدفع يتطلب توفر هذه الشروط حتى ينظر قاضي الاستعجال في الموضوع المعروض عليه.

### ب- إجراءات تقديم طلب إرجاء الدفع والآثار المترتبة عنه:

1- يقوم التأجيل القانوني للدفع على إجراءات خاصة. فمن حيث الاختصاص وبالرغم من أن الجهة المختصة وظيفيا هي المحكمة الإدارية غير انه لم يتم تحديد هل هي جهة الاستعجال أم القضاء الإداري العادي غير أن القضاء الإداري أعطى هذا الاختصاص للقضاء الاستعجالي، أما فيما يخص المواعيد تقديم طلب وقف التنفيذ أو التأجيل القانوني للدفع فقد تطرق المشرع الجزائري في أحكام قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup> وحددها ب:04 أشهر هي مدة طويلة جدا مقارنة مع الطابع الاستعجالي لهذا الطلب، ولم ينص القضاء ولا المشرع على المدة التي يجب ان يفصل فيها القاضي الاستعجالي في الطلب المقدم أمامها.

أما فيما يخص الآثار المترتبة على تقديم الطلب الاستعجالي فهي تتمثل في:

- 2- إن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ الرئيسي للسند، وإنما يحتفظ فقط بالغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات إلى أن يصدر قرار قضائي
- 3- يمكن للمكلف أن يطلب في اعتراضه إرجاء دفع المبلغ الرئيسي على أن يحدد مبلغ التخفيض المطالب به أو بيان أساس ذلك
- 4- عند عدم دفع الضريبة أو عدم قيام المكلف بالاعتراض في الآجال المحددة أو عدم تقديم الضمانات فإنه يمكن إجراء المتابعات بعد مرور 15 يوم من تاريخ تبليغ السند التنفيذي وفقا للمادة 158ق.إ.ج.ج.

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 112.

(2) المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

### المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الجبائية.

إن الدعوى القضائية لا تختلف في القضاء الإداري عن القضاء العادي كثيراً فالدعوى بشكل عام تنشأ للمطالبة بحق معتدى عليه. وبمعنى آخر فإنها تنشأ بمجرد الالتجاء إلى القضاء للمطالبة بحق سواء كان القضاء الإداري أو القضاء العادي، إلا أنه في كثير من الأحيان يعبر عن الدعوى بالخصومة لاعتبارها مجموعة الإجراءات التي يسلكها صاحب الحق أمام القضاء إلا أنه ليس دائماً الخصومة مسندة إلى حق وليست كل خصومة متوفرة حتماً على شروط الدعوى، فالقضاء ينظر في كل الطلبات التي تقدم إليه بصرف النظر عن كون مزاعم المدعي مؤسسة على حق أم لا، لأن مسؤولية المدعي تقتصر على دفع المصاريف القضائية ما لم تكن خصومة كيدية<sup>(1)</sup>.

فلا تنشأ الدعوى الجبائية ما لم يقدم أحد الطرفين عريضة افتتاحية وقد حدد القانون إجراءات تقديمها، وبعد إتمام إجراءات إحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية و صحتها ، تبدأ إجراءات هذه الدعوى انطلاقاً من التحقيق بنوعيه سواء كان إضافي أو مراجعة التحقيق وصولاً إلى الخبرة القضائية إلى أن تنتهي الدعوى بحكم نهائي بات يفصل في النزاع أو أن تنتهي الخصومة ذاتها لأي سبب آخر دون الفصل في موضوع النزاع وذلك سبب وجود عورض سواء كانت هذه العوارض من الخصوم أو من الغير الخارج عن الخصومة. وهو ما سنحاول تفصيله من خلال:

الفرع الأول الذي يتناول: إجراءات الفصل في الدعوى الجبائية.

الفرع الثاني يحتوي على: عوارض السير في الدعوى الجبائية.

<sup>(1)</sup> د/برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 387.

### الفرع الأول: إجراءات الفصل في الدعوى الجبائية

إن البحث عن طريق لفض النزاع القائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة يقتضي البحث عن أدلة إثبات يستند عليها القاضي الإداري لإصدار حكمه في النزاع المعروض عليه.

إلا أن إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية، إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الإجراءات تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية يتمتع من خلالها القاضي الإداري بدور توجيهي للدعوى.

وباعتبار أن التشريع الجبائي يعتبر أن الكتابة أهم وسائل الإثبات بأنها تساعد على إجراء الخبرة القضائية بصورة جيدة وكذلك إجراءات التحقيق سواء كان تحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق. وذلك من أجل الوصول إلى قناعات معينة حول موضوع النزاع، وعلى اعتبار أن من يملك الدليل الكتابي يكون قد حسم النزاع لصالحه فلا مجال للشهادة واليمين بين أدلة الإثبات في المنازعات الجبائية<sup>(1)</sup>.

واعتمادا على ما سبق سنحاول إعطاء شرح موجز لكل من:

- إجراءات التحقيق بنوعيتها تحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق
- والخبرة القضائية.

#### أولا: إجراءات التحقيق.

بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي الجزائري. قد نوعين من الإجراءات التحقيق، إجراءات تحقيق عامة و إجراءات تحقيق خاصة حيث تطرق إلى النوع الأول من خلال أحكام المادة 84 الملغاة إلا أنها أصبحت غير مجدية، بعد إلغاء المشرع لهذا الإجراء، أما النوع الثاني فقد تضمنته أحكام المادة 85 ق.ا.ج.ج. و

<sup>(1)</sup> د/برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 387.



المتتمثلة في إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي إذا رأى أهمية لذلك. أو إذا طلب المكلف بدفع الضريبة ذلك قبل اتخاذ القرار في الدعوى الجبائية المرفوعة أمام القاضي الإداري.

و هو ما سنتناوله من خلال نقطتين أساسيتين هما:

- التحقيق الإضافي و الذي يعد إجراء إلزامي.
  - مراجعة التحقيق و التي تتم من طرف عون من مصلحة الضرائب على إلا يكون قد قام بالتحقيق الأول.
- أ- إجراءات التحقيق الإضافي .

لقد نص المشرع الجزائري في المادة 85ق ا ج ج على إجراء التحقيق الإضافي ولم يدرجه ضمن إجراءات التحقيق العامة بل أدرجه ضمن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة كالرسم على رقم الأعمال فالتحقيق الذي يتم بأمر من المحكمة الإدارية هو التحقيق الإضافي أم التحقيق المراجع للتحقيق الأول الذي كان بموجب من المدير الولائي للضرائب<sup>(1)</sup> إلا أن هذا النوع من التحقيق الذي يأمر به القاضي الذي ينظر في النزاع يعزز مركز المكلف بالضريبة بحماية قانونية.

ويتميز التحقيق الإضافي بأنه وجوبي. كلما تقدم المكلف بالضريبة بوسيلة جديدة قبل الحكم إذا تذرع المدير الولائي بعد إجراء التحقيق الإضافي بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، وبالتالي يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد<sup>(2)</sup>، وهذا كله لجعل عملية الدفوع الجديدة جدية، أي بمعنى أن كل طرف مفتح بجدية ما يقدمه من دفوع.

(1) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 390.

(2) أ/ العيد صالحى: المرجع السابق، ص 109.

كما تجدر الإشارة إلى انه بعد الأمر بإجراء التحقيق وفحص الوثائق والأوراق المقدمة يقرر القاضي هل الدعوى صالحة للفصل أم لا، ويقدر ما يقدم له من وسائل إثبات بحرية ويأمر بإدخال خصم في الدعوى لإظهار الحقيقية أو بتقديم ما يكون تحت يديه من مستندات لازمة للدعوى، وعلى ضوء المستندات المكتوبة يصدر حكمه، بشرط أن يكون جميع أوراق المنازعة قد أخذ العلم بها كل طرف وناقشها بما لا يترك مجال للحكم الغيابي<sup>(1)</sup> فالقاضي الإداري يعمل من خلال إجراء التحقيق الإضافي على الإسراع للفصل في الدعوى وتحقيق التوازن العادل بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وبذلك يقف على قدم المساواة بين الطرفين.

#### ب- مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد.

تضمنته المادة 85 ق إ ج ج حيث يؤمر به في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة لذلك.

بحيث يبدأ التحقيق في القضية الإدارية، فور قيد العريضة بكتابة المحكمة الإدارية ويحال الملف إلى العون المختص خلال 24 ساعة كما هو الحال أمام القضاء الفرنسي<sup>(2)</sup> إلا أن هذا النوع من التحقيق يتم وفق شروط لا بد من توافرها/

- يتم مراجعة التحقيق على يد احد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.
- يتم مراجعة التحقيق في حضور المشتكي أو وكيله وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 ق إ ج ج.

(1) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 40.

(2) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع نفسه، ص 45.

- يتم مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين (02) من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة<sup>(1)</sup>.

غير انه من الضروري أن يعمل العون المكلف بالتحقيق بكل استقلالية عن الإدارة الضريبية وعليه أن يعرض القضية واقعيًا وقانونيًا وفق قواعد القانون وحسب ضميره.

ويعمل على إجراء التحقيقات التي يرى من شأنها جلاء القضية ويعين الشكل الذي يجري فيه أعمال التحقيق، ويطلب من الإدارة تقديم التقارير والمطالعات والسجلات وله أن يستدعي كل من له مصلحة في النزاع وذلك من أجل استيضاحهم من النواحي الفنية والمادية<sup>(2)</sup>، وبعد الانتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه الخاص

ويقوم مدير الضرائب الولائي بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقًا باقتراحاته وملاحظاته التي يمكنه أن يستخلصها بشأن النزاع<sup>(3)</sup>.

كما يستهدف التقرير الذي يعده العون المكلف بالتحقيق في النزاع المعروف أمامه تزويد أعضاء المحكمة الإدارية بكافة عناصر القضية حتى يتمكنوا من الفصل فيها وهم على أتم المعرفة بكافة خفاياها<sup>(4)</sup> فهذا النوع من التحقيقات يساهم بنسبة عالية في كشف الحقيقة.

<sup>(1)</sup> أ/ العيد صالح: المرجع السابق، ص 109.

<sup>(2)</sup> زياد أيوب: أسباب إعادة المحاكمة في التنازع الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008، ص 102، 103.

<sup>(3)</sup> العربي النوي: المرجع السابق، ص 74.

<sup>(4)</sup> د/ أحمد محيو: المرجع السابق، ص 83.

ثانيا: الخبرة القضائية.

لقد جرت أحكام القضاء الإداري على انه قد استقر الوضع على ان الدعوى القائمة على روابط القانون العام يملكها القاضي فهو الذي يوجهها ويكلف الخصوم فيها بما يراه لازما لاستيفاء تحضيرها وتحقيقها وتهيئتها للفصل فيها<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة للخبرة كإجراء، قد تم تنظيمه في القواعد العامة والخاصة حيث نظمها المشرع في المادة 858 والتي تحيلنا إلى المواد من "125" إلى "145" من نفس القانون، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين "85"، "86" منه والخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي تلك الأعمال التي يقوم بها شخص محلف ومؤهل بناء على أمر قضائي يحدد له مهامه ويبرر اللجوء إلى الخبرة القضائية والى عدم وصول طرفا النزاع إلى حل مرضي يجعل من الخبرة مطلبا أخير للطرف المتضرر<sup>(2)</sup> وتجدر الإشارة إلى أن الخبرة تتم وفق شروط يمكن استخلاصها من خلال المادة "85" ق إ ج ج وهي:

- أن لا يكون الخبير من بين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها أو الأشخاص الذين ابدوا رأيا في القضية المتنازع عليها وكذلك الذين تم توكيلهم من قبل احد أطراف الخصومة أثناء التحقيق.
- وغالبا ما يتم اللجوء إلى الخبرة بأمر من المحكمة الإدارية سواء كان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب احد أطراف الخصومة الإدارية<sup>(3)</sup>.
- يجب أن تتم الخبرة على يد خبير تعينه المحكمة الإدارية، غير انه يمكن أن يتم على يد (03) ثلاثة خبراء إن طلب أطراف الخصومة ذلك : فالخبرة تتم على يد أشخاص يختارون من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية ويبدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقاريرهم الضرورية لمسائل المنازعة.

<sup>(1)</sup> د/ سامي جمال الدين: إجراءات المنازعات الإدارية في دعوى إلغاء القرارات الإدارية، مشأة المعارف، مصر، ب ط، 2005، ص 170.

<sup>(2)</sup> د/ برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 392.

<sup>(3)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 80.

أ- تعيين الخبير وردة:

إن اللجوء إلى الخبرة القضائية في مجال المنازعات الضريبية تقرر المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الأطراف المتنازع وهو ما أورده المشرع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 86 ق إ ج ج .

1-تعيين الخبير:

يمكن إحالة القضية إلى خبير في حالة امتناع الإدارة عن تقديم المستندات المطلوبة وذلك لان الاستعانة بأهل الخبرة أمر متروك لتقدير المحكمة الإدارية لأدلة الدعوى ووزنها في مجال إثبات الحق من اجل إقامة العدل<sup>(1)</sup> عندما تأمر المحكمة بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تسند له المهمة إلا انه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الأطراف ذلك وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره أي خبير يعينه المكلف بالضريبة وخبير تعينه الإدارة وتعين المحكمة الخبير الثالث وهذا حسب المادة 86 الفقرة الثانية ق إ ج ج، وتعيين الخبير راجع إلى أن القاضي الإداري ليس جهة فنية و لكن جهة قضائية فان له أن يأمر بالاستعانة بالخبرة الفنية في بعض القضايا التي تحتوي على نواحي فنية لا يمكن البث فيها إلا بعد استشارة أهل الخبرة<sup>(2)</sup>.

ومهمة الخبير تتجلى في فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات وسائر المعلومات التي أجازها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة.

<sup>(1)</sup> سامي جمال الدين: المرجع السابق، ص 178.

<sup>(2)</sup> د/ شادية إبراهيم المحروقي: المرجع السابق، ص 233.

ويستند الخبير في عمله إلى قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون المالية والقوانين المكملة له ويستمتع لأقوال المكلف بالضريبة وعن أسباب رفضه تسديد الضريبة والحجج التي يتمسك بها<sup>(1)</sup>.

وفي حالة تعدد الخبراء المعنيين الذين يقومون بأعمال الخبرة معا، يعدون تقريرا واحدا، أما إذا اختلفت آراؤهم يتعين على كل واحد منهم تصويب رأيه.

## 2-رد الخبير

طبقا للمادة 86 الفقرة الرابعة ق إ ج ج واستنادا للمادتين 132 و133 من ق إ.م.إ. فإنه يحق لكل طرف في النزاع أما الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة الاعتراض على الخبير ورده، سواء كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف أحد الخصوم ويوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية.

فلكل طرف في النزاع الحق في تقديم طلب الرد خلال ثمانية (08) ايام من تبليغه بقرار تعيين للخبير وان يكون طلبه معللا ويتضمن اسم الخبير الذي يطلب رده، وتحكم بذلك المحكمة الإدارية دون تأخير<sup>(2)</sup> ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة.

وفي حالة رفض الخبير القيام بالمهمة المسندة إليه لسبب جدي أو لطارئ وقع له استندت المهمة لخبير آخر بموجب أمر على عريضة يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالخبرة<sup>(3)</sup>.

فبالرجوع إلى نص المادة 133 ق.إ.م.إ نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية:

### • القرابة المباشرة.

(1) أ/ طاهري حسين: المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 29.

(2) د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 393.

(3) أ/ طاهري حسين: المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 29.

- القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

بالإضافة إلى ضرورة أن يكون هذا الطلب مبررا وان يقدم قبل البدء في المهمة المسندة إليه<sup>(1)</sup> على أن تبت المحكمة الإدارية في هذا الطلب بئا عاجلا.

### ب- إجراءات الخبرة القضائية

لقد ذهب المشرع الجبائي الجزائري في المادة 86 الفقرة 06 من ق.إ.ج.ج.الى أن أعمال الخبرة، تتم من قبل خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العملية ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات<sup>(2)</sup> ومما يلاحظ هنا هو اختلاف المدة بين ما هو وارد في قانون الإجراءات المدنية وما هو مذكور في قانون الإجراءات الجبائية.

ومنه يمكن القول أن المشرع الجبائي خرج عن الأصل وحدد المدة بعشرة (10) أيام بدلا من خمسة (05) أيام<sup>(3)</sup>.

وإذا ما حل اجل إجراء عملية الخبرة فان الخبراء يتوجهون إلى مكان إجراء العملية من اجل القيام بالمهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة.

وتتم العملية بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المكلف بالضريبة أو ممثله وإذا اقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة<sup>(4)</sup>.

ليقوم بعد ذلك عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشتك وإما تقارير منفردة. على أن يتضمن المحضر بيانات

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 96.

<sup>(2)</sup> كويسي لحسن: المرجع السابق، ص 19.

<sup>(3)</sup> أ/ أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 82.

<sup>(4)</sup> العيد صالح: المرجع السابق، ص 111.

هامة تتأكد المحكمة الإدارية من خلالها على سلامة إجراءات الخبرة وشرعيتها. ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن للأطراف الذين اشعروا بصفة قانونية ان يطلعوا عليها في اجل عشرين(20) يوما كاملة<sup>(1)</sup> ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها الى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته.

بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفا عن مصاريفهم وأتعابهم ويتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

كما لا تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر حسب نص المادة 86 الفقرة 09 ق إ ح إ والخبرة ليست ملزمة للقاضي الإداري بل تتميز دائما بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده فهو غير ملزم بنتائج الخبرة حتى على المستوى المحاسبي.

فإذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة فلا تأخذ بها ولها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة على أن تكون وفق نفس الشروط المطلوبة في الخبرة الأولى<sup>(2)</sup>، وكما سبق القول فان الخبير يقدم كشفا عن مصاريفه إلا أن هذا الكشف يجب أن يكون مفصلا بحيث يتضمن أو يحدد من خلاله الخبير أتعابه والمكافأة التي يريد الحصول عليها ومقدار نفقاته بما فيها مصاريف الأوراق المدفوعة والرسائل والمصاريف المتعلقة بالصورة والكتابة على الآلة الراقنة بالإضافة إلى نفقات التنقل والإقامة التي قام بصرفها بسبب إجراء الخبرة شريطة أن يثبت ذلك، غير أنه يحق لرئيس المحكمة الإدارية إلغاء المصاريف غير المثبتة أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى فيه مغالاة<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> د / فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 98.

<sup>(2)</sup> د/ برحمانى محفوظ: المرجع السابق، ص 384.

<sup>(3)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 99.



### الفرع الثاني: عوارض السير في الدعوى الجبائية

قد يعترض مجرى الخصومة الجبائية بعض الأمور الواقعية أو القانونية التي تغير من السير العادي للنزاع وهذه الأمور مضبوطة في قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الإجراءات المدنية.

كما تجدر الإشارة إلى أن عوارض الخصومة الجبائية يمكن أن تصدر عن الأطراف سواء المكلف بالضريبة أو من الإدارة الجبائية، كما يمكن أن تصدر من الغير الخارج عن الخصومة.

وهو ما سنوضحه فيما يلي:

- العوارض الصادرة عن أطراف الخصومة.
- العوارض الصادرة عن الغير.

#### أولاً: العوارض الصادرة عن أطراف الخصومة.

ويمكن إجمال هذه العوارض في:

- السحب
  - الطلبات الفرعية
  - السقوط
- أ- السحب:

أن سحب الدعوى إجراء استثنائي يميز المنازعات الجبائية بحيث على كل مشتك صاحب مصلحة يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم وذلك برسالة محررة على ورق بدون دمغة يوقعها بيده أو من طرف وكيله.

أما الترك هو إجراء تتميز به القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية 97 ق ا م. وهو طلب المدعي ترك الدعوى بحيث لا ينهي الدعوى وإنما تنتهي عن طريق حكم يقضي بالإشهاد بتركها.

وفي هذه الحالة يترتب على الترك الخصومة بمقتضى المادة 263 ق ا م أن تكون المصاريف على عاتق، المدعي التارك للخصومة<sup>(1)</sup> إلا إذا تم الاتفاق على خلاف ذلك كما تجدر الإشارة إلى أن السحب قد يتم من طرف الإدارة في حالة تسديد المكلف بالضريبة المبلغ المفروض عليه أو من طرف المكلف بالضريبة إذا كانت الإدارة على حق. ويكون هذا الطلب معفى من حقوق الطابع. يخضع لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له أن قدم طلبات فرعية<sup>(2)</sup>.

كما اجمع الفقه والقضاء الإداريان على أن ما يترتب على بطلان القرار الإداري نتيجة السحب بطلان كافة القرارات الإدارية اللاحقة له إذا كانت جميعها تتعلق بعملية قانونية واحدة تربط بينهما<sup>(3)</sup>، فسحب المشتكي لطلبه يسبق النطق بالحكم وتشابه بشكل كبير أحكام المادة 97 ق ا م المتعلقة بترك الخصومة<sup>(4)</sup>، فحتى يكون السحب قانوني لا بد أن يستجيب للشروط الواردة في المادة 87 ق ا ج و المتمثلة في/

- تحرير الطلب على ورق عادي موقع من المعنى أو وكيله.
- تقديم الطلب قبل صدور الحكم.
- خضوع هذا السحب لقبول الطرف الخصم إلى كان قد سبق أن قدم طلبات فرعية.

#### ب- الطلبات الفرعية.

لقد نص المشرع الجزائري على الطلبات الفرعية المقدمة من طرف المدير الولائي للضرائب في المادة 88 ق ا ج ج

بحيث يمكن للمدير الولائي. للضرائب تقديم هذه الطلبات وذلك أثناء التحقيق في الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية بقصد إلغاء أو تعديل القرارات الصادرة في

<sup>(1)</sup> طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 118.

<sup>(2)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 104.

<sup>(3)</sup> فهد عبد الكريم أبو العثم: مرافعات قضائية في دعاوي إدارية، دار الثقافة، ط1، عمان، 2011، ص 450.

<sup>(4)</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص 113.

موضوع الشكوى الابتدائية المودعة من طرف إدارة الضرائب<sup>(1)</sup> ليتم بعدها تبليغ هذه الطلبات للمشتكي من اجل الاطلاع على الملف من اجل تقديم ملاحظاته المكتوبة وإعلان رغبته في إجراء الخبرة.

### ج- سقوط الدعوى:

إن قانون الإجراءات وقانون الضرائب المباشرة قد سكتا عن مسألة سقوط الدعوى، انه لا يجوز للمدعي عليه سواء كان الكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أن يطلب إسقاط الدعوى أو الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع إذا تسبب المدعي في عدم الاستمرار فيها أو عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع وذلك طيلة مدة سنتين<sup>(2)</sup>، حيث يتم تطبيق أحكام سقوط الدعوى المنصوص عليها في المادة 220 ق.ا.م على منازعات الضرائب المباشرة أمام القضاء الإداري عند بثه في منازعات الضرائب المباشرة إلا أن بعض التشريعات (العراقي) لم تأخذ بسقوط الخصومة وإنما اعتبر عدم مباشرة الدعوى بعد وقفها وانقطاعها سوف يؤدي إلى اعتبارها كأنها لم تكن فادا استمر انقطاع سير الدعوى بلا عذر مقبول ستة أشهر ولم تستأنف الدعوى سيرها في خلال هذه المدة تبطل عريضة الدعوى حكم القانون<sup>(3)</sup>، فوقف الخصومة يتحقق عند رد احد أعضاء الغرفة الإدارية وفقا للمادة 301 ق.ا.م. أما انقطاعها يتم في حالة وفاة احد الخصوم أو وفاة المحامي أو شطبه أو عزله<sup>(4)</sup> فوقف الخصومة يكون من اجل حماية حقوق المتقاضين ومن يخلفهم من ورثة.

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبة في الجزائر، المرجع السابق، ص 105.

<sup>(2)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبة في الجزائر المرجع نفسه، ص 105.

<sup>(3)</sup> صعب ناجي عبود الدليمي، المرجع السابق، ص 162.

<sup>(4)</sup> طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 118.

ثانيا: العوارض الصادرة عن الغير.

تتمثل هذه العوارض في تدخل أشخاص لم يكونوا أطراف أصليين في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وحتى يكون تدخل الغير الخارج عن الخصومة مقبولاً لا بد من توفر شروط وهي:

- يجب أن يكون طلب التدخل محرراً على ورقة مدموغة.
- يجب أن يكون هذا الطلب مقدم من طرف أشخاص يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع المطروح أمام القضاء الإداري والذي حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية وهو شرط أساسي في جميع الدعاوى القضائية<sup>(1)</sup>
- أن يكون تدخل الغير قبل صدور الحكم حسب المادة 87 ق.ا.ج.ج

**المبحث الثاني: إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة.**

لقد تمتع مجلس الدولة فيما سبق بوظيفة استشارية وإدارية وأخرى قضائية<sup>(2)</sup> وهي الأكثر أهمية، أهمها وظيفته كجهة نقض غير أن قانون الإجراءات الجبائية لم يتعرض إلى الطعن بالنقض في الأحكام النهائية الصادرة في الدعاوى المتعلقة بالمنازعات الجبائية، فهذا النوع من الطعون لا يسمح به في المنازعات الجبائية إلا ما تعلق منه بالضرائب غير المباشرة التي يعود الفصل فيها للقضاء العادي وليس للقضاء الإداري خلافاً للضرائب المباشرة<sup>(3)</sup> فمجلس الدولة يختص بالفصل في الطعن بالنقض وفق مقتضيات المادة 11 من القانون 98-01 المتعلق باختصاص مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

بالإضافة إلى كونه محكمة أول وآخر درجة وهذا الاختصاص أصبح استثنائياً محصوراً في بعض المواضيع كالمنازعات الحاصلة في البلاد الأجنبية، ومنازعات الإلغاء التي يختص فيها المجلس ابتداءً ونهائياً. أما بالنسبة لوظيفته كمحكمة استئناف فتتضح من

<sup>(1)</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص 114.

<sup>(2)</sup> د/ مسعود شيهوب: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 2009،

ص 83.

<sup>(3)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري المرجع السابق، ص 123.

خلال المادة 90 ق.إ.ج التي نصت على أن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يكون وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، كما أن القرارات التي يصدرها مجلس الدولة من أجل الفصل في المنازعات الجبائية المعروضة عليه قد تكون محل طعن أمام نفس الجهة وهو ما سنحاول التفصيل فيه من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: نتحدث فيه عن مجلس الدولة كقاضي استئناف من خلال التطرق إلى :

- شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.
- آثار الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

أما المطلب الثاني فتناول فيه: الطعن في قرارات مجلس الدولة وتنفيذها.

- قرارات مجلس الدولة وتنفيذها.
- طرق الطعن في قرارات مجلس الدولة.

### المطلب الأول: مجلس الدولة كقاضي استئناف

إن مجلس الدولة يعتبر قاضي استئناف (الدرجة الثانية للتقاضي) بالنسبة للقرارات الصادرة ابتدائياً عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الجبائية وهذا ما جاء في المادة 90 ق.إ.ج، حيث يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 10 من القانون 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره والتي تنص على أنه يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

وعليه وبما أن المحاكم الإدارية هي التي تفصل ابتدائياً في المنازعات الضريبية فإن مجلس الدولة هو المختص بالفصل في نفس المنازعات على مستوى الاستئناف استثناء تلك المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي يكون الفصل فيها بصفة ابتدائية ونهائية من

طرف المحاكم الإدارية وهو المجال الوحيد الذي ينظر فيه مجلس الدولة بالطعن بالنقض<sup>(1)</sup>، غير أننا سنتطرق في هذه الجزئية إلى مجلس الدولة كقاضي استئناف وذلك من خلال التطرق إلى.

- شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.
- آثار الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

### الفرع الأول: شروط قبول اطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

يعتبر الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة من أهم طرق المراجعة الطبيعية ضد الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في المنازعات الجبائية طبقاً لأحكام المادة 90 ق.إ.ج.ج التي تحيلنا على قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فهو الطريق الوحيد المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، بحيث سمح من خلاله لطرفي النزاع الضريبي الحق في استئناف قرارات المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وسنتعرض فيما يلي:

- الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة.
- الشروط المتعلقة بالحكم المطعون فيه بالاستئناف.
- الشروط المتعلقة بالإجراءات ومواعيد الاستئناف.

#### أولاً: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف.

يقصد بأشخاص الخصومة في مجال المنازعات الجبائية كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، يشترط حسب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية توافر الصفة والمصلحة، ونجد أن المشرع جعل الصفة من النظام العام بحيث يثيرها القاضي تلقائياً.

(1) أمينة مرارة: المنازعات الضريبية في القانون الجزائري (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية تخصص قانون أعمال)، كلية الحقوق جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، 2014، ص 49.

ومن جهة أخرى نجد أنه لم يتبنى الأهلية وهذا يعني أنه تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوة<sup>(1)</sup>.

#### أ- الصفة:

يقصد بالصفة في الاستئناف أمام مجلس الدولة كل من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفة شخصية أو كان ممثلا لها.

فإذا كان المكلف بالضريبة الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وإلا رفض طعنه لانعدام الصفة الموجودة في خصومة أول درجة<sup>(2)</sup> ومن جهة أخرى يجوز للمدير الولائي للضرائب وللمدير الكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه الاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على إخلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 78 ق.إ.ج ج نج أن المدير الولائي للضرائب لديه صفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية لضرائب على المستوى المحلي، فمقدم الاستئناف لا يكفي أن يكون طرفا في الخصومة، بل يلزم أن يكون له صفة في تقديم الاستئناف أمام مجلس الدولة<sup>(3)</sup>.

#### ب- المصلحة:

لا نجد تعريفا قانونيا للمصلحة، بينما يعرف الفقه المصلحة على أنها "الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها باللجوء للقضاء"، أو هي المنفعة التي يجنيها الطاعن من وراء اللجوء إلى جهة الاستئناف، يقبل الطعن من صاحب مصلحة سواء كانت تلك المصلحة مادية أو أدبية فلقبول الطعن يجب أن تكون المصلحة معتبرة وملموسة<sup>(4)</sup>.

<sup>(1)</sup> كويسي لحسن: المرجع السابق، ص 25.

<sup>(2)</sup> د/ عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص 191.

<sup>(3)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 129.

<sup>(4)</sup> د/ عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص 193.

وبالتالي فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي وعلى هذا الأساس يعد توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمستأنف، فإذا لم تتوفر المصلحة الشخصية للطاعن حكم مجلس الدولة بعدم قبول الاستئناف أي يجب أن يكون للمستأنف مصلحة في استئنافه<sup>(1)</sup>، سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه لقبول الدعوى الجبائية المرفوعة ضده.

إذا فالمصلحة القانونية أن يستند المستأنف إلى حق أو مركز قانوني فيكون إجراء الاستئناف حماية هذا الحق، وعليه فصاحب المصلحة في الاستئناف هو الذي يكون طرف في الخصومة وان تكون له مصلحة في الاستئناف فإذا انعدمت يقرر بعدم قبول استئنافه<sup>(2)</sup>.

### ج الأهلية:

يقصد بأهلية التقاضي، أهلية الأداء أمام القضاء، بمعنى صلاحية الشخص لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات<sup>(3)</sup>.

فأهلية لدى بعض الفقه ليست شرط لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، وعليه فإذا كان المدعي متمتعا بأهلية التصرف عند رفع الدعوى، ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه، فإن الدعوة تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في الخصومة إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها<sup>(4)</sup> وبالتالي فعدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقا لأحكام المادة 65 ق إ.م.إ.

<sup>(1)</sup> د/ محمد الصغير بعلي: القضاء الإداري - دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 124.

<sup>(2)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 93.

<sup>(3)</sup> أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 109.

<sup>(4)</sup> د/ عمار بوضياف: دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسور للنشر، الجزائر، ط1، 2009.



ثانيا: الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف

بالرجوع إلى أحكام المادة 902 ق.إ.م.إ. نستخلص جملة من الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف والتمثلة على الخصوص في:

أ- أن يكون الحكم المستأنف قضائيا:

يختص مجلس الدولة في الفصل في الاستئناف المرفوع ضد الأحكام الابتدائية مما لا يدع مجال للشك في أن هذه الأحكام قضائية<sup>(1)</sup>، بمعنى أنها تصدر عن جهة قضائية ممثلة في المحكمة الإدارية، بالإضافة إلى أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة ولكن يشترط دائما أن تكون قضائية.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 800 ق.إ.م.إ. نجد أن المشرع حدد المواضيع التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية والقابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة وهي الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها<sup>(2)</sup>.

ب- أن يكون الحكم المستأنف صادرا ابتدائيا

باعتبار الاستئناف ينص على الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه فلا بد أن يكون صادرا ابتدائيا.

كما تجدر الإشارة إلى أن المحاكم الإدارية تفصل في المنازعات الجبائية بحكم ابتدائي يكون قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، إلا أن هناك أحكام لا يمكن الطعن فيها بالاستئناف أو الطعن مثال الأحكام الصادرة في مادة الضرائب غير المباشرة أو تلك الصادرة في معارضة الخبير والمترجم فهي غير قابلة لأي طعن<sup>(3)</sup>.

(1) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 105.

(2) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 90.

(3) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 107.

فاشترط الأحكام الابتدائية يقصد به الأحكام التحضيرية والأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيراً قبل الفصل في الموضوع<sup>(1)</sup> مثلاً تعيين الخبير.

### ثالثاً: الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف

لقد تطرق المشرع الجزائري لكل من الشكل والإجراءات والميعاد الاستئناف أمام مجلس الدولة في قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والتي سنتناولها على النحو التالي:

#### أ- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

يرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بعريضة يسجل بأمانة ضبط المجلس، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية تبعاً لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص<sup>(2)</sup>، على أن يقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة.

ويجب على المستأنف أن يثبت أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف<sup>(3)</sup>، أو يثبت أنه معفى من دفعه على أساس المساعدة القضائية وذلك بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم قبول الطعن شكلاً.

يحيل رئيس مجلس الدولة عريضة الاستئناف على رئيس الغرفة الإدارية المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصول ملف الدعوى إليه، بتبليغ أطراف الخصومة به.

وبناء على ظروف القضية يحدد آجال لتقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في حل النزاع<sup>(4)</sup>، ليتم بعد ذلك

(1) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 91.

(2) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 134.

(3) أ/ طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 111.

(4) العربي النوي: المرجع السابق، ص 82.

تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الخصوم أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 ق.إ.م.إ.

وتجدر الإشارة إلى أن عريضة الاستئناف يجب أن تتوفر على جملة من البيانات الشكلية التالية:

- ذكر الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- ذكر اسم ولقب وموطن المستأنف والمستأنف عليه وان لم يكن للمستأنف عليه موطن معروف فاخر موطن له.
- يجب أن يرفق المستأنف طلبه بنسخة من الحكم الذي قدم الطعن ضده.
- يجب أن يتضمن الاستئناف عرضا موجزا للوسائل والأدلة التي يستند عليها ثم الطلبات التي يريد من خلالها الحصول على حقه.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي وفقا لأحكام المادة 540 ق إ م إ.
- ويجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من قبل محامي معتمد لدى مجلس الدولة، وإلا كان الطلب تحت طائلة عدم القبول وفقا لأحكام المادة 905 ق إ م إ بالإضافة إلى ذلك اشترط المشرع الجزائري في المنازعات الجبائية أن تقدم هذه العريضة على ورق مدموغ وهو ما أخذ به المشرع الفرنسي أيضا<sup>(1)</sup>.

بالإضافة إلى ما ورد في المادة 541 ق إ م إ حول ضرورة إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم التي تؤكد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية.

<sup>(1)</sup> د/ بشير محمد: الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، د ج، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 1995، ص 150.

ب- ميعاد تقديم الاستئناف:

لقد منح المشرع للخصوم مهلة زمنية من أجل رفع طعنهم بحيث يترتب على فواتها دون تقديم الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف يسري الأجل الممنوح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية<sup>(1)</sup>، والملاحظ أنه لم يتم تحديد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة في أحكام المادة 91 ق إ ج ج مما يدفعنا إلى النظر في أحكام المادة 950 ق إ م والتي حدد المشرع فيها أجل الاستئناف بشهرين (02) وتسري هذه المدة استناداً إلى المادة 91 ق إ ج ج من يوم التبليغ الرسمي للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ولا يمكن رفع هذا الميعاد بالنسبة لهذا الأخير بحجة وجوده خارج الجزائر لأنه يمثل الإدارة الضريبية والعبرة بمكان وجود الإدارة لا بمكان وجود المدير<sup>(2)</sup>، كما يقلص أجل الاستئناف في المواد الاستعجالية إلى خمسة عشر (15) يوماً، في حين المشرع المصري والمشرع الفرنسي حدد مدة الاستئناف بشهرين (02)<sup>(3)</sup>، وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف وذلك وفق أحكام المادة 319 ق إ م.

الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة

بعدما تصدر المحكمة الإدارية أحكامها القضائية الفاصلة في النزاع الجبائي باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع الجبائي للمتقاضين على السواء، المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حق مراجعة هذه الأحكام القضائية والفضل فيه وبهذا

(1) أمينة مراردة: المرجع السابق، ص 49.

(2) د/برحماني محفوظ: المرجع السابق، ص 399.

(3) أ/طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، المرجع السابق، ص 114.

يملك مجلس الدولة من حيث بحث الوقائع والوسائل القانونية واتخاذ الإجراءات اللازمة<sup>(1)</sup> فيترتب على الطعن بالاستئناف آثار تتمثل فيمايلي:

### أولاً: الأثر غير الموقف (عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف)

بالاستناد لأحكام المادة 908 ق إ م إ يكون الحكم قابلاً للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف فعند تلقي الحكم التنفيذي من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكن مباشرة تنفيذه دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأنه تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تجنبها.

وتجدر الإشارة إلى أن الحكم الابتدائي الصادر في المجال الجبائي لصالح الإدارة لا يطرح أي إشكال في مجال التنفيذ وذلك لأن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التسديد والتحويل<sup>(2)</sup>.

ولكن الإشكال الذي يصعب تصوره تكون في حالة صدور الحكم ضد الإدارة إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري ضدها، فإذا قامت ونفذت الحكم فذلك لا يعتبر بمثابة قبول منها لمحتوى الحكم في هذه الحالة يمكن طرح فرضيتين:

- إن الإدارة لجأت إلى تنفيذ الحكم وفي نيتها مجرد احترام القوة التنفيذية للحكم الابتدائي، إلا أن هذه الحالة لا تتحقق في الغالب لأن نية الإدارة في التنفيذ نادراً ما تتوفر.
- أن تنفيذ الإدارة للحكم لا يعد قبولا لما جاء به وإنما تفادياً لتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية<sup>(3)</sup>.

(1) د/ محمد الصغير بعلي: القضاء الإداري دعوى الإلغاء المرجع السابق، ص 244.

(2) العربي النوي: المرجع السابق، ص 84.

(3) أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 97، 98.

ثانيا: الأثر الناقل (طرح النزاع على مجلس الدولة):

يترتب على استئناف أحكام المحكمة الإدارية طرح النزاع على مجلس الدولة باعتباره قاضي استئناف ليفصل في النزاع من جديد.

كما هو الحال في فرنسا (مجلس الدولة) فإن للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة (كما كان الوضع بالنسبة للغرفة الإدارية سابقا بالمحكمة العليا) أثر ناقل بمعنى تحويل النزاع برمته إلى قاضي الاستئناف ليفصل فيه مرة أخرى بل وكافة السلطات والوسائل التي يتمتع بها قاضي أول درجة<sup>(1)</sup> (المحكمة الإدارية) وذلك في حالة ما إذا تبين لمجلس الدولة أن الأسباب التي أسند إليها الحكم الأول غير كافية أو غير صحيحة فالمجلس غير مقيد بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية فله أن يلغيه أو يؤكد<sup>(2)</sup>.

تجدر الإشارة إلى إمكانية الأمر بإجراء التحقيقات اللازمة في حالة ما إذا تبين للمجلس أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، بالإضافة إلى رفض طلبات المدعي كتعيين خبير مثلا إذا لم يأت بجديد فيما يتعلق بصحة ما يدعه<sup>(3)</sup> فالطلبات المقدمة أما المجلس لا يقبل منها إلا ما قدم سابقا أمام المحكمة الإدارية إلا أن القضاء والفقهاء خرجوا على هذه القاعدة فيما يتعلق بقبول الطلبات المتعلقة بالنظام العام، فقاضي الاستئناف ينظر النزاع شكلا ومضمونا<sup>(4)</sup> بحيث يمكن له أن يتعرض ليس فقط للأمور القانونية ولكن يتعدى ذلك حساب الضريبة محل القرار المطعون فيه.

### المطلب الثاني: الطعن في قرارات مجلس الدولة وتنفيذها

إن رفع الدعوى أمام مجلس الدولة تعتبر الخطوة الثانية في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية، خاصة وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض القضية على مجلس

<sup>(1)</sup> د/ محمد الصغير بعلي: الوجيز في المنازعات الإدارية، د ج، دار العلوم الجزائر، د ط، 2005، ص 277.

<sup>(2)</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 96.

<sup>(3)</sup> د/ فريحة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 137.

<sup>(4)</sup> أمزيان عزيز: المرجع السابق، ص 96، 97.

الدولة، بحيث يتم التحقيق في القضية بنفس الطريقة والإجراءات التي تتبع أمام المحكمة الإدارية ليتم بعدها إصدار القرار في موضوع الخلاف المعروض على مجلس الدولة طبقاً لمواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية.

كما تجدر الإشارة إلى إمكانية تعرض قرارات مجلس الدولة لطعن فيها أمام نفس الهيئة القضائية وذلك بعدة طرق تم التطرق إليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو ما سنحاول التطرق إليه كمايلي:

تحدد في الفرع الأول/ عن قرارات مجلس الدولة وذلك من خلال:

- إصدار مجلس الدولة لقراراته ومحتواه
- تبليغ قرارات مجلس الدولة وتنفيذها.

أما الفرع الثاني/ سنبين فيه طرق الطعن في قرارات مجلس الدولة من خلال:

- التماس إعادة النظر
- تصحيح الخطأ المادي.
- الطعن الخاص لصالح القانون.

### الفرع الأول: قرارات مجلس الدولة

إن إصدار مجلس الدولة لقراراته في مجال المنازعات الجبائية تكون مبنية على أساس الوقائع والحيثيات المعروضة في ملف القضية وهذه القرارات قد تكون موافق لقرار قاضي أول درجة (المحكمة الإدارية) كما قد يلغيها أو يعدلها نتيجة لعدم احترامها للإجراءات الجوهرية المحددة في القانون.

كما تجدر الإشارة إلى أن شكل القرار وتبليغه يتم وفق للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وحتى ينفذ هذا الحكم لا بد أن يستوفي خصوصيات معينة كفلها له المشرع بموجب نصوص قانونية.

سنحاول التطرق إلى:

- إصدار مجلس الدولة لقراراته ومحتواها
- تبليغ قرارات مجلس الدولة وتنفيذها

#### أولاً: إصدار المجلس لقراراته ومحتواها

يصدر مجلس الدولة قراراته الفاصلة في النزاع المعروض عليه في مجال المنازعات الجبائية وفق لقانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يحتوي هذا القرار على بيانات أساسية لأبد من توافرها حتى يكون القرار سليم وهو ما سنحاول التحدث عنه من خلال:

- إصدار مجلس الدولة لقراره
- محتوى قراره مجلس الدولة
- أ- صدور قرار مجلس الدولة:

وفقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن إجراءات إصدار قرارات مجلس الدولة تتم متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة ويتمتع هذا الأخير بمهلة شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف<sup>(1)</sup>، فبعد إنتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها، فإن يتم النظر في الطعون في جلسة يتم تحديدها بالاتفاق مع كل من المستشار المقرر (ورئيس المحكمة حالياً) ورئيس الغرفة مع أخطار كل من الخصوم ومحافظ الدولة ومحاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 08 أيام من تاريخ انعقادها على الأقل برسالة موصى عليها بعلم الوصول<sup>(2)</sup>.

(1) أمحمد محيو المرجع السابق، ص 83.

(2) د/ فريحة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 140



وبعد حلول الأجال القانونية المحدد تتعقد جلسة علانية وفق المادة 07 من ق إ م إ يتلو خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يمكن لمحامي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفاهية ثم تبدي محافظ الدولة رأيها في القضية لتحال بعد ذلك للمداولة<sup>(1)</sup>.

إلا أنه وبعد إتمام المداولة والتوصل إلى حكم بشأن القضية، يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة سرية وذلك بالاعتماد على أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

### ب- محتوى قرار مجلس الدولة:

طبقاً لأحكام المادة 916 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق عليها مقتضيات أحكام المواد 874 إلى 900 من نفس القانون حيث يتضمن قرار مجلس الدولة حسب نص المادة 276 ق إ م إ على البيانات التالية:

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

كما يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة وأنه تم الاستماع إلى لقاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من

(1) أمزيان عزيز المرجع السابق، ص 98

الرئيس مع ضرورة تسبب القرار قبل النطق به<sup>(1)</sup> كما يستلزم استعراض وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم بإيجاز بالإضافة إلى ضرورة توقيع أصل الحكم من طرف رئيس المحكمة والعضو المقرر وكاتب الجلسة.

### ثانيا: تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذه

في هذه الجزئية سنتطرق إلى كيفية تبليغ قرارات مجلس الدولة كقاعدة عامة والاستثناء الوارد على تبليغ القرارات ثم نتناول كيفية تنفيذ قرارات المجلس إلى أطراف النزاع سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

#### أ- تبليغ قرار مجلس الدولة

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع منح سلطة تبليغ قرارات المجلس إلى جهتين تطرق لهما في المادتين 894 ، 895 ق إ م وذلك من خلال قاعدة عامة تسري على تبليغ مختلف الأحكام والقرارات القضائية مزودا أيها باستثناء.

- القاعدة العامة: بالاعتماد على المادة 894 ق إ م فإنه يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي<sup>(2)</sup>.
- أما الطريقة الاستثنائية: فتكون بواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية إلى كل من الخصمين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب المعنية<sup>(3)</sup> ومن ثم فإن تبليغ الحكم أو القرار الإداري يتميز بمايلي:

- وجوب تبليغ القرار القضائي بتبليغ رسمي.
- جواز تبليغ القرار الإداري استثناء إلى جانب التبليغ الرسمي بواسطة كتابة الضبط<sup>(4)</sup>.

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 141.

<sup>(2)</sup> سحنون سليمة / حليمي منال: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الضبط الاقتصادي)، كلية الحقوق جامعة قسنطينة 2013-2014، ص 60.

<sup>(3)</sup> كويسي لحسن: المرجع السابق، ص 32.

<sup>(4)</sup> سحنون سليمة / حليمي منال: المرجع السابق، ص 60.

وبصدور القرار من مجلس الدولة يكون الحكم قد أصبح نهائياً وحائراً لحجية الشيء المقضي فيه وعندئذ تنتهي المنازعة المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى آخر مراحلها<sup>(1)</sup>.

### ب- تنفيذ قرار مجلس الدولة

يستطيع قاضي الاستنتاج أن يلغي أو يعدل أو يوافق على قرار القاضي الأول إذ أن المستشار المقرر إذا رأى أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها فإنه يودع تقريره المكتوب ويصدر قراره بإطلاع النيابة العامة<sup>(2)</sup> ليتم بعد ذلك إصدار القرار وهي أهم مرحلة من مراحل التقاضي وهو ما يهدف إليه أطراف النزاع من خلال اللجوء إلى القضاء والقرار الصادر عن الجهات القضائية لا ينفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط للمستفيد من القرار والذي يرغب في متابعة تنفيذه كما تحمل النسخة التنفيذية عبارة "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".

### الفرع الثاني: طرق الطعن ضد قرارات مجلس الدولة

يعتبر مجلس الدولة قمة هرم الجهات القضائية الإدارية وذلك حسب أحكام المادة 152 من الدستور كما يتمتع بسيادة لا تتمتع بها أية سلطة أخرى، تتمثل أساساً في أهلية إعادة النظر بأحكامه فالقانون يمنح للمتقاضي إمكانية سلوك بعض الطرق التي تسمح لهم بالتوجه إلى مجلس الدولة ومطالبته بالعدول عن موقفه وهذه الطرق المسماة طرق تعديل الأحكام.

وتجدر الإشارة إلى أن الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في مجال المنازعات الجبائية تخضع للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لأنه لا توجد أحكام خاصة تنظم ذلك بالرجوع إلى هذا القانون وباعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس قرارات نهائية نجده يتضمن 03 أنواع من الطرق وهي:

(1) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 142.

(2) سحنون سليمة / حلومي منال: المرجع السابق، ص 59.

- التماس إعادة النظر.
- تصحيح الخطأ المادي.
- الطعن الخاص لصالح القانون.

#### أولاً: التماس إعادة النظر

لقد تطرق المشرع الجزائري في المواد 966 إلى 969 ق إ م إ واعتبره إجراء يمنح لأطراف الخصومة الدين ليس بإمكانهم الطعن سواء عن طريق المعارضة أو عن طريق الاستئناف حق طلب إعادة النظر مرة أخرى ويتم رفع طلب إعادة النظر أمام أمام مجلس الدولة ليقوم بالفصل فيه وميعاد تقديم هذا الطعن هو شهران (02) من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه<sup>(1)</sup> وإذا فصل في التماس أول إعادة النظر في حكم حضوري فلا يقبل التماس ثان في شأنه وطلب التماس إعادة النظر يكون في حالات وهي:

- وجود غش من الخصم يؤثر على الحكم.
- وجود تزوير في الأوراق التي بني عليها الحكم أو حصل إقرار بتزويرها.
- إذا حصل التماس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمها.
- إذا كان منطوق الحكم مناقضا بعضه لبعض بالإضافة إلى الحالة التي يصدر الحكم فيها على شخص طبيعي أو اعتباري لم يكن ممثلا تمثيلا صحيحا في الدعوى وذلك فيما حالة النيابة العامة<sup>(2)</sup>، كما يعد التماس إعادة النظر وسيلة فعالة في يد المحكمة وذلك من خلال تمكينها من إصلاح ما شاب حكمها من خطأ موضوعي حيث لا توجد وسيلة أخرى لهذا الإصلاح<sup>(3)</sup> فهو وسيلة لإثبات عكس القرينة القانونية التي مفادها أن الحكم النهائي الباث هو عنوان للحقيقة فيما قضى به.

<sup>(1)</sup> د/ فريحة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 143.

<sup>(2)</sup> د/ سامي جمال الدين: مرجع سابق، ص 195.

<sup>(3)</sup> د/ عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص 220.

### ثانيا: الطعن الخاص لصالح القانوني

يعتبر من بين طرق الطعن غير العادية يكون فقط في الأحكام النهائية الصادرة عن المجالس القضائية أو المحاكم، ويمكن تحريكه من قبل النائب العام في مجلس الدولة وذلك في حالة وجود أحكام مخالفة للقانون أو تلك المخالفة لقواعد الإجراءات الجوهرية<sup>(1)</sup> والتي لم يتم الطعن فيها من طرف أحد الخصوم بالنقض في الميعاد وبالتالي يمكنه أن يعرض الأمر على مجلس الدولة بموجب عريضة عادية<sup>(2)</sup> ومن جهة أخرى فإن الطعن لصالح القانون لا يترتب عليه أي أثر رجعي كما أن الإلغاء لصالح لا يترتب عليه أية مصلحة أو أي ضرر للأشخاص المعنيين، بل له أثر نظري يمس القانون بعد إحالة الموضوع إلى الجهة القضائية المختصة<sup>(3)</sup>، إلا أن اللجوء إلى الطعن الخاص لصالح القانون لا يتم إلا إذا كان:

- الحكم موضوع الطعن صدر بصورة مخالفة للقانون أو للشكليات الجوهرية<sup>(4)</sup>.
- إذا كان الحكم أو القرار موضوع الطعن صادر نهائياً، ولم يطعن فيه أحد الخصوم بالنقض في الميعاد المحدد لذلك فالطعن الخاص لصالح القانون هو الوسيلة الوحيدة الممنوحة للنائب العام من أجل الطعن أمام مجلس الدولة.
- ألا يقدم أحد الخصوم طعناً بالنقض في الآجال القانونية ضد هذا الحكم.

### ثالثاً: دعوى تصحيح الخطأ المادي

تطبق أحكام المادتين 256، 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على تصحيح الأخطاء المادية وبالاعتماد على أحكام المادة 964 ق م إ.

يجب أن ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية بنفس الأشكال والإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى<sup>(1)</sup>، وذلك في حالة ما إذا أصدر مجلس الدولة حكماً حضورياً

<sup>(1)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 143.

<sup>(2)</sup> محيو أحمد: المرجع السابق، ص 86.

<sup>(3)</sup> د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 144.

<sup>(4)</sup> د/ محمد الصغير بعلي: القضاء الإداري - دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 255.

مشوباً بخطأ مادي من شأنه التأثير على الحكم الصادر في الدعوى جاز للخصم المعني أن يرفع طعناً أمامه لتصحيح الخطأ المادي<sup>(2)</sup> ويجب تقديم دعوى تصحيح الخطأ المادي في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ.

وتستهدف هذه الدعوى تصحيح الخطأ المنسوب إما إلى إهمال القاضي أو سهوه مثلاً: خطأ في التعبير أو خطأ حسابي أو إلى معلومات غير صحيحة وردة في ملف القضية حول وقائع لا يطعن في صحتها<sup>(3)</sup>، ويقدم طلب تصحيح الخطأ المادي من أحد الخصوم سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أو بعريضة مشتركة منهم كما يمكن لمحافظ الدولة تقديم هذا الطلب ويتم الفصل في طلب التصحيح بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم بالحضور كما يؤثر على أصل الحكم المصحح وعلى النسخ المستخرجة منه بما قضى به حكم التصحيح ويبلغ الخصوم بحكم التصحيح وذلك استناداً إلى المادة 891 ق إ م إ.

(1) المادة 964 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 142.

(3) د/ محيو أحمد المرجع السابق، ص 85.

### الخاتمة:

إن التطور السريع والمستمر الذي تشهده مختلف القوانين الجبائية الجزائرية تؤدي حتما إلى صعوبة الإلمام بمختلف النصوص التي تمسها مختلف التعديلات من حين إلى آخر، وبالأخص الإجراءات النزاعية المعقدة التي تخضع إلى القواعد القانونية غير تلك المعتادة في القانون العام، والتي تنتج عنها عدم تحقيق التوازن في العلاقة النزاعية القائمة بين الإدارة الجبائية كسلطة عامة والمكلف بالضريبة كمواطن بسيط، يستوجب حمايته من تعسف الإدارة الجبائية نظر لامتيازات التي تتمتع بها على خلاف المكلف بالضريبة، وعليه لابد العمل لإيجاد نوع من التوازن بين أطراف المنازعة الجبائية.

فمن خلال دراسة مختلف الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية سواء الإدارية أو القضائية رأينا بأن المشرع الجزائري منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة لكي يدافع بها عن حقوقه اتجاه الإدارة الجبائية، بداية من إلزام المكلف بالضريبة في حالة عدم قبوله للضريبة المقدرة من طرف الإدارة الجبائية باللجوء إلى الطعن النزاعي (الشكاية) أمام مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له محل تحصيل الضريبة وذلك لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع، قبل اللجوء إلى لجان الطعن أو رفعه إلى الجهات القضائية، وفي المقابل نجد المشرع قد منح لإدارة الضرائب سلطة واسعة تستعملها بداية من تقديرها للوعاء الضريبي إلى حين تحصيل الضريبة الواجبة التسديد ولا شك أن المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية لها مزايا أهمها إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب لمراجعة قراراتها وتدارك الخطأ إن وجد ومن ثم تخفيف العبء عن الجهات القضائية المختصة وتوفير الوقت والمصاريف التي يتحملها المكلف في سبيل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية أو الاستئناف أمام مجلس الدولة، فالمكلف بالضريبة الذي لا تسمح له قدراته المالية أن يقوم بتسديد كامل المبلغ المفروض عليه من طرف الإدارة الجبائية لا يمكن له أن يرجى التسديد، إلا عن طريق دعوى إيقاف التسديد أو الحصول على أجل من طرف قابض الضرائب

المختص إقليمياً، فالمشرع منح السلطة في هذا الشأن للمحاسب المكلف بالتحصيل بحيث يمكن لهذا الأخير أن يمنح تسهيلات قصد الدفع بالتقسيط وذلك من خلال إبرام اتفاق مع المكلف بالضريبة.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الجبائية تتميز ببطء شديد بالنظر إلى طبيعة نشاط المكلف بالضريبة فغالبا ما يكون تاجرا، مع العلم أن ميدان التجارة يتسم بالسرعة في المعاملات.
- أن قرارات لجان الطعن الإدارية غير ملزمة، إذ أنها تبدي مجرد آراء حول النزاع.
- كما أن التطور السريع للقانون المنظم للمنازعات الجبائية من خلال التعديلات التي تطرأ عليها وتشتت النصوص القانونية المنظمة لها، ورغم محاولة جمعها في قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه يصعب الإلمام بها ومعرفتها من طرف المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية والقاضي.
- أما في مرحلة السير الدعوى الجبائية، فغالبا ما يلجأ خلالها القاضي إلى تعيين خبراء لدراسة موضوع النزاع وهم خبراء محاسبين غير متخصصين في الميدان الجبائي الأمر الذي يؤدي إلى ضياع حقوق المكلف بالضريبة أو الخزينة العمومية.
- عدم وجود قضاة متخصصين في الميدان الجبائي وبالتالي طول مدة الفصل في المنازعة الجبائية غير أن ما يدعو إلى الدهشة هو توزيع الموضوع الواحد بين قضائين.
- بحيث نجد المنازعات الجبائية تخضع للقضاء الإداري فيما يخص الضرائب المباشرة، وتخضع للقضاء العادي فيما يخص الضرائب غير المباشرة فهذا الأمر لا يخدم سهولة التقاضي. وتماشيا مع النتائج المتوصل إليها تم الخروج بالتوصيات التالية:



- ضرورة تبسيط إجراءات تسوية المنازعات الجبائية وذلك من خلال جمعها في قانون موحد يسهل الإلمام بها من طرف أطراف النزاع وكذا القاضي.
- تفعيل دور اللجان الإدارية، وذلك من خلال إعطاء صفة الإلزام للقرارات التي تصدرها حتى تتمكن من حل الكثير من المنازعات الجبائية وبالتالي تخفيف العبء على القضاء، بالإضافة إلى إعادة النظر في الآجال الممنوحة لها من أجل النظر في الطعون.
- ضرورة تكوين خبراء جبائيين يعتمد عليهم القاضي أثناء القيام بالتحقيق بدلا من خبراء محاسبين ليست لهم الدراية الكافية بالقوانين الضريبية.
- ضرورة إنشاء قضاء ضريبي مستقل لضمان السرعة في تسوية المنازعات الجبائية وكذلك الحفاظ على حقوق الأطراف.
- ضرورة إعادة النظر في الآجال الممنوحة للإدارة من أجل النظر في الشكاية لأن طول المدة يؤدي إلى تعطيل مصالح الكثير من التجار.
- بالإضافة إلى ضرورة توحيد مواعيد تقديم التظلمات وعدم تقسيمها إلى مواعيد عامة ومواعيد خاصة، لأنه يصعب على المكلف بالضريبة الإلمام بها وبالتالي سقوط حقوقه.
- ضرورة تكوين موظفي الإدارة الجبائية وتدريبهم باستمرار حتى يقوموا بواجبهم على أكمل وجه.

## قائمة المراجع:

### أولا النصوص القانونية:

- 1- الدستور الجزائري، المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، ج ر، عدد 76، الصادر في 08 ديسمبر 1996 مع التعديلات له الواردين بموجب:
  - القانون رقم 03-02: المتضمن تعديل الدستور، المؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر، عدد 25 الصادرة في 14 أبريل 2002.
  - والقانون رقم 19-08: المتضمن تعديل الدستور، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر، عدد 63، الصادرة في 16 نوفمبر 2008.
- 2- القانون العضوي رقم 01-98: المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المؤرخ في 30-05-1998، ج ر، عدد 37، الصادرة في 1998.
- 3- قانون العقوبات: الصادر بموجب الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 08 يونيو 1966، ج ر، عدد 49، الصادرة في 11-06-1966، المعدل بالقانون رقم 01-09: مؤرخ في 25 فبراير 2009، ج ر، عدد 15، الصادرة في 08-03-2009.
- 4- الأمر رقم: 76-101: المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمعدل والمتمم، ج ر، عدد 102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- 5- الأمر رقم 76-104: المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، ج ر، عدد 70، الصادرة سنة 1977.
- 6- القانون رقم 06-24: المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، ج ر، عدد 85.
- 7- القانون رقم 07-12: المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، ج ر، عدد 82.

- 8- القانون رقم 08-21: المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، ج ر، عدد 82.
- 9- القانون رقم 08-09: المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، المؤرخ في 25 فبراير 2008، ج ر، عدد 21، الصادرة في 23 أبريل 2008.
- 10- القانون رقم 10-13: المتضمن قانون المالية لسنة 2011، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، ج ر، عدد 80.
- 11- القانون رقم 11-16: المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، ج ر، عدد 72.
- 12- القانون رقم 12-12: المتضمن قانون المالية لسنة 2013، المؤرخ في 26-ديسمبر 2012، ج ر، عدد 72.
- قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتمم إلى غاية القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر، عدد 68.

#### ثانيا: المؤلفات:

- 1- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، د ط، 2005.
- 2- د/ أحمد ثابت عويض: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في مصر، "دراسة مقارنة"، دار الكتاب العربي، القاهرة، د ط، 1967.
- 3- العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، د ط، 2011.
- 4- د/ بن عمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، ط 2، 2011.
- 5- د/ برحماني محفوظ: الضريبة العقارية في القانون الجزائري، "دراسة مقارنة"، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، د ط، 2009.

- 6- بشير بلعيد: القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، مطابع عمار قرفي،  
باتنة، د ط، 1993.
- 7- بشير محمد: الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان  
المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 1995.
- 8- رشيد خلوفي: قانون المنازعات الإدارية، "شروط قبول الدعوى الإدارية"،  
ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2009.
- 9- زياد أيوب: أسباب إعادة المحاكمة في التنازع الإداري، منشورات الحلبي  
الحقوقي، لبنان، ط1، 2008.
- 10- د/ سامي جمال الدين: إجراءات المنازعات الإدارية، "في دعوى الإلغاء  
القرارات الإدارية"، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ط، 2005.
- 11- سمير صادق: ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، د  
ط، 1969.
- 12- شادية إبراهيم المحروقي: الإجراءات في الدعوى الإدارية، "دراسة  
مقارنة"، دار الجامعة الجديدة، مصر، د ط، 2005.
- 13- د/ صعب ناجي عبود الدليمي: الدفوع الشكلية أمام القضاء الإداري،  
"دراسة مقارنة"، المؤسسة الحديثة للكتاب، العراق، د ط، 2010.
- 14- د/ طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل، العراق، ط1،  
2008.
- 15- طاهري حسين: شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار  
الخلدونية، الجزائر، د ط، 2005.
- 16- طاهري حسين: المنازعات الضريبية، "شرح لقانون الإجراءات  
الجبائية"، دار الخلدونية، الجزائر، ط2، 2007.
- 17- د/ عمار معاشو / عبد الرحمان عزاوي: تعدد مصادر القاعدة الإجرائية  
في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، تيزي وزو، د ط،  
1999.

- 18- د/ عبد العزيز خليفة: الوجيز في الإثبات وإجراءات التقاضي في المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، د ط، 2008.
- 19- عبد العزيز عبد الكريم / كمال الدين صدقي: لجان التقرير والتقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، د ط، د ت.
- 20- د/ عبد الرؤوف هاشم بسيوني: المرافقات الإدارية، "إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيرها"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2007.
- 21- د/ عمار عوايدي: النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 2003.
- 22- د/ عبد العزيز خليفة: الأحكام العامة في الدفوع الإدارية قضاء الأمور المستعجلة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، د ط، 2008.
- 23- د/ عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الدفوع الإدارية، "في دعوى الإلغاء والدعاوى التأديبية والمستعجلة"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، د ط، 2007.
- 24- فهد عبد الكريم أبو العثم: مرافعات قضائية في دعاوى إدارية، "تعليقات على قوانين وأحكام قضائية"، دار الثقافة، عمان، ط1، 2011.
- 25- د/ عبد العزيز عبد المنعم خليفة: الإثبات أمام القضاء الإداري، "الإثبات المباشر - الإثبات غير المباشر - دور القاضي في الإثبات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2008.
- 26- د/ فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، د ط، 2003.
- 27- د/ فريجة حسين: الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- 28- د/ قيس حسين عواد البداوي: المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج، عمان، د ط، د ت.

- 29- لحسين بن شيخ آث ملويا: مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، د ط، 2002.
- 30- لحسين بن شيخ آث ملويا: دروس في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، ط4، 2009.
- 31- موريس صادق: قضاء منازعات الضرائب، دار الكتاب القانونية، مصر، د ط، 1999.
- 32- د/ محمد عباس محرزي: المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS (ش الخدمات التجارية والجمركية والاستثمارات)، الجزائر، د ط، 2010.
- 33- د/ محيو أحمد: المنازعات الإدارية، "ترجمة فايز أنجق وبيوض خالد"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 1992.
- 34- د/ محمد الصغير بعلي: القضاء الإداري، "دعوى الإلغاء"، دار العلوم، الجزائر، د ط، 2007.
- 35- د/ محمد الصغير بعلي: الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، د ط، 2005.
- 36- مسعود شيهوب: المنازعات الإدارية، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 2009.

### ثالثا: المقالات

- 1- عبد العزيز أمقران: الشكاية الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.

### رابعا: الرسائل والمذكرات الجامعية

- 1- أمينة مرارة: المنازعات الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014.

2-العربي النووي: إجراءات المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري،  
مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم  
السياسية، تخصص قانون أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-  
2014.

3-سحنون سليمة / حليمي منال: منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة  
مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون  
الضبط الاقتصادي، جامعة قسنطينة، 2013، 2014.

4-كويبي لحسن: الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة  
ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، تخصص القانون العام  
للأعمال، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، 2012-2013.

#### خامسا: المجالات القضائية

- 1-مجلة المحكمة العليا: العدد 04، لسنة 1989.
- 2-مجلة المحكمة العليا: العدد 04، لسنة 1991.
- 3-مجلة مجلس الدولة: عدد خاص بالمنازعات الضريبية، لسنة 2013.

#### سادسا: المحاضرات

1-د/بوالصلصال نور الدين: المنازعات في المادة الضريبية، محاضرات في  
القانون الجبائي، أقيمت على طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص قانون  
أعمال، كلية الحقوق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2013-2014،  
غير منشورة.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	المقدمة .....
2	الفصل الأول: الإجراءات الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية .....
3	المبحث الأول: الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الضريبية .....
4	المطلب الأول: الطعن النزاعي (الشكاية) .....
5	الفرع الأول: الأحكام العامة للشكاية .....
14	الفرع الثاني: الفصل في الشكاية .....
23	المطلب الثاني: إجراءات الطعن العفوي (الالتماس الولائي) .....
23	الفرع الأول: طلبات المكلف بالضريبة .....
27	الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب .....
31	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة أمام اللجان الإدارية .....
32	المطلب الأول: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن النزاعي .....
33	الفرع الأول: لجنة الطعن على مستوى الدائرة .....
38	الفرع الثاني: لجنة الطعن على مستوى الولاية .....
42	الفرع الثالث: لجنة الطعن المركزية .....
48	المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن العفوي .....
48	الفرع الأول: لجنة العفو الولائية .....
51	الفرع الثاني: لجنة العفو الجهوية .....
57	الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في تسوية المنازعات الجبائية .....
58	المبحث الأول: إجراءات التقاضي أمام المحكمة الإدارية .....
59	المطلب الأول: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية .....
60	الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى الجبائية .....



74	الفرع الثاني: التدابير المستعجلة.....
86	المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الجبائية .....
87	الفرع الأول: إجراءات الفصل في الدعوى الجبائية .....
96	الفرع الثاني: عوارض السير في الدعوى الجبائية.....
99	المبحث الثاني: إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة .....
100	المطلب الأول: مجلس الدولة كقاضي استئناف .....
101	الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة .....
107	الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة .....
109	المطلب الثاني: الطعن في قرارات مجلس الدولة وتنفيذها .....
110	الفرع الأول: قرارات مجلس الدولة.....
114	الفرع الثاني: طرف الطعن في قرارات مجلس الدولة .....
119	الخاتمة .....
123	قائمة المراجع .....
130	الفهرس .....