

جامعة زيان عاشور بالجلفة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

# منازعات الوعاء الجبائي أمام القضاء الإداري

مذكرة نهاية الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر

تخصص: دولة ومؤسسات

إشراف الدكتور:

محمد عمران

إعداد الطالب:

قيطون محمد

لجنة المناقشة:

د. رضا شلالي..... رئيسا

د. محمد عمران..... مشرفا ومقررا

أ. ابوبكر الصديق بن يحي..... مناقشا

الموسم الجامعي: 2014-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ  
الْحَكِيمُ﴾

سورة البقرة. الآية 32

# التشكرات

الشكر و الحمد كثيرا أولا و أخيرا لله وحده لا شريك له، الذي منحني  
الصبر والقوة لإتمام هذه المذكرة.

ثم أتقدم بجزيل الشكر و الاحترام إلى أستاذي المشرف الدكتور محمد  
عمران على توجيهاته، و اساتذة لجنة المناقشة على تشريفي بقبول مناقشة  
هذه المذكرة، كما أخصّ بالشكر الأستاذة نجاة داوي التي كثير ما قدمت لنا  
نصائح ودروس قيمة ، والى كل اساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية، وكل  
الزملاء في الدراسة والعمل .

## الإهداء

أهدي هذا العمل إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله  
إلى والدتي العزيزة، وإلى زوجتي الصبورة والمثابرة، وكل  
أبنائي وبناتي لاسيما طارق ذلك الابن المطيع والساحب  
المستشار، أسأل الله له التوفيق في دراسته.

## قائمة الاختصارات

1. ق إ ج: قانون الإجراءات الجبائية
2. ق ر ر ع: قانون الرسم على رقم الأعمال
3. ق ض م ر م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
4. ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية

# مقدمة

## مقدمة

تعد الجباية من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة، وتمويل خزينتها، وتمثل الأداة الطيبة في يدها لتنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ويقصد بكلمة الجباية مجموع الحقوق، الضرائب والرسوم، أما الضريبة فيقصد بها ذلك المبلغ الذي يفرض على مجموع المداخيل أو الأرباح، إلا أن الاستعمال الأكثر والراجح هو كلمة الضريبة، وللإشارة فإنه بعد الإصلاحات الجبائية التي تمت سنة 1992 أصبح المشرع يستعمل كلمة جباية بدل الضريبة، فسمى القوانين الجبائية عوض القوانين الضريبية، وإذا نظرنا إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أحكامه تستعمل مصطلح الجباية. وتعرف الضريبة عموماً بأنها اقتطاع نقدي نهائي دون مقابل، لفائدة الجماعات المحلية ولصالح ميزانية الدولة.

ومن خصائص الضريبة أنها ذات شكل نقدي، يفرض على ثروة أو مداخيل أشخاص طبيعيين أو معنويين، وأنها كذلك ذات طابع إجباري ونهائي، وهو شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي التي تضعها وتحصلها طواعية أو جبراً.

وعند تطبيق القوانين الجبائية لإعداد الضريبة و تحصيلها يحدث الصدام و تولد المنازعة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، فيعترض هذا الأخير او ينازع في صحة او شرعية ربط الضريبة و ذلك بمناسبة احدى انواع الرقابة او التحصيل الضريبي. و تتخذ المنازعة الجبائية ثلاثة اشكال ، اما الشكل الأول منها فهو منازعة التهرب الجبائي، ويقصد به التخلص من العبء الضريبي كلياً او جزئياً دون مخالفة او انتهاك القانون اي استغلال الثغرات القانونية. اما الشكل الثاني فهو الغش الجبائي و يعني ممارسات تدليسية يقوم بها المكلف بالضريبة الهدف منها تجنب الضريبة. وهذا الشكل من المنازعات هو من اختصاص القضاء الجزائي.

اما الشكل الثالث فيظهر في منازعة الوعاء و التحصيل وهو من اختصاص القضاء الإداري، وهنا يأتي دور القاضي للبحث عما اذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون ام لا.

و يرجع التمايز بين اشكال المنازعة الجبائية الى تنوع و تعدد الدوافع المحركة للنزاع الجبائي و التي يمكن فيما يلي حصرها:

- حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض عليه جملة،
- حالة عدم امتناع المكلف بالضريبة عن تسديدها لكنه يلجأ الى استعمال طرق الغش و التدليس الضريبي،
- وقد ينشأ النزاع بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها و اما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.

والجدير بالذكر أن قانون الإجراءات الجبائية قد نص على طريقتين لفض النزاع الضريبي بعد اللجوء إلى الإدارة الجبائية، تتمثل الأولى في تسوية النزاع اداريا أمام لجان الطعن حسب اختصاصاتها قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، وفي حالة فشل هذه الطريقة او عجزها يتم اللجوء الى الطريقة الثانية. فتاتي المرحلة القضائية كمرحلة أخيرة هذا بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة. أما حقوق التسجيل وحقوق الطابع والضرائب غير المباشرة فتخرج عن اختصاص لجان الطعن ويتم اللجوء بها مباشرة إلى القضاء الإداري بعد الشكوى.

وانعكاسا لذلك اصبحت المنازعة الجبائية تكتسي أهمية عملية ونظرية في نفس الوقت، باعتبار أن الجباية هي أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية، نتيجة الرقابة المستمرة للإدارة الجبائية، ومنحها امتيازات تفوق الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، ويتمثل ذلك في سلطة التقدير على المظاهر الخارجية، و تجميع الأدلة والإثباتات والحق في التفتيش والاطلاع على الوثائق، يقابل ذلك بالنسبة للمكلف التعديل والتغيير المستمر

للقوانين الجبائية مما يؤدي إلى تعدد النصوص القانونية وتعقيدها، ويزيد من صعوبة تأويلها والتحكم فيها، وينعكس ذلك بالخصوص على المكلف بالضريبة، وكذلك ممارسي القانون، بخصوص مواكبتهم وإلمامهم بالتشريعات الجبائية التي تصدر بواسطة قوانين المالية المتتالية.

وما زاد ذلك تعقيدا ان التشريع الجبائي خص المنازعة الجبائية، بقواعد خاصة في قانون الإجراءات الجبائية علاوة على القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون المدني، ويعني هذا وجود تنوع في القواعد التي تحكم المنازعة الجبائية حيث يتعين على كل من المكلف بالضريبة والقاضي مراعاتها، مما يجعل دراسة هذه المنازعة ذات طابع متميز عن المنازعة الإدارية المألوفة.

وعلى الصعيد التشريعي نجد النصوص القانونية مشوبة بثغرات عديدة، سيأتي الوقوف عندها في مواضيع مختلفة من هذه الدراسة، بالرغم من محاولة المشرع مساندة التعديلات الطارئة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية من خلال قوانين المالية، وهذا الأمر أدى إلى نتيجة سلبية تمثلت في عدم الإلمام بهذه التعديلات المتسارعة، والاطلاع عليها أصبح أمرا مرهقا للموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية.

ولما يطرح النزاع أمام القضاء وفقا لشروط قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن للقاضي أن يعدل نطاق الدعوى الضريبية إلا بالكيفية التي يحددها الخصوم بالنسبة لأي عنصر من عناصرها، بمعنى أن القاضي ملزم ومقيد بعناصر الدعوى الضريبية ولا يستطيع أن يحكم بغير ما طلب منه، رغما عدم تخصصه و قلة معارفه في المجال الجبائي باعتباره مجال تقني بحت.

لكل هذه الأسباب و أكثر جاء اختيارنا لدراسة هذا الموضوع باعتباره موضوعا قديما متجدد يحتاج الى الدراسة و التحليل بصفة مستمرة ودائمة بغية مواكبة تطوراته السريعة وتغييراته المتكررة والمتتالية والتي فرضتها التعديلات

الكثيرة للقوانين الجبائية الجزائرية. وارتكازا على الخبرة العملية التي اكتسبناها من خلال ممارسة العمل في المجال الجبائي تولدت لدينا الرغبة في دراسة طرق التسوية الإدارية والإجراءات المتبعة أمام القضاء الإداري للفصل في منازعات الوعاء الجبائي وتطبيق قواعد القانون العام والقانون الخاص بالإضافة إلى الأهمية البالغة لهذا الموضوع على الصعيدين القانوني والاقتصادي.

اما عن اهمية واهداف البحث فتتمثل في:

- معرفة تعقيدات الإجراءات التي تتميز بها منازعة الوعاء الجبائي من الجانب القانوني،
- محاولة تحليل اسباب بطئ إجراءات التحقيق في منازعة الوعاء الجبائي أثناء سير الدعوى الضريبية،
- التعرف على طبيعة الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال منازعة الوعاء الجبائي،
- البحث في مدى استجابة القاضي الإداري لعدم استقرار القوانين الجبائية و مواكبته لتغييراتها.

ورغما ان موضوع البحث كما سبقت الإشارة قديما متجدد وقد تعرضت عدة دراسات سابقة لشرح قانون الإجراءات الجبائية، ولكن ليس بهذا الطرح الذي أردت أن أصل من خلاله إلى معالجة بطئ الإجراءات وتعقيدها في مجال منازعات الوعاء الجبائي أمام القضاء الإداري.

اما عن الصعوبات التي واجهتها خلال اعداد هذه الدراسة، فلا تختلف كثيرا عن تلك التي يواجهها الباحث في موضوع شائك ومعقد كهذا، والتي تكون اساسا حول نقص المراجع في هذا الموضوع إضافة إلى تعديلات قوانين المالية الجزائرية المتتالية والتي تصعب مواكبتها كما لا يمكن أن تجد فيها ولو قانونا واحدا من القوانين الجبائية الستة مستوفي للتعديلات الأخيرة الصادرة في قانون المالية 2015، وهذا ما يعاني منه موظفو القطاع والقضاة والمحامون... إلخ، ضف إلى ذلك نقص التعليمات الشارحة لقانون المالية.

و قد اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي لكونه الأنسب في هذا المجال سعيا منا الى محاولة جعل دراستنا عملية تطبيقية، مما تطلب الاستعانة ببعض القرارات القضائية والاجتهادات الصادرة عن مجلس الدولة في الجزائر باعتبار مجال دراستنا ينحصر في التشريع الجبائي الجزائري، محاولين الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات القانونية المتبعة لفض نزاعات الوعاء الجبائي؟ سواء تلك المتعلقة بالتنسوية الإدارية

أم تلك المتبعة أمام القضاء الإداري؟

اجابة على هذه الإشكالية اخترنا تقسيم الدراسة الى فصلين اثنين يتناول الأول منهما: منازعات الوعاء الجبائي بين الإدارة الجبائية ولجان الطعن، من خلال استعراض منازعات الوعاء الجبائي أمام الإدارة الجبائية (المبحث الأول) ودراسة منازعات الوعاء الجبائي أمام لجان الطعن (المبحث الثاني) في حين يدرس (الفصل الثاني) منازعات الوعاء الجبائي أمام القضاء الإداري ممثلا في المحكمة الإدارية و مجلس الدولة، حيث يقسم الفصل الى مبحثين: يتعلق الأول بطرح نزاع الوعاء الجبائي أمام المحكمة الإدارية، ويخص الثاني الطعن في أحكام المحكمة الإدارية بخصوص منازعات الوعاء الجبائي أمام مجلس الدولة.

# الفصل الأول

منازعات الوعاء الجبائي بين  
الإدارة الجبائية ولجان الطعن

## الفصل الأول

### منازعات الوعاء الجبائي بين الإدارة الجبائية ولجان الطعن

يتولد النزاع الجبائي (Contentieux Fiscal) عن عدم صحة أو شرعية ربط المستحقات الجبائية. ويبدأ الزاميا بشكوى امام الإدارة الجبائية، تتضمن عدم رضا المكلف بالضريبة ، ويطعن فيها أمام لجان الطعن اختياريا قبل اللجوء إلى القضاء. ولكن ليس كل منازعات الوعاء الجبائي تقبل الطعن أمام هذه اللجان، لان قانون الإجراءات الجبائية (Code de Procédure Fiscal) حدد اختصاصها النوعي، وجعله يقتصر على مادتي الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة. وخارج هذا الاختصاص ترك الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل والطابع ترفع دعاويها أمام القضاء مباشرة بعد الشكوى (التظلم سابقا)<sup>1</sup>.

للتعرف عن الإجراءات القانونية المتبعة في هذا الشأن، نقسم هذا الفصل من الدراسة الى مبحثين:

المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي امام الإدارة الجبائية،

المبحث الثاني: منازعات الوعاء الجبائي امام لجان الطعن.

<sup>1</sup> - الشكوى مصطلح اعتمده ق إ ج، وهي شرط ملزم لقبول الدعوى القضائية، أما التظلم فنصت عليه المادة 830 ق إ م إ، وهو جوازي إلا في القانون الخاص عملا بقاعدة الخاص يقيد العام.

## المبحث الأول

### منازعات الوعاء الجبائي أمام الإدارة الجبائية

تبدأ منازعة الوعاء الجبائي أمام الإدارة الجبائية بتقديم شكوى من المكلف بالضريبة أو وكيله حسب قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، تتضمن احتجاجاته وأهدافه التي يسعى إليها من خلال هذه الشكوى المنصبة عن الوعاء الجبائي الذي بسببه فرضت الجباية ووقع عبؤها على المكلف بحيث لا يمكن نقل هذا العبء إلى أشخاص آخرين، و تنتهي هذه المنازعة بصدور قرار عن الإدارة الجبائية في موضوع الشكوى. وقبل التطرق الى سير هذه الإجراءات ارتأينا ان نمهد لذلك بتعريف الوعاء الجبائي وعرض الأسباب التي تؤدي الى قيام النزاع بشأنه (المطلب الأول) ثم نستعرض اجراءات تقديم الشكوى امام الإدارة الجبائية (المطلب الثاني) و نتناول قرار الإدارة الجبائية في موضوع الشكوى المطروح امامها (المطلب الثالث).

#### المطلب الأول : تعريف الوعاء الجبائي وأسباب نشوء المنازعات فيه

باعتبار الوعاء الجبائي هو محل الشكوى او النزاع الذي يثيره المكلف بالضريبة ، فان الأمر يستدعي تحديد المقصود به وكذا عرض الأسباب التي تؤدي الى اثاره النزاع بشأنه، وعليه نتعرف اولاً على المقصود بالوعاء الجبائي (الفرع الأول)، ثم نعرض اسباب نشوء المنازعة فيه (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول : تعريف الوعاء الجبائي

يقصد بالوعاء الجبائي، موضوع الجباية أو المادة الخاضعة، مثل عمليات البيع أو أشغال البناء أو كراء آلات.... الخ، فممارسة هذه الأعمال التجارية، ينتج عنها الأساس الخاضع للضريبة في إطار التشريع الجبائي.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 75 من ق إ ج.

ويختلف الوعاء الجبائي عن الواقعة المنشئة للضريبة الذي يطلق عليها التشريع الجبائي الحدث المنشئ<sup>1</sup> (Le fait générateur)، بحيث تعني هذه الأخيرة وقت فرضها وإلزام المدين بأدائها. ويختلف الأمر مع اختلاف موضوع النشاط الممارس وطبيعة الضريبة أو الرسم، فلكل مجاله التطبيقي سواء من ناحية الأشخاص الخاضعين أو النشاطات الخاضعة أو معدل حسابه. فلنأخذ على سبيل المثال: وعاء الرسم على القيم المضافة (أولاً)، ثم وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي (ثانياً).

### أولاً: الرسم على القيم المضافة:

هو من فئة الرسوم على رقم الأعمال (يحكمه قانون الرسوم على رقم الأعمال وينظمه إجرائياً قانون الإجراءات الجبائية). ويستحق عن القيمة المضافة وأساسه المبلغ الصافي الناتج عن ممارسة نشاط خاضع في إطار التشريع الجبائي، وحدثه المنشئ حسب نوعية النشاط، بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض الثمن كلياً أو جزئياً، وبالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية من التسليم، بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك، وبالنسبة للخدمات عموماً، بقبض الثمن كلياً أو جزئياً<sup>2</sup>. ويفرض عن الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على السواء. وفي هذا الصدد نطرح السؤال التالي: ما هو وعاء الرسم عن القيمة المضافة؟

وعاء الرسم عن القيمة المضافة يكون في ممارسة العمليات التالية:

- عمليات البيع والتسليم للذات.
- عمليات الاستيراد.

<sup>1</sup> - انظر المادة 14 من ق ر ر ع.

<sup>2</sup> - انظر المادة 14 من نفس القانون ، الطبعة 2013.

- الأشغال العمومية
  - عمليات الإيجار وأداء الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية<sup>1</sup>.
  - البيوع العقارية أو المحلات التجارية.
  - العمليات التي يقوم بها الوسطاء للشراء والبيع.
  - عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها.
  - عمليات البناء.
  - العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة.
  - الحفلات الفنية.
  - العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.<sup>2</sup>
- ويعفى من هذا الرسم العمليات التي استثناها قانون الرسوم على رقم الأعمال، ومثال ذلك: عمليات بيع الخبز، الحليب المبستر، دقيق الخبز، عملية بيع المنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية<sup>3</sup> .... الخ. ومعدلات حساب هذا الرسم 07% و 17% تفرض عن الأساس الصافي الخاضع (بعد خصم الرسم نفسه)، وذلك حسب النشاط الممارس ونوع المنتج.

### ثانيا: ضريبة الدخل الإجمالي:

هي من فئة الضرائب المباشرة (يحكمها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وينظم إجراءاتها قانون الإجراءات الجبائية)، وتفرض على الأشخاص الطبيعيين دون غيرهم، وحدثها المنشئ حسب المادة 9 ق ض م رم

<sup>1</sup> - انظر المادة 2 من ق ر ر ع، معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الطبعة 2012، الجزائر، ص. من 8 إلى 11.

<sup>3</sup> - انظر المادة 09 ق ر ر ع، المعدلة والمتنمة بموجب المادة 17 من ق م لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 82.

(تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها). ولا تتمس رقم الأعمال ووعاءها الأرباح الناتجة عن ممارسة العمليات المذكورة في المواد من 10 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وأساسها المبلغ الصافي بعد خصم أعباء الاستغلال<sup>1</sup>، وهذه الأعباء قد حددتها حصرا المادة 141 من نفس القانون.

إذن مجال تطبيق هذه الضريبة هم الأشخاص الطبيعيين والمداخيل الخاضعة ومعدلات حسابها، أما وعاءها فيتمثل في العمليات التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- الإيرادات الفلاحية.
- المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية والغير مبنية.
- ربوع رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية.<sup>2</sup>

وتعفى من هذه الضريبة كل المداخيل التي استثناها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تضمن هذا الأخير، إعفاءات دائمة مثل المنح ذات الطابع العائلي، التعويضات عن المنطقة الجغرافية و التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل..... الخ، وأخرى مؤقتة كالأنشطة الذي يقوم بها الشباب المستثمر لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداء

<sup>1</sup> Dr. Mansour Ben Amara, Hocine Bouznad, Le droit Fiscal des affaires en Algérie, édition Houma, Alger 2012, P 141.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الطبعة 2011، ص 5.

من تاريخ الاستغلال، والتعويضات المؤقتة و المنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم، و معاشات المجاهدين و الأرمال و الأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.....الخ<sup>1</sup>.

وبخصوص طريقة حسابها، هناك نسبة محررة تفرض عن الأساس الصافي ونسب أخرى تصاعدية وقد نص على ذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب نشوء منازعات الوعاء الجبائي

يرتكز النظام الجبائي الجزائري على تصريح المكلف بالضريبة بدخله أو برقم اعماله. أجاز تطور هذا النظام باشتراك فعلي لنسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة في كيفية فرض الضريبة، وذلك بالسماح لهم، بتصريح وتصفية ديونهم الجبائية بأنفسهم. بالمقابل ولضمان فعالية هذا النظام، نص التشريع على تعدد التحقيقات والمراقبات، وذلك بإلزام المكلف بالضريبة أحيانا بمراقبة تصريحاته بوثائق وإثباتات دقيقة<sup>3</sup>.

في مفهوم هذا النظام، تشكل الرقابة نقطة بداية النزاع الجبائي حيث أنه بفضل هذه الطريقة تظهر النقائص الموجودة في التصريحات التي تمثل المصدر الرئيسي للنزاعات بين الإدارة الجبائية والمدين بالضريبة.

ومما لا شك فيه أن المشرع الجزائري قد حاول مساندة التحولات الطارئة في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية وذلك بتعديله لنصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها<sup>4</sup>، أمام المكلف بالضريبة وحتى ممارسي القانون.

<sup>1</sup> انظر المواد من 11 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطبعة 2013.

<sup>2</sup> نظر المادة 104 من نفس القانون.

<sup>3</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب-نشرة شهرية، عدد 51 سنة 2011.

<sup>4</sup> حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، ص19.

وبخصوص منازعات الوعاء الجبائي يقول التشريع الجبائي في نص المادة 70 ق إ ج (تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي).

وفي المواد 303 إلى 308 من ق ض م م لم يتوقف مدى المنازعة الجبائية عند هذا الحد بل امتد ليصل نطاقه إلى حد العقوبات الجزائية وذلك عندما نكون أمام جريمة الغش الضريبي المتمثل في التملص أو محاولة التملص أين يلجأ المكلف بالضريبة إلى أعمال تدليسية في إقرار الوعاء الجبائي أو أساس القاعدة الخاضعة.

والتهرب الضريبي أو الغش الضريبي ليس قصراً عن الأشخاص الطبيعية بل قد ترتكبه أيضاً الأشخاص الاعتبارية، عند قيامها بأعمال تكيف على أنها ممارسات غير مشروعة وتمثل في عدم احترام إرادي تنتهك به روح القانون، وإرادة المشرع، بقصد التخلص من عبء الضريبة كتعمد الكذب في مضمون التصريح أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً<sup>1</sup> ... الخ.

ففي هذه الحالة تقحم المسؤولية الجزائية للمسيرين أو المسير هذا فضلاً عن الشركاء ذوي الأغلبية أو الأقلية في رأسمال الشركة ويتابعون أمام القاضي الجزائي عن هذه الممارسات<sup>2</sup> حيث تتم المتابعة من طرف الإدارة الجبائية عن طريق المنازعة القمعية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - د. نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ص 10.

<sup>2</sup> - D. Mansour Ben Amar, Bouznad Hocine, Op Cit, Page 122-123.

<sup>3</sup> - انظر المادة 104 وما بعدها من ق إ ج.

وإذا تمعنا في الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي نجد أن الأول، يقصد به التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً، دون مخالفة أو انتهاك للقانون ومثال ذلك الشركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول تنخفض فيها معدلات الضريبة.

أما الغش الجبائي فهو تلك السلوكيات والممارسات التي تهدف إلى تجنب الضريبة بطريقة مخالفة للقانون مثل تزوير وثائق المحاسبة أو استعمال فواتير شكلية (غير حقيقية.....الخ)<sup>1</sup>. وقد نص قانون الإجراءات الجبائية عن الممارسات التي تعد غشاً جبائياً<sup>2</sup>.

ومن خلال ما سبق ذكره نجد الدعوى الضريبية تقوم على ثلاثة أنواع من النزاعات، وهي: منازعات الوعاء الجبائي ومنازعات التحصيل وينعقد الاختصاص فيهما للقضاء الإداري، أم الدعوى الجزائية في المجال الجبائي يعود الاختصاص فيها لصالح القضاء العادي (قسم الجرح بالمحكمة والغرفة الجزائية بالمجلس القضائي).

### المطلب الثاني: إجراءات تقديم الشكاوى امام الإدارة الجبائية

يبدأ النزاع امام الإدارة الجبائية بتقديم شكوى الزامياً. وكى تقبل هذه الشكوى، لا بد أن تقدم في أجلها ووفقاً لشكلها القانوني، وان تتضمن كل المعلومات التي تمكن الإدارة من دراستها<sup>3</sup> وستعرض إلى ميعاد رفع الشكوى (الفرع الأول) والشكل الذي يجب أن تقدم فيه وما تتضمنه هذه الشكوى (الفرع الثاني) وهوامش اختصاص المصالح الجبائية (الفرع الثالث) وإن لم تتوفر هذه الشروط تعرضت الشكوى إلى عدم القبول.

<sup>1</sup> - د. نبيل صقر، مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> - نص المادة 36 من ق ا ج "تعتبر على وجه الخصوص، ممارسات تدليسية ...".

<sup>3</sup> - أ. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر 2005، ص 11.

## الفرع الأول: ميعاد رفع الشكاوى امام الإدارة الجبائية

عندما يقدم المكلف بالضريبة شكوته بغرض الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تعديل القانون الجبائي أو إلغاء نص تشريعي قد يترتب عليه الاستفادة فئة من دافعي الضرائب من التشريع الجديد، تدخل هذه الشكاوى المتعلقة بالحقوق أو الغرامات أو الرسوم التي وضعت من قبل الإدارة الجبائية في حكم الطعن النزاعي. وقد أحضع التشريع الجبائي هذه الشكاوى إلى إجراءات دقيقة لا بد للمكلف أن يلتزم بها وإلا تعرضت شكواه للرفض.

لكي تقبل الشكاوى من المكلف يجب أن تقدم خلال مدة معينة وأن تستوفي إجراءات محددة<sup>1</sup>، وقد تناول التشريع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية كل الحالات المختلفة للأجال وسنوضح ذلك فيما يلي:

أ- تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وينقضي هذا الأجل وفقاً للحالات التالية:

1- في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات<sup>2</sup> جديدة في حالة

وقوع أخطاء في الإرسال، حيث يجب أن توجه له هذه الإنذارات من طرف المصلحة الجبائية التابع لها.

2 - في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب

مستحقة عليه دون أساس قانوني أو تتضمن خطأ أو تكرار. وهنا اخذ التشريع الجبائي بنظرية العلم اليقيني

(La théorie de la connaissance acquise). وهي نظرية قضائية، مفادها انه عندما يثبت

<sup>1</sup> - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة-الجزائر 2008، ص 21.

<sup>2</sup> - إنذارات جمع إنذار ويسمى باللغة الفرنسية (Avirtissement) وهو إشعار يرسل إلى المكلف بالضريبة لإعلامه بصدور مستحقات جبائية في حقه.

من ملف الدعوى أو من أية أوراق أخرى أو من حضور الشخص ودفاعه انه اخذ علما مؤكدا وكافيا بالقرار محل الطعن، فإن الميعاد يبدأ في السريان حتى في غياب النشر أو التبليغ<sup>1</sup>.

ب - الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول، تقدم الشكوى فيها خلال الآجال التالية:

1. إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إذا تعلق الأمر باحتجاجات تخص تطبيق الاقتطاع من المصدر.

2. إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة فيها برسم في أي حالة أخرى.

3. خلال الستة أشهر التي تلي تاريخ الإشعار النهائي الجزائي (C9)<sup>2</sup>، بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الموحدة (IFU)<sup>3</sup>.

إن هذه المدة كافية لإعلام المكلف بصدور مستحقات جبائية في حقه، ويظهر من ذلك أن المشرع قد أدرك عدم وعي المكلف الجزائري بالقوانين الجبائية المتغيرة باستمرار.

### الفرع الثاني: شكل ومضمون الشكوى

الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام<sup>4</sup>، وقد تطلب التشريع الجبائي استنفائها بشكل معين حتى تنتج اثارها القانونية، كما استلزم ان تتضمن معلومات و بيانات محددة تتعلق بموضوع النزاع.

<sup>1</sup> - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، بن عكنون-الجزائر 2009، ص378.

<sup>2</sup> - يقصد بـ (C9) نموذج مطبوعة يقيد فيها اتفاق بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة محتواه رقم الأعمال ومقدار الضريبة المتفق عليه لمدة سنتين.

<sup>3</sup> - (IFU) مختصر باللغة الفرنسية للضريبة الجزافية الموحدة (Impôt Forfaitaire Unique).

<sup>4</sup> - د. فضيل كوسه، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، ص 126.

## أولاً: شكل الشكوى

الشكوى أمام الإدارة الجبائية شرط جوهرى لبداية المنازعة الجبائية، ولم يشترط فيها التشريع الجبائي شكل محددًا وإنما يمكن ان تتم برسالة عادية مكتوبة (على ورق عادي) وغير خاضعة لحقوق الطابع، ولا يجوز أن تكون الرسالة المقدمة شفوية<sup>1</sup>، ويجب ان تقدم بشكل فردي الا انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص المعترضون على ضرائب الشركة أن يقدموا شكوى جماعية<sup>2</sup>.

أما إرسال الشكوى من المكلفين بالضريبة المحتجين على ضرائبهم إلى الإدارة الجبائية، فالمعمول به أن ترسل عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالاستلام، أو إيداعها في المصلحة المعنية مقابل وصل بالاستلام.

ومن خلال قرار مجلس الدولة الذي يحمل رقم 6325 بتاريخ 25 فيفري 2003 في قضية من طرف (ش ع ب) ضد المدير الولائي للضرائب، وملخص القضية أن المدعي (ش ع ب) استأنف أمام مجلس الدولة في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ببجاية، وملف الاستئناف لا يتضمن دليل الشكوى (التظلم المسبق)، فرفض استئنافه لتخلف هذا الشرط الجوهري<sup>3</sup>.

## ثانياً: مضمون الشكوى

يتوجب على الشاكي ذكر نوع الضريبة المتنازع عليها ورقم الجدول الذي قيدت فيه، وموجزاً للأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة ثم توقعه على طلب الشكوى<sup>4</sup>، أما في حالة الضريبة التي لا تستوجب وضع جدول، فعلى الشاكي

1 - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 16.

2 - أنظر المادة 73 من ق إ ح.

3- أ. جمال سايس، مرجع سابق، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، ط. الأولى، الجزائر 2014، ص. من 190 الى 192.

4 - أ. حسين طاهري، المنازعات الضريبية-شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، ط. الثانية، الجزائر 2007، ص 09.

أن يرفق طلبه بوثيقة تثبت الاقتطاع أو الدفع، وهذا كثيرا ما يقع في ضريبي أرباح الشركات والدخل الإجمالي عن الأجور وان تكون الشكوى منفردة عن كل قضية، والمقصود هنا أن تتعلق الشكوى بضريبة مفروضة عن كل بلدية على حدى، فالشكاية المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليست مقبولة<sup>1</sup>.

وفي حالة تقديم ملف الشكوى غير كامل تطلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، تكملة الملف في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار من طرف المعني، ولا تسري الآجال المذكورة في المادتين 76 و 77 ق إ ج إلا بعد استلام الإدارة لجواب المكلف. وإذا انعدم رد المكلف خلال الثلاثين يوما، أو كان رده ناقصا تقرر الإدارة تلقائيا عدم قبول الشكوى. وبناء على هذا القرار يمكن للمكلف الطعن أمام لجان الطعن أو القضاء. أما في حالة سكوت الإدارة الجبائية عن الرد حول الشكوى سوف نتطرق إلى ذلك في حينه.

### الفرع الثالث: هوامش اختصاص المصالح الجبائية

يقصد بهوامش الاختصاص، العتبات المخصصة لكل مصلحة ويتمثل ذلك في مبالغ جميع الحقوق والغرامات الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة، والناجحة عن نفس إجراء فرض الضريبة<sup>2</sup>، وبخصوص الرسم عن القيمة المضافة قد تتعرض هذه المصالح لطلبات استرجاع قروض حول هذا الرسم، ولذلك سنشرحها (أولا) ونبرز اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى (ثانيا) وهوامش اختصاص مدير الضرائب بالولاية (ثالثا) واختصاص رئيس مركز الضرائب (رابعا) ثم رئيس المركز الجوارى للضرائب (خامسا).

<sup>1</sup> - الهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، فرحات عباس سطيف 2003، ص 26.

<sup>2</sup> - انظر المادة 79 ق إ ج.

## أولاً: شرح قروض الرسم عن القيمة المضافة

يقصد بقروض الرسم على القيمة المضافة تلك المبالغ التي تنتج عندما يتعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة

المضافة القابل للخصم وفقاً لشروط المادة 29 وما يليها من قانون الرسم على القيمة المضافة المستحق دفعه، يسترجع

المبلغ المتبقي طبقاً للإجراءات المعمول بها في ق إ ج، وبالخصوص شروط المادة 50 مكرر 1 منه التي تنص: (إذا كان

نتجاً عن:

أ- العمليات المعفاة قانوناً.

ب- التوقف عن النشاط شرط تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للممول.

ج- المبلغ الناتج في الفرق عند الشراء بتطبيق نسبة المعدل العادي 17% واستعمال النسبة المخفضة

07% للمبالغ المتعلقة بالمبلغ المكون لرقم الأعمال الخاضع للرسم عن القيمة المضافة عند البيع).

وسابقاً طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة كانت خارج اختصاصي رئيس مركز الضرائب ورئيس

المركز الجوارى إلا أن التشريع الجبائي أوردها في قانون المالية لسنة 2015.<sup>1</sup>

ثانياً: هامش اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى<sup>2</sup>

قد حدد هامش الاختصاص بالنسبة لمدير المؤسسات الكبرى بمبلغ 300 000 000 دج في كل من الشكاوى

النزاعية وطلبات استرداد قروض الرسم عن القيمة المضافة، وإذا تجاوزت مبالغ الشكاوى هذا الحد تعين عن المدير

استشارة الإدارة المركزية ورأيها ملزماً له، ويمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض سلطته في قرار البت للأعوان

<sup>1</sup> - انظر المادة 46 ق م لسنة 2015، المؤرخ في 31 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية، عدد 78.

<sup>2</sup> - هي إحدى المصالح الجبائية التي انبثقت عن الإصلاحات الأخيرة، مقرها بالعاصمة ولها اختصاص وطني، مهامها تسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الأجنب والمكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطهم في قطاع المحروقات.

الخاضعين لسلطته بخصوص الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد الرسم عن القيمة المضافة، وذلك بشروط تحدد عن طريق مقرر من المدير العام للضرائب.

### ثالثا: هامش اختصاص المدير الولائي للضرائب

ينص قانون المالية لسنة 2015<sup>1</sup> في المادة 46 فقرة 2-3 الذي يعدل بموجبها أحكام المادة 77 الفقرة 1 ق إ ج (دون المساس بأحكام المادة 79 أدناه، يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم عن القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي).

من بين أحكام قانون الإجراءات الجبائية أن هامش اختصاص المدير الولائي للضرائب حدد بمبلغ لا يتجاوز 150 000 000 دينار<sup>2</sup> في كل من الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد قروض الرسم عن القيمة المضافة وإذا تجاوزت المبالغ هذا السقف لا بد من الاستشارة الملزمة التي يطلبها المدير الولائي من الإدارة المركزية. وبخصوص تفويض سلطة المدير الولائي للضرائب. تنص المادة 78 ق إ ج (يمكن مدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته. تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب)<sup>3</sup>.

### رابعا: هامش اختصاص رئيس مركز الضرائب

يبت رئيس مركز الضرائب<sup>4</sup> باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد الرسم عن

<sup>1</sup> - انظر ق م لسنة 2015، المؤرخ في 31 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية عدد 78.

<sup>2</sup> - انظر المادة 79 ق إ ج، المعدلة والمتمة بالمادة 46 و48 ق م لسنة 2015 المؤرخ في 31 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية عدد 78.

<sup>3</sup> - المادة 78 ق إ ج، معدلة ومتمة بالمادة 47 من ق م لسنة 2015 المؤرخ في 31 12 2015 الجريدة الرسمية عدد 78.

<sup>4</sup> - مركز الضرائب له اختصاص محلي على مستوى الولاية، مكلف بتسيير الملفات الجبائية ذات الأهمية المتوسطة والتي تخرج عن اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى.

القيمة المضافة للمكلفين التابعين لاختصاصه والتي يقل أو يساوي مبلغها 50 000 000 دج، لمجموع الحقوق والغرامات.

إن المادة 47 من قانون المالية لسنة 2015 مكنت رئيس المركز الجوارى في تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته بناء على شروط تحدد بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

### خامساً: هامش اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب<sup>1</sup>

يمارس رئيس المركز الجوارى صلاحياته باسم المدير الولائي للضرائب في قرارات الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد الرسم عن القيمة المضافة، الخاصة بالمكلفين التابعين له والتي لا يتجاوز مبلغها أو يساوي 20 000 000 دج.

إن المادة 47 من قانون المالية لسنة 2015 مكنت رئيس المركز الجوارى في تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته بناء على شروط تحدد بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

### المطلب الثالث : بت الإدارة الجبائية في الشكاوى الضريبية

رغم أن المشرع فصل في مسألة التظلم واستبعده من مجال الدعوى كأصل عام، غير أنه أبقى على هذا الشرط قائماً بالنسبة لبعض القضايا عملاً بالنصوص الخاصة التي تفرض اللجوء إلى التظلم قبل رفع أي دعوى قضائية، نذكر مما بقي من تلك النصوص، قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>. وبعد تقديم المكلف بالضريبة لشكواه امام الإدارة الجبائية، يأتي دور هذه الأخيرة لدراستها و البت في موضوعها، حيث يكون قرارها إما برفض الشكاوى تماماً أو قبولها بأوضاع معينة أو السكوت عن الرد.

<sup>1</sup> - المركز الجوارى للضرائب، اختصاصه الإقليمي، يكون على مستوى كل دائرة ادارية، اما الإختصاص النوعي فهو تسيير كل الملفات الجبائية ذات الأهمية البسيطة والتي تخرج عن اختصاص مركز الضرائب.

<sup>2</sup> - د. عبد الرحمان بربارة، شرح ق إ م إ، منشورات بغدادى، ط. الأولى، الجزائر 2009، ص 432.

وقد قيد المشرع الإدارة الجبائية بآجال و مواعيد محددة للفصل في موضوع الشكاوى لابد من مراعاتها، لذا نتطرق الى تحديد اجال الشكاوى (الفرع الأول)، ثم نستعرض قرار الإدارة الجبائية الصادر بشأنها (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: آجال الرد عن الشكاوى

إن التشريع الجبائي<sup>1</sup>، قيد الإدارة الجبائية بنصوص تحدد آجال الرد عن الشكاوى، بحيث تختلف أحيانا وتتطابق أحيانا أخرى حسب اختلاف المصالح الجبائية وسنوضح الآجال الممنوحة لمدير المؤسسات الكبرى (أولا) ثم نتعرض لتحديد الآجال الخاصة بالمدير الولائي للضرائب(ثانيا) ورؤساء مركز الضرائب ورؤساء المركز الجوارى للضرائب(ثالثا).

#### أولا: مدير المؤسسات الكبرى

يبت مدير المؤسسات الكبرى<sup>2</sup> في الشكاوى وطلبات استرداد الرسم عن القيمة المضافة التابعة لاختصاصه التي يقل أو يساوي مبلغها 300 000 000 دج خلال ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، أما التي يزيد مبلغها على هذا المبلغ فيتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة تكون آجال البت (08) أشهر.

#### ثانيا: المدير الولائي للضرائب

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى وطلبات استرداد الرسم عن القيمة المضافة التابعة لاختصاصه التي يقل أو يساوي مبلغها 150 000 000 دج خلال ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، أما التي يزيد مبلغها على هذا المبلغ فيتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة تكون آجال

<sup>1</sup> - أنظر المادة 76 ق إ ج.

<sup>2</sup> - انشئت هذه المصلحة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005.

البت (08) أشهر. وتقلص هذه الآجال إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وتسير ملفاتهم من قبل المفتشيات حاليا.

وبخصوص تبليغ الإدارة الجبائية، فيكون إما إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.<sup>1</sup>

### ثالثا: رؤساء مراكز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب

آجال البت في الشكاوى التابعة لكل منهم أربعة (04) أشهر.

تنص المادة 76 ق إ ج (يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة). وقصد المشرع في هذا النص أن التحقيق في الشكوى ودراستها يتم على مستوى المصلحة التي أعدت الجدول<sup>2</sup>. تتخذ الإدارة الجبائية قرارها وهي ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي اختاره<sup>3</sup>.

إن المادة 79 ق إ ج، قد فصلت في هذا الأمر ونصت على أنه يجب إرسال القرار إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام<sup>4</sup>، وذلك ما هو معمولا به حاليا في الإدارة الجبائية.

### الفرع الثاني: حالة رفض الشكاوى

بعد انتهاء العون المكلف بالتحقيق وتحريره لتقرير تثبت فيه مقترحاته يعود الملف إلى مسؤول الإدارة الجبائية التي أعدت جدول الضريبة، ليصدر هذا الأخير قراره دون التقييد باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق ومراجعة

<sup>1</sup> - Marcel Waline, Traité Élémentaire de Science et de Législation Financière, Librairie Générale de Droit et Jurais prudence, Paris 1952, P 327.

<sup>2</sup> - أ. حسن طاهري، المنازعات الضريبية-شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 24.

<sup>3</sup> - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 28.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 79 من ق إ ج.

الحسابات<sup>1</sup>. يمكن للمكلف بالضريبة الذي يتسلم قرار الرفض ويطلع عن أسباب رفض شكوته التي تمكنه من إبداء دفعه أن يختار بين أن يرفع نزاعه إلى اللجنة المختصة للطعن أو أمام القضاء الإداري، في الآجال المحددة بأربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرارات الإدارة الجبائية، إذا كان النزاع متعلق بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة. أما إذا كان موضوع النزاع يتعلق بالضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل وحقوق الطابع، فيلجأ المكلف بالضريبة مباشرة إلى المحكمة الإدارية.

إن الطعن أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية لا يوقف تسديد الحقوق المحتج عليها حيث يبقى تحصيل الجباية المستحقة ديناً في ذمة المكلف، غير أنه يمكن للمدين إرجاء دفع المبلغ المحتج عليه، وتقديم ضمانات حقيقية تضمن التحصيل وهذا عن طريق تقديم طلب تأجيل الدفع، وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: حالة القبول الكلي أو الجزئي للشكوى

إن هذه الحالة تقع وبشكل عادي كأن يكتشف العون المكلف بالتحقيق في الشكوى خطأً قد ارتكب أثناء تحديد الوعاء الجبائي أو حساب المبلغ الذي وضع في الجدول وبالتالي تستدرك هذه الأخطاء ويتضمنها تقرير الشكوى وتسارع الإدارة الجبائية إلى إلغاء المبلغ المتنازع فيه كلياً أو التخفيض منه، سنتناول حالة القبول الكلي للشكوى (أولاً) ثم نتعرض لحالة القبول الجزئي (ثانياً).

#### أولاً: حالة القبول الكلي للشكوى

إن حالة القبول الكلي تكون عندما تفرض الضريبة بعمل مزدوج أو استفادة المكلف من حق تشريعي أو تنظيمي وبهذا تكون الضريبة غير شرعية ويفترض أن تباشر الإدارة الجبائية إلغاءها.

<sup>1</sup> - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> - انظر المادتين 834 و836 من ق إ م إ.

## ثانيا: حالة القبول الجزئي للشكوى

حالة القبول الجزئي يقصد بها أن يتم التخفيض لجزء من الضريبة المتنازع فيها، كأن تبين الإدارة أن جزء من أساس الضريبة قد أنجز في نشاطات معفية بموجب القانون ومثال ذلك كأن يُفرض رسم القيمة المضافة على جزء من رقم الأعمال الناتج عن عملية بيع الخبز أو السميد وجزء آخر محقق في نشاط خاضع مثل خدمات نقل أو بيع مواد بناء ... إلخ. وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن الإدارة الجبائية بالتخفيض الكلي أو الجزئي إلى قابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المنخفض، ويبلغ القرار إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام<sup>1</sup>، خلال الآجال التي سنفصل فيها لاحقاً.

## الفرع الرابع: حالة سكوت الإدارة الجبائية عن الرد

وبخصوص سكوت الإدارة الجبائية عن الشكوى النزاعية للمكلف بالضريبة، فقد نصت المادة 82-2: (يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77، أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه).

إن هذا النص بين آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية في حالة سكوت الإدارة الجبائية، ولم يذكر المشرع حالة سكوت الإدارة الجبائية وذلك عند الطعن أمام اللجان إذ تنص المادة 80-1 منه (يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي

<sup>1</sup> - أ. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 21.

للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة).

وهكذا يقتصر هذا النص عن الرد وحالة عدم رضا المكلف بقرار الإدارة الجبائية فقط دون التطرق إلى حالة السكوت. وفي هذا الاتجاه قد فصل قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث اعتبر سكوت الإدارة خلال شهرين (02)، بمثابة قرار بالرفض وأقر استنفادة الشاكي بشهرين تبدأ من تاريخ انتهاء الشهرين<sup>1</sup>. ويفهم من هذا النص أن سكوت الإدارة الجبائية عن الرد على الشكاوى لا يمنع المكلف بالضريبة من رفع طعنه أمام القضاء خلال الشهرين (02) الموالية للشهرين (02) الممنوحة للإدارة التي لم ترد خلالها، ولكن باعتبار القانون الخاص يقيد العام، فإن المادة 76 ق إ ج تنص على غير ذلك وهذا لان النظر في الشكاوى للبت فيها لدى الإدارة الجبائية يختلف باختلاف المصالح الجبائية حسب ما سبق بيانه.

قد ألزم التشريع الجبائي إتباع طريق الشكاوى وجعله شرطاً جوهرياً لقبول الشكاوى سواء أمام لجان الطعن أو القضاء حرصاً منه إلى تقليل القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية ومنح الإدارة فرصة لمراجعة مواقفها<sup>2</sup>. وبهذا تكون كل قرارات الإدارة الجبائية في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، قابلة للطعن أمام لجان الطعن والقضاء.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 830 من ق إ م إ.

<sup>2</sup> - أ. حسين طاهري، المنازعات الضريبية-شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 18.

## المبحث الثاني

### منازعات الوعاء الجبائي أمام لجان الطعن

إن إنشاء هذه اللجان جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بالضريبة ومصالح الضرائب فالمشرع نص على هذه اللجان للمحافظة على التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في فرض الضريبة والمتابعة والتحصيل ووضع العقوبات والغرامات وحياسة المستندات وكل الأوراق الإدارية.

جعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان اختياريا يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه، ويلجأ مباشرة إلى القضاء للطعن في قرار المصالح الجبائية، غير أنه إذا اختار المكلف هذا المسلك ولجأ إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى اللجان سألقة الذكر<sup>1</sup> وفي هذا المبحث سنوضح كيفية تشكيل هذه اللجان وإجراءات الطعن أمامها واختصاصاتها النوعية والإقليمية ثم طبيعة آرائها، وذلك بالنسبة لكل لجنة، لجنة الدائرة للطعن (المطلب الأول) ولجنة الولاية (المطلب الثاني) أما اللجنة المركزية (المطلب الثالث).

#### المطلب الأول: لجنة الدائرة للطعن

لقد ادخل التشريع الجبائي عدة تعديلات بموجب قوانين المالية المختلفة، فكانت هذه اللجنة تسمى اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة والتي أصبحت بموجب التعديل من خلال قانون المالية لسنة 1994 والمرسوم التشريعي رقم 93/18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة<sup>2</sup>، وما يلاحظ بعد هذا التعديل أن هذه اللجان أصبح يغلب عليها الطابع الإداري عكس ما كان عليه الأمر قبل التعديل حيث كان يترأس اللجنة

<sup>1</sup> - أ. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> - سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2008، ص 68-69.

قاضي يعينه رئيس المحكمة وذلك ما كان يحقق نوع من التوازن في المراكز القانونية، بين المكلف والإدارة الجبائية، وهذا حسب رأينا تراجع من طرف التشريع الجبائي لصالح الإدارة. وللإشارة ان هذه اللجان اعتبرها القانون الفرنسي لجانا تحكيمية نظرا لتشكيلتها المتساوية<sup>1</sup>،

وفيما يلي سوف نتطرق لتشكيلة لجنة البلدية سابقا عندما كان يرأسها قاضي (الفرع الاول) ثم نتطرق لتشكيلة لجنة الدائرة الحالية برئاسة رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة (الفرع الثاني).

### الفرع الاول: تشكيل لجنة البلدية سابقاً

تشكل لجنة البلدية سابقا من الاعضاء الآتيين:

- قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليمياً رئيساً
- خمسة (05) أعضاء دائمين وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الاتحادات المهنية والتجارية، وفي حالة غيابهم يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضرية على مستوى البلدية الذين لديهم معارف كافية لتنفيذ أشغال اللجنة،
- رئيس المفتشية المختصة عضواً.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي عضواً.
- يقوم بمهام الكاتب موظف من الإدارة الجبائية.

وتكون عهدة هذه اللجنة نفس عهدة المجلس الشعبي البلدي، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف

أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>-D. Maurice Duverger, Finance Public, 6eme édition, Presses Universitaires de France, Paris1968, P.438-440.

و اختصاص هذه اللجنة كان يقتصر عن إبداء رأيها في مادة الضرائب المباشرة فقط.

### الفرع الثاني: لجنة الدائرة للطعن في قانون الإجراءات الجبائية الحالي

تغيرت التشكيلة وأخذت الطابع الإداري عندما ترأسها رئيس الدائرة أو أمينه العام وتوسع اختصاصها ليشمل

مجال الرسم على القيمة المضافة. وحسب المادة 81 مكرر الفقرة 1 من ق إ ج.

ومن أحكام قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>، أصبحت تتشكل هذه اللجنة كما يلي:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام رئيساً.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو إحدى نوابه لمكان ممارس المكلف بالضريبة نشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.
- عضوين كاملي العضوية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية الذين يجوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة. يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية وأن يكون سنهم 25 سنة على الأقل، وأن يتمتعوا بحقوقهم المدنية ويتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتحديد العام للمجالس الشعبية وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات جديدة وفقاً لنفس الشروط ويقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يتم تعيينه حسب الحالة من طرف المدير الولائي

<sup>1</sup> - د حسين فرجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 34.

<sup>2</sup> - انظر المادة 81 مكرر الفقرة 1 ق إ ج المعدلة والمتممة بالمادة 49 من ق م لسنة 2015 المؤرخ في 31 ديسمبر 2014، لجريدة الرسمية عدد 78.

للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وعلى أعضاء اللجنة الالتزام بالسفر المهني المنصوص عليه في المادة 65 وما يليها من ق إ ج.

أما في اختصاص هذه اللجنة فإنها تبدي رأيها في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون للاختصاص المركز الجوارى للضرائب وكذلك الطعون التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها المتكون من الحقوق والغرامات بخصوص الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة عن 2 000 000 أو يساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة فيها قرارا بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي<sup>1</sup>.

وتنظر أيضا هذه اللجنة في الطعون المقدمة لها من مفتشيه الضرائب بنفس الشروط المذكورة.

وفي سير أعمالها تجتمع هذه اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بأغلبية الأعضاء<sup>2</sup>.

أما استدعاء المكلفين المعنيين أو ممثليهم بدراسة شكاويهم فيتم بعشرين (20) يوما قبل تاريخ انعقاد الجلسة ولم ينص ق إ ج عن كيفية تبليغ المكلفين إلا أن المعمول به هو استدعاؤهم عن طريق البريد مقابل إشعار بوصول الاستلام، وذلك لا يتعارض مع أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

لكي يتمكن المكلف من إعداد دفعه أمام لجان الطعن كان بالأحرى أن ينص التشريع الجبائي على إمكانية اطلاع المكلف على التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية في الملف، هذا فضلاً عن الوثائق والمستندات الخاصة بالشكوى. ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت

<sup>1</sup> - أنظر المادة 81 مكرر المعدلة بموجب المواد 49 ق م لسنة 2007 و 42 ق م لسنة 2009، و 40 ق م لسنة 2012.

<sup>2</sup> - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 70.

الرئيس وتبلغ هذه الآراء بعد إمضاء رئيس اللجنة وبواسطة كاتب اللجنة حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو المركز الجوارى للضرائب في مدة لا تتجاوز عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ نهاية أشغال اللجنة.

### المطلب الثاني : اللجنة الولائية للطعن

نصت على انشاء هذه اللجنة المادة 81 مكرر من ق إ ج، وحددت مجال اختصاصها النوعي بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة أو من الإدارة الجبائية على سواء بخصوص منازعات الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة.

وقد حدد الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 وقرارات التطبيق الصادرة في 06 أكتوبر 1969 الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة الولائية للطعن<sup>1</sup>.

وتتشكل هذه اللجنة على مستوى كل مجلس شعبي ولائي مكونة من الأعضاء التاليين:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية وفي حالة غيابه، ممثل غرفة التجارة التي

يمتد اختصاصها لهذه الولاية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 50 ق م لسنة 2007، المؤرخ في 27 ديسمبر 2006، الجريدة الرسمية عدد 85.

- خمسة (05) أعضاء دائمين وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف الرئيس من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي، بشرط أن تكون لهم معارف كافية تمكنهم من إنجاز أشغال اللجنة.

- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

وما يلاحظ أن عدد الأعضاء في هذه اللجنة يختلف عن عدد أعضاء لجنة الدائرة وذلك بسبب أهمية الملفات المسيرة في مركز الضرائب وهامش اختصاص هذه اللجنة محدد بما يفوق مبلغ مليوني دينار (2 000 000) ولا يتجاوز سبعين مليون دينار (70 000 000) من مجموع مبلغ الحقوق والغرامات في مادتي الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة<sup>1</sup>.

ويشترط في أعضاء هذه اللجنة وفقاً للأمر 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968، أن يكونوا من جنسية جزائرية ويكون سنهم خمسة وعشرون (25) سنة على الأقل ولا بد من توفر شرط التمتع بالحقوق المدنية لكل عضو. و تتم تعييناتهم خلال الشهرين (02) المواليين لتحديد المجالس الشعبية الولائية، ومدة عهدهم هي نفس مدة العهدة المقرر للمجلس الشعبي الولائي، وفي حالة الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل أو الوفاة تباشر تعيينات جديدة بنفس الإجراءات والشروط.

مهام كتابة اللجنة تسند لموظف من الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب<sup>2</sup>.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسري المهني المنصوص عليه في المواد 65 وما يليها من ق إ ج<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - انظر المادة 49 ق م لسنة 2015 المؤرخ في 31 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية رقم 78، المعدلة والمتممة للمادة 81 مكرر ق إ ج.

<sup>2</sup> - D. Mansour Ben Amar, Bouznad Hocine, Op Cit, P88.

وتبدي اللجنة رأيها في حدود اختصاصها النوعي المحدد في عتبة الاختصاص وفقاً لقانون المالية 2015<sup>2</sup> في

الأمر التالية:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني (2 000 000) دج، وتقل عن سبعين مليون دينار (70 000 000) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

يتم اجتماع هذه اللجنة مرة واحدة في كل شهر بناء على استدعاء من رئيسها ولا يصح اجتماعها إلا بحضور الأغلبية، وتستدعى اللجنة المكلفين بالضريبة أو من يمثلهم لسماع أقوالهم قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ الاجتماع. وتتم الموافقة بالأغلبية الحاضرة ويرجح صوت الرئيس في حالة تساوي الأصوات. يوقع الآراء رئيس اللجنة ويبلغها بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال العشرة (10) أيام التي تلي تاريخ إنهاء أشغال اللجنة.

### المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن

تنشأ على مستوى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة وتتكون من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.

<sup>1</sup> - المادة 65 ق إ ج، " يلتزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر ق إ ج، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين، كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب".

<sup>2</sup> - انظر المادة 49 ق م لسنة 2015 المؤرخ في 31 ديسمبر 2015، ج ر رقم 78، المعدلة والمتمة للمادة 81 مكرر ق إ ج.

- ممثل عن وزارة العدل لا تقل رتبته على رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون رتبته على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه على الأقل برتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى (DGE)<sup>1</sup>.
- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررًا.
- تتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ويعين المدير العام أعضاءها<sup>2</sup>.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق ان أصدرت فيها هذه الأخيرة قرار بالرفض الكلي او الجزئي. وتنتظر أيضا في طلبات استرداد الرسم عن القيمة المضافة الواردة لها من المكلفين التابعين لها. وعتبة اختصاصها حددت في القضايا النزاعية التي تزيد مبالغها عن سبعين مليون دينار (70 000 000)، في مجمل الحقوق والغرامات في مادتي الضرائب المباشرة والرسم عن القيمة المضافة. وتجتمع هذه اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرين (20) يوم من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور الأغلبية.

<sup>1</sup> - Direction des grandes entreprises, crée dans le cadre de la réforme fiscale. Il gère les dossiers des grandes entreprises, voir la lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts n° 65/2013.

<sup>2</sup> - D. Mansour Ben Amar, Bouznad Hocine, Op Cit, P 89-90.

يستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم من طرف رئيس اللجنة ويجب تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع. وأجاز ق إ ج للجنة أن تستمتع، حسب الحالة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير كبريات المؤسسات بغرض تزويدها بكل التفسيرات اللازمة.

تؤخذ آراء اللجنة بالأغلبية الحاضرة وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس وتبلغ آراءها التي يميئها الرئيس بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى خلال عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ إتمام أشغالها.

يلاحظ أن هذه اللجنة تختلف عن سابقتها بسبب اختصاصها الوطني وذلك بخصوص أعضاء التشكيلة وتبليغ جدول الأعمال إلى الأعضاء قبل انعقاد الاجتماع.

أما بخصوص الإجراءات المشتركة لهذه اللجان فيمكن استخلاصها فيما يلي:

يمكن للمكلف الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات اللجوء إلى لجنة الطعن المعنية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة الجبائية، وأن هذا الطعن لا يعلق تحصيل المبالغ المتنازع فيها، ولكن يمكن للطاعن الاستفادة من أحكام المادة 74 ق إ ج<sup>1</sup>، وذلك بعد تسديد 20 من المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات محل النزاع، ولا يمكن أن يرفع الطعن أمام اللجان بعد رفع الدعوى أمام القضاء (المحكمة الإدارية). وترسل الطعون مباشرة من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون المعنية، مع الالتزام بقواعد الشكلية المذكورة في

<sup>1</sup> - المادة 74 ق إ ج "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73 و75 أعلاه في صحة مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20%....".

المادتين 73 و75 ق إ ج، وعلى لجان الطعن أن تصدر قراراتها بالقبول أو بالرفض صراحة ومشمولة بالتعليل خلال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إليها.

تبلغ آراء اللجان حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، وعلى هؤلاء الالتزام بتبليغ قراراتهم إلى المكلفين خلال شهر من انتهاء اجتماع اللجنة. إن مسؤولي هذه المصالح الجبائية غير ملزمين بآراء هذه اللجان فهي مجرد استشارة غير ملزمة لهم وفي حالة رفضهم لهذه الآراء يمكنهم تعليق تنفيذ رأي اللجنة وبلغ الشاكي بذلك وياشروا رفع الدعوى أمام القضاء (المحكمة الإدارية) ضد اللجنة خلال الشهرين المواليين لتاريخ استلام رأي اللجنة وليس ضد المكلف.

أما آجال النظر في الطعون فهي آجال موحدة ومحدد بأربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، ويكون رأي اللجنة بالقبول أو بالرفض صراحة مع التعليل وإن سكتت ولم تبد رأيها خلال هذه الآجال المذكورة فيعتبر رفضاً ضمناً للطعن.

في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضرية أن يلجأ إلى القضاء الإداري (المحكمة الإدارية) في أجل أقصاه أربعة أشهر (04) من تاريخ انقضاء أجل البت في الطعن. ونفس الآجال تطبق في حالة عدم رضا المكلف بقرار اللجنة.

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل، نستخلص أن الوعاء الجبائي هو موضوع الجباية اي النشاط الممارس والخاضع لفرض الضريبة، وتقوم المنازعة فيه كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو إخلالا في الإجراءات المتبعة أثناء إعدادها. وتدخل الشكوى الشاملة للحقوق أو الغرامات التي تكون قد ربطت من قبل المصالح الجبائية في حكم الطعن النزاعي، ويحتج المكلف بالضريبة فيها بغرض الحصول إما على استرداد أخطاء في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، وترفع هذه الشكوى ضمن أجالها أولا أمام المصلحة الجبائية المعنية (اختصاصا إقليميا ونوعيا)، كشرط جوهري أوجبه التشريع الجبائي.

وتتم الدراسة خلال الأجال المحددة لها، ثم يتلقى الشاكي (Le réclamant) قرار من الإدارة الجبائية مبني على معطيات قانونية وإدارية وهذا القرار يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو قبول كلي أو جزئي.

وفي حالة عدم رضی المكلف بقرار الإدارة الجبائية، عليه أن يختار بين اللجوء إلى لجنة الطعن المعنية أو المحكمة الإدارية، وإذا أختار الطعن أمام هذه الأخيرة لا يمكنه الرجوع إلى لجنة الطعن، باعتبار أن القضاء هو الفاصل ولا سلطة للفصل بعده، وآراء لجان الطعن لا تتمتع بالصبغة الإلزامية للإدارة الجبائية فهي مجرد استشارة غير ملزمة، ولهذا جل المكلفين يختارون اللجوء إلى القضاء.

## الفصل الثاني

منازعات الوعاء الجبائي بين  
المحكمة الإدارية ومجلس  
الدولة

## الفصل الثاني

### منازعات الوعاء الجبائي بين المحكمة الإدارية ومجلس الدولة

يمنح المشرع سبباً أخرى للمكلف بالضريبة عندما لا يرضى بقرار الإدارة الجبائية المتمثل في الرد على شكواه أو حتى في حالة السكوت ليتوجه إلى الجهة القضائية المختصة بالطعن في هذا القرار.

وتختص المحكمة الإدارية ابتدائياً، ومجلس الدولة كجهة استئناف بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم والحقوق سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من الإدارة الجبائية، وإن هذه الدعوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف وبالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه. وتخضع الدعوى الضريبية في إجراءاتها إلى قواعد القانون الخاص الواردة في قانون الإجراءات الجبائية كما تخضع أيضاً إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية. لذا نقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي أمام المحكمة الإدارية،

المبحث الثاني: الطعن في أحكام الدعاوى الضريبية أمام مجلس الدولة.

## المبحث الأول

### منازعات الوعاء الجبائي أمام المحكمة الإدارية

تعتبر المحكمة الإدارية<sup>1</sup> الجهة القضائية صاحبة الاختصاص والولاية العامة بالنظر والفصل في المنازعات والقضايا الإدارية في النظام القانوني الجزائري، والهدف من رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية هو العمل على إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد وعاء الضريبة أو حسابها أو الأخطاء الناتجة عن تطبيق القوانين الجبائية. و قد خص التشريع الجبائي الدعوى الضريبية بأحكام خاصة حددها في قانون الإجراءات الجبائية، إضافة الى الأحكام و الإجراءات العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لذا نستعرض الإجراءات العادية لرفع الدعوى الضريبية والتحقيق فيها (المطلب الأول) ثم اجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الضريبية (المطلب الثاني) و نتناول صدور الحكم في الدعوى الضريبية عن المحكمة الإدارية(المطلب الثالث).

#### المطلب الأول : الإجراءات العادية لرفع الدعوى الضريبية والتحقيق فيها

تخضع الدعوى الضريبية التي ترفع بشأن منازعات الوعاء الجبائي كغيرها من الدعاوي الى ضرورة اتباع الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري، سواء من حيث الجهة المختصة بنظرها و كذا شروط قبولها و عبء اثبات الإدعاء فيها وغيرها من اجراءات التحقيق المتبعة في هذا الشأن. و قبل استعراضنا كل هذا، سنتطرق لتعريف الدعوى الضريبية ( الفرع الأول) ثم شروط قبول الدعوى الضريبية امام المحكمة الإدارية (الفرع الثاني) و نتناول عبء الإثبات في الدعوى الضريبية( الفرع الثالث).

<sup>1</sup> - القانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998، متعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 37.

## الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية

الدعوى بصورة عامة هي وسيلة قانونية يتم اللجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية الحق. وبصورة خاصة تعرف الدعوى الضريبية بأنها كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها من طرف الإدارة الجبائية. وتعتبر الدعوى الضريبية الأهم والأكثر قيمة قانونية وقضائية تطبيقا وممارسة في مجال حماية فكرة دولة القانون ومبدأ الشرعية، وتخضع في إجراءاتها لقواعد قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتبدو أهمية الدعوى الضريبية باعتبارها الوسيلة القانونية لأصحاب الخصومة للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم كلما شعروا بضياعها سواء بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو عملية حسابها أو ربطها. والثابت علما وعملا أن المنازعة الضريبية تشمل النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ومن ميزاتنا أنها تخضع للمعيار العضوي، وفقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والمواد 800، 801، 803 و 810 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مثلها مثل منازعات الضرائب المباشرة في فرنسا.<sup>1</sup>

وتتميز العلاقة في الدعوى الضريبية بين طرفي المنازعة الجبائية بعدم توازن مرجعه امتيازات الإدارة الجبائية التي تسعى بها إلى تأكيد مبدأ سمو المصلحة العامة على المصالح الخاصة للمكلف بدفع الضريبة، وتمثل هذه الامتيازات في عدة جوانب منها حيازة المستندات والأوراق الإدارية وامتياز قرينة صحة قرارات الإدارة، إلى جانب امتياز المبادرة والتنفيذ المباشر.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - د. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 25-26.

<sup>2</sup> - أ. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري-الدعوى الضريبية، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو-الجزائر 2012، ص 26.

إن هذه الامتيازات تؤثر بالإيجاب لصالح الإدارة الجبائية بالنظر إلى غياب ما يقابلها من مركز المكلف بالضريبة الذي قد يقف أمام القاضي المقرر في التحقيق دون أي دليل يدعم دفعه ويبطل دفع الإدارة الجبائية. هذا فضلا عن الطبيعة القانونية لقراراتها باعتبار أن هذه القرارات هي التي تتحدد بها مراكز قانونية في مواجهة المكلفين المخاطبين بها دون أي اعتبارا لإرادتهم في اتخاذها أو تنفيذها وتبقى هذه القرارات مصدرا لجعلها طرفا ممتازا في الدعوى المرفوعة ولو كانت مدعى عليه، لاسيما في مرحلة التحقيق في المنازعة، إذ تقف الإدارة حيالها طرفا محتكرا لكل الأدلة التي تتطلبها عملية التحقيق والبت في الدعوى.<sup>1</sup> وفي هذا السياق ونظرا لمميزات المنازعة الجبائية فإنه تطبق بشأنها القوانين الخاصة المتمثلة في القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية علاوة على القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون المدني في حالة التسوية القضائية والقانون الجنائي وقانون الإجراءات الجزائية في حالة الغش الجبائي، وبوجود هذا التنوع في القواعد التي تحكم الدعوى الضريبية وإجراءات سيرها يتعين على كل من المكلف والقاضي مراعاتها وذلك ما يميز هذه الدعوى عن باقي الدعاوى الإدارية.

ويطرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعية تأسيس موضوعها. وتحدد سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية بقواعد الاختصاص ويكون ملزما ومقيدا بعناصر الدعوى، فلا يستطيع أن يحكم لمكلف بالضريبة أو على مكلف ليس طرفا في المنازعة الضريبية أو يقضي بشيء غير مطلوب منه، أو ان يحكم بأكثر مما طلب منه، وأن يلتزم بما يطلبه منه الخصوم وذلك أمر نابع من طبيعة ووظيفة القضاء.

<sup>1</sup> - أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 30.

## الفرع الثاني: شروط قبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

تتنوع شروط قبول الدعوى الضريبية، من شروط هدفها التصريح بوجود الحق في التقاضي شروط أخرى تخص صحة انعقاد الخصومة، وهي المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى الضريبية والتكليف بالحضور للجلسة وفقا لأحكام المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>، وهذا فضلا عن الأهلية والتمثيل القانوني للشخص المعنوي. كما نص عليها التشريع في المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإضافة الى المادتين 49 و 50 من القانون المدني. ووجود القرار المطعون فيه ضمن العريضة، شرط جوهري لقبول الدعوى شكلا، وإذا لم يتحصل المكلف بالضريبة عن القرار فبمسعاه الفردي قد يعلم بوجود هذا القرار<sup>2</sup> ويتحصل عليه وان كانت في الحقيقة تكفي مسألة العلم اليقيني أن تحققت. ويضاف إلى ذلك شرط التظلم الذي يقصد به الشكوى أمام الإدارة الجبائية<sup>3</sup>

وترفع الدعوى الضريبية فرديا أو جماعيا، ممن لم يرض بقرار الإدارة الجبائية، بموجب عريضة موقعة من صاحبها، وعند تقديمها من قبل وكيل، تطبق أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن أحكام هذه المادة أنه إذا قدمت من وكيل لا بد لهذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية معفية من حق الطابع ومن إجراءات التسجيل<sup>4</sup>.

وترفع الدعوى في آجال محددة، فليس لصاحب الحق مطلق الحرية في اختيار الموعد لعرض دعواه على القضاء أو الاستمرار فيها<sup>5</sup>. وقد حدد المشرع هذه الآجال بأربعة أشهر<sup>1</sup> ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الجبائية، حسب المادة

<sup>1</sup> - المادة 13 ق إ م إ "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ...".

<sup>2</sup> - د. عبد العزيز السيد الجوهري، القانون والقرار الإداري- في الفترة ما بين الإصدار والشهر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط. الثانية، بن عكنون-الجزائر 2005، ص 140.

<sup>3</sup> - أ. فاطمة بن السنوسي، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، دار مدني، الجزائر 2003، ص 20.

<sup>4</sup> - د. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 54.

<sup>5</sup> - أ. عبد الوهاب بوضرسة، الشروط العامة والخاصة لقبول الدعوى بين النظر والتطبيق، ط. الثانية، دار هومة، الجزائر 2006، ص 363.

829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. أما المادة 82 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت أحكامها على أربعة أشهر من تاريخ استلام القرار. وفي حالة عدم الرد عن الشكوى، فقد نصت على أربعة أشهر تحسب بعد الآجال التي نصت عليها المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

وتتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضاً صريحاً للوقائع وترفق بالقرار المعترض عليه، ولا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض على حصص ضريبية غير تلك الواردة في الشكوى أمام الإدارة الجبائية، ولكن يمكن له في حدود التخفيض الملتزم في البداية، أن يقدم طلبات جديدة، بشرط التعبير عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى. وتحرر عريضة افتتاح الدعوى على أوراق عادية، يشترط أن تكون ورقة مدموغة أي عليها طابع الدمغة الحامل للقيمة المالية المقدرة بـ 30 دج تحت طائلة عدم قبول العريضة.

وفي مضمون العريضة أوجبت المادة 15 من ق إ م إ توفر مجموعة من البيانات تحت طائلة عدم القبول شكلاً، وتتمثل في النقاط التالية:

أ- تحديد الجهة القضائية وهو عنصر متصل بالاختصاص النوعي والإقليمي، بحيث يقع على المدعي تحديد الجهة القضائية المختصة إقليمياً، ثم الجهة المختصة نوعياً بالدعوى.

ب- تعيين الخصوم والهدف منه منع الجهالة ودفع أي لبس بشأن أطراف الخصومة.

ج- تحديد موضوع الطلب القضائي، وهو وجوب ذكر المرغوب فيه من وراء رفع الدعوى، ولن يتأتى ذلك إلا

بتقديم عرض موجز عن الوقائع ينتهي بطلب أو طلبات محددة تدعمها الوسائل التي تم بموجبها تأسيس

<sup>1</sup> - المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 المؤرخ في 25 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية رقم 86.

<sup>2</sup> - المادة 76 الفقرة 2 " يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في اجل اربعة أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى. يحدد هذا الأجل بسنة أشهر مندا تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.....".

الدعوى، فالقضاء ليس مكانا لعرض وقائع قد لا تحتل وصفا قانونيا أو مجرد سرد لحقائق دون إظهار المراد من ورائها. ويعني ذلك تقديم المبررات القانونية كي لا تتحول العريضة إلى مجرد سرد عام لا يستند لأي أسس قانونية أو موقف اجتهاد قضائي مستقر عليه.

وتنص المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ترفع الدعوى أمام المحكمة بعريضة مكتوبة موقعة مؤرخة تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف).

وتقيد الدعوى الضريبية وفقا لأحكام المادتين 823 و824 من ق إ م إ أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وترقم حسب ترتيب ورودها ويقيد التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة، وبعد دفع الرسوم القضائية يسلم أمين الضبط إلى محامي المدعى وصلا يثبت إيداع العريضة ويتم سدادها وفقا لأحكام المادة 821 من ق إ م إ.<sup>1</sup> أما ميعاد التكليف بالحضور فقد حدد بعشرين يوما من تاريخ تسليم التكليف بالحضور إلى اليوم المعين لحضور أول جلسة، وثلاثة أشهر إذا كان الشخص المكلف بالحضور مقيما في الخارج.<sup>2</sup>

وترفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة إذا لم يرض بقرار الإدارة الجبائية، كما أجاز المشرع أيضا للإدارة الجبائية، أن تطعن ضد آراء لجان الطعن إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة أحكام القوانين الجبائية أو قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في غضون شهرين الموالية لتاريخ استلام رأي اللجنة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - د. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 64.

<sup>2</sup> - د. عبد الرحمان بربارة، مرجع سابق، ص 53.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 80 الفقرة 4 من ق اج.

والملاحظ من أحكام هذا الأخير أن لجان الطعن تصدر آراء غير ملزمة للإدارة الجبائية، ويمكن لهذه الأخيرة أن تصدر قرارات مخالفة لهذه الآراء، فإذا طعنت الإدارة الجبائية، فهذا الطعن يكون في قرار هي أصدرته، وفضلاً على هذا الطعن أمام القضاء لا يكون إلا في قرار إداري وليس في مجرد رأي غير ملزم.

وإذا طعن أحد مسؤولي الإدارة الجبائية حسب الحالة وطنياً كمدير المؤسسات الكبرى أو محلياً كمدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ضد المكلف بالضريبة فهذا يعد خطأ كما هو ثابت في قضية الحال، أن مدير الضرائب رفع طعنه ضد المكلف بالضريبة.

ويتضمن حيثيات قرار مجلس الدولة رقم 7440 بتاريخ 15 أبريل 2003، أن المدير الولائي للضرائب أساء توجيه الدعوى كونه وجه الدعوى ضد طرف غير مخاصم، وليست له صفة المدعى عليه لأن النزاع ينصب ويخص رأي لجنة الطعون الولائية، وبالتالي لم يكن صائباً في توجيه هذه الدعوى من طرف أجنبي عن رأي اللجنة.<sup>1</sup>

وفي نفس السياق قضى مجلس الدولة في قرار يحمل رقم 4399 صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، حيث أن المستأنف عليه تم إعفاؤه من دفع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة من طرف اللجنة الولائية للضرائب، حيث أن المدير الولائي للضرائب قدم طعناً أمام اللجنة الولائية ضد قرار لجنة الدائرة، وقد أيدت هذه اللجنة قرار لجنة الدائرة، وأن المدير الولائي المستأنف حالياً كان عضواً ضمن لجنة الولاية. حيث أن المستأنف عليه ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وأن مدير الضرائب للولاية من حقه الطعن في قرار اللجنة

<sup>1</sup> - أ. جمال سايس، مرجع سابق، ص 199 إلى 201.

وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة، وهذا ما يجعل دعواه موجهة توجيه غير صحيح، لهذه الأسباب يستوجب المصادقة على القرار المستأنف<sup>1</sup>.

وبمراعاتنا لأحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في: 1996/12/31 لسنة 1997، نجد أنها تنص: (عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة للقانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف بالضريبة بذلك).

إذا هذا النص حول للمدير الولائي بأن ينازع رأي لجنة الطعن إذا خالف صراحة نصا قانونيا بالرغم من أنه عضوا في اللجنة، وهنا يثار الإشكال حول إمكانية رئيس اللجنة في رفع دعوى قضائية ضد قرار المدير الولائي للضرائب، وذلك في رأي أن لجنة الطعن ليس لها الشخصية المعنوية والذمة المالية، وبالتالي ليس لها حق التقاضي.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: عبء الإثبات في الدعوى الضريبية

يعتبر مبدأ حياد القاضي في المادة المدنية نتيجة للطابع ألتهمي للإجراءات، في حين تتبع مبادرة القاضي الإداري في ميدان الإثبات من الطابع ألتحقيقي للإجراءات الإدارية.<sup>3</sup> والإثبات في المنازعات الضريبية يقوم أساسا على طبيعة الدعوى الضريبية التي تنشأ الخصومة فيها بين طرفين غير متكافئين، وهما الإدارة الجبائية المتميزة في مركزها القانوني بالسلطة العامة، والمكلف بالضريبة وستعرض إلى الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة (أولا)، ثم الحالات التي يقع فيها هذا العبء على الإدارة الجبائية (ثانيا).

<sup>1</sup> - أ. جمال سايس، نفس المرجع، ص 186-187.

<sup>2</sup> - د. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 50.

<sup>3</sup> - أ. لحسين آث ملويا بن شيخ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، ط. السادسة، الجزائر، 2009 ص 30.

## أولاً: الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة:

كما ذكرنا سابقاً أن الغرض من الشكوى هو تصحيح أخطاء مرتكبة في وعاء الضريبة أو إعادة النظر في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وبالتالي يمكننا أن نعدد بعض الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة وذلك كما يلي:

أ- إذا كان وعاء الضريبة محل نزاع قد تم تحديده وفقاً لتصريحات المكلف بالضريبة.

ب- إذا كان أساس الضريبة ناتج عن تصحيح لتصريحات المكلف شريطة تبليغ هذه التعديلات إلى المكلف.

ج- إذا حددت الأسس الضريبية وفقاً لإحدى أنواع الرقابة الجبائية التالية:

1. التحقيق المصوب<sup>1</sup>: وهو أن تقتصر عملية التحقيق الجبائي على سنة أو سنتين من النشاط فقط.
2. التحقيق في المحاسبة: ومن بين هاته التحقيقات الجبائية أيضاً التحقيق في المحاسبة التي نصت عليه المادة 20 من ق إ ج، ويكون بصورة أعمق وتفصيل أكثر ويتم بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابياً وتقبله المصلحة الجبائية أو في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة<sup>2</sup>.
3. مراقبة التصريحات: إن مراقبة التصريحات قد تنتج عنها أدلة ثبوتية غير تلك التي صرح بها المكلف، ويكون ذلك بعد دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والمعلومات وجميع المعطيات لموضوع الرقابة<sup>3</sup>. ويمكن أن تكون تصريحات المكلف غير مدعمة بوثائق ثبوتية، فتتم عملية التصحيح التلقائي لهذه التصريحات من طرف الإدارة

<sup>1</sup> - رسالة المديرية العامة للضرائب - نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، لسنة 2013، عدد 70.

<sup>2</sup> - المادة 20 من ق إ ج " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضريبية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ... "

<sup>3</sup> - أنظر المادتين 18 و19 ق إ ج.

الجبائية، وينتج على ذلك تعديل الأسس المصرح بها مما يستدعي من المصلحة الجبائية إصدار جدول يحمل حقوق وغرامات في حق المكلف بالضريبة.

4. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تنص المادة 21 الفقرة 01 على أنه (يمكن لأعوان الإدارة

الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي...) ويقصد من هذا النص أن هذا النوع من التحقيق يقع على الأشخاص الطبيعيين فقط في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية:

أ- إذا كانت الشكوى المقدمة من طرف المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة الجبائية دون الرجوع إلى تصريحات المكلف.

ب- حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة أن تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم للمكلف بالضريبة كل الأسباب التي أدت إلى رفض المحاسبة والأسانيد التي بنت عليها تقديراتها الجديدة.

ج- ويقع عبء الإثبات أيضا على الإدارة في حالة الإخضاع التلقائي (La Taxation d'office).

وبسبب حق الإدارة في ممارسة كل أنواع الرقابة الجبائية وإعلام المكلف بالضريبة بنتائجها، تبقى الإدارة تحتل في أغلب الحالات المركز الممتاز للمدعى عليه في القضية، إذ يجد المدعى نفسه، والذي تنصب على عاتقه الأعباء الأساسية للإثبات لدحض النتائج التي توصلت إليها الإدارة، بمثابة الشخص الأكثر غبنا. ويسمح تدخل

القاضي والذي يعطي للإجراء طابعه التحقيقي، بإعادة تحقيق المساواة في الدعوى<sup>1</sup>، لكن ما أثبت عمليا أن امتيازات الإدارة الجبائية المذكورة آنفا جعلت المكلف بالضريبة يقف أمام القضاء الإداري في مركز المدعي الذي يلقي عليه عبء إثبات دعواه، في الوقت الذي يبدو ذلك متعذرا بالنظر إلى تجريده من وسائل الإثبات المطلوبة في مركزه كمدعي، والتي تحوزها جهة الإدارة بناء على ما تحتكره من امتيازات<sup>2</sup>.

أما الإدارة الجبائية فتجد نفسها أمام القضاء الإداري طرف متميز و قرارها المتنازع فيه مدعما بقرينة الصحة، و ذلك ما يثقل كاهل المدعي في التحقيق للوصول إلى إبطال هذا القرار، سعيا نحو اقتضاء حقوقه من الإدارة المدعى عليها، خاصة و أنها تتمتع أيضا بامتياز المبادرة و التنفيذ المباشر، وما تضمنته أحكام المادتين 819 و 860 ق إ م إ بخصوص دعوى المكلف أو جواز طلب حضور أعوان الإدارة الجبائية لتقديم الإيضاحات حول القرار محل النزاع، فهذا يبقى شكليا فقط، ذلك لأن التطبيق القضائي لهذه النصوص القانونية يكون متعذرا أحيانا بسبب رفض الإدارة الانصياع لهذه الأوامر، فضلا عن تحفظ القضاء في ممارسة هذا الدور متأثرا بالمبدأ الفلسفي الذي يقتضي عدم جواز توجيه أوامر للإدارة، وإن كان قد ظهر في القضاء الإداري<sup>3</sup> في الجزائر ممارسة هذا الأداء في دور تحسيسي.

يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات

الملف وهذا الإجراء يمر على عدة مراحل هي:

- القائم بالمراجعة عون غير العون القائم بالتحقيق الأول.
- تتم هذه المراجعة بحضور المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه قانوناً.

<sup>1</sup> - أ. لحسين بن شيخ آث ملويا، مرجع سابق، ص 31.

<sup>2</sup> - أ. بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 35.

<sup>3</sup> - أ. بوزيد أغليس، نفس المرجع، ص 38.

- تتم مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

- يجرى العون المكلف بمراقبة التحقيق محضرا ييدي فيه راية ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي.

- يتولى مدير الضرائب بالولاية إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية ويرفقه باقتراحاته<sup>1</sup>.

الجدير بالملاحظة إن عدم المساواة في العلاقة بين أطراف النزاع المتمثل في تميز طرف الإدارة الجبائية أدى بالمشروع إلى خلق توازن اطمئن إليه المكلف بالضريبة وذلك ما جاء به قانون المالية لسنة 2008 حيث صرحت رسالة المديرية العامة للضرائب<sup>2</sup>، أن هذا القانون أدخل مرونة كبيرة على شروط قبول الشكاوى وشروط الطعن أمام اللجان وشروط الحصول على تأجيل قانوني للدفع إذا طلب المشتكي وذلك فيما يخص الحصص الجبائية المتنازع فيها مهما كان مصدر هذه التسويات. وفعلاً قد لوحظ هذا التخفيف في الشروط المذكورة والمثال على ذلك آجال حق رفع الشكاوى قد مددت من سنة إلى سنتين والظعن أمام اللجان قد مدد من شهرين إلى أربعة أشهر وقد تمت مراجعة نسبة التأجيل القانوني للدفع من 30% إلى 20%.

### المطلب الثاني : اجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الضريبية

استبعد المشروع وسائل وقواعد التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وجاء في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بإجراءات خاصة للتحقيق في المنازعة الضريبية، وبالنظر الى خصوصية مثل

<sup>1</sup> - أ. حسين طاهري، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> - رسالة المديرية العامة للضرائب-نشرة شهرية، سنة 2011، عدد 51.

هذا النوع من المنازعات القضائية وتطلبها لإجراءات من نوع خاص لتتكيف وطبيعتها المتميزة، نتعرض للتحقيق الإضافي (الفرع الأول) ثم مراجعة التحقيق (الفرع الثاني) وبتناول اللجوء الى الخبرة القضائية (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: التحقيق الإضافي

يتميز التحقيق الإضافي بطابعه الإلزامي في المنازعة الضريبية كلما وجدت حالاته القانونية. ولقد أظهر المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يبرز به طرفي الدعوى خلال السير فيها وقبل صدور الحكم، فإذا تبين للقاضي المقرر تمسك الطرفين بنفس الدفوع والطلبات التي تقدم عليها التحقيق فإن له إنهاء التحقيق وتحديد نتائجه التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم في النزاع، لكن إذا لاحظ استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق، فإن ذلك يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمته، وسنوضح في نقطتين إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة وكذا إثارة الإدارة الجبائية لوسائل جديدة في الدعوى.

#### أولاً: إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى

تظهر خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، من خلال توافق نص المادة 85-2 من ق إ ج مع مقتضى المادتين 75 و 863 من ق إ م ج في اللجوء إلى تدابير التحقيق، حيث يستفاد من النص الأول تقييد المشرع لسلطات القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إلى درجة سلب سلطته التقديرية في القضاء به من عدمه، عندما يتعلق الأمر بوسائل جديدة أثارها المكلف بدفع الضريبة، خلافا لما استقر عليه العمل القضائي بموجب المادتين 75 و 863 المذكورتين أعلاه عند التحقيق في المنازعات الإدارية عموما، إذ اقتضى المشرع فيهما مبدأ خضوع اللجوء إلى أي إجراء من إجراءات التحقيق، التي يسمح بها القانون لسلطة القاضي التقديرية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أ. بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 193.

ويفهم من هذا التحقيق الإضافي أن له طابع إلزامي فكلما ظهرت وسائل جديدة قبل الحكم في الدعوى، أصبح وجوباً على القاضي اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق وذلك إجراء إيجابي بحيث تتمكن المحكمة من الإلمام بكافة الوقائع المتعلقة بالنزاع المعروض عليها.

### ثانياً: إثارة الإدارة الجبائية لوسائل جديدة في الدعوى

يتم اتخاذ تدابير التحقيق الإضافي بعد التحقيق الأول المباشر من جراء إبداء المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى عندما تنذرع الإدارة الجبائية بوسائل أخرى جديدة لم يحصل عليها علم المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة تقتضي إجراءات التحقيق القضائي ضرورة إخطار المكلف بالضريبة بالوقائع والأسباب المثارة من الإدارة الجبائية حتى يعلم بها ويتمكن من إبداء دفعه بشأنها.

ثم يودع المكلف وسائل جديدة لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية و تطلع عليها الإدارة الجبائية بنفس الإجراء ثم تبدي دفعها جديدة، و يعاد الملف الى أمانة الضبط و يحاط المكلف بهذه الدفع الجديدة التي أبدتها الإدارة الجبائية، و هكذا يتخلى أحد الطرفين على عرض دفع جديدة و هذا كله تسهيلاً لعملية البت في المنازعات و الفصل في القضايا، حقيقة أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف عملية تجعل الإجراءات تطول و تبطئ صدور الحكم، لكن لا ننسى من ناحية أخرى، بأنها الطريقة المثلى للوصول الى أحكام دقيقة و إعطاء كل ذي حق حقه<sup>1</sup>. وهكذا يفهم من تنفيذ تدابير التحقيق الإضافي، أن عملية تبادل المذكرات هي محاولة أراد بها المشرع الجزائري كفالة التوازن بين طرفي النزاع، بتمكين كل طرف من التعقيب على وسائل خصمه والمطالبة بتعميق البحث في مدى صحة هذه الوسائل.

<sup>1</sup> - د. حسين فرجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 91-92.

### الفرع الثاني: مراجعة التحقيق

يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات إذا ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف<sup>1</sup>. تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق، وتتم هذه العملية على يد أحد أعوان الإدارة الجبائية غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وهذا بحضور المكلف أو وكيله، وفي الحالات المذكورة في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ويجزر العون الذي أسندت له مهمة مراجعة التحقيق محضرا ويضمنه ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه، ثم يسلم الملف إلى مسؤول الإدارة الجبائية.

إن المشرع الذي ألزم المحكمة الإدارية بإجراء التحقيق الإضافي في المنازعة الجبائية عند إبداء الأطراف لوسائل جديدة في الدعوى، قد حولها سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق، ولم يقيدتها في ذلك بحالات محددة، إذ أطلق سلطتها لتقدير مدى الحاجة إلى مراجعة التحقيق حسب النتائج التي يسفر عليها التحقيق الإضافي، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى<sup>3</sup>.

وهدف المشرع في هذا الإجراء خلق توازن بين أطراف النزاع، وتخفيف عبء الإثبات على المكلف المجرد من أي امتياز أمام القضاء الإداري مقابل امتياز السلطة العامة الذي تتمتع به الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> - أ. حسين طاهري، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> - المادة 76 ق إ ج " يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة، ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جدية بالقبول نهائيا ... "

<sup>3</sup> - أ. بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 224.

### الفرع الثالث : اللجوء الى الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية

تعتبر الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، حيث تختار أشخاص مؤهلين ومسجلين في قوائم الخبراء القضائيين وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 310-95 المؤرخ في 10 أكتوبر سنة 1995. وقد نظم قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية، وأجاز للمحكمة الإدارية أن تأمر بالخبرة وذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب من أطراف النزاع.

وتدور فكرة الخبرة حول محور واحد وهو استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها، والمنازعات الجبائية تعتبر إحدى هذه المسائل التي تتطلب تدخل الخبرة، فكثيرا ما يجد القاضي الناظر في الدعوى الضريبية نفسه عاجزا عن الفصل في النزاع المطروح أمامه بعد استنفاد كل إجراءات التحقيق وذلك بسبب تميز المنازعة الجبائية بتعقيدات تقنية وحسابية خارجة عن إطار التكوين القانوني للقاضي، ومتجاوزة لحدود معرفته العامة، وسنستعرض تعيين الخبير الجبائي (اولا) ثم نتطرق لإعداد تقرير الخبرة وإيداعه في أمانة ضبط المحكمة الإدارية (ثانيا).

#### اولا: تعيين الخبير

إن القضايا الجبائية تتميز بطبيعة معقدة وذلك بسبب تعدد الضرائب والرسوم والحقوق وطرق حسابها وسرعة تغير نصوصها والقواعد التي تحكمها.<sup>1</sup> وتنص المادة 86 من ق أ ج (تمم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك). وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، ويمكن للأطراف رد خبير من الخبراء، وذلك يقتضي ذكر الأسباب التي تبرز

<sup>1</sup> - P. Yahia Denideni, Études de droit fiscal Algérien, Dar EL-Khaldounia Alger 2013, p 89.

الاعتراض على قيامه بالمهمة التي أنيطت به<sup>1</sup>، وفي حالة إذا ما رفض الخبير المهمة الموكلة له أو لم يؤديها، يعين خبير بدلا منه.

ويبدأ الخبير مهمته، فيخبر الأطراف برسالة موصى عليها، باليوم والمكان والساعة التي يجتمعون فيها للشروع في تنفيذ المهمة المنوطة به<sup>2</sup>. وأجازت أحكام قانون الإجراءات الجبائية حضور رئيس لجنة الطعن للدائرة<sup>3</sup>.

يؤدي الخبير القضائي عمله التقني بكل حرية مستعملا الطريقة العلمية التي يراها مناسبة وفعالة إنهاء النزاع المطروح على القاضي<sup>4</sup>. فيتولى الخبير فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة ويستند الخبير في عمله إلى القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية<sup>5</sup>، وله أن يستمع لأقوال المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية إذا رأى ذلك مفيدا.

### ثانيا: اعداد تقرير الخبرة

إن المشرع الجزائري اخضع تقرير الخبرة لسلطة القاضي واعتبره عبارة عن استشارة غير ملزمة للمحكمة يمكن استبعاد نتائجه في الحكم مع شرط التسيب، وذلك ما تؤيده المادة 144 ق إ م إ. وعلى هذا الأساس يمكن للقاضي أن يختار الفنيين لإيقاع خبرة فنية وهو يتمتع بكامل الحرية لا يمكن الطعن في اختياره، إذا كانت لا تتوفر في الخبير الذي وقع الاختيار عليه شروط النزاهة والاستقلال عن تأثير أي جهة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - أ. محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2007، ص 63.

<sup>2</sup> - أ. محمود توفيق اسكندر، نفس المرجع، ص 62.

<sup>3</sup> - المادة 7.86 ق إ ج " يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي و / أو ممثلهم وإذا اقتضى الامر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ... "

<sup>4</sup> - أ. نصر الدين هنوني، نعيمة تراكي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة ط الثانية، الجزائر 2009، ص 79.

<sup>5</sup> - أ. حسين طاهري، مرجع سابق، ص 29.

<sup>6</sup> - أ. محمود توفيق اسكندر، مرجع سابق، ص 144.

وتنص المادة 86 الفقرة 7 المقطع 2 من ق إ ج (يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبير أو الخبراء حسب الحالة بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة)، والسؤال الذي يطرح في هذا المقام ويشير حافظتنا، ما جدوى تقرير عون الإدارة الجبائية الخاضع لسلطة رئيسه وبالتالي تقريره لا يمكن أن يكون لصالح المكلف بالضريبة؟ والأصح أن يعدل هذا الإجراء في إطار توازن مراكز الأطراف أمام المحكمة الإدارية أما أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup> فلا تنص إطلاقاً على محضر عون الإدارة الجبائية.

بعد إتمام المهمة يودع الخبير محضر الخبرة لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية للاطلاع عليه في أجل عشرين يوماً، ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى أمانة الضبط في شكل تقرير ويقوم أمين الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي بخصوصها ملاحظاته، غير أنه وفي جميع الحالات إذا رأت المحكمة الإدارية بأن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة فإن لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.<sup>2</sup>

وفي قرار مجلس الدولة يحمل رقم 5722 بتاريخ 15 أكتوبر 2002، وملخص القضية: أن مقاول في التجارة الحديدية بتلمسان استأنف أمام مجلس الدولة في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء تلمسان ضد إدارة الضرائب، ومن الحثيات أن الخبير لم يطلع على الملف الجبائي، فقضى مجلس الدولة قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير آخر، وكلفه بنفس المهمة المحددة.<sup>3</sup> وذلك ما يمثل الرقابة على أعمال الخبير سواء كان القاضي أو أطراف المنازعة الجبائية.

<sup>1</sup> - انظر المادة 125 وما يليها من ق إ م إ.

<sup>2</sup> - أ. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 83.

<sup>3</sup> - أ. جمال سايس، مرجع سابق، ص 240-241.

ومن المسلم به كما يرى الدكتور محمد بيومي أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة إطلاقاً فلها أن تأخذ به،<sup>1</sup> وإن إجراء الخبرة ليس أمراً إلزامياً، فهو إجراء اختياري ويتميز بطبيعة نسبية، فالخبير لا تمنح له صلاحيات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتحول هذه المهمة إلى منح الخبير صلاحيات القاضي الإداري خصوصاً في المسائل القانونية باعتبار أن عمل الخبير عنصر من عناصر الإثبات الذي ينقسم في تقدير بعض المشرعين إلى نوعين: الأول يخص الإثبات المباشر، أما الثاني فيخص الإثبات غير المباشر، والذي يهمنا الإثبات المباشر، الذي يتحقق عندما يكون اعتقاد القاضي بإدارته للوقائع ذاتها بنفسه.

### المطلب الثالث: صدور الحكم عن المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية

بعد القيام بجميع اجراءات البحث والتحقيق في الدعوى الضريبية، وبعد فحص القاضي الإداري لملف القضية والتأكد من سلامة الحجج والأدلة والمستندات المقدمة من طرفي النزاع، الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. فإنه يصل الى اصدار حكمه في موضوع النزاع. وبهذا سنتعرض الى كيفية صدور الحكم في الدعوى الضريبية (الفرع الأول)، ثم نتعرض الى طبيعة احكام المحكمة الإدارية الصادرة في الدعوى الضريبية(الفرع الثاني).

### الفرع الأول: كيفية صدور الحكم عن المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية

تقضي المادة 2 فقرة 1 من القانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998، متعلق بالمحاكم الإدارية، بخضوع هذه الأخيرة في عملها لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>2</sup>. وتفصل المحكمة الإدارية في القضايا المطروحة عليها بقرارات قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة طبقاً للقانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق

<sup>1</sup> - د. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 99.

<sup>2</sup> - أ. سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، دار بلقيس، الدار البيضاء-الجزائر 2014، ص 71.

باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم عمله<sup>1</sup>. وتصدر أحكام وقرارات جهات القضاء الإداري في المادة الإدارية بأغلبية الأصوات وذلك ما يؤكد طابع القضاء الجماعي وهو ما يشكل مظهر من مظاهر تمييز المنازعة الإدارية عن الخصومة المدنية على مستوى جهة القضاء الابتدائي<sup>2</sup>. ويتم الحكم في الدعوى الإدارية ضمن نفس الشروط التي يتم بها الفصل في الأحكام بنفس الإجراءات<sup>3</sup>، وعموما هذه الإجراءات القانونية تعزز ضمانات أطراف النزاع. ولصحة أحكام المحكمة الإدارية، يجب أن تتشكل وفقا لما جاء في المادة الثالثة من القانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998، متعلق بالمحاكم الإدارية، وطبقاً لما نصت عليه أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري في المواد من 3 إلى 6 وذلك كمايلي:

- ثلاثة (3) قضاة على الأقل من بينهم رئيس ومساعدان برتبة مستشار.
- محافظ الدولة يتولى النيابة العامة.
- كاتب ضبط<sup>4</sup>.
- يعتبر الحكم الإداري النهائية الطبيعية للمنازعة الإدارية، فكل منازعة لا بد أن تنتهي بحكم يتعلق بموضوع النزاع المعروض على المحكمة الإدارية<sup>5</sup>.
- وعلى المحكمة علنية النطق بالحكم في جلسة طبقاً لأحكام المادة 144 من الدستور، وتطبيق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 ق إ م إ. ومنها صدور الحكم الفاصل بأغلبية الأصوات ويكون النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق وأن يبلغ للخصوم حسب ما نصت عليها المادة 271

<sup>1</sup> - د. محمد الصغير بعللي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة - الجزائر 2005، ص 220.

<sup>2</sup> - د. عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، جسر للنشر والتوزيع، ط. الثانية، الجزائر 2008، ص 129.

<sup>3</sup> - د. مسعود شيهوب، مرجع سابق، ص 387.

<sup>4</sup> - القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 متعلق بالمحاكم الادارية.

<sup>5</sup> - د. عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 129.

ق إم إ . وتنص المادة 273 من ق إم إ ( يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية). وبعد أن يسجل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية بمجرد طلبها، فالنسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية وتسلم موقعة من طرف كاتب الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة التنفيذ أو الطعن.

إن الهرم القضائي الإداري يحتوي على مستويين المحاكم الإدارية ومجلس الدولة<sup>1</sup>. ولهذا تكون أحكام المحكمة الإدارية أحكام أول درجة يجوز الطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

### الفرع الثاني: طبيعة أحكام المحكمة الإدارية الصادرة في الدعوى الضريبية:

قبل تعديل المادة 498 ق ض غ م كانت أحكام المحكمة الإدارية تصدر بشأن الضرائب غير المباشرة أحكام نهائية لا تقبل الاستئناف لكنها قابلة للطعن بالنقض<sup>2</sup>. ويعد التعديل الذي تم في قانون الضرائب غير المباشرة، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009، أصبحت كل أحكام المحكمة الإدارية الصادرة بخصوص منازعات الوعاء الجبائي هي أحكام ابتدائية قابلة للاستئناف والمعارضة، وهو حال غالبية الأحكام الصادرة في إطار المنازعات الخاضعة للقانون الخاص. إن الطعن في هذه الأحكام لا يترتب آثار في موضوع التحصيل، أي لا يوقف تحصيل الضرائب والرسوم المحتج عليها وعلى العكس تبقى هذه المستحقات الجبائية قائمة إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي<sup>3</sup>. والحكم النهائي هو الحكم الذي يصدر في الدرجة الأخيرة، ويكون ذلك في حالة صدوره في الدرجة الثانية، أو صدوره في الدرجة الأولى وانقضاء الميعاد المقرر لتقديمه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - د. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007، ص 223.

<sup>2</sup> - انظر المادة 43 ق م لسنة 2009 المؤرخ في 31 ديسمبر 2009، الجريدة الرسمية عدد 74.

<sup>3</sup> - المادة 82-3 من ق إ ج.

<sup>4</sup> - أ. محمد أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الثالثة، الجزائر، ص 288 و 289.

## المبحث الثاني

### الطعن في أحكام الدعاوى الضريبية أمام مجلس الدولة

إن طرق الطعن ضمانات من ضمانات تحقيق العدالة، بحيث لم يكتفي المشرع بجعل القضاء في متناول الجميع وكذا إجراءات التقاضي سواء أمام القضاء العادي أو القضاء الإداري، بل جعل حق التقاضي على درجتين وأعطى للمحكمة العليا ومجلس الدولة حق رقابة مدى تطبيق القانون من قبل قضاة المحاكم والمجالس القضائية، وحتى أنه أعطى للمتقاضي حق المطالبة بالتماس إعادة النظر وحق الاعتراض على أحكام المحاكم وقرارات المجالس.

إن ضمانات طرق الطعن تمنح المتقاضي فرصة المراجعة أو التعديل لأوامر أو أحكام يعتقد أنها غير منصفة وأجحفت في حقه، فقد يخطئ قاضي الدرجة الأولى في تقدير الوقائع أو تطبيق القانون وقد يبني حكمه على وثائق أو أسانيد غير صحيحة وقد يحكم بما لم يطلب منه .

للتعرف على كيفية الطعن في الأحكام الصادرة في الدعاوى الجبائية عن المحكمة الإدارية، سنستعرض طرق الطعن العادية في أحكام الدعاوى الضريبية (المطلب الأول) ثم طرق الطعن غير العادية في أحكام الدعاوى الضريبية (المطلب الثاني) وبتناول طبيعة القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المجال الجبائي (المطلب الثالث).

### المطلب الأول : طرق الطعن العادية في أحكام الدعاوى الضريبية

نتناول في هذا المطلب طرق الطعن العادية في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في الدعاوى الضريبية وهي الاستئناف والمعارضة، وهما طريقان يلجأ إليهما المكلف بالضريبة بحيث يكون الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي، أما المعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية التي أصدرت الحكم غيابيا، وستعرض إلى الطعن بالاستئناف (الفرع الأول) ثم نتناول موضوع المعارضة (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الطعن بالاستئناف في احكام الدعاوى الضريبية

الاستئناف هو أحد الطرق العادية للطعن في الأحكام القضائية، يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر من المحكمة الإدارية ويتم مباشرة أمام الدرجة الثانية من درجات التقاضي<sup>1</sup>. ومن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية (المواد من 949 إلى 952) أنه يجوز لكل أطراف الخصومة رفع استئنافا ضد الحكم. ويجوز الاستئناف الفرعي حتى في حالة سقوط الحق في رفع الاستئناف الأصلي، وإذا كان هذا الأخير غير مقبول فلا يقبل الاستئناف الفرعي. وإذا تم التنازل عن الاستئناف الأصلي لا يقبل التنازل الفرعي، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة ولا يكون إلا في الأحكام الفاصلة في موضوع الدعوى. إن الاستئناف لا يرتب أثر موقف وإنما يرتب أثر ناقل للنزاع برمته إلى قاضي الاستئناف للفصل فيه<sup>2</sup>، وهذا ما تضمنته المادة 908 ق إ م إ.

### الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة في احكام الدعاوى الضريبية

تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيايبا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة وترفع خلال شهر (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي<sup>3</sup>، وذلك ما نصت عليه المادتين 953 و 954 ق إ م إ. إن الحكم المطعون فيه بالمعارضة لا ينفذ ولا تعطي له الحجية إلا بعد فوات أجل المعارضة أو تم الفصل في دعوى المعارضة، وفي هذا الاتجاه تنص المادة 955 ق إ م إ (للمعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك). وما يلاحظ في هذه المواد من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إنه لم ينص المشرع على أن في حالة المعارضة يصبح الحكم المعارض فيه كأن لم يكن كما هو الحال في القضاء العادي (م 327 ق إ م إ).

<sup>1</sup> - يوسف دلانده، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، دار هومة، الجزائر 2009، ص 33.

<sup>2</sup> - أ. حسين طاهري، مرجع سابق، ص 105.

<sup>3</sup> - أ. حسين طاهري، نفس المرجع، ص 105.

### المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية في احكام وقرارات الدعاوى الضريبية

تنص المادة 903 ق إ م إ على أنه يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة

في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية، يختص مجلس الدولة كذلك في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاص).  
بموجب نصوص خاص).

يفهم من هذا النص في الحالة الأولى أن الطعن بالنقض يمارس ضد القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية، وهي تلك الأحكام الصادرة بالدرجة الأولى كآخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية. أما في الحالة الثانية وهي حالة اختصاص مجلس الدولة للفصل كجهة نقض بموجب نصوص خاصة فهي نزاعات الانتخابات وفقا لقانون الانتخابات رقم 97-07 الصادر في 06 مارس 1997، الجريدة الرسمية عدد 12، المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 12-01 مؤرخ في 18 جانفي 2012. وكذلك الطعن بالنقض في القرارات الصادرة عن اللجنة الوطنية لمجلس المحامين... إلخ. وستتناول دراسة الطعن بالنقض (الفرع الأول) واعتراض الغير الخارج عن الخصومة (الفرع الثاني) ثم دعوى تصحيح الأخطاء المادية (الفرع الثالث) ونستعرض التماس إعادة النظر (الفرع الرابع).

### الفرع الأول: الطعن بالنقض

بالنظر إلى المادة 903 ق إ م إ، نجد أن مجلس الدولة يختص بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية ويختص أيضا في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة.

انطلاقا من هذا النص، يتبين أن مجلس الدولة يختص بالنظر في الطعون بالنقض المرفوعة ضد الأحكام الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية والقرارات الصادرة عن بعض الجهات القضائية الإدارية المختصة كمجلس المحاسبة وذلك بحكم الرقابة التي يمارسها عليه، أما الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة، فهي على سبيل المثال

الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في موضوع المنازعات الانتخابية طبقاً للقانون العضوي رقم 12-01 المؤرخ في 12 جانفي 2012 متعلق بقانون الانتخابات.

وعليه يمكننا القول بمراعاة القانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011 المعدل للقانون العضوي رقم 98-01، المتعلق بمجلس الدولة، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 03 أوت 2011. أن مجلس الدولة يختص في الطعن بالنقض في القرارات الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية والقرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة. أما عن القرارات الصادرة عنه والتي تكتسي طابع نهائي مطلق لا يجوز الطعن فيها إلا عن طريق التماس إعادة النظر أو تصحيح الخطأ المادي<sup>1</sup>. والطعن بالنقض لا يبيح إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التي حددتها المادة 358 ق إ م إ وبتمام شروط قبوله وهي كما هو الشأن بالنسبة للطعن بالاستئناف شروط يجب أن تتوفر في الطاعن ومحل الطعن والشكل والإجراءات والميعاد، أما دعوى منازعات الوعاء الجبائي فلا تقبل الطعن بالنقض وفقاً للمادتين 90 و 91 ق إ ج. وفي المادة 909 ق إ م إ نجد انعدام الأثر الموقوف له لاستثناء إمكانية وقف تنفيذه إذا وجدت دعوى تزوير فرعية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يهدف اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع بحيث يفصل فيها من جديد بخصوص الوقائع والقانون وذلك لدى الجهة مصدرة هذا الحكم أو القرار. وتنص المادة 962 ق إ م إ "يجري تحقيق في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بنفس الأشكال المتعلقة بالعريضة المنصوص عليها في المادة 815 وما يليها من هذا القانون.

<sup>1</sup> - أ. سعيد بوعلوي، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> - أ. هوام الشبيخة، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة - طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2009، ص 116.

### الفرع الثالث: التماس إعادة النظر

تنص المادة 966 ق إ م إ على أنه (لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة).

وعليه لا يدخل في مجال التماس إعادة النظر الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والأوامر القضائية الصادرة عن مجلس الدولة. وتنص المادة 968 من ق إ م إ على أنه (يحدد اجل الطعن بالتماس إعادة النظر بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم).

### الفرع الرابع: دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير

دعوى تصحيح الأخطاء المادية تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي شاب الحكم المراد تصحيحه، أما دعوى تفسير الأحكام فالهدف من ورائها توضيح أو تحديد مدلول الحكم وستعرض إلى دعوى تصحيح الأخطاء المادية (أولاً) ثم نتناول دعوى تفسير الأحكام (ثانياً).

#### أولاً: دعوى تصحيح الأخطاء المادية

يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها، غير أن تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق والتزامات الأطراف، هكذا نصت المادة 287 ق إ م إ. ويجوز تصحيح الحكم بطلب من الأطراف عن طريق رفع دعوى، كما يمكن للنيابة طلب التصحيح أيضاً حتى ولو حاز الحكم على قوة الشيء المقضي به.

## ثانيا: دعوى تفسير الأحكام

الغرض من دعوى تفسير الأحكام هو توضيح مدلول الحكم أو تحديد مضمونه تحديداً دقيقاً وذلك يكون عن طريق عريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة بينهم توجه إلى الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة) ويمكن تصحيحه أيضاً لدى الجهة القضائية القائم الطعن أمامها، ويفصل في الدعوى طبقاً لأحكام المادة 285 ق إ م إ.

## المطلب الثالث : الطبيعة القانونية للقرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المجال الجبائي

كما سبق القول الطعن في أحكام المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية لا يكون إلا بالاستئناف أمام مجلس الدولة، باعتباره جهة استئناف وفقاً للمادتين 90 و 91 ق إ ج. وعند صدور القرار من هذه الدرجة الأخيرة للقضاء الإداري، يكون قراراً نهائياً يقبل الطعن بكل الطرق غير العادية باستثناء الطعن بالنقض، لأنها لا توجد هيئة قضائية أعلى منها، ولذا لا يمكن لمجلس الدولة الفصل بطريق الطعن بالنقض في قرار صادر عنه. وبخصوص الطعن بالطرق غير العادية يرى الدكتور عبد الرحمان بربارة أنها ثلاثة طرق غير عادية فقط وهي الطعن بالنقض، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر إما دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير فهي لا تشكل طريق غير عادي للطعن، وذلك لعدة أسباب منها ما جاء في المادة 313 ق إ م إ.

إن قرارات مجلس الدولة تصدر حائزة لقوة الشيء به، وتصبح باتة إذا لم يطعن فيها خلال الآجال المحددة في المادتين 968 و 384 ق إ م إ وهما على التوالي تخصان دعوى التماس إعادة النظر المحددة لشهرين (02) ودعوى اعتراض الغير الخارج عن الخصومة المحددة آجالها بخمسة عشر (15) سنة من تاريخ صدور الحكم أو شهرين (02)

من تاريخ تبليغه. وفي هذا السياق قد أجاز القانون الجزائري لكل شخص له مصلحة ولم يكن طرفاً ولا ممثلاً في الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إذا ألحق الحكم ضرراً به<sup>1</sup>.

وبشأن الآثار التي ترتبها هذه القرارات فتكون نافذة في حق المخاطبين بها، أما تنفيذ الأحكام والقرارات الخاصة بالدعوى الضريبية، فلا وجود لصعوبات تذكر بالنسبة للتنفيذ ضد الإدارة الجبائية لأن هذه الأخيرة في موضع الخضوع والامتثال للقانون عامة والأحكام والقرارات القضائية خاصة. أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة المخاطبين بهذه الأحكام أو القرارات بخصوص التنفيذ الجبري عند غياب التنفيذ الاختياري يرجع القضاء إلى تطبيق القانون العام، المادة 609 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>1</sup> - د. نبيل صقر، الوسيط في شرح ق إ م إ، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2009، ص 370.

## خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا لهذا الفصل أن التطور المستمر الذي يلازم التشريع الجبائي في القوانين الجبائية وإجراءاتها النزاعية التي تخضع إلى قواعد وأحكام غير تلك المعتادة والمألوفة في القانون العام هو سعي لمحاولة التوازن بين أطراف النزاع الجبائي القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

وما يلاحظ أيضا في المرحلة القضائية، أن القاضي منحه المشرع سلطات واسعة في التحقيق مستعملا مختلف طرق الإثبات من أجل بناء قناعته للحكم في المنازعة - ورقابة القاضي تبقى دائما مرافقة لقرارات الإدارة الجبائية رغم ما يعترضه من صعوبات لكونه يعمل تحت ضوء تشريعين مختلفين الأول القوانين الجبائية، أما الثاني فهو قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فضلا على وتيرة السرعة في تغيير القواعد والإجراءات المتعلقة بالتقدمات الاقتصادية والاجتماعية التي لا تعرف استقرارا أو ثباتا ولو نسبيا، وذلك بواسطة قوانين المالية المتعاقبة.

والملاحظ بخصوص لجان الطعن أنها تصدر آراء غير ملزمة للإدارة الجبائية، ويمكن لهذه الأخيرة أن تصدر قرارات مخالفة لهذه الآراء، فإذا طعنت الإدارة فهذا الطعن محله قرار هي أصدرته، وفضلا على هذا، الطعن أمام القضاء لا يكون إلا في قرار وليس مجرد رأي غير ملزم، وإذا تم طعن الإدارة الجبائية أمام المحكمة الإدارية ضد المكلف بالضريبة فهذا يعد خطأ شكلي لعدم توفر شرط الصفة في المكلف بالضريبة كما ثبت في عدة قرارات لمجلس الدولة.

خاتمة

## خاتمة

بعد استعراضنا لكل ما سبق نخلص الى نتيجة هامة مفادها، أن المشرع منح سبلا عديدة للمكلف بالضريبة ليدافع بها عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية، بدءا من تقديم شكواه أمام الإدارة الجبائية المصادقة على جدول الضريبة والمختصة إقليميا والظعن فيه أمام لجان الظعن وأخيرا إمكانية رفع دعواه أمام القاضي الإداري.

وما رأيناه في تفاصيل الدراسة أن التشريع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية قد مكن المكلف بالضريبة في حالة استلامه إشعار الضريبة وعدم قبوله مبالغها المحددة من الإدارة الجبائية من الالتجاء إلى تقديم شكوى حسب الحالة لكل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، لاستصدار قرار صريح بشأن النزاع، قبل اللجوء إلى لجان الظعن أو القضاء الإداري، لأن إجراء الشكوى هو شرط جوهري لقبول الظعن سواء أمام لجان الظعن أو المحكمة الإدارية، وغيابه عيب شكلي يؤدي إلى عدم قبول الظعن.

إن مزايا الالتجاء إلى هذه المرحلة الإدارية هي إعطاء فرصة للإدارة الجبائية لمراجعة نفسها وتدارك الأخطاء ومن ثم العدول عنها حتى يتم تخفيف العبء عن الجهات القضائية المختصة، وكذلك توفير الوقت والمصاريف التي يتحملها المكلف بالضريبة الطاعن في قرار الإدارة الجبائية.

وما لاحظناه بخصوص هذه اللجان أن اختصاصها النوعي محدد بمادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط. أما الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل و الطابع، فيتم اللجوء بها إلى القضاء مباشرة بعد الشكوى. و أن نتائج أشغال هذه اللجان. هي مجرد رأي استشاري غير ملزم للإدارة الجبائية، و مع ذلك التشريع أجاز لهذه الأخيرة الظعن في هذه الآراء عندما تكون غير مؤسسة أو مخالفة للقانون.

وفي رأينا يفترض توسيع اختصاصات هذه اللجان حتى تقوم بالدور المنوط بها وإضفاء الصفة الإلزامية للقرارات الصادرة عنها ومنحها صفة التقاضي حتى تتمكن من حل الكثير من المنازعات الجبائية وحماية قراراتها أمام الإدارة الجبائية قضائياً.

ومما لا شك فيه أن إعادة النظر في النصوص المنظمة لتكوين لجان الطعن وهيكلتها وصلاحياتها يوفر تكافؤ حظوظ وفرص لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، كأن تكون لها صلاحيات التحقيق والاستعانة بالخبرة قبل اتخاذ القرار.

وكما تبينت لنا حقيقة المركز القانوني للمكلف بالضريبة في ظل القواعد العامة وقانون الإجراءات الجبائية، حيث ينظم سير تدابير التحقيق في المنازعة الجبائية أمام القاضي الإداري، فقد ظهر إخفاق المشرع في كثير من مواضع هذه الدراسة نحو ضمان التوازن المفترض بين طرفي المنازعة سواء في مواجهة امتيازات الإدارة الجبائية المتمثلة في السلطة العامة أو في صياغة قواعد سير الإثبات التي تعرف خصوصيتها في الدعوى الضريبية لوجود علاقة سابقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، مما أدى إلى تطبيق مبدأ تحميل عبء الإثبات على عاتق المدعي بمجموده دون تلطيف وفق ما تعرفه المنازعات الإدارية عموماً، والمنازعات الجبائية خاصة وهو الأمر الذي يقع عبؤه على المكلف بالضريبة الذي هو في الغالب يلعب دور المدعي في الدعوى الضريبية.

ولقد لاحظنا أيضاً أن إجراءات التحقيق والتحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق ثم الخبرة، هي إجراءات طويلة، وذلك ما يزيد ثقلاً في عبء المكلف بالضريبة، وضياع الحقوق بالنسبة له وللخزينة، إن هذا الأمر يستدعي تدخل المشرع في إعادة النظر لهذه الإجراءات المتميزة بالغموض والتعقيد وعدم توازن أطراف النزاع بخصوص عبء الإثبات وبقائه في معظم الأحيان على عاتق المكلف بالضريبة. ولقد لفت انتباهنا ذلك الجهد المتواصل لمواكبة التطور المستمر

والمتنوع في الجانبين الاقتصادي و الاجتماعي من خلال قوانين المالية المتتالية التي تعدل وتلغي وتنشئ نصوص جديدة محاولة الإمام بإجراءات المنازعات الجبائية المعقدة والتي تخضع إلى قواعد وأحكام غير تلك المعتادة والمألوفة في القانون العام، وذلك ما جعل ممارسي القانون بصفة عامة، والقضاة والمحامين والمكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الجبائية بصفة خاصة، في موقف غاية في الصعوبة للإمام بذلك الكم الهائل من التعديلات القانونية الصادرة سنويا في قانون المالية.

وما لمسناه أن الإدارة الجبائية نفسها، تسعى لأن تكون إدارة عصرية تتماشى والمحيط الاقتصادي الداخلي والخارجي، وذلك ظاهر بشكل جلي من خلال الإصلاحات المتواصلة التي تقوم بها منذ سنة 1988، من إعادة هيكلة مصالحها الجبائية، وإعادة توزيع الاختصاصات بينها، ويتمثل ذلك في مديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، إضافة إلى إنشاء مديريات فرعية على مستوى الإدارة المركزية.

وفي هذا الصدد يطلب من المشرع تبسيط الإجراءات الجبائية وتقليص آجال الرد على الشكاوى، وعدم تجاهل مبدأ التعويض عن الأضرار الناجمة عن تعسف أو خطأ الإدارة في حق المكلف بالضريبة، إضافة إلى إنشاء قضاء جبائي مختص للفصل في كل النزاعات الجبائية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### أولاً: القوانين

1. الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل و المتمم في سنة 2008.
2. القانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011 المعدل للقانون العضوي رقم 98-01، المتعلق بمجلس الدولة، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 03 أوت 2011.
3. القانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 37.
4. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
5. القانون المدني الصادر بموجب الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، (الجريدة الرسمية عدد 78 الصادرة بتاريخ 30 سبتمبر 1975) معدل ومتمم.
6. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطبعة 2013.
7. قانون الرسوم على رقم الأعمال، الطبعة 2013.
8. قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001.
9. قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 23 ديسمبر 2001، الجريدة الرسمية رقم 79.
10. قانون المالية لسنة 2003 المؤرخ في 25 ديسمبر 2002، الجريدة الرسمية رقم 86.
11. قانون المالية لسنة 2008 المؤرخ في 31 ديسمبر 2007، الجريدة الرسمية رقم 82.
12. قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في 31 ديسمبر 2008، الجريدة الرسمية رقم 74.
13. قانون المالية لسنة 2015 المؤرخ في 31 ديسمبر 2014، الجريدة الرسمية رقم 78.

14. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، متعلق بتسيير وإختصاص مديرية المؤسسات الكبرى.

## ثانيا: المراجع باللغة العربية

### أ- الكتب العامة:

1. اسكندر محمود توفيق: الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر 2007.
2. السيد الجوهري عبد العزيز: القانون والقرار الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
3. أمقران بوبشير محند: قانون الإجراءات المدنية (نظرية الدعوى - نظرية الخصومة - الإجراءات الاستثنائية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر 2005.
4. بربارة عبد الرحمن: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008)، منشورات البغدادية، الطبعة الأولى، الجزائر 2009.
5. بن سنوسي فاطمة: دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، دار مدني، الجزائر 2003.
6. بوضرسة عبد الوهاب: الشروط العامة والخاصة لقبول الدعوى بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر 2006.
7. بوضياف عمار: القضاء الإداري في الجزائر، (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
8. بعلي محمد الصغير: الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة-الجزائر 2005.
9. \_\_\_\_\_: مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة-الجزائر 2004.

10. بن الشيخ آث ملويا لحسين: مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الطبعة السادسة، الجزائر 2009.

11. بوعلي سعيد: المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، دار بلقيس، الجزائر 2014.

12. خلوفي رشيد: قانون المنازعات الإدارية (تنظيم واختصاص القضاء الإداري)، ديوان المطبوعات الجامعية. الطبعة الثالثة، الجزائر 2007.

13. دلانده يوسف: طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، دار هومة، الجزائر 2009.

14. شيخة هوام: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة (طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر 2009.

15. شيهوب مسعود: المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول (الهيئات والإجراءات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2009.

16. صقر نبيل: الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر 2009.

17. طاهري حسين: الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة (شرح لقانون الإجراءات المدنية والإدارية)، دار الخلدونية، الجزء الثاني (الإجراءات الإدارية)، الجزائر 2013.

18. هنوي نصر الدين وتراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر 2009.

#### أ- الكتب المتخصصة:

1. أغليس بوزيد: التحقيق في دعاوى القضاء الإداري (الدعوى الضريبية)، دار الأمل، تيزي وزو-الجزائر 2012.

2. أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر 2005.

3. صقر نبيل: الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهرب)، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر 2013.
  4. سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر 2014.
  5. طاهري حسين: المنازعات الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر 2007.
  6. فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة-الجزائر 2008.
  7. كوسة فوضيل: الدعوى الضريبية في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2010.
- ب- المراجع باللغة الفرنسية:

#### **A- OUVRAGES GENERAUX :**

1. DUVERGER (M) : Finances Public, 6<sup>ème</sup> édition, Presses Universitaires de France, Paris, 1968.
2. Marcel Waline, Traité élémentaire de Science et de législation financière, Librairie Générale de Droit et Juris Prudence, Paris 1952.

#### **B- OUVRAGES SPECIALISES :**

1. Ben Amara Mansour, Bouznad Hocine, Le Droit Fiscal des Affaires en Algérie, Dar Houma, Alger 2012.
2. Denideni Yahia, Étude de Droit Fiscal, Algérien, Dar Alkhaldounia, Alger 2013.

### ثالثا: الرسائل الجامعية

1. خرشي إلهام: المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف 2003.
2. فريجة حسين: منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر 1985.
3. قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص (فرع قانون الأعمال)، جامعة منتوري قسنطينة 2008.

### رابعا: رسائل المديرية العامة للضرائب

1. رسالة المديرية العامة للضرائب (نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب)، الجزائر 2011، عدد 51.
2. رسالة المديرية العامة للضرائب (نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب)، الجزائر 2013، عدد 65.

### خامسا: سلسلة الدليل الجبائي الصادرة عن المديرية العامة للضرائب

1. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، الطبعة 2011.
2. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الطبعة 2012.

فہرس

01	مقدمة:
07	الفصل الأول: منازعات الوعاء الجبائي بين الإدارة الجبائية ولجان الطعن
08	المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي أمام الإدارة الجبائية
08	المطلب الأول: تعريف الوعاء الجبائي وأسباب المنازعة فيه
08	الفرع الأول: تعريف الوعاء الجبائي
09	أولاً: الرسم على القيمة المضافة
10	ثانياً: ضريبة الدخل الإجمالي
12	الفرع الثاني: أسباب نشوء منازعات الوعاء الجبائي
14	المطلب الثاني: إجراءات تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية
15	الفرع الأول: ميعاد رفع الشكوى أمام الإدارة الجبائية
16	الفرع الثاني: شكل ومضمون الشكوى
17	أولاً: شكل الشكوى
17	ثانياً: مضمون الشكوى
18	الفرع الثالث: هامش اختصاص المصالح الجبائية
19	أولاً: شرح قروض الرسم على القيمة المضافة
19	ثانياً: هامش اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى
20	ثالثاً: هامش اختصاص المدير الولائي للضرائب
20	رابعاً: هامش اختصاص رئيس مركز الضرائب
21	خامساً: هامش اختصاص رئيس المركز الجوّاري للضرائب
21	المطلب الثالث: بت الإدارة الجبائية في الشكاوى الضريبية

22	الفرع الأول: اجال الرد عن الشكاوى
22	أولاً: مدير المؤسسات الكبرى
22	ثانياً: المدير الولائي للضرائب
23	ثالثاً: رؤساء مراكز الضرائب والمركز الجوازي للضرائب
23	الفرع الثاني: حالة رفض الشكاوى
24	الفرع الثالث: حالة القبول الكلي أو الجزئي للشكاوى
24	أولاً: حالة القبول الكلي للشكاوى
25	ثانياً: حالة القبول الجزئي للشكاوى
25	الفرع الرابع: حالة سكوت الإدارة الجبائية عن الرد
27	المبحث الثاني: منازعات الوعاء الجبائي أمام لجان الطعن
27	المطلب الأول: لجنة الدائرة للطعن
28	الفرع الأول: تشكيل لجنة البلدية سابقاً
29	الفرع الثاني: لجنة الدائرة للطعن في لقانون الإجراءات الجبائية الحالي
31	المطلب الثاني: اللجنة الولائية للطعن
33	المطلب الثالث: اللجنة المركزية للطعن
37	خلاصة الفصل
39	الفصل الثاني: منازعات الوعاء الجبائي بين المحكمة الإدارية ومجلس الدولة
40	المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي أمام المحكمة الإدارية
40	المطلب الأول: الإجراءات العادية لرفع الدعوى الضريبية والتحقيق فيها
41	الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية
43	الفرع الثاني: شروط قبول الدعوى الضريبية امام المحكمة الإدارية

- 47..... الفرع الثالث: عبء الإثبات في الدعوى الضريبية.
- 48..... أولاً: الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة.
- 49..... ثانياً: الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية.
- 51..... المطلب الثاني: اجراءات التحقيق الخاصة للدعوى الضريبية.
- 52..... الفرع الاول: التحقيق الإضافي.
- 52..... أولاً: إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى.
- 53..... ثانياً: إثارة الإدارة الجبائية لوسائل جديدة في الدعوى.
- 54..... الفرع الثاني: مراجعة التحقيق.
- 55..... الفرع الثالث: اللجوء الى الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية.
- 55..... اولاً : تعيين الخبير.
- 56..... ثانياً : اعداد تقرير الخبرة.
- 58..... المطلب الثالث: صدور الحكم عن المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية.
- 58..... الفرع الأول: كيفية صدور الحكم في الدعوى الضريبية.
- 60..... الفرع الثاني: طبيعة أحكام المحكمة الإدارية الصادرة في الدعوى الضريبية.
- 61..... المبحث الثاني: الطعن في أحكام الدعاوى الضريبية أمام مجلس الدولة.
- 61..... المطلب الأول: طرق الطعن العادية في أحكام الدعاوى الضريبية.
- 62..... الفرع الأول: الطعن بالاستئناف في احكام الدعاوى الضريبية.
- 62..... الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة في أحكام الدعاوى الضريبية.
- 63..... المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية في أحكام وقرارات الدعاوى الضريبية.
- 63..... الفرع الأول: الطعن بالنقض.
- 64..... الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

65	الفرع الثالث: التماس إعادة النظر.....
65	الفرع الرابع: دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير.....
65	أولاً: دعوى تصحيح الأخطاء المادية.....
66	ثانياً: دعوى تفسير الأحكام.....
66	المطلب الثالث: الطبيعة القانونية لقرارات مجلس الدولة في منازعات الوعاء الجبائي.....
68	خلاصة الفصل.....
70	خاتمة.....
74	قائمة المراجع.....
80	الفهرس.....