

جامعة زيان عاشور بالجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

طرق الطعن في الأحكام القضائية الضريبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:
- د. بن علي خليل

إعداد الطالب :
- بقة عامر
- لحرش عيسى

الموسم الجامعي 2017 - 2018

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

شكر

نتقدم بجزيل شكرنا وعظيم امتناننا وعرفاننا إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد في سبيل إنجاز هذا العمل المتواضع وكل من أفادنا بعلم

سأهم في إثراء بحثنا هذا

و نخص بالذكر:

السيد: الدكتور بن علي خليل الذي لم يدخر جهدا في سبيل تلقيننا

أبجديات انجاز هذه المذكرة

إهداء

إلى روح والديا الكريمين رحمهما الله و اسكنهما فسيح جنانه

و الى كل الأصدقاء الأوفياء

مقدمة

حتى لا تكون الضرائب عبئاً كبيراً على المجتمع بعناصره المختلفة، وحتى يتسنى لها أن تؤدي دورها الفعال في الدولة ، لابد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك ومن ثم فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الإمتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وبتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة، كما فرض إلتزامات تكفل الحفاظ على حقوقها وإستيفاء ديونها، وفي المقابل وضع الجزاءات على كل من يعرقل إستخدام الإدارة لهذه الحقوق وإعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقرير بل هدفها السعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيلها بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعمة بالأدلة والبراهين خاصةً أن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية لما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد مستمدة ذلك من سلطة الدولة نفسها ومشكلة ضمانات لها.

ولذلك فإنّه إلى جانب هذه الضمانات القانونية لصالح الدولة نصت التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية، وقد اختلفت هذه الضمانات من دولة لأخرى بحسب ظروف كل منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافة، وكان السعي دائماً من خلالها إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصالح المكلف .

ومن خلال ما سبق نجد أن للضريبة وجهان أساسيان، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعاً عاماً، وأماً الثاني فهو تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أوفي طريقة حسابها أو في إجراءات التحصيل، وقد وضع المشرع الجزائري مجموعة هامة من النصوص الخاصة، سعياً منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظراً لتفرق وتشتت أحكامها عبر النصوص المختلفة إضافةً إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة.

ومن أجل تسوية هذه المنازعات الضريبية وضع المشرع أمام المكلف بالضريبة طريقين، يتمثل الأول في التظلم لدى المدير الولائي للضرائب وهو إجراء إداري أمام مصلحة الضرائب كإجراء أولي وجوبي، ثم إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية الذي يعتبر إجراءً اختياريًا للمكلف، أما الطريق الثاني فهو لجوء المكلف بالضريبة نتيجة لفشل التسوية الودية أمام الإدارة إلى القضاء الإداري كما هو الشأن بالنسبة للمنازعات الإدارية بصفة عامة إعمالاً للمعيار العضوي الذي تبناه المشرع الجزائري، غير أن هذا لا يعني أن كل المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون الجبائي خاضعة لرقابة القاضي الإداري، وإنما هناك من المنازعات ذات الطابع الجزائي والتي تدخل ضمن اختصاص القضاء العادي كما هو الشأن بالنسبة للمتابعات الجزائية المتعلقة بالتهرب والغش الضريبيين اللذين ينظر فيهما القاضي الجزائري

وعلى هذا الأساس ومن خلال هذا المنظور راودتنا فكرة البحث حول الطعن القضائي في الأحكام الضريبية، ولقد ارتأينا من أجل ذلك أن تكون دراستنا تنصب أصلاً على النظام المعمول به في التشريع الجزائري، مع الإشارة إلى الأصول العلمية والأسباب والأساليب الفنية المعمول بها في التشريعات والأنظمة المقارنة كلما اقتضى الأمر ذلك.

يحضى موضوع البحث بأهمية مستفيضة، تظهر خاصة في جانبه الإجرائي، بحيث أن التغيير المستمر للقوانين الضريبية يفرض على المشرع مسايرة التحولات الإقتصادية بتعديله لنصوصه وسنّه لأخرى، أدى إلى عدم الإلمام والإطلاع عليها من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك غموض البعض من هذه النصوص القانونية التي تحتاج شرح وتوضيح أكثر.

أيضا إبراز إتجاه المشرع الجبائي من بعض الإجراءات القضائية المتبعة في تسوية هذه المنازعة مقارنة بالقواعد العامة، وكذلك إبراز موقف القاضي الإداري في كل مسألة من خلال بعض قرارات مجلس الدولة.

وللإلمام بكل هذه الأهمية يكون جديرا في البحث التساؤل حول :

ما إجراءات الطعن في الأحكام القضائية الضريبية ؟

وترتيباً على هذه الإشكالية يتضح أن موضوع بحثنا ينطوي على معالجة أهم الإجراءات القضائية لحل المنازعة الضريبية على مستوى المحكمة الإدارية، والتي سيتم تناولها على نمط يبين وجه

مقدمة

إختلافها عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى، معتمدين في ذلك على أسلوب وصفي تحليلي ونقدي، يتناسب لتحري موقف المشرع الجزائري على ضوء ما تناولته مختلف نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية الذي يعد الإطار الأساسي المنظم لإجراءات المنازعة الضريبية وكذا مختلف قوانين الضرائب، كما عملنا على الإستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية والاجتهادات القضائية.

وبغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، يتضمن الفصل الأول من الدراسة تحليل القواعد الإجرائية للطعن القضائي في المنازعة الضريبية، وضم ناه مبحثين الأول تحت عنوان قواعد الإختصاص القضائي للنظر في المنازعة الضريبية، أما الثاني يتمحور حول قواعد إنعقاد الخصومة في المنازعة الضريبية.

في حين إستعرضنا في الفصل الثاني إجراءات سير الطعن القضائي في المنازعة الضريبية من خلال مبحثين، الأول يتمحور حول إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، والمبحث الثاني خصصناه للفصل في الدعوى الضريبية، وصولاً إلى الخاتمة وما ستحتويه من نتائج وتوصيات.

الفصل الأول

القواعد الإجرائية للطعن القضائي في الأحكام الضريبية

الفصل الأول: القواعد الإجرائية للطعن القضائي في الأحكام الضريبية

يعتبر رفع الطعن القضائي وسيلة قانونية سنّتها التشريعات للخصوم للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة، وذلك لحماية حقوقهم نظرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانات وحماية لحقوقهم. وبما أن السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يكمن في الدعوى الضريبية باعتبار هذه الأخيرة الوسيلة المخوّلة قانونا للجوء عبرها إلى القضاء، للنظر والفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة، وهي كما نعلم وسيلة ذات طبيعة إجرائية¹. وقد قيّد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توّفرها لعرض القضية أمام القضاء المختص²، وهذا تماشيا مع الطبيعة الخاصة التي تمتاز بها المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات.

من هذا المنطلق ستمحور دراستنا في هذا الفصل حول الدعوى الضريبية باعتبارها موضوع المرحلة القضائية لتسوية المنازعة الضريبية، مبرزين الإجراءات والخصوصيات القانونية المتعلقة بهذا النوع من الدعاوى الإدارية.

وسيكون ذلك في مبحثين: المبحث الأول سنتناول فيه القواعد المنظمة للاختصاص القضائي في المنازعة الضريبية، أما المبحث الثاني فخصصناه لتبيان قواعد انعقاد الخصومة في المنازعة الضريبية، وذلك عن طريق إستظهار شروط قبول الدعوى الضريبية.

المبحث الأول: مبادئ الاختصاص القضائي للنظر في المنازعة الضريبية

تتعلّق قواعد الاختصاص القضائي أساسا بتحديد الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية أي تكييف المنازعة الضريبية³ وذلك تبعا للتقسيم السائد للدعاوى الإدارية التي حددها فقهاء القانون الإداري، من دعوى إلغاء وتفسير، دعوى فحص المشروعية، ودعوى القضاء الكامل (المطلب الأول).

ومن ثم البحث عن الجهة القضائية المختصة بالفصل في هذه المنازعات⁴ (المطلب الثاني)، فإذا كان المشرع الجزائري قد تبنى المعيار العضوي لتحديد الاختصاص القضائي، بحيث أسند اختصاص

¹ بدائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارة العامة، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 134.

² بوقبرين فافا وآخرون، المنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 13، 2005، ص 60.

³ خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص 93.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 84.

الفصل في المنازعة الضريبية للجهات القضائية الإدارية، وهذا ما نستشفه من نص المادتين 800 و801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فإن هناك من التشريعات من خالفت هذه القاعدة، كما فعل المشرع الفرنسي في ظل ازدواجية العدالة الضريبية.

المطلب الأول: طبيعة المنازعة الضريبية

تحدد طبيعة المنازعة الضريبية بالإعتماد على عدة قواعد، أولهما أن الإدارة الضريبية هي جزء من التنظيم الإداري للدولة والإدارة الضريبية. بوصفها سلطة عامة²، إنما تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية³، بالإضافة إلي كون القانون المُطبَّق هو القانون الجبائي الذي يُعد فرعاً من فروع القانون العام لأنه ينظم نشاط الدولة. أما القاعدة الثانية هي انتماء المنازعة الضريبية إلي فرع من فروع المنازعات الإدارية والتي يفصل في منازعاتها في إطار دعاوى القضاء الكامل⁴، فعند مزاوله إدارة الضرائب لنشاطها، تصدر من جانبها وحدها قرارات إدارية في المجال الضريبي وهذه القرارات قد تثير منازعات مع المكلفين بالضريبة وبالتالي فإن الطعن القضائي هنا يوجه ضد هذه القرارات وهذا ما يشكل القاعدة الثالثة.

الفرع الأول: المنازعة الضريبية منازعة إدارية

إنهم ما يميّز المنازعات الإدارية هو إختلال القوى المتقابلة فيها، فالإدارة تعتبر الطرف القوي مقارنة بالفرد، ومن أهم أسباب ذلك الامتيازات التي خولها القانون إياها، خاصة امتيازات السلطة العامة والتنفيذ الفوري لقراراتها⁵ واعتبارها سندا تنفيذيا في أغلب الأحوال يخول للإدارة اللجوء إلي كل الوسائل الجبرية لتنفيذه⁶، وعليه نجد المشرع الجزائري اعتمد على معيار بسيط في تحديد المنازعة الإدارية ألا وهو المعيار العضوي، فكلما كانت الإدارة طرفا في المنازعة بمفهوم المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إعتُ برت المنازعة منازعة إدارية، أما عن المنازعة الضريبية فهي منازعة إدارية

¹ راجع المادة 800 و801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² DEBBACHE Charles, RICCI Jean-Claude, Contentieux administratif, 7ème édition, DALLOZ, Paris, 1999, pp. 95 - 112.

³ حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 15، 2007، ص 16.

⁴ خرشي إلهام، مرجع السابق، ص 93.

⁵ بلاطة مراد، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 18، 2010، ص 6.

⁶ عطوي عبد الحكيم، مرجع السابق، ص 86.

بطبيعتها، ذلك لأنطرفيها المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب من جهة أخرى والتي ينطبق عليها المعيار العضوي، إذ نجد في تحديدها لأسس الضريبة وتحصيلها لها تعتمد على امتيازات السلطة العامة، فبهذا الوصف فهي منازعة إدارية.

وبخضوع المنازعة الضريبية إلى قواعد القانون الجبائي باعتباره فرع من فروع القانون العام الذي يتصل إتصلاً وثيقاً بالقانون الإداري الذي ينظم العلاقة بين الدولة والفردي¹، يجعله خاضع الرقابة القاضي الإداري وهو ما أكدته مختلف الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا النصوص الخاصة الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية. كما كرّسته بعض القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا ومثال ذلك القرار الصادر بتاريخ 1991/12/29 سابقاً، حيث جاء في حيثياته ما يلي: "...من المقرر قانوناً أن القرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب للولاية فيما يخص الشكايات النزاعية والتي لم ترض المعنيين، وكذلك تلك القرارات المتخذة فوراً فيما يخص نقل الحصاة الضريبية طبقاً لأحكام المادة 404 من قانون الضرائب المباشرة يمكن الطعن فيها أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس خلال أجل شهريين ابتداءً من يوم إستلام الراي المتض من تبليغ القرار، ومن ثم فإنقضاء المجلس الذين أصدروا القرار المطعون فيه القاضي بعدم الاختصاص من طلب الإعفاء الكلي من الغرامة المفروضة من مصلحة الضرائب أخطأت في تطبيق القانون.

ولما كان من الثابت في قضية الحال، أنّ المادة المذكورة أعلاه حددت صراحةً الجهة القضائية وهي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب فإن الاختصاص يعود إلى المجلس القضائي، فإن قضاء المجلس بقضائهم لعدم الاختصاص لم يطبقوا القانون تطبيقاً سليماً ومتى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون فيه..."².
فبالنظر إلى منطوق هذا القرار الذي يتضمن إخضاع القرار الصادر عن الإدارة الضريبية لرقابة القضاء الإداري والمتمثل في الغرفة الإدارية للمجلس القضائي (المحكمة الإدارية حالياً)، يجعل من المنازعة الضريبية منازعة إدارية.

ولكن الملاحظ في هذا الشأن أنّه إذا كان اعتبار المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري منازعة إدارية تخضع لرقابة القضاء الإداري بالنظر إلى طبيعتها، نجد أن هناك من التشريعات التي خالفت هذا المبدأ رغم تبنيها نظام الازدواجية القضائية، ونذكر مثال عن ذلك مصر وفرنسا.

¹ خرشي إهام، مرجع سابق، ص 106.

² المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) سابقاً، ملف رقم 88444، بتاريخ 1991/12/29، (م وق) ضد (و إ)، المجلة القضائية، عدد 2 لسنة 1993، ص ص 148-151.

فبالنسبة للتشريع المصري فرغم اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون ضد القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب بموجب القانون الثالث لمجلس الدولة رقم 165 لسنة 1955 الذي أقر ذلك إلا أنه لم يدخل حيز التنفيذ، بحيث مازالت الجهات القضائية العادية تختص بالنظر في المنازعات الضريبية بكل أنواعها، رغم اعتراف المشرع المصري بأحقية مجلس الدولة بالنظر فيها وأرجع ذلك إلى عدم جاهزية القانون المنظم لها وهو ما نصت عليه المادة 73 من القانون رقم 55 لسنة 1951 واستمر هذا الوضع حتى بعد صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972.¹

لكن رغم عدم صدور قانون الإجراءات أمام القسم القضائي لمجلس الدولة والذي على أساسه تمت تعليق اختصاص مجلس الدولة بالنظر في المنازعات الضريبية، اجتهدت محكمة القضاء الإداري نحو تقرير اختصاصها للنظر في هذه المنازعات لكي تكون شريكة للقضاء العادي في هذا المجال، وذلك تأسيساً على الطبيعة الإدارية لهذه المنازعات.

لقد وجدت محكمة القضاء الإداري أن ترك الاختصاص للقضاء العادي لا يمنع جهة القضاء الإداري بالنظر في بعض المنازعات المتعلقة بالضرائب وذلك في حالة عدم النص على عقد الاختصاص بشأنها لجهة القضاء العادي، ويتعبير آخر القضاء الإداري قد إستثنى من اختصاصها العامة فبالنظر في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم التي رسم لها المشرع طريقاً خاصاً للفصل فيها وذلك إعمالاً للقاعدة الأصلية أن النص الخاص يقيد النص العام حتى ولو كان سابقاً عليه.²

أما ما يتعلق بالمشرع الفرنسي، فقد رأى بأن المنازعة الضريبية ذو طبيعة خاصة، بحيث اعتبر أن القرارات الإدارية المنفصلة الصادرة عن الإدارة الضريبية خاضعة لرقابة القاضي الإداري، سواءً تعلق الأمر بدعوى الإلغاء أو دعوى تعويض، أمّا ما يتعلق بالقرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية والمتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وتصفياتها وكذا تحصيلها، ف أن المشرع الفرنسي أخضع منازعاتها إلى إجراءات خاصة خصوصاً ما يتعلق بالاختصاص القضائي، بحيث أخضع كل القرارات المرتبطة بمنازعات الضرائب المباشرة وكذا الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة إلى رقابة القاضي الإداري في حين أخضع المنازعات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة إلى رقابة القاضي العادي.³

¹ إبراهيم عبد العزيز شبحا، القضاء الإداري: ولاية القضاء الإداري- دعوى الإلغاء-، منشأة المعارف، القاهرة، 2006، ص 157.

² عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 88.

³ DEBBACHE Charles, RICCI Jean-Claude, Op. Cit., p.905.

ونظرا لكل هذه الاعتبارات نجد أن المشرع الفرنسي حاول إضفاء نوع من الاستقلالية للمنازعة الجبائية مقارنةً بالمنازعة الإدارية العامة، وهذا ما سوف نحاول توضيحه من خلال دراستنا اللاحقة.

الفرع الثاني: المنازعة الضريبية منازعة قضاء كامل

إن اعتبار المنازعة الضريبية من أهم دعاوى القضاء الإداري¹، يحيلنا إلى ضرورة البحث عن أنواع تنتمي إليه من بين أنواع الدعاوى الإدارية المعروفة.

وفي هذا الصدد نجد الأستاذ عبد العزيز نويري المستشار بمجلس الدولة الجزائري يرى مايلي: "تنتمي القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية إلى القضاء الكامل فيحكمها قانون الإجراءات المدنية، وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وألوية في التطبيق عملاً بالمادة 168 فقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية"²، كما أكد الأستاذ مسعود شيهوب أن منازعات العقود والعمران والضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل³، وبما أن المنازعة الضريبية مدرجة ضمن منازعات القضاء الكامل، فهذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها، وكذا طبيعة الطلبات المقدمة وبالتالي فدور القاضي هنا لا يقتصر على مجرد إلغاء قرار غير مشروع، وإنما يترتب على هذا الوضع غير المشروع جميع نتائج القانونية.

وعلى أساس ما سبق ذكره توصلنا إلى أن المنازعة الضريبية تكيف ضمن دعاوى القضاء الكامل وفي رأينا فإن هذا الإلتناء له ما يبرره وكذا نتائج مترتبة عن ذلك.

أولاً: مبررات تكيف المنازعة الضريبية ضمن كنف دعاوى القضاء الكامل

إن تكيف المنازعة الضريبية ضمن دعاوى القضاء الكامل يجد مبرره بالنظر إلى سلطات وصلاحيات القاضي الإداري، حين نظره في الدعوى الضريبية ويظهر ذلك جلياً في الدور الإيجابي الذي يلعبه خلال الفصل فيها، حيث أندور هذا الأخير يذهب إلى أبعد من سلطة إلغاء القرار الإداري محل الطعن كما هو الحال بالنسبة لقاضي المشروعية⁴، فالقاضي الجبائي عند فصله في المنازعة الضريبية له سلطة تعديل قرار تحديد الوعاء الضريبي الذي أصدرته الإدارة الضريبية أو اتخاذ وإصدار قرار آخر محل القرار الأول⁵.

¹ بدائية يحي، مرجع سابق، ص 135.

² نويري عبد العزيز، "المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 8، 2006 ص 3.

³ شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية: نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 380.

⁴ بدائية يحي، مرجع سابق، ص 137.

⁵ SLIM Kammoun, "la nature juridique du contentieux fiscal", association tunisienne de droit fiscal,

وإذا كان دور قاضي الإلغاء ينصب فقط على إلغاء القرار غير المشروع، ف أن القاضي الجبائي يمكن له النطق بإلغاء أو تخفيض مقدار الضريبة المفروضة على المكلفين إذا كانت غير مشروعة، مع إمكانية الحكم بالتعويض¹.

لكن يجدر الإشارة أن هناك في المقابل قيود واردة على سلطات القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية وتكمن هذه القيود في كون القاضي ليس له أن يحل محل الإدارة، ويظهر ذلك بتقيده عند الفصل في المنازعة الضريبية بضرورة رفع دعوى من أحد أطراف الخصومة، وبال تالي فليس له الفصل في المنازعة من تلقاء نفسه، كذلك يجب على القاضي عند فصله في المنازعة التقييد بطلبات الأطراف فلا يمكن له الخروج عنها².

إضافة عن ذلك لا يملك القاضي الجبائي صلاحية توجيه أوامر للإدارة باتخاذ بعض القرارات حيث قضى مجلس الدولة الجزائري في قرار له بتاريخ 2002/07/15، أنه ليس بإمكان القضاء الإداري أن يُصدر أوامر للإدارة ولا يستطيع أن يلزمها بالقيام بعمل، كما نجد في النظام القضائي الفرنسي منع القاضي من الحكم بالتعويض، حيث رفض مجلس الدولة الفرنسي كل طلب ملحق بالدعوى الأصلية، بل يجب أن يكون موضوع دعوى مستقلة عن الدعوى الضريبية³.

ثانياً: النتائج المترتبة عن تكييف المنازعة الضريبية ضمن دعاوى القضاء الكامل

إن تكييف المنازعة الضريبية ضمن دعاوى القضاء الكامل ينتج عنه مجموعة من النتائج نستظهرها فيما يلي:

أ. مزايا المكلف بالضريبة كمدعي في الدعوى

من نتائج الفصل في المنازعة الضريبية عن طريق دعوى القضاء الكامل، التعزيز من المركز القانوني للمكلف بالضريبة وذلك بصفته مدعياً لا مجرد طاعن فقط⁴، بحيث إضافةً إلى إلغاء القرار الغير المشروع، فإنه يستفيد من التخفيض الجزئي أو الإعفاء الكلي منها، كما يمكن له الاستفادة من التعويض إذا مسه ضرر جراء القرار غير المشروع⁵، فيحسم النزاع في جوهره وهذا ما يشكل في

<http://www.profiscall.com>, p.13.

¹ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 89.

² أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص ص 20-21.

³ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص ص 102 - 103.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 91.

⁵ عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري: نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص 436 - 449.

اعتقادنا إحدى الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، وبال تآلي فالفصل في طعنه في إطار دعوى القضاء الكامل أوفر جدوى له.

ب_توسيع سلطات القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية

إذ لا يكتفي فقط بإلغاء القرار الإداري المعيب بل يذهب إلى أبعد من ذلك، حيث بإمكانه أن يعدّل القرار الذي أصدرته الإدارة الضريبية، تعديل التقديرات الموضوعة من طرف الإدارة، تخفيف مبلغ الضريبة أو تحديد مدى الإلتزام الملقى على عاتق المكلف وفي بعض الأحيان يمكن للقاضي أن يذهب إلى أبعد من ذلك، حيث يمكنه النطق بالتعويض وكذا له سلطة تقديرية في تحديد مبلغ التعويض¹.

الفرع الثالث: المنازعة الضريبية منازعة موضوعية

إنتحديد طبيعة اختصاص القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية إنطلاقاً من مدى سلطات القاضي غير كاف، حيث يوجد تقييم آخر للدعوى الإدارية، يقوم على أساس طبيعة المسائل القانونية، فيمكن أن تتعلق هذه الأخيرة بمنازعات موضوعية أو منازعات شخصية².

أولاً: تحديد الطبيعة الموضوعية للمنازعة الضريبية

تتحقق فكرة المنازعة الموضوعية عند مخالفة قاعدة قانونية أو عند المساس بامتياز يخول لشخص مركزاً قانونياً عاماً وغير شخصي، أما مضمون فكرة المنازعات الشخصية فتتعلق عند إثارة المدعي لمنازعة تتعلق بحقوق شخصية³، والمنازعة الضريبية هي منازعة موضوعية من حيث ارتباطها بسلامة قرار فرض الضريبة، كما أن سلطة القاضي لا تقف عند الإلغاء بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة قانوناً، وبال تآلي فالخصومة في المنازعات الضريبية ليست خصومة شخصية بل هي خصومة موضوعية مرادها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون⁴.

ثانياً: مظاهر الإنقاص من الخاصية الموضوعية للمنازعة الضريبية

أن الطبيعة الموضوعية للمنازعة الضريبية لا تُعد مطلقاً نظراً لتدخل بعض المظاهر التي تعمل على الإنقاص من هذه الخاصية، وتكمن أبرزها فيما يلي:

¹ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 19.

² PAILLET Gilles Michel, Contentieux administratif, Dalloz, Paris, 2000, p. 206 .

³ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 105.

⁴ عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج 2، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 203.

. إضفاء الصفة شبه التعاقدية على علاقات الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة لتحفيز هذا الأخير لتقبل توجيهات الحكومة أو سياستها، وتدل هذه العلاقات على أنتحيد الالتزامات الجبائية لم يعد نتيجة تطبيق النصوص الجبائية العامة في كثير من الأحيان، فمثلاً في مجال التحصيل أن تتفق الإدارة والمكلف على أجال التسديد.

. السلطة التقديرية للإدارة الجبائية الذي يرجع إلى تنوع واختلاف وضعيات المكلفين وخصوصياتهم، بالرغم من كون المركز الذي يتواجد فيه المكلف بالضريبة قانوني وموضوعي وتطبيق القانون الذي يتضمن قواعد خاصة تأخذ بعين الاعتبار بعض خصوصيات المكلفين بالضريبة يؤدي إلى صدور قرارات مختلفة، وهذا ما جعل مجلس الدولة الفرنسي يؤكد أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يستند في طعنه القضائي فقط على معاملة الإدارة الجبائية لمكلفين آخرين أحسن منه¹.

وفي الأخير نصل إلى نتيجة مفادها أن المنازعة الضريبية تبقى منازعة ذات طبيعة موضوعية وى تضح ذلك من خلال اختصاصات وصلاحيات القاضي الجبائي عند فصله في الدعوى الضريبية والتي تدور حول الفصل في مسألة موضوعية قانونية أساسها التنازع في مدى صحة قرار فرض الضريبة.

المطلب الثاني: تحديد الاختصاص القضائي للنظر في المنازعة الضريبية في الجزائر

تعتبر عملية تحديد الاختصاص بمثابة الوسيلة الضرورية التي تساعد الجهات القضائية، سواء الإدارية أو العادية على الوقوف على الدرجة ومدى اختصاصها بالنظر والفصل في المنازعات التي تكون الأشخاص الإدارية العامة طرفاً فيها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يُسهل على المتقاضي مع الإدارة معرفة الجهة القضائية التي يحرك أمامها دعواه القضائية، وُ يجنبه المعاناة في البحث عنها، لإحقاق الحقوق وحماية الحريات التي كانت الإدارة قد اعتدت عليها²، وباعتبار الدعوى الضريبية من الدعاوى الإدارية، فإنه يتعين تحديد المعايير المعتمدة لمنح إختصاص الفصل في هذه الأخيرة وبالتالي تحديد الجهة الفاصلة في الدعوى الضريبية³

ونظراً لكون الضريبة تُحدد استناداً إلى القرارات الإدارية المتخذة من طرف السلطة العامة، وهي مصلحة الضرائب فيعود الاختصاص للنظر في المنازعات التي تثور بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب

¹ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص ص 107 - 108.

² بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 10.

³ مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009، ص 70.

للقضاء الإداري¹، والدعوى الإدارية بهذه المثابة تجمع بين طرفين لا يوجد توازن بينهما، فالإدارة من جهة وأحد الأشخاص الطبيعية أو الاعتباريين من جهة أخرى²، وبهذا المنطلق يتعين علينا تبيان الأسس المعتمدة عليها في تحديد قيام المهمة الموكلة للقضاء الإداري حتى يؤول إليه الاختصاص.

الفرع الأول : المعيار العضوي كأساس لإسناد اختصاص الفصل في المنازعة الضريبية

يعني بمعيار الاختصاص الوسيلة التي يمكن سلوكها للوصول إلى الهدف المسطر الذي من ورائه تم التعبير عن نية المشرع، بإنشاء القاعدة القانونية الإدارية التي شملت المعيار العضوي كأساس الاختصاص الذي يعتمد عليه القضاء الإداري، وبالاعتماد على المعيار العضوي، فإنكل تصرف أو عمل صادر من الإدارة العامة يعتبر نشاطاً إدارياً يحكمه وينظمه القانون الإداري ويخضع كذلك في منازعاته لاختصاص القضاء الإداري³.

وطبقاً لنص المادة 800 من القانون رقم 09.08، المؤرخ في فيفري 2008 التي حلت محل المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية(الملغى)، ف أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها⁴، ولكون أ تأخذ أطراف المنازعة الضريبية هيئة إدارية بمفهوم المادة 800 من القانون سالف الذكر والممثلة في مصلحة الضرائب، فإننا نطبق أحكام القواعد العامة الخاصة بالدعوى الإدارية وبالتالي إسناد مهمة الاختصاص بالفصل في المنازعة الضريبية إلى القضاء الإداري.

¹ وغلبيس عبدو، آليات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستير في الحقوق، شعبة قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013، ص 57.

² مالك عليان، مرجع سابق، ص 70.

³ بوجادي عمر، مرجع سابق، ص ص 12-14.

⁴ المؤرخ في 18 غشت 1990، التي تنص: "إن تختص المجالس القضائية بالفصل ابتدائياً بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة العليا-مجلس الدولة حالياً- في جميع القضايا أياً كانت طبيعتها التي تكون الدولة أو الولاية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها".

⁵ المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي حلت محل المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية رقم 90-

الفرع الثاني : مجال اختصاص المحكمة الإدارية للفصل في المنازعة الضريبية

تطرقنا في النقطة الأولى إلى المعايير المعتمدة لمنح الاختصاص للقضاء الإداري للنظر في المنازعة الضريبية، أما الآن سنتناول مجال تحديد اختصاص المحكمة الإدارية في إطار التشريع الجزائري

1: الاختصاص النوعي للمحكمة الإدارية بالفصل في المنازعة الضريبية

نصت المادة الأولى من القانون 02.98 السابق الذكر على أن: "تتشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية". يتضح من هذه المادة أن المحكمة الإدارية تختص نوعياً بالنظر في كل المنازعات أياً كان موضوعها.

كما جاءت المادة 800 من ق.إ.م.إ للنص على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، فهنا حتمت أسبقية الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة، ونشير أنه بصور قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، كوذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801 من هذا القانون، وعدم اقتصره على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، فمن هنا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية خاصة وأن المشرع لم يحدد في السابق ماهية الغرفة الإدارية ذات الاختصاص بهذه الدعاوى على مستوى المجالس القضائية.

ومن أهم الإصلاحات التي جملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه خول بموجب المادة المذكورة أعلاه للمحاكم الإدارية اختصاص النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممركة على مستوى الولاية وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلقت الآراء بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية، وبين من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية¹، وكما نص هذا القانون أيضا على أنه تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وبالعودة إلى القوانين الخاصة، فقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على اختصاص المحكمة الإدارية بالفصل

¹ بوضياف عمار، القضاء الإداري في الجزائر: دراسة وصفية تحليلية مقارنة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص

في الطعون التي ترفع ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع¹.

وعلى هذا الأساس ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب أو الرسوم إلى المحكمة الإدارية أو الغرفة الإدارية بحسب الحالة، والتي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة والرسوم، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة.

وعموماً فيما يتعلق بمسألة الاختصاص النوعي فإنّ المشرع الجزائري من خلال ما سبق فقد أسند الاختصاص فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية كأول درجة، وعلى مستوى مجلس الدولة كثاني درجة وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواءً ارتبطت هذه الدعاوى بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع، فجهة القضاء الإداري هي المختصة بالنظر والفصل في كل هذه الدعاوى على اختلاف أنواعها.

وعليه نتساءل هنا لما لم يتبع المشرع نفس تقسيم المشرع الفرنسي، فهل هذا عائد لعدم توفيق المشرع الفرنسي في هذا التقسيم، أم أن المشرع الجزائري لم يرى داعياً لتوزيع الاختصاص القضائي للفصل في المنازعة الضريبية حسب نوع الضرائب باعتبارها صادرة عن جهة إدارية واحدة، ألا وهي مصلحة الضرائب.

2: الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية للفصل في المنازعة الضريبية

نصت المادة 803 من ق.إ.م.إ² على أنه يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقاً للمواد 37 و 38 من نفس القانون، وعليه فالقاعدة العامة تنص على أنه يؤول الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وفي حالة تعدد المدعى عليهم يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.

وأما فيما يتعلق بالدعوى الضريبية فاستثناءً عن تطبيق القاعدة العامة، وخلافاً لأحكام المادة 803 من القانون السالف الذكر، نصت المادة 804 من نفس القانون على أنه ترفع الدعاوى في مادة

¹راجع المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²راجع المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الضرائب والرسوم وجوباً أمام المحكم الإدارية التي في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، وهو نفس الاستثناء الذي تناولته المادة 8 من قانون الإجراءات المدنية الملغى أحكامه¹.

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع الجزائري ضمن هذا القانون الملغى لطبيعة قواعد الاختصاص الإقليمي في المادة الإدارية كما هو الشأن بالنسبة لاعتبار قواعد الاختصاص النوعيين النظام العام إلا أن قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا اعتبرها من النظام العام في قضية جابور رشيد ضد صندوق الضمان الاجتماعي بتاريخ 3 مارس 1996 وهو ما أيده وذهب إليه الأستاذ خلوفي رشيد²، وعلى نفس هذا المبدأ استقر المشرع الجزائري عند إصداره لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث اعتبر الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام مما يترتب عليه جواز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى وكذا وجوب إثارته تلقائياً من طرف القاضي³.

يمكن القول أن المشرع الجزائري قد أحسن فعلاً عندما أسند اختصاص النظر في المنازعات الضريبية مهما كان نوعها سواءً كانت متعلقة بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة إلى جهة قضائية واحدة وهي المحاكم الإدارية، بحيث سهل بذلك المهمة أمام المتقاضي وجنبه الدخول في متاهات البحث عن معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكذا البحث عنالجهة القضائية المختصة بالفصل في دعواه.

وعلى هذا الأساس يكون المتقاضي على علم منذ البداية باختصاص القاضي الإداري بالنظر في كل المنازعات المتعلقة بالضريبة⁴.

¹ راجع المادة 804 من نفس المرجع.

² خلوفي رشيد، القضاء الإداري: تنظيم و اختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص ص 288-

³ راجع المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص ص 98 - 99.

المبحث الثاني: قواعد الطعن في المنازعة الضريبية

بالرجوع للمواد 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة الطعن في قرار مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان فرض الضريبة موضوع المنازعة التي لم يرض بها المكلف بالضريبة¹، إلا أن الإحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب²، بل أجاز القانون أيضا للإدارة الجبائية عرض الأمر على هذه الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب تطبيقا للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ بالرجوع إلى هذا النص يتضح لنا جليا إمكانية رفع الإدارة الجبائية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري³.

إلا أنه لانعقاد الخصومة من أحد هاذين الطرفين ألزم القانون توفر مجموعة من الشروط سواء ما تعلق منها بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو ما تعلق منها بالقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية⁴ وفي هذا الصدد سنخصص لدراسة هذه الشروط مطلبين:

في المطلب الأول سنبين الحالات التي أتاحها المشرع سواء للمكلف بالضريبة أو للإدارة الجبائية في حالة ما إذا تأسست كمدعية، والتي هي بالتالي مقيدة بمجموعة من الشروط الواجبة إتباعها لقبول دعواها، أما في المطلب الثاني فقد فضلنا تخصيصه لشرط ميعاد رفع الدعوى الضريبية وذلك لما له من إشكالات يمكن أن يثيرها وكذا باعتبار المنازعة الضريبية كغيرها من المنازعات الإدارية ترتبط بمواعيد محددة وواجبة الاحترام، وإلا تتعرض الدعوى لعدم القبول.

المطلب الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية

تتنوع شروط قبول الدعوى الضريبية من عامة وخاصة، فالشروط العامة هي مجمل الشروط التي تنص عليها القاعدة العامة الإجرائية المتمثلة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما الشروط الخاصة فنعني بها الشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، حيث أنهذه الشروط منها ما هو متعلق بالدعوى ذاتها ومنها ما هو مرتبط بأطراف الدعوى، ويثير تخلفها عدم قبول الدعوى الضريبية، فسواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، فلا بد من ارتباطها

¹ حياصري بوسكرين، مرجع سابق، ص 27.

² أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 74.

³ فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 73.

⁴ طاهري حسين، المنازعة الضريبية : شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 19.

بحالات معينة و خضوعها لمجموعة من الإجراءات والشروط لقبولها¹، وهذا ما سنوضحه على النحو التالي:

الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة

لقد أقر المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الجبائية²، ولكن مباشرة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية يكون في حالات وأوضاع واردة في هذا الأخير³ ومرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بشروط قبول الدعوى سواء العامة منها أو الخاصة⁴، وعلى هذا الأساس سنرى في البداية الحالات والأوضاع التي أتاح من خلالها المشرع للمكلف بالضريبة رفع دعواه.

أولاً: حالات رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، مكنه المشرع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعة الضريبية ويكون ذلك في الحالات التالية:

. إذا كان القرار الصادر بشأن الشكاية المرفوعة سواء من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب⁵ غير مرض بالنسبة للمكلف بالضريبة، ومن خلال أحكام قانون المالية لسنة 2011 مكن المشرع المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية⁶ والذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم طبقاً للمادة 80 من نفس القانون من رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 82 من القانون ذاته.

. يمكن لكل مشتك لم يتحصل على إشعار بقرار المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع الطعن للمحكمة الإدارية⁷.

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص ص 30-31.

² مقراني فتحة، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008، ص 36.

³ بدائية يحي، مرجع سابق، ص 141.

⁴ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 333.

⁵ راجع المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011.

⁶ راجع المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 57 من قانون المالية لسنة 2011.

⁷ راجع المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2012.

. يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وفي حالة سكوت لجان الطعن الإدارية ولم يتم فيها تبليغ المكلف بالضريبة بقرار هذه اللجان بعد فوات الآجال الممنوحة لها للبت في الشكاية.

. يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في الآجال المحددة قانوناً، أو في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو إعتراضه على التحصيل الجبري أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية¹.

. يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي لضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية².

ثانياً: شروط رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

بعد إستعراضنا للحالات والأوضاع التي يمكن فيها للمكلف بالضريبة رفع دعواه الضريبية، إلا أن هذه الأخيرة لا تكون مقبولة إلا إذا توفرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية سواءً تلك الشروط المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو مجموعة الشروط الخاصة المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، وسنتناول فيما يلي هذه الشروط المختلفة مُ ركزين على جملة الشروط الخاصة باعتبارها الموضوع الأساسي لدراستنا.

1_ الشروط العامة لقبول دعوى المكلف بالضريبة:

وهي الشروط الواجب توفرها في الدعوى بوجه عام س واءً كانت دعوى إدارية أو مدنية، والتي لا يختلف موضوعها في الدعوى الضريبية.

أ. الشروط المتعلقة بالمكلف بدفع الضريبة:

. الصفة في الدعوى الضريبية:

لا قانون الإجراءات المدنية ولا قانون الإجراءات المدنية والإدارية عرفا الصفة على الرغم من النص عليها في المادة 13 من هذا الأخير أنها شرط من شروط قبول الدعوى القضائية³، بل أكثر من ذلك جعلها من النظام العام حين أجاز للقاضي إثارة الدفع بانعدام الصفة من تلقاء نفسه، وفي أي

¹راجع المواد 50 و51 من قانون المالية لسنة 2011، المعدلة للمواد 153 مكرر و153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

²راجع المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011.

³راجع المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

مرحلة من مراحل التقاضي وفقا لأحكام المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فإذا اردنا تعريف الصفة ف يُقصد بها أن يكون صاحب الحق محل الاعتداء هو الذي يباشر الحق في الدعوى التي ترفع من أجل تقرير هذا الحق أو حمايته، أما بالنسبة لصفة التمثيل القانوني فهو صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات لاستحالة مادية أو قانونية²، رغم أن القاعدة العامة تقضي بأن أصحاب الحقوق هم ذوي الصفة في المخاصمة عنها أمام القضاء³، كما تكمن صفة التقاضي عند المكلف بالضريبة باعتباره شخصا طبيعيا أو اعتباريا في الذي يقوم بدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة⁴.

وهنا نميز بين الوكيل الذي يمكن له القيام بإجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية، والذي يتموفق أحكام قانون الإجراءات الجبائية بواسطة رسالة عادية مصادق على إمضائها وهذا وفقا للمادة 75 من هذا الأخير⁵.

غير أن الوكيل هنا لا يستطيع وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد أن يباشر الإجراءات أمام المحكمة الإدارية إلا بواسطة محامي وهذا ما نصت عليه المادة 826 منه، على أن تمثيل الخصومة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة⁶.

. المصلحة في الدعوى الضريبية:

لا يكفي أنترفع الدعوى من ذي صفة، وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لآخر⁷، وتعتبر المصلحة عن الجانب الواقعي أو المادي للدعوى القضائية، وقدراتتى المشرع الجزائري أنيحدد استعمال الدعوى القضائية حتى لا يئ ساء إلى حق الالتجاء إلى القضاء العام في الدولة ويكثر عدد الدعوى القضائية الكيدية.

¹ راجع المادة 68 من نفس المرجع.

² بن ملحة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 280.

³ دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، ط2، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 21.

⁴ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 34.

⁵ راجع المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ راجع المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁷ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص 25.

لهذا يستلزم توفر المصلحة في التقاضي ذلك ل أن القضاء لا يجب أن ينشغل بإدعاءات لا تحقق من واره فحسبها أية منفعة، وكذلك توفير الوقت وجهد القضاة وسداً لباب الدعاوى الكيدية¹، وشرط ت وفر المصلحة في الدعوى الضريبية، يعد شرطاً خاصاً بالمكلف بالضريبة باعتباره الخصم الذي يقدمها، كما يشترط في المصلحة حسب نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن تكون موجودة يوم رفع الدعوى وأن تكون حالة وقائمة في نفس الوقت وكذا قانونية وشخصية ومباشرة، وباعتبار المصلحة هي الفائدة العملية المشروعة والمطلوبة تحقيقها وحمايتها عن طريق القضاء، يجب أن تكون مشروعة وغير مخالفة للنظام العام والآداب العامة².

ب_ الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية:

بالإضافة إلى الشروط التي سبق لنا أن تناولناها أعلاه، فإنه يجب أن تتوفر في الدعوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة شروط متعلقة بشكل العريضة ومحتواها³، وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

. وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام وهو ما نصت عليه المادة 815 من ق.إ.م.إ.

ويرى الأستاذ عمار بوضياف أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محامي أمام المحكمة الإدارية، يثير إشكال كونه ينجم عنه إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضي وإرهاقه بتحميل أعباء الاستعانة بمحامي خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية ابتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا وجهة قانون فقط، ولكنه في الوقت ذاته يشفع لهذه الوجوبية من زاوية تميز القضاء الإداري عن غيره من القضاء كونه يقوم على الاجتهاد، وأندور القاضي الإداري هو تأسيسي وإنشائي أكثر منه تطبيقي، ولعل شرط وجوبية المحامي في المادة الإدارية هدفه أن يلعب هذا الأخير دوراً في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري⁴.

. تضمين عريضة افتتاح الدعوى التي حددتها المادة 15 من ق.إ.م.إ. وهي مادة مشتركة التطبيق تسري على العرائض المرفوعة أمام كل الجهات القضائية والتي تقضي على أنه يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً على البيانات التالية:

_ اسم ولقب المدعي وموطنه.

_ اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

¹ التحويوي محمود السيد، إجراءات رفع الدعوى القضائية: الأصل والاستثناء، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2003، ص 25.

² كوسة فضيل، مرجع سابق، ص ص 37-38.

³ راجع المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ بوضياف عمار، مرجع سابق، ص ص 125-126.

_الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

_عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

_الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى¹

. وجوب ارفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول، القرار المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر²

2_ الشروط الخاصة لرفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

وكما سبق وأن ذكرنا فالشروط الخاصة هي مجموعة من الأحكام المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

أ_ شرط التظلم الإداري المسبق:

لم يتعرض الفقه والقضاء الإداريين لمعيار التميز بين نوعي التظلم الإداري المسبق، الوجوبي والجوازي³ ولكنا نعتقد بأن معيار التفريق بينهما هو إرادة المشرع، فهو الذي يضع القواعد القانونية التي تقرر جعل تقديم التظلم وجوبياً أو جوازياً، وهو الذي يتولى صياغتها من الناحية القانونية وعليه قد تكون إرادة المشرع واضحة وصريحة باعتبار التظلم وجوبياً حينما يوجه خطاب القاعدة القانونية بصيغة الوجوب، وأوضح مثال على ذلك هو شرط التظلم الإداري المسبق في المنازعة الضريبية⁴، إذ من أهم خصوصيات النزاع الضريبي الذي يتعلق بالقاعدة الضريبية أو الوعاء الضريبي أو تحصيل الضريبة أنه من إختصاص القضاء الإداري، ولكن قبل وصوله إلى هذا الأخير يجب أن يعرض على الإدارة الضريبية لتتظلم فيه⁵.

ونجد أساس هذا الشرط من خلال المواد 71 و172 من قانون الإجراءات الجبائية التي اعتبرت التظلم الإداري المسبق من شروط رفع الدعوى الضريبية⁶، ويتضح من خلال هذه النصوص أن المشرع أوجب على المدعي (المكلف) قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية، التوجه أولاً إلى المدير الولائي

¹ راجع المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² راجع المادة 819 من نفس المرجع.

³ علي خطار الشنطاوي، موسوعة القضاء الإداري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 452

⁴ DANIEL Richer, Les procédures fiscales, 1^{er} édition, P.U. F, Paris, 1990, p. 82.

⁵ سقلاب فريدة، دموش حكيمة، "النظام القانوني للنظام الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21-22 أبريل 2008، ص 155.

⁶ راجع المادتين 71 و172 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب . حسب الحالة . وذلك بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعد ذلك من الطعن أمام القضاء الإداري، وتنطوي هذه القاعدة على ثلاثة نتائج:

. أنها تمنح المتقاضى عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها، إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

. أنها تحمي الإدارة، ذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

. أنها تسهل مهمة القاضي، طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه باعتباره كفة النزاع الواجب حسمه¹.

كما نجد تكريس هذا الشرط من قبل مجلس الدولة في العديد من قراراته نذكر منها، القرار رقم 6325 الصادر في 2003/02/15، في قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، حيث أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد، وأنه إنتظر إتخاذ إجراءات غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة .

حيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلاً وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونوا قد أخطأوا في تطبيق القانون لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف فيه وفصل من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً .

ولهذا فإن مجلس الدولة استقر على مبدأ أن: كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة. هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء².

ب_وجوب ارفاق عريضة افتتاح الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:

¹ كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة ماستير أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 12.

² قرار مجلس الدولة رقم 6325، الصادر في تاريخ 2003/02/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 3 لسنة 2003، الذي أشار إليه سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص ص 190-192

قد يطرح التساؤل حول ماهية القرار الإداري الواجبرافاقه مع عريضة الدعوى، وهل المقصود به القرار الأصلي والمتمثل في الإشعار بفرض الضريبة أو الإشعارات المتعلقة بعملية المتابعة، أم أنه ذلك القرار السابق والناتج عن رد الإدارة على تظلم المكلف بالضريبة؟، وقد وردت الإجابة ضمن قانون الإجراءات الجبائية على هذا التساؤل من خلال المادة 1/82 منه، والتي نصت على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع المنازعة أمام المحكمة الإدارية¹. وقد نصت هذه المادة صراحةً على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف، وأما المادة 2/83 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار، إلا أنه في اعتقادنا أن نص المادة 1/82 كان واضحاً بخصوص القرار الواجبرافاقه بعريضة الدعوى .

ج . شرط وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وعلى أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون²، وتتص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب إستظهار الوكيل للوكالة القانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانوناً لدى مصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

الفرع الثاني: دعوى إدارة الضرائب

الأصل أن الإدارة الجبائية تكون في أغلب الأحيان في موقع المدعى عليه واستثناءً عن ذلك منح لها القانون حق رفع دعوى أمام القضاء، وبال تالي فهنا سينقلب دور الإدارة من مدعية عليها إلى مدعية³.

أولاً: حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

يمكن لإدارة الضرائب في حالة ما إذا تأسست في مركز المدعي اللجوء إلى القضاء الإداري في الحالات التالية:

¹ راجع المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² راجع المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق. (المعدلة بموجب المادة 29 من القانون رقم 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008).

³ بدائية يحي، مرجع سابق، ص 151.

1_ حالة إخضاع المدير الولائي للضرائب للمنازعة بصفة تلقائية لقرار المحكمة الإدارية

إذ رأى المدير الولائي للضرائب مسبقاً عدم قبوله الكلي للشاكية النزاعية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، يمكن له أن يُخضعها بصفة تلقائية لقرار المحكمة الإدارية¹. وقد نصت على هذه الحالة المادة 2/79 من ق.إ.ج عند أول صدور له²، حيث ورد فيها ما يلي: "...يمكنه أيضاً أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعاً للإجراء المنصوص عليه في المادة 84 أدناه وفي هذه الحالة، تبت المحكمة الإدارية في الشكاوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ". ولقد لقيت هذه الحالة عدة إنتقادات من طرف الباحثين في هذا الشأن، فنجد الأستاذ عبد العزيز أمقران يأخذ على نص المادة 2/79 من ق.إ.ج الجوانب التالية: . عدم تحديدها للحالات التي يمكن لإدارة الضرائب اللجوء فيها إلى مثل هذا الإجراء.

. عدم تحديد المدعي والمدعى عليه أمام القضاء. . نص المقطع الثاني من الفقرة الثانية من المادة 79، على أن المحكمة الإدارية تبتقي الشكاوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف تجديدها، أي أن القاضي الإداري يفصل في الشكاوى باعتبارها عريضة دعوى، ومن ثم إعتبار صاحب الشكاوى مدعى أ.

. عدم تحديد الشروط الواجب توفرها للقيام بهذا الإجراء، الأمر الذي يجعل المكلف بالضريبة يرفع دعواه أيضاً في حالة عدم تلقيه جواباً عن شكواه من إدارة الضرائب.

ويضيف الأستاذ أمقران، أنه رغم أنهذا الإجراء قد تمالنص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل، فإنه لم يعثر له على أي تطبيق قضائي³.

وحول هذه الجزئية، فباعتمادنا أننص المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية وُلد ميثاً منذ إنشائه، بدليل عدم لجوء إدارة الضرائب إلى تطبيق هذا الإجراء.

¹ فيلالي مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 15، 2007، ص 73.

² راجع المادة 119/2 من القانون رقم 21-01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

راجع كذلك المادة 434/4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قبل إلغائها بموجب أحكام المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002).

³ أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، بحث لنيل شهادة الماجستير في قانون الإدارة المالية، فرع قانون الإدارة المالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002، ص ص 16 - 17.

وكما أن المنطق القانوني السليم يجعل من غير المعقول أن ترفع إدارة الضرائب الدعوى ضد قراراتها، مما قد تخاف عن عدم يقينها وتأكدها من المعالجة الصحيحة والفعالة للتظلمات المطروحة أمامها، وكذا من الأسس القانونية التي بنت عليها قراراتها.

وما يجب أن نشير إليه أن المشرع الجزائري قد ألغى هذه الحالة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008، وذلك بإلغائه لأحكام الفقرة 2 من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

2_ حالة الطعن في أراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أمام المحكمة الإدارية:

طب قًا لأحكام المادة 4/81 من قانون إجراءات الجبائية، فإنّه في حالة كون لجان الطعن الإدارية غير مؤسس قانوناً ، يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي لضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتعليق تنفيذ هذا الرأي ويقوم بتبليغ الشاكي بالقرار المُتخذ، وبعدها يتم رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية².

وما تجدر الإشارة إليه بخصوص أحكام الفقرة 4 من نص المادة 81 السابق الذكر أنّ المشرع هذه المرة أتاح صراحةً لكل من مدير المؤسسات الكبرى ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب الحق في رفع الدعوى أمام القضاء، وذلك بالإضافة إلى المدير الولائي للضرائب والذي اعتاد المشرع على ذكر هذا الأخير فقط في الكثير من النصوص.

كذلك نجد من خلال القرار رقم 51895 الصادر عن مجلس الدولة الجزائري بتاريخ 2010/04/08 في قضية (ش.ع) ضد إدارة الجمارك والنيابة العامة، تطبيقاً لهذه الحالة من خلال إستناد مجلس الدولة في قراره على المبدأ التالي: أنه يجوز لمدير المؤسسات الكبرى، للمدير الولائي للضرائب ، لمدير مركز الضرائب أو لمدير المركز الجوّاري للضرائب إلغاء القرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب إذا تبين لهم أنه غير مؤسس طالما أن المادة 80 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية لا تخول لهم سوى صلاحية إيقاف تنفيذه والطعن في مدى مشروعيته أمام المحكمة الإدارية³

¹ راجع المادة 26 من قانون رقم 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

² راجع المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 24/06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

³ قرار رقم 51895، الصادر في تاريخ 2010/04/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 10 لسنة 2012، الذي أشار إليه سايس جمال، مرجع سابق، ص 322.

ثانياً: شروط رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

أن الدعوى القضائية الناتجة عن المنازعة الضريبية كما سبق وأن قلناه، ليس حكراً على المكلف بالضريبة وحده¹، بل يجوز كذلك للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى القضاء لمنازعة المكلف بالضريبة أو الطعن ضد رأي اللجان²، وعليه فهل المشرع الجزائري أخضع الإدارة إلى نفس الشروط التي أوجبها على المكلف بالضريبة؟

1_ الشروط العامة لقبول دعوى إدارة الضرائب:

فإذا كان قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد إستوجب على المكلف بالضريبة لقبول دعواه عدة شروط سواءً تتعلق الأمر بشكل العريضة أو محتواها فإنه لم ينص على إفراغ عريضة إدارة الضرائب بشكل معين³، بل إكتفى المشرع بشأنها تطبيق أحكام المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص: "تعفى الدولة والأشخاص المعنوية المذكورين في المادة 800 أعلاه، من التمثيل الوجوبي بمحامي في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل.

توقع العرائض ومذكرات الدفاع ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الأشخاص المشار إليهم أعلاه من طرف الممثل القانوني."

وبتطبيق نص هذه المادة تكون الإدارة الضريبية ممثلة في شخص المدير الولائي للضرائب، باعتباره ممثلاً لوزير المالية على المستوى المحلي⁴، فهو من له صفة التقاضي.

أما فيما يخص شرط المصلحة لقبول الدعوى فهو أمر بديهي، ذلك أنه مطلوب في جميع الدعاوى القضائية وبالتالي فلا شك أن المكلف بالضريبة يرى مصلحته في إعفائه من الضريبة أو تخفيضها، أما الإدارة الضريبية فتهدف من وراء دعواها إستيفاء ديون الخزينة العمومية لدى الغير.

أما بالنسبة لمحتوى عريضة الإدارة الجبائية، فحسب رأي الأستاذ أمزيان عبد العزيز، فإنه يتعين على الإدارة الجبائية أن تُبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها، سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع المنازعة المطروحة عليها⁵.

2_ الشروط الخاصة لقبول دعوى إدارة الضرائب :

¹ محمد هاملي، " شروط الميعاد في المنازعة الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والأداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21-22 أبريل 2008ص132

² فيلاي مراد، لوني يوسف، مرجع سابق، ص 41.

³ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 88.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 104.

⁵ أمزيان عبد العزيز، مرجع سابق، ص 76.

أ. أن يكون رأي لجان الطعن غير مؤسس

في هذه الحالة نص المشرع الجزائري في الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، على أنه يمكن للإدارة الضريبية تعليق تنفيذ قرار لجان الطعن الإدارية وهذا عندما يعتبر رأي هذه الأخيرة غير مؤسس، على أن يبلغ الشاكي بذلك وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية¹. وقد تناول قضاء مجلس الدولة هذه الجزئية في قراره رقم 30134 المؤرخ في 14/06/2006 المتعلق بطعن مقدم من مديرية الضرائب بسيدي بلعباس ضد رأي لجنة الطعن الولائية المحررة في 07/06/2004، والذي رفض القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سيدي بلعباس لعدم التأسيس².

وبالتالي فإنقضاء مجلس الدولة من خلال هذا القرار لم يكتف باعتبار إدارة الضرائب بأن قرار لجنة الطعن غير مؤسس فقط، بل على هذه الأخيرة أن توضح ذلك، وثم فعلى إدارة الضرائب أن تقدم الحجج والأسانيد القانونية التي اعتبرت على أساسها أن قرار اللجنة غير مؤسس.

ب. شرط توجيه الدعاوى المرفوعة ضد قرارات لجان الطعن:

نصت المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يرفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية، حيث يستعمل المشرع عبارة "ضد رأي اللجنة"، وباعتقادنا أن المشرع لم يوضح بالتحديد الجهة أو الطرف الذي يرفع ضده هذا الطعن، ومن هنا يثور التساؤل حول الجهة التي يرفع ضدها الطعن، فهل يرفع هذا الأخير ضد لجنة الطعن المصدرة للقرار أم يرفع ضد المكلف بالضريبة باعتباره صاحب الطعن أمام هذه اللجنة مصدرة القرار؟

وإجابة عن هذا التساؤل فإن إجتهد مجلس الدولة إستقر في هذا الشأن على أن الدعاوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة توجه ضد المكلف بالضريبة، إلا أن هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضد قرار اللجنة³.

ونجد في إجتهد مجلس الدولة تطبيقا لهذه الحالة عند فصله في قضية مديرية الضرائب لولاية غليزان ضد (ب.أ) بالقرار الصادر بتاريخ 15/04/2003، تحت رقم 7440، والذي كرس من خلاله

¹راجع المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²راجع قرار مجلس الدولة رقم 30134، صادر بتاريخ 14/06/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، لسنة 2006، ص 197

³ بدائية يحي، مرجع سابق، ص 163.

المبدأ التالي: مدير الولاية للضرائب الطاعن في قرار لجنة الطعن الولائية يرفع الدعوى على اللجنة وليس على المكلف بالضريبة¹.

وكما نجد مجلس الدولة في قراره الصادر في 13/6/2007، تحت رقم 33289، المتعلق بطعن مدير الضرائب في قرار اللجنة الولائية للطعن قد استند إلى المبدأ التالي:

"إنجتهاد مجلس الدولة استقر على أن الطعن القضائي في قرار اللجنة بوجه عام ضد المكلف بالضريبة لإنتوجيه الدعوى ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية وثم لا يعتبر خرقاً للأشكال الجوهرية"².

وبالتالي فإن مجلس الدولة أوجب رفع الدعوى ضد المكلف بالضريبة ولم يعتبر ذلك من النظام العام في الوقت نفسه، وباعتقادنا أنه من الأحسن أن ينظم المشرع هذا الإجراء ضمن أحكام المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، ويحدد بذلك الجهة التي ترفع ضدها الدعوى، ل أن النص الحالي يفيد فحواه أن الدعوى ترفع ضد اللجنة باعتبارها مصدرة القرار.

وفي الأخير بشأن شروط قبول دعوى إدارة الضرائب عموم أ، فهناك من الباحثين من يرى أن إدارة الضرائب توجد في وضعية إمتيازية دون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي بينها وبين المكلف بالضريبة، فهي تستطيع مثلاً في أي مرحلة من مراحل الدعوى أن تغير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها، حتى لو كان الوجه الجديد المثار لا يعد وجهاً من النظام العام، أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن إطار التظلم المقدم أمام إدارة الضرائب³.

المطلب الثاني: النظام القانوني لميعاد رفع الدعوى الضريبية

رغم اعتبار الميعاد في المنازعة الضريبية شرط من شروط قبول الدعوى الضريبية، إلا أننا فضلنا إدراجه في مطلب مستقل، وذلك لكون شرط الميعاد سواءً للإدارة الجبائية أو للمكلف بالضريبة يطرح العديد من الإشكالات التي يجب توضيحها، خاصة بالنسبة للمكلف بالضريبة الملزم باستتفاذ المرحلة الإدارية عن طريق تقديم تظلم إداري مسبق، وباعتبار شرط الميعاد من النظام العام، ف أن المكلف بالضريبة قد يفقد حقه من رفع الدعوى القضائية إذا لم يم يز بين هذه المواعيد المتشابكة والتي تختلف

¹ قرار مجلس الدولة رقم 7440، الصادر في تاريخ 15/04/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 4 لسنة 2003، الذي أشار إليه سايس جمال، مرجع سابق، ص 199.

² قرار مجلس الدولة رقم 33289، الصادر في تاريخ 13/06/2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 9 لسنة 2009، الذي أشار إليه سايس جمال، مرجع سابق، ص 308 - 309.

³ DEBBACHE Charles, RICCI Jean-Claude, Op. Cit., p. 790.

من حالة لأخرى ، ومن منازعة لأخرى، لذلك ستمحور دراستنا في إطار هذا المطلب على النحو التالي.

الفرع الأول: تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية

لتحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء، وجب التمييز بينما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف بالضريبة الذي منح له القانون في حالة الرد السلبي لمدير الضرائب بالولاية على التظلم المقدم أمامه بالطعن ضده¹، أو بينما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف الإدارة الجبائية والتي غالباً ما تكون في مركز المدعى عليه².

أولاً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب

أن المشرع قد منح لإدارة الضرائب شهرين للطعن ضد اللجان إذا كان غير مؤسس وهذا ما يتجلى من نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الرابعة منها، والتي جاء في مضمونها أنه عندما يكون رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أن يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إستلام هذا الرأي³.

للإشارة في هذا المجال أنه ما عدا هذه الحالة، لا يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى المحكمة الإدارية أو لعرض شكوى المكلف بالضريبة بعدما جرّدها المشرع من هذه الصلاحية، بعد التعديل الوارد على نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون 12/07 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2008⁴.

ثانياً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة

لم تخرج مختلف القوانين الضريبية عن القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 829 من ق.إ.م.إ التي ح دّت ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بمدة اربعة (4) أشهر، وهذا ما أكدته المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة بأربعة (4)

¹ جزار عبد الرزاق، بوالبيت ياسين، المواعيد في الدعوى الإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المد رسة العليا للقضاء، دفعة 16، 2008، ص 16.

² فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 73.

³ راجع المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 2010.

⁴ راجع المادة 26 من القانون 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

أشهر ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب للمكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه، سواءً أكان هذا التبليغ قد تمقبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المواد 2/76 و 3 و المادة 77 من نفس القانون.

ويمكن كذلك لكل مشتك لم يتحصل على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 المذكورتين أعلاه، أنيرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للآجال المذكورة أعلاه، وخلال نفس هذا الأجل يمكن الطعن أمام الجهات القضائية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها على التوالي في المواد 81،80 و 81 مكرر من هذا القانون¹، هذا فيما يخص منازعات الوعاء.

أما في مجال منازعة التحصيل فميعاد رفع الدعوى القضائية يختلف عن ميعاد مادة الوعاء الضريبي، إذ نص المشرع من خلال نص المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق بإعتراضه على إجراءات المتابعة وفي إجراء كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في إعتراض المكلف²، أما بالنسبة للطعن في إلغاء الحجز وإسترجاع المحجوزات والإعتراض على الشرعية الشكلية للإجراءات المتابعة والإعتراض على التحصيل القسري طبقاً لنص المادة 154 من ق.إ.ج فيتم في غضون شهر من تاريخ إنقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى أو خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار المصلحة³.

وقد أصدر مجلس الدولة قرار بتاريخ 2006/03/15، تحت رقم 25486 في قضية مستأنفة ضد إدارة الضرائب، وتبنى من خلاله لمبدأ: لا يجوز الخط بين دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد وميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة (4) أشهر⁴.

الفرع الثاني: حساب ميعاد رفع الدعوى الضريبية و انتهاءه

إذا كانت القاعدة العامة المطبقة في المنازعة الإدارية تقضي بأن ميعاد رفع الدعوى الإدارية يبدأ من تاريخ النشر أو تبليغ القرار المطعون فيه حسب المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية

¹ راجع المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² راجع المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 (المحدثة للمادة 153 مكرر 1 ضمن قانون الإجراءات الجبائية).

³ راجع المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ قرار مجلس الدولة رقم 25486، الصادر في تاريخ 2006/03/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 8 لسنة 2006، الذي أشار إليه سايس جمال، مرجع سابق، ص 290.

والإدارية¹، ف أن الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى ترتبط بمواعيد وآجال محددة لرفعها، ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى، ونظرا لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فقد ف رّق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع المنازعة الضريبية².

أولاً: بدأ سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

بدأ سريان الميعاد في منازعة الضرائب يكتسي طابعا خاصا يتماشى وخصوصيتها، فهو مرتبط بنوع المنازعة من ناحية، واشتراط التظلم الإداري الإجباري أمام الإدارة الضريبية من ناحية أخرى، كو ذلك مدى سلوك المكلف بالضريبة لإجراء التظلم الاختياري أمام اللجان الإدارية المختصة³. لقد نظم المشرع آجال للدعاوى المتعلقة بالمنازعة في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالمنازعة في مادة التحصيل الضريبي، لهذا فبدأ سريان الميعاد يكون كال تآلي:

1_ فيما يخص منازعات الوعاء الضريبي:

يبدأ حساب ميعاد رفع الدعوى المتعلقة بمنازعات الوعاء طبقا لنص المادة 82 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ابتداءً من :
 . من تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار المتضمن القرار المتخذ من طرف المدير الولائي بشأن شكواه.
 . من تاريخ انتهاء المدة الممنوحة للإدارة الضريبية للفصل في شكوى المكلف في حالة سكوتها وهذا حسب المادة 2/76 و 77 من ق.إ.ج⁴

¹ راجع المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تنص على " يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة(4) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي".

² بدائية يحي، مرجع سابق، ص 151.

³ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 112.

⁴ راجع المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 39 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 36 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2013. - راجع أيضا المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المواد 25 من قانون المالية لسنة 2008 والمادة

38 من قانون المالية لسنة 2012 والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2015.

- راجع أيضا المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المواد 48 من قانون المالية لسنة 2007 و المادة 26 من قانون المالية لسنة 2008 والمادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 48 من قانون رقم 10/14 المتضمن قانون المالية لسنة 2015

. من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة القرار الصادر عن لجنة الدائرة أو الولاية و كذا اللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر بشأن طعنه المقدم أمامها.

2_ فيما يخص منازعات التحصيل:

يبدأ حساب مدة الشهر للطعن القضائي فيما يتعلق بمنازعات التحصيل من :
. تاريخ تلقّي رد رئيس المصلحة إذا تعلق الأمر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، طبقاً لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

. تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار مدير الضرائب بالولاية المختص في حالة الاعتراض على الشرعية الشكلية لإجراءات المتابعة أو التحصيل القسري.

. تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للإدارة الضريبية للرد على طلب المكلف وهو شهر واحد.¹
ونشير في الأخير إلى أنميعاد الشه رين بال نسبة لطن إدارة الضرائب فيراي اللجان يبدأ حسابه من تاريخ إستلامراي لجان الطعن وليس من تاريخ صدوره²، كما كان عليه سابقاً قبل تعديل 2010 وهذا ما نستشفه من خلال ما استقرعليه مجلس الدولة في قراره رقم 50099 الصادر بتاريخ 2009/11/12، في قضية (ش.ع) ضد إدارة الجمارك والنيابة العامة والذي كرس من خلاله مبدأ: متى نصت المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الطعن ضد قارر لجنة الدائرة للطعون يرفع خلال شهر يبدأ سريانه من تاريخ صدوره فإن احتساب مهلة الطعن من تاريخ تبليغ القارر يؤدي إلى عدم قبوله برفعه خارج الآجال³.

ثانياً: إنتهاء ميعاد رفع الدعوى الضريبية

ينتهي ميعاد رفع الدعوى القضائية بصفة عامة بانتهاء المدة الممنوحة للمدعى لتقديم طعنه أمام القضاء، ويترتب عن هذا الأمر سقوط حق المدعى في رفع دعواه⁴، وبال تآلي فإ نميعاد رفع الدعوى في مجال منازعات الوعاء ينتهي بعد فوات مهلة الأربعة أشهر المنصوص عليها في المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، أمّا بالنسبة لمنازعات التحصيل فميعاد رفع الدعوى ينتهي بفوات مهلة الشهر المنصوص عليها في المواد 153 مكرر و 154 السالفة الذكر.

¹راجع المادتين 153 مكرر و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² جخار عبد الرازق، بوالبيت ياسين، مرجع سابق، ص 16.

³ قرار مجلس الدولة رقم 50099، الصادر في تاريخ 2009/11/12، مجلة مجلس الدولة، عدد 10 لسنة 2012، الذي أشار إليه سايس جمال، مرجع سابق، ص 326.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 113.

ومهما يكن فإن في رفع الدعاوى القضائية بصفة عامة وفي منازعات الضرائب بصفة خاصة، يعتبر من النظام العام، بحيث يمكن إثارته من الخصوم أو من طرف القاضي من تلقاء نفسه وفي أية مرحلة كانت عليها الدعوى.

الفرع الثالث: توقف و انقطاع سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

رغم استقرار الفقه والقضاء على أنشراط الميعاد في الدعاوى الإدارية بصفة عامة والدعوى الضريبية بصفة خاصة هو من النظام العام، إلاأنهناك حالات تناولتها المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تحت عنوان حالات إنقطاع آجال الطعن¹، يمكن فيها الخروج عن هذا المبدأ، عندما تتوفر الشروط والأسباب القانونية المبررة لذلك، وسنتناول هذه الحالات ضمن هذا التقسيم:

أولاً: حالات إنقطاع ميعاد رفع الدعوى الضريبية

يمكن أن تنقطع الآجال المتعلقة برفع الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري²، غير أنه يعاد أو يبدأ حسابها من جديد، بدءاً من اليوم الموالي لزوال الحادث القاطع للميعاد ومن بين وسائل قطع الميعاد مايلي:

1_رفع الشكوى الضريبية

يترتب على رفع الشكوى أمام الإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، إنقطاع سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية، حتى يبيت في الشكوى المقدمة من قبل إدارة الضرائب و التي يعاد حساب مدة الأربعة أشهر بالنسبة لمنازعات الوعاء ومدة الشهر بالنسبة لمنازعات التحصيل، إبتداءً من اليوم الموالي من تاريخ التبليغ بقرار المدير الولائي للضرائب الفاصل في الشكوى، أو من اليوم الموالي لانقضاء المهلة الممنوحة للإدارة الجبائية وذلك للفصل في شكوى المكلف بالضريبة والتي تقدر بستة أشهر أو ثمانية أشهر حسب الحالة³، كما وأن سبق لنا وأن وضّحناه بالنسبة للطعن أمام المدير الولائي للضرائب، كذلك بالنسبة للطعن الإختياري أمام لجان الطعن الإدارية في إطار منازعات الوعاء والمحددة بمهلة اربعة أشهر للفصل في الطلب المقدم لها من طرف المكلفين بالضريبة.

¹راجع المادة 832 ن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

² بويشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى- نظرية الخصومة- الإجراءات الإستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 261.

³راجع المواد 72 و 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

وحسبراي الأستاذ كوسة فضيل، ف أن الشكوى الضريبية ليست وسيلة لقطع الميعاد فقط، بل هي إجراء وجوبي للمكلف بالضريبة وشرط إلزامي للانتقال إلى مرحلة الميعاد القضائي والطعن القضائي ضد سند التحصيل أو القرار المخاصم¹.

2_ الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة

إستقر مجلس الدولة في الجزائر على ترتيب أثر قاطع على رفع الدعوى الضريبية إلى محكمة غير متخصصة، ويظل هذا الميعاد منقطعاً حتى صدور حكم نهائي بعدم الإختصاص²، لسوء توجيه الدعوى، ويبدأ ميعاد جديد من تاريخ علمرافع الدعوى بالحكم النهائي ويشترط لترتيب الأثر القاطع للميعاد الشروط التالية:

. أن ترفع الدعوى أمام محكمة غير مختصة، في الميعاد المحدد لرفع الدعوى الضريبية.
. يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم باختصاص إدارة الضرائب، ويكلفها بالحضور أمام المحكمة الإدارية لتسمع الحكم في قرارها.

وهنا يتجدد الميعاد ثانية ابتداءً من اليوم الموالي لتبليغ الحكم القضائي، الذي قضى في منطوقه "بسوء توجيه الدعوى أو عدم الاختصاص" وأن المدة الزمنية التي استغرقت في إجراءات سير الدعوى الأولى كأنها لم تكن، ومنه تبدأ مواعيد جديدة³.

ثانياً: حالات توقف سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

يتوقف سريان الميعاد لفترة زمنية معينة، بسبب حادث وذلك إلى زوال أثر هذا الأخير، وقد حصر المشرع الجزائري حالات إنقطاع الميعاد بموجب نص المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، حيث من بين أسباب توقف الميعاد في النظام القانوني ما يلي:

1_ القوة القاهرة

تؤدي القوة القاهرة إلى توقف الميعاد ضمن مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة ورفع الدعوى الضريبية، ويجعل من المستحيل كلية اتخاذ الإجراءات اللازمة والمقررة للمحافظة على حقه، ولهذا فإن إستحالة على ذوالشأن رفع الدعوى الضريبية في الميعاد القانوني، فليس من العدل والإنصاف أو من المصلحة العامة استمرار سريان ميعاد الطعن أمام القضاء الإداري.

¹ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 94.

² شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، ج 2، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 338.

³ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 95.

⁴ راجع المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

فإذازال المانع أوزال أثر القوة القاهرة، يبدأ الميعاد من جديد في السريان ويستكمل مدته، بمعنى حساب الميعاد من أول بدئه إلى تاريخ الوقف، ثم يستمر موقوفا حتى تنتهي مدة الوقف، ثم يعود للإلتزام من جديد بعد زوال السبب الموقوف ليستمر من جديد بما بقيه حتى نهاية المدة¹.

2 . طلب المساعدة القضائية

تُعد المساعدة القضائية سبب من أسباب و انقطاع الميعاد حسب منظور الباحثين في القانون المقارن، أما المشرع الجزائري فجعلها سببا من أسباب وقف سريان الميعاد وفقا لأحكام المادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

وهو إجراء يرفع بموجبه المعسر صاحب الصفة والمصلحة طلبه إلى الجهات القضائية المختصة لتوكيل محام مجانا، علما أن توكيل محامي أصبح وجوبيا أمام المحكمة الإدارية، كما سبق أن أشرنا إليه مثله مثل المحكمة العليا ومجلس الدولة وفقا لأحكام المادة 10 قانونا لإجراءات المدنية والإدارية للدفاع عن حقوقه المتعسف فيها³.

وحسبراي الأستاذ كوسة فضيل، فإنه يُشاطر المشرع الجزائري في هذا الإتجاه ويقول أنه قد أصاب عندما جعل طلب المساعدة القضائية من أسباب توقيف الميعاد، وهذا دليل على حرصه على تكريس مبدأ حماية حقوق وأموال المكلف بالضريبة⁴ ويستأنف سريانه انطلاقا من اليوم الموالي لتبليغ قرار القبول أو الرفض، وفقا لأحكام المادة 357 من نفس القانون⁵.

¹ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 100.

² راجع المادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

³ راجع المادة 10 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 102.

⁵ راجع المادة 357 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

الفصل الثاني

إجراءات سير الطعن القضائي في الأحكام الضريبية

الفصل الثاني: إجراءات سير الطعن القضائي في الأحكام الضريبية

بعد تقديم عريضة الدعوى للمحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الضريبي وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، وإنما يستأثر القاضي الضريبي بهذه المهمة، إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقصى الأدلة وتهيئة الدعوى للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها¹.

فبعد إتمام إجراءات إحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية وصحتها، يبدأ السير في الخصومة فبالنسبة لإجراءات سير الطعن القضائي في المنازعة الضريبية إلى غاية صدور الحكم فيها، لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروفة على مستوى المحكمة الإدارية² باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، والتي تجعل من الدعوى الضريبية مختلفة في بعض مراحلها عن الدعوى الإدارية عموماً³.

وبالرغم من ذلك لا تختلف هذه الإجراءات عن تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية من إقرارها من تلك الإجراءات الفاحصة أو التحقيق التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى، مع ضرورة الكتابة والطبيعة الحضورية والعلنية لجلساتها مع بروز دور المستشار المقرر والنيابة العامة⁴.

هذا ما سوف نتعرض له في هذا الفصل، حيث سنتناول فيه إجراءات سير الطعن القضائي إلى غاية صدور الحكم فيه، بالاعتماد على قانون الإجراءات المدنية والإدارية من جهة، وقانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى من أجل الوقوف على بعض الخصوصيات التي تميز هذا الطعن بحيث نبرز خصوصية التحقيق القضائي في الأحكام الضريبية والذي تظهر من حيث تنوع القواعد المنظمة لإجراءات التحقيق فيها (المبحث الأول)، ثم نتطرق للفصل في الدعوى الضريبية وصدور الحكم فيها (المبحث الثاني).

¹ شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، 2009، ص 92.

² عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 115.

³ حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988، ص ص 197 - 215.

⁴ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 111.

المبحث الأول: التحقيق في المنازعة الضريبية

إنعدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة، هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة¹، يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة والتي تتمثل في التحقيق الإضافي، مراجعة التحقيق والخبرة القضائية، هذا فضلاً عن الإجراءات العادية والتي يلعب بموجبها القاضي الإداري دوراً هاماً بحيث أنه يشارك بصفة فعالة في مجرياتها².

فبعد رفع الدعوى عن طريق قيدها أمام كتابة الضبط وتبليغ العريضة إلى المدعي عليه، تباشر المحكمة الإدارية عملية التحقيق في القضية³، والتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يسمى بنوع من الخصوصية التي تظهر من حيث تنوع القواعد المنظمة لإجراءات التحقيق فيها، بحيث تتنوع بين قانوني الإجراءات المدنية والإدارية والإجراءات الجبائية⁴.

لهذا سوف نقوم بدراسة إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية في (المطلب الأول)، وخصّصنا (المطلب الثاني) لدراسة إجراءات التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية، والتي تجسد الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية بالمقارنة مع باقي المنازعات الإدارية.

المطلب الأول: إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية

يمكن أننع رّف التحقيق على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة⁵.

وقد نظم المشرع من خلال المواد 85، 86، 87 و88 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، حيث نصت المادة 85 من هذا القانون أن إجراءات التحقيق الخاصة

¹ عليي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 17، 2009، ص 53.

² محيو أحمد، المنازعة الإدارية: ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 82

³ بودريوة عبد الكريم، "القضاء الإداري في الجزائر - الواقع و الآفاق -"، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، 2009، ص 26.

⁴ شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، ص 41.

⁵ حياذري بوسكرين، مرجع سابق، ص 31.

والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة القضائية، وبينت هذه المادة عبر فقرتها الثانية والثالثة الحالات التي يمكن اللجوء فيها إلى التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، وفي حين تناولت المادة 86 الخبرة القضائية وأحكامها.

أما المواد 87 و88 من القانون سابق الذكر فقد خصها المشرع لعوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، وبالتالي فإن المشرع ترك باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلاً في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية بصفة عامة¹.

في خضم هذه الإجراءات²، سوف نتعرض في البداية إلى إفتتاح التحقيق في الدعوى الضريبية (الفرع الأول)، ثم نبين قواعد تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية (الفرع الثاني)، لننتقل بعدها إلى العوارض التي يمكن أن تصادف وتعرقل إجراءات سير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: إفتتاح التحقيق في المنازعة الضريبية

يقتضي مبدأ الوجاهية تمكين كل طرف من معرفة ومناقشة الوقائع والوسائل التي يثيرها الطرف الآخر، ويعد تقديم وتبليغ المذكرات والمستندات التي يتقدم بها كل طرف تدعيماً لطلباته أو دفعه أداة تحقيق ضرورية لمعرفة ومناقشة وقائع القضية، وإذا لم تسعف المذكرات والمستندات القاضي في تكوين قناعته حول الحل الواجب تطبيقه على موضوع المنازعة، فإنّه بإمكانه أن يختار ما يناسب القضية من تدابير كطلبات التوضيح والوثائق، فحص الوثائق والمستندات³.

أولاً: تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة إفتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي

¹ بدائرية يحي، مرجع سابق، ص 166.

² عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 116.

³ ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: ترجمة للمحكمة العادلة، ط 2، موفم للنشر، الجزائر، 2011 ص

المقرر¹، ويتولى هذا الأخير بناءً على ظروف القضية تحديد الآجال الممنوح للخصوم، لتقديم مذكرات ال رد².

وكما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الإختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، و يُشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الآجال المحددة من طرف القاضي لتقديم مذكرات ال رد يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق³.

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الآجال الممنوحة له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، فإنّه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعداراً بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخير⁴، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعدارالموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقيم بتحضير الملف يعتبر متنازلاً⁵. وإذا لم يقدم المدعي عليه رغم إعداره أيّة مذكرة، يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة بالعريضة⁶.

وتب لغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون إستخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم للإطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ منها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخّص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتاً إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده⁷.

¹ راجع المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 43.

³ راجع المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ راجع المادة 849 من نفس المرجع.

⁵ راجع المادة 850 من نفس المرجع.

⁶ راجع المادة 851 من نفس المرجع.

⁷ راجع المادة 841 و842 من نفس المرجع.

وأما المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق فلا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم¹.

هنا تجدر الإشارة إلى أن الإجراءات التحقيق العامة الواردة في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي كانت تنظم الأحكام المتعلقة بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية لإبداء رايه والذي يأمر بدوره بالتحقيق فيها وفقا للمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، وتجعل من إدارة الضرائب خصما متميزا قد ألغيت بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008².

ثانيا: تدابير التحقيق في الدعوى الضريبية

بعد إخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة، يتولى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى³، كما يعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها، لكن يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بألا محل للتحقيق في القضية إذا تبين له من العريضة الافتتاحية أن حلها مؤكد، وعندئذ يقوم بإحالة ملف القضية أمام تشكيلة الحكم للفصل فيها بعد الحصول على إلتماسات محافظ الدولة وملاحظات القاضي المقرر⁴.

فبتعيين المستشار المقرر تنطلق عملية التحقيق كون أن نكل أدوارها ومراحلها الإجرائية تتم بتدخله شخصيا أو بالإشراف عليها أو بال رقابة على تنفيذها إلى حين وضع التقرير النهائي الذي يختتم به التحقيق⁵.

أن الطابع التحقيقي والاستقصائي الذي تتميز به المنازعة الضريبية، يجعل المستشار المقرر سيد التحقيق في الدعوى ويتمتع بسلطة المبادرة وتسيير الدعوى⁶، إذ يلعب هذا الأخير دوراً أساسياً في

¹ راجع المادة 854 من نفس المرجع.

² راجع المادة 29 من القانون 12/07، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

³ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011، ص 25.

⁴ راجع المادتين 846 و847 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁵ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 25.

⁶ LAMBERT-WIBER Sophie, contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve

تكوين الدليل لحل القضية، ويكون تدخّله ضرورياً في كون وجود الإدارة كطرف في المنازعة، وغالباً ما تكون مدعى عليها وتحوز على كل وسائل الإثبات اللازمة¹ وبالتالي فإن تدخل القاضي لمساعدة المدعي، يعد ضماناً فعالة بقصد إعادة التوازن بين أطراف الدعوى².

ومن أجل التمسك بحكم في عملية البحث عن الأدلة، يملك القاضي الإداري سلطة الضغط على طرفي الخصومة قصد الحصول على الوثائق التي يبني عليها قناعته، وأن يختار ما يناسب القضية من تدابير التحقيق³، ومن أجل ذلك نجد أنه يمكن للمستشار المقرر في المحكمة الإدارية أن يأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية ومناسبة للتحقيق في القضية، إذ يجوز لهسماع مأموري الإدارة أو طلب حضورهم أمامه لتقديم الإيضاحات، كما يجوز له استدعاء أحد ممثلي الإدارة شخصياً لإجراء إستجواب أو تقديم أية وثيقة يراها القاضي ضرورية للفصل في المنازعة المعروضة عليه⁴.

تنص المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "...و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع."، نلاحظ من خلال هذه المادة أنها أوضحت صلاحية القاضي في إمكانية الطلب من الخصوم التوضيحات والوثائق، ويمارس القاضي هذه السلطة في مواجهة جميع الأشخاص معنوية كانت أو طبيعية، غير أن ممارستها في مواجهة الإدارة هو الوضع الغالب، حيث تقف الإدارة في الكثير من الحالات في مركز المدافع الذي يستحوذ على كل الوثائق المرتبطة بموضوع المنازعة⁵، فبإمكان القاضي أن يوجه طلب إلى الإدارة لتسليم أي وثيقة أو تقرير إستندت عليه في قراراتها المطعون فيها، كما بإمكانه أن يأمر الإدارة بتوضيح الأسباب التي أسست عليها قرارها الإداري⁶.

¹ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 153.

² عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 117.

³ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 47.

⁴ راجع المادة 860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁵ بن شيخ آث ملويا لحسن، مبادئ الإثبات في المنازعة الإدارية، ط 6، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 246.

⁶ عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية: التحقيق في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 190.

ضف إلى ذلك أن للمستشار المقرر سلطة تسيير عملية البحث عن الدليل الذي تأمر به تشكيلة الحكم في إطار التدابير التحقيقية الحديثة كتدبير إجراء تسجيل صوتي أو بصري أو سمعي بصري لكل عمليات التحقيق أو لجزء منها عملاً بنص المادة 864 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك مساهمة للتطورات العلمية والتكنولوجية المستخدمة في مجال الإثبات القضائي، حيث تستخدم وسائل التسجيل في التحقيق من طرف القاضي المقرر مع تحرير محضر يؤكد فيه المقاطع المهمة في التسجيل المرتقب لإستخلاص الدليل الحاسم في النزاع¹.

الفرع الثاني: قواعد تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

يقصد بعبء الإثبات في المنازعة الضريبية إلزام الخصوم بإثبات الواقعة المتنازع عليها، وينتقل عبء الإثبات بين الخصوم خلال المرافعات في الدعوى، ويسمى عبئاً لأن من يُكلف به يكون في مركز أضعف في القضية المنظورة².

فإذا كانت القاعدة العامة تقضي تحميل الطرف المدعي عبء الإثبات عملاً بمبدأ "الإثبات على من ادعى"، فإن الأمر يختلف في مجال المنازعات الإدارية نظراً لإنعدام التوازن في المراكز القانونية بين طرفي الدعوى³، وهذا ما يدفعنا إلى البحث على من يقع عليه عبء الإثبات في المنازعة الضريبية مادامت من دعاوى القضاء الكامل أي الدعاوى الإدارية، فهل تطبق عليها القاعدة ذاتها المعمول بها فيما يتعلق بعبء الإثبات في مجال هذه الأخيرة، أم أن المنازعة الضريبية لها ما يميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، وإن كانت كذلك فما هي الوسائل التي يعتمدها القاضي الإداري في الإثبات في المنازعة الضريبية؟

أولاً: القاعدة العامة لتنظيم عبء الإثبات في المنازعة الإدارية عموماً

إن تحديد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات في المنازعة الإدارية عموماً يستوجب الوقوف على العلاقة الموجودة بين الطرفين في مواجهة القاضي الفاصل في المنازعة⁴.

¹ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 50.

² شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 14.

³ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 198.

⁴ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 155.

فالدعوى الإدارية تقوم على أساس التفاوت بين أطرافها أحدهما الإدارة وهي طرف قويتتمثل قوتها في كونها تحوز على أدلة الإثبات كما أن الأوراق والمستندات تحت يدها¹، الأمر الذي يجعلها دائما في موقع ممتاز في مواجهة الفرد²، وهو طرف ضعيف يحتاج بصفة دائمة إلى الطرف الأول وإلى التعامل معه، وهو ما يظهر إنعدام التوازن بينهما الأمر الذي يجعل من العدل والمساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة، حيث يقوم كل منهما بتدعيم إدعاءاته بالحجج المختلفة والمؤيدة بمختلف عناصر الإثبات المتاحة.

إذ يلعب القاضي هنا دور الموازنة بين الطرفين لاستخلاص الحقيقة، وهذا الدور الإيجابي مهما توسع فإنه يبقى محايدا يضمن عدم الميول لأحد الطرفين، ويستطيع بواسطة الأمر بوسائل التحقيق المختلفة أن يسهل إقامة الدليل في القضية، فعلى هذا الأساس فإن القاضي الإداري يتمتع بسلطة إلزام الإدارة بتقديم ما يتوفر لديها من مستندات لازمة لحل القضية المعروضة عليه إعمالاً لسلطته التحقيقية والاستقصائية قصد تحقيق التوازن بين الطرفين.

هكذا فمن تحصيل حاصل على ما تقدم نستنتج أن عبء الإثبات في الدعوى الإدارية يقع على عاتق الطرفين ولا ينفرد به المدعي فقط، نظراً لوجود الإدارة كطرف يتميز في المنازعة بحيازة أدلة الإثبات التي قد يكون المدعي على معزل منها، وبقتضي تدخل القاضي المقرر كطرف يسعى سعياً هادفاً إلى الحصول على الدليل الذي يحسم به المنازعة من خلال نقل جزء من عبء الإثبات إلى الإدارة، بإتخاذ التدابير المناسبة ضمن سلطاته التحقيقية، ملتزماً بين الأطراف كل الحياد مهما توسع في أعمال هذه السلطات³.

ثانياً: خصوصية عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

أن الملاحظ على المنازعة الضريبية كنموذج لدعاوى القضاء الكامل هو وجود علاقة سابقة تربط بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لدفع الضريبة⁴، فإذا كان عبء الإثبات يعد عبئاً بالنسبة لمن

¹ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 15.

² عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 119.

³ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 19. 537.188.

⁴ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 19.

يتحمّله ينبغي تحديد المكلف به، وهو المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أم أن عبء الإثبات ينتقل بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة؟

أن النصوص الضريبية جاءت فقيرة من أحكام صريحة تحدد الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات بصفة عامة¹، باستثناء ما أورده المشرع صراحة في نص المادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية، التي ألزمت المكلف بدفع الضريبة بصفته مدعياً في الدعوى أن يثبت بأن الضريبة المفروضة عليه تلقائياً مبالغ فيها²، وهذا ما يوحي أن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة دون الإدارة، وهو ما يُعتبر إجحافاً في حقه.

ثالثاً: دور الأطراف في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية

إنتمكين القاضي من ممارسة نشاطه القضائي يقتصر على إلزام أطراف المنازعة بتقديم عناصر كافية لتكوين إقتناع القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية، ومن هذا المنطلق سنتطرق إلى دور المكلف بالضريبة في الإثبات كنقطة أولى، وفي المقابل الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في الإثبات في المنازعة الضريبية كنقطة ثانية.

أ_ دور المكلف بالضريبة في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية

طالما أننا نأية منازعة قضائية تقوم على إختلاف طرفيها بشأن واقعة معينة وكيفية تطبيق القانون عليها، يلتزم فيها المدعي بإثبات دعواه وفقاً للمبدأ القاضي بإلقاء عبء الإثبات على عاتق المدعي³، وطالما أن الإدارة الضريبية تكون غالباً في مركز المدعى عليها في الدعوى، ف أن المكلف بدفع الضريبة يلتزم بإثبات عدم صحة قرار الإدارة محل الطعن أمام القضاء، في الوقت الذي قد يكون فيه مجرداً من أي سند أو وثيقة تؤيد دعواه، مما يشكل عائقاً في سير عملية التحقيق وإثبات الحقيقة، وخاصة أن القاضي المقرر لا ينتظر من الإدارة أن تعترف بخطئها حتى يبيت في إجراءات التحقيق⁴.

¹ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 17.

² أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 21.

³ أغليس بوزيد، التحقيق في دعوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 27.

⁴ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 26.

فالمكلف 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 الإدارة بناءً على ما تحتكره من امتيازات¹.

باعتبار المدعي هو المبادر برفع الدعوى وجب عليه تحمل عبء الإثبات، وذلك تطبيقاً للقاعدة "البينة على من ادعى"، فالخصومة هي النتيجة المترتبة على نشاط المدعي، أما المدعي عليه فإنه سيجد نفسه أمام القاضي بفعل عمل المدعي وعلى ذلك يجب على الجهة التي تدعي بشيء ما أمام القضاء أن تقدم الدليل من أجل الحصول عليه².

بما أن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي فإن هذا لا يعني بالضرورة أنه يجب عليه شخصياً أن يقدم الدليل ل أن الطرف الآخر-المدعى عليه- إذا ادعى بوقائع أخرى فيجب عليه أن يقوم بإثباتها، وعلى الرغم من ذلك يجب التقيد هنا بالمبدأ المتمثل في أن المدعي يجب عليه أن يقدم الدليل على ما يدعيه، فإذا لم يأتي بدليل كافٍ فإن مزاعمه تسقط، وبالتالي يجب عليه تحمل عبء الإثبات³.

لقد حرص المشرع من خلال المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة إرفاق عريضة المكلف بالضريبة -تحت طائلة عدم القبول- بالقرار الإداري المطعون فيه والمستندات والوثائق التديعية لذات العريضة.

وفي حالة عدم حصول المكلف بالضريبة للوثائق والأسانيد الموجودة في حوزة الإدارة الضريبية التي تبرر شكواه، يمكن له أن يقدم العريضة دون إرفاقها بالمستندات والقرار محل النزاع، بشرط أن يثبت هذا الأخير أن هذا المانع يعود إلى إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار الإداري المطعون فيه، وفي هذه الحالة يقوم القاضي بأمر هذه الأخيرة بإحضار هذه المستندات في أول جلسة⁴.

¹ بعلی محمد الصغیر، الوجیز فی الإجراءات القضائیه الإداریه، دار العلوم للنشر والتوزیع، الجزائر، 2005، ص 139

² بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص ص 13-14

³ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 27.

⁴ راجع المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

ب_ دور الإدارة الضريبية في الإثبات عند سير التحقيق في المنازعة الضريبية

تعتبر القرارات الإدارية والتي هي الأعمال القانونية الصادرة من جانب الإدارة بإرادتها المنفردة بمعنى أ نالتصرفات القانونية من جانب واحد، من أخطر وأهم مظاهر امتيازات السلطة العامة¹ التي تتمتع بها الإدارة نظرا لاعتبارها وسيلة تتحدى بها مراكز قانونية في مواجهة الأفراد المخاطبين بها دون أن تظهر إرادتها في اتخاذها أو تنفيذها، وهذا ما يجعلها طرفا ممتازا في الدعوى المرفوعة ضدها مما من شأنه أن يؤثر على التحقيق في المنازعة القائمة بينها وبين المكلف بدفع الضريبة أمام القضاء الإداري².

باعتبار القرارات الصادرة من طرف الإدارة قواعد تخدم المصلحة العامة على المصلحة الفردية لهذا فإ نالقواعد القانونية التي يطبقها القاضي الإداري في الدعوى تعكس المركز الممتاز الذي توجد فيه الإدارة إتجاه الخصم، إذ أ نها تتمتع بحياسة المستندات والأوراق الإدارية لأنعملها الإداري مبني على أوراق مكتوبة يتطلبها التحقيق في الدعوى الضريبية المرفوعة من المكلف بدفع الضريبة، صف إلى ذلك أنقراراتها نافذة إجباريا في حق المكلف بدفع الضريبة وبصفة مباشرة وهو ما يُعرف بامتياز المبادرة والتنفيذ المباشر لضمان فعالية الإدارة الضريبية في تسيير نشاطها الإداري دون الحاجة لتدخل القضاء في كل حين لتجسيد هذه الفعالية³.

يبدو أنلامتيازات المذكورة أنفا والتي تتمتع بها إدارة الضرائب تأتي أ ر معتبرا ر من شأنه أن يخلق صعوبة في إظهار الحقيقة من واره التحقيق في المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري⁴، فحيازتها للأوراق والمستندات الضرورية للفصل في الدعوى⁵، يجعل المكلف بالضريبة يقف أمام القضاء الإداري في مركز المدعي الذي يُلقى عليه عبء إثبات دعواه، فيالوقت الذي يبدو ذلك متعذرا بال نظر

¹ خالد سمارة الزغبى، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق: دراسة مقارنة فرنسا- مصر- لبنان- الأردن، ط 2، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص ص 12- 13.

² بن شيخ آث ملويا لحسن، مرجع سابق، ص 246.

³ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 379.

⁴ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، مرجع سابق، ص 35.

⁵ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 35.

إلى تجريده من وسائل الإثبات المطلوبة في مركزه كمدعي، والتي تحوزها جهة الإدارة بناءً على ما تحتكره من امتيازات¹.

وبهذا التحليل المنصرم نخلص إلى القول أن هناك إختلال واضح بين طرفي المنازعة الضريبية بما يجعل المكلف بدفع الضريبة في مركز يستحيل عليه بمفرده إثبات إدعائه أمام المستشار المقرر الذي يتولى دور التحقيق في المنازعة الضريبية.

الفرع الثالث: عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تتم عملية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية باتخاذ مجموعة من الإجراءات، التي يباشرها القاضي المقرر وفق ما جاء في المادة 2/844 من ق.إ.م.إ التي تنيط له صلاحية اتخاذ كل التدابير التحقيقية المحددة في المادة 838 وما يليها من نفس القانون وكذلك المادتين 85 و86 من ق.إ.ج²، إلا أن هذه الإجراءات قد تعيقها وتعثرها بعض الأمور والعوامل الواقعية أو القانونية التي قد تغير من السير العادي للتحقيق³، وهذه العوامل عبّر عنها المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية بعوارض التحقيق. وعوارض التحقيق في المنازعة الضريبية، لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة في القواعد العامة المطبقة على دعاوى الإدارية⁴ وتتمثل في عوارض ينقضي بسببها آجال اختتام التحقيق ويحصل ذلك بمايلي:

أولاً: سحب الطلب

تتحقق هذه الصورة أثناء سير التحقيق عندما يفصح أحد المتنازعين عن رغبته في التنازل عن دعواه⁵، ولكي يكون هذا التنازل قانوني لا بد من أن يستجيب للشروط الواردة في المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2008⁶.

¹ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 35.

² بن ملحّة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ط2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000، ص 331.

³ مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 48.

⁴ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 97.

⁵ مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 49.

⁶ راجع المادة 1/87 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ثانياً: الطلبات المقابلة

تتمثل في الطلبات العارضة في الدعوى، التي يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يتقدم بها أثناء سير التحقيق والتي تهدف إلى إلغاء أو تعديل القرار المتخذ بشأن الشكاية الأولية¹، وهذا وفقاً لما جاء في نص المادة 88 من ق.إ.ج المعدلة بموجب القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2003/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008².

إن الطلب المقابل يُعد وسيلة لدعوى المدعى عليه الذي يقف فيها موقفاً إختصاصياً أكثر من موقف دفاعي، مما قد يترتب عن قبولها الحكم برفض أو عدم قبول دعوى المدعي³، والطلب المقابل يأتي بعد إفتتاح التحقيق في الطلب الأصلي الذي أبداه المكلف بدفع الضريبة في العريضة الافتتاحية بغرض الإعتراض عليه بالدفع ببطلان إجراء من الإجراءات الشكلية مثلاً، كإثارة بطلان إجراء التكليف بالحضور أو التبليغ المنصوص عليه في المادة 838 من ق.إ.م.إ، أو إثارة الدفع بعدم مراعاة الخصم للأجل المحدد من طرف القاضي المقرر لتقديم مذكرات الرد وفقاً أشارت إليه المادة 840 من نفس القانون⁴.

كما يمكن أن تعرف المنازعة الضريبية أحياناً وجود المكلف بالضريبة في مركز المدعى عليه وبالتالي يجعل محور طلباته المقابلة على شكل الدفع بعدم تقديم الإدارة الجبائية للوثائق والأوراق الإدارية التي تساعد في إثبات الدعوى. أن المدعى عليه في المنازعة الضريبية سواءً أكان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية يمكنه أن يُضمن طلبه المقابل ما يعارض به عناصر الإثبات في الدعوى، إلا أن قبول الطلبات العارضة يقتصر على ضرورتها ارتباط الطلب المقابل بالطلب الأصلي⁵، ضف إلى ذلك، فحتى يلقي الطلب المقابل قبولاً في الدعوى الضريبية يجب على المدعى عليه إثارته قبل اختتام التحقيق⁶.

¹ فيلاي مراد، لوني يوسف، مرجع سابق، ص 49.

² راجع المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ بوشير محند أمقران، مرجع سابق، ص 390.

⁴ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 110.

⁵ راجع المادة 867 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁶ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 52.

ثالثا: التدخل في المنازعة الضريبية

إن سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية قد يلحقها تغيير في أطرافها، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تتعدد عن طريق التدخل من الغير الذي يعنيه موضوع المنازعة بما قد ينجر عنه الفصل النهائي فيها من نتائج قانونية¹.

أضافت المادة 2/87 من ق.إ.ج وجه آخر من الطلبات العارضة من شأنه أن يعترض على السير العادي لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بالسماح لشخص ثالث غريب عن الخصومة سواء بإرادته الحرة الدخول في الخصومة كطرف وذلك للمطالبة بحق يختصم به في مواجهة الأطراف الأصليين في المنازعة، أو لتدعيم إدعاءات أحد الخصوم فيها.

كما يمكن أن يكون التدخل في الخصومة بغير إرادة الشخص، كأن يكون بناء على طلب أحد الأطراف الأصليين² أو بأمر من المحكمة الإدارية لما يكون ذلك مجدياً وضرورياً⁴، ولقبول التدخل في المنازعة الضريبية هناك شروط لابد من توفرها والتي تضمنتها المادة 2/87 من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية

إن الخصوصية التقنية لمنازعات الضرائب وتعدد عناصرها⁶، تجعل وسائل التحقيق فيها تحكمها التطبيقات القضائية أكثر مما تحكمها النصوص القانونية، حيث يجب إعطاء مرونة أكبر للقاضي الإداري في المادة الضريبية ليقبل ما يلاءم الدعوى الضريبية من عدمه⁷، مما يدفعه إلى إتباع

¹ حدادي رشيدة، الطلبات العارضة والدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2006، ص 89.

²، ص 46.

³ مالكي روضة، الطلبات الأصلية والطلبات العارضة، مذكرة لنيل إجازة التخرج من المدرسة العليا للقضاء، الجزائر،

⁴ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 49.

⁵ راجع المادة 2/87 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 122.

⁷ مالك عليان، مرجع سابق، ص 188.

إجراءات أخرى للتحقيق تُمكنه من أداء دوره على أكمل وجه، وعليه ففي حالة عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة على النحو الذي سبق عرضه يلجأ إلى إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز الأمر بها¹. ولا شك أن لهذه الإجراءات أهمية بالغة وذلك لمالها من تأثير مباشر على نجاح الدعوى الضريبية أو فشلها وأثر ذلك على حقوق المكلف بالضريبة، وهذه الإجراءات محددة على سبيل الحصر في المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجنائية².

بالرجوع إلى المادة المذكورة أعلاه نجد نصّها وارد كما يلي: "إنّ إجراءات التحقيق الخاصة لوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة". وبالتمعن في محتوى هذه الفقرة نلاحظ الآتي:

. إستعمال المشرع عبارة "إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة"، وقد يكون معنى ذلك باعتقادنا أن المشرع إستبعد باقي وسائل التحقيق المذكورة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

. كما نلاحظ أن المشرع قد جمع بين كل من إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، وذلك بالرغم من أن الإجراءات الأوليين يدخلان في الإطار النوعي للتحقيق، وأما إجراء الخبرة فيعد وسيلة من وسائل التحقيق.

وفي الأخير نلاحظ أن هذه الفقرة قد إقتصرت على مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، مما يطرح التساؤل عن إجراءات التحقيق المقررة في باقي الضرائب.

وبعد إبداء هذه الملاحظات الأولية، سنتناول فيما يلي جملة إجراءات التحقيق الخاصة بحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجنائية.

الفرع الأول: التحقيق الإضافي

يتميز إجراء التحقيق الإضافي في المنازعة الضريبية بطابع إلزامي كما تو فرت حالاته القانونية، فإذا تبين للقاضي المقرر إستمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق، أي

¹ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، 122.

² شهبوب رحمانى فتيحة، مرجع سابق، ص 90.

باقترح دفع أو طلبات لم يفصل فيها في التحقيق الأول، فإثارة الأطراف لوسائل جديدة قبل صدور الحكم يكون سببا في إجراء تحقيق إضافي للملف برمته¹.

أولاً: حالات التحقيق الإضافي 1. إثارة المكلف بالضريبة لأوجه جديدة في الدعوى الضريبية

نستخلص من نص المادة 85 الفقرة الثانية من ق.إ.ج، أن القاضي يتج رّد من سلطته التقديرية في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي ك لّما ظهر المكلف بالضريبة بوسائل جديدة لم يسبق عرضها في الدعوى.

أن الوسائل والأوجه الجديدة التي يمكن تص ورّ تقديمها من طرف المكلف بدفع الضريبة تتمثل في كل الطلبات المقدمة منه في صورة محددة تكشف عن الجديدة²، بما فيها من طلبات إستيفاء الدعوى وإِتخاذ وسائل الإثبات المناسبة لتحضير الدعوى، التي لا يمكن للقاضي الإداري الفصل في المنازعة لإبعد تحصيل علم كافي ودراية كاملة بشأنها، مما يخول الأمر بإجراء تحقيق إضافي مراعا مَلحقوق الدفاع بين أطراف الدعوى³، كما يجب أن تكون الوسائل الجديدة التي يثيرها المكلف بالضريبة لإفتتاح التحقيق الإضافي، قبل صدور الحكم الفاصل في الدعوى.

2. إثارة المدير الولائي للضرائب وقائع جديدة في الدعوى الضريبية

لقد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أ نتذ رّع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، فإنه من الواجب إعلام المدعي بذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 84 من نفس القانون⁴.

والملاحظ فيما يخص هذه الجزئية أن المشرع أحال بخصوصها إلى الأحكام الواردة بالمادة 84

من ق.إ.ج وذلك بالرغم من إلغاء نص هذه الأخيرة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008

¹، وأبقى على هذا الخطأ بال رّغم من التعديلات المتعددة والحديثة الواردة في أحكام هذا القانون، وبال تّالي فإنإعلام المدعي (المكلف بالضريبة) بالوقائع والأسباب الجديدة التي تذ رع بها مدير الضرائب

¹ أغليس بوزيد التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 97.

² أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، مرجع سابق، ص 196.

³ شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 58.

⁴ صالح العبد، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 108.

يخضع للأحكام الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما يستوجب من المشرع الجزائري إعادة النظر فيه وتعديل المادة 85 السالفة الذكر.

نلاحظ أنّ المشرع ألحق الطابع ال وجوبي للتحقيق الإضافي، للوسائل التي يتذرع بها المدير الولائي للضرائب وهذا وفقا لنص المادة 85 من ق.إ.ج التي جاءت كالتالي: "...يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد"، إذن فالمسألة هنا ليست تحت السلطة التقديرية للقاضي فهو مجبر بالأمر بإجراء التحقيق الإضافي².

كما حرص المشرع على ضرورة تبليغ المكلف بالضريبة بهذه الوسائل والأسباب وذلك وفقاً للطريق المعتاد في تبادل مذكرات التحقيق بواسطة كتابة الضبط التي توجه رسالياً إلى محاميه مع الإشعار بالاستلام تحت إشراف ورقابة القاضي المقرر، أو عن طريق المحضر القضائي عند الإقتضاء عملاً بنص المادة 840 من ق.إ.م.إ.³.

ثانياً: صورية الضمانات القانونية لحقوق المكلف بالضريبة خلال مباشرة تدابير التحقيق الإضافي

إنكفالة التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية بتمكين كل طرف تعقيب على وسائل خصمه والمطالبة بتعميق البحث والتنقيب في مدى صحة هذه الوسائل يبقى شكلياً لا أكثر، وذلك لتدخل القضاء في كثير من الجوانب لإستخلاص القرائن من النصوص القانونية وهو الأمر الذي يضيء على صورية الضمانات القانونية لكفل التوازن بين طرفي المنازعة والتي تظهر فيما يلي:

1. النص على إجراء التحقيق لا يضمن توازن مراكز أطراف المنازعة

يبدو أن ما نصت عليه المادة 2/85 من ق.إ.ج منتقد من عدة جوانب نظراً لجموده وقصوره عن تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية في تقرير إجراء التحقيق الإضافي، لاسيما من ناحية تقدير إمكانية إستمرار عجز المكلف بدفع الضريبة عن مقاومة الوسائل الجديدة التي يتذرع بها المدير الولائي

¹ قانون رقم 12/07، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008.

² شباطي صونية، عمير كاتية، مرجع سابق، ص 60.

³ أغليس بوزيد التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 105.

للضرائب، إنطلاقاً من الإمتيازات التي تتجلى بها إدارة الضرائب في الإثبات أمام القضاء، الأمر الذي يحدث فوارق شاسعة بين مراكز الطرفين عند التحقيق في الدعوى¹.

2 . عدم تأثير الدور التحقيقي للقاضي المقرر في تحضير الدعوى

لقد جاء في سياق نص المادة 85 من ق.إ.ج ما يفيد تقييد سلطات القاضي المقرر في الإشراف على سير إجراء التحقيق الإضافي، فهو مجرد من بسط فعالية دوره التحقيقي المنوط به لتحضير الدعوى من خلال إكتفاء إعلان إفتتاح التحقيق الإضافي كلما أضاف أطراف المنازعة الضريبية في عرض وسائل جديدة بعد التحقيق الأول².

زيادة على ذلك عدم تمكن القاضي المقرر عن إلزام الإدارة الضريبية بتقديم الوثائق والأوراق الإدارية الضرورية لتمحيص وقائع التحقيق الإضافي، وذلك عملاً بالمبدأ القاضي "يحظر توجيه الأوامر للإدارة"³، وفي ذلك نلاحظ صعوبة وتعقيد العبء الذي يواجه المكلف بدفع الضريبة إزاء إمتيازات الإدارة الجبائية خلال سير تدابير التحقيق الإضافي

الفرع الثاني:مراجعة التحقيق

أما ما جاء في مراجعة التحقيق، فقد نصت عليه نفس المادة التي سبق ذكرها في عنصر التحقيق الإضافي⁴، يعتبر هذا الإجراء جوازي ل أن المشرع قد خول للمحكمة الإدارية سلطة تقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق ولم يقيدتها في ذلك بحالات محددة⁵، إذ أطلق سلطتها لتقدير مدى الحاجة إلى مراجعة التحقيق، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما كانت ضرورة الأمر بذلك⁶. هكذا سنتناول في هذا الفرع دور المحكمة الإدارية في إستنباط الحالات المناسبة للأمر بمراجعة التحقيق، ثم نتطرق إلى تنفيذ عملية مراجعة التحقيق.

¹ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 108.

² المرجع نفسه، ص 110.

³ أمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 50.

⁴ غرمة مصطفي، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستير أكاديمي، ميدان حقوق وعلوم سياسية، شعبة حقوق، تخصص قانون إداري، قسم حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي م رباح، ورقلة، 2014، ص 42.

⁵ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 117.

⁶ فيلاللي مراد، لوني يوسف، مرجع سابق، ص 47.

أولاً: حالات الأمر بمراجعة التحقيق

على خلاف التحقيق الإضافي، لم يحدد المشرع حالات الأمر بمراجعة التحقيق في المنازعة الضريبية، وإنما أسند مهمة تعيين حدود هذا الأمر للمحكمة الإدارية وحدها دون سواها، حيث أطلق في نص المادة 3/85 من ق.إ.ج للقاضي سلطة واسعة لتقدير مدى ملائمة الأمر بمراجعة التحقيق حسب ما تحصل فيه إقتناعه من عناصر الإثبات الواردة في ملف التحقيق¹.

فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق مباشرة بمسألة الإثبات، فلا يحتاج أطراف المنازعة لإدعاءات أو وقائع جديدة في الدعوى حتى تأمر المحكمة الإدارية بهذا الإجراء². مما تقدم ي تضح أن أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى، وهو الوضع الذي يبرر صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية محل هذا الأمر، وهو يخضع لرقابة المستشار المقرر ضماناً لحقوق المكلف بالضريبة والحرص على عدم إهدارها من جراء انحياز أعوان الإدارة الجبائية لمصالح الخزينة العمومية³.

ثانياً: تنفيذ عملية مراجعة التحقيق

تستند عملية مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب⁴، لأن التحقيق المقصود هنا ليس ذلك الذي يقوم به القاضي، وإنما تقوم به المصالح الجبائية عند مراقبتها للوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته⁵.

وقد ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة ما إدارات المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم عبر المراحل والشروط الإجرائية⁶ التالية:

. تتم هذه العملية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

¹ راجع المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، المنازعة الضريبية: المرحلة القضائية، ماي 2008، ص 10.

³ صالح العبد، مرجع سابق، ص 108.

⁴ غرمة مصطفى، مرجع سابق، ص 42.

⁵ حياذري بوسكرين، مرجع سابق، ص 32.

⁶ راجع المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

. حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق.

. تت معملية مراجعة التحقيق في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق.إ.ج بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة، ونلاحظ في هذا الشأن أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 76 المذكورة أعلاه، نجد هذه الأخيرة تتعلق بالتحقيق في الشكوى المرفوعة من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب وأجال البت فيها ولا تتعلق بحالات معينة، وقد سبق أن نبى نأ ذلك ضمن الفصل الأول من هذه الدراسة¹.

وأ ما بخصوص حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي عملية مراجعة التحقيق فيرى الأستاذ عبد العزيز أمقران، أن هذا الأخير لم يعد رئيساً للجنة الطعن منذ إلغاء لجنة البلدية وإحلال لجنة الطعن على مستوى الدائرة محلها، وبال تالي يثور التساؤل عن تمييز رئيس المجلس الشعبي البلدي بصفته عضواً عن غيره من أعضاء اللجنة، ويرى أيضاً أن هذا ناتج عن سهو وقع فيه المشرع يتعين تداركه على غرار ما تمبخصوص الفقرة 7 من المادة 86 ن ق.إ.ج المتعلقة بالخبرة، إذ نصت على: "إذا اقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة عمليات الخبرة"².

بعد الإنتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمّن ملاحظات المكلف بالضريبة وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يُبديرايه ضمن هذا المحضر، وفي الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته بخصوص المنازعة الضريبية³.

الفرع الثالث: الخبرة القضائية

كثيراً ما يجد القاضي ال ناظر في الدعوى الضريبية نفسه عاجزاً عن الفصل في المنازعة حتى بعد استنفاد إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق⁴، نظراً لما يعترى هذه المنازعة من مسائل تقنية وفنية بعيدة عن المجال الأصيل لتقافة القاضي الذي ليس له اختصاص من طراز تقني ليكشف عن

¹ راجع المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق .

² أمقران عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص 40 - 41.

³ صالح العيد، مرجع سابق، ص 109.

⁴ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 124.

معنى الوقائع في جميع المواد، فالقدرة المطلوبة من القاضي هي قدرة قانونية وليست تقنية، والمنازعة الضريبية تتعلق في غالب الأحيان بمسائل مالية وحسابية دقيقة في طريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بخبراء في مسائل الجباية¹.

تعتبر الخبرة القضائية من أهم وسائل التحقيق في مادة المنازعة الضريبية وذلك نظراً لإتصالها بالواقعة المراد إثباتها²، وخاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992³، والذي نص على أن توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية على خلاف الأمر من قبل حيث كانت تسند عملية إجراءات الخبرة إلى أحد أعوان إدارة الضرائب⁴، وقد أحسن المشرع فعلاً بهذا التعديل الذي يضمن إستقلالية وحياد الخبير المعين من جهة القضاء.

بالنسبة لإجراء الخبرة القضائية تمتنظيمه في القواعد العامة، إذ نظمته المشرع في المادة 858 من ق.إ.م.إ. والتي تحيلنا إلى المواد من المادة 125 إلى المادة 145 منه، كما تطرق إليه قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و86 منه والمادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولدراسة هذا الفرع، سنتطرق إلى الأمر بتعيين خبير لإجراء الخبرة كنقطة أولى، ثم وكنقطة ثانية سنقوم بتبيان إجراءات عملية تنفيذ الخبرة القضائية من طرف الخبير.

أولاً: الأمر بتعيين الخبير القضائي في المادة الضريبية

نستنبط من خلال نص المادة 86 من ق.إ.ج. الحالات التي يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة وكيفية تعيين الخبير القضائي .

¹ طاهري حسين، مرجع سابق، ص 28.

² بوصنوبرة خليل، "إجراءات الخبرة في المنازعة الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني، حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21 و22 أبريل 2008، ص 144.

³ راجع المادة 57 من القانون رقم 25/91 المتضمن قانون المالية، 1992.

⁴ راجع المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1992

1_ حالات الأمر بالخبرة القضائية

يمكن أنتأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية¹، فالخبرة تتميز من حيث المبدأ بطابع إختياري بحيث أن ه يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائيا بإجرائها من دون أن يطلب الأفراد ذلك²، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلبت منها³.

ويحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة مهمة الخبراء، وذلك نظرا لتمييز الخبرة بالطابع التقني فالخبير لا يعين إلالتنوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع وبخصوص نتائج تقنية تتضمنها⁴، وبالت آلي فمن الضروري أن تحدد الجهة القضائية إطار الخبرة تحديدا دقيقاً أيستحيل على الخبير الخروج عنه⁵.

2_ كيفية تعيين الخبراء

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تسند له مهمة تنفيذ الخبرة⁶، إلالأنه يمكن أنتسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره أي خبير يعينه المكلف بالضريبة وخبير تعينه الإدارة، وتعين المحكمة الإدارة الخبير الثالث وهذا وفقا للمادة 86 فقرة 2 من ق.إ.ج⁷، إلالأن هذه الحالة الأخيرة غير معمول بها على مستوى الجهات القضائية رغم النص عليها

¹ راجع المادة 1/86 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² بوخديمي فاطمة الزهراء، النظام الجبائي الجزائري وأهم تعديلات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 18، 2010، ص 61.

³ غرمة مصطفى، مرجع سابق، ص 43.

⁴ شهبوب رحمانى فتيحة، مرجع سابق، ص 95.

⁵ الجردية نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستير في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012، ص 10.

⁶ كويسي لحسن، مرجع سابق، ص 17.

⁷ راجع المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ثانيا: تنفيذ مهام الخبرة القضائية

يحكم سير الخبرة وتنفيذها مبدأ استقلالية الخبير، لكن ذلك لا يخل بسلطة الرقابة عليه سواء من جانب المحكمة الإدارية أو من جانب الخصوم¹، كما أن الخبير ملزم بأداء مهامه بصفة شخصية ولا يمكن له إسنادها للغير²،

وإجراءات سير الخبرة تبدأ من تعيين الخبير من طرف القاضي الإداري الذي يباشر تنفيذ مهمة الخبرة بإخطار أطراف المنازعة باليوم والساعة المحددة لبدأ العمليات المتعلقة بالخبرة وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ هذه العمليات³، كما يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمة الخبرة دون تأخير⁴.

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب، وكذا المكلف بالضريبة و ممثله أو ممثله فقط، وعند الاقتضاء بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ويقوم بأداء المهمة المسندة لهم من قبل المحكمة الإدارية، وبعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافته فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك، وإما تقارير منفردة⁵.

وحول هذه الجزئية قد يطرح التساؤل حول المحضر الذي يعده عون إدارة الضرائب، وما الجدوى منه ما دام القاضي بصدد إنتظار تقرير الخبرة.

يتم إيداع المحضر وتقارير الخبرة لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية، ويمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً الإطلاع عليها خلال مدة 20 يوم كاملة⁶، وفي حالة ما إذا رات المحكمة الإدارية

¹ لجرديّة نعيمة، دربال حياة، مرجع سابق، ص 24.

² أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 146.

³ فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 96.

⁴ دحماني ريمة منال، الإثبات في المنازعة الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 2010، ص 41.

⁵ راجع المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ راجع المادة 8/86 من نفس المرجع.

أن الخبرة كانت غير سليمة أو يشوبها النقصان، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن نفس الشروط والإجراءات السابقة¹.

أمّا بخصوص الطرف الذي يتحمل أعباء الخبرة، فيتحملها الطرف الذي تزد دعواه، إلا أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من طلبه أو طلباته فإنّه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها قرار المحكمة الإدارية².

¹راجع المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²راجع المادة 2/98 من نفس المرجع.

المبحث الثاني: الفصل في دعوى الطعن في الأحكام الضريبية

بعد أن تجتمع المعطيات المتعلقة بالمنازعة أمام المحكمة الإدارية¹، وبعد إكتمال باب التحقيق فيها يقوم المستشار المقرر بإعداد الملف المتكوّن من كافة المستندات المقدمة من أطراف الدعوى من تقارير وإجراءات التحقيق وتقارير الخبرة إن وجدت، يقوم بإعداد تقرير يتضمن عرض وقائع المنازعة وتحليلها وأوجه دفاع كل طرف وطلباتهم الختامية²، ثم يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيل الملف للنيابة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها³.

طبقاً لمحتوى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية⁴، فإنّه يبيّن في القضايا التي ترفع أمام المحكمة الإدارية، طبقاً لأحكام الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم، مع العلم أن هذا القانون الأخير قد تم إلغاؤه بمجرد سريان مفعول أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد⁵، وعلى الرغم من أن المشرع قام بتعديل وتنميط قانون الإجراءات الجبائية عديد المرات بعد صدور هذا القانون الجديد، إلا أنه لم يقدّم بتحيين نص المادة 89 منه، وباعتقادنا أن ذلك مجرد سهو من طرفه، وبالتالي فإن الفصل في القضايا الضريبية التي ترفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقاً للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعلى أساس هذا القانون سنتطرق إلى موضوع الفصل في الدعوى الضريبية ابتداءً من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه والآثار المترتبة عنه.

المطلب الأول: إجراءات الفصل في دعوى الطعن في الأحكام الضريبية

بعد قفل باب التحقيق وتكوين أو بناء اقتناع القاضي، تهيأ القضية للفصل فيها، وتتبع لأجل ذلك مجموعة من الإجراءات تحضيراً لجلسة الحكم، وبعد تحديد تاريخ هذه الأخيرة تعقد بشكليات

¹ بوقبرين فاذا وآخرون، مرجع سابق، ص 76.

² قصاص سليم، مرجع سابق، ص 132.

³ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 84.

⁴ راجع المادة 89، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁵ راجع المادة 1064 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق

وإجراءات مختلفة¹، وتتنوع هذه الإجراءات إلى إجراءات يُمهد بها لجلسة الحكم (الفرع الأول) وإجراءات تسير وفقا لها إدارة جلسة الحكم (الفرع الثاني) وصدور الحكم فيها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الجدولة

بعد تحويل ملف القضية إلى النيابة العامة (محافظة الدولة) لإطلاع عليه طبقا لنص المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعد تفحص الملف تقوم بتقديم تقريرها المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ إستلامها للملف²، ويقوم القاضي المقرر بالاتفاق مع رئيس تشكيلة الحكم بتحديد تاريخ الجلسة التي يتمن خلالها صدور حكم المحكمة³، في أمر بعدها الكاتب بأن يخطر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط خلال 10 أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة⁴.

وتوجّه التبليغات إلى محل إقامة المكلف بالضريبة في الوقت الذي قدم دعواه إلا إذا كان قد أعلم كاتب الضبط بتغيير محل الإقامة، وعند تعيين المكلف الوكيل فيتم التبليغ لهذا الأخير، ولا يمكن حينئذ أن يحتج المكلف بالضريبة لعدم تبليغه شخصياً، وعندما تكون هناك عدة جلسات متتابعة فيتم إستدعاء الأطراف في جلسة.

ويشمل التبليغ كل المعلومات الضرورية والخاصة بالجلسة، اليوم، الساعة، الجهة القضائية المختصة، وعندما تُهَيَأ القضية للفصل فيها ويتم تسجيلها في الجدول وكذلك يتم إستدعاء الأطراف قانوناً فإن القاضي ملزم بقبول طلب تأجيل الفصل في القضية المقدمة من طرف المكلف أو وكيله أو حتى الإدارة⁵.

الفرع الثاني : سير الجلسة

تكون تلاوة التقرير المعد حول القضية من طرف القاضي المقرر، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، وكما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان

¹ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 177.

² راجع المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

³ راجع المادة 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ راجع المادة 876 من نفس المرجع.

⁵ خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 178.

الإدارة الجبائية ودعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وبصفة إستثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف المنازعة في سماعه، ويتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية¹.

وأما بخصوص محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ إستلامه الملف، ويجب على هذا الأخير إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يُضمنه عرضاً عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة وأريه حول كمسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة للفصل في المنازعة ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات².

وبعد قفل باب المرافعات، تحال القضية للمداولة لل تشاور والمناقشة من خلال تبادل الآراء بين القضاة تمهيدا لتكوين الراي النهائي في الموضوع المعروض والذي س يُعتبر بمثابة الحكم فيالدعوى عند النطق به.

وتكون المداولة سرية ولا يشارك فيها إلاالقضاة الذين سمعوا المرافعة دون غيرهم وإلاكان الحكم باطلاً، والبطلان في هذه الحالة مقرر للمصلحة العامة وحسن سير العدالة وهو مطلق لتعلقه بالنظام العام، وسرية المداولة تكفل للقاضي حرية كاملة في إبداء آرائه، وهي مقررة للحفاظ على هيئة القضاء بحيث لا يطلع غيرهم على مدى إختلافهم أو إتفاقهم في الراي، ل أن الحكم الصادر في الدعوى يُنسب للمحكمة بكامل هيئتها³.

¹ راجع المادتين 884 و 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² راجع المواد من 897 إلى 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق .

³ حماش جازية، الإختصاص القضائي بالدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، ، 1994، ص 208.

الفرع الثالث: صدور الحكم القضائي

يعتبر الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعة الإدارية بصفة عامة ومنازعات الضرائب بصفة خاصة¹، والحكم بمعناه الخاص هو القرار الصادر من محكمة مشكلة تشكيباً صحيحاً في خصومة رُفَعَتْ إليها وفق قواعد المرافعات سواء أكان صادراً في موضوع الخصومة وفي جزء منه أو في مسألة متفرعة عنه².

وبصفة عامة فإن عملية إصدار الحكم في مجال منازعات الضرائب تتم بنفس الأحكام المنظمة للمنازعات الإدارية عموماً، إذ نجد المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تقضي على أنه تُطبَّق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية³.

وبال تالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة هي أحكام إجرائية عامة ومشتركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم (أولاً) وشكله ومحتواه (ثانياً) ثم إجراءات تبليغه (ثالثاً).

أولاً: كيفية صدور الحكم في الدعوى الضريبية

يصدر الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنياً على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به⁴.

¹ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 129.

² حماش جازية، مرجع سابق، ص 205.

³ راجع المواد من 270 إلى المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ راجع المواد من 270 إلى 274، من نفس المرجع.

ثانياً: شكل الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية ومحتواه

يُ سبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموماً بكلمة "يقرر"¹ إضافةً إلى أنحكم المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان عبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بإسم الشعب الجزائري"²، وكما يجب على الحكم القضائي الإداري شأنه شأن الحكم القضائي المدني، أن يشمل مجموعة من البيانات³، التي تضمنتها المادة 276 وهي كالتالي⁴:

. الجهة القضائية التي أصدرته،

. أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ

النطق به،

إسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء،

. اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم،

. أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره

الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي،

. أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم،

الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسيبيه، وكما يجب أن يكون هذا التسيب من حيث الوقائع

والقانون، مع الإشارة إلى النصوص المطبقة، وكما يجب أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية وطلبات

وإدعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة⁵، وكما يشار أيضاً إلى

¹ راجع المادة 890 من نفس المرجع.

² راجع المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

³ بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية والإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 194

⁴ راجع المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁵ راجع المادة 277 من نفس المرجع.

الوثائق المعتمد عليها، وإلى أنه ت مالاإستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص ت مسماعه بأمر من الرئيس¹.

وأما بخصوص منطوق الحكم فهو الجزء الأساسي وهو ال نص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم، ويختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع المنازعة، فإذا كانت المنازعة تدور حول وعاء الضريبة، فإنمنطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس، وهذا نتیجته بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة.

وأما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلاً ونظر في موضوعها، وكان هذا الأخير مؤسساً لدعواه فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة.

وأما إذا كانت المنازعة متعلقة بمادة تحصيل الضريبة، فقد يكون منطوق الحكم برفضها شكلاً وإما الحكم بالإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم إحترام إجراءات التحصيل أو لعيب في شكل سند التحصيل أو إجراء المتابعة².

وحتى يكون الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية صحيحاً ومنتجا لأثاره، يجب أن يتمالتوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء³، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر قاضياً آخر مكان القاضي الذي أصدره أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدل أمين الضبط الذي لم يوقع، ويحفظ أصل الحكم وملف القضية فيراشيف المحكمة الإدارية⁴.

¹راجع المادة 889 من نفس المرجع.

² بدائية يحي، مرجع سابق، ص ص 182-183 .

³راجع المادة 278 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴راجع المادتين 278 و 279 من نفس المرجع.

ثالثاً: تبليغ الحكم الصادر من المحكمة الإدارية

إِنتبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم يكون عادةً وفقاً لما هو معمول به عن طريق المحضر القضائي، وهو الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 894¹.

إلأننا نلاحظ أنهذا الأخير جاء مغايراً لما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره رقم 12045 الصادر بتاريخ 2002/11/08، في قضية والي الجزائر ضد(م-ع) ومن معه، والذي قضى فيه بآنتبليغ القرارات عن طريق المحضر القضائي بشكل إجراءً تكملياً عند الحاجة فقط، وأنا لإجراء الأصلي والقانوني هو الذي يتم عن طريق كتابة الضبط².

أما المادة 895 من نفس القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بآنتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط³.

وفيرينا فإ نّص هذه المادة جاء ناقصاً، بحيث أنه لم يحدد ما هي الحالات الاستثنائية التي يمكن فيها تبليغ الأحكام عن طريق أمانة الضبط، لأنهذا سوف يطرح إشكالاً فيما يتعلق بحساب الميعاد الطعن بالاستئناف، في حالة ما إذا تمّ التبليغ بالطريقتين معاً، وفي إعتقادنا فأن العبرة في حساب الميعاد في هذا الشأن يكون بالتبليغ الحاصل عن طريق المحضر القضائي باعتباره الأصل.

إلأن الاجتهاد القضائي الجزائري يرى بأن العبرة في حساب المواعيد بأسببية التبليغ مهما كان مصدره، هذا ما أكدّه مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 2003/04/01 تحت رقم 13164، حيث جاء في إحدى حيثياته ما يلي: "...حيث يلاحظ مجلس الدولة على هذا الدفع أنه لا يستند على أساس قانوني باعتبار أنقانون الإجراءات المدنية لم يفرق إطلاقاً كما يزعم المدعي بين التبليغ التلقائي وتبليغ الأطراف وجعل من التبليغ الذي تقوم به كتابات ضبط الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية وثيقة ذات قوة ثبوتية مطلقة يُعَوّل عليها في حساب مواعيد الطعن وأنه في حالة وجود تبليغ آخر صادر عن محضر قضائي فأن العبرة تكون بأسببية تاريخ التبليغ مهما كان مصدره.

¹راجع المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² أنظر قضية رقم 12045، بتاريخ 2002/11/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، 2003، ص 179.

³راجع المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

حيث يتع يّن بالنتيجة رفض هذا الدفع ومن ثم رفض طلب تصحيح الخطأ المادي لعدم التأسيس...¹.

ويب لغ الحكم القضائي الصادر في المنازعة الضريبية إلى مديرية الضرائب التي دخلت في المنازعة، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة، فإنّه يبلغ بالحكم إلى موطنه الحقيقي الذي إختاره، وإذا كان المكلف بدفع الضريبة شركة فيجب أن يكون تبليغ الحكم إلى مقرها الرئيسي².

المطلب الثاني: آثار الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية

أن الحكم المتخذ من المحكمة الإدارية في المجال الضريبي ملزم للإدارة الضريبية عند ما يكون قد عدل ما إتخذته في قرارها المرفوع أمام المحكمة الإدارية ولا يمكنها أن تتصل من نتائجه³، أما إذا أكد هذا الحكم أن الإدارة لم ترتكب أيخطأ وأن الإجراءات التي إتخذتها قانونية، ف أن التحصيلات التي قامت بها في مواجهة المكلف بالضريبة تعد صحيحة⁴ ولها أن تستمر فيها إلا في حالة الطعن في الحكم بالطرق القانونية من طرف المكلف بالضريبة مع طلب وقف تنفيذ القرار.

ويمكن حصر الآثار المترتبة عن صدور حكم المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية في تمتع الحكم بحجية الشيء المقضي فيه (الفرع الأول) وأثر الحكم في الدعوى على أطرافها (الفرع الثاني) وأخيرا قابلية الحكم لاستئناف أمام مجلس الدولة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه

وفقا لأحكام المادة 296 من ق.إ.م.إ ف أن الحكم في الموضوع هو حكم الفاصل كليا أو جزئيا في موضوع النزاع أو في دفع شكلي أو في دفع بعدم القبول أو في أي طلب عارض، ويكون هذا الحكم بمجرد النطق به، حائ زاً لحجية الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه⁵.

إ نجية الشيء المقضي فيه مقررة للأحكام القطعية¹، والحجية نوع من الحرمة، يتمتع بها الحكم، وبمقتضاها يعتبر هذا الحكم متضمنا لقرينة لا تقبل الدليل العكسي على أساس أنه صدر

¹ بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري: دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 226.

² فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 118.

³ كويسي لحسن، مرجع سابق، ص 23.

⁴ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 87.

⁵ راجع المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

صحيحاً من حيث إجراءاته وأما يقضي به هو الحق بعينه من حيث الموضوع، وهذا ما يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى من اللجوء إلى القضاء ثانية، وإذا حدث ذلك فإنه يحكم بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها، إلا أن الحكم الأول لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه إذا لم يكن قد فصل في موضوع الدعوى كما لو كان سبب رفضها عدم الإختصاص أو عيب في الشكل²، وهو الأمر الذي يمكن تداركه وتصحيحه لرفع دعوى جديدة، ويترتب عن هذه الحجية إحترام المحاكم لها وذلك بعدم البحث في نفس الموضوع من جديد والتسليم بما قضى به الحكم بين الخصوم.

الفرع الثاني: أثر الحكم في الدعوى على أطرافها

يتعلق الأمر هنا بتنفيذ حكم المحكمة الإدارية، حيث أنه بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية وذلك بمجرد طلبها، وتجدر الإشارة هنا إلى أن النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية³ ومن ثمة فإن حكم المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية هو حكم قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه، وكما أن الطعن بالاستئناف أو الطعن بالنقض ليس لهما أي أثر موقوف لتنفيذ الحكم، إلا أن للمعارضة أثر موقوف للتنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك.

ومن آثار تنفيذ حكم المحكمة الإدارية ما يلي:

. تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لإعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل⁴.

. وكما نصت المادة 1/98 من قانون الإجراءات الجبائية على إسترجاع المصاريف المتعلقة بدمغالعريضة وتسجيل الوكالة بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا ربح دعواه، إلا أننا نشير حول هذه الجزئية أن إجراء دمج عريضة الدعوى الضريبية قد تم إلغاؤه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008، ورغم ذلك

¹ ق ويعي بلحول، إشكالات التنفيذ في المواد الإدارية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 14، ص 03.

² خرشي إلهام، مرجع سابق، ص 183.

³ راجع المادة 280 والمادة 281 والمادة 601 فقرة ب من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

⁴ راجع المادة 100 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

بقي نص المادة 1/98 يشير إليه، وكما يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة، وذلك كما تم توضيحه سابقاً¹.

. ينتج عن إلغاء أو تنزيل الضريبة المتنازع فيها منح ك لي أو نسبي في حكم عديم القيمة لمبلغ العقوبات وتعويضات التأخير الملقاة على عاتق المشتكي، وكذلك المصاريف المترتبة عن المتابعات في حالة ما إذا مُنح الإلغاء التام للضريبة المفروضة²، ونشير في هذا الصدد أنه بالرغم من أن هذه الأحكام واردة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلا أنها تعمم بحكم المنطق القانوني السليم على جميع أنواع الضرائب، وذلك باعتبار أن عقوبات التأخير تحتسب على أساس المبلغ الأساسي للضريبة، ويسقط الأصل يسقط الفرع، وكما أنه في حالة الإلغاء الكلي للضريبة نتيجة دعوى المكلف فأنمصاريف المتابعات المحتسبة على عاتق المكلف حكمها القانوني نفسه حكم الضرائب الملغاة، وعلى نفس الأساس القانوني.

. عندما تلغي المحكمة الإدارية قراراً يتضمن إعفاء أو تخفيضاً في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمل المكلف بالضريبة المصاريف، يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة، والذي يستحق أداء مبلغه وفقاً للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم³، وقد قصد المشرع في هذه الحالة الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية بشأن الطعون المقدمة من إدارة الضرائب ضد آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم عن القيمة المضافة، وذلك لأنها الحالة الوحيدة التي يمكن أن تصدر فيها المحكمة الإدارية قراراً يتضمن إلغاء أو إعفاء أو تخفيض ضريبي.

وفي الأخير نشير إلى أنه إذا كان الحكم القضائي الفاصل في المنازعة الضريبية في صالح إدارة الضرائب، فإن تنفيذها بالنسبة لهذه الأخيرة في غاية السهولة وذلك لرجوع آلية التنفيذ في الأصل إليها، فما على هذه الأخيرة إلا مباشرة إجراءات التحصيل الضريبي وهذه المرة يكون بالطرق الجبرية، وكما أن

¹ راجع المادة 98 من نفس المرجع.

² راجع المادة 404 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ راجع المادة 2/100 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المصاريف التي حملتها المحكمة الإدارية للمكلف بدفع الضريبة تكونهي أيضا موضوع سند تحصيل وتقوم مصالحها المكلفة بالمتابعات بتحصيلها.

وأما إذا كان الحكم في صالح المكلف بدفع الضريبة وتقاوست إدارة الضرائب على تنفيذه فما على المكلف بالضريبة في هذه الحالة إلا إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ¹، وهنا نكون بصدد حالتين: تكون الحالة الأولى إذا كانت الضرائب محل المنازعة، قد قام المكلف بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها، وصدر حكم المحكمة بإلغائها، ففي هذه الحالة المكلف بالضريبة يكون بصدد إسترجاع هذه المبالغ.

أما الحالة الثانية تتحقق إذا كان المكلف بالضريبة لم يقم بأيتسديد للضرائب، وكانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها، فهنا يكون المكلف بصدد طلب توقيف إجراءات المتابعة ضده، أو بصدد الحصول على مستخرج ضرائب لا يحتوي على الضرائب موضوع الإلغاء أو التخفيض². وعلى هذا الأساس نستنتج أن الطرف الذي كان الحكم لصالحه هو من يسعى إلى تبليغه للطرف الآخر بغرض تنفيذه، وهذا على خلاف المبدأ القائل بأنموضوع الخصومة الإدارية يتعلق بالمصلحة العامة، ومن ثم يتوجب عدم ترك أمر تسييرها وتبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف³.

الفرع الثالث: إستئناف الحكم أمام مجلس الدولة

من بين الآثار التي يترتبها الحكم الصادر من المحكمة الإدارية هو إمكانية الطرف الذي لم يرضه حكم المحكمة الإدارية، الإستئناف أمام مجلس الدولة⁴، إذ يختص دون سواه بالفصل في الإستئنافات المرفوعة ضد أحكام المحاكم الإدارية⁵، ونظرا لكون الاستئناف أمام هذه الأخيرة هو الطريق الطبيعي لمراجعة قرارات المحاكم الإدارية، وهو يسمح لمجلس الدولة أن يضع يده على كامل إجراءات الدعوى

¹ راجع المواد 601، 602 و612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

² بدائية يحي، مرجع سابق، ص ص 185 - 186.

³ بشير محمد، الطعن بالإستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص ص 92-93.

⁴ مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 51.

⁵ دلاندة 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، ص 161.

وأن يحسمها قانونا وواقعاً¹، رأتينا في بحثنا أن نتناوله دون غيره من طرق الطعن الأخرى كالمعارضة² والطعن بالنقض³ إعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر⁴ كما تستمد قاعدة استئناف الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية روحها من مبدأ التقاضي على درجتين⁵، الذي يعتبر من المبادئ الأساسية التي نظمها المشرع الجزائري حماية للقاضي والخصوم على سواء، إعمالاً بمبدأ المشروعية والمساواة المنصوص عليه في الدستور الجزائري⁶.

تنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية⁷ على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، على أن يكون ذلك ضمن الشروط ووفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية وكذا القانون رقم 01-98 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ونلاحظ هذه المرة أيضاً أن نص هذه المادة يحيل إلى قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه، وذلك رغم تعديل قانون الإجراءات الجبائية من خلال قوانين المالية التالية لصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وطبقاً للمادة المذكورة أعلاه والمادة 40 من القانون رقم 01-98 السالف الذكر، فإنه يُرجع لأحكام الباب السادس من الكتاب الثاني لقانون الإجراءات المدنية والتي يُقابلها الباب الثاني من الكتاب الرابع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية للتعرف على إجراءات المتبعة في الاستئناف أمام مجلس الدولة⁸.

¹ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 141.

² عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص

³ عوام الشبيخة، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة: طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2000، ص 117.

⁴ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 246-

⁵ حدادي رشيدة، مرجع سابق، ص 215.

⁶ راجع المواد 150، 147 و 140، من الدستور الجزائري لسنة 1996، المعدل والمتمم، مرجع سابق.

⁷ راجع المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008.

⁸ القانون العضوي رقم 01-98 مؤرخ في 30/05/1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، مؤرخ في الفاتح من شهر جوان 1998.

إن حق الإستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوماً على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم، شريطة أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة الاستئناف¹.

كما أجازت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية²، لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال إختصاصه، الإستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، إلا أنها إقتصرت ذلك في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على إختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب، وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد أن نص المادة 489 من قانون الضرائب الغير المباشرة والتي كانت تنص على أن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي غير قابل للاستئناف ولا يمكن الطعن فيه بالنقض³.

وقد تم إلغاؤه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002، وأصبحت بذلك الأحكام بهذا الشأن في مجال الضرائب الغير المباشرة خاضعة شأنها شأن الضرائب المباشرة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، ومن ثمة فإن صياغة المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية غير محيئة بما يتماشى مع التعديلات الواردة على قانون الضرائب الغير المباشرة.

كما نلاحظ أن المشرع قد أضاف مدير كبريات المؤسسات ضمن صياغة المادة 91 إضافة إلى المدير الولائي للضرائب، وذلك بمنحه أهلية التقاضي من خلال تمكينه من إجراء الطعن، وذلك على خلاف النصوص الأخرى.

وكما نشير أنكل من المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية تتعلقان بالطعن في حكم المحكمة الإدارية بشأن الحكم القضائي الصادر في منازعة مادة الوعاء الضريبي، حيث أنه بالرجوع إلى نص المادة 153 مكرر 1 في فقرتها الثالثة من نفس القانون (هذه المادة محدثة بموجب المادة 51 من قانون المالية ل 2011) والمتعلقة بالطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بشأن مادة التحصيل الضريبي نجدها تنص على مايلي: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقاً للشروط وتبعاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون

¹راجع المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

²راجع المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³راجع المادة 489 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. ولا توقف هذه الطعون عمليات الدفع.

وفي الأخير نشير أنما احتوته المواد 90، 91 و153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، يعدكل ما ورد بشأن الطعن في حكم المحكمة الإدارية الفاصل في الدعوى الضريبية ضمن هذا القانون الأخير، كو ذا باقي قوانين الضرائب المختلفة، ومن ثمة فإنبقية الإجراءات والأحكام المتعلقة بذلك بما فيها طرق الطعن الأخرى والمتمثلة في المعارضة والتماس إعادة النظر وفي إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية..

الخاتمة

خاتمة

تناولنا من خلال صفحات هذه المذكرة مختلف المسائل التي يثيرها موضوع الطعن القضائي في الأحكام الضريبية، الذي يتسم بكونه مرحلة إجرائية بحتة، ومن خلال دراستنا لمختلف الإجراءات القضائية التي تمر بها المنازعة الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية توصلنا إلى جملة من النتائج والملاحظات نأمل أن يُؤخذ بها، وهذا من أجل توحيد المفاهيم المتعلقة بالمنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية.

فالمرحلة القضائية هي مرحلة يسعى فيها المكلف بدفع الضريبة إلى المطالبة بحقوقه بموجب طعن قضائي يرفع أمام جهات القضاء الإداري، إعمالاً لمبدأ المشروعية وسيادة القانون المنصوص عليها دستورياً، الذي يسمح للقضاء بمراقبة أعمال الإدارة طمعاً في الحياد المفترض فيه والضمانات القانونية التي يقدمها في سبيل تحقيق مرافعة عادلة.

لاحظنا أن القاضي الضريبي يلعب دوراً إيجابياً من خلال مرحلة الإثبات، فهو من يُدير وسائل التحقيق ويوجهها ويمكن له التأثير بذلك على الإدارة الجبائية من أجل تغليب كفة المكلف بالضريبة الذي يتسم موقفه بالضعف بمقابل هذه الأخيرة.

رغم هذا فمهما قيل عن الصلاحيات التي يتم تّع بها القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، إلا أنها محدودة نوعاً ما بالنظر إلى التكوين القانوني البحت للقاضي الإداري من جهة، وطبيعة المنازعة الضريبية المتميزة بتشعب وتعقيد العمليات القانونية والحسابية المرتبطة بها من جهة أخرى، مما يدفع القاضي في أغلب الأحيان للجوء إلى الخبرة، وهذه الأخيرة غالباً ما تعجز عن تنويره بالقدر الكافي، نظراً لأن القائم بها هم الخبراء في المجال المحاسبي أكثر من الجانب الجبائي.

بالإضافة إلى هذا لاحظنا أن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية معقدة، ففي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال تنحصر وسائل التحقيق والإثبات في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، ويعتبر هذا الحصر في إعتقادنا إنقاصاً لحقوق المكلف بالضريبة في خصومة عادلة، لأن هذا الأخير لا تكون له الحرية في إثبات ما يدعيه، فالتحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق تت مكملاً يحدده ذلك قانون الإجراءات الجبائية من طرف أعوان الإدارة الجبائية.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فالمشرع في ظل قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد إجراءات تحقيق وإثبات خاصة بها فهي تخضع حتماً للوسائل العامة للتحقيق لكن ليس بصفة مطلقة، فنجد أنهم الوسائل المستعملة في المادة الضريبية هي الأدلة الحسابية والكتابية والتي كثيراً ما تُستعمل في مادة الضرائب كوسيلة للإثبات لكن يجب أن تتوفر فيها الشروط اللازمة المنصوص عليها قانوناً وبدرجة متفاوتة من ضريبة لأخرى.

زيادة على ذلك، فإن إجراءات التحقيق الخاصة التي يملها قانون الإجراءات الجبائية يغيب عنها الحياد أثناء مباشرتها، لأن أغلبها تتم بتدخل أعوان مصلحة الضرائب مما يثير شبهة الإنحياز للإدارة الضرائب في الدعوى، هذا الوضع وإن كان يعكس خصوصية العمل الإجرائي عند التحقيق في المنازعة الضريبية إلا أنه يخل بالتوازن بين مراكز أطرافها.

وفي الأخير فإنفض وتسوية المنازعة الضريبية أمام جهات القضاء الإداري يتطلب وقتاً طويلاً، خاصة حين تتعدد الخبرات التي يأمر بها القاضي، وذلك مما يؤثر سلباً على مصالح المكلف بالضريبة، ولذا نقترح مجموعة من التوصيات تتجلى فيما يلي:

تنظيم قضاء ضريبي سريع وفعال من خلال إعادة النظر في القواعد الإجرائية المنظمة للدعوى الضريبية، من حيث تسهيل إجراءات رفعها كذلك المتعلقة بتوحيد آجال رفعها كرفع ميعاد رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي التي حددها المشرع بشهر واحد، وكذا العمل على حسن سيرها خاصة أثناء مرحلة التحقيق فيها من خلال خلق ضمانات إجرائية أكثر لصالح المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب على خلاف تلك الإجراءات التي تُسند مراجعة التحقيق لإدارة الضرائب باعتبارها خصماً وحكماً في نفس الوقت.

توحيد وتنسيق المادة الإجرائية الجبائية المشتتة عبر قوانين الضرائب المختلفة عوض الإكتفاء بتجميعها الغير متوازن، وذلك من خلال إعادة صياغة قانون الإجراءات الجبائية لأن القانون الحالي به الكثير من الخلل رغم التعديلات المتواترة عليه والتي كان آخرها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2015، فنجد بعض النصوص لازالت تشير وتحيل إلى أحكام ملغاة كالإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية الملغاة أحكامه وذلك بذكر رقمه وسنة صدوره.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- 01 إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري: ولاية القضاء الإداري . دعوى الإلغاء، منشأة المعارف، القاهرة، 2006.
- 02 . أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 03 . أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط 2، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 04 . التحياوي محمود السيد، إجراءات رفع الدعوى القضائية: الأصل والإستثناء، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2003.
- 05 . السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 06 . بن ملحة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 07 . بن ملحة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ط 2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000.
- 08 . بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 09 . بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري: دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- 10 . بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى- نظرية الخصومة-الإجراءات الإستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

- 11 بشير محمد، الطعن بالإستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 12 . بوضياف عمار ، القضاء الإداري في الجزائر: دراسة وصفية تحليلية مقارنة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 13 . حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988.
- 14 . حدادي رشيدة، الطلبات العارضة والدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- 15 . خلوفي رشيد، القضاء الإداري: تنظيم واختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 16 . خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق: دراسة مقارنة فرنسا- مصر-لبنان-الأردن، ط 2، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 17 . دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2009.
- 18 . دلاندة 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.
- 19 . ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد: ترجمة للمحكمة العادلة، ط 2، موفم للنشر، الجزائر، 2011.
- 20 . سايس جمال، المنازعات الضريبية في الإجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2014.
- 21 . شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية: نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 22 شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، ج 2، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

- 23 . صالحى العيد، الوجيز فى شرح الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية- المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 24 . صقر نبيل، الوسيط فى شرح العقوبات الخاصة: الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- 25 . طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 26 . عبد الغنى بسيونى عبد الله، القضاء الإدارى، منشأة المعارف بالإسكندرية، القاهرة، 1996.
- 27 . على طار الشنطاوى، موسوعة القضاء الإدارى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
- 28 . عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية: التحقيق فى المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 29 . عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن فى الأحكام والقرارات القضائية، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 30 . عوام الشيخة، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة: طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2000.
- 31 . عوابدى عمار، النظرية العامة للمنازعة الإدارية فى النظام القضائى الجزائرى، ج 2، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 32 . عوابدى عمار، النظرية العامة للمنازعة الإدارية فى النظام القضائى الجزائرى: نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 33 . فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية فى الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 34 . فريجة حسين، المبادئ الأساسية فى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 35 . محيو أحمد، المنازعة الإدارية، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

القوانين و المراسيم :

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في إستفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 199/12/07، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل ومتمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر عدد 25، صادر بتاريخ 2002/04/14، وبالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63، صادر بتاريخ 2008/11/16.

02: النصوص التشريعية

- 01 . قانون عضوي رقم 01/98 مؤرخ في 1998/05/30، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، مؤرخ في الفاتح من شهر جوان 1998.
- 02 . قانون رقم 02/98 مؤرخ في ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر عدد 37، مؤرخ في الفاتح من شهر جوان 1998.
- 03 . أمر رقم 154/66 مؤرخ في 1966/06/08، معدّل ومتمّم، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 74 لسنة 1966. (ملغى).
- 04 . أمر رقم 101/76، مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1976.
- 05 . أمر رقم 104/76، مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 70، صادر في 1977/10/02، المعدل والمتمم.
- 06 . قانون رقم 93/90، مؤرخ في 1998/08/18، المعدل والمتمم للأمر رقم 154/66، المؤرخ في 1966/06/0، المتضمن قانون الإجراءات المدنية (الملغاة أحكامه).
- 07 . قانون رقم 36/90، مؤرخ في 1990/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، صادر في 1990/12/30.
- 08 . قانون رقم 25/91، مؤرخ في 1991/12/18، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، صادر في 1991/12/18.

- 09 . قانون رقم 21/01، مؤرخ في 22/06/2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79،
صادر بتاريخ 23/12/2001.
- 10 . قانون رقم 11/02، مؤرخ في 24/12/2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد
86، صادر في 25/12/2002.
- 11 . قانون رقم 21/04، مؤرخ في 29/12/2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر عدد
85، صادر في 30/12/2004.
- 12 . قانون رقم 24/06، مؤرخ في 26/12/2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد
85، صادر في 27/12/2007.
- 13 . قانون رقم 12/07، مؤرخ في 30/12/2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد
82، صادر بتاريخ 31/12/2007.
- 14 . قانون رقم 09/08، المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج
ر، عدد 21، صادر في 23/04/2008.
- 15 . قانون رقم 21/08، مؤرخ في 03/12/2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد
74، صادر في 31/12/2008.
- 16 . قانون رقم 01/09، مؤرخ في 22/07/2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر
عدد 44، صادر في 26/07/2009.
- 17 . قانون رقم 09/09، مؤرخ في 30/12/2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد
78، صادر في 31/12/2009.
- 18 . قانون رقم 13/10، مؤرخ في 29/12/2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد
80، صادر في 30/12/2010.
- 19 . قانون رقم 16/11، مؤرخ في 28/12/2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد
72، صادر في 29/12/2011.
- 20 . قانون رقم 12/12، مؤرخ في 26/12/2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد
72، صادر في 30/12/2012.

21 . قانون رقم 10/14، مؤرخ في 2014/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، صادر في 2014/12/31.

القرارات القضائية

القرارات القضائية 01: قرارات المحكمة العليا

01 . قرار المحكمة العليا رقم 88444، صادر بتاريخ 1991/12/29، المجلة القضائية، عدد 2، لسنة 1993، ص ص 148-151.

02: قرارات مجلس الدولة

01 . قرار مجلس الدولة رقم 30134، صادر بتاريخ 2006/06/14، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، لسنة 2006، ص ص 197-201.

02 . قرار مجلس الدولة رقم 12045، صادر بتاريخ 2002/11/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 179-182.

مذكرات و رسائل التخرج

1. . أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الإدارة المالية، فرع قانون الإدارة المالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002.
2. . أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011.
3. . بدابرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارة العامة، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.
4. . حماس جازية، الإختصاص القضائي بالدعوى الإدارية في النظام القضائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1994.

6. . خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.
7. . شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهد مجلس الدولة، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، 2009.
8. . عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
9. . فنديس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005.
10. . قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
11. . الجردية نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستير في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012.
12. . شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014.
13. . غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستير أكاديمي، ميدان حقوق وعلوم سياسية، شعبة حقوق، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

14. . كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة ماستير أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، قسم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصد مرياح، ورقلة، 2013.
15. . وغلبيس عبدوا، آليات تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستير في الحقوق، شعبة قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013.
16. . بوقبرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، حنصالي نوال، المنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 13، 2005.
17. . بلاطة مراد، إجراءات التحقيق في المنازعات الإدارية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 18، 2010.
18. . بوخديمي فاطمة الزهراء، النظام الجبائي الجزائري وأهم تعديلات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 18، 2010.
19. . حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 15، 2007.
20. . جزار عبد الرزاق، بوالبيت ياسين، المواعيد في الدعوى الإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2008.
21. . دحماني ريمة منال، الإثبات في المنازعات لإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 18، 2010.
22. . عليلي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 17، 2009.
23. . عباس عبد الرزاق، منازعات التحقيق الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008.

24. . فيلالي مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 15، 2007.
25. . ق وبقي بلحول، إشكالات التنفيذ في المواد الإدارية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 14، 2006.
26. . مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية أمام القضاء، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، الدفعة 16، 2008.
27. . مالكي روزة، الطلبات الأصلية والطلبات العارضة، مذكرة لنيل إجازة التخرج من المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008.
28. 01 . حياصري بوسكرين، تسوية المنازعات الجبائية أمام القضاء، مذكرة نهاية التكوين في مادة قانون الأعمال، المدرسة العليا للمصرفية، مديرية التكوين، الجزائر، الدفعة 16، 2010.

المجلات و المنشورات العلمية

29. . بودريوة عبد الكريم، " القضاء الإداري في الجزائر-الواقع والآفاق-" ، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009،
30. . بدران مراد، "الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية"، مجلة مجلس الدولة"، العدد 09، 2009.
31. . 2009،
32. . محمد الخلف، "الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2005،
33. . نويري عبد العزيز،"المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006،
34. . بوصنورة خليل،" إجراءات الخبرة في المنازعة الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21-22 أفريل 2008،

35. . سقلاب فريدة، دموش حكيمة، " النظام القانوني للنظام الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21-22 أبريل 2008،.

36. . محمد هاملي، " شروط الميعاد في المنازعة الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 21-22 أبريل 2008،.

باللغة الأجنبية :

- **BRACHET (B)**, Le système fiscal, L.G.D.J, 7eme édition, Paris, 1997 .
- **BEN AMARA Mansour, BOUZNAD Hocine**, Le Droit Fiscal : des affaires en Algérie-Elabore selon les normes IAS/IFRS, Edition HOUMA, Alger, 2012
- DEBBACHE Charles, RICCI Jean-Claude**, Contentieux administratif, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 2001.
- CASIMIR Jean-piere**, Control fiscal (contentieux recouvrement), group revue fiduciaire, 10ème édition, Paris, 2007.
- **DANIEL Richer**, Les procédures fiscales, 1^{er} édition, P.U.F, Paris, 1990.
- PAILLET Gilles Michel**, Contentieux administratif, DALLOZ, Paris, 2000.
- LAMARQUE Jean, OLIVIER Négrin, LUDOVIC Ayrault**, Droit Fiscal Général, LexisNexis SA, Paris, 2009 .
- **PIERRE Beltrame**, La fiscalité en France, collection fondamentale, 1^{ère} édition, Hachette, 1995
- VIDEL (G)**, Droit administratif, 6ème édition, P.U.F, Paris, 1976.

B-Thèses:

01-**LAMBERT-WIBER Sophie**, Contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal, Thèse de Doctorat, université de Rouen, France, 1996.

C /Articles:

-**SLIM KAMMOUN**, "La nature juridique du contentieux fiscal", Association de droit fiscal, 03 et 04 janvier 2002, <http://www.profiscall.com>

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر

إهداء

2	.....مقدمة
6	.....الفصل الأول: القواعد الإجرائية للطعن القضائي في الاحكام الضريبية
6	.....المبحث الأول: مبادئ الاختصاص القضائي للنظر في المنازعة الضريبية
7	.....المطلب الأول: طبيعة المنازعة الضريبية
7	.....الفرع الأول: المنازعة الضريبية منازعة إدارية
10	.....الفرع الثاني: المنازعة الضريبية منازعة قضاء كامل
12	.....الفرع الثالث: المنازعة الضريبية منازعة موضوعية
13	.....المطلب الثاني: تحديد الاختصاص القضائي للنظر في المنازعة الضريبية في الجزائر
14	.....الفرع الأول : المعيار العضوي كأساس لإسناد اختصاص الفصل في المنازعة الضريبية
15	.....الفرع الثاني : مجال اختصاص المحكمة الإدارية للفصل في المنازعة الضريبية
18	.....المبحث الثاني:قواعد الطعن في المنازعة الضريبية
18	.....المطلب الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية
19	.....الفرع الأول: دعوى المكلف بالضريبة
25	.....الفرع الثاني: دعوى إدارة الضرائب
30	.....المطلب الثاني :النظام القانوني لميعاد رفع الدعوى الضريبية
31	.....الفرع الأول:تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية
32	.....الفرع الثاني:حساب ميعاد رفع الدعوى الضريبية و انتهاءه
35	.....الفرع الثالث:توقف و انقطاع سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

39.....	الفصل الثاني: إجراءات سير الطعن القضائي في الأحكام الضريبية.
40.....	المبحث الأول: التحقيق في المنازعة الضريبية.
40.....	المطلب الأول: إجراءات التحقيق العامة في المنازعة الضريبية.
41.....	الفرع الأول: افتتاح التحقيق في المنازعة الضريبية.
45.....	الفرع الثاني: قواعد تنظيم عبء الإثبات في المنازعة الضريبية.
50.....	الفرع الثالث: عوارض التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.
52.....	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعة الضريبية.
53.....	الفرع الأول: التحقيق الإضافي.
56.....	الفرع الثاني:مراجعة التحقيق
58.....	الفرع الثالث:الخبرة القضائية
63.....	المبحث الثاني: الفصل في دعوى الطعن في الأحكام الضريبية
63.....	المطلب الأول: إجراءات الفصل في دعوى الطعن في الأحكام الضريبية
64.....	الفرع الأول: الجدولة
64.....	الفرع الثاني : سير الجلسة.
66.....	الفرع الثالث: صدور الحكم القضائي.
70.....	المطلب الثاني: آثار الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية.
70.....	الفرع الأول:حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه.
71.....	الفرع الثاني:أثر الحكم في الدعوى على أطرافها
73.....	الفرع الثالث: إستئناف الحكم أمام مجلس الدولة
78.....	خاتمة.
80.....	قائمة المراجع

