

جامعة زيان عاشور – الجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

منازعات الوعاء الضريبي أمام القاضي الإداري

مذكرة نهاية الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في الحقوق
تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:
- بشار رشيد

إعداد:
- بوخالفة تومي

لجنة المناقشة:
- بن يحيى أبو بكر الصديق رئيساً
- بشار رشيد مقررًا ومشرفاً
- بن ويس أحمد مناقشاً

السنة الجامعية: 1437 / 1438 هـ (2016 / 2017 م)

جامعة زيان عاشور – الجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

منازعات الوعاء الضريبي أمام القاضي الإداري

مذكرة نهاية الدراسة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في الحقوق
تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:
- بشار رشيد

إعداد:
- بوخالفة تومي

لجنة المناقشة:
- بن يحي أبو بكر الصديق رئيساً
- بشار رشيد مقررًا ومشرفاً
- بن ويس أحمد مناقشاً

السنة الجامعية: 1437 / 1438 هـ (2016 / 2017 م)

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

إهداء

إلى كل من شجعني وساعدني على إنجاز هذا العمل
أهدي ثمرة مجهودي المتواضع.

شكر وعرّفان

أَتَقَدِّمُ بِجَزِيلِ الشُّكْرِ وَالْإِمْتِنَانِ لِأَسْتَاذِي الْفَاضِلِ

بِشَارِ رَشِيدٍ

عَلَى مَنَحِي فَضْلِ الْإِشْرَافِ عَلَيَّ فِي انْجَازِ هَذَا الْبَحْثِ
كَمَا أَتَقَدِّمُ بِالشُّكْرِ إِلَى كُلِّ مَنْ سَاعَدَنِي وَأَمَدَّنِي بِالْمَرَاكِعِ

وَبِالتَّشْجِيعِ وَبِالكَلِمَةِ الطَّيِّبَةِ..

وَأخيراً تَمْتَدُّ آيَاتُ الشُّكْرِ وَالْعَرْفَانِ إِلَى الْأَسَاتِذَةِ الْكِرَامِ

أَعْضَاءَ لَجْنَةِ مَنَاقِشَةِ هَذِهِ الْمَذْكُورَةِ.

مقدمة

مقدمة

للضريبة دور هام في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الأساسي لميزانية الدولة بصفة عامة لكنها لا تحقق هدفها إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل، والعدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا.

فالعدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل شخص في المجتمع طبيعيا كان أو معنويا الضريبة المستحقة حسب قدراته وفي إطار قانوني يوفر له جميع الضمانات عند تحديد الوعاء الضريبي، وتقدير الضريبة المستحقة وتحصيلها، فكلما وجه للمكلف بالضريبة " قرار " يلزمه بتسديد ما عليه من حقوق ضريبية، بإمكانه الطعن فيه إداريا وقضائيا عن طريق الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية.

فتعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها مادامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية، كما تعتبر أيضا من المنازعات الإدارية سواء بالنظر إلى أطرافها أو القانون الواجب التطبيق عليها للفصل فيها وهو القانون الضريبي الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام.

إن المعيار الذي يميّز المنازعة الضريبية هو العملية الضريبية وهي عملية إدارية مسماة تتميز بطابع إجرائي مركب في ربط الضريبة ثم تحصيلها.

وكذلك بالنسبة السنوية دفع الضريبة ففي كل سنة يصدر قانون المالية الذي يتضمن في مادته الأولى أن يواصل في السنة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا المداخيل والعوائد الأخرى لصالح الدولة.

وبالتالي فإن عدم شرعية الضريبة يؤدي إلى نشأة المنازعات الضريبية، هذه المنازعات التي تعددت تعاريفها، سواء لدى الفقه الغربي أو العربي، ونذكر منها تعريف لمستشار الدولة الفرنسي André Heurté بأن "المنازعات الضريبية تشمل مجموع المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب " و يعرفها الاستاذان perilipe Marchessay و Jaques Glas Claude كما يلي " :مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة، والضمانات التي توفر للمكلف بالضريبة، طوال عملية فرض الضريبة،

بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، مروراً بتصنيفاتها طبقاً للإجراءات المقننة للعلاقات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب".

أما الأستاذ زكرياء محمد بيومي يرى بأن: "المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقاً لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئياً". ومن هذا المنطلق تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة أو شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسر، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية.

ومن بين الفقه الوطني، عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها: "مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل المفروض على المكلف بالضريبة.

إن دراسة المنازعة الضريبية تأخذنا إلى تصنيف الذي يمكن أن ندرج من خلاله الدعوى الضريبية من حيث دعوى إلغاء أو دعوى القضاء الكامل.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن دعوى المنازعات الضريبية تندرج ضمن دعاوى القضاء الكامل، لأن سلطات وصلاحيات القاضي الإداري حين نظره فيها لا يقتصر دوره على إلغاء القرار الإداري، كما هو الحال بالنسبة لقاضي فحص المشروعية بل يتعدى الأمر ذلك، فيمكنه اتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية واسعة تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مما يجعل الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل.

أهمية الموضوع وأسباب اختياره:

إن ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع هو الخصوصية التي تكتسبها المنازعات الضريبية ولتمييزها بإجراءات خاصة مختلفة عن باقي الدعاوى الأخرى من حيث الإجراءات التي تتعرض للتعديل المتقارب من حين لآخر عبر قوانين المالية التي تصدر كل سنة، فينتج عن هذا التعديل المستمر قلة الدراسات والأبحاث المتجددة أي المواكبة للتعديلات المتتالية في هذا المجال كل سنة، فهذا ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع، وكذلك نظرا للمركز الذي تتمتع به الإدارة الضريبية مقابل مركز قانوني ضعيف للمكلف بالضريبة من خلال سير الدعوى الضريبية، وللدعوى الضريبية أهمية كبيرة من حيث حماية حقوق المكلف بالضريبة وفي الرقابة على أعمال إدارة الضرائب.

ونظرا لهذه الأهمية والمميزات الخاصة التي دفعتنا للبحث في هذا الموضوع سأحاول من خلاله التطرق إلى كل إجراءات التقاضي من خلال الموازنة بين المصلحة العامة والخاصة .

الهدف من دراسة هذا الموضوع :

هو تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهي المرحلة القضائية بمختلف إجراءاتها، ودرجات الجهات القضائية التي تنظر فيها، وهذا من أجل توضيح وشرح هذه الإجراءات والتطرق لآخر التعديلات.

إشكالية الدراسة:

ما هي الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى الضريبية ؟
فيما تتمثل سلطات القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية ؟

المنهج المتبع:

اعتمدت في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي الوصفي، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية والأحكام القضائية قصد الوصول إلى صلاحيات القاضي الإداري بخصوص منازعات الوعاء الضريبي بصفة خاصة، والمنازعات الضريبية بصفة عامة هذا

من جهة ، ومن جهة أخرى اعتمدت المنهج المقارن نسبياً وذلك قصد الموازنة بين القاضي الإداري الجزائري والمقارن ولاسيما القاضي الإداري الفرنسي.

وللإجابة على هذه الإشكالية لأن الإطلاع على القوانين والإجتهادات القضائية يقتضي منا تحليلها وتمحيصها بالشكل الذي يجعلنا نتبين مدى كفايتها وقصورها ومدى فاعليتها في التسوية القضائية للمنازعات الضريبية، ارتأيت تقسيم دراستي في هذا الموضوع تقسيماً ثنائياً من خلال فصلين:

الفصل الأول بعنوان: الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى الضريبية.

الفصل الثاني بعنوان: الإجراءات القانونية المتعلقة بموضوع الدعوى الضريبية.

خطة الدراسة:

الفصل الأول: الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى الضريبية.

المبحث الأول: شرط المواعيد أو أجل رفع الدعوى الضريبية

المطلب الأول: طبيعة شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

المطلب الثاني: كيفية تعامل قضائنا مع شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

المبحث الثاني: عريضة الدعوى الضريبية

المطلب الأول: الشروط الشكلية

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية (الاختصاص)

الفصل الثاني: الإجراءات القانونية المتعلقة بموضوع الدعوى الضريبية.

المبحث الأول: سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية

المطلب الأول: سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية بصفته قاضي

ابتدائي

المطلب الثاني: سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية كدرجة ثانية

المبحث الثاني: سلطات القاضي الإداري كجهة قانون

المطلب الأول: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

المطلب الثاني: رقابة مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون

خاتمة

الفصل الأول

الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى
الضريبية

يعتبر الالتجاء إلى القضاء ضماناً هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي هو الضمان الأخير للمكلف و هو الذي من شأنه أن يحقق له ما يتمناه من عدالة ضريبية، أكان ذلك على مستوى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية الضريبية على مركزه القانوني أم على مستوى عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة الذين تحكمهم نفس الوضعية القانونية بإرساء قواعد موحدة لا تميز بين مكلف و آخر.

و يعتبر التقدم أمام الجهات القضائية لا يتم إلا وفقاً لإجراءات و شروط على المدعي أن يحترمها و ذلك تحت طائلة عدم قبول دعواه، و عليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المسائل القانونية التي تتعلق برفع الدعوى أمام القضاء لتتعرف تباعاً إلى المواعيد (المبحث الأول) و عريضة الدعوى الضريبية (المبحث الثاني)، محاولين الاستعانة بقرارات مجلس الدولة بخصوص هذه المسألة.

المبحث الأول: شرط المواعيد أو أجل رفع الدعوى الضريبية

سواء أمام الجهات القضائية الإدارية أول درجة أو أمام جهات الاستئناف، فإن الدعوى المتعلقة بالمنازعة الضريبية يجب أن تحترم مواعيد الطعن الخاصة بالمادة الضريبية وذلك وفق ميكانزمات لا تختلف جوهريا عن القواعد الخاصة بالمنازعة الإدارية وإنما تحتوي على بعض الخصوصيات التي يجدر بنا التعرض لها.

ويثار التساؤل حول طبيعة شرط الميعاد في المادة الضريبية أو الدعوى الخاصة بها و كذا كيفية تعامل قضائنا مع هذا الشرط.

المطلب الأول: طبيعة شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

تطبق على شرط الميعاد الخاص بالدعوى بالمادة الضريبية القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتعلقة بالإجراءات الواجب إتباعها أمام الجهات القضائية الإدارية، كما تطبق القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه تنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية:

"1. يمكن أن ترفض القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة من المواد 76 الفقرة الثانية و الثالثة و 77 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و الإدارة المركزية المنصوص عليها تباعا في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 المذكورتين أعلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأربعة 4 أشهر الموالية للأجل المذكور أعلاه".

¹ لقد تم تعديل هذه الفقرة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2007

وعليه فإن أجل رفع الدعوى الضريبية هو من النظام العام، و أن عدم قيام المكلف بالضريبة بعرض نزاعه على القضاء خلال هذا الأجل يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا وبالتالي سقوط حقه في مقاضاة الإدارة الضريبية.

هذا ما كرسه اجتهاد مجلس الدولة في العديد من قراراته، نذكر منها:

- "...لكن حيث أنه تبين من دراسة الوثائق المرفقة أن المستأنف كان قد قدم تظلما لإدارة الضرائب المستأنف عليها بتاريخ 1995/08/14.

- وأنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران إلا بتاريخ 1996/06/03 أي بعد مدة تتجاوز ثمانية أشهر خرقا لأحكام المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقل عن ثمانية 08 أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ 1995/08/14.

- حيث أنه ومادام أن المستأنف لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونا، فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية"¹.

- القرار رقم 004200 الغرفة الثانية الصادر في 2001/11/12

- حيث انه يستفاد من دراسة أوراق الملف أن المستأنف بوضوح في عريضته المتضمنة رفع دعواه انه تلقى بتاريخ 1998/07/07 قرار الرفض الصادر عن المستأنف عليها بنفس التاريخ، حول الطعن الإداري المسبق الذي وجهه إليها، إلا أنه قام برفع دعوه إلا بتاريخ 1999/04/06 مما يجعل الدعوى خارج الآجال القانونية تطبيقا لنص المادتين 169 و 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية و المواد 329، 330، 331 و 332 من قانون الضرائب المباشرة.

- حيث يتضح مما سبق ذكره، أن قضاة أول درجة بقضاءهم كما فعلوا يكونوا قد قدروا وقائع القضية حق قدرها و طبقوا القانون تطبيقا صحيحا ومتى كان الأمر كذلك يتعين المصادقة على قرارهم"².

وتشير المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية الملاحظات التالية:

¹ عبد العزيز أمقران، عبد العزيز أمقران، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 40

² قرار غير منشور

1- تنص الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه يمكن أن ترفض القرارات الصادرة عن كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب و رئيس مركز الضرائب أمام المحكمة الإدارية ثم تنص على أجل رفع هذا الطعن و تحدد بدء سريانه بتاريخ تبليغ القرار الإداري إلى المكلف بالضريبة من طرف المدير الولائي للضرائب.

هنا يطرح التساؤل: ما هي الجهة المكلفة بتبليغ القرار الإداري هل هو المدير الولائي للضرائب، مثلما تنص عليه الفقرة الثانية، وفي هذه الحالة لماذا يقوم هو بتبليغ القرارات التي تصدر عن رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب إلى المكلف بالضريبة ولا يقوم كل منهما بتبليغ قراراته، ام أنه مجرد إغفال وقع فيه المشرع عند تعديله لهذه المادة، إذ عدل الفقرة الأولى منها و نسي تعديل الفقرة الثانية بما يفيد أن يتم تبليغ القرارات الصادرة عن مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب كل حسب اختصاصه.¹

2- بموجب قانون المالية لسنة 2007 (لاسيما المادة 23 منه) تم إلغاء المواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و استحداث المادة 81 مكرر على مستوى قانون الإجراءات الجبائية و المتعلقة بمختلف لجان الطعن و بموجب نفس القانون (المادة 51) تم تعديل المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية إلا أن هذا التعديل لم يشمل الفقرة التي تشير إلى المواد 300، 301 و 302 مما يجعلنا نقف متعجبين ! و رغم أن المشرع قد تدارك الأمر في قانون المالية لسنة 2008 أين تم إعادة تعديل المادة 82 لتصبح تحيل إلى المواد 80، 81 و 81 مكرر عوض المواد 300، 301 و 302 إلا أن هذا لا يبرر أنه أغفل ذلك في قانون المالية 2007.

و يطرح التساؤل هنا: كيف تتم عملية مراجعة القوانين و هل هناك لجنة أو هيئة مكلفة بالمراقبة و كيف يحدث أن تعدل فقرة دون أن تعدل فقرة أخرى معنية بنفس التعديل. ومهما يكن من أمر فإن سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء قد تم ربطه بتاريخ تبليغ الإدارة الضريبية للقرار الإداري الفاصل في الشكوى وبالتالي أصبح للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه خلال أجل أربعة 4 أشهر ابتداء من تبليغه بقرار إدارة الضرائب سواء

¹ نفس الملاحظة تذكر فيما يخص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحيل إلى المادة 82 من نفس القانون فيما يخص أجل الطعن في قرارات مدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.

كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل الممنوح لها للفصل في شكوى المكلف بالضريبة.

ونشير في هذا الصدد أن التبليغ يكون إما برسالة مضمنة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام موقع عليه من قبل المرسل إليه المكلف بالضريبة و إما بتسليم قرار الإدارة الضريبية مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل استلام.

هذا ما تم تكريسه في قرار مجلس الدولة رقم 178809 الغرفة الأولى الصادر في 2000/02/14 في قضية السيد.... ضد مدير إدارة الضرائب لولاية جيجل و الذي ألغى قرار مجلس قضاء ولاية جيجل القاضي بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم وجود الإشعار بالتبليغ. وجاء في أحد حيثيات منطوق مجلس الدولة:

" و حيث أنه بالرجوع إلى ملف الدعوى فإن المستأنف عليها إدارة الضرائب لولاية جيجل لم تقدم أي دليل يثبت أن المستأنف قد بلغ فعلا من طرفها بصفة قانونية و رسمية بقرارها المتعلق بتعديل مبلغ الضريبة التي فرضتها تلقائيا على هذا الأخير بعد التحقيق الذي أجرته على محاسبة المستأنف، و حيث أن التبليغ في هذه الحالة يتم إما برسالة مضمنة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام موقع عليه من قبل المرسل إليه المكلف بالضريبة و غما باستلام قرار التعديل النهائي للضريبة مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل استلام و هذا ما لم تثبت إدارة الضرائب في هذه القضية مما يجعل دفع المستأنف في هذا الشأن مؤسس و يؤدي إلى إلغاء القرار المطعون فيه".¹

و رغم أن شرط الميعاد في المنازعة الضريبية هو من النظام العام و هو لزومي لنظر القضاء في الدعوى وبالتالي يمكن إثارته تلقائيا في أي مرحلة من مراحل التقاضي إلا انه قد لاحظنا أن البعض من قضائنا لا يقومون بمراقبة مدى قبول الدعوى شكلا ولا يثيرون مسألة الأجال تلقائيا، بل يتعرضون مباشرة إلى الفصل في الموضوع و هذا يعتبر خطأ في تطبيق القانون.

ومن أمثلة القرارات الصادرة عن مجلس الدولة لتصحيح هذا الخطأ:

* قرار مجلس الدولة رقم 28729 الغرفة الثانية الصادر بتاريخ 2006/06/14 الفاصل في الاستئناف المرفوع أمامه ضد قرار الغرفة الإدارية القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس

¹ قرار غير منشور

وقضى مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف فيه و القضاء من جديد برفض الدعوى شكلا لأنها جاءت خارج الآجال القانوني".¹

* وكذا القرار رقم 28833 الصادر في 2006/07/12 الصادر عن مجلس الدولة و الذي قضى بإلغاء القرار المستأنف و القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس و القضاء من جديد برفضها شكلا لوقوعها خارج الآجال القانونية حيث جاء فيه:

"...حيث ثابت من الملف أن المستأنف لم يسدد المبالغ المستحقة للخرينة العمومية، لذلك قامت إدارة الضرائب بحجز البطاقة الرمادية الخاصة بالشاحنة.

-حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن النزاع الحالي يخص التحصيل و حسب المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه على الطرف المعني بالحجز أن يرفع دعواه في أجل شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت.

-حيث أن المستأنف قدم طلب الاسترداد بتاريخ 2001/09/19 تم رفض دعواه أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء غليزان بتاريخ 2002/05/04.

حيث بالتالي فإن دعوى المستأنف جاءت خارج الآجال المنصوص عليها في المادة 3/153 من قانون الإجراءات الجبائية.

-لذلك يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2003/10/13 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة و فضلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا".²

وعليه ينبغي على قضائنا الانتباه أكثر لهذه المسألة

ويطرح التساؤل حول أهمية جعل شروط الميعاد من النظام العام لاسيما وأن تطبيقه قد يجعلنا نبتعد عن الهدف من رفع الدعوى و بهذا الشأن عبر الأستاذ محيو عن رأيه بقوله:

"يمكن أن نرى في هذه القاعدة امتيازاً ممنوحاً للإدارة التي يحق لها أن تتخلى عنه إرادياً أوبصورة غير إرادية، ويبدو من الأفضل ترك المحكمة تسير في مجراها الطبيعي بمجرد مثول

الإدارة بالجلسة دون أن تثير موضوع إحترام مهل الإدعاء".³

و يذكر الأستاذ خلوفي:

¹ قرار غير منشور

² قرار غير منشور

³ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص 96

"... ونعتقد بدورنا ان ما وضعه المشرع من شرط الميعاد يندرج ضمن القواعد التي هي من النظام العام لكن هذا الموقف لا يأخذ بعين الاعتبار النتائج المترتبة عنه منها إبقاء في النظام القانوني للقرارات الإدارية غير المشروعة بسبب فوات الميعاد وهذا ما يخالف مبدأ المشروعية و دولة القانون".¹

المطلب الثاني: كيفية تعامل قضائنا مع شرط الميعاد في المنازعات الضريبية

إن التطرق إلى مسألة المواعيد يؤدي بنا إلى الحديث على فكرة إحترام الآجال، و في هذا الصدد ومن خلال دراستنا لعدد من قرارات مجلس الدولة الفاصلة في المادة الضريبية، نجد أنه كان لمجلس الدولة فرصة التعرض لهذه المسألة في العديد من القضايا إن لم نقل أغلبها مما يجعلنا نتساءل حول مدى تحكم رافعي الدعوى في الآجال ولعل المشكل الذي يواجه مترافعيننا فيما يخص هذا الشرط هو مشكلة حساب المواعيد، هذا ما سنتطرق إليه تباعا:

الفرع الأول: بدء سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية

القاعدة طبقا للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية هي أن نقطة انطلاق المواعيد تبدأ من تاريخ استلام المكلف بالضريبة بالإشعار ببلاغ القرار المتخذ من طرف إدارة الضرائب المختصة كرد على شكايته أو تظلمه الذي رفعه إليها للنظر فيه.

و عليه، فإن الإشعار بالتبليغ هو الذي يحدد لنا تاريخ التبليغ و بالتالي بدء حساب ميعاد رفع الدعوى، و على هذا الأساس فإن إرفاق عريضة الدعوى الضريبية بالإشعار بتبليغ قرار الإدارة الضريبية المنازع فيه أمر ضروري و إلزامي.

هذا ما كرسه الاجتهاد القضائي الجزائري من خلال قرار المحكمة العليا رقم 64225 الصادر في 1990/04/07 حيث جاء فيه:

"من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل وعندما يكون تابعا لقرار نائب مدير الضرائب للولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

¹ رشيد خلوفي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، ص 78

ولما كان من الثابت (في قضية الحال) أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب المدير، خرّقا القانون ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون ضده¹.

الفرع الثاني: عند انعدام قرار إدارة الضرائب المختصة

إذا سكتت الغدارة الضريبية طيلة المدة المقررة لها للإجابة على الشكوى التي تقدم بها أمامها المكلف بالضريبة، هل يبدأ سريان أجل الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء المدة المقررة للإدارة الضريبية للرد على شكواه، أم يبقى الأجل ساريا ولا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور قرار الإدارة الضريبية حتى ولو صدر بعد انقضاء المدة المقررة لها لتقديم جوابها على الشكوى المقدمة.

إذ تنص الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمشتكي الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 2 و 77، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الشهور الأربعة الموالية لانقضاء أجل الستة أشهر المقررة للجواب على شكواه². وعليه:

- 1- فالأصل هو وجوب رفع الدعوى في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بقرارها المتخذ بشأن شكواه (المادة 1/82).
- 2- وفي حالة عدم رد الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة لها، يجوز للمكلف بالضريبة عدم انتظار ردها و رفع دعواه الضريبية خلال الأشهر الأربعة الموالية لتاريخ إنتهاء المدة المحددة للغدارة للرد فيها على شكواه.

ومن أمثلة القرارات الصادرة عن مجلس الدولة فيما يخص هذه المسألة:

* قرار مجلس الدولة رقم 188793 الغرفة الرابعة الصادر بتاريخ 2000/04/24 الذي أيد قرار مجلس قضاء تيسمسيلت و الذي قضى برفض الدعوى شكلا مشيرا بأن الطعن رفع في 1993/12/28 و أن الدعوى لم ترفع إلا في 1995/03/27، أي بعد مضي سنة. وفي هذا الصدد حيث مجلس الدولة منطوق قراره كما يلي:

¹ أحمد لعور و نبيل صقر، المرجع السابق، ص 172.

² أو ثمانية أشهر في الحالات التي يستوجب الأمر فيها الأخذ بالرأي الموافق للغدارة المركزية.

"في شأن الدفع المتعلق بأجل رفع الدعوى

- حيث أنه يستخلص من عناصر الملف بأن المستأنف قد بلغ بتقرير إدارة الضرائب في 1993/07/12.

- حيث أنه قام بالطعن في 1993/12/28،

- حيث أنه ويغض النظر عن إجابة أو عدم إجابة إدارة الضرائب كان على المستأنف أن يرفع الطعن القضائي في الأجل المحدد قانونا بالمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- حيث أنه ولما رفعه إلا في 1995/03/27 فكان ذلك خارج الآجال المنصوص عليه بهذه المادة وبالتالي ينبغي القول بأن قضاة المجلس لما رفضوا الدعوى شكلا لخرقها المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة قد أصابوا في تقدير الوقائع و في تطبيق القانون وبالتالي يتعين إذن تأييده".¹

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 184635 الصادر بتاريخ 2000/04/10 في قضية السيد ضد مديرية الضرائب لولاية ميله الذي ألغى قرار مجلس قضاء قسنطينة القاضي برفض دعوى السيد..... لعدم التأسيس و قضى من جديد بعدم قبول الاستئناف شكلا لوقوعه خارج الآجال القانونية المنصوص عليها بالمادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث مجلس الدولة منطوق قراره كما يلي:

- "...حيث أن المستأنف قد قدم دعوى أمام مجلس قضاء قسنطينة إلتمس فيها تعيين خبير لتقدير الضريبة المستحقة للتحصيل و نازع فيها تقييم الضرائب المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب.

- حيث أصدر مجلس قضاء قسنطينة قرارا بتاريخ 1997/03/29 قضى فيه برفض الدعوى لعدم التأسيس نظرا لكون الضريبة التي فرضت على المستأنف كانت بعد مراجعة التقييم لتصريحاته بنشاطه و دخله و الذي بلغ به في الآجال و لم يعترض عليه في الآجال القانونية،

- حيث أن المستأنف قدم تظلما بتاريخ 1995/09/10 إلى إدارة الضرائب،

- حيث أن إدارة الضرائب لم ترد على تظلم المستأنف،

¹ قرار غير منشور

- حيث أنه وفقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يجب رفع الدعوى قبل فوات 8 ثمانية أشهر من تاريخ التظلم إلى الغرفة الإدارية أي قبل 1996/05/10،

- حيث أن المستأنف رفع الدعوى إلى الغرفة الإدارية بتاريخ 1996/06/02 أي خارج الآجال القانونية المحددة بأحكام المادة 2/337،

- حيث أنه بالإضافة إلى رفع الدعوى خارج الآجال القانونية، فإن إدارة الضرائب أعادت تقييم تصريح المستأنف بناء على معلومات وردت إليها لم يتمكن المستأنف من نفيها وهو تقاضيه أتعابا من مؤسسات لم يصرح بها،

- حيث أن قضاة المجلس قد أخطئوا عندما قبلوا دعوى المستأنف شكلا بالرغم من وقوعها خارج الآجال المنصوص عليها بأحكام المادة 2/337 السابق الإشارة إليها¹.

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 172351 الصادر في 2000/05/08 والذي حيث قراره كما يلي:

- "... حيث أن إدارة الضرائب قد وجهت 8 إنذارات إلى المستأنف لتسديد ضريبة السنوات من 1989 إلى غاية 1993.

- حيث أن المستأنف قدم تظلمه الإداري بتاريخ 1994/01/17 و لم ترد عليه إدارة الضرائب، وكان على المستأنف وفقا لأحكام المواد 337/334 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة تقديم دعواه القضائية خلال مدة 8 ثمانية أشهر من تاريخ تظلمه أي قبل تاريخ 1994/09/18 و انه عندما سجل دعواه بتاريخ 1995/01/08 يكون قد سجلها خارج الآجال المنصوص عليها و المحددة بأحكام المادتين المذكورتين أعلاه مما يجعل فعلا دعواه مرفوضة شكلا و يجعل فعلا دعواه مرفوضة شكلا و يجعل قرار المجلس على صواب..."²

و المقصود بعبارة ثمانية أشهر التي ترد كثيرا في القرارات هي الأربعة أشهر الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على الشكوى الضريبية+ مدة الأربعة أشهر الموالية لها.

¹ قرار غير منشور

² قرار غير منشور

الفرع الثالث: حالة رد الإدارة الضريبية على تظلم المكلف بالضريبة في خارج الآجال
ويطرح التساؤل في هذه الحالة كما يلي:

إذا كان سكوت الإدارة بعد مدة ستة أشهر المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية يخول للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء خلال الأربعة أشهر التالية للمدة المذكورة، فما القول في حالة إصدار إدارة الضرائب للرد على التظلم بعد المدة المحددة لذلك، هل أن تبليغ القرار في هذه الحالة يفتح أجلا جديدا للطعن أمام القضاء أم أن ليس لهذا التبليغ أي أثر على شرط المواعيد.

لقد أجابت على هذا التساؤل المادة 2/82 من الإجراءات الجبائية بنصها على:

"ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مديرية الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 2/76، 3/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية".

ولكن رغم أن النص واضح في هذا المجال، إلا أنه كان لمجلس الدولة أن أقر بما يخالف ذلك في العديد من قراراته أكثر من ذلك، إن الظاهر هو تبنيه لقاعدة مخالفة تماما لمضمون المادة 82 من قانون الإجراءات جبائية و الدليل على ذلك القرارات:

* قرار رقم 185670 الصادر بتاريخ 2000/06/12 حيث جاء فيه:

- "...حيث يتبين من ملف الدعوى أن المستأنف قد رفع طعنه إلى المدير الولائي للضرائب بوهراڤ بتاريخ 1996/01/20،

- حيث أن مدير الضرائب للولاية قد أجاب المستأنف بالرفض في 1996/12/08،

- وحيث أن المستأنف رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بتاريخ 1997 /02/03 ملتصقا فيها إلغاء الضريبة المفروضة عليه و احتياطيا تعيين خبير في القضية لتحديد مبلغ الضريبة المستحق دفعها،

- وحيث أن المادة 337 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة تنص صراحة على أنه يمكن للمحتج على الضريبة المفروضة عليه و الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في أجل أربعة أشهر المذكورة في المادة 334 من نفس القانون، أن يرفع النزاع إلى الغرفة الإدارية لدى المجلس خلال الشهور الأربعة الموالية للمدة المذكورة أعلاه،

- وحيث ان بهذه الصفة فإن القانون منح أجلا لدفع الضريبة أقصاه ثمانية أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن بالتظلم أمام مدير الضرائب للولاية لرفع دعواه امام القضاء.
- وحيث أن المادة 334 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة ألزمت مدير الضرائب للولاية للبت في الاحتجاجات المقدمة إليه خلال 4 أربعة أشهر التي تلي تاريخ تقديمها،
- وحيث كان على المستأنف بعد عدم البت في احتجاجه من طرف مدير الضرائب للولاية في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة ولا ينتظر قرار مدير الضرائب بعد الأجل المنصوص عليه في المادة 337 فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة.
- وحيث أن الفقرة الأولى من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة تتعلق بالحالات التي يكون فيها سكوت مدير الضرائب عن الاحتجاج بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب.
- وحيث أن تعديل المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة الأولى الذي ورد في قانون المالية لسنة 1998 و الذي استظهر به المستأنف فإن هذا التعديل قد صدر بمقتضى القانون رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31 وبالتالي فهو يسري ابتداء من فاتح جانفي بينما القرار المطعون فيه الصادر عن مجلس وهران كان بتاريخ 1997/05/14 أي قبل تاريخ صدور التعديل المشار إليه من طرف المستأنف وبالتالي لا يمكنه تطبيقه بأثر رجعي في قضية الحال".¹
- * قرار مجلس الدولة رقم 170409 الغرفة الثالثة الصادر في 2000/05/22 في قضية السيد..... ضد مدير الضرائب لولاية معسكر أين أيد مجلس الدولة قرار مجلس قضاء معسكر القاضي بعدم قبول الدعوى شكلا و جاء في قراره:
- "... حيث أن المستأنف يقر أنه رفع تظلما ضد قرار إدارة الضرائب في 1994/01/20 ثم سجل دعواه في 1995/07/03 و انه تسلم إشعارا يتضمن قرار الرفض الصادر عن غدارة الضرائب في 1995/03/25.

¹ أحمد لعور و نبيل صقر، المرجع السابق، ص 185-186

- حيث انه بالرجوع إلى المدة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹ المعدلة بالمادة 56 من قانون المالية لسنة 1992 يتبين أن حالة المدعي المستأنف تقع تحت طائلة هذه الفقرة لأنه قدم تظلمًا ثم سكتت عليه الإدارة لمدة 13 شهرًا و كان عليه أن يرفع دعواه خلال الأربع أشهر اللاحقة لتاريخ رفع التظلم و أن التبليغ الكتابي الجديد لا يمكنه فتح أجل جديد بعد أن سقط بمرور المهلة المحددة قانونًا.

- حيث أن قضاة الدرجة الأولى طبقوا النص تطبيقًا سليمًا مما يتعين تأييد قرارهم² ورغم هذا إلا أنه هناك قرار طبق فيه مجلس الدولة مضمون المادة 82 تطبيقًا سليمًا وهو القرار رقم 001600 الصادر عن الغرفة الثالثة في 23/04/2001 أين ذهب فيه خلافًا لما تبناه في العديد من قراراته إذ نص فيه صراحة على أن أجل الأربعة أشهر لا يسري في حالة جواب إدارة الضرائب بقرار رفض مكتوب، إلا من تاريخ التبليغ و جاء فيه:

- " حيث أنه متى كان ثابتًا بصفة قطعية أن هناك قرارًا مكتوبًا بالرفض مبلغ للمكلف بالضريبة فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقًا سليمًا للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا و قبول الدعوى شكلاً"³

الفرع الرابع: حالة تعدد الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب

لقد تمت إثارة هذه المسألة في العديد من القرارات ومما يلاحظ هو استقرار قضاءنا على رأي موحد في خصوصها، ذلك أن العبرة لاحتساب ميعاد رفع الدعوى أمام القضاء، عند تعدد الشكاوى المرفوعة أمام الغدارة الجبائية، هو الشكوى الأولى أو التظلم الأول، هذا ما تؤكدته القرارات التالية لسنوات 1999، 2000 و 2006.

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 153670 الصادر في 12/07/1999

- "...حيث انه يستخلص من عناصر الملف أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة (شركة.....) كانت محل تصحيح ضريبي قامت بها إدارة الضرائب لولاية قسنطينة.

- وانه بتاريخ 06/03/1993 طعنت أمام مدير الضرائب لولاية قسنطينة طبقًا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و انه تم تسجيل هذه الرسالة بتاريخ 21/04/1993 على مستوى إدارة الضرائب و انه يتعين من ثم اعتبارها كمستند رئيسي فالنزاع.

¹ المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

² قرار غير منشور

³ عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 45

- حيث أنه وبناء على المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة فإنه كان يتعين على المستأنف رفع دعواه امام الجهة القضائية المختصة حتى ولو لم يستلم ردا على طعنه بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها في المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.

- وأن الطعن الموجه بموجب رسالة لمدير الضرائب بتاريخ 1994/06/27 ما هو فالحقيقة إلا رسالة ثانية طلب بموجبها المستأنف استفسارات حول مصير طعنه الأصلي المؤرخ في 1993/03/06.

- وأن المستأنف وعندما رفع دعوى قضائية بتاريخ 1994/09/14 يكون قد تجاوز بكثير الآجال القانونية المنصوص عليها في المواد المذكورة أعلاه.

- وأن قاضي الدرجة الأولى عندما صرح بعدم قبول دعواه شكلا يكون قد طبق مقتضيات المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة تطبيقا سليما و أنه يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف¹.

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 182879 الصادر بتاريخ 2000/04/10

- "...حيث أن المستأنف كما يظهر من خلال ملف موضوع المستأنف عليها فإنه قدم طعنا امام مديرية الضرائب لولاية تلمسان بتاريخ 1993/7/17.

- حيث أن إدارة الضرائب قد ردت على المستأنف بالرفض بموجب قرار الرفض المبلغ للمستأنف بتاريخ 1993/11/03 كما هو ثابت من الوثيقة رقم 2 من ملف موضوع المستأنف عليها.

- حيث انه وطبقا لأحكام المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإن المطالب بالضريبة له مهلة أربعة أشهر للطعن قضائيا أمام الجهة القضائية المختصة ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الرفض وكان على المستأنف أن يقدم الطعن القضائي قبل تاريخ 1995/03/05، غير أن المستأنف بعد أن أدرك بأن آجال الطعن قد انتهت قدم احتجاجا ثانيا بتاريخ 1996/05/22 و سجل دعواه القضائية بتاريخ 1996/12/01 ثانيا بتاريخ 1996/05/22 وسجل دعواه القضائية بتاريخ 1996/12/01.

- أن هذه الدعوى خارج الآجال القانونية وفقا لأحكام المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال مما يجعل أن قرار المجلس قد أصاب في حكمه¹.

¹ قرار غير منشور

- * قرار مجلس الدولة رقم 000508 الغرفة الرابعة الصادر في 2001/02/19
- حيث يتبين من عناصر الملف أن العارض قدم شكوى أمام مدير مدير الضرائب بالولاية يلتبس فيه إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه بأدائها سنة 1992 بعنوان سنتي 1990 و 1992...
- حيث ولهذا الغرض قدم شكوى أولى بتاريخ 1992/10/11 ثم قدم شكاية ثانية في 1993/12/09 و تم الرد عليها من قبل مدير الضرائب بالرفض في 1996/06/11.
- وبتاريخ 1996/05/15 قدم شكوى ثالثة وتم رفضها من طرف مدير الضرائب.
- وحيث استقر الاجتهاد القضائي على اعتبار أن المطلب الأول الأسبق تاريخا وحده دون الإلتفات إلى بقية المطالب المالية التي لا تأثير لها على سريان الآجال المنوه عنها في المواد 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- وحيث أنه تأسيسا على هذه القاعدة فإن المطلب المسبق الأول المرفوع من طرف العارض بتاريخ 1992/10/11 هو الذي وحده جدير باعتبار لحساب آجال المنوه عنها في المواد السابقة فكان على العارض أن يرفض طلبه القضائي خلال ثمانية شهور المالية لهذا التاريخ أي قبل حلول 1993/06/11.
- ومن ثم يكون العارض قد تجاوز المهلة الممنوحة له قانونا.
- وحيث أن ميعاد رفع الدعوى من النظام العام و على هذا الأساس فإن قضاة الدرجة الأولى يكونوا قد إلتزموا بالقانون لما قضاوا بعدم قبول دعوى العارض شكلا.
- مما يتعين تأييد القرار المشكو منه لكونه سليم من الناحية القانونية وقائم على قاعدة شرعية...²
- * قرار مجلس الدولة رقم 027069 الصادر بتاريخ 2006/06/14
- "... وحيث أن الدعوى الحالية خاصة إذن بنزاع في الوعاء وهي تخضع لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية (337 من قانون الضرائب المباشرة سابقا) فيما يخص شروط قبولها.

1 قرار غير منشور

2 قرار غير منشور

- وحيث أنه ثابت من أوراق الملف وبالخصوص من الوثائق المقدمة من طرف المستأنف عليها وحدها أن المستأنف قام بتسجيل شكوى نزاعية أولى بتاريخ 18/09/1999 فصدر بشأنها قرار الرفض المؤرخ في 03/05/2000 كما أنه قام برفع شكوى ثانية رد عليها المدير بقراره المؤرخ في 14/04/2004 المبلغ في 21/04/2004 الذي جاء في تسبيبه أنه سبق الفصل في نفس الموضوع في إطار الشكوى السابقة الحاملة لرقم 99/401 وذلك بموجب قرار الرفض المؤرخ في 26/12/1999.

- وحيث أنه يتضح إذن أن المستأنف وجه تظلمان لن يتمكن مجلس الدولة من التحقق من تاريخهما ومن تاريخ تبليغ قرار الرفض للتظلم الأول بسبب رفض تقديمهما له من طرف المستأنف رغم الطلب الموجه له بتاريخ 21/12/2005 وبالتالي و عملا باجتهاد مجلس الدولة فالعبرة بالتظلم الأول لاحتساب ميعاد قبول الدعوى في حالة عدم ثبوت تبليغ قرار رفضه إلى المكلف بالضريبة.

- وحيث أن رفض المستأنف لدعواه في 14/06/2004 جاء بعد انتهاء الأجل المحدد بثمانية أشهر الموالية لتاريخ الشكوى الأولى الموافق ليوم 18/09/1999 الذي يعتبره مجلس الدولة تاريخ بدء سريان ميعاد بالمادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية.

- وحيث أن دفع المستأنف برفعه للدعوى في آجالها القانونية ووفقا للشروط الشكلية غير سديد ويتعين بالتالي القضاء بتأييد القرار المستأنف الذي صرح بعدم قبول الدعوى و ذلك لأسباب المجلس¹.

الفرع الخامس: حالة رفض الدعوى قبل انتهاء الأجل المتاح للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف بالضريبة

لقد اعتبر مجلس الدولة الدعوى المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة في هذه الحالة سابقة لأوانها، وبالتالي فإنه يتعين رفض الدعوى شكلا، هذا ما جاء في قراره رقم 001113 الغرفة الرابعة الصادر في 19/02/2001:

- "...حيث أنه من الثابت وغير المنازع فيه أن المستأنف عليه قدم تظلمه بتاريخ 18/01/1997 و هذا التظلم استلم من طرف الإدارة الجبائية بتاريخ 17/02/1997.

¹ قرار غير منشور

أن المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة تمنح مهلة أربعة أشهر لمدير الضرائب للرد على تظلم المكلفين بالضرائب أي أنه إلى غاية 17/06/1998.

- لكن حيث ان المستأنف عليه رفع دعواه القضائية دون انتظار مهلة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير للرد فبذلك فإن هذه الدعوى غير مقبولة شكلا كونها سابقة لأوانها.

- حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على قراري المجلس القرار التمهيدي و القرار الذي صدر بشأن ترجيح الخبرة و هو موضوع الاستئناف يتضح أن قضاة الدرجة الأولى لم يتطرقوا لهذه النقطة و تجاوزوها وبذلك يكونوا قد خرقوا القانون أي تدابير المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة رغم أن آجال رفض الطعن تعتبر من النظام العام تثار ولو تلقائيا و عليه ودون الالتفات إلى الأوجه المثارة في الموضوع يتعين على الغرفة إلغاء القرار المعاد والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية للمستأنف عليه لمخالفتها لأحكام المادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".¹

المبحث الثاني: عريضة الدعوى الضريبية

تتميز المنازعات الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية المطروحة على مستوى المحاكم الإدارية في أنها إضافة إلى الشروط الواجب توفرها فيها، طبقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتمثلة في شرط الميعاد وشرطي الصفة والمصلحة تخضع أيضا لشكليات منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

¹ قرار غير منشور

و عليه سنتعرف إلى مختلف هذه الشروط من خلال التعرض إلى الشروط الشكلية في المطلب الأول والشروط الموضوعية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الشروط الشكلية

إن الدعوى الضريبية شأنها في ذلك شأن أي دعوى قضائية لا تقبل إلا إذا توفرت في المدعي الصفة "la qualité" و المصلحة "l'intérêt à agir" هذا ما يظهر جليا في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على:

"لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو في المدعى عليه. كما يثير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون." كما نصت المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية سابقا على:

"لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يكن حائزا لصفة و أهلية التقاضي و له مصلحة في ذل، و يقرر القاضي من تلقاء نفسه انعدام الصفة أو الأهلية...."

و عليه فإن شرطي الصفة و المصلحة من النظام العام، و بالتالي لا يجوز مخالفتها.

الفرع الأول: صفة المتقاضي

رأينا أن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرارات الإدارة الضريبية المتخذة ردا على شكواه، كما له أن يطعن أيضا في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية والمتعلقة بأخذ رأي لجان الطعن، و ذلك أمام المحكمة الإدارية المختصة.¹

و إذا قدمت الدعوى من طرف وكيل الجمهورية فعليه أن يثبت و كالتة القانونية و ذلك تحت طائلة رفض الدعوى شكلا، هذا ما نستخلصه من القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 23957 الصادر في 2006/04/19 عندما لاحظ في القضية أن الشكوى المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف ولدها، ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكتله كما تشترطه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.²

¹ المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

² فينيش كمال، المنازعات الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة - مجلة مجلس الدولة - ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية - عدد خاص -، طبعة 2007، ص 8.

أما إذا كان محامياً فبإمكانه أن يرفع باسم موكله فيعفى من تقديم الوكالة، كذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم و صفتهم الحق في التقاضي باسم المكلف بالضريبة. و إذا كان الأصل هو أن للمكلف بالضريبة وحده الحق في اللجوء إلى القضاء لأنه المعني بالأمر أولاً، إلا أن قانون الإجراءات الجبائية و كذا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبله، أعطيا الحق أيضاً لإدارة الضرائب في اللجوء إلى القضاء و ذلك في حالة طعنها في رأي لجان الطعن للضرائب، إذ تنص الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، و في هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي

إن شرط المصلحة يعد من أهم شروط قبول أي دعوى قضائية طبقاً لمبدأ مكرس مفاده "لا دعوى بدون مصلحة" (pas intérêt pas action)، وبالتالي فإن المصلحة هي التي تبرر ممارسة الدعوى القضائية وتفيد المدعي بالصفة القانونية للتقاضي.

و في هذا السياق، يذكر الأستاذ أحمد محيو:¹

"غير أنه من الصعب الإحاطة تماماً بمفهوم المصلحة إذ وفقاً للتفسير المعتمد يمكن أن تفتح أبواب القضاء أكثر أو أقل أمام المواطنين، و سوف نرى أن الاجتهاد القضائي يحاول أن يوفق بهذا الصدد بين متطلبين متناقضين: الرغبة في تحاشي إقامة الدعوى من قبل أي كان من جهة، وتوفير إمكانية واسعة للمواطنين للدفاع عن الشرعية".

و تبقى الإشارة إلى أن المصلحة لا تخول الحق في التقاضي إلا إذا توفرت فيها مميزات معينة، ولقد اتفق الفقه الإداري على أن تكون المصلحة مباشرة وكافية مادية أو معنوية و أن تكون مشروعة

الفرع الثالث: شكلية عريضة الدعوى الضريبية

¹ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1992، ص 78.

بالإضافة إلى شرطي الصفة و المصلحة التي تم التعرض إليهما، يجب أن تكون العريضة المقدمة أمام القاضي في إطار المنازعات الضريبية مستوفية لشروط شكلية نص عليها قانون الإجراءات الجبائية و لاسيما المادة 83 منه و تتمثل في:

1. أن تكون العريضة موقعة من طرف صاحبها (المادة 1/83) و في حالة تقديمها من طرف وكيل على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و إجراءات التسجيل.
 2. أن تتضمن صراحة الأوجه و الوسائل المعتمد عليها (2/83).
 3. أن تكون مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار الإدارة الضريبية المتنازع فيه.
 4. أن يكون تسبيب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية في إطار ما جاء في الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب و لا يزيد عنه و يجوز للمدعي في حدود التخفيض الذي التمسه في شكواه أن يقدم طلبات جديدة.
- وباستثناء عدم التوقيع يمكن أن تغطي العيوب الواردة بالشكوى الضريبية في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل إدارة الضرائب المختصة.
- والملاحظ هو أن هذه الشروط تتعلق بعريضة المكلف بالضريبة أما عن عريضة الإدارة الضريبية فلم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الشكل القانوني الذي يجب أن تفرغ فيه. كل ما نصه هو إمكانية الإدارة الضريبية الطعن أمام القضاء الإداري في آراء لجان الطعن عندما تكون هذه آراء مخالفة للقانون.
- كما كان يحق للمدير الولائي للضرائب بموجب المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية و في هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون ان يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها.
- و كانت مسألة حق الإدارة الضريبية في عرضها للنزاع مباشرة على الجهات القضائية للفصل فيه تطرح إشكالا عمليا، يتمثل في عدم تحديد المدعي و المدعى عليه أمام القضاء من جهة ومسألة أن يفصل القاضي الإداري في الشكوى باعتبارها عريضة من جهة أخرى.
- و المهم في الأمر أنه تم إلغاء المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2008 و ألغي بذلك الإشكال.

أولاً: شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ

هو شرط تم إلغاؤه بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008، و كانت المنازعات الضريبية تتميز عن باقي المنازعات الإدارية المطروحة على مستوى المحاكم الإدارية في أنها تفرض على المدعي رفع دعواه بواسطة عريضة مدموغة، و يعتبر هذا الشرط وجوبي و هو بالتالي من النظام العام حيث يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه (المادة 83 من قانون الإجراءات الضريبية قبل تعديلها).

و إن تسمية الورق المدموغ «papier timbré» هذه كانت في السابق تعني ورقا معينا يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، أما في الوقت الحالي فيقصد بها الورق العادي و عليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة) الخاضع لقانون الطابع.¹ وكان قضاؤنا في هذه المسألة غير مستقر، فكان أحيانا يجعل من دمج عريضة رفع الدعوى شرطا لقبول الدعوى شكلا و أحيانا أخرى العكس، مخالفا بذلك المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية آنذاك. و من أمثلة آنذاك:

* قرار المحكمة العليا رقم 72087 بتاريخ 1991/04/07² جاء فيه:

"من المستقر قانونا و قضاء أن استعمال ورق مدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة افتتاح الدعوى، و من ثم فإن المجلس القضائي -في قضية الحال- بقضائه بعدم قبول الدعوى شكلا بسبب عدم استعمال ورق مدموغ في المذكرة التعقيبية يكون قد أخطأ في تطبيق القانون و متى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

* قرار المحكمة العليا 73259 الصادر بتاريخ 1990/10/21،³ جاء فيه:

"من المقرر قانونا أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ و موقع من أصحابها و عندما تقدم من طرف وكيل فتطبق أحكام الفقرة 5 من المادة 391 من قانون الضرائب.

ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سديد.

ولما كان من الثابت -في قضية الحال- أن النص القانوني إذا لم يجعل مذكرة غير مدموغة تحت طائلة البطلان، فإنه يوضح قاعدة يستوجب احتواؤها ولو بإصلاح الخطأ بعد إيداع

¹ عبد العزيز أمقران، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 32.

² المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 1992.

³ المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 1992.

المذكورة الأولى، غير أن تصحيح الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة و إلا فيرتب البطلان على ذلك ومن ثم فإن قضاة الموضوع طبقوا القانون تطبيقا سليما".

ثانيا: شرط تقديم القرار المطعون فيه

يقصد بالقرار الإداري الواجب تقديمه مع العريضة الافتتاحية للدعوى، قرار الإدارة الضريبية المختصة المتضمن ردها على الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المدعي.

و عليه ففي حالة عدم رد الإدارة الضريبية على الشكوى المقدمة إليها، وبالتالي عدم إصدارها للقرار المسبق الذي يربط النزاع، يمكن للقاضي الإداري قبول الدعوى مستغنيا عن هذا الشرط وبالتالي يمكنه التدخل في النزاع الضريبي حتى في غياب صدور القرار المسبق.

و عليه و رغم أن قانون الإجراءات الجبائية ألزم تقديم شكوى ضريبية أمام الإدارة الضريبية المختصة، و اعتبره شرطا جوهريا بدونه لا يتم قبول الدعوى أمام القضاء الإداري، إلا أنه لم يجعل إرفاق العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية بالقرار الإداري المنازع فيه شرطا وجوبيا لقبول الدعوى شكلا، و لكنه ألزم أن تكون عريضة المكلف بالضريبة مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار إدارة الضرائب المختصة المتنازع فيه.

و هو أمر طبيعي على أساس أن الإشعار بالتبليغ هو الذي يحدد لنا تاريخ تبليغ قرارها للمكلف بالضريبة وبالتالي يحدد لنا تاريخ بدء سريان ميعاد رفع الشكوى الضريبية ويمكن بالتالي للقاضي الضريبي مراقبة مدى احترام آجال الطعن من طرف المكلف بالضريبة

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية (الاختصاص)

تحت طائلة رفض العريضة المتعلقة بالمنازعات الضريبية يجب على من توافرت فيه الشروط الشكلية السابق ذكرها ان يراعي الجهة القضائية المختصة نوعيا وإقليميا.

الفرع الأول: الاختصاص النوعي

إن حق التقاضي مكفول دستوريا، و من البديهي في هذا الصدد أن يشمل حق التقاضي كل النزاعات و في كل المجالات و منها المجال الضريبي، فمن باب الحرص على توفير الحماية للمكلف بالضريبة من تعسف السلطة المالية و هي تمارس سلطتها في فرض الضريبة و تقديرها وجبايتها، نجد أن أغلب التشريعات قد أناطت مهمة الرقابة في الشؤون الضريبية

بجهة قضائية أو أكثر تتصف بالاستقلال و الحياد يهرب إليها المكلف لحسم النزاع لكون القضاء يرتقي إلى أن يكون الحصن و الحامي الأمين لحقوق المكلف بالضريبة.¹

و في هذا الصدد يلاحظ أن التشريعات الضريبية المعاصرة تتباين في تحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية، ففي بعض الدول نجد أن مهمة النظر في هذه المنازعات قد أنيطت بالقضاء العادي، و من ذلك مثلاً بريطانيا و في دول أخرى كالسويد أنيطت مهمة الفصل بالمنازعات الضريبية للقضاء الإداري على اعتبار أن الإدارة الضريبية هي جهة إدارية، أما في دول أخرى كفرنسا فقد تم شطر هذا الاختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ اختص القضاء الإداري في نظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة أم المنازعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة فينظرها القضاء العادي.

وتبعاً لما سبق ذكره فإن الجزائر وبعد تكريس المؤسس الدستوري ازدواجية القانون والقضاء² أصبحت المنازعات الادارية يختص بها القضاء الاداري وهذا ما أكده قانون الاجراءات المدنية والإدارية حيث أناط الاختصاص في المنازعات الادارية ، للمحاكم الإدارية والتي تعتبر المختصة ابتدائياً في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي،² بالنظر إلى كون إدارة الضرائب الممثلة للدولة طرفاً فيه، و لقد اعتبرت المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها". كما اعتبرت المادة الأولى من القانون 02/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق بالمحاكم الإدارية أن: "تتشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية..." و نصت المادة الثانية من نفس القانون على أن: "تخضع الإجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية لأحكام قانون الإجراءات المدنية".

كما أكد قانون الإجراءات الجبائية في مادته 82 (المادة 122 من قانون المالية 2002 المعدلة) و المتممة) على أنه يمكن الطعن أما محكمة القضاء الإداري في قرارات الإدارة الضريبية كما يمكن الطعن فيها أيضاً بعد أخذ رأي لجان الطعن إذ جاء فيها:

¹ قيصر يحي الربيعي، حق النقاضي في الشؤون الضريبية، جريدة الصباح، شبكة الإعلام العراقي، بدون تاريخ ص 70 .

² أنظر في هذا الصدد المادة 152 من الدستور

"يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب و المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي يرفضها المعنيون بالأمر..."، و تضيف المادة:

"كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة... في قرارات الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، إذا جاء في فقرتها الأخيرة:

"كما يمكنهم (أي الأشخاص المعنيون المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية) الطعن لدى المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية".
كما جاء الفصل الثالث من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان " الإجراءات أمام المحكمة الإدارية" مما يؤكد توزيع الاختصاص على هذه الهيئة.

وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قراها رقم 88444 الصادر بتاريخ 1991/12/29، الذي جاء فيه: "من المقرر قانوناً أن القرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب للولاية فيما يخص الشكايات النزاعية و التي لم ترض المعنيين، و كذلك القرارات المتخذة فوراً فيما يخص الحصة الضريبية طبقاً لأحكام المادة 404 يمكن الطعن فيها أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس خلال أجل شهرين ابتداءً من يوم استلام الرأي المتضمن تبليغ القرار و من ثم فإن القرار المطعون فيه القاضي بعد الاختصاص في طلب الإعفاء الكلي من الغرامة المفروضة من مصلحة الضرائب أخطأ في تطبيق القانون. ولما كان من الثابت -في قضية الحال- أن المادة المذكورة أعلاه حددت صراحة الجهة القضائية و هي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، فإن الاختصاص يعود للمجلس القضائي. وإن قضاة المجلس بقضائهم بعدم الاختصاص لم يطبقوا القانون تطبيقاً سليماً و متى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه"

لكن السؤال الذي يطرح في هذا الصدد هل المحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص الوحيد للفصل في المنازعات الضريبية؟

بما أن المحاكم الإدارية هي التي تفصل ابتدائياً في المنازعات الضريبية فإن مجلس الدولة هو المختص للفصل في نفس هذه المنازعات على مستوى الاستئناف. ولقد أكدت هذا الاختصاص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 130 من قانون المالية 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية

أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون 01/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وسيره وكذا قانون الإجراءات المدنية والادارية ولاسيما المواد 902 و 903

الفرع الثاني: الاختصاص الاقليمي

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على اختصاص المحاكم إقليمي مما يتعين معه الأمر إلى الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية و المتعلقة منها بالنزاعات الإدارية و عليه و طبقا للمادة 804 منه:

"ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية ... في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم".

و حدد المشرع بالنسبة للمحاكم الإدارية اختصاصها الإقليمي الممتد لكل بلديات الوطن، فكل محكمة إدارية من بين 37 محكمة يمتد اختصاصها الإقليمي إلى عدة بلديات حددها الملحق التابع للمرسوم التنفيذي 356/98 المؤرخ في 14/11/1998 و المتضمن كفاءات تطبيق القانون 03/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية.

وبالتالي فإن الاختصاص الإقليمي لا يطرح أي إشكال.

الفصل الثاني

الإجراءات القانونية المتعلقة بموضوع الدعوى
الضريبية

بعد تقديم عريضة الدعوى الضريبية للمحكمة الإدارية تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، و إنما يستأثر القاضي الإداري بهذه المهمة إذ يحرك جميع الإجراءات و يقصى الأدلة و يبحث عن كل ما هو لازم لتحضير الدعوى و تهيئتها للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها.

و يجوز للقاضي الإداري إجراء محاولة الصلح (Conciliation) طبقا لما جاء في المادة 970 وما بعدها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹ و ذلك في أية مرحلة تكون عليها الخصومة.

و عندما تصبح الدعوى الضريبية مهياًة للفصل فيها تكون هناك أيضا سلطات أخرى للقاضي الإداري تسمح له ممارستها بالفصل في موضوع الدعوى الضريبية المعروضة أمامه و تتمثل في مراقبته لمدى شرعية القرارات الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب وتفسيره للقوانين الضريبية... الخ

و عليه سنتعرف تباعا إلى مختلف هذه السلطات المخولة للقاضي الإداري بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بإعتباره قاضي موضوع (المبحث الأول) أو بإعتباره قاضي قانون (المبحث الثاني).

¹ الصادر بموجب قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، جريدة رسمية عدد 21 الصادر في 2008/04/23، و الموافقة للمادة 3/169 من قانون الإجراءات المدنية سابقا.

المبحث الأول: سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية**(باعتباره قاضي موضوع)**

بالإضافة إلى السلطات التي يتميز بها القاضي الإداري عند تحضيره للدعوى الضريبية، هناك سلطات أخرى يمارسها للفصل في موضوعها، هذه السلطات تختلف نسبيا بحسب اختلاف درجة التقاضي (على مستوى الدرجة الأولى أو الاستئناف) كما تختلف كلياً عندما يتعلق الأمر بقضاء النقض على مستوى مجلس الدولة.

المطلب الأول: سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية بصفته**(قاضي ابتدائي)**

إن القاضي الابتدائي في المنازعات الضريبية كقاضي موضوع مختص في القضاء الكامل:

- لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا فشلت المرحلة الإدارية للمنازعة أي عند رفض إدارة الضرائب لشكوى المكلف بالضريبة شكلاً و موضوعاً و سواء كان الرفض كلياً أو جزئياً.
- كما انه لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا كانت الاجراءات الخاصة بقبول الدعوى من شكوى مرفوعة في أجلها و وفقاً للشروط الشكلية المحددة قانوناً و من عريضة مستوفية للشروط الشكلية و هذا تحت طائلة رفض الدعوى شكلاً.

الفرع الأول: سلطات القاضي الضريبي في تقدير إجراءات التحقيق

رمى المشرع حملة على القاضي الإداري في تقديره لنتائج التحقيق التي أمر بها في إطار الدعوى الضريبية، تاركاً أمر الأخذ بها من عدمه محل اجتهاد.

و يطرح التساؤل حول السلطات التي يتمتع بها في إطار تقديره لنتائج إجراءات التحقيق لا سيما عندما يتعلق الأمر بنتائج الخبرة بتعيين خبير آخر: ما مدى حجية نتائج الخبرة و آثارها على قرار القاضي الإداري، أو ما تأثير رأي الخبير على القرار الذي بموجبه يحسم القاضي الإداري الخصومة القائمة نهائياً.

تنص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على انه يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة مما يعني أنه غير ملزم بالأخذ بها، و تؤكد نفس المعنى الفقرة الثانية من نفس المادة إذا تضيف أن القاضي غير ملزم برأي الخبير. وعليه فإن هذه المادة لا

تترك أي التباس حول سلطة القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها، غير أنها تلزمه بالتسبب عند استبعاده لها.¹

و لقد أكد القضاء في العديد من القرارات و في معاني مختلفة تمتع قاضي الموضوع بحق تقدير نتائج الخبرة، و من أمثلة ذلك القول:

" أن تقدير محتوى تقرير الخبرة و الأخذ بما هو مجدي و ترك منه ما يعارض الصواب هو ما يستقل به قضاة الموضوع... و أن مجرد إسناد للخبير مهمة القيام ببعض التحريات ليس معناه أن ما جاء في تقرير الخبرة من نتائج قد يشكل قيذا يخضع إليه قضاة الموضوع .. ولقضاة الموضوع السلطة الكاملة في تقدير معنى مدى حجية ذلك التقرير... و أن سلطة تأويل رأي الخبير منوطة بالقاضي على أن لا يؤدي ذلك إلى تشويبه... و أن ترجيح نتيجة التحقيق على رأي الخبير ... تندرج ضمن السلطة التقديرية للقاضي".²

أولاً: إذا نجح الخبير في المهمة المسندة إليه

إذا ألم الخبير بجميع عناصر المهمة المسندة إليه، و لم يخرج عن حدود المهمة التي انتدب من أجلها، فإن القاضي الإداري يعتمد على تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في النزاع المطروح وبالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلاً للإثبات.

ثانياً: إذا لم ينجح الخبير في أداء مهمته

أي أن الخبرة ناقصة حسب رأي القاضي، فهنا باستطاعة هذا الأخير اتخاذ جميع التدابير اللازمة و من بينها الأمر بتكملة الخبرة مثلما سبق و أن رأينا، أو إجراء تحقيق إضافي أو مثول الخبير أمامه لتقديم التوضيحات و المعلومات الضرورية و إن كان هذا الإجراء لم نر له حسب علمنا أي تطبيق على الواقع.

ويحتفظ القاضي مهما كانت الظروف بحرية كاملة في تقدير الواقع فهو ليس ملزماً باتباع رأي الخبير.

¹ المادة 2/144 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² بطاهر التواتي، المرجع السابق، ص 103

الفرع الثاني: سلطات القاضي الإداري في الفصل في موضوع الدعوى الضريبية

إن الرقابة التي يمارسها القاضي الإداري عند نظره في الدعاوى المتعلقة بالمادة الضريبية ليست بالرقابة الرئاسية و لكنها عبارة عن تدخل له ولكنه مشروط بوجود دعوى يرفعها المكلف بالضريبة الذي يرى أنه تضرر من فعل الإدارة الضريبية.

وقصد الفصل في الموضوع و بعد التحقق من استيفاء الدعوى لجميع الشروط الشكلية، وبعد انتهائه من إجراءات التحقيق المقررة قانوناً، يقوم القاضي الإداري الابتدائي بعملية تفسير للنصوص القانونية وعملية تكيف للوقائع.

ومن خلال تفسيره للنصوص القانونية يراقب القاضي مدى احترام إدارة الضرائب للقانون عند ممارستها لسلطتها و ذلك بمراقبة شرعية قراراتها الإدارية على ضوء القوانين و الأنظمة السارية وقت اتخاذ القرار الإداري المتنازع فيه.¹

و في هذه الحالة يقوم القاضي بالتأكد من صحة فرض الضريبة أي أنها فرضت طبقاً للقوانين المعمول بها وله أن يخفض من مبلغ الضريبة المتنازع حوله أو حتى إلغاؤه كلياً، بل يزيد منه إذا ما رأى لذلك داع.

و مادام القاضي يلغي قراراً يتضمن تخفيضاً أو إلغاء كاملاً للضريبة فإنه بذلك يمارس سلطة إحلال قراره محل قرار إدارة الضرائب بقضائه باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و تعديله من قيمة الضريبة، كما يمكنه أن يجعل المكلف بالضريبة يستفيد من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي تكون الإدارة لم تأخذه بالحسبان.

إن هذه السلطة يستمدّها القاضي الإداري من المبدأ الدستوري الذي تنص عليه المادة 61 من الدستور و الذي مفاده أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، و حتى يكون هذا التوزيع عادل و متساوي بين المواطنين، يجب أن توجد وسيلة و هي القانون الضريبي الذي يطبق و يلزم الجميع (الإدارة الضريبية، القاضي الإداري و المكلف بالضريبة).

وإن القرار الصادر عن المجلس القضائي عند نظره للدعوى الضريبية، شأنه شأن القرار الإداري يجب أن يتضمن طبقاً لنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

¹ القضاة: نوري زبيدة، خطابي نسيم، علي شاولي محمد أمين، بن علي الوجدي، سعدون أحمد، سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية، مذكرة نهاية التكوين المتخصص، فرع قانوني إداري، الدفعة الثانية، 2002/2001.

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

كما يجب أن يتضمن القرار تحليلا لطلبات الأطراف و يستند القاضي الإداري في قراره إلى طلبات الأطراف و هو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر إجراءات التحقيق التي تكون قد تمت و تاريخ قفلها و عند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحها، لاسيما محاضر الخبرة إن وجدت، و كذلك بإمكانه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة إن وجدت.

ويجب أن يتضمن القرار ما إذا كان قد صدر في جلسة علنية أو غير علنية، و أن يبين ما إذا كان الخصوم أو وكلاؤهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، و يجب أن تكون القرارات مسببة ومعللة و محتوية على الدفع المقدمة.

و تظهر سلطات القاضي الإداري في مراقبته لمدى فرض الضريبة طبقا لنص وإجراءات القانون في العديد من القضايا نذكر منها على سبيل المثال:

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية ملف رقم 001987 الصادر في 2001/07/30 و الذي أيد فيه مجلس الدولة القرار الصادر عن مجلس قضاء البليدة و القاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها، إذ جاء في حيثيات القرار ما يلي:

- حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى و الاستئناف، فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أن التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابقا للمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التحقيق و الفرق

المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و التي و نظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب و آخر من وزارة التجارة و واحد من إدارة الجمارك، غير أنه ثبت فعلا من الملف بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط وهو ما يجعل إجراء التحقيق باطل لعدم احترامه الشروط المنصوص عليها بالمادة 13 من المرسوم المذكور.

- حيث أنه وبالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 190 الفقرة 03 من قانون الضرائب فإنهما يلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان، غير أن هذا الإجراء لم يتم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

- حيث أن المادة 111 من قانون الرسم و المادة 1/87 من قانون الضرائب المباشرة تمنحان المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على ما توصل إليه التحقيق وتحديد قيمة الضريبة، غير أن هذا الإجراء لم يتم مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة.

- حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب لم تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلا، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص نظرا لكون الاختصاص في المتابعة الجبائية من اختصاص ولاية تيبازة.

حيث أن إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل كلها باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل و أن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه.¹

من خلال ما تقدم، يظهر جليا أن القاضي الضريبي لا يحمي المكلف بالضريبة من تجاوز السلطة من طرف الغدارة و لكنه يتأكد من أن الضريبة تم فرضها طبقا للقانون، القانون الضامن لتوزيع عادل للتكاليف العمومية.

المطلب الثاني: سلطات القاضي الإداري (كدرجة ثانية)

¹ قرار منشور في مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، سنة 2003، ص 65-66

تنص المادة 1/90 من قانون الإجراءات الجبائية¹ (المادة 130 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة و المتممة) على أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أما مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و القانون رقم 01/98 في 30 مايو 1998 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه عمله.

و عليه يعتبر مجلس الدولة الهيئة الفاصلة في الطعون بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية عند نظرها للدعوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

وطبقا للمادة أعلاه، و المادة 40 من القانون رقم 01/98 السالف الذكر فإنه يرجع لأحكام الباب السادس من الكتاب الثاني لقانون الإجراءات المدنية و التي يقابلها الآن الباب الثاني من الكتاب الرابع لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، للتعرف على الإجراءات المتبعة في الاستئناف أمام مجلس الدولة.

و يطرح التساؤل حول إجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية ومدى اختلافها عن الإجراءات العامة للاستئناف أمامه.

و عليه سنتعرف تباعا إلى إجراءات رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية، لنتطرق في الفرع الثاني إلى مختلف السلطات التي يتمتع بها مجلس الدولة بصفته قاضي الاستئناف، عند نظره للأحكام الصادرة في مجال الضرائب عن المحاكم الإدارية.

الفرع الأول: إجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على شروط رفع الاستئناف و عليه وجب الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية للتعرف على هذه الشروط. ويشترط لرفع الاستئناف ما يلي:

أولاً: أن يصدر ممن كان طرفا في الخصومة التي صدر بشأنها حكم من المحكمة الإدارية بشخصه أو من يمثله.

¹ المعدلة بموجب المادة 33 من القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 و المتضمن قانون المالية 2008، الجريدة الرسمية عدد 82.

وعليه فحق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي الحقوق، شريطة أن توفر المصلحة في المستأنف لممارسة الاستئناف.¹ و نشير في هذا الصدد إلى أن للإدارة الضريبية استئناف أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى المنازعات الضريبية و هي ممثلة في ذلك عن طريق المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، هذا ما جاء في نص المادة 1/91 من قانون الإجراءات الجبائية² التي تنص:

"يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب. يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية". و يجدر بنا التوقف هنا لتقديم بعض الملاحظات بخصوص صياغة هذه المادة:

1- نصت هذه المادة على جواز استئناف أحكام المحكمة الإدارية الفاصلة في دعاوى المنازعات الضريبية من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب و لم تنص على مدى إمكانية ذلك بالنسبة لرئيس مركز الضرائب، و رئيس المركز الجوارى للضرائب.

مع الملاحظة أنه قبل تعديل سنة 2008 كانت هذه المادة تجيز الاستئناف للمدير الولائي للضرائب فقط و أنه بموجب قانون المالية 2008 تم توسيع هذه السلطة إلى المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى دون توسيعها إلى رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب مما يثير التساؤل حول هذا الصمت.

هل هو مجرد إغفال أو هو سكوت مقصود و في هذه الحالة الأخيرة لماذا يمنع كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب من الاستئناف أمام مجلس الدولة في الأحكام الصادرة في دعاوى المنازعات الضريبية.

¹ المادة 335 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² المعدلة بموجب المادة 34 من القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2007/12/30 و المتضمن قانون المالية 2008، الجريدة الرسمية عدد 82.

وماذا عن القرارات الصادرة عن كل منهما و التي رفع بشأنها المكلف بالضريبة دعوى أمام القضاء الإداري، هل ممثل الإدارة الضريبية في حالة استئنافها للحكم هو المدير الولائي للضرائب أو أنه يجوز استئناف الغدارة الجبائية لهذه الفئة من القرارات.

تساؤلات عديدة تطرح في شأن هذه المادة وعلى المشرع تداركها في أقرب الآجال.

2- تم تعديل صياغة الفقرة الأولى من المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية في عبارتها:

"يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية..." بالعبارة: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية" و هو تعديل له جدواه على أساس استعمال المصطلحات القانونية الصحيحة، إذ أن المحاكم الإدارية تصدر أحكاما و ليس قرارات.

و لكنه للأسف بالرجوع إلى المادة 91 من نفس القانون و التي تعرضت للتعديل مثلما هو الحال بالنسبة للمادة 90 (ووفقا لنفس قانون المالية)، و عوض أن نجدها معدلة بنفس الطريقة وجدناها لم تعدل نفس المصطلحات المعدلة في المادة 90، إذ بقيت المادة 91 تستعمل عبارة "الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية" مما يطرح التساؤل عن هذا السهو، وهو في حقيقة الأمر سهو إن دل على شيء فهو يدل على عدم الجدية وعدم التركيز في استعمال المصطلحات الصحيحة و إلا كيف نفسر تصحيح المصطلحات المستعملة في المادة 90 و عدم تصحيح نفس المصطلحات في المادة التي تليها (المادة 91).

3- نصت المادة 91 في فقرتها الأخيرة على أن يسري أجل الاستئناف بالنسبة للإدارة الضريبية من يوم تبليغ المصلحة الجبائية المعنية، و لكنها لم تحدد سريانه بالنسبة للمكلف بالضريبة.

كما أنها لم تحدد أجل الاستئناف مما يؤدي بنا إلى الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لا سيما المادة 949 منه و التي تحدد أجل الاستئناف بشهرين.¹

و يسري الأجل من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني.¹ و المقصود بالتبليغ هنا هو التبليغ القانوني و التبليغ لا يكون قانونيا إلا إذا راعا و استوفى الإجراءات و الأشكال المقررة قانونا.

¹ و يخفف هذا الأجل إلى خمسة عشر يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة.

- و ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يخص تبليغ الأحكام ما يلي:
- يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي (المادة 894 منه)،
 - يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط (المادة 895).

ثانيا: أن يكون طلب الاستئناف مستقلا، بمعنى انه يجب على الطاعن أن يقدم طلبا واحدا مستقلا بالنسبة لكل حكم مطعون فيه، فلا يجوز له أن يقدم طعنا ضد عدة أحكام صدرت في طلبات مختلفة متعلقة بنفس الضريبة، كذلك لا يقبل طلب واحد تطعن في عدة أحكام تناولت ضرائب مختلفة خاصة بنفس المكلف.

ثالثا: يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من طرف محام معتمد لدى المحكمة العليا ومجلس الدولة و وجوب محام أمر ضروري و شرط أساسي نصت عليه المواد 905 و 906 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و انعدامه يؤدي إلى عدم قبول الاستئناف.

رابعا: يجب أن تكون عريضة الاستئناف مسببة و يعتبر الطلب غير مسبب تسببا كافيا إذا اقتصر المستأنف في طلبه على مجرد الإشارة إلى الأدلة التي سبق أن قدمها إلى إدارة الضرائب المختصة أو على لجنة الطعن للضرائب المباشرة أو الإشارة إلى طلب قضائي آخر قدمه نفس الطاعن أو أدلة إدعاها مكلف آخر.²

و يقول "M Gardet" في هذا المجال

خامسا: دمج عريضة الاستئناف: إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2008 الذي تضمن تعديل المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية كانت هذه الأخيرة تشترط في فقرتها الأخيرة على وجوب دمج عريضة الاستئناف التي يرفعها المكلف بالضريبة إذ كانت تنص:

"غير أن عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ"

¹ و يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا (وهو شهر واحد طبقا للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية)

² حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص116

وعليه فإن انعدامها يؤدي إلى رفض الدعوى شكلا وبالتالى فوات فرصة الطعن بالنسبة للمكلف بالضريبة، و هو ما اتبعه القضاء في العديد من قراراته نذكر على سبيل المثال ما جاء في قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية ملف رقم 001903 الصادر في 2001/07/30:

"حيث أنه وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يجب لزوما أن تكون عريضة الاستئناف غير مقبولة شكلا وأنه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعل الاستئناف غير مقبول شكلا".¹

و لقد نادى العديد من الأساتذة و القانونيين على عدم جدوى هذا الإجراء و وجوب الاستغناء عنه و فعلا تم ذلك بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008 التي حذفت الفقرة الثانية والأخيرة من المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لتعفى بذلك عرائض الاستئناف التي يرفعها المكلفون بالضريبة من شرط دمغها و هو تعديل في محله.

سادسا: يجب أن يرفع الاستئناف ضد الأحكام القطعية الصادرة عن المحاكم الإدارية وهو أمر لا جدال فيه، ولكن يطرح التساؤل حول الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، وهنا يجب أن نميز بين:

- الأحكام التحضيرية « Jugement Préparatoires »

- الأحكام التمهيدية « Jugement interlocutoires »

فالأحكام التحضيرية هي التي لا تدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى والتي ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها بحكم قطعي و التي لا تمس حقوق و أدلة الخصوم، ومثالها الحكم باستكمال التحقيق.

أما الأحكام التمهيدية فهي تلك التي يؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع، و هي تؤمر قبل الفصل في الموضوع و تتعلق بالإثبات أو التحقيق ومثالها الحكم بتحديد مهمة الخبراء.

وطبقا للمادة 952 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الدعوى، و يتم الاستئناف بعريضة واحدة.

¹ عن مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص سنة 2003، ص 94/95.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن قانون الإجراءات المدنية السابق¹ كان ينص على استئناف الحكم التمهيدي قبل الحكم القطعي في الدعوى و عدم جوازه بالنسبة للحكم التحضيري الذي لا يجوز استئنافه إلا من الحكم الطبيعي² وتتص المادة 334 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية:

"الأحكام الفاصلة في جزء من النزاع أو التي تأمر بالقيام بإجراء من إجراءات التحقيق أو تدبير مؤقت لا تقبل الاستئناف إلا من الحكم الفاصل في أصل الدعوى برمتها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

يتم الاستئناف في الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع و الحكم الفاصل في موضوع الدعوى بموجب نفس عريضة الاستئناف.

يترتب على عدم قبول استئناف الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، عدم قبول استئناف الحكم الصادر قبل الفصل في الدعوى."

الفرع الثاني: سلطات مجلس الدولة عند الفصل في موضوع الدعوى الضريبية

يتمتع مجلس الدولة كقاضي استئناف بسلطات قاضي الموضوع بفصله في الطعون بالاستئناف المرفوعة أمامه في مادة الضرائب و التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية.

و في إطار اختصاصه كقاضي استئناف يقوم مجلس الدولة:

- بإعادة دراسة الملف من حيث الوقائع و القانون معاً، و هو ما تنس عليه المادة 339 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها: "تفصل جهة الاستئناف من جديد من حيث الوقائع و القانون".

¹ قبل تعديل 2008 الصادر بموجب قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² المادة 106/من قانون الإجراءات المدنية السابق.

- بمراقبة مدى تأسيس القرار الصادر عن القاضي الابتدائي و بالتالي تأييده أو إلغاؤه والتصدي من جديد (évocation) للقضية و اتخاذ تدابير التحقيق المقررة قانونا على ضوء وسائل الإثبات المقدمة له أو رفض الدعوى لعدم التأسيس.

وبالتالي فإن قاضي الاستئناف في المواد الإدارية له نفس السلطات الممنوحة لقاضي الدرجة الأولى بالنسبة لقبول الدعوى الأصلية شكلا من عدمه، و بالنسبة للتحقيق في الدعوى وفقا لما هو منصوص عليه قانونا، فيبحث عن مدى صحة التكييف القانوني للوقائع مقدرا وسائل الإثبات المقدمة للقاضي الابتدائي.

و يجدر التذكير هنا إلى أن هذه السلطات تبقى مقيدة بطلبات الطرفين وبالأخص طلبات المستأنف، ماعدا ما تعلق بالنظام العام الذي يجوز إثارته من طرف القاضي تلقائيا. كما أن مجلس الدولة لا يملك الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، إذا أن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه من قضاء الدرجة الأولى، فينقل إليه موضوع الطلب القضائي بأطرافه و موضوعه و أسبابه التي أباها المستأنف أمام محكمة أول درجة.¹

و يعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلال بمبدأ التقاضي على درجتين كما يعد تجريحا لقضاء محكمة الدرجة الأولى و تظلما من قضائها.

ويقصد بالطلبات الجديدة تلك التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب، كما لا يقبل الاستئناف تقديم طلبات سبق تقديمها أمام الإدارة الضريبية و استبعدت أمام المحكمة الإدارية.

ولكن يجوز للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة و تقديم مستندات و أدلة جديدة تأييدا لطلباتهم.²

كما يجوز تقديم الطلبات المقابلة خلال النظر في الاستئناف.³

أما عن قرارات مجلس الدولة المبرزة لسلطات القاضي على مستوى الاستئناف فالأمثلة على ذلك كثيرة.:

¹ حسن فريجة، المرجع السابق، ص 122

² المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ المادة 345 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

أولاً: سلطة مجلس الدولة في تقدير مدى قبول الدعوى شكلاً

* قرار مجلس الدولة رقم 184635 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2000/04/10 الذي قضى بإلغاء القرار المستأنف و القضاء من جديد بعدم قبول دعوى المستأنف شكلاً لوقوعها خارج الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة، وقد حيث المجلس قراره كما يلي:

- "حيث أصدر مجلس قضاء قسنطينة قراراً بتاريخ 1997/03/29 قضى فيه بعد مراجعة التقييم لتصرّحاته بنشاطه و دخله والذي بلغ به في الآجال و لم يعترض عليه في الآجال القانونية،

- حيث أن المستأنف قدم تظلماً بتاريخ 1995/09/10 إلى إدارة الضرائب،

- حيث أن إدارة الضرائب لم ترد على تظلم المستأنف،

- حيث أنه و وفقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجب رفع الدعوى قبل فوات ثمانية أشهر من تاريخ التظلم إلى الغرفة الإدارية أي قبل 1996/05/10،

- حيث أن المستأنف رفع الدعوى إلى الغرفة الإدارية بتاريخ 1996/06/02 أي خارج الآجال القانونية المحددة بأحكام المادة 2/337،

- حيث أنه بالإضافة إلى رفع الدعوى خارج الآجال القانونية فإن إدارة الضرائب أعادت تقييم تصريح المستأنف بناء على معلومات وردت إليها لم يتمكن المستأنف من نفيها وهو تقاضيه أتعاباً من مؤسسات لم يصرح بها،

- حيث ان قضاة المجلس قد أخطئوا عندما قبلوا دعوى المستأنف شكلاً بالرغم من وقوعها خارج الآجال المنصوص عليها بأحكام المادة 2/337 من قانون الضرائب،"¹

ثانياً: سلطة مجلس الدولة في تعديل أحكام الدرجة الأولى

والمقصود بتعديل أحكام الدرجة الأولى القرارات التي يؤيد فيها قاضي الاستئناف الحكم الصادر عن قضاة الدرجة الأولى و لكن في شق واحد فقط، و يقوم بتعديل أو تغيير الشق الثاني.

¹ قرار غير منشور

وتظهر سلطة القاضي الضريبي على مستوى الاستئناف في تعديل أحكام قضاة الدرجة الأولى في القرار التالي:

* قرار مجلس الدولة رقم 001718 الغرفة الثانية المؤرخ 2001/04/23: و الذي قضى بـ: - "... حيث أن المستأنف يثير أن قضاة الدرجة الأولى ارتكبوا خطأ عندما حسبوا أجل الغرامة من يوم تنفيذ القرار في حين أنه في المادة 2/314 من قانون الضرائب فإن الأجل يبدأ من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفع.

- حيث أنه يبرز أن قضاة الدرجة الأولى لم يمنحوا الغرامة الجبائية المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب.

حيث أنه و بالفعل فإن المادة 314 من قانون الضرائب تنص على أن:

رفض الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق ... فضلا عن ذلك يترتب عن هذه المخالفات تطبيق إلزام قدره 50 دج على الأقل عن يوم تأخير يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض و كذا بغرامة جبائية مبلغها من 1000 إلى 10000 دج.

-ولكن حيث أنه يتعين تخفيف الغرامة الممنوحة من طرف قضاة الدرجة الأولى إلى مبلغ 50 دج عن كل يوم تأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض.

حيث أن المستأنف كان قد طالب في الدعوى الأولى بالحكم على السيد رزيق رشيد بدفع غرامة جبائية مبلغها 10000 دج.

لهذه الأسباب و لأجلها

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل: قبول الاستئناف شكلا

في الموضوع: التصريح بتأسيسه

- تأييد مبدئيا القرار المستأنف و تعديلا له بخفض الغرامة إلى 50 دج عن كل يوم تأخير الذي يبدأ من توقيع المحضر المحدد لإثبات رفض السيد رزيق رشيد.

- الحكم على هذا الأخير بدفع للمستأنف مبلغ 1000 دج الممثل للغرامة الجبائية طبقا لأحكام المادة 314 من قانون الضرائب.

- الحكم عليه بدفع المصاريف القضائية¹.

¹ نوارى زبيدة و من معها، المرجع السابق، ص 112

ثالثا: سلطة مجلس الدولة في رفض الاستئناف شكلا

*قرار مجلس الدولة رقم 168406 الصادر في 2000/01/17

- "... من حيث الشكل: حيث بالرجوع إلى محضر تبليغ القرار المستأنف فيه وكما يعترف بذلك المستأنف في مذكرة استئنافه أن القرار قد تم تبليغه بتاريخ 13/08/1996 إلى المستأنف بينما المستأنف لم يتم باستئناف القرار إلا بعد فوات مدة الاستئناف بمدة تزيد بـ 5 أيام عن المدة المحددة قانونا بموجب أحكام المادة 2/277 من قانون الإجراءات المدنية وأن الاستئناف قد وقع بتاريخ 18/09/1996 أي بعد مرور مدة الاستئناف بـ 5 أيام و هو ما يجعل الاستئناف وقع خارج الآجال القانونية مما يجعله غير مقبول شكلا..."¹

* قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 168417 الصادر في 2000/03/13:

- حيث يتبين من وصل استلام التبليغ أن إدارة الضرائب قد تم تبليغها بالقرار المستأنف بتاريخ 20/07/1996 بينما سجلت استئنافها بتاريخ 18/09/1996 أي خارج الآجال المنصوص عنها في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل الاستئناف غير مقبول شكلا."²

رابعا: سلطة مجلس الدولة في مراقبة قاضي الدرجة الأولى

تظهر في القرار رقم 002949 الصادر عن مجلس الدولة في 24/12/2001 رقابة مجلس الدولة للتحقيق الذي قام به القاضي الإداري على مستوى المحكمة الإدارية إذ قدر عملية الخبرة مبينا النقائص الواردة فيها خصوصا عدم تفسيره لأرقام الأعمال التي توصل إليها الخبير، كما استبعد إدعاء المكلف بالضريبة المتمثل في كونه تعرض للسرقه و ذلك لأنه اكتفى بتقديم تصريحه الشخصي لرجال أمن دون إثبات أقواله بأي دليل يمكن بموجبه إعادة النظر في التصحيح الضريبي الذي قامت به إدارة الضرائب، وقد جاء في القرار:

- "... حيث أن قضاة الدرجة الأولى عينوا خبير الأستاذ..... من اجل تحديد المبلغ المحدد للضرائب الواجب دفعها من طرف المستأنف.

¹ قرار غير منشور

² قرار غير منشور

- حيث أن الخبير توصل إلى أن المراجعة أدت إلى تصحيح معتبر جدا لا يتطابق مع الواقع وبالتالي فإنه بما أن المحل تعرض سنة 1992 إلى عملية سرقة فإن التصحيح الجبائي بالنسبة لهذه السنة يكون قد تم على أساس مخالفة للواقع.

- حيث لا يظهر أبدا في الملف دليل قاطع على المستأنف تعرض لسرقة ولا يوجد بالملف سوء تصريحه للشرطة مما يستنتج أن المبلغ المسروق المصرح به لا يمكن التمسك به من أجل تقليص في الضرائب.

- حيث أنه وزيادة على ذلك فإن الخبير يعطي أرقام الأعمال التي تم تقييمها من طرف إدارة الضرائب و أرقام الأعمال التي توصل إليها دون التعليق على أرقام الأعمال التي قدمتها إدارة الضرائب و دون تفسير كيفية توصله إلى الأرقام التي يعتبرها مطابقة بكل فعلي لنشاط المستأنف الذي هو في الثابت بائع مجوهرات.

-...وبالتالي يتعين القول بأن الاستئناف غير مؤسس و تأييد القرار المستأنف".¹

أما القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 144092 الغرفة الثانية بتاريخ 12/07/1990 فقد قام هذا الأخير بمراقبة مدى تأسيس قرار الغرفة الإدارية بالمجلس من جهة كما راقب من جهة أخرى مدى قانونية الضريبة المفروضة على المستأنف المكلف بالضريبة بتكليفه للوقائع وتفسيره للمادة 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة، و أخيرا لتقديره لوسائل الإثبات المقدمة له، حيث يظهر من القضية المطروحة على مجلس الدولة أنه استند على السجل التجاري و تصريحات المستأنف.²

¹ قرار غير منشور

² قرار غير منشور

المبحث الثاني: سلطات القاضي الإداري كجهة قانون

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية ولا قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قبله على مدى وجوبية الطعن بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا في مجال دعاوى المنازعات الضريبية. كل ما وجدناه هو نص المشرع على هذا الإجراء لما يتعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة وهنا تستوقفنا المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، وهي المادة الوحيدة التي جعلت القرارات الصادرة في إطار الضرائب غير المباشرة تصدر نهائيا وبالتالي غير قابلة للاستئناف ولا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق النقض.

ويطرح التساؤل حول عدم النص عليه في باقي الضرائب، لا سيما وأنها الأكثر طرحا أمام القضاء الإداري مقارنة مع الضرائب غير المباشرة و لعل هذه المادة جاءت لتتص صراحة على النقض على أساس أن الأحكام الصادرة في مجال الضرائب غير المباشرة تصدر نهائيا وبالتالي فهي غير قابلة للاستئناف.

وعليه ومع انعدام النص على الطعن بالنقض في قانون الجبائية وجب علينا الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. ومن ثم يكون مجلس الدولة هو المختص في النظر في الطعون بالنقض ضد الأحكام والقرارات الفاصلة في الموضوع و الصادرة في آخر درجة عن المحاكم و المجالس القضائية.¹ كما نصت المادة 11 من القانون العضوي 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 و المتعلق بمجلس الدولة:²

"يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية نهائيا و كذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس الدولة."³ وعليه سنتعرف تباعا إلى إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة في فرع أول، و يليه فرع ثاني نتعرف من خلاله إلى مختلف السلطات التي يتمتع بها مجلس الدولة عند نظره الطعن بالنقض.

المطلب الأول: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يشترط لقبول الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة جملة من الشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية³ التي تحيل إليه المادة 40 من القانون العضوي 01/98 السالف الذكر حيث تنص فيه:

"تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية"⁴

أما قانون الإجراءات الجبائية فهو بدوره أحال إلى تطبيق قانون الإجراءات المدنية على المنازعات الضريبية المعروضة على قاضي الدرجة الأولى و سكت عن الإجراءات الواجب إتباعها سواء في حالة الطعن بالاستئناف أو بالنقض على حد سواء، مما يتعين معه الرجوع

¹ المادة 349 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² قانون عضوي رقم 01/98 الصادر في 30 مايو 1998 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، الجريدة الرسمية عدد 37.

³ قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الحالي

⁴ نفس الملاحظة.

إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لا سيما الباب الثاني منه، و المتعلق بالإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة، و على هذا الأساس:

الفرع الأول: توقيع عريضة الطعن بالنقض من طرف محامي معتمد

أن الطعن بالنقض مطلب يحرره محام معتمد لدى مجلس الدولة¹ فإذا تم تقديم الطعن بدون محام معتمد لدى مجلس الدولة ولم يتم تصحيح ذلك خلال آجال الطعن فإن هذا الطعن يكون مآله الرفض وهو موقف يجد تفسيره في أن الطعن بالنقض لا يعد درجة قضائية ثالثة ولا يتكفل فيه القاضي بدعوة الأطراف إلى تصحيح الإجراءات مثلما يفعل ذلك القاضي الضريبي عند نظره في الموضوع، ولأن النيابة تقتضي اختلاف شخص الطاعن عن شخص الطاعن عن شخص نائبه، فإن الطاعن الذي يمتن المحاماة و المعتمد لدى مجلس الدولة لا يمكنه تمثيل نفسه أمام المحكمة الإدارية نظرا لعدم جواز الجمع بين صفة المتقاضي و صفة المحامي.

الفرع الثاني: آجال الطعن بالنقض

أن تقدم عريضة الطعن بالنقض إلى كتابة ضبط المجلس في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المطعون فيه إذا تم شخصيا، ويمدد الأجل إلى ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار.²

وتتطلق آجال الطعن بالنقض بداية من اليوم الموالي الذي حصل فيه التبليغ بالقرار المطعون فيه، وهي آجال صارمة يترتب عن مخالفتها رفض الطعن شكلا.

الفرع الثالث : وحدة الأشخاص والموضوع

تنص المادة 353 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لا يقبل الطعن بالنقض إلا إذا قدم من احد الخصوم أو من ذوي الحقوق و عليه لا يجوز الطعن بالنقض إلا لمن كان طرفا القرار المستهدف بالطعن إذ أن الصفة تكتسب بمجرد اشتغال القرار المطعون فيه على اسم الطاعن

¹ المادتان 239 و 240 من قانون الإجراءات المدنية سابقا، أما من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد فلا ينص على ذلك أو مجرد سهو وقع فيه المشرع.

² المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

كطرف ومن جهة أخرى الضرائب للولاية وكذا المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى مخولان قانونا لمثيل وزارة المالية أمام القضاء في المادة الضريبية.

المطلب الثاني: رقابة مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون

إن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس درجة قضائية ثالثة بل هو طور قضائي يمارس فيه القاضي رقابته على حسن تطبيق القانون، أي أنه سوف يحكم على قضاة الموضوع ويقول الأستاذ "غازي الجريبي"¹

"يمارس قضاة الطعن بالنقض رقابتهم على قضاة الموضوع ولا يرجع ذلك في اعتقادنا إلى ان المحاكم تسعى عادة وبصفة طبيعية إلى تكثيف الرقابة التي تمارسها، بل يعود بالأساس إلى إسناد الإختصاص الموضوعي إلى هيئات قضائية خاصة لا تستطيع أن توفر دائما جميع الضمانات المطلوبة في القضاء.

ويمارس مجلس الدولة عند رقابته على حسن تطبيق القانون السلطات التالية:

الفرع الأول: بسط الرقابة على القرار المطعون فيه من حيث سلامته الخارجية.

و تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة القرار من جانب الإختصاص النوعي و الإقليمي، ومن جانب تقيده بالإجراءات والشكليات المنصوص عليها في القانون. وتنقسم العيوب الشكلية التي يمكن ان تشوب القرار المطعون فيه إلى عيوب جوهرية تهم النظام العام ويتعين على القاضي إثارتها من تلقاء نفسه و عيوب تمس الشكليات الأساسية للقرار المطعون فيه لكنها لا تؤدي إلى نقضه إلا في صورة التمسك بها من الأطراف لأنها شكليات شرعت لمصلحة الخصوم، وأخيرا شكليات غير أساسية لا تؤثر على سلامة القرار إلا إذا نتج عنها ضرر للطاعن.

- العيوب التي لا مساس بالنظام العام: و تتمثل هذه العيوب في خرق قواعد الاختصاص النوعي، و الإخلال بالإجراءات و الشكليات الأساسية وفي هذا الإطار صدر قرار

¹ غازي الجريبي، النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية، مجلة المالية و التنمية بالمغرب العربي، عدد 25، جوان 2000، ص 9-10.

- مجلس الدولة رقم 034349 الصادر في 2007/05/09 و قضى بعدم قبول الطعن بالنقض لعدم جوازه و حيث مجلس الدولة قراره كما يلي:
- "...حيث انه يجوز رفض الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة عملا بالمادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه و عمله.
- حيث ولكن الطعن الحالي الذي رفض ضد قرار صادر عن مجلس الدولة لكونه لا يندرج ضمن الطعون المحددة بالمادة 11 سالفه الذكر وبالتالي يتعين التصريح بعدم قبوله شكلا لعدم جوازه¹
- العيوب التي لها مساس بالإجراءات الأساسية الأخرى: لقد سار فقه قضاء المحاكم الإدارية على اشتراط أن تكون الأحكام و القرارات الصادرة عن قضاة الموضوع معللة تعليلا كافيا، لما يخول لقاضي القانون تسليط رقابته القانونية على عمل الجهات القضائية الدنيا.
- ويعتبر ضعف التعليل بمثابة انعدامه، إذ لا يسوغ للقاضي ممارسة وظيفته القضائية عن طريق التلميح بل لا بد لها أن تناقش مقالات الطرفين و تحدد موقفها منها بكل دقة ووضوح. كما يجب أن يكون قرارها مسببا تسببيا كافيا.
- ولقد كان لمجلس الدولة في قراره رقم 177988 الصادر بتاريخ 1997/07/22 أن ألغى قرار المجلس القضائي على أساس أن قراره مشوب بالقصور في التسبيب و فاقدا للأساس القانوني وجاء في هذا القرار ما يلي:
- من المقرر قانونا أنه "يعد مرتكبا جريمة التخريب الاقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قودة الإنتاج الوسيلة الاقتصادية "
- ولما كان ثابتا في قضية الحال أن الطاعن قد امتنع عن دفع الضريبة المستحقة مما يكون غشا جبائيا و أن قضاة المجلس قضاوا بعدم الاختصاص مستنديين على مقدار الضريبة يفوق المبلغ المحدد في قانون الضرائب الذي يقدر بعشرة ملايين دينار، الأمر الذي يكيف الواقعة بجناية.

¹ قرار غير منشور

لكن بالرجوع إلى مادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة و المتممة بالمادة 35 من المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي التي تسمى بإمكانية تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات عند تجاوز الضرر اللاحق بالخرينة الناتج من تملص من دفع الحقوق التي تفوق المبلغ الإجمالي 10 عشرة ملايين دينار، فإنها تقرن ذلك بتطبيق المواد 71/69 و 73 من القانون رقم 12/89 المؤرخ في 05 يوليو 1989 المتعلق بالأسعار و الذي ألغي بعد إصدار الأمر 65/06 المؤرخ في 25 يناير 1995 و المتعلق بالمنافسة ، وعليه فإن عدم أخذ المجلس كل هذه العناصر في الاعتبار يجعل قراره مشوب بالقصور في التسبيب و فاقدا للأساس القانوني.¹

كما جاء في حيثيات قرار المحكمة العليا سابقا رقم 136859 الصادر بتاريخ 25/05/1998 بمناسبة طعن بالنقض عرض أمامها ما يلي:

- "حيث أن يتبين من القراءة المتأنية في القرار المطعون فيه بالنقض أن قضاة الدرجة الأولى لم يقدموا أي تسبيب لرفض العريضة الأصلية.

- حيث أن الاكتفاء بالتأكيد أن الدعوى جاءت مخالفة لمقتضيات المادة 109 من قانون الرسوم دون شرح فحوى هذه المقتضيات يعطل بانعدام التسبيب وبالنتيجة يتعين القول بأن القرار المعطون فيه يستوجب النقض.

الفرع الثاني: بسط الرقابة على القرار المطعون من حيث سلامته الداخلية

- خرق القانون: يقتضي حسن تطبيق القانون أن يصيب القاضي في انتقاء القاعدة القانونية لتطبيقها على المنازعة المعروضة عليه، و أن يلتزم عند التعامل معها بمحتواها و أبعادها وعليه أيضا أن يوفق في تفسير تلك القاعدة إن كانت تحتاج غلى تفسير فإذا أخل بأحد هذه الجوانب كان حكمه عرضة للنقض.²

و تجدر الإشارة إلى أن خرق القانون يمكن أن ينجر عن خطأ في تفسير النص و قد دأب فقه القضاء الإداري على اعتبار أن مادة الضرائب هي مادة لها مميزاتها التي تجعلها مستثناة من ميدان القانون العام، و يترتب على هذه الخصوصية أن يقر تأويل النصوص الضريبية في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وصفه و مؤداه و إن كل نص ضريبي لا تكون

¹ أحمد لعور و نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب و النشر للتوزيع، ط1، ص 179-180

² غازي الجريبي، المرجع السابق، ص 12

صياغته على هذا النحو، بمعنى أنه يرد غامضاً يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المكلف بالضريبة.

وعليه فإن مجلس الدولة عند ممارسته سلطة النقض فهو يمارس سلطة مراقبة تطبيق القانون فيبحث عما إذا كانت الجهة القضائية مصدرة القرار المطعون فيه بالنقض قد طبقت القانون تطبيقاً سليماً.

وهو بذلك لا يبحث في الوقائع ولا يناقش دفع الأطراف وفي حالة قبوله الطعن بالنقض فإنه ينقض القرار المطعون فيه أو جزءاً منه ويحيل الدعوى إلى الجهة القضائية المصدرة للقرار المنقوض مشكلة تشكيلاً آخر أو يحيلها إلى جهة قضائية أخرى من نوع ودرجة الجهة التي أصدرت القرار المنقوض.¹

وإذا كان قرار مجلس الدولة فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه من جديد فإنه ينقض دون إحالة.²

كما يجوز أيضاً النقض بدون إحالة و الفصل في النزاع نهائياً عندما يكون قضاة الموضوع قد عاينوا و قدروا الوقائع بكيفية تسمح لمجلس الدولة أن يطبق القاعدة القانونية الملائمة.³ الخطأ في الوقائع: قد يحدث أن يخطأ قاضي الموضوع بأن يستند في حكمه على وقائع غير صحيحة و لكنها هي التي أدت به لإصدار القرار المطعون فيه.

ومثال ذلك اعتبار المكلف بالضريبة لم يقدم تصاريحه و الحال ان الأمر هو على عكس ذلك تماماً مثلما يبرز من وثائق الملف و يترتب على ذلك بالضرورة نقض القرار لأن القاضي الإداري يراقب الوجود المادي للوقائع التي يبني عليها القرار، و يبحث إن كان قاضي الموضوع قد أعطاها وصفاً قانونياً صحيحاً.

و مثال ذلك أن شخص تولى شراء أسهم و حصص في مؤسسة معينة ثم قام ببيعها فتولت الإدارة الضريبية بتكليفه بدفع ضريبة بوصفه تاجراً و هي الصفة التي صارت محل نزاع بين الطرفين إذ لا خلاف بينهما حول عملية البيع و الشراء، وإنما حول إضفاء حول صفة التاجر على شخص قام بعملية بيع و شراء واحدة وهو ما يمكن اعتباره خطأ في الوصف القانوني

¹ المادة 364 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² المادة 1/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ المادة 2/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

للقائع أما تقدير الوقائع و تقييم حجج الخصوم فهو موكول لقاضي الموضوع باعتبار أن قاضي النقض هو قاضي تطبيق القانون ولا يمكنه تبعاً لذلك الأخذ بحجج أو وثائق لم تقدم إلى قاضي الموضوع.

وتجدر الإشارة فيما يتعلق بأوجه الطعن المثارة أمام قضاء النقض بأنه:

- لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه (المادة 359 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية).
- يجوز لمجلس الدولة أن يثير من تلقاء نفسه وجهاً أو عدة أوجه للنقض (المادة 360 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية).

أما بما يتعلق بوقف تنفيذ الحكم الإداري المطعون فيه فإن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذه¹ طبقاً لنص المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. و يترتب عن النقض و بدون حاجة لاستصدار حكم جديد الإلغاء بالنتيجة لكل حكم صدر بعد الحكم أو القرار المنقوض جاء تطبيقاً أو تنفيذاً له أو كان له ارتباط ضروري به.²

¹ ما عدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم و في دعوى التزوير

² المادة 1/365 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

خاتمة

خاتمة

تهدف القواعد الإجرائية التي لاحظناها واعتمدنا عليها في هذه المذكرة إلى تنظيم الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة وكذلك الخزينة العمومية، بتنظيم عملية الالتجاء إلى الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية وهي المحكمة الإدارية كدرجة أولى ثم مجلس الدولة كدرجة ثانية وأخيرة وهذا لاعتبار المنازعات الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، ومن الدعاوى الإدارية. وتحديد مختلف الاجراءات التي يتطلبها الفصل في المنازعات الضريبية أمام هذه الجهات القضائية فهي متميزة عن باقي الدعاوى الإدارية الأخرى، فالمشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة طرقا عديدة للدفاع عن حقوقه اتجاه الإدارة الضريبية بداية من إجراء التظلم الإداري كشرط إجباري في الدعوى الضريبية غير أنه جوازي في باقي الدعاوى الإدارية ل يتم من خلال الرفض الذي تبديه مصلحة الضرائب رفع دعوى قضائية امام الجهات القضائية المختصة. وتوصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من النتائج والملاحظات هي:

- تذبذب قضاء مجلس الدولة وعدم استقراره بخصوص إمكانية الطعن من عدمه في آراء أو قرارات
- لجان الطعن، وذلك بين مؤيد يجيزه في حالة الخرق الفادح لمقتضيات وأحكام القانون الضريبي، وبين معارض له على أساس عدم جواز الطعن في قرار إداري من طرف مصدره، باعتبار عضوية إدارة الضرائب في هاته اللجان، فماذا عن عدم توحيد الاجتهاد القضائي بهذا الخصوص كونه يمثل مصدر من مصادر القانون.
- إسناد مراجعة التحقيق (الفحص المضاد) إلى أحد أعوان إدارة الضرائب مسألة غير طبيعية باعتبار - إدارة الضرائب طرف أساسي في النزاع، فكيف تسند إليها هذه المهمة.

أما بخصوص الطعن بالنقض فنلاحظ انعدام وجوده في الواقع لأنه لم ينص عليه لا القانون-

الخاص (قانون الإجراءات الجبائية) ، ولا القانون العام (قانون الإجراءات المدنية والإدارية) وذلك بسبب انعدام النصوص القانونية التي تحدد متى تكون أحكام المحاكم الإدارية نهائية فلزما على الراغب في الطعن بالنقض إلا انتظار انقضاء جميع مواعيد الطعن العادية ثم يلجأ إليه بناء على القانون العضوي 23-82 الإجراءات المدنية والإدارية المعدل بموجب القانون العضوي 22-94

- وكذلك بعد معالجتنا لهذه المرحلة المهمة للمنازعة الضريبية والمتمثلة في المرحلة القضائية مطرح- التساؤل حول عدم وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية لأننا لاحظنا أن هذا النقص نتج عنه اعتماد القضاة اعتمادا كبيرا أثناء التحقيق على وسيلة الخبرة، بالرغم من أن الخب ا رء المعتمدين لدى المحاكم ليسوا خبراء جبائيين، ومن هذا فإن فض النزاع الضريبي أمام الجهات القضائية يتطلب وقتا طويلا، خاصة حين تعدد الخبرات التي يأمر بها القاضي، وذلك مما يؤثر سلبا على مصالح المكلف الضريبية.

كما لاحظنا من خلال دراستنا هذه بأن المدير الولائي للضرائب يتمتع بصفة التقاضي بينما لجان- الطعن لا تتمتع بهذه الصفة باعتبارها ليست لها الشخصية المعنوية ولا الذمة المالية المستقلة، فكيف يمكن للمدير الولائي للضرائب رفع دعوى ضد عديم الصفة وفقا للمادة 23 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية مع أنه لا يمكن لرئيس لجنة الطعن رفع دعوى ضد قرار المدير الولائي للضرائب علما أن اراء هذه اللجنة ذات طابع استشاري ويمكن لمدير الضرائب تأجيل تنفيذ رأيها أو رفع دعوى ضدها وفقا لأحكام المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية او لقضاء الإداري يقبل هذه الدعاوى شكلا ويباشرها بمجرد رفعها، فالتساؤل الذي نستطيع طرحه كيف يمكن الطعن قضائيا ضد آراء لجان الطعن ذات الطابع الاستشاري ؟

ففي نظرنا أنه هناك طريقة تتحول بها هذه الآراء إلى قرارات من الناحية العملية وعلى المشرع سد هذا الفراغ القانوني والنص عليه قانونا وتوضيح ذلك فالتبيعة القانونية لآراء اللجان غامضة لأن صفة التقاضي من النظام العام وبثيها القاضي من تلقاء نفسه، لذا فعلى المشرع تدارك هذا الأمر.

المراجع والمصادر:

- القوانين:

- الدستور الجزائري.
- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- قانون 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فيفبرير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. جريدة رسمية عدد 21.
- القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 4 صفر 1419 الموافق لـ 30 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. جريدة رسمية عدد 37.
- القانون العضوي 98-02 المؤرخ في 4 صفر 1419 الموافق لـ 30 ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية. جريدة رسمية عدد 37.

- الكتب:

- أحمد لعور ونبيل صقر . الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية. دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، بدون سنة نشر.
- أحمد محيو. المنازعات الإدارية. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- بطاهر تواتي. الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري المقارن. الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
- حسين فريجة. الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر. منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- رشيد خلوفي. شروط قبول دعوى تجاوز السلطة. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.

- الرسائل والمذكرات:

- حسين فريجة . منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر . رسالة نيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية العامة، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 1985
- عبد العزيز أمقران. المرحلة القضائية في مازعات الضرائب المباشرة. بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2001-2002.
- نواري زبيدة، خطابي نسيمة، علي شاوش محمد أمين، بن علي الوجدي، سعدون أحمد. سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية. مذكرة نهاية التكوين المتخصص، فرع قانون إداري، الدفعة الثانية، 2001-2002.

- المجالات:

- المجلة القضائية. العدد الأول، 1992.
- المجلة القضائية. العدد الثاني، 1993.
- مجلة مجلس الدولة. المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003.
- مجلة مجلس الدولة. ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2007.

- المقالات:

- فنيش كمال. المنازعات الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة . مجلة مجلس الدولة ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية، عدد خاص، طبعة 2007
- غازي الجريبي. النزاع المتعلق بتوظيف الأداء أمام المحكمة الإدارية، مجلة المالية و التنمية بالمغرب العربي، عدد 25، جوان 2000..

فهرس الموضوعات:

الصفحة	المحتوى
01	مقدمة
05	الفصل الأول الإجراءات القانونية المتعلقة برفع الدعوى الضريبية
07	المبحث الأول شرط المواعيد و اجل رفع الدعوى الضريبية
07	المطلب الأول: طبيعة شرط الميعاد في المنازعات الضريبية
07	الفرع الأول: شرط الميعاد في النظام العام
09	الفرع الثاني: شرط الميعاد بين حرفية النص و الممارسة العملية
12	المطلب الثاني: كيفية تعامل قضائنا مع شرط الميعاد في المنازعات الضريبية
13	الفرع الأول: بدء سريان ميعاد رفع الدعوى الضريبية
13	الفرع الثاني: عند إنعدام قرار إدارة الضرائب المختصة
16	الفرع الثالث: حالة رد الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة في خارج الآجال
19	الفرع الرابع: حالة تعدد الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب
22	الفرع الخامس: حالة رفض الدعوى قبل إنتهاء الأجل المتاح للادارة الضريبية للرد على شكوى المكلف بالضريبة
23	المبحث الثاني: عريضة الدعوى الضريبية
23	المطلب الأول: الشروط الشكلية
23	الفرع الأول: صفة المتقاضي
24	الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي
25	الفرع الثالث: شكلية عريضة الدعوى الضريبية

28	المطلب الثاني:الشروط الموضوعية(الاختصاص)
28	الفرع الأول: الإختصاص النوعي
30	الفرع الثاني: الإختصاص الاقليمي
32	الفصل الثاني :سلطات القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية
33	المبحث الأول :سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية (بإعتباره قاضي موضوع)
33	المطلب الأول :سلطات القاضي الإداري عند الفصل في الدعوى الضريبية بصفته (قاضي إبتدائي)
33	الفرع الأول : سلطات القاضي الضريبي في تقدير إجراءات التحقيق
35	الفرع الثاني : سلطات القاضي الإداري في الفصل في موضوع الدعوى الضريبية
38	المطلب الثاني : سلطات القاضي الإداري (كدرجة ثانية)
38	الفرع الأول : إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة
43	الفرع الثاني :سلطات مجلس الدولة عند الفصل في موضوع الدعوى الضريبية
49	المبحث الثاني : سلطات القاضي الإداري كجهة قانون
50	المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة
50	الفرع الأول : توقيع عريضة الطعن بالنقض من طرف محامي معتمد
51	الفرع الثاني :آجال الطعن بالنقض
51	الفرع الثالث :وحدة الأشخاص و الموضوع
51	المطلب الثاني : رقابة مجلس الدولة على حسن تطبيق القانون

52	الفرع الأول : بسط الرقابة على القرار المطعون فيه حيث سلامته الخارجية
54	الفرع الثاني : بسط الرقابة على القرار المطعون من حيث سلامته الداخلية
58	خاتمة
61	قائمة المراجع والمصادر
63	الفهرس