

جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة وفق التشريع الجبائي الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في مسار الحقوق تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

- سيد اعمر محمد

إعداد الطالب(ة):

- بوعامر يونس

أعضاء لجنة المناقشة :

| الرقم | اسم ولقب الاستاذ(ة) | الدرجة العلمية | الجامعة | الصفة |
|-------|---------------------|----------------|--------------|--------------|
| 01 | فروحات سعيد | محاضر - أ - | جامعة غرداية | رئيسا |
| 02 | سيد اعمر محمد | مساعد - أ - | جامعة غرداية | مشرفا ومقررا |
| 03 | عجيلة محمد | محاضر - أ - | جامعة غرداية | مناقشا |
| 04 | الطبيبي الطيب | مساعد - ب - | جامعة غرداية | مناقشا |

السنة الجامعية

1436 هـ - 1437 هـ / 2015 م - 2016 م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

" قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (25) وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي

(26) وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِنْ لِسَانِي (27)

يَفْقَهُوا قَوْلِي (28)"

صدق الله العظيم

سورة طه من الآية 25 إلى الآية 28

إهداء

إلى من منحني الحياة والقوة... الوالد

والعزيزة من أعانتني بحبها ونصائحها

التي أنارت دربي... الوالدة

وإلى الأستاذ المشرف المحترم :

الأستاذ سيد اعمر محمد

له مني كل الشكر والاحترام الكبير

وإلى كل بعيد وقريب من الأسرة

والأقارب والأصحاب والأحباب وكل

الزملاء في العمل بدون استثناء

لكم مني هذا الإهداء

كلمة شكر

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بخالص شكري

وتقديري للأستاذ المحترم الذي أشرف على إنجاز هذا

البحث، أستاذي سيد اعمر محمد ، فلولا توجيهاته القيمة

ومساعداته التي تلقيتها منه ما كان لي أن أتم بحثي

هذا كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري لأساتذة قسم

الحقوق بدون استثناء وكل الموظفين فيه و الأعوان

و إلى كل من ساندني في إنجاز هذا العمل من

قريب أو بعيد

ملخص باللغة العربية :

إن دراسة المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة ، تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية المالية ، نظر لتعدد قوانين الضرائب وتعقدتها مما تطرح الكثير من التزايدات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها تبعاً لتعدد الضرائب ، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين :

حيث تتجلى المكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية ، حيث منح المشرع للمكلف للدفاع عن حقه ، عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة ، كذلك هي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء

بالرغم من المزايا التي منحها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري أمام المديرية الولائية للضرائب ، وكذلك الطعن أمام اللجان الإدارية ، والتي لم تخص بإقبال كبير من طرف المكلفين نظراً لأرائها الإستشارية ، وفي ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة.

وتعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة ، وأن التزاع الضريبي يكون فيه للقاضي سلطات للفصل فيه ، أي يستطيع أن يحكم بالتعديل والتعويض .

وأن إشكال الاختصاص لا يطرح في القوانين الضريبية في الجزائر ورغم كل هذه الضمانات للمكلف ، ولكن تبقى دائماً وضعية الإدارة ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي

الكلمات المفتاحية :

المكلف بالضريبة ، الإدارة الجبائية ، منازعات الوعاء ، المنازعة الإدارية ، المنازعة القضائية ، الشكوى ، لجان الطعن الإدارية ، الاستئناف ، الطعن بالنقض .

Résumé

L'étude du contentieux fiscal concernant l'impôt direct est l'un des sujets importants notamment du point de vue pratique eu égard à la diversité des lois sur les impôts et leur complexité. Cela constitue fort bien un ensemble de conflits résultant de la complexité des procédures et de leur diversité suivant la multiplicité des impôts. Parmi les caractéristiques de ce type de contentieux c'est qu'il doit passer par deux étapes.

- La première étape consiste en la position qu'occupe l'étape administrative en vue de mettre fin au contentieux fiscal entre le contribuable et l'administration fiscale, étant donné que c'est une étape décisive et nécessaire ou le législateur a attribué au contribuable le droit de défendre ses intérêts. Quand son objectif se limite à réparer les erreurs commises par l'administration, elle est également un moyen de corriger ses dites erreurs avant d'avoir recours à la justice.
- En dépit des avantages octroyés par le législateur au contribuable de par le droit de déposer un recours administratif auprès du directeur wilaya des impôts et aussi le droit de recours auprès des commissions administratives.
- Ces dits avantages n'ont pas soulevé beaucoup d'intérêt auprès des contribuables vu ses points de vue consultatifs sous l'emprise de cette situation, l'administration fiscale reste le seul maître à bord, considérant ainsi le contrôle judiciaire comme une étape garantissant la protection des droits des individus des erreurs et des éventuels dépassements de la part des services administratifs. Dans le domaine du contentieux fiscal, c'est au juge que reviennent les pleins pouvoirs de trancher cela dit qu'il peut faire preuve d'équité ou de dédommagement.
- La problématique de spécialisation n'est pas soulevée dans les textes juridiques fiscaux algériens à malgré toutes ces garanties en faveur du contribuable, la position de l'administration reste privilégiée par rapport à ce dernier durant toutes les étapes du procès
- Les mots clés
Le contribuable, Administration fiscale, Contentieux de l'impôt, Contentieux Administratif, contentieux judiciaire, Comité de recours administratif, appel, recours de cassation

مقدمة

تعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها، فالضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة¹.

وبالاستناد إلى المبادئ العامة أو القواعد الأساسية لفرض الضريبة على الممولين وباعتبار الضريبة من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة والمجموعات المحلية. غير أنه في تحديد وعائها وتصفياتها وتحصيلها تتور نزاعات بين الخاضع لها أو المدين بها من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى حول قرار الضريبة. فالتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة، والتي أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع². ولا شك أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها، إلا إذا قامت على أساس من العدل، ورغم الصعاب المتواجدة من أجل تحديد مفهوم العدالة الضريبية، فتح علماء المالية العامة بأن يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقا لإيديولوجيات المجتمع وتقاليده، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عايه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها³.

والمنازعة في المادة الضريبية لها مفهوم محدد وشامل، حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة ثم إقرارها، وتتضمن كلمة منازعة في المادة الضريبة معنيين:

1- الأول ضيق:

وتستعمل في المنازعات التي تحدث بين المكلف والإدارة و ذلك فيما يتعلق بطرق تحصيل الضريبة أو مبلغها المفروض عليه⁴.

¹ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجيستر، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

² حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 65.

³ يونس أحمد البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1978، ص 312.

⁴ خلاصي رضا، النظام الجبائي الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، 2006، ص 5.



2- الثاني الواسع :

— يظهر حين استعمال اللفظ وان لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة الجبائية بل هناك وضعية معينة قد حلت مثل إعسار المكلف أو هلاك أمواله أين يطلب المكلف على أساسها من الإدارة الجبائية أن ترفق به أو بطلب الإعفاء أو التعديل بمبالغ الضريبة . كما يشمل المنازعات التي تحدث أثناء استعمال طرق احتيالية أو تدليسية بقصد التهرب من دفع كل الحقوق أو بعض الحقوق المفروضة عليه وهنا يطرح النزاع أمام القسم الجزائي بعكس الحالة الأولى تطرح أمام القضاء الإداري .

- وقد عرف (أندري هارتي) مستشار مجلس الدولة الفرنسي سابقا المنازعة الضريبية على أنها " أن المنازعة الضريبية تشمل مجموع التزعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"⁵
 - وتعني كلمة المنازعة (دعوى أو خصومة) إلى كل شئ متنازع فيه ، وبالنسبة للضرائب فعبارة منازعة لها مفهومها المحدد والشامل ، حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة⁶.
 - وتنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، حيث أن المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء ينازع الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناء عليه تم فرض الضريبة أما في منازعات التحصيل فإن المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في التحصيل في حد ذاته وفي الإجراءات التي بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا .
- بالنسبة لأسباب إختيارنا للموضوع أن المنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير ، وهي أول طريق يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة .

⁵ فارس السبيح، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري ، دار هوم ، الجزائر، 2008 ، ص 14 .

⁶ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2003 ، ص 64 .

○ أما لأهمية الموضوع يعتبر من الموضوعات الجديدة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة بل تتجاوز المجال العملي حيث يتعلق الأمر بإجراءات هذه المنازعة، وتشكيل اللجان المختصة بها وأثارها.

○ تقتصر دراستنا على موضوع الضرائب المباشرة دون الضرائب الأخرى لكونها أقدر على تحقيق العدالة الضريبية من غيرها لاسيما الضرائب الغير المباشرة .

○ بالنسبة لدراسات السابقة المشرع الضريبي في فترة ما بعد الاستقلال ، إتباع سياسة القضاء على اختلاف الأحكام الضريبية تدريجيا بين الجنوب وبقية الوطن والآن أصبح النظام الجبائي يتضمن قواعد وأحكام مقننة في نصوص خاصة وهي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الضرائب الغير مباشرة ، قانون الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، قانون التسجيل، قانون الطابع

○ وصعوبات الدراسة بعدم الإلمام والإطلاع وعموض البعض من هذه النصوص القانونية والتي تحتاج إلى الشرح والتوضيح

وبما أن مفهوم الجباية أوسع بكثير من مفهوم الضريبة لكونها تحتوي عموما على الضرائب والرسوم المختلفة⁷ ، فإننا سوف نقتصر في بحثنا هذا على المنازعة

الضريبية والتي من خلالها يمكننا استخلاص العناصر الأساسية والتي من شأنها أن تؤدي إلى المنازعة :

- ✓ تقوم المنازعة أحيانا عندما يمتنع المكلف أو المدين عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الجبائية .
- ✓ وقد تقوم المنازعة عند تعديل قانون الإجراءات الجبائية أو إلغاء نص تشريعي يترتب عليه الاستفادة من التشريع الجديد.

✓ وقد يقوم نزاع بطلب استدراك وضع خلال عملي تحديد الوعاء الضريبي أو تحصيل الضريبة⁸.

والإشكالية : ماهي الإجراءات القانونية الإدارية والقضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة ؟

هذه الإشكالية تفرع عنها جملة من التساؤلات هي :

⁷ بوقيرين فاذا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية، مذكرة إجازة المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، 2004-2005، ص 6 .

⁸ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 15 .

- إلى أي مدى إستطاع المشرع خلق نوع من التوازن في المراكز القانونية من خلال منحه سبل عديدة للمكلف بالضريبة يلجأ إليها إذا رأى أن حقه ضائع ، سواء بتقدير الضريبة أو عملية حسابها
- من خلالها هذا البحث الكشف عن الخطوات القانونية المتدرجة في إتباع الطرق لحل منازعة الضرائب المباشرة الناشئة بين المكلف والإدارة الجبائية ، وكذا الكشف عن مختلف القوانين الضريبية التي وضعها المشرع الجزائري لخلق نوعا من التوازن في تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الجبائية التي تتميز وتتصف بامتياز السلطة العامة .
- وكذا ما الفائدة المنتظرة من إحداث اللجان الإدارية والإجراءات القضائية الممنوحة من طرف المشرع و هل تتسم بالسرعة في البت للمنازعات الضريبية وتخلق جوا من الاستقرار أم لا.
- وكذا إلى أي حد وقف المشرع في إيجاد أهم الحلول لأهم التعقيدات بمناسبة منازعات الضرائب المباشرة

المنهج المتبع :

كل هذه التساؤلات نحاول الإجابة عنها وتوضيحها بإتباع منهجا وصفيا تحليليا ، وقد كان من الضروري للإلمام بالموضوع ، إتباع خطة تتماشى ومراحل سير النزاع الضريبي، ابتداء من المرحلة الإدارية وصولا إلى المرحلة القضائية ، وبصدور حكم نهائي في الدعوى وبالتالي قسمنا البحث إلى فصلين :

تناولنا في الفصل الأول الإجراءات الإدارية لحل الضرائب المباشرة ، ونظرا لتنوعها قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول: الشكاية أمام مدير الضرائب الولائي ، وفي المبحث الثاني : الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية.

ثم نتناول في الفصل الثاني الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة والذي قسمناه بدوره إلى مبحثين ، حيث نتناول في المبحث الأول إجراءات المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري ، وفي المبحث الثاني نتناول فيه إجراءات المنازعة أمام القضاء الإستعجالي .

الفصل الأول:
الإجراءات الإدارية لتسوية
الضرائب المباشرة

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

الشكوى الجبائية هي عبارة مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية¹، كما تعد سبيل الحوار بين المكلف بالجباية والإدارة الجبائية. أقرها المشرع قصد تحقيق غايتين: تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي توجد على مستوى إدارة الضرائب، والسماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بهدف حصر محتوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء وضمان حسن تسييرها لاحقاً. وهذا ما أكدته المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضريبة أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حم تشريعي أو تنظيمي².

إذن فما محتوى هذه الشكاية و ماهي شروطها وكذا أجالها؟ وهو ما سنتطرق إليه في مبحثنا

الأول .

¹ المادة 110 من قانون رقم 01/21 من قانون الإجراءات الإدارية الصادر بتاريخ 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2001 .

² المادة 70 من نفس القانون

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

المبحث الأول : الشكاية أمام مدير الضرائب الولائي

سنتناول في هد المبحث الأول الشكاية أمام مدير الضرائب من جهة وفي المطلب الأول تقديم الشكاية من

جهة أخرى

المطلب الأول : تقديم الشكاية

سنتناول في هذا المطلب محتوى الشكاية من جهة ، شروطها وأجلها من جهة أخرى في الفرع الثاني

الفرع الأول : محتوى الشكاية

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة إلى مكتب الشكوى على مستوى نيابة مديرية المنازعات في شكل رسالة عادية مكتوبة، وتكون هذه الشكوى إما لتصحيح خطأ مادي ارتكب أثناء تقدير وعاء الضريبة أو لإعادة النر في القاعدة الضريبية أو للاستفادة من امتيازات قانونية تم إقرارها بنص قانوني¹.

وان تتضمن وهذا تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية نذكر منها :

نوع الضريبة المعترض عليها ، ورقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة . بالإضافة إلى اسم ولقب عنوان المتظلم². حيث يمكن إرفاق مع الشكوى سند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تثبت بدقة الضريبة محل النزاع³.

¹ شنين صالح، شهبي محمد ، المنازعات الضريبية في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الحقوق لسانس، كلية الحقوق ، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، 2002 ، ص 15 .

² WALINE (M), Traité élémentaire de Science et de Législation Financière, Librairie Général de Droit et Juris prédecence , Paris, 1952, P 372

³ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،الطبعة الثانية ،دار الهدى ،عين مليلة ،الجزائر، 2008 ،ص ص 23 ، 24 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

وكذا عرض ملخص لوسائل، واستنتاجات الطرف، مع توقيع صاحب الشكوى باليد¹.

- ولكن متى تقبل هذه الشكوى، وما هي شروطها؟

وهذا ما سوف نتطرق اليه في الفرع الثاني

الفرع الثاني : شروطها وأجلها

أولا : شروطها

يشترط في المتظلم أن يوجه تظلمه إلى الجهة الإدارية المختصة أي السلطة الإدارية التي تتمتع بصلاحيات اتخاذ القرار المطلوب منها، وبالتالي فإن التظلم الإداري المرفوع أمام جهة إدارية غير مختصة لا يأخذ بعين الاعتبار.²

ففي المنازعة الضريبية نجد أن المكلف بالضريبة يجب أن يتقدم بشكواه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، ولكي تكون هذه الشكوى لابد من استيفاء بعض الشروط³:

يجب أن تكون الشكاوى فردية غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.

¹ المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري ، لسنة 2012 .

² خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2006، الجزائر، ص111.

³ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، صص 19، 20 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

❖ لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

❖ يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

وتحت طائلة عدم القبول .يجب أن تتضمن كل شكوى :

❖ ذكر الضريبة المعترض عليها.

❖ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار وفي

الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو

الدفع .

❖ عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف .

❖ توقيع صاحبها باليد¹ .

❖ و تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة، فإن القانون الجزائري المتعلق بالضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قوانين المالية المتعاقبة ، قد وضع الآليات والإجراءات الكفيلة

بالطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم

بها².

❖ وقد دأب المشرع الجزائري بإقراره في مختلف القوانين الخاصة بالإجراءات المتعلقة

بالمنازعات الضريبية، ووضع سبل وطرق لحل هذه المنازعات عن طريق التدرج في

اتخاذ الإجراءات ، فالمكلف بالضريبة قد يجد نفسه في خصومة أمام إدارة الضرائب.

¹ المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012.

² محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2009 ، ص 238 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

❖ لدى تدخل القانون لحل هذه الخصومة عن طريق قوانين المالية وكذا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

❖ حيث وجب على المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب ، وذلك من أجل :

❖ إصلاح و استدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة

❖ أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

❖ أو استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق¹.

ويتميز التظلم المسبق بطابعه الو جوبي ، حيث يلتزم فيه المكلف الذي يتنازع في مشروعية ربط أو تحصيل الضريبة ، بأن يقدم تظلماً إلى الإدارة الضريبية أو الجهة المختصة وذلك بشروط وياتباع الإجراءات وخلال المواعيد التي حددها القانون² . كما يجب أن يشار في الشكاية بكل وضوح إلى طبيعة المتنازع فيها إذا كانت موالية لضريبة المنشأ عن طريق الجدول فيجب ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة³ .

¹ محمد الصغير بعلي ، نفس المرجع ، ص 238.

² سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون خاص ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري ، قسنطينة 2007 ، ص 15 .

³ حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 19 ، 20 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

إذا قدمت الشكوى بواسطة وكيل فلا بد من إظهار وكالة قانونية إلا أنه لا يشترط تقديم الشكوى من المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين .

وعلى المتظلم الذي يكون موطنه بالخارج أن يتخذ له موطنا بالجزائر¹ .

ويجب تحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها² .

كما يجب أيضا على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل .

ويتعين على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا³ .

ويجب أن يقدم الطعن ممن تثبت له الصفة قانونا ، بحيث إذا انتفت هذه الصفة عنه فلا يقبل الطعن فدائن المكلف مثلا ليست له الصفة في الاعتراض نيابة عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصلحة الضرائب ، لأنه لا يوجد مركز قانوني يسمح له بالاعتراض على الربط بالنظر إلى أن دين الضريبة يتسم بالطابع الشخصي⁴ .

¹ شنين صالح، شهبي محمد، المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 35

² المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008.

³ المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية ، لسنة 2012 ، نفس المرجع

⁴ عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، جامعة حلوان ، كلية الحقوق ، دار النهضة العربية ، مصر، 2006 ، ص 56 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

ثانياً: آجالها القانونية :

تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التالية والتي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى وينقض أجل الشكوى في:

31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو اثر

وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

31 ديسمبر من السنة التالية التي تلي السنة، والتي تؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار¹.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجداول فالآجال تصبح كالآتي :

إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي السنة التي تدفع الضريبة برسمها. إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى .

كما يتعين تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنام الضريبة الجزافية الوحيدة في اجل (6) أشهر ، ابتداء من تاريخ الإشعار النهائي الجزافي².

¹ انظر المادة 1 / 72 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 1/72 معدلة بموجب المواد 43 من قانون المالية لسنة 2007، و39 من قانون المالية 2009 والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2013.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

ويعتبر اجل الشكاية من النظام العام ، أي أن عدم قبول الشكاية لفوات اجلها يمكن أن يثيره القاضي من تلقاء نفسه، كما يمكن للإدارة أن تثيره في أي وقت ولو فصل مدير الضرائب الولائي في موضوع الشكوى¹.

المطلب الثاني : التحقيق والفصل في الشكاية

بعد أن تعرضنا في المطلب الأول إلى كيفية توجه المكلف بدفع الضريبة بشكايته إلى المدير الولائي للضرائب ، وبعد أن تعرفنا على محتوى الشكاية وشروطها وكذا آجالها القانونية سوف نحاول التطرق لماهية العمليات المنصبة عليها وكيفية إجراءات التحقيق فيها من خلال مطلبنا الثاني والذي هو بعنوان التحقيق في الشكاية والذي قسمناه إلى فرعين الأول نتناول فيه كيفية التحقيق في الشكاية المعيبة شكلا ، أما في الفرع الثاني سنتناول فيه كيفية التحقيق في الشكاية المقبولة شكلا.

الفرع الأول: التحقيق في الشكاية

سنتناول من خلال هذا الفرع دراسة التحقيق في الشكاية المعيبة من ناحية ، والقبولة من ناحية أخرى

أولاً: حالة الشكاية المعيبة

جاء في نص المادة 1/76 ، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري : " يتم النظر

في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضرائب ، ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي

¹ قصاص سليم، مرجع سابق، ص31.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول فثاميا مع مراعاة أحكام المادة 1/95 من هذا القانون¹.

فعند تسلّم نيابة مديرية المنازعات للضرائب بالولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك وتسجل الشكاية في سجل خاص لهذا الغرض ثم تحال الشكاية لمفتش الضرائب الذي يتبعه مكان فرض الضريبة المتنازع عليها وذلك من أجل التحقيق فيها. فإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكاية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه يمكنه اطلاع المدير عليه وهذا الأخير يطلب من المكلف إصلاح هذا العيب الشكلي الوارد بشكايته ويمكن لمدير الضرائب الولائي أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي مثل تقديم الشكاية بعد فوات المدة المحددة قانونا وهي تهدف إلى تخفيض لا يمكن قبوله بصفة تلقائية².

ثانيا: حالة الشكاية المقبولة

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا والقائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح ، بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى (15) يوم.

¹ المادة 76، معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية 2003 و 39 من قانون المالية لسنة 2005 و 46 من قانون المالية 2007 و 36 من قانون المالية 2012 و 16 من قانون المالية لسنة 2013

² حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب الجزائر، 1994، ص 41.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

وكذلك بإمكانه استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة. وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان وله حق الاطلاع على الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق و على المعلومات التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين

مع هذا المكلف بالضريبة. وبعدها يحرر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه. وطبقا للقانون الساري المفعول مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليه تقدير ضريبة المكلف محل النزاع ، ثم يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية¹.

وفيما تعلق بالتفويض في التحقيق، فإن قانون الإجراءات الجبائية وفي مادته 1/78 :
لمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى للأعوان المعيّنين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل وتمارس صلاحية البت عن طريق التفويض لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني د.ج (2000000 د.ج).

يتمتع كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب على التوالي بنفس الصلاحية لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والغرامات مليون د.ج (1000000 د.ج)، وخمسمائة ألف د.ج (500000 د.ج)².

¹ امزيان عزيز، منازعات الجبائية في التشريع الجزائري مرجع سابق، ص ص 30، 31 .

² المادة 1/78 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2006 و 47 من قانون المالية لسنة 2007 و 39 من قانون المالية لسنة 2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

الفرع الثاني: الفصل في الشكاية

جاء في نص المادة 1/79 مع مراعاة أحكام المادة 72 من قانون الجبائية : يختص كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب بالفصل في الشكاوى النزاعية المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي :

عندما تتعلق الشكاوى النزاعية بمبالغ تتجاوز (500000000 دج) مع وجوب الأخذ برأي الموافق للإدارة المركزية ففي هذه الحالة يمدد اجل البت إلى (8) أشهر .

يتم المدير الولائي للضرائب¹ في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة ويتعين عليه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية عندما تتعلق الطلبات بمبالغ تتجاوز (500000000 دج) .

كما ورد في الفقرة (2) من نفس القانون : مع مراعاة أحكام المادة (78) أعلاه ، يتم رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصها².

أما في حالات الرفض الكلي أو التخفيض الكلي أو الجزئي للشكاية . وبناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه يصدر المدير الولائي للضرائب قراره في الموضوع .

¹ بعد صدور قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، رقم 79 لسنة 2001 أصبحت الشكايات توجه مباشرة إلى المدير الولائي للضرائب .

² المادة 1/79 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن مدير الضرائب الولائي لقابض

الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو جزئياً¹.

أولاً : حالة الرفض الكلي للشكاية

يجق لمدير الضرائب الولائي رفض الشكاية المقدمة إليه من طرف المكلف بدفع الضرائب،

وذلك بشرط أن يوضح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة². حيث يستوجب أن يكون الرفض مسبا

ومعللاً حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعه إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن

الإدارية ، أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي ، حيث يجب أن تكون عبارات

القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل .

وأيضاً تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بقرارات

التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه عشرة ملايين

دينار(100000000 دج)³.

¹قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 48.

²حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 41.

³ الفقرة 2 من المادة 1/79 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

ثانيا - : حالة قبول الشكاية كليا أو جزئيا

عندما يتخذ مدير الضرائب الولائي قرارا بالتخفيض الجزئي أو الكلي فإنه يأمر بالتخفيض ويجرر قرارا يوجهه إلى قابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كليا أو جزئيا¹.

لدى في حالة التخفيض الجزئي أي قبول الشكوى في شق ورفضها في الشق الآخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

أما إذا كان التخفيض كلي فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو على الضريبة على أرباح الشركات. أما عدا ذلك من الضرائب والرسوم يتم بخصوصها إجراء المقاصة².

إذن بعد إبلاغ قرار مدير الضرائب الولائي للشاكي ، حيث يجب إرسال القرار إلى المكلف مقابل إشعار بالاستلام³.

حيث ينبغي على الشاكي إما أن يتقبل هذا القرار وبالتالي ينتهي الخلاف وإما انه لا يقبل هذا القرار وفي هذه الحالة حدد له المشرع طريق اختياري والمتمثل في لجان الطعن الإدارية قبل

اللجوء إلى القضاء⁴ ، بقصد حل الخلافات وديا دون المساس بمهية الإدارة أمام المحاكم .

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلج الجزائر، 1994 ، ص 45 .

² امزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 30 ، 31 .

³ المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 والمعدلة بموجب المادة 48 من ق. المالية لسنة 2007، و26 من ق. المالية لسنة 2008 والمادة 41 من ق.م لسنة 2009 ، والمادة 46 من ق.م لسنة 2011 ، والمادة 37 من ق.م لسنة 2012.

⁴ Bulletin d information de la direction general des impots , n 57/2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

فما هي هاتاه اللجان وما هي الشروط الواجبة لتقديم الشكاية أمامها ، وما هي قواعد اختصاص هذه اللجان الإدارية؟.

المبحث الثاني: الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية

سعيًا منه لإيجاد تسوية بين مصلحة الضرائب المختصة والمكلف بالضريبة . عمد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 101/76 . وقوانين المالية المتعاقبة إلى إنشاء وإحداث هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة عند الاقتضاء .

والهدف من إقرار هذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية ، وذلك بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع من جهة وحصر فحوى المشكلة والتزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى¹.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى تكوين هذه اللجان للطعن، وكذا شروط قبول طلب المكلف أمام هذه اللجان.

¹ محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 238.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

المطلب الأول : شروط الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية

سنتناول في هذا المطلب شروط الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية من حيث تكوين لجان الطعن

الفرع الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية

ورد في المادة (41) من قانون رقم 02/97، والمتعلق بقانون المالية لسنة 1998

إعادة تسمية لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب والرسم على القيمة المضافة¹.

و من أجل تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لجأ القانون إلى إنشاء وإحداث هيئات إدارية هي لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، لجنة الطعن الولائية ، لجنة الطعن المركزية المحدثة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

حيث سوف نتناول هذه اللجان الثلاثة وتكوينها كل على حدى.

أولاً: لجنة الدائرة للطعن :

ورد في نص المادة 1/ 80 من قانون الإجراءات الجبائية ، أنه لا يمكن أن يرفع الطعن

إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية³.

فمن خلال ذلك وجب احترام التدرج في تقديم الشكوى

¹ قانون رقم 02/97 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997 المتعلق بقانون المالية لسنة 1998.

² محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص239.

³ المادة 1/80 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

ووفقا لمحتوى المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تنشأ لجان الطعن الآتية :

تنشأ لدى كل دائرة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وتشكل

من :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا؛
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه. يمكن ممارسة نشاط المكلف بالضريبة ؛
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة ، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب ؛
- عضوين (2) كاملي العضوية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية¹.

ثانيا: اللجنة الولائية للطعن :

ورد في نص المادة (81) مكرر في الفقرة الثانية ، أنه يتم تأسيس لدى كل ولاية لجنة للطعن

في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وتتكون هذه اللجان على

مستوى الولايات من :

- قاض معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا؛
- ممثل عن الوالي؛
- عضو من المجلس الشعبي الولائي ؛

¹ انظر المادة 81 مكرر، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

- مسؤول الإدارة الجبائية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب ؛
 - ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا لهذه الولاية؛
 - (5) خمسة أعضاء دائمين و (5) خمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولايتي¹؛
- وقد كانت اللجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة طبقا لقانون المالية لسنة 1986 وفق المادة (459) منه ، مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال في حالة الاختلاف بين المكلف الخاضع لنظام التقدير الإداري والإدارة ، وهي ملزمة بإحالة النزاع عليها².

ثالثا- اللجنة المركزية للطعن :

- بموجب المادة (81) مكرر الفقرة (3)، فإنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتشكل من :
- الوزير المكلف بالمالية ، أو ممثله المفوض قانونا رئيسا ؛
 - ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - ممثل عن وزارة التجارة تكون على الأقل رتبة مدير؛

¹ المادة 81 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري 2012 .

² قصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 73 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

- المدير العام للميزانية، أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية ، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة ؛
 - ممثل عن الاتحاد المهني المعني؛
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية ، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
 - ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى ؛
 - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا؛
 - تتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب ، ويعين المدير العام للضرائب أعضائها¹؛
- وتختص هذه اللجنة في دراسة الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية لعدم الاختصاص أو التي صدر بشأنها رأيا لم يرض المكلف به².

¹ المادة 81 مكرر ، الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² سليم قصاص ، مرجع سابق ، ص 74.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

الفرع الثاني : شروط قول طلب المكلف بالضريبة أمام لجان الطعن الإدارية

بعد أن يتخذ مدير الضرائب الولائي قراره بفرض ضريبة على المكلف ، وعند إطلاع المكلف على قرار المدير الولائي بعد التبليغ في خلال (4) أشهر ، فللمكلف في هذه الحالة أن يرضى بالقرار أو يرفع طلبه أمام لجان الطعن الإدارية المختصة ، أي أن المكلف عندما يصله القرار من طرف

مدير الضرائب الولائي ، فإذا رضى بالقرار المتخذ فهنا تتوقف المنازعة ، أما إذا لم يرضى بالقرار المتخذ من قبل المدير الولائي للضرائب، كان من حقه أن يتقدم بطلب إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب¹.

وهذا ما أكدته المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية : "يمكن حب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ، والمنصوص عليها في المواد أدناه ، في اجل أربعة 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة"².

فما هي الشروط الواجب توفرها في طلب المكلف بالضريبة، لكي يكون مقبولا أمام لجان الطعن الإدارية؟.

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق ، ص 61 .

² المادة 80 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

أولاً: شكل الطلب

هي نفس شروط الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب الولائي ، حيث أن الشكاية لا تخضع لرسم الطابع، ويمكن تحريرها على ورق مدموغ كما يجب أن تكون فردية .

ثانياً: محتوى الطلب

قد يكون من فائدة المكلف أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة، حيث يتعرض للأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب ويمكن للمشتكي أن يعرض على لجان الطعن الإدارية الصور التالية.

أ. : الصورة الأولى

أن يعرض الأسباب التي دفعته إلى رفض دفع الضريبة وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة جلية، وان يرفق أن أمكن وثائق الإثبات

ب. : الصورة الثانية

على المشتكي عندما ينازع في فرض الضريبة ويقدم طلبه إلى لجنة الطعن الإدارية للضرائب عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبأ الإثبات¹.
وبعد عرض الدفع على المكلف أن يبين بوضوح في طلبه إما ببيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة، وإما أن يبين بوضوح ادعاءاته دون غموض، ويبين القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة .

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 64 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

وعندما يرد الطلب من المكلف بالضريبة إلى لجنة الطعن، تقوم اللجنة بالاجتماع لإعطاء رأيها في الطلب المقدم إليها .

المطلب الثاني : قواعد اختصاص لجان الطعن الإدارية والفصل في الشكاية

سنتناول في هذا المطلب اختصاص لجان الطعن الإدارية في الفرع الأول و اختصاصات لجان الطعن في الفرع الثاني

الفرع الأول : كيفية تدخل لجان الطعن الإدارية

يحق لمقدمي الشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية من اجل الحصول ، إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإما على الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي ، وتتدخل لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة بطلب من المكلف . ومن خلال إتباعه لهذا الطريق في الطعن وهو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإدارية ، كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار مع المكلف والإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن المدير الولائي للضرائب من إجراء فحص ثان للشكاية المقدمة له، والرجوع عن قراره الأول إذا كان لذلك مقتضى.

كما أن اللجان الإدارية للطعن للضرائب المؤسسة على المستوى المركزي والولائي والبلدي مؤهلة للنظر فيما يتعلق بالطلبات التابعة للسلطة الإدارية والرامية إلى الحصول من هذه السلطة على

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

إعفاءات أو تخفيضات في فرض الضريبة¹. وبصدور قانون المالية لسنة 1997. تدارك المشرع النقص الملحوظ في النصوص السابقة، والتي كانت تسمح باللجوء إلى هذه

اللجان للمكلف دون الإدارة، حيث قام بتعديل المواد، 300 و 302 من قانون الضرائب المباشرة وأعطى الحق للإدارة أن تطعن هي الأخرى في آراء هذه اللجان ولكن بشروط².

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية

سنتناول في هذا الفرع اختصاص لجنة الطعن الإدارية من جهة وإختصاصات اللجنة الولائية للطعن من جهة أخرى

أولا : اختصاص لجنة الدائرة للطعن :

بموجب المادة (81) مكرر الفقرة الأولى، تبدي هذه اللجنة رأيها حول ما يأتي:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة) عن مليونين د.ج (2000000 د.ج) أو يساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها بالرفض الكلي أو الجزئي؛
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوية للضرائب ؛
- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر³؛

¹ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق ص 65.

² سليم قصاص، مرجع سابق، ص 75.

³ المادة 81 مكرر الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم ، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها ؛

ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً. ثم تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب في اجل (10) أيام ، ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة؛

ثانياً: اختصاص اللجنة الولائية للطعن :

تعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل ولا يكون اجتماعها هذا صحيحاً إلا بحضور أغلبية الأعضاء ، ويمكن أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعنيين لسماعهم ، غير أنه يجب إشعارهم بذلك قبل (20) يوماً على الأقل من تاريخ الاجتماع¹.

و بموجب المادة (81) مكرر الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية فإن هذه اللجنة تبدي

رأيها حول ما يأتي:

¹ امزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 51 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

■ الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، مليوني دينار (2000000 دج) ، وتقل عن عشرين مليون دينار (20000000 دج) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي .

■ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب .
ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس الضرائب خلال (10) أيام، ابتداء من اختتام أشغال اللجنة¹.

تالفا : اختصاص اللجنة المركزية للطعن :

تبدي هذه اللجنة المركزية للطعن رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول، إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي².

■ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

¹ المادة 81 مكرر الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

² امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 52 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

■ القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) ،عشرين مليون دينار (20000000دج) ، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة (10) أيام من تاريخ اجتماعها ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء

■ تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لماع أقوالهم ، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل (20) يوما من تاريخ الاجتماع .

ويجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص، أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في اجل (20) يوم، ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

¹ المادة 81 مكرر الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

الفرع الثالث : فصل لجان الطعن الإدارية في الشكاية

بعد التطرق إلى قواعد اختصاص لجان الطعن الإدارية من كفيات التدخل وكذا اختصاصات هذه اللجان، سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كفيات الفصل في الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال سير أعمال هذه اللجان ثم الفصل في الشكاية .

أولاً: سير أعمال لجان الطعن الإدارية للفصل في الشكاية

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة أيام من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء .

كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم . ولهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل (20) يوم من تاريخ الاجتماع. ويمكن للجنة كذلك أن تستمع ، حسب الحالة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات¹، وبعد استلام الطعون من طرف لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، يقوم كاتب اللجنة بتقيدها في سجل سنوي خاص بهذا الغرض ويحولها إلى المدير الولائي للضرائب قصد تشكيل ملف الطعن الذي يحول به بدوره إلى مكتب المنازعات الإدارية والقضائية ويسجل في السجل الخاص بذلك ، ثم يأمر مدير الضرائب الولائي بتحويل الملف

¹ المادة 81 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

إلى مفتش الضرائب المختص إقليمياً ليقوم بتحقيق حول الطعن ، ويبدى رأيه في نقاط النزاع ويعيده لمدير الضرائب الذي يعطي تقريراً عن ذلك ، وبعد تسلم لجنة الطعن تقرير المدير الولائي للضرائب .

تجتمع بناء على طلب من رئيسها¹.

كما سبق ذكر ذلك ، ويجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة ، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً ، وتبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب ، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص وإلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل (20) يوماً ابتداءً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

ثانياً: الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية للفصل في الشكاية.

تقوم لجان الطعن بالفصل في الشكاية بعد اطلاعها على تقارير المدير الولائي للرائب وكذا بعد الاطلاع على مذكرات ووثائق الأطراف المتنازعة.

حيث تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، والرامية إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ المهام خرسى ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2003 ص 53 .

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

وتلتزم لجان الطعن بإصدارها قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (4) أشهر، ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن.

وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

كما يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة في أجل شهر (1) واحد، حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب. وعندما يكون 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. وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد

رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي¹.

¹ المادة 1/81 الفقرة 2 و3 و4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

على أن يبلغ الشاكي بذلك وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى

المحكمة الإدارية في غضون الشهرين (2) المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي¹.

وبعدما كانت آراء اللجان ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة أصبحت منذ قانون

المالية لسنة 1997². غير ملزم كذلك حتى لإدارة الضرائب ومنحت لمدير الضرائب للولاية سلطة

الرقابة على قانونية آراء اللجان³.

فإننا نجد أن المشرع نص صراحة على حالة واحدة يمكن فيها للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ

رأي اللجان عندما يكون مخالفا لمادة قانونية، إذن هناك من يرى في هذا التعديل تعطيلاً لفعالية

هذه اللجان، مما منحه لمدير الضرائب للولاية من سلطة وصلاحيات تقدير، مدى مخالفة

هذه الآراء للقانون، أي يصبح اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن يثير الشك من حيث فاعليتها. ومهما

كانت النتيجة التي تنتهي إليها اللجنة، يبقى المكلف بالضريبة في أغلب الأحيان مضطراً للوصول

إلى القضاء وبالتالي كقاعدة عامة يبقى رأي هذه اللجان استشاري لتقريب وجهات النظر بين

الطرفين المتنازعين .

¹ المادة 81، معدلة بموجب المادتين 49 من قانون المالية لسنة 2007 والمادة 19 من قانون المالية لسنة 2010.

² المواد من 29 إلى 31 من الأمر رقم 31/96، الصادر بتاريخ 30 | 12 | 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997 التي عدلت المواد

300، 301، 302، من قانون الضرائب المباشرة.

³ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 75.

الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة

خلاصة الفصل الأول :

بالرغم من الأهمية والمكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية وباعتبارها كذلك مرحلة حاسمة وضرورية والتي منحها المشرع للمكلف للدفاع عن حقه ، وهذا عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة وتعتبر هذه المرحلة وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء

وبالرغم من المزايا التي قدمها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري لدى مدير الضرائب بالولاية ، وكذلك الطعن أمام اللجان الإدارية ، والتي لم تخص بإقبال كبير . من طرف المكلفين نظرا لإصدارها آراء استشارية غير ملزمة سواء للإدارة أو للمكلف إلا في الحالات استثنائية

في ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة وتتمتع بسلطات وامتيازات معتبرة في مواجهة مكلف يعتبر ضعيف بالنسبة إليها ، وبالتالي يحتل التوازن في المراكز القانونية بين الطرفين.

الفصل الثاني:
الإجراءات القضائية لحل منازعات
الضرائب المباشرة

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

سنتناول في هذا الفصل عرض منازعات الضرائب في مرحلتها القضائية وهذه المرحلة التي نص عليها الأمر 154/66 المؤرخ في 8 جوان 1966¹. والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والمعدل والمتمم بعدة قوانين جبائية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية ، وقد شملت هذه القوانين جميع الضرائب بأنواعها، والقانون يلزم المكلف بدفع الضريبة، الذي يرغب في الطعن في القرارات الإدارية الضريبية أن يقدم أولاً شكايته إلى مدير الضرائب الولائي ، وذلك قبل تحريك دعواه لدى الجهات القضائية المختصة في مجال المنازعات الإدارية. وتكمن أهمية التظلم الإداري المسبق في آثاره، إذ أن الالتجاء إلى الإدارة بطلب إعادة النظر فيما تكون قد أصدرته من قرارات مدعى في مشروعيتها كثيراً ما يؤدي إلى تصفية النزاع، والاستغناء عن الخصومة القضائية وتجنب الخصوم من المصاريف والأتعاب، إضافة إلى تخفيف العبء عن الجهات القضائية المختصة.

وقد حدد القانون هذه الجهات المختصة والمتمثلة في المحكمة الإدارية ومجلس الدولة وبين المنازعات التي تختص بها ومما لا شك فيه أن الهدف المتوخى من رفع الدعوى من قبل المكلف أمام المحكمة الإدارية هو العمل لإصلاح الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة في حقه أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي .

كما يمكن لطرفي النزاع (المكلف والإدارة) أن يتقدم كل منهما بطلب الاستئناف بمجلس الدولة في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في حالة عدم الرضا عن قراراتها.

¹ الأمر 66/ 154 المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن لقانون الإجراءات المدنية .

2 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 09/08 المؤرخ 2008/02/25 والمتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي نصت مادته 800 و 804 على اختصاص المحاكم الإدارية

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

المبحث الأول : إجراءات المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري.

لقد اسند المشرع الجزائري للمحكمة الإدارية بالمجلس القضائي ، صلاحية النظر في المنازعات الجبائية كجهة ابتدائية يمكن استئناف قراراتها أمام مجلس الدولة¹. وطبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية قانون رقم (08 / 09)². وكذلك قوانين الضرائب المختلفة ، واعتمد المعيار العضوي كأساس لاختصاص هذه الجهة وهو ما جاء في القانون المتعلق بالمحاكم الإدارية³؛ حيث وبصدور قانون الإجراءات الجبائية فإن المادة (122) من قانون المالية لسنة 2002، منه قد حولت الاختصاص من الغرفة الإدارية إلى المحكمة بنصها المطابق لنص الفقرة الأولى من المادة (337) من قانون الضرائب المباشرة المعدلة مع استبدال تسمية الجهة المختصة من الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية.

ولكن حتى تقبل الدعوى الضريبية يجب توفر شروط معينة ، ويمكن للمحكمة الإدارية بالمجلس القضائي اتخاذ الإجراءات للفصل في القضية وصولا إلى قرار فاصل، ولتوضيح المنازعات الجبائية أمام المحكمة الإدارية بشكل مفصل سوف نتناول الموضوع في الآتي:

- شروط قبول الدعوى الضريبية.
- التحقيق في الدعوى وصدور الأحكام .
- قرار المحكمة الإدارية.

¹ بموجب قانون 2/98 أصبح مجلس الدولة هو صاحب الاختصاص

² المادتين 800 و804 من القانون 09/08 من القانون السابق .

³ صدر قانون المحاكم الإدارية بالقانون العضوي رقم 98 / 02 الصادر في 1998/5/30، الجريدة الرسمية رقم 37.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

المطلب الأول : شروط قبول دعوى المنازعة الجبائية

قبل التحدث عن شروط قبول الدعوى الضريبية فإنه يجب الإشارة إلى أن رفع الدعوى التي نحن بصدد دراستها ليس حكرا على المكلف وحده ، بل يجوز كذلك للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى القضاء لمنازعة المكلف أو الطعن في قرار لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والقيمة المضافة .

لدى سوف نتناول في هذا المطلب أولا رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة وشروط قبولها ثم سوف نستعرض كيفيات رفع الدعوى من طرف الإدارة .

الفرع الأول:رفع الدعوى من طرف المكلف

إن السلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية بداية من تقديرها للوعاء الضريبي وصولا إلى مرحلة التسديد النهائي للضرائب والرسوم وقد أخضعها المشرع كلها للرقابة القضائية حفاظا على توازن القوى بين الإدارة والمكلف¹.

وطبقا لأحكام قانون الرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا قانون الإجراءات الجبائية فإنه يحق للمكلف أن يطعن في قرار مدير الضرائب الولائي في حالة عدم قبوله بهذا القرار، ويكون الطعن أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي المختص خلال (4) أشهر إذا لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب ، حيث هنا

¹ امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 84 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

يتضح أنه في حالة سكوت مدير الضرائب وعدم إخطاره للمكلف بالقرار

المتخذ في تظلمه خلال الموعد المحدد قانونا بأربعة (4) أشهر¹.

لكن لقبول دعوى المكلف والنظر فيها معلقا بتوافر شروط محددة وهي :

أولا : شرط التظلم الإداري المسبق

بالرجوع إلى نصوص المواد 70 ، 73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة

2012 فيما يتعلق بالوعاء الضريبي وفي المادتين 74 ، 145 إلى 156 فيما يخص منازعات التحصيل

وإجراءات المتابعة نجد أن المشرع قد ألزم المدعي قبل توجهه إلى المحكمة الإدارية بالمجلس

القضائي، أن يتوجه أولا حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب ،

رئيس المركز الجواربي المختص إقليميا ، بغية إثارة صدور قرار إداري صريح أو ضمني لكي يتمكن

بعد ذلك أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري².

ولكونه شرطا من شروط قبول الدعوى الإدارية يقع إثبات التظلم الإداري

المسبق على المتظلم طبقا للقاعدة المعروفة - البينة على من ادعى - ، وقد يكون الإثبات

سهلا في حالة الرد الصريح من الإدارة ويشكل الرد الصريح (أي القرار الإداري السابق) الدليل

على قيام المدعي برفع التظلم الإداري المسبق³.

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 88 .

² انظر المواد 70 و73 فقرة 1 ، والمواد 145 و156 ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 .

³ خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية ، شروط قبول الدعوى الإدارية ، مرجع سابق ، ص 111 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

ثانيا - مواعيد رفع الدعوى الضريبية:

إن شرط ميعاد قبول الدعوى القضائية الإدارية لا يمكن تصحيح مخالفته، ويرتب عن عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق¹.

وقد نصت المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي في اجل لا يتعدى (4) أشهر.

وحيث يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل (4) أشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه²، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية³، وهذا فيما يتعلق بالضرائب المباشرة. أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات التحصيل والمتابعة فإن الأمر يختلف، بحيث يجب على المكلف بالضريبة أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في اجل (1) شهر ، اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء وفي اجل (1) شهر ، اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذا تعلق الأمر بالاعتراض على تحصيل قسري .

أما بالنسبة للطعون الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمنازعة التقدير التلقائي لأسس فرض الضريبة ، فإن آجال الطعن تكون كالتالي :

¹ خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية ، ص 113 .

² Bulletin d'information de la direction general des Impots , N 57/2012 .

³ المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

في حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف، يرفع الطعن خلال (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار . وفي حالة عدم الرد على احتجاج المكلف ، يصبح الأجل خلال (4) أشهر الموالية لتاريخ انتهاء الأجل الممنوح للإدارة الجبائية للرد على تظلمات المكلفين بالضريبة حسب ما ورد في نص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري¹.

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على صحة المبالغ بها المكلف في ميدان الضرائب غير المباشرة ، فإنه يكون للمكلف أن يقدم اعتراضه خلال (4) أشهر من استلام تبليغ سند التحيل².

ثالثا : الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها :

بالإضافة إلى ما ورد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من أحكام تتعلق بالشروط الشكلية الواجب توافرها في الدعوى ، المادتين 14 و15³.

فإن المشرع الجزائري نص على وجه الخصوص في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العرائض وكذا لزومية احتواء هذه العرائض على بعض المعلومات الأساسية التي تمكن السلطات المعنية من دراسة العريضة المقدمة.

¹ احمد محبو ، المنازعات الإدارية ، الطبعة السادسة ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ، ص 82 .

² قانون رقم 09 / 08 المؤرخ في 25 | 2 | 2008 ، والمتضمن لقانون الإجراءات المدنية الإدارية .

³ حسين فريجة ، الإجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 88 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

أ. الشكل:

بالإضافة إلى إلزامية تقديم الطلب أمام كتابة المحكمة الإدارية ، حيث يتم تسجيل الدعوى ويسلم للمكلف وصل لقاء ذلك وقد أورد المشرع في المادة (83) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري شروط استوجب توافرها في دعوى المكلف والمتمثلة فيما يلي :

- ❖ أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ ؛
- ❖ يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها¹.

أ. محتوى العريضة: حسب ما ورد في المادة (83 / 2):

يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه².

لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبة غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية ، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى .
ولتسيب العريضة الموجهة إلى القاضي الإداري طابعا خاصا يختلف فيما إذا كان صاحب هذه العريضة الإدارة أو المكلف بالضريبة ، فإذا كانت الإدارة ونظرا لوضعيتها الممتازة فإن لها الحرية

¹ انظر المادة 83 فقرة 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 ،

² انظر المادة 83 فقرة 2 و3 من نفس القانون

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

للاستبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها فإنها تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام ، أما المكلف فلا يمكنه الخروج من الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة للإدارة الضرائب¹ ، كما يجب كذلك أن ترفق بالعريضة نسخة من القرار المطعون فيه .

الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة

إن الاحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب بل يجوز حتى للإدارة كذلك أن تعرض الأمر على هذه الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب، لكن شريطة أن تحترم بعض الإجراءات التي سنتناولها في هذا الفرع .

و لمدير الضرائب الحق في أن يقبل الشكاية بأكملها أو جزء منها أو يطرح النزاع مباشرة أمام المحكمة الإدارية التابعة لمجلس الدولة لتتخذ قرارا في الموضوع ، وفي ذلك فائدة من الناحية العملية ، حيث يكون للحكم حجية الشيء المقضي فيه ، وبذلك لا تأخذ القضية وقتا طويلا ، بل ينتهي النزاع في أسرع وقت ممكن² .

¹ امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 89 .

² حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 88 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

أولاً: ميعاد رفع الدعوى:

خلال (4) أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي¹ للنظر مع مراعاة الإجراءات التالية:

- اطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة ، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد وأن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة .
- إعلامه بالأجل الممنوح له للاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة وهذه المحددة بعشرين (20) يوم².

ثانياً: شكل العريضة المقدمة من طرف الإدارة:

بالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع في هذا الميدان لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة سواء للمحكمة الإدارية أو بالمحكمة العليا . إلا أنه وبالأخص في الحالة المتعلقة بعرض النزاع على العدالة فإنه يتعين على الإدارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها³.

¹ المادة 82 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .

² امزيان عزيز ، مرجع سابق، ص 93 .

³ امزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 94 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

وفي حالة عرض مدير الضرائب الولائي شكوى المكلف بالضريبة مباشرة على القاضي الإداري، حيث نصت المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002¹. على هذه الحالة، أما المادة 2/124 من قانون الضرائب

المباشرة². فتتص على أن المدير الولائي للضرائب، يعلم المكلف بالضريبة بأن له أجلا مدته (30) يوما للاطلاع على الملف وتقديم الملاحظات المكتوبة، إن رأى ذلك مناسبا ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة³.

المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة، هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة، يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة⁴. وسوف نتناول في هذا المطلب إجراءات التحقيق العادية وكذا إجراءات التحقيق الخاصة المتمثلة في الفحص المضاد والانتقال إلى المعاينة وفي الأخير نتناول إجراءات الأمر بالخبرة و كيفيات تنفيذها .

¹ المادة 119 قانون المالية لسنة 2002 .

² قانون الضرائب المباشرة، المادة 124 لسنة 2002 .

³ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 88.

⁴ امزيان عزيز، مرجع سابق، ص 97 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

الفرع الأول: إجراءات التحقيق

إن القاضي في الخصومة الإدارية يعتبر هو السيد فهو الذي يسير إجراءاتها ، كما له دور إيجابي فليس له أن يركن كالقاضي المدني على إحضار الطرفين للمستندات التي يرونها ضرورية ، بل يجب عليه السعي قصد إثبات الوقائع محل النزاع¹.

1- إجراءات التحقيق العادية:

عندما تصل عريضة الدعوى أمام القاضي، فإنه يحيلها إلى مستشار مقرر يكلف بإدارة الإجراءات والتحقيق في القضية².

وبعد تسجيل طلبات المكلفين لدى كتابة المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي، يتم إحالتها على مدير الضرائب الولائي لإبداء رأيه في طلبات المكلف بالضريبة³.

2- إجراءات التحقيق الخاصة:

وهو من الإجراءات التي يمكن أن يأمر بها القاضي بخصوص المنازعة المطروحة أمامه قصد الفصل فيها بمراجعة التحقيق الذي يسند إلى أعوان من إدارة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول .

¹ الحسين بن الشيخ اث ملويا ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ، دار هومه ، للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2001 ، ص 94 .

² احمد محيو ، مرجع سابق ، ص 82 .

³ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 89 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

I. - مراجعة التحقيق أو الفحص المضاد:

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فإنه يمكن له أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد احد أعوان الضرائب المباشرة غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول¹. ويكون بحضور المدعي أو وكيله أو بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضويين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

والعون المكلف بعملية الفحص المضاد أو إعادة التحقيق يقوم بإعداد محضر يسجل فيه ملاحظات المكلف بدفع الضريبة، وكذلك ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي عند الاقتضاء، ويقدم العون رأيه ويرسل الملف بعد إعادة التدقيق إلى نائب مدير الضرائب على مستوى الولاية ليرسله بدوره إلى رئيس المحكمة الإدارية بالمجلس مع إبداء ملاحظاته².

II. - الانتقال إلى المعاينة:

إن الانتقال إلى المعاينة هو دليل إثبات يسمح للقاضي بالتعرف شخصيا على النزاع المشار أمامه، حيث ينتقل العضو المقرر إذا نص الأمر أو الحكم على أن يقوم بهذا الانتقال جميع أعضاء هيئة المجلس أو احد أعضائه. وفي جميع الحالات يقوم الكاتب بتحرير محضر المعاينة ويلجأ القاضي إلى المعاينة عندما يرى بأن ليس من الضروري الأمر بإجراء خبرة و تقارير الخبرة لا

¹ Louis. Tratabas et jean mari cotteret, droit fiscale, 4 Emme édition, dalloz, paris, 1980, p 310.

² حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 104.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

توفر المعلومات الضرورية والكافية والانتقال إلى المعاينة قد يأمر به رئيس المحكمة إما تلقائيا أو بطلب من احد الأطراف¹.

الفرع الثاني: الخبرة

تمثل الخبرة احد الإجراءات الرئيسية للتحقيق ، تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية ويبدون ملاحظاتهم، ويقومون بإعطاء تقديراتهم الضرورية بمسائل المنازعات².

- وقد ورد في نص المادة 1/86 حتى الفقرة (10) أن المحكمة الإدارية تأمر بالخبرة إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف أو مدير الضرائب بالولاية وتتم هذه الخبرة على يد خبير تعينه المحكمة الإدارية ، ولا يجوز تعيين الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ، وكذا لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر.

ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في اجل (8) أيام كاملة. وفي حالة رفض الخبير المعين المهمة، يعين خبيرا آخر بدلا منه.

حيث يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل في الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي أو ممثله .

ثم يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، ويقوم الخبراء بتحرير

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، نفس المرجع ، الصفحة نفسها.

² حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 104.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

إما تقرير مشترك أو منفرد ثم يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، ثم يقدم الخبراء كشفًا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم ولا تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب ، التقارير التي تقدم بعد أكثر من (3) أشهر من غلق المحضر .
وإذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه¹.

الفرع الثالث: قرار المحكمة الإدارية

أولاً: محتوى القرار وتبليغه

يجب أن يتضمن القرار تحليلاً لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف، ويستند القاضي في اتخاذ القرار على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة إن وجدت ، كما يمكنه الاطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية ، ويجب أن يتضمن القرار ما إذا كان قد صدر في جلسة علنية أو غير علنية وان يشمل على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق. ويجب الإشارة أيضاً إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار وتتخذ المحكمة الإدارية قرارها سواء بقبول تخفيض مناسب أو برفض الطلب².

¹ انظر المادة 86 من الفقرة 1 إلى الفقرة 10 من قانون الإجراءات الجبائية.

² سليم قصاص، مرجع سابق، ص 134

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

كما يبلغ القرار بواسطة كاتب الضبط التابع للمحكمة الإدارية إلى جميع الأطراف، ويبلغ القرار إلى مديرية الضرائب التي دخلت النزاع، أما بالنسبة للمكلف فإن قرار المحكمة الإدارية يبلغ إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره¹.

ثانيا: آثار القرار

إن الآثار التي يحدثها القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية في ميدان منازعات الضرائب المباشرة. يحوز قوة الشيء المقضي فيه ما لم يطعن فيه خلال الموعد القانوني فبالنسبة لإدارة، فإن الآثار التي يحدثها القرار المتخذ ليس من حقها التنصل من نتائجه².

المطلب الثالث: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة

بعد تعرضنا في المبحث الأول من الفصل الثاني لاختصاص المحكمة الإدارية على مستوى المجلس القضائي، وتبعنا العريضة المرفوعة إلى هذه المحكمة، وكذا إجراءات التحقيق ثم تتبعنا المراحل التي تتبعها المحكمة الإدارية لاتخاذها القرار المناسب.

سنحاول فيما يلي تناول طرق الطعن ضد قرارات محكمة الإدارية أمام مجلس الدولة فيما يتعلق

بدعوى المنازعة الجبائية

¹ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص 107.

² حسين فريجة، نفس المرجع، ص 108.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف

وقد قسمنا هذا المطلب إلى فرعين ، حيث نستعرض في الفرع الأول للقرارات القابلة للاستئناف، أما في الفرع الثاني فسنناول فيه الشروط المتعلقة بالمستأنف وكذا الشروط المتعلقة بالاستئناف.

أولاً: القرارات القابلة للاستئناف

يجب أن يكون طلب الاستئناف ضد قرار صادر من المحكمة الإدارية ، كما أنه لا يمكن الطعن مباشرة أمام مجلس الدولة ضد قرارات مدير الضرائب الولائي ، إلا بعد رفعها أمام لجان الطعن الإدارية ، أو أمام المحكمة الإدارية. و الملاحظ أن الأحكام القطعية تقبل الاستئناف دون جدال.

أما الأحكام التمهيدية، فهي الأحكام التي تؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع كالحكم بتحديد مهمة الخبراء

ثانياً : الشروط المتعلقة بالمستأنف والاستئناف

سنناول الشروط المتعلقة بالمستأنف من جهة والمتعلقة بالاستئناف من جهة أخرى

أ. -القرارات المتعلقة بالمستأنف: لا يمكن قبول الاستئناف إلا إذا صدر ممن كان طرفاً في

الخصومة التي صدر فيها قرار المحكمة الإدارية.

ولا يمكن قبول الاستئناف إلا ممن له الحق في تقديمه ، بحيث يكون من المشتكي الذي رفع الدعوى

إلى المحكمة الإدارية ضد قرار مدير الضرائب الولائي . كما لمدير الضرائب الولائي الحق

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

في الاستئناف فيما يخص قرارات المحكمة الإدارية إلى مجلس الدولة وهذا في الآجال القانونية¹.
وان يصدر الطعن ممن له صفة في تقديم الاستئناف، وان تكون للطاعن مصلحة في طعنه².
وذلك طبقا لنص المادة (335) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

II. - فيما يتعلق بالاستئناف : يتضمن طلب الاستئناف أسماء الخصوم ومحل إقامتهم ، وإلا كان هذا الطلب غير مستوفي للشروط الشكلية ، وبالتالي يكون غير مقبول ، إلى جانب ذلك إرفاق هذا الطلب بعدد من النسخ التي تؤكد القرار الصادر عن المحكمة الإدارية ، كما أنه يجب أن يقدم الطلب على ورق مدموغ ، وان يكون طلب الاستئناف مستقلا ، مع وجوب أن يكون طلب الاستئناف موقعا من قبل المحامي مقبول لدى مجلس الدولة وإلا كان الطلب غير مقبول .

الفرع الثاني : إجراءات إيداع الاستئناف

سنتناول إجراءات دعوى الإستئناف من حيث إيداع الإستئناف من ناحية ومن ناحية أخرى من حيث الآثار المترتبة عنه

أولاً: إجراءات إيداع الاستئناف وميعاد تقديمه

يجب أن يتضمن طلب الاستئناف أسماء الخصوم ومحل إقامتهم، وإذا كان هذا الطلب غير مستوفي للشروط الشكلية يكون غير مقبول .

¹ بوقبرين فافا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 77 ، 78

² حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 112.

³ المادة 335، والتي تنص على: حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص..... ، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08/09 المؤرخ في

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

ويجب إيداع عريضة الطعن بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة ، حيث يقوم هذا الأخير بتسجيل القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص ، على أن يقدم للمشتكي وصل باستلام العريضة .

وفيما يتعلق بميعاد الاستئناف فيخضع استئناف الأحكام أمام مجلس الدولة لمواعيد محددة قانونا ، وخارج هذه الحدود يسقط حق المدعي حيث يبدأ سريان ميعاد طلبات الاستئناف ابتداء من تاريخ تبليغ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي وذلك في أجل أقصاه (1) شهر واحد¹ .

وهذا ما نصت عليه المادة 336 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² ، وفيما يخص التنازل عن الاستئناف ، فيحق للطرف الذي يقدم طلب الاستئناف إلى مجلس الدولة أن يتنازل عنه ، ويشترط فيه البساطة والوضوح، كما أنه تكون هناك ضمانات كافية أمام هذا التنازل³ .

ثانيا: آثار الاستئناف

نصت المواد من 339 إلى 347 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، على آثار الاستئناف بصفة عامة⁴ ، أما بخصوص استئناف قرار المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة فيما تعلق بمادة الضرائب . ففي فرنسا يعتبر طرح النزاع على مجلس الدولة باعتباره محكمة استئنافية، نتيجة رئيسية لمبدأ التقاضي على درجتين، وهو من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التقاضي أمام القضاء الإداري الفرنسي.

¹ بوقرين فافا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 79 .

² المادة 336 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

³ بوقرين فافا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية ، نفس المرجع ، نفس الصفحة .

⁴ انظر المواد من 339 إلى 347 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

وينتج عن ذلك أن مجلس الدولة ليس مقيدا بحكم محكمة أول درجة فله أن يلغي أو يؤكد حكمها¹.

ومن بين أثار الاستئناف أمام مجلس الدولة ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، هو أن هذه الأخيرة قراراتها غير ملزمة لمجلس الدولة ويحق لها بحث الطلب والفصل فيه وفق الأسباب التي تراها مناسبة².

الفرع الثالث : قرار مجلس الدولة في استئناف المنازعة الجبائية

سنتناول في هذا الفرع استئناف قرار مجلس الدولة من حيث شكل القرار وإجراءات تبليغ قرار مجلس الدولة من جهة أخرى

أولاً: شكل قرار مجلس الدولة

يصدر قرار مجلس الدولة متضمنا أسماء ومهن الأطراف المتنازعة ، ويجب أن يشير القرار إلى محضر الخبرة وتقارير الخبرة إن وجدوا ، وكذلك التقارير والملاحظات المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، وكذا المواد القانونية والتنظيمية المطبقة، ويجب تدوين ملاحظات المحامين .
وبعدها الإشارة إلى أسباب القرار ويجب أن يحتوي القرار على أسماء المستشارين أو المحافظين الذين حضروا المداولة ، ويوقع على أصل الحكم كل من الرئيس والعضو المقرر وأمين الضبط³.

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 120 .

² بوقبرين فاذا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية ، نفس مرجع ، ص 80 .

³ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 125 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

وقد نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على تطبيق المقتضيات المتعلقة

بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون¹.

ثانياً: إجراءات تبليغ قرار مجلس الدولة

يبلغ قرار مجلس الدولة القانوني الوزارة المكلفة بالمالية ، بواسطة كتاب

الضبط ، وتقوم الوزارة بدورها بتبليغه القانوني إلى مدير الضرائب الولائي ، كما يبلغ إلى

أطراف النزاع، والممثلين في محامي كل طرف وهذا بواسطة البريد المسجل مع إشعار

بالاستلام².

ويجب أن تبلغ هذه الأحكام بنصها الكامل إلى الجهة التي أصدرت الحكم بواسطة

النائب العام لدى مجلس الدولة . وعلى كاتب الضبط أن يؤشر على هامش النسخة الرسمية لهذا

الحكم بمنطوق الحكم الصادر عن مجلس الدولة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري ، لم يحدد المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات

الصادرة عن مجلس الدولة فيما يتعلق بقانون الجباية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

وكذا قانون الإجراءات المدنية. وربما فعل ذلك عن قصد لأن المرحلة التنازعية قد انتهت،

والقرار أصبح حكماً قطعياً يرتب أثراً قانونياً هاماً وتمتعه بحجية الشيء المقضي فيه .

أما فيما يتعلق بأثر رفع الاستئناف ، فإن مجلس الدولة في الاستئناف لا يملك الفصل في

طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، ويعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف

إخلالاً بمبدأ التقاضي على درجتين.

¹ المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

² بوقبرين فاذا ، بن نور غنية ، المنازعات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 81 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

هذا ما يستخلص من سلطات مجلس الدولة وينتج آثاره فيما يلي :

بأنه ناقل للاستئناف وأنه متصدي للفصل في الموضوع وكذلك عدم قبول طلبات

جديدة في الاستئناف¹.

حيث أن الفقه والقضاء جرى على أن قاعدة عدم قبول طلبات جديدة في الاستئناف

يجب أن لا تحول دون قبول الطلبات المتعلقة بالنظام العام ، فقاضى الاستئناف ينظر النزاع شكلا

ومضمونا، بحيث يمكن له أن يتعرض ليس فقط للأمور القانونية ، ولكن يتعدى ذلك إلى

كيفية حساب الضريبة محل القرار المطعون فيه².

المبحث الثاني : إجراءات المنازعة أمام القضاء الإستعجالي

فالقاعدة العامة تنص على انه لم يعد التظلم شرطا لقبول الدعوى الإدارية كما هو وارد في المادة

275 من قانون الإجراءات المدنية وإنما جوازيا عملا بالمادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

لكن يشترط القانون في بعض المنازعات الإدارية اجبارية تقديم تظلم إداري مسبق كما في حالة

المنازعات الضريبية ولقد قضى مجلس الدولة في القرار رقم 6325 الصادر في 2003/02/25 كل نزاع

ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337

¹ قضاص سليم ، مرجع سابق ، ص 145 .

² احمد محبو ، مرجع سابق ، ص ، .

³ تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 على انه : يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه.

بعد سكوت الجهة الإدارية يستفيد المتظلم من اجل شهرين 2. بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم.

وفي حالة سكوت الجهة الإدارية يستفيد المتظلم من اجل شهرين 2 لتقديم طعنه القضائي الذي يسري من تاريخ انتهاء اجل الشهرين 2 المشار إليه في الفقرة أعلاه.

في حالة رد الجهة الإدارية خلال الأجل الممنوح لها يبدأ سريان اجل شهرين 2 من تاريخ تبليغ الرفض.

يبدأ إيداع التظلم أمام الجهة الإدارية بكل الوسائل المكتوبة ويرفق مع العريضة

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

من قانون الضرائب المباشرة وهذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا. عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء¹.

من هنا فيظهر في أن المشرع قد فصل في مسألة التظلم واستبعده من مجال الدعوى كأصل عام غير انه أبقى على الشرط قائما بالنسبة لبعض القضايا عملا بالنصوص الخاصة التي تفرض اللجوء إلى التظلم مثل قانون الإجراءات الجبائية².

إذن فالتظلم الإداري المسبق وجوبي في المادة الجبائية وذلك حسب قانون الإجراءات الجبائية المادة 71 منه والتي تنص على انه : يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه . حسب الحالة . إلى مدير الولايتي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة . ويجب احترام الآجال القانونية لرفع التظلم وذلك حسب المادة 72 من نفس القانون.

المطلب الأول: شروط تقديم الشكاوى (التظلم)

قسمها المشرع إلى قسمين متعارف عليهما وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية³:
والأصل في الشكاوى ان تقدم من طرف المدعي شخصيا واذا أناب عنه شخص آخر وجب على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها وترسل الوكالة رفقة الشكاوى او تقدم منفصلة الى ادارة الضرائب وقد استتنت المادة 75 من القانون السالف الذكر شرط تقديم الوكالة في حالتين¹:

¹ نبيل صقر، المرجع السابق، ص 119

² عبد الرحمان بربارة، المرجع السابق، ص 431

³ العيد صالحى الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. الطبعة الثالثة . دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع. الجزائر 2008 من ص 87 إلى ص 89

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

➤ إذا كان الموكل محاميا مسجلا في نقابة المحامين

➤ إذا كان شخصا يستمد من وظيفته حق التصرف باسم المدعي وتمثل الشروط في :

الفرع الأول: الشروط الشكوية

حسب نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية فان الشكوى يجب أن تكون :

فردية: يعني أن يكون المدعي مشخصا بمفرده ويستثنى من ذلك المكلفون الذين تفرض عليهم الضريبة

بشكل جماعي. وأعضاء شركات الأشخاص في الحالة التي تكون فيها الشركة مدعيا .

منفردة : بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة يحمل رقم مادة خاص به

التوقيع: رغم أن الشكوى غير خاضعة لحقوق التسجيل. إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة (

ممضاة) من طرف المعني بالأمر نفسه أو وكيله القانوني.

الموطن : على المدعى أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر فإذا كان مقيما بالخارج فيجب عليه أن يتخذ

موطنا في الجزائر حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية .

¹المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 العدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

إذ يجب على المدعي تفصيل دعواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى دعواه والدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها بذلك يقع عباً إثبات سوى تقديم الوعاء (الأساس الضريبي) أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية على المدعي لذلك يشترك حسب المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية مايلي : ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة وإرفاق الجدول او الورد المحدد لقيمة الاقتطاع او الدفع مناقشة ملخص طبيعة التراجع والدفوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري . وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكتيجة فان ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة . وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي آلياً وهذه الأخطاء الجوهرية هي :

- غياب توقيع المدعي بخط اليد.
 - في حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.
 - الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات او نشاطات.
- ويعتبر كل خطأ آخر . خطأ قابلاً للتصحيح من طرف المدعي . ويسمح له بتذكاره وفق ماتيينه المراسلات البنينة .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

أولاً: مضمون عريضة الطعن

لا يعني اللجوء إلى جهاز العدالة الحياد عن مسار الشكوى الأصلية. إضافة إلى وجوب أن تتضمن الدعوى عرضاً مفصلاً و صريحاً للوسائل، وضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه الصادر من طرف مدير الضرائب بالولاية، اوجب المشروع بضرورة التزام حدود خاصة في عرض طلباته اذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص الضريبة، غير تلك الواردة في دعواه الابتدائية إلى مدير الضرائب، ولكن يمكنه في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة ايا ان شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي تفتتح بها الدعوى¹.

ثانياً: الآجال

غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتكملة ملف الشكوى في اجل ثلاثين (30) يوماً اعتباراً من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني، تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77، إلا اعتباراً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا تعذر الرد في اجل الثلاثين (30) يوماً المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصاً. يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول ويمكن للمكلف بالضريبة. إذا رأت ذلك مفيداً الطعن في هذا القرار.

¹ العيد صالحى، المرجع السابق، ص 106.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية . ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية¹. لذلك وجب التطرق للمواد 80. 82 من نفس القانون .

1. - شروط خاصة بعريضة الدعوى : اضافة إلى الشروط التي يجب أن تتوافر في العريضة الافتتاحية للدعوى الاستعجالية الإدارية هناك شروط متعلقة بالشكل تتميز بها العريضة في المادة الجبائية نصت عليها المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية وهي كمايلي : * يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها . عند تقديم هذه العريضة من قبل الوكيل وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

● يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل . وإذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية . فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المتعرض له

¹ الفقرة الأخيرة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 المعدل والمتمم بقانون رقم 12 - 12 المؤرخ في 12/26/ لسنة 2012. المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

3 تنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 المعدل والمتمم بقانون رقم 12-12 المؤرخ في سنة 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2016. على انه : - تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والرامية أما إلى تصليح أخطاء مرتكبة في وعاء حساب الضريبة . وأما الاستفادة من حق الناجم عن حكم التشريع أو التنظيم

➤ تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في اجل 4 (أشهر ابتداء بتاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة . فان لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه . فان صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن . وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن

➤ يجب ان تعلق الآراء الصادرة عن اللجان . ما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة . ان تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي . وتبلغ تخفيضات أو الإعفاءات المقررة الى المكلف بالضريبة اثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس . ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في اجل شهر واحد . حسب الحالة . من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب

عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس . فان مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك . وفي هذه الحالة . تقوم هذه السلطات برفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الرادارية في غضون الشهر الموالي بتاريخ إصدار ذلك الرأي.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبي غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية ولكن يجوز له في حدود التخفيض المأمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى
- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية يمكن ان تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية
- ونصت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على حالة الاستعجال في مادة الضرائب وأحالت إجراءاتها على قانون الإجراءات الجبائية
- وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ انه يشير إلى حالة استعجال متعلقة بالغلق الإداري في المادة 4/146 منه
- حيث انه تتم متابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو محضرين قضائيين

.II الاستثناء القائم في حالة الاستعجال للتظلم الإداري المسبق :

إلا أن الطابع لاستعجالي الذي تتمتع به الدعوى الاستعجالية اخذ بالمشرع إلى إعفاء المدعي من التظلم لان الأمر يتعلق بتدبير سريع ومستعجل لا يقبل الانتظار إذ لو اشترط من المدعي تقديم تظلم إلى الإدارة مع انتظار مدة معينة لرفع طلبه أمام قاضي الاستعجال فان الوقت قد يمر دون الاستجابة الى طلبه وتدارك الوضع يصبح أمرا عسيرا خاصة وإذا كنا أمام وضع يستحال إصلاحه او جبر الضرر الناتج عنه .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

ولكون الأوامر الاستعجالية لها طابع التاقيت ولا تمس بأصل الحق فانه في الحالات التي يشترط فيها القانون رفع التظلم إلى الإدارة فانه لا يرجى إي فائدة من التظلم وليس بالضرورة التعرف عن موقف الإدارة بشأن موضوع النزاع مادام الأمر لاستعجالي المطلوب اتخاذه لن يتطرق لأصل الحق وبالتالي لفائدة من رفع التظلم لأننا بصدد معالجة مسألة مؤقتة¹.

المطلب الثاني : مجالات الدعوى الاستعجالية في إطار المادة الجبائية

تنص المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على انه : يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب².

وإذن وحسب رأي الفقيه رشيد زوايمية ان الاستعجال الإداري في المادة الجبائية قد يطبق نص المادة 146/4 من قانون الإجراءات الجبائية³. ونحن نشاطره الرأي لأنه ليس من المعقول إخضاع جميع الإجراءات الجبائية الاستعجالية.

وتنص المادة 146/4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 على انه⁴: يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من اجل رفع اليد . بموجب عريضة يقدمها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا لا يقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت⁵.

¹ لحسين بن شيخ ات ملويا، المرجع السابق، ص135

² L'article 948 du code procédure civil et administrative

³ Rashid Zouaimia , marie Christine Rouault ,Droid Administrative ,Berti Eerti Edition ,Alger ,2009,p276

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 .

⁵ L'article 146 alinéa 4 du code de procédures fiscales précise que . « la contribuable concerne par le mesure de fermeture temporaries pout faire un recours pour la main levee sur simple requite au president du tribunal administrative territorialement competent qui statue comme

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

خاصة وان المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد اعتبرت حالة الغلق الإداري حالة قصوى . يأمر فيها قاضي الاستعجال الإداري بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة وفي غياب قرار إداري مسبق.

الفرع الأول :غلق محل تجاري :

من الإجراءات الخاصة والاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة . تلك الإجراءات الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف بالضريبة المدين والتي وردت في المادة 146 منه .

اذن في هذه الحالة عندما يتعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاضا على أموال الخزينة العامة . وبناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع . يتخذ المدير الولائي للضرائب غلق المحل التجاري المكلف

بالضريبة المعني بذلك ولكن يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق وذلك حسب المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

en meatier de referee ,Administration fiscal entendue ou dument comment convoquee le recourse ne suspend pas L'execution de la decision de fermeture temporaries »

¹تنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، على أنه : "تمت المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين . كما يمكن أن تسند ، عند الاقتضاء ، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين . وتمت المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية . تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع . غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة"

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراءات من طرف عون المتابعة الموكل قانونا او المحضر القضائي . وإذا لم يتمكن المكلف من التحرير من دينه الضريبي نهائيا او لم يكتب سجلا للاستحقاق بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة ويقوم بتبليغ هذا القرار الخاص بالغلق في مهلة 10 أيام ابتداء

من تاريخ التبليغ وذلك حسب ماجاء في المادة 146 الفقرة من 1 إلى 3 من قانون الإجراءات الجبائية¹. وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة الملف رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28²: حيث جاء في هذا القرار بان المستأنفة لم تسدد الديون التي هي بذمتها ونتيجة لذلك قامت المستأنف عليها طبقا للمادة 392 والمعدلة للمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل الضريبة .

حيث ان المستأنفة تدعي بان الإجراءات لم تتم طبقا للقانون وخاصة المادة 34 من الأمر 96/31 والمعدل للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا وتسند إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية. وتكمن إجراءات التنفيذ بغلق المحل التجاري والحجز والبيع غيلا أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوب ت بتنبيه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة يأخذ قرار الغلق مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير المحاسب المتابع لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق مدة ستة أشهر ويبلغ المحضر

¹نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 على أنه "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق (06) أشهر. ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو محضر القضائي .

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة ، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت".

²قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) ، الملف رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص 2003 ، ص70.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

القضائي قرار الغلق في مهلة عشرة أيام من تاريخ التبليغ اذا لو يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي او لم يكتبت أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة . يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق¹. وعليه فان طلب المستأنفة لأبطالها طلب غير سديد ويتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف وفي المقابل هذا الجراء يعد استثناء من القواعد العامة وحرصا من المشرع لاجتاد نوعا من التوازن في المراكز القانونية أجاز للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت ان يطعن في قرار المدير الولائي من اجل رفع اليد . وهذا بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية أي إلى الجهة القضائية المختصة إقليميا للفصل في الأمور الاستعجالية إلا انه لي يكمن لهذه الهيئة ان تفصل في القضية إلا بعد سماع الإدارة الجبائية و استدعائها قانونا وذلك حسب المادة 146/4 من قانون الإجراءات الجبائية .

ومايجدر ملاحظته أن هذا الطعن لايقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري². ولقد جاء في قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة بتاريخ 2003/11/18 قضية (ص ي) ضد مديرية الضرائب بولاية سكيكدة مايلي³. حيث إن المستأنف (ص ي) ينازع في قرار الغلق لمحله التجاري الصادر عن مديرية الضرائب للولاية بتاريخ 2003/03/12.

¹ سليم قصاب، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2008، ص 59.

² تنص المادة 4/146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، على أنه "...لايقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت "

³ قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية) ، ملف تحت رقم 011010 بتاريخ 2003/11/18 ، قضية (ص ي) ضد مديرية الضرائب بولاية سكيكدة ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 5 ، لسنة 2004 ، ص ص ، 189، 190.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

حيث إن مديرية الضرائب تدفع من جهتها بشرعية الأجراء المتخذ من طرفها من اجل تحصيل دين لفائدة الخزينة العامة معتبرة قرار الغلق المؤقت من إجراءات التحصيل . بالنظر إلى القائم بعملية التحصيل إي القابض البلدي وبالنظر إلى الدين المطلوب تحصيله وصفته انه دين ضريبي.

حيث أن الغلق الإداري المؤقت بإجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتخذ متى كان الدين ذا طابع ضريبي حسب متأكده صراحة المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة.

وبالتالي فان القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا عن مدير الضرائب للولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به . وليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلف بتحصيله . كما اعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى.

الفرع الثاني: دعوى إيقاف تسديد:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة او مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يطلب إرجاء الدفع الى غاية صدور قرار قضائي او إداري في الموضوع شريطة أن يبيّن طلبه على حجج مؤسسة مقابل ضمانات كفيلة بتحصيل الدين الضريبي.

إن منازعة إدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراء التحصيل وبصفة عامة مهما كان موضوع المتزعة فانه لا يوقف التسديد وبالتالي يكون لقابض الضرائب حق مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستيفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير وتبدأ الإجراءات بتوجيه إنذار بعد ذلك أمر الأداء وبعده يبدى القابض بمباشرة إجراءات التحصيل الجبري بدءا بالحجز ثم البيع بالمزاد العلني لممتلكات المدين بالضريبة لذلك منح المشرع للمكلف حق الاعتراض

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

أولاً : إجراءات وقف التسديد : لقد نصت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية¹ على شروط

يجب أن يتقيد بها المكلف بالضريبة وهي:

أن تكون الشكاية قد قدمت ضمن الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72، 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

❖ أن يذكر المكلف في الشكاية بأنه يطلب صراحة تطبيق المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .
بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع فيها².

❖ أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي وقع فيه الخطأ في حسابه أو في وعائه

❖ أن يذكر في شكواه بأنه في استطاعته أن يقدم للقباض الضمانات الكفيلة لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديد ويجوز ان تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص

¹ تنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، على أنه : "1- يمكن ، حسب الحالة ، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه ، في أج إرسال الطعون من طرف أربعة (04) أشهر نت تاريخ استلام قرار الإدارة .
2 الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من حقوق والعقوبات محل النزاع .
3 لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية .
4 يجب ارسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة على رئيس اللجنة"

² تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 على أنه: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 73، 72، 75 أدناه ، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب ، لدى قابض الضرائب المختص ، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه .
ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون إجراءات الجبائية .
ويخص تطبيق هذا التدبير ، فقط ، المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و 19 و 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

❖ او عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة وإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني واحترمت فيه

الإجراءات المطلوبة فإنه يجوز للمكلف المعني أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام الاتفاق¹.

بالنظر إلى مدونة التشريع المغربي في المجال الضريبي نلاحظ أن الخزينة العامة في إطار وظيفة

استخلاص الدين الضريبي على امتياز التنفيذ المباشر على أموال المدين ، وذلك عن طريق مسطرة

قانونية منصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية تتمثل في الإنذار القانوني أو الحجز أو البيع

أو حتى مسطرة الإكراه البديني .

وإذا كانت الخزينة العامة تتوفر على كل هاته السلطات والامتيازات فإن المدين الملزم بالضريبة غالبا ما

يلجأ إلى القضاء الاستعجالي قصد الحصول على أمر قضائي يتيح له وقف إجراءات التحصيل الجبري

في حقه إلى حين البت النهائي في منازعته في الجوهر ، أي أن هذه المطالبة تكتسي طابعا مؤقتا بالنظر

إلى الانعكاسات السلبية التي قد تترتب على مباشرة إجراءات التحصيل الجبري في حقه - الملزم -

خاصة غدا هذا الأخير ينازع بشكل جدي في بطلان مسطرة الفرض أو التحصيل الضريبي ، أي في

الحالة التي تظهر جدية دفعه ، بخصوص مدى خضوعه للالتزام الضريبي وبالتالي المنازعة في صفته

كملازم ، أو كذلك في الحالة التي ينازع فيها بشكل جدي في سقوط حق الإدارة الضريبية في فرض

الضريبة عليه أو تحصيلها بفعل انصرام أمد التقادم القانوني².

لذلك فإن القضاء الاستعجالي في المنازعات الضريبية ظل يطالب بالتوفيق والتوازن بين المصلحة العامة

المتمثلة في تمكين الدولة من مواردها المشروعة المرتبطة بالضرائب والضرورية لإنجاز برامج ومخططات

¹ عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر 2005 ، ص 33.

² مريم الخلمي ، دور القضاء الاستعجالي ، منشور المجلة العدد 115 لسنة 2014 ، ص ص 204 ، 205.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

السياسات العمومية في شتى المجالات ، وبين المصلحة الخاصة للملزم من خلال حماية حقوقه المالية والجسدية من أي تدخل خارج عن المشروعية الجبائية وذلك في حالة التنفيذ المباشر لتحصيل الدين الضريبي ومسطرة فرضها أم إجراءات تحصيلها ، خاصة إذا كان من شأن التنفيذ المباشر على أموال المدين أو جسده في حالة الإكراه البدني ان يؤدي على صعوبة إرجاع الوضع إلى ماكان عليه قبل الشروع في مسطرته...وقد كرس القضاء الإداري الاستعجالي في المادة الضريبية مجموعة من القواعد الأساسية ، الهادفة إلى توفير الحماية اللازمة للملزمين بالضريبة ، والذين ينازعون في بطلان مسطرة فرض الضريبة وإجراءات تحصيلها ، أو سقوطها بالتقادم ، أو صفتهم كملزمين بالضريبة ، حيث أكد العمل القضائي مجموعة من الضمانات الكفيلة للملزم .

ثانيا :اتفاق الضمان :

ان القابض المختص إقليميا وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع فيها . يقوم باستداء المكلف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب ايقاف تسديده مع الاخذ بعين الاعتبار¹:

- سيرة المكلف بخصوص وضعيته اتجاه الضرائب كقيامه بتسديد ماعليه في الآجال المحددة.
- إيداع تصريحاته في أجالها هدا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه.
- أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع فيه . فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي بذلك ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي الوقت المحدد لذلك والمقدر بأربعة أشهر (4) اعتبارا من

¹عزيز أمزيان ،المرجع نفسه ، ص33.

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

➤ تاريخ تقديم الطلب وهذا حسب المادة 76/2 من قانون الإجراءات الجبائية مع تبليغه للمكلف المعني لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانونيا بذلك يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر من المدير الولائي أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجاليه أمام القاضي الاستعجالي المختص.

➤ في الأمور الإدارية شريطة ان يودع لدى الخزينة العامة مبلغ كضمان مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلا .

أما في حالة قبول الضمان فيجب على المدير الولائي أن يتخذ إجراءات النظر في شكوى المكلف في اجل لا يتعدى أربعة أشهر على ان يعلم القابض بالقرار الصادر بخصوص المنازعة لتمكينه في حالة الرفض طلب المكلف بالضريبة من مباشرة إجراءات التحصيل اللازمة وقد حدد المشرع الجزائري نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان لتسديد الدين الضريبي في حالة رفض طلبات المكلف بنسبة 20% من الدين محل النزاع¹ بذلك فقد سحبت السلطة التقديرية المقررة لقابض الضرائب والمدير الولائي في تقدير الضمانات كذلك الأمر بالنسبة للقاضي الاستعجالي الإداري الذي اصبح ملزم بما جاء به القانون وذلك لوضع حد لإمكانية تعسف أعوان إدارة الضرائب .

بالمقابل كان من المفروض على المشرع الجزائري أن يمنح للمكلف بالضريبة عند لجوئه لقاضي الاستعجال الإداري الحق في إعفائه من تقديم الضمان أسوة بالمشرع الفرنسي لكي يتمكن القاضي الإداري الاستعجالي من بسط سلطته التقديرية بخصوص هذه المسألة توخيا لهدف أسمي وهو حماية الطرف الضعيف والمتمثل في

¹ تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 على أنه: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 73، 72، و75 أدناه، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرحى دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه .
ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية .
ويخص تطبيق هذا التدبير، فقط المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و19 و20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة إدارة الضرائب وذلك للوصول إلى الدور الهام المنظم للمنازعة في الوظائف التطبيقية للإدارة الجبائية وهو ما يترجم ويسمح بحل توضيح الخطاب بين الإدارة والمكلف بالضريبة حول موضوع الحق أو الفعل¹.

الفرع الثالث: الأثر غير الموقف للطعن في مجال المنازعات الجبائية :

لقد نص المشرع في المادة 3/82 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي :

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من الإدارة بعد أحد رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ففي حالة الطعن في قرار المدير الولائي للضرائب المتضمن الغلق المؤقت للمحل التجاري هنا نجد إن المشرع منح مهلة 10 عشرة ايام للمكلف بالضريبة لكي يتجنب تنفيذ قرار الغلق وذلك بتحرره من دينه الضريبي واكتتابه أجلا للتسديد شريطة أن يوافق على ذلك قابض الضرائب المعني .

إذن نستخلص أن الطعن الاستعجالي في هذه الحالة لا يكون بخصوص قرار الغلق المؤقت وإنما يكون بخصوص قرار القابض برفض اكتتاب اجل للتسديد لأنه إذا قلنا العكس فان القاضي إذا أمر بتنفيذ قرار الغلق في هذه الحالة يكون قد خالف نصا صريحا أما إذا أمر بمنح اجل للتسديد فانه يكون قد اجل قرار الغلق² فشرط الاستعجال هنا يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة المتضمن اجلا للتسديد . والذي يترتب عليه دون شك غلق المحل .

¹« Le contentieux aux rôle régulateur essentiel dans le fonctionnement pratique de L'administration fiscale en ce qui il traduit et permet de résoudre un discours entre L'administration et le contribuable sur un point de droit ou de fait »

²عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 102 .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

الفرع الرابع: استئناف الأمر الإستعجالي أمام مجلس الدولة

أتاحت المادة القانونية الفرصة لطرفي الدعوى في استئناف النزاع أمام مجلس الدولة ضمن شروط حددتها المادتان 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية . حيث يمكن الطعن في القرارات الصادرة من المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة وتنظيمه وسيره¹.

و اما بالنسبة للإدارة الجبائية فقد أجازت المادة القانونية لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب².

وفي هذا الإطار يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ مدير الضرائب بالولاية³.

كما يعتبر قرار مجلس الدولة غير قابل للطعن لأنه حائز لقوة الشيء المقضى فيه .

¹ تنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 على أنه : "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية ، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09 والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله " .

² العيد صالح ، المرجع السابع ، ص ص 115 . 116

³ تنص المادة 2/91 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 على أنه : " يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة ، بالنسبة للإدارة الجبائية ، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية " .

الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة

خلاصة الفصل الثاني :

باعتبار ماتحملة الرقابة القضائية من ضمان كحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة بالرغم من إمكانية الحد من النزاعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية في مرحلتها الإدارية وبالتالي تخفيف العبء على القضاء وكذلك توفير وجهد للمكلف ، ومع ذلك لايصح المبالغة في أهمية هذا الضمان للمكلف ،وباعتبار النزاع الضريبي هو نزاع القضاء والذي يمنح للقاضي سلطات واسعة للفصل في النزاع ، إذ أن دوره لا يقتصر على مجرد إلغاء القرار المعيب ، وإنما يمتد إلى تعديل وإحلال غيره محله ، والحكم بالتعويض ، وبالتالي يظهر المكلف بأنه يريد أن يكون مدعيا لا مجرد طاعن ، ودعوى القضاء الكامل فعالة في هذا المجال . كذلك نلاحظ إشكال الاختصاص لا يطرح بالنسبة للقوانين الضريبية في الجزائر ويعود الاختصاص للغرفة الإدارية (المحكمة الإدارية) .

رغم كل هذه الضمانات والامتيازات التي منحها المشرع للمكلف ولكن تبقى الإدارة الجبائية في وضعية ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي ،سواء في حالة إثارة الأوجه الجديدة والتي لا يحق له إثارتها في أي وقت وهو مقيد بحدود السبب القانوني ، وللإدارة الحرية في تغيير الوسائل وإثارة أي سبب قانوني في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ، حتى صدور القرار القضائي والذي تعتبر حجيته نسبية ، أي تقتصر آثاره على أطراف الخصومة فقط دون الكافة ، وكذلك الطعون لا توقف التنفيذ في القضايا الاستعجالية في المجال الجبائي.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة بمختلف مراحلها وإجراءاتها ، حاولنا التركيز على مختلف الوسائل والأساليب التي منحت للمكلف بالضريبة في ظل تشريع ضريبي متعدد ومعقد ، وهل وفق المشرع الجزائري من خلال نصه لمختلف القوانين الضريبية ، أن يخلق التوازن في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة الجبائية

وقد توصلنا في هذه إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي :

1- فيما يخص المرحلة الإدارية:

أ- بالنسبة للتظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب : فإن له أهمية بالغة من الناحية العملية ، إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية ، ومنه يستطيع المكلف بالضريبة أن يتفادى بواسطة هذا الإجراء طريقا طويلا ومكلفا أمام القضاء .

- وكقاعدة عامة يعتبر التظلم الإداري من النظام العام .

ب - بالنسبة للتظلم أمام اللجان الإدارية للطعن :

حيث جعل المشرع الجزائري اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية اختياري للمكلف ، وإذا لجأ مباشرة إلى القضاء فلا يجوز له بعد ذلك اللجوء إليها .

وقد احدث المشرع هذه اللجان الإدارية للمحافظة على توازن القوى في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة ، هاته الأخيرة عادة ما تتمتع بسلطات استثنائية .

- يلاحظ أن قرارات اللجان الإدارية غير ملزمة ، حيث كانت آراءها ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف ، أصبحت منذ التعديل بقانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة كذلك للإدارة .

- منح المشرع لمدير الضرائب بالولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان وأصبح له صلاحية تأجيل تنفيذ رأي اللجان ، إذا كانت مخالفة للقانون . وبالتالي أصبحت اللجان عديمة الفعالية ويصبح المكلف مضطرا للجوء إلى القضاء .

وفي النتيجة النهائية قد تؤثر هذه المعطيات على سلوك المكلفين ، فيجعلهم يتفادون اللجوء إلى اللجان لأنه في نظرهم تتسبب في إضاعة الوقت ، وبالتالي كان من الضروري إعادة النظر في تشكيلة اللجان وجعلها متساوية وتوسيع صلاحيتها لإعطاء الفعالية لوجودها .

2- فيما يخص المرحلة القضائية:

لقد توصلنا من خلال دراسة المرحلة القضائية في حل النزاع الضريبي والتي لا تختلف عموما عن النزاع الإداري من خلال إجراءات سير الدعوى والحكم فيها إلى عدة نتائج منها :

- نجد أن المكلف بالضريبة لا يحق له إثارة الأوجه الجديدة في أي وقت ، بل هو مقيد بمحدود السبب القانوني ، الذي أسسه في شكواه ، أما إدارة الضرائب فتستطيع إثارة ما تشاء من الأوجه الجديدة .
- إن الخبرة تعتبر الإجراء الرئيسي في التحقيق، وفي كثير من الأحيان يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية على إجراء خبرة .

- بالنسبة لأهمية الدعوى الاستعجالية فقد انعكس التطور الحاصل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالغياب على مجال الاستعجال لاسيما ما خص القضاء الإداري ، ذلك أنه ولأول مرة في تاريخ القوانين الإجرائية نشهد هذا الكم المعبر من المواد التي تنظم الاستعجال وتحدد إجراءاته بدقة وحالاته حيث أن الدعوى الاستعجالية الإدارية خصص لها باب كامل ودعمها الاجتهاد القضائي الإداري بقواعد أخرى بالنظر لتمييز الدعوى الإدارية عموما والدعوى الاستعجالية بصفة أخص تنفرد بها عن سائر الدعوى الأخرى

- وأخيرا يلاحظ أن أغلبية القضاة يميلون إلى اللجوء للخبرة دون بدل أي جهد في التحقيق ، ويلاحظ كذلك بأن أغلبية الخبراء المعينون هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية في الميدان الجبائي وبالتالي نأمل أن يعتمد خبراء متخصصين في المجال الضريبي .

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: النصوص التشريعية:

- 1- قانون المالية لسنة 2013 .
- 2- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2013 .
- 3- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2012 .
- 4- قانون المالية لسنة 2012 .
- 5- قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 | 12 | 2011 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2012.
- 6- قانون المالية لسنة 2011 .
- 7- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2010 .
- 8- قانون المالية لسنة 2008 .
- 9- قانون رقم 09/ 08 المؤرخ في 25 | 02 | 2008 والمتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية
- 10- قانون المالية لسنة 2007 .
- 11- القانون 02/98 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 الموافق 30 مايو سنة 1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37.
- 12- قانون رقم 22 / 03 المؤرخ في 28 | 12 | 2003 المتضمن لقانون المالية لعام 2004، الجريدة الرسمية رقم 83 | 2002 .
- 13- القانون رقم 01/21 الصادر في 22 | 12 | 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2001 .
- 14- القانون العضوي رقم 02 /98 الصادر في 30 | 05 | 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998.

15- القانون رقم 02 /97 الصادر في 31 | 12 | 1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 الجريدة الرسمية رقم 89 لسنة 1997.

16- الأمر 31 / 96 الصادر في 30 | 12 | 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، الجريدة الرسمية رقم 85 لسنة 1996 .

17- بالقانون رقم 23/90 الصادر في 18 | 8 | 1990 ، الجريدة الرسمية رقم 36 لسنة 1990

18- الأمر 154 /66 المؤرخ في 8 | 6 | 1966 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية ، المعدل والمتمم

ثانيا: المراجع باللغة العربية

- 01- امزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية ،دار الهدى عين مليلة ، الجزائر .2008
- 02- احمد محيو، المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 .
- 03- الحسين بن الشيخ ان موليا ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية ، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2001
- 04- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر 1994 .
- 05- حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر 1994 .
- 06- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، 2006 .
- 07- فارس السبتي :المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دار هومة ، الجزائر 2008 .
- 08- محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر 2009 .

- 09- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، جامعة حلوان ، كلية الحقوق، دار النهضة العربية ، مصر 2006.
- 10- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006 .
- 11- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، تنظيم واختصاص القضاء الإداري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007 .
- 12- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002،
- 13- يونس أحمد البطريق ، مبادئ المالية العامة الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1978 ،
- 14- عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الطبعة الثالثة ، منشورات البغدادي ، الجزائر 2011
- 15- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2011،
- 16- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبع الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2008

الرسائل والمذكرات:

- 01- الهام خرشي ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2003 .
- 02- قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون خاص ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري، قسنطينة 2007 .

03- عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة لحاج لخضر، باتنة 2003 .

04- بوقبرين فافا ، بن نور غنية، المنازعات الجبائية، مذكرة إجازة المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة ،2004.

05- شنين صالح ، شهبي محمد ، المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة لسانس ،كلية الحقوق،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة 2002 .

المجلات :

01- مريم الخليلشي ، دور القضاء الاستعجالي، منشور المجلة ...العدد 115، لسنة 2014 .

02- مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ،سنة،2003.

03-مجلة مجلس الدولة ،العدد 5 ،سنة 2004.

المعاجم اللغوية :

معجم اللغات ،قاموس الاقتصاد والحقوق.....عربي — انجليزي — فرنسي ،تأليف : جروان السابق ، طبعة الأولى ،دار السابق للنشر ،بيروت ،لبنان .

Ouvrages

الكتب

- 1- Rachid Zouaimia , marie Christine Rouault ,Droit Administratif ,Berti Eerti Editioe ,Alger ,2009,p276
- 2- Louis. Tratabas et jean mari cotteret, droit fiscale , 4 Emme édition ,daloz ,paris, 1980 , p 310.
- 3- . WALINE (M) : Traité élémentaire de Science et de Législation Financiere, Librairie
- 4- Général de Droit et Juris préedence , Paris, 1952 .

DOCUMENTS (BULLETIN DES SERVICES)

الوثائق

- 5- Bulletin d'information de la direction général des impôts n 57/2012 .

الفهرس

| الصفحة | الفهرس |
|--------|---|
| | الإهداء |
| | كلمة شكر |
| | ملخص الموضوع |
| أ-د | مقدمة |
| 06 | الفصل الأول : الإجراءات الإدارية لتسوية الضرائب المباشرة |
| 07 | المبحث الأول : الشكاية أمام مدير الضرائب الولائي |
| 07 | المطلب الأول : تقديم الشكاية |
| 07 | الفرع الأول : محتوى الشكاية |
| 08 | الفرع الثاني : شروطها وأجلها |
| 08 | أولا - شروطها |
| 11 | ثانيا - أجلها القانونية |
| 13 | المطلب الثاني : التحقيق والفصل في الشكاية. |
| 14 | الفرع الأول : التحقيق في الشكاية |
| 14 | أولا - حالة الشكاية المعيبة. |
| 14 | ثانيا - حالة الشكاية المقبولة |
| 16 | الفرع الثاني : الفصل في الشكاية |
| 17 | أولا - حالة الرفض الكلي للشكاية |
| 18 | ثانيا - حالة قبول الشكاية كليا او جزئيا. |
| 19 | المبحث الثاني : الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية |
| 20 | المطلب الأول : شروط الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية |
| 20 | الفرع الأول : تكوين لجان الطعن الإدارية |
| 20 | أولا - لجنة الدائرة للطعن |
| 21 | ثانيا - اللجنة الولائية للطعن |
| 22 | ثالثا - اللجنة المركزية للطعن |
| 23 | الفرع الثاني : شروط قبول الشكاية أمام لجان الطعن الإدارية |
| 24 | أولا - شكل الطلب |

| | |
|----|--|
| 25 | ثانيا - محتوى الطلب |
| 25 | أ. الصورة الأولى |
| 25 | ب. الصورة الثانية |
| 26 | المطلب الثاني : قواعد اختصاص لجان الطعن الإدارية والفصل في الشكاية |
| 26 | الفرع الأول: كيفية تدخل لجان الطعن الإدارية |
| 27 | الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية |
| 27 | أولا - اختصاص لجنة الدائرة للطعن |
| 28 | ثانيا - اختصاص اللجنة الولائية للطعن |
| 29 | ثالثا - اختصاص اللجنة المركزية للطعن |
| 30 | الفرع الثالث : فصل لجان الطعن الإدارية في الشكاية |
| 31 | أولا - سير أعمال لجان الطعن الإدارية للفصل في الشكاية |
| 32 | ثانيا - الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية للفصل في الشكاية. |
| 35 | خلاصة الفصل الأول |
| 37 | الفصل الثاني : الإجراءات القضائية لحل منازعات الضرائب المباشرة |
| 38 | المبحث الأول: إجراءات المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري |
| 39 | المطلب الأول : شروط قبول دعوى المنازعة الجبائية |
| 39 | الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف |
| 40 | أولا - شرط التظلم الإداري المسبق |
| 41 | ثانيا - مواعيد رفع الدعوى الضريبية |
| 42 | ثالثا - الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها |
| 43 | أ. - الشكل |
| 43 | ب. - محتوى العريضة |
| 44 | الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة |
| 45 | أولا - ميعاد رفع الدعوى |
| 45 | ثانيا - شكل العريضة المقدمة من طرف الإدارة |
| 46 | المطلب الثاني: التحقيق في الدعوى |
| 47 | الفرع الأول : إجراءات التحقيق |
| 47 | أولا - إجراءات التحقيق العادية |

| | |
|----|---|
| 47 | ثانياً - إجراءات التحقيق الخاصة |
| 48 | أ. -مراجعة التحقيق أو الفحص المضاد. |
| 48 | ب. - الانتقال إلى المعاينة |
| 49 | الفرع الثاني: الخبرة |
| 50 | الفرع الثالث : قرار المحكمة الإدارية في المنازعة الجبائية |
| 50 | أولاً: محتوى القرار وتبليغه |
| 51 | ثانياً: آثار القرار |
| 51 | المطلب الثالث: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة |
| 52 | الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف |
| 52 | أولاً - القرارات القابلة للاستئناف |
| 52 | ثانياً- الشروط المتعلقة بالمستأنف والاستئناف |
| 52 | أ. القرارات المتعلقة بالمستأنف |
| 53 | ب. فيما يتعلق بالاستئناف |
| 53 | الفرع الثاني : إجراءات إيداع الاستئناف |
| 53 | أولاً - إجراءات إيداع الاستئناف وميعاد تقديمه.. |
| 54 | ثانياً - آثار الاستئناف |
| 55 | الفرع الثالث : قرار مجلس الدولة في استئناف المنازعة الجبائية |
| 55 | أولاً - شكل قرار مجلس الدولة |
| 56 | ثانياً - إجراءات تبليغ قرار مجلس الدولة .. |
| 57 | المبحث الثاني :إجراءات المنازعة أمام القضاء الإستعجالي |
| 58 | المطلب الأول: شروط تقديم الشكوى (التظلم) |
| 59 | الفرع الأول: الشروط الشكلية |
| 60 | الفرع الثاني: الشروط الموضوعية |
| 61 | أولاً : مضمون عريضة الطعن |
| 61 | ثانياً : الآجال |
| 62 | أ. شروط خاصة بعريضة الدعوى |
| 63 | ب. الاستثناء القائم في حالة الاستعجال للتظلم الإداري المسبق |
| 64 | المطلب الثاني : مجالات الدعوى الإستعجالية في إطار المادة الجبائية |

| | |
|----|--|
| 65 | الفرع الأول: غلق محل تجاري |
| 68 | الفرع الثاني: دعوى إيقاف تسديد |
| 68 | أولا : إجراءات وقف التسديد |
| 71 | ثانيا: اتفاق الضمان |
| 73 | الفرع الثالث : الأثر غير الموقف للطعن في مجال المنازعات الجبائية |
| 74 | الفرع الرابع : استئناف الأمر الإستعجالي أما مجلس الدولة |
| 75 | خلاصة الفصل الثاني |
| 77 | الخاتمة |
| 80 | قائمة المراجع |
| 86 | الفهرس |