



جامعة غرداية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



المكلف بالضرورية بين منازعات الوعاء والتحصيل الجبائي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق

تخصص قانون إداري

تحت اشراف:

د. سيد اعمر محمد

من إعداد الطالبين:

- هندلو عيسى

- بالعربي ابراهيم

أمام اللجنة المتكونة من السادة:

الاسم واللقب	الدرجة	الجامعة	الصفة
د. خضير زينب	أستاذة محاضرة ب	جامعة غرداية	رئيسا
د. سيد اعمر محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
د. جديد حنان	أستاذة محاضرة أ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية:

2019 / م - 2020 م - 1440 هـ / 1441 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (1) خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ (2)
اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (3) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (4) عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا
لَمْ يَعْلَمْ (5)

(الآية 05 سورة العلق)

إهداء

- أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدينا الذين ربباني على الطاعة وطلب العلم والذين كانا سنداً لي في مشواري بفضل الله تعالى وفضل دعائهم لي.

- إلى أصدقائي وإخوتي الذين قاسموني سنوات الدراسة بدعهم وصبرهم معي.

- إلى أستاذي الفاضل الذي لم يبخل علياً بتوجيهاته ونصائحه طوال مشواري الجامعي وفي فترة الإشراف على المذكرة الأستاذ الدكتور : سيد أحمد محمد.

- إلى أمي الغالية التي تعبت في تربيتي "حميدة" حفظها الله تعالى وشفاها وأطال في عمرها يا رب.

- وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إتمام هذا العمل البسيط.

إهداء

- أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين حفظهم الله و إلى العائلة
الكريمة

- إلى أولادي شروق، شهد فاطمة الزهراء، ياسين

- إلى أستاذي الفاضل الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته ونصائحه طوال مشواري
الجامعي وفي فترة الإشراف على المذكرة الأستاذ الدكتور : سيد أحمد
محمد.

- إلى زملائي و زميلاتي في العمل كل بإسمه

- إلى كل من ساهم معي في إتمام هذا العمل

ابراهيم

كلمة شكر

- دائماً وأبداً الشكر لله تعالى على توفيقنا في إنهاء هذا العمل، نتقدم بالشكر إلى الأستاذ الدكتور المحترم سيد أمير محمد، على كل ما قدمه لنا من توجيهات وتوضيحات طيلة إنجازنا للمذكرة.

إلى الجميع لكم منا كل الشكر والتقدير.

الطبعة	ط
الجزء	ج
الصفحة	ص
قانون التسجيل	ق. ت
قانون إجراءات جبائية	ق.إ.ج
قانون الإجراءات المدنية و الإدارية	ق.إ.م.إ
قانون ضرائب المباشرة	ق.ض.م
قانون التجاري	ق. ت ج
قانون المدني	ق. م

مقدمة

- تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتدعيم الخزينة العمومية حيث تسعى إلى تحصيلها من مختلف النشاطات التي يقوم بها المكلف بالضريبة وتحتل الضرائب مكانة هامة بالنسبة للدولة باعتبارها صورة من صور الإيرادات العامة.

وقد عرفت الشعوب القديمة الضرائب وكيفية تحصيلها وجمعها بأشكال متعددة، فقد عرف العهد الإسلامي الضرائب وخصها بدفع الزكاة التي تفرض على من تتوفر فيهم الشروط لدفعها، إذ يعتبر المسلمون أول من شرعوا في صنع فقه الضريبة عن طريق الزكاة، بالإضافة إلى العشور والخراج، وتقسيم الزكاة إلى ثلاثة أنواع: زكاة المال، زكاة الأنعام، زكاة الزرع.

وقد سعت الدولة الجزائرية إلى إنشاء نظام جبائي خاص بها بعد الاستقلال، حيث شهدت اقتصادا هشاً وفراغاً على مستوى الهيكل الجبائي، مما حتم على الدولة اتباع النظام الجبائي الفرنسي بموجب قانون 62-157 المؤرخ في 31-12-1962، كحل مؤقت لمواجهة الأوضاع الراهنة التي كانت تمر بها.

- ومنذ ذلك الوقت أقرت الجزائر عدة تعديلات بداية بقانون الاستثمار سنة 1965 الذي فرض الضريبة على المرتبات التي تفوق قيمتها 24000 دج، وصولاً إلى تعيين المشرع الجبائي الأمر رقم 75-87 المؤرخ في 03-02-1975، المتضمن للقوانين الجبائية المتعددة، بداية بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في 09-12-1976.

وقانون الجمارك المؤرخ في 79-07-1979، وبتأثر الاقتصاد الوطني جراء انهيار أسعار البترول اتجهت الجزائر إلى إنشاء قوانين جديدة وتعديل أخرى لزيادة فرض الضرائب ودعم إيرادات الدولة منها التي شكلت اختلالات عدة جراء التقلب الدائم وعدم استقرار هذه القوانين، مما ينشئ بما يسمى المنازعات الجبائية التي تقوم بين المكلفين بالضريبة سواء كان المعني شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً ويمكن تعريف المنازعات الجبائية بأنها مجموعة الخلافات التي تقوم بين المكلف بالضريبة

والإدارة الجبائية في حساب وعاء الضريبة التي تفرضها الإدارة على المكلف هذا من جهة ومنازعات التحصيل وطرق تحصيلها والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لتحقيق ذلك.

تعتبر المنازعات الجبائية للوعاء والتحصيل على مستوى القضاء الإداري والقضاء العادي من سبل إيجاد الحلول بين المكلفين والإدارة الجبائية، بحيث خص المشرع الجبائي للقاضي الإداري الفصل في منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل وفقا للقوانين الجبائية، كقانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا يمكن البث في المنازعات الجبائية إلا عند رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة.

وتعتبر المحاكم الإدارية ومجلس الدولة من الدرجة الثانية للفصل في المنازعات القائمة على مستوى الإدارة الجبائية حيث تعتبر أحكامها قابلة للطعن بالطرق العادية التي سنتها مختلف القوانين كالطعن بالاستئناف في القرارات والأحكام الصادرة من طرف المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، والطعن بالنقض من جهة، ومن جهة أخرى طرق الطعن الغير العادية، المتمثلة في الطعن بالمعارضة والتماس إعادة النظر، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة، لضمان حقوق المكلفين بأخذ حقوقهم عن طريق القانون.

- أهمية الدراسة:

توضيح إجراءات المتابعات الجبائية في منازعات الوعاء والتحصيل ؛ إظهار مدى تطبيق القوانين الجبائية عند قيام النزاع الضريبي ؛ مدى توفيق المشرع الجبائي في ضمان حقوق المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي أثناء الضريبي ؛

- أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الضرائب ؛
- مدى نجاعة الإجراءات المتبعة في تسوية منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الضريبية ؛
- تبيان إجراء المنازعات على المستوى الإداري وعلى المستوى القضائي ؛

- أسباب اختيار الموضوع:

- الأسباب التي اخترنا على إثرها هذا الموضوع هو نقص البحوث في منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل خاصة بعد التعديلات القانونية المتعددة التي أقرها المشرع الجزائري ؛
- مدى تطبيق المشرع الجبائي للقوانين المنصوصة، والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الجبائي ؛
- يدخل الموضوع ضمن مجال دراستنا (القانون الإداري) ؛
- السعي إلى التعمق في دراسة الموضوع عسى أن يكون مجالا لعملنا مستقبلا ؛

الدراسات السابقة:

- من الملاحظ أنه لم يتم تناول هذا الموضوع و هو منازعات الوعاء و التحصيل معا في السابق بصفة كبيرة، لكن نجد بعض الدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع و هي :
- "النظام القانوني للمنازعة الضريبية" التي تضمنته مذكرة ماجيستر في إطار مدرسة الدكتور لزاقي دارين التي تناولت منازعات الوعاء و التحصيل معا على المستوى الإداري و القضائي.
- بالإضافة إلى مذكرة ماجيستر لبدائية يحي تحت عنوان "الإطار القانوني لتسوية النزاع في ظل التشريع الجزائري" و الذي تضمنت منازعات الوعاء و التحصيل بصفة عامة.

- الإشكالية:

ومنه ومما سبق فإن الإشكالية المطروحة هي:

- فيما تتمثل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في منازعات الوعاء والتحصيل الضريبي؟

و تتفرع من الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية متمثلة في ما يلي :

1- ما المقصود بالمنازعات الجبائية.

2- ما هي الإجراءات المتبعة أمام الهيئات الإدارية والقضائية لتسوية النزاعات الجبائية.

3- الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة لضمان حقوقه من جهة، وحقوق خزينة الدولة من جهة أخرى.

وقد قسمنا موضوعنا هذا إلى فصلين أساسيين حيث خصصنا الفصل الأول بعنوان:

1- منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الجبائي على مستوى الإدارة الجبائية في الفصل الأول.

2- أما الفصل الثاني فهو موسوم بعنوان منازعات الوعاء والتحصيل على المستوى القضائي.

- المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراستنا لهذا البحث المتواضع على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية المطبقة في فض وتسوية المنازعات كقانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المنهج المقارن و الذي يسد الثغرات القانونية بما يتعلق بالإجتهادات القضائية و التشريعات المقارنة لمختلف الدول.

الفصل الأول :

منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل

أمام الهيئات الإدارية

تعد المنازعات الجبائية منازعة إدارية بطبيعتها والتشريع الضريبي فرع من فروع القانون العام ذلك أن أحد أطراف الخصومة من الأشخاص المعنويين أي جهة إدارية باعتبارها سلطة عامة تتمتع بامتيازات وسلطة وفق القانون، يسمح لها بتأسيس واستخلاص الديون العمومية مما يصطدم عادة مع المخاطبين بالضريبة (المكلفين بالضريبة) مما يبرز دور القضاء الإداري الذي يعمل على تحقيق التوازن بين الإدارة والمكلف وسندرس في الفصل الأول كل من الإجراءات المتخذة أمام إدارة الضرائب فيما يخص منازعات على المستوى الإداري والبث والفصل في الشكاية على مستوى القضاء العادي¹.

¹ - هدى السبيسي، المنازعات القضائية في مجال الوعاء الضريبي، قاضية بالمحكمة الإدارية بالرباط، المغرب، ص 01.

المبحث الأول: الإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب

اشتراط المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة مجموعة من الإجراءات لقبول شكواه على المستوى الإدارة الجبائية حيث يلجأ إليها المكلف بالضريبة والذي يقصد به الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالقضية المرفوعة سواء كانت تخص الوعاء الضريبي الذي هو القيمة المالية التي تفرضها الإدارة الجبائية على المكلف ، أو التحصيل الذي يقصد به الطرق التي تنتهجها الإدارة في تحصيل ديونها حيث تقوم هذه المنازعات في حالة إكتشاف أخطاء في قيمة الضريبة أو في طرق تحصيلها مما يحتم على المكلف متابعة الإدارة وفق إجراءات قانونية خاصة و تتمثل هذه الاجراءات في :

المطلب الأول: إجراءات التظلم المسبق

عرف المشرع الجزائري التظلم المسبق بعد ظهور الإدارة وتطورها ابتداء من الأخذ من المشرع الفرنسي إلا ما تعارض من الدستور ومنها نذكر قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 الخاص بالإجراءات المدنية والإدارية في المادة 830 التي تقر ب : "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار..."

وعليه فإن النزاعات المتعلقة بالضرائب نذكر منها قواعد التظلم المسبق الذي يقدم من طرف المكلف شخصيا، مجسد في المواد المنظمة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بصفة إختيارية حيث أجاز المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة اللجوء إليها عكس قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف وجوب التظلم الإداري التي تفرض أيضا على القاضي تطبيقها وفقا للقاعدة القانونية القائلة إن القانون الخاص يقيد القانون العام¹.

الفرع الأول: تعريف الشكاية

¹ بن فايد حنان، منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، سنة 2016-2017، ص 7.

إن الشكوى الضريبية إجراء إلزامي إذ أعطى لها المشرع أهمية كبيرة واعتبرها من بين الإجراءات الأولية الإلزامية قبل اللجوء إلى القضاء وتعددت تعريفاتها بين التعريف الفقهي والتعريف القانوني.

أولا: بالنسبة للتعريف الفقهي

فقد عرفها الأستاذ عبد الغني بسيوني على أنها التظلم المسبق لأن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها لتقوم بسحبه أو تعديله¹.
وهناك من عرفها على أنها نظام يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية كإجراء إلزامي قبل رفع الدعوى القضائية، وقبول الدعوى مت عدمها، مرتبط بإلزامية تقديمه أولا للإدارة حسب ما حددها القانون².

وبالتالي يعتبر النظام الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية وهي مرحلة حاسمة يوقف عليها وجود المرحلة القضائية³، كذلك تعتبر الشكوى الضريبية (La réclamation fiscale) عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية⁴.

ثانيا: بالنسبة للتعريف القانوني

فقد عرف المشرع تعريفا وجيزا للشكاية الضريبية حيث نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على

1 - طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 09.

2 - شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة شهادة ماجستير في الحقوق، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009، ص 11.

3 - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر ص 163.

4 - GILLE NOEL, LA RECLAMATION. PREALABLE. DEVANT. LE SERVICE DES IMPOTS, 1985, P 203.

استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

وباستقراء المادة 70 نفسها يكمن الغرض منها:

- اعتبار المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب المختص إقليميا كهيئة قانونية لاستقبال الشكاوى الإلزامية في سير الدعوى الجبائية.

- استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها.

- الاستفادة من حق ناتج وناشئ من حكم تشريعي أو تنظيمي².

الفرع الثاني: شروط تقديم الشكوى

قبول الشكوى ينبغي توفر مجموعة من الشروط الشكلية و أخرى موضوعية تتمثل في:

أولا: الشروط الشكلية

- نصت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها كالتالي³:

أ- أن تكون الشكوى فردية إلزاما: عندما تتعلق بمكلف أو متظلم واجب خلافا لما يخص المكلفين بالضريبة كجماعة وأعضاء الشركات الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركات، فهؤلاء يمكنهم أن ينازعوا في الضرائب المفروضة على عاتق الشركة بتقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء فيها.

¹ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 40 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج، دار الهومة، الجزائر، 2008، ص 87.

³ - أنظر المادة 73 من ق.إ.ج.

ب- أن تكون الشكوى منفردة عن كل قضية: القصد منها أن تكون مقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بصفة منفردة، يعني غير مرتبطة بنشاطات أخرى أو أنواعا أخرى من الضرائب والرسوم كما لا يجب أن تتضمن نوعين من الطلبات كالإعفاء أو التخفيض.

ج- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم قبول البيانات الأساسية: ذكرت هذه الحالة على سبيل المثال لا الحصر ومن بينها:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.

- إرفاق اسم ولقب وعنوان المتظلم بالإضافة إلى سند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة لإيضاح دقة الضريبة محل النزاع¹.

د- تعيين موطن المشتكي: تنص الفقرة الأخيرة من المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يجب على كل مشتكي يقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر، هناك اختلاف فيها إذا كان الشخص طبيعى أو معنوي: إذا كان الشخص طبيعى فيجب عليه أن يذكر بقة موطنه في الجزائر، أما إذا كان مقيما بالخارج فهو ملزم باتخاذ موطن له في الجزائر².

هـ- التوقيع: ألزم المشرع الجزائري لأن تكون الشكاية موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.

و- تحرير الشكاية: يقدم المتظلم بتحرير الشكاية ويقدمها إلى كمدير الضرائب للولاية التابع لها، على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي³.

¹ - العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 09.

² - أغيث مسيكة، حميدوش ثنية، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015، ص 61.

³ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

وكاستثناء فقد مكن المشرع إمكانية أن تكون الشكاية ممضية من غير الوكيل، مع اشتراط في ذلك التصديق على الوكالة للمصالح المعنية قبل تقديم الشكاية¹.

ثانيا: الشروط الموضوعية

بالإضافة إلى الشروط الشكلية التي فرضها المشرع على المكلف لقبول شكواه أوجب عليه أيضا شروط موضوعية هي²:

- ذكر الضريبة المعترض والمتنازع عليها كقيمة مالية.
- بيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها هذه الضريبة.
- عرض ملخص للوقائع والدفوع والطلبات وتحريها إما بالتحقيق أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكنتيجة عامة: فهناك إمكانية ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قبول الشكوى للبت فيها من طرف المدير الولائي للضرائب وتكمن الأخطاء في:

* غياب توقيع المدعي بخط اليد.

* الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

* في حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكاية³

الفرع الثالث: آجال تقديم الشكوى الضريبية

1 - أنظر المادة 75 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008،

الجريدة الرسمية العدد 03، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

2 - العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 88،89.

3 - بن فايد حنان، المرجع السابق، ص 12،13.

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية لا يختلف كأصل عام عن القواعد العامة الخاصة بالمنازعات الإدارية، ولكن نظرا لخصوصية الدعوى الأولى، فإنها تتضمن أحكاما خاصة، تم تشريعها في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية¹، ويمكن تقسيمها إلى آجال عامة وخاصة.

أولا: الآجال العامة لتقديم الشكوى الضريبية

كقاعدة عامة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تيل سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى².

فقد قضت المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية المعني (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقا لما هو ثبت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/08 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد أساسا في 31/12/1982، وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد انقضاء الآجال المحددة³.

وحسب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الثانية منها⁴ "عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقديم الشكاوى في آجال 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقنطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

¹ - فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، 2009-2010، ص 79.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 12.

³ - عويسات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة Master حقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، سنة 2013، 2012، ص 05.

⁴ - أنظر المادة 3/72 من ق.إ.ج.

أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

ثانيا: الآجال الاستثنائية لتقديم الشكوى الضريبية

تقدم الشكاية في آجالها المحددة وفي حالة فواتها يؤدي ذلك إلى انقضائها وعدم قبولها من طرف الإدارة الضريبية¹.

وقد أقر المشرع الجزائري على مجموعة من الآجال الخاصة لانقضاء الشكاية الضريبية، بحسب طبيعة الشكاية، وعددها كالتالي:

* حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد سواء كان الخطأ من الإدارة لأن ظهور مستجد ما في الملف.

* حالة الخطأ أو الازدواج الضريبي: يكون الآجال هنا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

* حالة الاقتراع من المصدر: في هذه الحالة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلقى فيها المكلف بالاقتراع².

* التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري: كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض ضريبي كحالة هدم عقار وفق قرار إداري، أو في حالة فقدان العقار لاستعمال الجزئي بسبب أجنبي حتى ولو كان إداريا فقط، وتعد كذلك مقدمة في آجالها المحددة كل شكاية وجهت أصلا سواء إلى المسؤولين المباشرين للمدير الجهوي، المدير العام، أو إلى الأعوان المختصين الخاضعين لمسؤولية المدير

¹ - حركات بوبكر عبد الغني، قروش أناس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007، ص 25.

² - LA MARQUE GEAN, CONTENTIEUX FISCAL, REPERTOIRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF, ENCYCLOPEDIE, DALLOZ, PARIS, 1999. P.P. 26-27.

الولائي، كقباض الضرائب أو رئيس المفتشية، ، تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها السبب الموجب للشكوى¹.

ثالثا: النيابة في تقديم الشكوى الجبائية

نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية توكيل محامي معتمد للتصرف وفق القانون باسم المكلف بالضريبة بشروط هي²:

- وجوب تقديم سندات الوكالة من طرف الوكيل.
- التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا.
- وجوب دور الوكالة من المكلف أو المدين بالضريبة شخصا.
- حرية اختيار الوكيل من طرف المكلف بالضريبة.
- تحرير الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر.
- بالنسبة للوصي الذي يعمل لحساب المكلف القاصر أو الأب بالنسبة للابن، المسير لشركة ذات مسؤولية محدودة والرئيس المدير العام لشركات الأسهم وأعضاء الشركات تحت اسم جماعي والورثة لحساب المفقود أو المتوفي، وكل شخصا مؤهلا قانونا وكذلك المصفي بموجب أمر قضائي
- مع عدم اشتراط المشرع وكالة توثيقية ولا إدارية لأن لهم الصفة من خلال مركزهم القانوني اتجاه الشركة أو الابن بالنسبة للأب³.

¹ - فيلاي مراد، لوني يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضاء الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2007، ص 06.

² - المادة 75 من ق.إ.ج.

³ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص 123، 124.

الفرع الرابع: مضمون الشكوى

تطرق إليها المشرع الجزائري من خلال نص المادة 2/73 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال¹:

أولاً: عرض الطلبات:

وهنا تتجلى منها ثلاث طلبات هي:

- طلبات الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة هنا تكون الشكوى بعرض موجز للأسباب مع طلب تصحيح الأخطاء الصادرة من الإدارة.

- طلبات لإعادة النظر في طريقة حساب الضريبة وتكون في حالتين:

1- في حالة كانت الضريبة قد ضبطت وفق التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري.

2- في حالة إذا كان التقدير قد أعد على وقائع مادية لها طابع الديمومة وبمحت المشتكي على الجهة التي يقع عليها عبء إثبات موضوع النزاع.

ثانياً: عرض الوسائل

يقوم المكلف بالضريبة مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

كما يمكنه التطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومناقشة مدى احترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها.

¹ - المادة 2/73 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المادة 44 من القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85 والمادة 35 من القانون 16/11 المؤرخ في 22/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.

المطلب الثاني: الفصل في الشكاوى على مستوى إدارة الضرائب

قبل أن يتخذ المدير الولائي للضرائب القرار فيما يخص الشكاوى المعروضة عليه من طرف المكلف بالضريبة، يقوم بتوجيه أمر للمفتش المختص إقليمياً المسير للملف الجبائي للمتظلم، بإجراء تحقيق وجمع المعلومات تخص النزاع المطروح حسب نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية لبلتي تعطي الحق للمفتش النظر في الشكاوى التي قام بتأسيس قيمة ضريبتها.

ومما سبق سنتناول في المطلب الثاني المكون من فرعين كل من التحقيق في مضمون الشكاية المعروضة وصولاً إلى قرار مدير الضرائب¹.

الفرع الأول: التحقيق في موضوع الشكاية

نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية "أن الدعاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له ويسلم وصل للمكلف بالضريبة لإثبات الإيداع والتسليم"².

أولاً: الجهة المختصة بالتحقيق

يتم النظر والتحقيق في الشكاوى الضريبية من طرف المفتش الضريبي الذي قام بتأسيس الضريبة باعتباره أعلم من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة حسب المادة 76/1³ المذكورة أعلاه بالأمر المدير الولائي للضرائب ويمكن للمفتش الضريبي اللجوء إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه في موضوع الشكاوى الجاري التحقيق فيها في مدة زمنية لا تتجاوز 15 يوم.

ثانياً: الإجراءات المتبعة للتحقيق في الشكاية

1 - العمري زينب، المرجع السابق، ص 13.

2 - المادة 71 من ق.إ.ج.

3 - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 70.

بعد تسلم المفتش ملف الشكاية من المدير الولائي ومباشرة التحقيق فيها¹، إذا لاحظ المفتش أي خلل بالشكاية كفوات آجال القانوني للإيداع أو عدم توقيع المكلف شخصا أو موكله فيقوم باطلاع المدير بها²، ويمكن للمفتش استدعاء المتظلم لتقديم توضيحات بخصوص الشكاية وله الحق أيضا بقوة القانون التحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة على مستوى المؤسسات والجماعات المحلية المساعدة في التحقيق، وبعد إكمال التحقيق يقوم المفتش بتحرير تقرير مبدئي يتضمن:

* الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة والمطابقة للنصوص القانونية.

* ذكر الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير المقدم.

وعند الانتهاء من التقرير يرسله المفتش الجبائي إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ بدوره قرار بالشكاية مع تمتعه بكامل الحرية في إعداده غير ملزما برأي المفتش.

وقد جاء في المواد 76-77-78³-79 من قانون الإجراءات الجبائية آجال البند في الشكاية

كالتالي:

- يجوز البث في الشكاية إذا كانت يشوبها عيب في الشكل.

- كما تبث الإدارة المركزية في الشكاية خلال (8) أشهر.

- يختص مدير الضرائب الولائي في الدعاوى في أجل (6) أشهر إذا تجاوز مبلغها عشرة ملايين دينار جزائري.

- ويختص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب للبث في الشكاية في مدة (4) أشهر التي لا يتجاوز مبلغها مليون دينار ولا يقل عن خمسمائة ألف دينار.

1 - المادة 1/76 من ق.إ.ج.

2 - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 23.

3 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 20.

- ويحق للأعوان المعنيين برتبة مفتش رئيس البث في الدعاوى التي لا يتجاوز مبلغها مليوني دينار.
- إذا كانت الشكوى تابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فيقلص الأجل إلى شهرين (02).

الفرع الثاني: قرار المدير الولائي للضرائب

بعد الاطلاع على موضوع الشكاية يقوم المدير الولائي للجباية بإصدار قرار مكتوبا وصریحا أو ضمنيا، يتضمن في محتواه إحدى القرارات بشكل رفض نهائي لطلبات المتظلم، أو تخفيض جزئي لقيمة الضريبة أو القبول الكلي للشكاية بالإضافة إلى إمكانية إصدار قرار التخفيض مع الرفض الجزئي للشكوى.

1- في حالة الرفض الكلي للدعوى:

اشترط المشرع الجزائري على المدير الولائي للضرائب في حالة إصداره قرار في شكاية معروضة عليه رفضا كليا، أن يكون القرار معللا ومسببا حماية له كهيئة مختصة في الموضوع، وحتى يتمكن المتظلم من تقديم دفوعه¹ وكما أن للتسبب فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء².

2- في حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

بعد أن يصدر المدير الولائي قراره في حالة التخفيض الجزئي أو الكلي، قد يعفى المتظلم كليا من الضريبة المفروضة عليه بالاستجابة لكل طلباته³، أو يتم إنقاص الضريبة بصفة جزئية عند تخفيضها⁴.

1 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 21.

2 - عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

3 - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح ق.إ.ج، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 12.

4 - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994، ص 44.

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لتوقيف المتابعة كليا أو تخفيضها وتكون ذلك إذا كان المكلف قد سدد الضريبة أو لم يسدها بعد.

3- حالة سكون الإدارة عن الرد عن الشكاية:

يعتبر سكون الإدارة الجبائية فيما يخص الدعاوى المعروضة عليها وعدم الرد على المكلف بالضريبة في الآجال المحددة وفق القانون هو رفضا ضمنيا للدعوى.

يمكن على أساسه للمتظلم أن يرفع شكايته ليعرضها على لجان الطعن المحلية والجهوية والوطنية بالإضافة إلى إمكانية عرضها على الجهات القضائية المختصة¹. كما نصت عليه المادة 02²/82 من قانون الإجراءات الجبائية كما تكلم عنه مجلس الدولة الجزائري في قراره الذي أصدر بتاريخ 2000/03/13، تحت رقم 181034.

الفرع الثالث: تبليغ القرار

يعد التحقيق في موضوع الشكاية وإصدار القرار من طرف المدير الولائي للضرائب يقوم هذا الأخير ن تبليغ قراره إلى المكلف بالضريبة بصفة شخصية، أو إلى من ينوب عنه كالمحامي أو الوصي، إلى العنوان الموجود في الشكوى على شكل رسالة مع إشعار بالاستلام، ويعتبر ذلك التاريخ كبدائية لحساب المدة الزمنية الممكنة للمكلف بالضريبة للطعن في القرار الصادر سواء على مستوى لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية.

1 - شهبوب رحمان فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 39.

2 - تنص المادة 02/82 من ق إ ج "يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في آجال (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار، الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 02/76 و 77 ق إ ج".

ملاحظة: لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها ويبقى تحصيل الغرامات معلقا إلى حين صدور حكم قضائي بصفة نهائية.

أما في التشريع الفرنسي فإن الإدارة تبلغ المكلف بالضريبة بالقرار في أجل (3) أشهر فإذا انقضت المدة المحددة قانونا ولم تقم بتبليغه فيمكن لها تقديم أجل إضافي لتمكن المكلف من إيداع شكواه أمام القضاء¹.

بعد صدور قرار المدير الولائي للضرائب بشأن الدعوى التي رفعها المكلف بالضريبة وفي حالة عدم رضاه بما جاء فيها من رد، يمكن له اللجوء إلى لجان الطعن المختصة في هذا المجال وحسب نص المادة 80 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية² حيث تتضمن منازعات الوعاء الجبائي إجراءات خاصة مجسدة في تدخل لجان الطعن سواء على المستوى المحلي المتمثلة في لجان الطعن الولائية ولجان الطعن الجهوية من جهة، بالإضافة إلى اللجان المركزية للطعن التي سندرسها في الفصل الثاني.

¹ -JEAN MOULINIER, FINANCES PUBLIQUE, FISCALITE / TOM 2.5 EME, SANS EDITION, 1997. P 254.

² - أنظر المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 40 من قانون رقم 11-16 متضمن قانون المالية لسنة 2012.

المبحث الثاني: منازعات التحصيل أمام الهيئات الإدارية

تختلف منازعات التحصيل الجبائي عن منازعات الوعاء في أنها تقوم على كفيات اقتطاع الضرائب من المكلف بالضريبة، بداية من إدراجها في الجدول التي تكون وثيقة قانونية تمارس من خلالها الإدارة الجبائية سلطتها في التحصيل بقوة القانون، مما ينشأ نزاع بين المكلف والإدارة على كفيات والإجراءات المتبعة من الإدارة في التحصيل وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث المكون من مطلبين : إجراءات التحصيل الجبائي و إجراءات المتابعة أمام الإدارة الجبائية

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبائي

يتخذ المشرع الجبائي من خلال الإدارة الضريبية إتباع الوسائل الجبرية لتحصيل الضرائب من المكلف بداية بالتنبيه، الحجز الإداري الذي يكون منقولاً أو عقاراً، أو الغلق المؤقت للمحلات، وهذا في حالة عدم تسديد المكلف ما عليه من ضرائب بالطريقة الودية والآجال القانونية المنصوص عليها

الفرع الأول: الإنذار

وهو الإجراء الذي يطبقه قابض الضرائب المختص إقليمياً، قبل اللجوء الى المرحلة الثانية من خلال استخدام إجراءات ردعية منها البيع والغلق الإداري وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة المفروضة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر رداً وهي تجميد الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني¹.

¹ - زيوش شهرة، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون أعمال، سنة 2016-2017، ص 17.

الفرع الثاني: الغلق المؤقت

"من ضمن الإجراءات الاستثنائية التي جسدها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة الإجراءات التي وردت في قانون المالية لسنة 1997، والتي تم بموجبها تعديل المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين. كما كرسها في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 146.

وفي حالة تعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق الودية، يصدر المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب التابع للولاية حسب اختصاص كل منهم، تطبيق قرار الغلق للمحل التجاري أو المحل المهني للمدين"¹.

ومن جهة أخرى قد نصت المادة 146 من ق إ ج المذكورة أعلاه على مجموعة من الشروط والإجراءات الواجب توفرها لتحقيق قرار الغلق نذكر منها²:

- يتخذ قرار الغلق في مدة لا تتجاوز (06) أشهر بناء على التقرير الذي يقدم من المحاسب المتابع.

- يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

- في حالة لم يتمكن المكلف من التسديد النهائي للضريبة المفروضة أو لم يتم باكتتاب أجلا للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة، يتم تنفيذ القرار في آجال 10 أيام، ابتداء من يوم التبليغ.

- كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في قرار الغلق "يرفع عريضة يرفعها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي لا يمكنه الفصل في القضية" "إلا بعد سماع الإدارة الضريبية كذلك الحال

¹ - عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، 2005، المرجع السابق، ص 31

² - المادة 146 من ق.إ.ج.

في قضية الاستعجال"¹، ليتم الفصل في القضية بمجرد استكمال الإجراءات التي ذكرتها المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"².

- لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق³.

الفرع الثالث: الحجز

و ستناول في هذا الفرع الحجز و بيان أنواعه

أولاً: تعريف الحجز

يعرف الحجز الإداري بأنه إجراء يلجأ إليه الدائن بقصد استيفاء حقه من أموال المدين أو من ثمنها بعد بيعها ولذلك لا يجوز إجراء هذا الحجز إلا بناء على طلب دائن بيده سند تنفيذي مستوفى جميع الشروط الشكلية والموضوعية بأن يكون محقق الوجود، معين المقدار، وحال الأداء، حيث يرد الحجز الإداري على المنقولات وعلى العقارات وتختلف كل منهما على الآخر ولسلطة الضرائب دور هام في عملية الحجز التي تمر بعدة إجراءات⁴.

* ولا يعتبر الحجز في جميع الأحوال عملاً من أعمال التنفيذ بل يكون طريق من طرق التحفظ وتقصد بذلك أن الحجز على نوعين حجز تحفظي وحجز تنفيذي ويعتبر الحجز المرحلة الأولى من مراحل نزع الملكية فهو بذاته لا يؤدي إلى نزع ملكية المال المحجوز، بل يتحقق ذلك بإجراء لاحق هو البيع الجبري⁵.

1 - أنظر المادة 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 - راجع المادة 930 من نفس القانون.

3 - المادة 3/146 من ق.إ.ج.

4 - بن عائشة إشراق، منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014-2016، ص 15.

5 - جهد كان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، المغرب، الطبعة الأولى، 2006، ص 316.

ثانياً: أنواع الحجز

حيث يأخذ الحجز المطبق من طرف الإدارة الجبائية وفق نقاط هي:

1- الحجز التحفظي: والذي يقصد به وضع أموال المدين المنقولة، المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن¹ حسب نص المادة 646 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أنه تصرفاً أولوياً بالنسبة للإدارة للحفاظ على أموال الخزينة العمومية².

2- الحجز التنفيذي: فقد قضت المادة 687 من القانون المذكور أعلاه على أنه: إذا لم يتم المدين بالوفاء بعد انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تكليفه بالوفاء وفقاً للمادة 612 أعلاه، يجوز للمستفيد من السند التنفيذي الحجز على جميع المنقولات و/أو الأسهم و/أو حصص الأرباح في الشركات و/أو السندات المالية للمدين.

يتم الحجز بأمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة التي توجد في دائرة اختصاصها الأموال المراد حجزها، يمكن الاستعانة بالقوة العمومية لتنفيذ أمر الحجز عند الاقتضاء.

3- الحجز من المنبع: هي طريقة من طرق الحجز ويعتمد عليها في معظم التشريعات الضريبية هدفها تحصيل الضرائب مثلها مثل الطرق الأخرى، إلا أنها تتميز في نقطة وهي أن الضريبة فيها تحصل قبل حصول المكلف على دخله وذلك حماية لحقوق الخزينة العامة وضماناً لعدم تعرضها للضياع، ويعتبر أحسن طريقة كونها تقلل من إمكانية التهرب الضريبي، كما أنها تخفف سياسة المكلفين اتجاه الضرائب لكن ما يلاحظ أنها مطبقة فقط على الضرائب المباشرة³.

1 - المادة 646 من ق.إ.م.إ.

2 - حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل الجبائي، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006، ص 35.

3 - إغيث مسكينة، ثبينة حميدوش، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، سنة 2014-2015، ص 36.

ثالثا: الطبيعة القانونية للحجز

يمكن تعريف الطبيعة القانونية للحجز الإداري إلى مدى تكييفه في الإطار القانوني، ومدى خضوعه إلى الحجوز القضائية الأخرى أم مجرد تصرف إداري، وقد اختلف الفقه في تصنيف الطبيعة القانونية للحجز الإداري.

(1) الطبيعة الإدارية للحجز الإداري

"ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية، مستندا في كلامه على أن سند التحصيل هو أساس الحق في الحجز الإداري بالإضافة إلى قرار المدير الولائي للضرائب، الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي، وبالتالي أي تظلم يقدمه المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه وبالتالي رقابة القاضي لاحقة عليه، وعليه يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية¹.

(2) الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري

ويعتبر هذا النظام أكثر اختصارا وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية من منطلق مصلحة إدارة الضرائب وطبيعة وظيفتها من الناحية الأولى، أن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف مما يؤدي إلى تحصيل حقوق ومستحقات الخزينة العمومية على وجه السرعة، كما يذهب الفقه السائد إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إجرائية شأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يطبق قانون الإجراءات المدنية والإدارية من حيث الصحة والبطلان ومنازعات التنفيذ، في حالة لم يتم تكييف خضوع الحجز إلى القانون الخاص حسب ق إ ج وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ - كوسى فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، 2008، مرجع سابق ص ص 34-35..

فقد نصت المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية "في حالة وجوب التحصيل الفوري ... وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ... بعد يوم من تبليغ التنبيه"¹.

الفرع الرابع: سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري

"بما أن إدارة الضرائب هي الجهة الدائنة في الحجز الإداري ولها مصلحة في تطبيقه، فهي التي تباشر وتشرف على إجراءات حسب المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يباشر الحجز ضد المكلف في الآجال القانونية وفقا لأحكام المادة 156 من القانون السابق الذكر، "وقد ينفذ الحجز الإداري على ورثة المكلف بالضريبة أو من يمثله قانونا أو على من أوصى به، في حالة وفاته"

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/01/22 ضد المكلف (ع.ع) ضمن الأحكام الخاصة بالتحصيل.

ويقوم سند الحجز الإداري لشروط هي التبليغ الذي يقصد به إعلام المكلف بالضريبة بوجوب تسديد دينه اتجاه الإدارة الجبائية، ومحل الحجز الإداري وهو مال المكلف المراد حجزه من منقولات أو عقارات ووضعه تحت تصرف الإدارة الجبائية"².

الفرع الخامس: البيع

يعتبر بين المحجوزات من التصرفات القانونية التي تطبق بعد تنفيذ الحجز على أملاك المكلف بالضريبة في حالة تأخره أو عدم سداده لمستحقات الإدارة الضريبية من ضرائب وفق المادتين 151 - 152 من ق.إ.ج³، ووفقا للمادة 351 من القانون المدني الجزائري على أنه "عقد البيع هو عقد يلتزم

1 - أنظر المادة 147 من ق.إ.ج.

2 - كوسى فضيل، المرجع السابق، ص 36-38-40.

3 - أنظر المادة 151، 152 من ق.إ.ج.

بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية بمقابل ثمن نقدي¹، مع إلزام توافر شروط الرضا والمحل والسبب كشروط عامة لانعقاد العقد بين الطرفين حسب المادة 79 من القانون التجاري².

ويتم بيع المحجوزات وفق إجراءات قانونية منها الترخيص بالبيع وهو إجراء إداري لمراقبة النشاط الإداري وممارسة الحريات العامة الفردية والجماعية لتنظيم استعمال المال العام والخاص، ويقوم الترخيص من طرف قابض الضرائب بعد ترخيص الوالي بذلك، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من الوالي ي 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، يمكن أخذ الترخيص حسب الحالة من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية³.

وبالنسبة لإجراءات الإشهار بالبيع يكون قائما على العناصر المذكورة بالمادة 146 سابقا أن يطلب الدائن في خلال (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز و(15) يوم من التبليغ ذاته، من قابض الضرائب المرخص له أن يجري عملية البيع بالجملة ويتم إلصاق الإعلان مجموعة بيانات تتضمن اسم صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة بالإضافة إلى الرخصة التي يتصرف بموجبها، مع العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة ووضعية المحل التجاري مع تقدير ثمنه طبقا عن قرار إدارة التسجيل ومكان ويوم وساعة فتح المزاد⁴، وبموجب المادة 83 من القانون التجاري فيما يخص الإشهار بالبيع، حيث نصت على "كل تنازل عن المحل التجاري، يجب إعلانه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ بسعي المشتري تحت شكل ملخص أو إعلان في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية بالإضافة إلى إمكانية النشر في جريدة خاصة بالإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي ينتمي إليها المحل التجاري"⁵.

1 - راجع المادة 351 من القانون المدني الجزائري.

2 - أنظر المادة 79 من القانون التجاري الجزائري.

3 - عبد الرحمان عزوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 43.

4 - حسماوي سليمة، يحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، سنة 2016-2017، ص 45.

5 - المادة 83 من القانون التجاري.

- وبالرجوع إلى نص المادة 165 من قانون التسجيل نجد أنها تنص على "أن كل شيء يرسى عليه المزاد يذكر فوراً في المحضر ويكتب الثمن بالحروف كما يكتب بالأرقام خارج السطر، وكل جلسة يقفلها الموظف العمومي ويوقعها.

عندما يتم البيع على إثر جرد، ويذكر ذلك في المحضر مع بيان تاريخ الجرد واسم الموثق الذي قام به ومخالصة التسجيل"¹.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة أمام الإدارة الجبائية

خول المشرع الجزائري سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية لقباض الضرائب المختلفة في اختصاص إقليمه الولائي² وفق أحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³ التي تنص على "يجب أن يسبق التنفيذ الجبري التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء بما ضمنه السند التنفيذي في آجال خمسة عشر (15) يوماً".

ويجب أن يشتمل التكليف على البيانات المعتادة وفقاً لأحكام المادة 613 من نفس القانون، فضمن التحصيل الجبري من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب، فقبل كل إجراء للتحصيل الجبري، يجب أن تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانوناً، وبالتالي متابعة المكلف بكل أنواع المتابعات في حالة عدم سداد دين ضريبته، (التبليغ - سند إجراء المتابعة - الحجز - بيع أملاكه)، وبالمقابل منح المشرع للمكلف حق الاعتراض وذلك بطرح النزاع أمام القاضي الإداري في الأمور المستعجلة كتدبير وقتي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية⁴.

1 - المادة 165 من قانون التسجيل.

2 - فضيل كوسي، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 73.

3 - المادة 612 من ق.إ.م.إ.

4 - فضيل كوسي، نفس المرجع، ص 74.

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

حيث مكن القانون المكلف بالضريبة، أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل الديون الموقوفة عليه، ويكون الاعتراض بثلاثة أنواع وهي الاعتراض على سند المتابعة، والاعتراض على التحصيل الجبري (القسري) بالإضافة إلى إيقاف التسديد.

أولاً: الاعتراض على سند المتابعة

حيث يعترض المكلف على المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية والتي تشوبها عيوب شكلية وإجرائية، وتعد الشرط الأساسي لقبول الاعتراض. فبالنسبة لاعتراض من الجانب الشكلي الذي يمكن أن يكون في الاسم واللقب - عدم الإمضاء - التاريخ.

فقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 91/01/27، في قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية غرداية حيث اعتبرت إجراء التحصيل الذي باشرتة الإدارة الجبائية في محل الإقامة التقديم للمكلف إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير أعلم إدارة الضرائب بتغيير محل الإقامة في الآجال القانونية وبالتالي نشوء عيب في إجراء التحصيل وبالتالي يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة.

وبالنسبة لوجوب احترام الآجال القانونية يتم تقديم الاعتراض أمام الإدارة على سند التحصيل في بادئ الأمر إلى المدير الولائي لضرائب في أجل شهر اعتبار من تاريخ تبليغ هذا السند¹.

- أما تقديم الاعتراض أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي فيمكن الطعن ضد المحاسب القائم بالحجز في خلال شهر بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف.

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، الطبعة الثانية، ص 39.

أو خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة ولا تقبل مباشرة الدعوى إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار الإدارة.

طبقاً لأحكام المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالتالي فإن المشرع وحد الآجال بالنسبة لجميع أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي، ولكن الاختلاف يكمن من حيث بداية سريان هذه الآجال¹

ثانياً: الاعتراض على التحصيل القسري (الجبري)

نصت المادتين 153 مكرر و153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الاعتراض على التحصيل الجبري على "أن تقدم شكاوى الاعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة"².

وعليه فإن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساساً بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به، عكس الاعتراض على السند إجراء المتابعة الذي يمس بشكل الإجراء الذي اتخذته الإدارة لتحصيل الضرائب³.

وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة وليس بشكلها حسب ما جاءت به المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002⁴.

1 - أنظر المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج.

2 - أنظر المادة 153 مكرر والمادة 153 مكرر 1 من نفس القانون.

3 - WALINE MARCEL, traité élémentaire de science et de législation financière, librairie générale de droit et jurés prudence, paris , 1952, p 375

4 - المادة 194 من قانون المالية 2002.

ثالثا: طلب إيقاف التسديد

لقد نص المشرع على إمكانية أخرى لإيقاف التسديد وخصها بإجراءات ورد ذكرها في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية نوجزها فيما يلي:

- أن يقدم الطلب في الآجال والشكل المذكورين في المادتين 72 و73 من ق إ ج ج.

- أن يذكر صراحة في شكواه بأنه يريد الاستفادة من أحكام المادة 74 المذكورة أعلاه.

- أن يقدم ما يثبت بأنه قد قام بتسديد 30% من الضريبة المتنازع عنها، هذه النسبة تم تخفيضها إلى 20% بموجب قانون المالية لسنة 2007.

غير أن إيقاف التسديد هذا يسري إلى غاية تبليغ القرار الصادر من طرف المدير الولائي بخصوص النزاع المطروح ويمكن للمكلف بالضريبة إذا لم يرضيه القرار. أن يطلب من جديدي وبنفس الإجراءات للطعن أمام لجان الطعن¹.

الفرع الثاني: الطعن لالتماس العفو

لقد جاء في نص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية.

* الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا، أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية.

* وذلك في حالة عوز أو ضيق حال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة.

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق ص 47.

* كما أنها تبث طبقاً للقوانين والتنظيمات في طلبات القابضين الملتمس بها جعل الحصص غير قابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية¹.

أولاً: طلبات المكلف بالضريبة

وهي الحالة التي يجوز فيها للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيض منها وهذا لأسباب منها العوز أو ضيق الحال الذي يضعه في حالة العجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة.

كما يمكنه أيضاً بموجب نص المادة القانونية أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية².

(1) تقديم الطلب:

وقد نصت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص تقديم الطلب فيجب على المكلف بالضريبة إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع وإرفاقها بالإندار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى³.

(2) البث في الطلب والفصل فيه:

- أما فيما يخص البث في الطلبات واتخاذ القرار فقد نصت المادة 93 فسها في فقرتها الثالثة على ما يلي: "تخول سلطة البث في شكاوى المكلفين بالضرائب:

1 - المادة 92 من ق.إ.ج.

2 - المادة 92 من نفس القانون.

3 - المادة 93 من نفس القانون.

* المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5000000 دج.

* لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5000000 دج¹.

يتم إحداث اللجان المذكورة أعلاه وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

وتعتبر قرارات المدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين وفق الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: طلبات قابض الضرائب

نصت المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على رخص قانونية التي تسمح لقابض الضرائب بتقديم شكاوى أمام الإدارة الجبائية "يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجداول في التحصيل، إقرار انعدام القيمة لحصص الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير قابلة للتحصيل غير أنه يمكن طلب إقرار عدم القيمة من طرف قابضي الضرائب قبل انقضاء المدة المذكورة للحصص التي يمكن إثبات عدم قابلية تحصيلها"².

1- تقديم الطلب

إن الطلبات التي يقدمها قابض الضرائب المتعلقة بالحصص المراد إقرار عدم قابلية التحصيل فيها، تقدم إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات مرتبة كما يلي:

- حسب السنة التي دخل فيها الجداول حيز التحصيل.

1 - المادة 3/93 من نفس القانون

2 - المادة 94 من نفس القانون.

- بالنظر إلى نوع وطبيعة الضريبة.

- وكذلك حسب قيمة حصصها، التي تفوق 250 ألف دج والتي تقل عن ذلك بحيث يجب رصد كل واحدة منها على حدا.

2- البث في الطلب واتخاذ القرار

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين، حيث توجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية للتحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، فيتأكد على الخصوص من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي الوصول إلى آخر نتيجة وهي استحالة التحصيل.

أما إذا وجد اختلاف في رأي القابض ورأي رئيس المفتشية، يكون الرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب¹.

الفرع الثالث: اللجان المختصة في الطعون الإدارية

لقد منح القانون الجبائي للمكلف بالضريبة التي قمها لشكاية ولم يرضه قرار مدير الضرائب، أن يقوم بإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية دون غيرها.

فالمشرع أحدث لجان إدارية للمحافظة على توازن القوى بين المكلفين بالإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك².

وقد نصت المادة 80 في فقرتها الأولى على إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية: "يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 52.

² - بن قايد حنان، المرجع السابق، ص 24.

أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها¹.

أولاً: اللجنة الولائية

إن لجان الطعن الولائية تجدد أساسها في قانون الضرائب المباشرة وبالأخص المادة 345 منه والمقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين وسير هذه اللجان ، فالمشرع أحدث مثل هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق وقدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته بتسديد ما عليه.

فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً².

1- تشكيلتها:

بموجب المادة 301 الفقرة 01 المعدلة والمتممة بالمادة 18 من القانون رقم 02/97 الصادر في 31-12-1997 المتضمن لقانون المالية لسنة 1998 تنص على ما يلي: "تؤسس لدى كل ولاية لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"³.

وحسب نص المادة 81 من الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، تتأسس لدى كل مجلس شعبي ولائي لجنة الطعن في الضرائب المباشرة⁴.

* قاض معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.

1 - المادة 1/80 من ق.إ.ج.

2 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 65.

3 - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون، الجزائر، مرجع سابق، ص 71.

4 - المادة 81 من ق.إ.ج.

* ممثل عن الوالي.

* ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية.

وفي حالة غيابه (وفاة أو استقالة) يعين ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا لهذه الولاية.

* (05) خمسة أعضاء دائمي العضوية.

* (05) خمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية في حالة غياب هؤلاء

، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف المجلس الشعبي الولائي.

* ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

2- اختصاصها:

تختص لجنة الطعن على مستوى الولاية بالطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات التي تخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أقل أو يساوي عشرين مليون دينار والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

وما يلاحظ هنا أن اختصاص اللجنة الولائية حسب ما جاء به قانون المالية لسنة 2016 لم يحدد الحد الأدنى وذلك بسبب إلغاء المشرع للجنة الدائرة الذي كان مقدار اختصاصها يقل عن مليوني دينار¹.

- تعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، ولا يكون اجتماعها هذا صحيحا إلا إذا حصل النصاب القانوني المحدد بسبعة أعضاء، ويمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة المعينين لسماعهم، غير أنه يجب إشعارهم بذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ الاجتماع، حيث تبدي اللجنة رأيها في الطلبات الرامية إلى استدراك الأخطاء المرتكبة

¹ - زافي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 47.

في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي طبقاً لأحكام المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى المواد "300" - "301" - "302" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها¹.

ثانياً: اللجنة الجهوية

تعتبر من اللجان الحديثة التي أنشأها المشرع الجزائري بعد إلغائه للجنة الدائرة، حيث تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال تشكيلتها هي:

1- تشكيلتها:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثليه، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل واحد عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

¹ - أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 39.

وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقررها إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب¹.

2- اختصاصاتها:

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على الأعمال، تبدي آرائها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي²، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي³.

ثالثا: اللجنة المركزية

والتي اعتبرها المشرع الجبائي أعلى هيئة إدارية مختصة في النظر في الطعون الإدارية التي يرفعها المكلف بالضريبة حيث تنشأ لدى كل وزارة مكلفة بالمالية اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وتشكل اللجنة من⁴:

1- تشكيلتها:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ممثل واحد عن وزارة العدل تكون له رتبة مدير على الأقل
- ممثل واحد عن وزارة التجارة تكون له رتبة مدير على الأقل.

1 - المادة 81 مكرر فقرة 1، ق.إ.ج.

2 - زافي درين، المرجع السابق، ص 47.

3 - المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، المرجع السابق.

4 - قصوري خليل، عزيزي حميد، أساليب فض النزاعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محمد أو لحاج، البويرة، سنة 2017-2018، ص 21.

- ممثل واحد عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له رتبة مدير على الأقل.
 - ممثل واحد عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له رتبة مدير على الأقل.
 - ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
 - ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - مدير كبيرات المؤسسات.
 - نائب مدير المكلف بلجان الطعن الإدارية لدى المديرية العامة للضرائب بصفة مقررا للجنة¹.
- أنشأت هذه اللجنة على مستوى وزارة المالية بموجب الأمر رقم 654/68 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 101/76 الصادر بتاريخ 1976/12/09².

2- اختصاصاتها:

- وتتعقد هذه اللجنة اجتماعاتها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل ويكون ذلك بناء على طلب من رئيسها ويجب أن يضطلع جميع أعضاء هذه اللجنة على جدول الأعمال بعشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ انعقاد الجلسة، ولا يكون اجتماع هذه اللجنة صحيحا إلا إذا حضره (04) أربعة أعضاء³.

وتختص اللجنة المركزية بالنظر في كل الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم التحصيلات التي يقدمها إليها المكلفين، حيث بموجب المادة 81 مكرر فقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج، دار الهومة، الجزائر، 2008، ص 101.

² - بن قايد حنان، المرجع السابق، ص 28.

³ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 40.

حيث تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يلي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يكون مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- يمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي¹.

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق.إ.ج.

خاتمة الفصل الأول

نستنتج من خلال ما سبق بالفصل الأول أن منازعات الوعاء الضريبي هي الخصومة القائمة بين المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي والإدارة الجبائية في عمليات تحديد قيمة الوعاء الضريبي، وما ينتج عنها من منازعات، نتيجة الأخطاء التي تقع فيها الجهات المختصة أو نتيجة عدم رضا المكلف بالضريبة بالأحكام التنظيمية والتشريعية الخاصة بها، والتي تؤدي إلى نزاع جبائي بين المتخاصمين على مستوى الإدارة الجبائية ثم على مستوى القضاء، وفق إجراءات قانونية ملزمة للطرفين قصد الوصول إلى أحكام قضائية وإدارية وترضي الطرفين.

الفصل الثاني :

منازعات الوعاء و التحصيل أمام القضاء

بعد أن يستوفي المكلف بالضريبة كل الإجراءات التي تم ذكرها سابقا دون الوصول إلى نتيجة ترضيه¹ وبما أن المشرع لا يسمح للمتظلم رفع نزاعه الضريبي أمام القضاء إلا بعد استنفاد المرحلة التمهيدية أمام الإدارة الضريبية، وقد أجاز القانون الجبائي متابعة الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري، كما أجاز للإدارة الجبائية مخاصمة المكلف بالضريبة²، ومما لا شك فيه أن الهدف من رفع الدعوى من طرف المكلف أمام المحاكم الإدارية هو العمل على إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد وعاء الضريبة أو عند تسويتها³.

¹ - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية- المنازعات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 102.

² - جبوري أحمد، بن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2005-2008، ص 28.

³ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 63.

المبحث الأول: إجراءات رفع الدعوى

تعتبر الدعوى الضريبية حق من حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية من أجل أخذ حقه حيث ترفع الدعوى في منازعات الوعاء الجبائي بشكل فردي أو جماعي ممن لم يرضى بقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب، بموجب عريضة تستوفي وتشمل الشروط العامة وفقا لنص المادة 13¹ من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما ذكر القانون رقم 09/08 شرطين جوهريين لقبول الشكاية وهما: شرط الصفة كما ذكرته المادة 13 المذكورة قبلا، وشرط المصلحة القائمة أو المحتملة والتي تعتبر من النظام العام.

وبما أن رفع الدعوى الجبائية حق للمكلف في مواجهة الإدارة الجبائية كذلك أعطى القانون الحق للإدارة في متابعة المكلف بالضريبة قضائيا حسب المادة 82 في الفقرة الأولى والثالثة² من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الأول: رفع الشكاية من طرف المكلف بالضريبة

بما أن الصفة شرط عام للتقاضي بالإضافة إلى شرط المصلحة فقد اعتبرها المشرع من الشروط العامة والمشاركة لجميع الدعوى القضائية والإدارية خاصة، بالإضافة إلى الشروط العامة، أقر المشرع شروط خاصة بالدعوى الجبائية لقبولها أمام المحاكم الإدارية وهي التظلم الإداري المسبق والميعاد القانوني بالإضافة شكل وموضوع العريضة.

الفرع الأول : شرط التظلم المسبق

"يعرف التظلم الإداري المسبق على أنه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري يوافق الطلب المرفوع من طرف المتظلم القائم على حث الإدارة الجبائية بمراجعة أخطائها وتصحيح

¹ - أنظر المادة 13 من ق.إ.م.إ رقم 09/08، 2008.

² - أنظر المادة 3/1/82 من ق.إ.م.إ.

وضعيته"¹، "وكما أن التظلم الإداري المسبق يعد شرطا أساسيا في المنازعات الضريبية باعتبارها دعاوى من نوع خاص، إلى جانب أنه يعتبر طريقة ودية لحل النزاع الضريبي ييمن الإدارة والمكلف"².

وقد أشار المشرع الجزائري في المواد 70-71-72-73 من قانون الإجراءات الجبائية بإلزامية التظلم المسبق لقبول الدعوى الجبائية على مستوى المحاكم الإدارية واستنادا إلى ما جاءت به النصوص القانونية يمكن أن تنطوي وفق ما يلي³:

* أنها تحمي الإدارة وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

* أنها تحمي المدعي بمنعه من رفع دعوى قضائية لا فائدة منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلباته.

* كما أنها تسهل من عمل القاضي باعتبار أن المناقشة القضائية سوف تنصب على مضمون القرار المطعون به.

- ومن جهة أخرى فإن مجلس الدولة في اجتهاده في القرار رقم 006326 الصادر ب 2003/02/25⁴ اعتبر أن التظلم الإداري المسبق من النظام العام يتعين على القاضي الإداري إثارته تلقائيا، وفي غيابه تكون النتيجة عدم قبول الدعوى الجبائية المرفوعة أمام القضاء وفق المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، والهدف من التظلم الإداري المسبق يكمن في حل النزاع بين الضريبي وإبقاء الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية والتوصل إلى حل يرضي طرفي النزاع قبل اللجوء إلى القضاء⁵.

1 - خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى، تجاوز السلطة، ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 65.

2 - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 120.

3 - المادة 73 من ق.إ.ج.

4 - قرار مجلس الدولة رقم 006326 المؤرخ في 2003/02/25، مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 104 ، 105.

5 - GROUSCLAD JAQUES, MARCHESSOU PHILIPPE, PROCEDURES, DALLOZ, 04 EME EDITION, PARIS, 2007, P 32.

الفرع الثاني : شرط الميعاد لرفع الدعوى الجبائية

"كأصل عام ترتبط المنازعات الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا"¹.

وجاء نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ألزمت رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في أجل (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يستلمه المكلف بالضريبة كمن طرف مدير الضرائب للولاية، بشأن القرار المتخذ بشأن دعواه سواء تم التبليغ قبل أو بعد انقضاء الآجال المنصوصة قانونا في نص المادة 76 في فقرتها الثانية والثالثة، وكذلك بالنسبة لنص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الذي حدد وجوب تجاوز المبلغ 20 مليون دج لتبث الإدارة المركزية في الشكاوى المرفوعة إليها، ويتم تبليغ المكلف بالقرار بآجال (08) أشهر من طرف المدير الولائي للجبائية حسب نوع الضريبة المتنازع فيها².

مع مراعاة القاعدة العامة في احتساب الآجال المنصوص عليها في المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإضافة مراعاة الحالات التي ينقطع بسببها آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية التي ذكرتها المادة 832 ن.ق.إ.م.وإ. وهي:

* الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، أو طلب المساعدة القضائية أو حدوث قوة القاهرة أو حدوث مفاجئ مع إمكانية وفاة المدعي أو تغيير أهليته³ (الجنون مثلا).

1 - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، سنة 2007/2008، ص 102.

2 - المادة 82 من ق.إ.ج.

3 - المادة 832 من ق.إ.م.وإ.

الفرع الثالث : الشروط المتعلقة بالعريضة الجبائية

لم يشترط المشرع الجزائري شكل خاص بالعريضة وأجمعها على كل الدعاوى التي ترفع على مستوى المحاكم الإدارية.

وقد ألزم المشرع على المدعي إرفاق العريضة المرفوعة بمجموعة من الشروط المتمثلة في عرض الوقائع بصيغة موجزة مع دعمها بالأدلة دون إغفال اسم ولقب وموطن الإقامة وموضوع الطلب واسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته. وكذلك نصت عليه المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً- شكل العريضة الجبائية:

* أن تحرر العريضة على ورق مدموغ: وفقا لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 1990/10/21 أنه يترتب على المكلف تقديم المذكرة على ورق مدموغ. وإلا لا يتم قبول الدعوى شكلا، وورد هذا صراحة في المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة بأنه: "يجب أن يحرر كل ما يستظهر به من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ وذلك لجدية الدفع"، لكن هذا الشرط تم إلغاؤه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.

* أن تكون العريضة موقعة من قبل صاحبها: نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع على العريضة فأوجب أن تتضمن الشكوى المقدمة أمام المحاكم الإدارية أن تكون موقعة من المتظلم نفسه، هذا ما جاءت به المادة 73 من نفس القانون، هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بنفسه، وهنا تطبق أحكام المادة 75 من القانون نفسه¹.

¹ - كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، شعبة الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، سنة 2012-2013، ص 14.

ثانيا- محتوى العريضة (موضوعها):

نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى تحت طائلة البطلان على مجموعة من البيانات هي:

أ- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة:

طبقا لأحكام المواد 13 و15 و816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأحكام المادتين 75 و83 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي صفة ومصالحة، ويجب أن تتضمن عريضة الشكاوى الجبائية البيانات العامة المنصوص عليها قانونا في جميع الدعاوى المرفوعة أمام القضاء¹.

ب- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع:

فقد أزم قانون الإجراءات الجبائية أن تكون العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع وكذا الأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعي و "على المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي يذكرها، بحيث تكون العريضة مسببة تسببا وافيا" بما لا يترك مجالا للمكلف بالضريبة الخروج عن الإطار العام الذي سبق وأن قدمه في دعواه، حيث جاء في هذا الصدد قرار مجلس الدولة رقم 190171، والذي فصل بعدم قبول الدعوى لعدم تطابق فحواها مع فحوى الشكاوى المقدمة².

1 - المواد 13-15-816 تنص "على وجوب توافر في رافع الدعوى الصفة والمصلحة، وكذا التمثيل الوجوبي بمحامي، حيث ترفع الدعوى من صاحب الصفة والمصلحة.....".

2 - قصوري خليل، عزيزي حميد، أساليب فض منازعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون، قسم القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، سنة 2018/2017، ص 35.

ج- يجب أن ترفق العريضة بإشعار التبليغ:

ألزم المشرع تحت طائلة عدم القبول الدعوى وجوب إرفاق العريضة المقدمة أمام المحاكم الإدارية بالقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب وفق المادة 83 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على "....يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترف عليه".

وفي هذا الإطار أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07¹ جاء في مضمونه وجوب إرفاق عريضة التبليغ بالقرار المتنازع فيه وفي هذه القضية نجد أن قضاة المجلس قبلوا بالعريضة الافتتاحية رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير الولائي وبهذا فقد خرقوا القانون.

المطلب الثاني: رفع الدعوى من طرف إدارة الجبائية

أجاز المشرع الجزائري للإدارة الحق في اتخاذ دور المدعي في المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية المختصة مع التزامها بالإجراءات نذكر منها:

الفرع الأول: احترام ميعاد رفع الشكوى

بالرجوع إلى المادة 1/82 الفقرة الأولى منها من قانون الإجراءات الجبائية، فقد نصت على الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للجبائية للرد على دعاوى المكلفين، ويجوز له رفع النزاع أمام الغرفة الإدارية للمحكمة الإدارية التابعة للمجلس القضائي للنظر فيه وفق إجراءات هي²:

* ألا يكون المدير الولائي للضرائب قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل عرض النزاع على القاضي الإداري³.

1 - قصوري سليم، المرجع السابق، ص 102.

2 - المادة 1/82 من ق.إ.ج.

3 - أنظر المادة 2/76 من ق.إ.ج.

* ألا يكون المكلف قد مارس حق اللجوء إلى القاضي الإداري على إثر عدم حصوله على جواب المدير الولائي خلال الآجال الممنوحة للرد حسب الفقرة الثانية من المادة 76 من ق.إ.ج.

* حسب المادة 84 من ق.إ.ج أُلزمت مدير الضرائب أ، يعلم المكلف بالضريبة في غضون أجل (30) يوما¹.

الفرع الثاني : التحقيق في العريضة

أقر المشرع الجزائري في المادة 85 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية باعتباره أن التحقيق الإضافي والخبرة ومراجعة التحقيق إجراءات التحقيق الخاصة، في مادة الضرائب المباشرة².

* بالنسبة للتحقيق الإضافي:

توجد إجراءات تحقيق خاصة إضافية يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ويكون في حالة تقديم المكلف وسائل جديدة قبل النطق بالحكم، أو إذا تذرع مدير الضرائب الولائي بوقائع أو أساليب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها. إن المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على مجموعة من الضوابط تحكم عملية التحقيق الإضافي³ التي سبق ذكرها.

* بالنسبة لمراجعة التحقيق:

إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة لمراجعة التحقيق فإن تأمر به مع حضور المدعي ووكيله، وتتم المراجعة من أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير الذي قام بالمراقبة الأولى، بتعيين من المدير الولائي للضرائب.

1 - راجع المادة 84 من ق.إ.ج.

2 - المادة 1/85 من نفس القانون

3 - الأستاذ. دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، سنة 2016-2017، ص ص 54-55.

يجر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا، ويضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها مع إبداء رأيه ثم يقوم المدير الولائي بإيداع التقرير على مستوى المحكمة الإدارية التي أمرت بالمراجعة.

* بالنسبة للخبرة:

تمثل الخبرة إجراء رئيسي للتحقيق مثلها مثل التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، التي تأمر بها المحكمة الإدارية المتمثلة في الغرفة الإدارية، وتكون إما تلقائيا أو بطلب من أحد أطراف النزاع وتكون بتعيين خبير أو أكثر حسب الحالة مع تكليفهم بمهام للقيام بها مع إلزامهم بتقديم تقاريرهم لدى كتابة الضبط في مدة زمنية محددة¹.

يحدد خبير أو أكثر حسب الحالة عندما يأمر القاضي الإداري بذلك وتسندهم مهام، فقد نصت المادة 86 في الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، "...تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبير، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

كما نصت المادة نفسها في الفقرة الثالثة أشخاص لا يمكن تعيينهم كخبراء وهم "...لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق"².

الفرع الثالث: قرار المحكمة الإدارية

سنتطرق في هذا الفرع إلى قرار المحكمة الإدارية في القضايا الجبائية المتنازع فيها من خلال دراسة كيفية صدور القرار، وشكله ومحتواه.

¹ - زيوش شهرة، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، فرع الحقوق، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016-2017، ص 30.

² المادة 3/86 من ق.إ.ج.

أولاً: صدور القرار القضائي للشكاية الجبائية

يتم إصدار القرار في جلسة علنية إلا إذا رأى المجلس غير ذلك كالمخطر على النظام العام، خلافاً لذلك يتم السماع إلى تقرير المستشار المقرر، وملاحظات الأطراف الشفهية، المقدمة، لمذكراتهم ثم إلى طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى للمداولة والنطق بالحكم وتبليغه لأطراف النزاع¹.

ثانياً: محتوى وشكل القرار

نصت المادة 890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الصيغة التي يجب أن يصدر بها القرار الصادر من القاضي الإداري في القضية المتنازع فيها حيث تبدأ عموماً بـ "بسبق منطوق الحكم بكلمة "يقرر"².

ويجب أن يتضمن القرار الصادر على مجموعة من البيانات حسب نص المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي³:

* الجهة القضائية مصدرة القرار.

* أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا القضية.

* الإشارة إلى تلاوة التقرير.

* تاريخ النطق بالقرار.

* اسم وممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.

* اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.

1 - كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 14.

2 - المادة 890 من ق.إ.م.إ.

3 - المادة 553 من نفس القانون.

* أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وحالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

* أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.

* الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.

مع إلزام إرفاق القرار الصادر من المحكمة بعبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري" حسب ما نصت عليه المادة (275) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وسنراجع في الفرع الرابع من هذا المطلب كيفية تبليغ القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية لأطراف النزاع.

الفرع الرابع: تبليغ القرار وآثاره

تبلغ القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في الدعاوى المعروضة عليها للمكلفين، عن طريق محضر قضائي تابع للمحكمة وينتج عن هذا القرار آثار قانونية مختلفة.

أولاً: تبليغ القرار المحكمة الإدارية

يقوم المحضر القضائي بإبلاغ أطراف الدعوى بالقرار الصادر عن المحكمة الإدارية التي فصلت في القضية الذي يتضمن أحكام وأوامر².

في حين يكون تبليغ في المواد المدنية بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه، وقد أقرت هذا الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في حكمها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين السيد أ.ناصر خليفة وكل من نائب مدير الضرائب والسيد (ب) روبيرت، ، التي كان موضوعها يتعلق بالمطالبة بأشياء

¹ - أنظر المادة 275 ق.إ.م.إ.

² - القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن ق.إ.م.إ.، الجريدة الرسمية، العدد 21، 2008.

محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على أداء الضرائب فوضت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية إذ جاء في حكمها على الخصوص ما يلي:

"أن القرارات الصادرة في القضايا الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة أطراف الخصومة"¹.

وقد تحدث المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على كفاءات تبليغ القرارات التي تصدر عن الإدارية بالمحكمة الإدارية إلى المتخصصين، وذلك في نص المادة 99 في فقرتها الأولى في قول المشرع "...توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة ضمن لشروط المحددة في المادة (292) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"².

وبخصوص تواجد المتظلم خارج تراب الجزائر يتم تبليغه بالقرار الصادر وفق الإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية كما نصت (414) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

واستثناء يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية في حالة انعدام اتفاقية قضائية حسب فحوى المادة (415) من نفس القانون السابق الذكر⁴.

ثانيا: آثار القرار الصادر عن المحكمة الإدارية

إن أي قرار يصدر عن المحكمة الإدارية في المجال الضريبي يكون موجه للتنفيذ على الواقع، فهو ملزم للإدارة الضريبية عندما يكون قد عدل ما اتخذته في قرارها المرفوع أمام المحكمة الإدارية ولا يمكنها أن تتصل من نتائجه، أما إذا أكد هذا القرار أن الإدارة لم ترتكب أي خطأ وأن الإجراءات التي اتخذتها

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 86.

2 - أنظر المادة 1/99 من ق.إ.ج.

3 - المادة 414 من ق.إ.م.إ.

4 - أنظر المادة 415 من نفس القانون.

قانونية فإن التحصيلات التي قامت بها في مواجهة المكلف بالضريبة تعد صحيحة ولها أن تستمر فيها إلا في حالة الطعن في القرار بالطرق القانونية من طرف المكلف بالضريبة مع طلب وقف تنفيذ القرار¹.

وتنحصر آثار قرار الحكم الذي يصدر عن المحكمة الإدارية في ما يلي:

* **خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية:** والقصد هنا أن يتخلى القاضي عن النزاع الذي فصل فيه بمجرد النطق بالحكم. دون إمكانية الرجوع فيه إلا في حالة الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر. كما يمكنه التراجع عن حكمه في حالة تفسير الحكم حسب نص المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

* **حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه:** ويكون في حالة عدم رفع طعن الاستئناف في الموعد المحدد قانونا حسب أحجام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

* **أثر القرار على أطراف الدعوى:** ويختص الأمر هنا بتنفيذ قرار المحكمة الإدارية ليكون قابلا للتنفيذ بمجرد تبليغه⁴، وفي حالة كان القرار الذي صدر عن المحكمة صحح أخطاء الإدارة الجبائية، فعلى المدير الولائي للضرائب إبلاغ المكلف بالتخفيضات المعلن عنها⁵ وليس من حق الإدارة التنصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة وتستمر في مباشرتها⁶، وقد صدر في قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18 إذا كان القرار الصادر من المحكمة الإدارية لصالح المكلف فله الحق أن يطلب

1 - كويسي لحسن، المرجع السابق، ص 14.

2 - المادة 297 من ق.إ.م.إ.

3 - المادة 296 من نفس القانون.

4 - بدائية يحيي، المرجع السابق، ص 184.

5 - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 136.

6 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 87.

من الإدارة الجبائية الأموال المحصلة منه بلا حق، ويمكنه في حالة تعند الإدارة، رفع دعوى استرجاع المبالغ التي دفعها قبل صدور القرار، مع طلب تعويض له¹.

¹ - قرار مجلس الدولة، رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18، الغرفة الثانية، صالح حمليل، ص 237.

المبحث الثاني: فض منازعات الوعاء و منازعات التحصيل أمام مجلس الدولة

إذا استنفذ المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا الطرق القضائية على مستوى المحاكم الإدارية ولم ينصفه القرار الصادر في حقه، يمكنه اللجوء إلى الدرجة الثانية من النزاع، الجبائي والمتمثلة في مجلس الدولة الذي يختص في الفصل في نزاعات الاستئناف التي يرفعها المكلف بالضريبة في مواجهة القرارات الصادرة عن الأحكام الإدارية كدرجة أولى.

المطلب الأول : الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يمكن للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وذلك أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري، فالاستئناف هو طعن عادي تصحيحي يهدف إلى مراقبة الحكم، إذا يسمح بالنظر في الخصومة للمرة الثانية لتصحيح الأخطاء التي يقع فيها القاضي الابتدائي، وليقبل الطعن بالاستئناف وجب توفر مجموعة من الشروط.

الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف

أجاز المشرع الجزائري لطرفي النزاع الجبائي باللجوء إلى الطعن بالاستئناف في قرارات وأحكام المحاكم الإدارية من خلال أحكام المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت المادة (90) على أنه "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن شروط تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية"¹.

وبالنسبة لنص المادة (91) من نفس القانون أقرت على "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي الاستئناف ضمن القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية...."².

¹ - راجع المادة 90 من ق.إ.ج ، المرجع السابق.

² - أنظر المادة 91 من نفس القانون، مرجع سابق.

- تناول قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراءات وشروط وآجال رفع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وجب أن يتوفر على بعض الشروط تكون متعلقة بأشخاص الخصومة المدعي والمدعى عليه وشروط أخرى متعلقة بمحل الاستئناف بالإضافة إلى بعض الشروط الخاصة بالشكل وآثار الاستئناف.

1- شرط الصفة لرفع دعوى الاستئناف:

التي يعتبرها المشرع من النظام العام فعلى المتظلم رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بصفته الشخصية ، غير ذلك يرفض طلبه ونصت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية رفع الاستئناف من طرف المدير الولائي للضرائب، والمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه ضد أحكام المحكمة الإدارية كما سبق ذكره.

2- شرط المصلحة لرفع دعوى الاستئناف:

"لا يكفي لقبول الاستئناف أن يكون من قام به له صفة الطعن، كن يجب أن تكون له مصلحة في الطعن، وإن لم تتوفر المصلحة الشخصية للمستأنف حكم مجلس الدولة بعدم قبول الاستئناف"¹.

والملاحظ هنا أن المشرع الجبائي قد نص عن عدم توفر شرط الأهلية في رفع دعوى الاستئناف في قوله في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "حالات بطلان العقود غير القضائية والإجراءات من حيث موضوعها محددة على سبيل الحصر فيما يلي:

1- انعدام الأهلية للخصوم.

2- انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي"².

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص 130.

² - راجع المادة 64 من ق.إ.م.إ.، مرجع سابق.

وباعتبار أن شرط الأهلية من النظام العام كما وصفها المشرع، فعليه فإن القاضي يثيرها من تلقاء نفسه، لأن الشخص الطبيعي يتمتع بالأهلية وفق المادة (40) من القانون المدني¹، وأهلية الشخص المعنوي ذكرها المشرع في المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر.

الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف (حكم الاستئناف)

أقر المشرع الجبائي في الأحكام القابلة للاستئناف فمن خلال نص المادتين (949) و (951) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث نصت على أن تكون الأحكام المستأنف فيها قضائية فقد أقرت المادة (949) "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية....."²، وبالمقابل نصت المادة (951) بأنه "يجوز للمستأنف عليه استئناف الحكم فرعيا....."³ والقصد هنا أن يكون الحكم المستأنف صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية، بالإضافة إلى وجوب أن يتوفر في الحكم المستأنف صفة الحكم الابتدائي وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ا عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية بصفتها كسلطة بل تتصرف كأفراد وأن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا⁴.

الفرع الثالث: إجراءات آثار الاستئناف

يرفع الطعن بالاستئناف بواسطة عريضة سجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتنفيذ القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص ويقدم للمستأنف وصلا

1 - قصوري خليل، عزيزي حميد، المرجع السابق، ص 48.

2 - المادة 949 من ق إ م إ "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

3 - المادة 951 من نفس القانون "يجوز للمستأنف عليه استئناف الحكم فرعيا حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي".

4 - العمري زينب، المرجع السابق، ص 68.

باستلام العريضة¹، وقد نصت المادة "540" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على مجموعة من البيانات الشكلية في عريضة الاستئناف وهي:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف ؛

- اسم ولقب وموطن المستأنف ؛

- اسم ولقب المستأنف عليه وإن لم يكن موطن معروف فآخر موطن له ؛

- عرض موجز عن الوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف ؛

- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانون أو الاتفاقي ؛

- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك² ؛

أما بالنسبة لآجال رفع دعوى الاستعجال وشكل عريضة الاستعجال، فالمشرع كما سبق القول لم يحدد الشروط الشكلية الواجب توافرها في عريضة استئناف الأمر الاستعجالي لذلك يجب الرجوع إلى القواعد العامة للإجراءات والتي تتطلب أن يتم الطعن بعريضة مكتوبة تودع لدى قلم كتاب مجلس الدولة طبقا للمواد 281-240-241-242 من ق.م.ع. أن تشمل هذه العريضة على اسم ولقب ومهنة وموطن الخصم من المستأنفين ومستأنف عليهم، وأن تكون مرفقة بعدد من النسخ اللازمة نسخة من الأمر الاستعجالي المستأنف، ووصل إيداع مصاريف العريضة وأن يكون موقع عليها من طرف محامي مقبول لدى المحكمة العليا ويجب كذلك أن تحتوي هذه العريضة على موجز وقائع الاقضية والأسباب التي تبنى عليها الطعن بالاستئناف.

¹ - لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2014-2015، ص 88.

² - المادة 540 من ق.م.ع.إ.

وأن ترفع في مهلة خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الأمر المستأنف، أما المشرع الفرنسي فإنه يحدد أجل الاستئناف بثمانية أيام ابتداء من تاريخ تبليغ الأمر الاستعجالي وقاضي الاستئناف له مهلة شهر لاستصدار أمره، وفي حالة فوات هذا الأجل فإن قاضي الاستئناف يعد قد أكد الأمر المستأنف¹.

- وفيما يخص آثار الاستئناف فتترتب عليه أثرين أساسيين هما:

* الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف للتنفيذ:

ينتج عن الاستئناف أمام مجلس الدولة بأحكام المحكمة الإدارية عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، والحكم يبقى قابلا للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من طرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكن مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يسبب للمستأنف خسارة مالية لا يمكن تداركها².

وكذلك نصت المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية³.

وبالحديث عن صدور قرار مجلس الدولة بمجرد أن يصبح القضية جاهزة للفصل فيها، يودع المستشار المقرر تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة حيث يقدم هذا الأخير تقريره مع ملف الدعوى في خلال شهر واحد ثم يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن بشرط إخطار الخصومة أو محاميهم ومحافظ

1 - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية مزينة ومنقحة، 2008، ص 130 ، 131

2 - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 95.

3 - المادة 908 من ق.إ.م.إ.

الدولة بتاريخ الجلسة وذلك قبل (10) أيام من تاريخ انعقادها على الأول برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام¹.

ليتم تبليغ القرار الصادر عن مجلس الدولة عن طريق محضر قضائي أساسا، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام كاستثناء، ويضمن محتوى القرار كما نصت المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على:

- الجهة القضائية التي أصدرته.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

- تاريخ النطق به.

- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

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

- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية².

وقد اجتهد المشرع الجزائري في تنويع طرق الطعن أمام الهيئات القضائية وتصنيفها بين طرق طعن عادية وأخرى غير عادية، وكما سبق وذكرنا في فحوى هذا الفصل الأول طرق الطعن العادية المتمثلة في الطعن بالاستئناف.

¹ - قصوري خليل، عزيزي حميد، مرجع سابق، ص 52.

² - المادة 276 من ق.إ.م.إ.

وفيما يلي سنذكر طرق الطعن الغير العادية وهي الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، وقد شرط المشرع الجبائي شرط لقبول الطعن أمام مجلس الدولة وهي:

- أن يكون القرار صادر عن هيئة قضائية حسب نص المادة 11 من قانون 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه.

- أن يكون القرار القضائي النهائي أي أن الطعن بالنقض لا ينصب إلا على قرار نهائي، مما يقتضي استفادة جميع طرق الطعن الأخرى بالإضافة إلى اعتباره قد بلغ صيغة القرار النهائي¹.

ومن آثار الطعن بالنقض أنه لا يوقف التنفيذ فقد نصت المادة 909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"².

المطلب الثاني: الطرق الأخرى للطعن في قرارات مجلس الدولة والمحكمة الإدارية

ومما سبق ذكره من طرق للطعن فقد نظم المشرع الجبائي طرق أخرى للطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة التي تعتبر كضمانة أساسية للتنظيم من أمر أو قرار أو حكم صادر للمطالبة بمراجعتها وتعديلها أو إلغائها.

وعليه سنذكر في الفرع الثالث هذا الطرق الأخرى للطعن التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لضمان حقه في منازعات الوعاء والتحصيل.

وبما أن القرارات التي يصدرها مجلس الدولة في منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل قرارات نهائية حائزة لقوة الشيء المقضي فيه فهي قابلة للطعن بالطرق الأخرى المتمثلة في التماس إعادة النظر، والمعارضة واعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

¹ - زاقي درين، المرجع السابق، ص 125.

² - المادة 909 من ق.إ.م.إ.

وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

الفرع الأول: الطعن بالمعارضة:

اعتبرها المشرع الجبائي من الطرق العادية المتعلقة بالنظام العام، تسمح للمكلف الذي صدر في حقه حكماً غيابياً.

هذا الإجراء يسمح للمكلف المعني بالطعن (غير المبلغ) بأن يلجأ إلى نفس الجهة القضائية الفاصلة في الدعوى بطلب الحكم فيها من جديد¹.

وقد نصت المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة². وقد حدد المشرع الجبائي رفع الطعن بالمعارضة في آجال شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي طبقاً لأحكام المادة 954 من نفس القانون المذكور أعلاه³.

واشترط قبول دعوى المعارضة على مستوى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم وهذه الشروط هي:

1- شروط قبول الطعن بالمعارضة:

لقبول الطعن بالمعارضة وجب توفر شروط وهي:

1 - بن فايد حنان، المرجع السابق، ص 76.

2 - المادة 953 من ق.إ.م.إ.

3 - المادة 954 "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (1) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي".

1) وجوب توفر حكم أو قرار غيابي:

يفصل القاضي الإداري غيايبا وفقا لأحكام المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص: "إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور، يفصل القاضي غيايبا"¹.

وهي الطريقة التي يستطيع المعني بالحكم الغيابي الطعن بالمعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية المصدرة له لممارسة حق الدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة أو حماية أموال الخزينة العامة إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنة بالمعارضة ضد هذا الحكم أو القرار الغيابي.

وبالتالي فإن توفر الحكم أو القرار الغيابي يعد شرطا من الشروط التي ينبغي توفرها، لإعادة النظر في الوقائع وطلبات الخصوم من جديد للفصل في منازعة التحصيل الضريبي².

2) وجوب احترام الأجل القانوني:

إضافة إلى شرط وجود حكم أو قرار غيابي يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد طبقا لنص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي، إذا فوت الطاعن هذا الأجل حكم بعد قبول الدعوى شكلا.

كما ترفع المعارضة حسب الأشكال المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، ويجب أن تكون العريضة المقدمة أمام الجهة القضائية، تحت طائلة عدم القبول شكلا، مرفقة بنسخة من الحكم أو القرار المطعون فيه.

1 - المادة 292 من ق.إ.م.إ.

2 - بن ذهبية رباب ريمة، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2015-2016، ص 98.

وبالتالي وتوفر الشروط السابقة مجتمعة في الطعن بالمعارضة سيكون هذا الأخير مقبولاً شكلاً، مما يتيح للقاضي مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد¹.

وتقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص، يسمى سجل رفع الدعاوى ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فيكون التبليغ عن طريق ممثلها القانوني كالمدبر الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بالإضافة إلى بعض المفوضين قانوناً².

ويحتوي محضر الجلسة المقررة على مجموعة من البيانات هي:

- اسم ولقب العارض ومهنته وموطنه ؛
- تاريخ تسليم التكاليف بالحضور ورقم الموظف القائم بالتبليغ وتوقيعه ؛
- اسم المرسل إليه ومحل إقامته وذكر الشخص الذي تركت له نسخة منه ؛
- ذكر المحكمة المختصة بالطلب واليوم والساعة المحددين المثول أمامهما ؛
- ملخص الموضوع ومستندات الطلب³ ؛

وفي حالة ما إذا كانت الإدارة الضرائب هي رافعة طعن المعارضة في الحكم الغيابي يتم ذكر عنوان الشركة التجارية ونوعها ومركزها الرئيسي ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة أو محل إقامته وإن تعذر معرفة مكان الإقامة يعلق على لوحة إعلانات الخاصة بالمحكمة الإدارية المرفوع أمامها المعارضة.

¹ - زاقي درين، المرجع السابق، ص 108.

² - تنص المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية على "يمكن للمدبر الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب. يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما تحت شروط منح تفويضهما، على التوالي بموجب مقرر من المدير العام للضرائب".

³ - فضيل العيش، شرح ق.إ.م.إ. الجديد (09/08)، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 231.

فإذا توفرت الشروط السابقة مجتمعة فإن الطعن بالمعارضة سيكون مقبولاً شكلاً، وسيفتح المجال للقاضي الإداري مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد¹.

وقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/11/22: "تتلخص وقائع القضية المرفوعة أمام مجلس الدولة بين المؤسسة الولائية لتوزيع التجهيزات المنزلية بتلمسان ضد وزير الاقتصاد حول الطعن بالمعارضة ضمن القرار الصادر غيايباً في حق المؤسسة الولائية لتوزيع التجهيزات المنزلية بتاريخ 1996/10/06 والذي قضى بإلغاء القرار المستأنف فيه المؤرخ في 1992/10/25 الصادر عن مجلس قضاء تلمسان وتصديا القضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.

حيث أن المؤسسة المعارضة كانت محل تقويم من طرف إدارة الضرائب لولاية تلمسان لمبلغ يمثل تحويلاً لمبالغ التي دفعها بالنسبة لسنوات 1984 إلى غاية 1988 خلافاً لما وقع بين الطرفين حول أساس الضريبة هذه إذ أن إدارة الضرائب أخذت بعين الاعتبار في تقويمها للضريبة النتائج المالية المؤقتة عوض النتائج النهائية.

في الشكل: المعارضة تمت في الأجل المحدد قانوناً واستوفت الأوضاع القانونية فهي مقبولة شكلاً.

في الموضوع: رفض المعارضة لعدم التأسيس تحميل المعارض المصاريف القضائية².

2- آثار الطعن بالمعارضة:

إن إيقاف الأحكام والقرارات عن التنفيذ بنتيجة الطعن بالمعارضة من طرف الخصم في الأجل القانوني، كما لا يمكن تطبيق الطعن بالمعارضة إذا تضمن الحكم أو القرار صراحة الأمر لنفاذ المعجل طبقاً للمادة 323 من قانون الإجراءات المدنية، في نصها حيث أقرت "يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته، باستثناء الأحكام الواجبة التنفيذ بقوة القانون يؤمر بالنفاذ المعجل، رغم المعارضة، أو الاستئناف، عند طلبه في جميع الحالات التي يحكم فيها بناء على عقد رسمي

¹ - بن ذهبية رباب ريمة، المرجع السابق، ص 100.

² - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 165.

أو وعد معترف به حكم سابق حاز قوة الشيء المقضي فيه، أو في مادة النفقة أو منح مسكن الزوجية لمن استندت له الحضانة.

يجوز للقاضي في جميع الأحوال الأخرى، أن يأمر في حالة الاستعجال بالنفاذ المعجل بكفالة أو بدون كفالة¹.

الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

اعتبره الجبائي من طرق الطعن الغير العادية حيث نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المواد 380 و966.

وهو طعن يلجأ إليه كل شخص لم يدع أو يمثل في الدعوى، وذلك بهدف مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع الجبائي، ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون².

يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للأوضاع المقررة وفقا للإجراءات التحقيق المنصوص عليها في أحكام المادة 962 من قانون الإجراءات المدنية، أمام الجهة التي أصدرت القرار أو الحكم المطعون فيه³.

ولقبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة أوجب القانون الجبائي وطبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية على مجموعة من الشروط هي:

1- ألا يكون المكلف أو الإدارة الجبائية طرفا في الحكم

فبالاستناد على أحكام المادة 381 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه لا يمكن لأطراف الخصومة سواء كان المكلف أو المدير الولائي للضرائب إذا كان أحدهما طرفا في الحكم لا يجوز لهم الاستفادة من حق الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

¹ المادة 323 من ق.إ.م.إ.

² - زاقي درين، مرجع سابق، ص 110.

³ - بوحميده عطاء الله، الوجيز في القضاء الإداري، تنظيم عمل واختصاص، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 175.

وبالتالي أن يصون حق رفع الطعن عائد إلى الطاعن متمثل في المكلف أو الإدارة الضريبية الذي لم يكن لا طرفاً ولا ممثلاً. في الخصومة¹.

2- أن يقدم الطعن أمام الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار

وحسب المادة 385 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى، ويقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة².

وبالنسبة لآجال تقديم وسريان اعتراض الغير الخارج عن الخصومة فقد حددت المادة 384 من القانون المذكور أعلاه على بقاء أجل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر قائمة لمدة (15) خمسة عشر سنة، سارية من تاريخ صدوره ما لم ينص القانون على خلاف ذلك³.

3- شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة:

وبالرجوع إلى نص المادة 385 من القانون السالف الذكر فقد نصت في فقرتها الثانية على شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة لدى أمانة الضبط الذي يساوي الحد الأقصى من الغرامة⁴.

كما نصت المادة 388 من القانون نفسه حيث جاء في نصها: "إذا قضي برفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، جاز للقاضي الحكم على المعارض بغرامة مالية مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000) دج إلى (20.000) دج عشرين ألف دينار، دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم، وفي هذه الحالة يقضي بعدم استرداد مبلغ الكفالة⁵.

1 - المادة 381 من ق.إ.م.إ.

2 - المادة 385 من نفس القانون.

3 - المادة 384 من نفس القانون.

4 - المادة 2/388 من نفس القانون.

5 - المادة 388 من نفس القانون.

الفرع الثالث: التماس إعادة النظر

وهو الإجراء بمنح الأطراف الخصومة ليس بإمكانهم الطعن سواء عن طريق المعارضة أو عن طريق الاستئناف حتى طلب إعادة النظر مرة أخرى¹.

ووفقاً لأحكام المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن القاعدة العامة تقر على أنه "لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة"².

وبالاستناد إلى المادة 967 من نفس القانون التي تمكن من تقديم التماس إعادة النظر في حالتين هما:

* إذا اكتشف أن القرار صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

* إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم³.

والملاحظ أنه لا المشرع في القانون المدني ولا في القوانين الجبائية حدد المدة التي يجب أ، تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وكذلك يلاحظ أن حكم مجلس الدولة نهائي، ومع ذلك يجوز أن يكون موضوعاً لالتماس إعادة النظر بالإضافة إلى الدعاوى الأخرى، وكل هذه الطعون نخضع للقواعد العامة الموجودة في قانون الإجراءات المدنية.

حيث يوجد قرار خاص بالتماس إعادة النظر صادر عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة تحت رقم 011067 والصادر بتاريخ 2002/11/05، حيث أن المدعي في الالتماس أسس دعواه على المادة 194 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية غير أن هذه المادة تتعلق بالتماس إعادة النظر ضد الأحكام الصادرة من المحاكم أو قرارات المجالس⁴.

1 - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 144.

2 - المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية

3 - المادة 967 من نفس القانون.

4 - المادة 295 من نفس القانون.

"وباستقراء المادة 295 ومن قانون الإجراءات المدنية فقد حددت أن رفع الطلب فيما يخص التماس إعادة النظر ضد القرارات الصادرة عن المحكمة العليا ومجلس الدولة ذكره على سبيل الحصر" وبالتالي تم رفض طلب المدعي موضوعا باعتباره غير مؤسس حسب القانون.

1- آثار الطعن بالتماس إعادة النظر

نصت المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية صراحة على عدم وقف التنفيذ في حالة الطعن بالتماس إعادة النظر.

حيث تضمن نصها: "ليس لطرق الطعن الغير العادية ولا لآجال ممارسته أثر موقوف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".¹

بالإضافة إلى ذلك فلا يمكن للطاعن إعادة تقديم طلب الالتماس إعادة النظر مرة أخرى، إذا تم الفصل فيه، طبقا للمادة 969 من القانون السالف الذكر.²

وقد فصل بهذا الصدد مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/01/11 في طلب المدعو (ك) الذي رفعه لطلب الالتماس مرة أخرى.³

1 - راجع المادة 348 من ق.إ.م.إ.

2 - تنص المادة 969 "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس".

3 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 209.

خاتمة الفصل الثاني

تعتبر التسوية القضائية لمنازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الجبائي على حد سواء من الحقوق التي وضعها المشرع الجزائري في مختلف قوانينه الجبائية التي تمكن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا باللجوء إليها.

ومما سبق في محتوى الفصل الثاني وهي تنوع طرق فك النزاعات الجبائية على المستوى القضائي، في المحكمة العليا ومجلس الدولة، يعد اللجوء إلى المرحلة الإدارية في النزاع كدرجة أولى، وإمكانات الاعتراض على القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة بالاعتراض بالطرق العادية والغير العادية لضمان حقوق المكلفين أمام القضاء، والوصول إلى أحكام وقرارات ترضي أطراف الخصومة.

خاتمة

بعد دراستنا لموضوع المنازعات الوعاء ومنازعات التحصيل الضريبي على مستو الإدارة، وعلى المستوى القضائي، خاصة بما تعلق بالإجراءات المتبعة.

فقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة عدة طرق ليعتمد عليها في مواجهة الإدارة الجبائية لاسترجاع حقوقه في حالة الأخطاء التي تقع فيها الإدارة الجبائية أثناء حساب الوعاء الجبائي أو طرق تحصيل الضرائب من المكلف، في حالة تأكد تعسف إدارة الضرائب، يتجه المكلف إلى متابعة الإدارة الجبائية بتقديم شكوى على مستوى إدارة الضرائب حسب ما تنص عليه القوانين الجبائية.

وفي حالة عدم رضاه بما جاء في رد الإدارة في قراراتها يحق للمكلف الاعتماد أو اللجوء إلى الجهات القضائية، لاسترجاع حقوقه من تعسف الإدارة باعتباره هيئة قضائية مستقلة.

كما أن لجان الطعن الإدارية لم يولي لها المشرع الجبائي أهمية كافية، خاصة فيما يخص اختصاصاتها و سير اعمالها مما جعلها غير معروفة عند المكلف بصفة واضحة، إضافة إلى غموض بعض النصوص القانونية المنظمة لها .

ومن جهة أخرى نرى أن تحبط المشرع الجبائي في وصفه للجان الطعن الولائية و الجهوية وكذا المركزية، حيث أنه غير ثابت في إطلاق اسم واضح لاختصاصاتها، فأحيانا يصفها أنها تصدر قرارات و مرات يطلق عليها أنها تبدي رأيها ، بينما في الأصل هي تصدر آراء في القضايا المعروضة عليها .

و بالرغم من أن اجتهاد المشرع الجزائري بصفة عامة والجبائي بصفة خاصة أعطى للمكلف بالضريبة حق التقاضي على درجتين أمام الإدارة الجبائية و أمام القضاء، إلا أنه دائما يبقى مقصرا في حق المكلف (أو المتظلم) خاصة إذا كان شخص طبيعي ، بحكم أن الإدارة الجبائية دائما ما تدخل النزاع من جانب قوي بصفتها القانونية ، وبالتالي يصبح قوة لها .

_ كما يتعين على المشرع الجزائري عامة والجبائي خاصة ، جمع القوانين الجبائية الخاصة بالمنازعات الضريبية فيما يخص الفصل في منازعات الوعاء و التحصيل ، لتفادي الاعتماد والرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية باستمرار.

_ الاعتماد على خبراء ذو كفاءات عالية في المجال الضريبي لوضع وتحرير قرارات الخبرة الضريبية أثناء إجراءات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية أثناء سير قضايا المنازعات تحقيقا لمبدأ حسن تطبيق القانون و حفظا على مصالح المكلف بالضريبة من جهة، ومصالح الخزينة العامة من جهة اخرى.

_ تكوين قضاة مختصين في المنازعات الضريبية و إجراءاتها، لتمكينهم من دراسة القضايا المعروضة عليهم والفصل فيها دون أخطاء واضحة و تفاديا لعامل عدم الاختصاص النوعي، بالإضافة الفصل في القضايا في وقت وجيز.

_ إعلام المكلفين بالضريبة دوريا بالمستجدات والتعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية لضمان حمايتهم، و معرفتها من جهة؟، وتسهيل تحصيل الضرائب منهم بالطرق الودية

_ كما يستلزم على المشرع الجزائري بصفة عامة أن يطور سير الإدارات العمومية عامة و الجبائية خاصة باعتبارها عنصر مهم جدا في مدى تطبيق القوانين في الميدان ويتم ذلك من خلال إدراج الإدارة الإلكترونية في مجال المنازعات خاصة في كيفية رفع الدعاوى الجبائية (كما أقرها المشرع مؤخرا في الجانب الجزائري) ،

حيث تمكن الإدارة الجبائية الإلكترونية المكلف بالضريبة بالوصول اليها بسهولة دون عناء أو بيروقراطية.

ومن الملاحظ من جراء دراستنا أن المشرع الجبائي ورغم اجتهاده في تحسين القوانين الجبائية وإنشاء أخرى جديدة لضمان حقوق المكلفين من جهة وضمان دخول الأموال للخزينة العمومية لم يوفق بنسبة كبيرة بسبب النصوص القانونية المعقدة التي تطيل إجراءات النزاع بين أطراف النزاع.

لذلك وجب تعديل إجراءات الخصومة لتكون صريحة وواضحة للفصل فيها في أقل مدة زمنية.
كما ينبغي للمشرع الجبائي الاجتهاد في تجسيد ضمانات قانونية أكبر للمكلف بالضريبة من خلال تسهيل وصوله إلى القضاء الإداري والقضاء على مستوى الهيئات القضائية دون تعقيد مع إمكانية إنشاء نظام قانوني مستقل يختص بمنازعات الجبائية بصفة عامة، وخاص به

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا : النصوص التشريعية

الدستور

1. دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437-الموافق لـ 06 مارس 2016.

ثانيا : القوانين

1. قانون رقم 07-12 يتضمن قانون المالية 2008.
2. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002،
3. القانون المدني الجزائري
4. القانون التجاري
5. قانون رقم 11-16 قانون الإجراءات الجبائية ، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.
6. قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية
7. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
8. القانون التجاري
9. قانون التسجيل
10. قرار مجلس الدولة رقم 006326 الصادر في 25/02/2003 مجلس الدولة ، 2003
11. قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 18/03/2003 الغرفة الثانية .

ثالثا : الكتب

1/ المؤلفات العامة

1. جهد كان حجيبة، تحصيل الديون الضريبية المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، المغرب، الطبعة الأولى، 2006

2. حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007
3. خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى، تجاوز السلطة، ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001
4. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012
5. عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013
6. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية

2/ المؤلفات المتخصصة

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005
2. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية مزينة ومنقحة، 2008
3. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008
4. حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994
5. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية-المنازعات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006
6. طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005
7. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الهومة، الجزائر، 2008

الرسائل و المذكرات

1/ رسائل الدكتوراه

1. عبد الرحمان عزاوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2007
2. فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، 2009-2010

2/ رسائل الماجستير

1. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة الموسم الجامعي 2011 - 2012
2. حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل الجبائي، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006
3. زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، سنة 2016-2017
4. شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة شهادة ماجستير في الحقوق، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009

5. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010

6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، سنة 2008/2007

7. لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2014-2015

3/ مذكرات ماستر

1. إغيث مسيكة، ثنية حميدوش، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، سنة 2014-2015

2. بن عائشة إشراق، منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014-2016

3. بن قايد حنان، منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة غرداية، سنة 2016-2017

4. حسماوي سليمة، يحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، سنة 2016-2017

5. زيوش شهرة، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016-2017،

6. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014

7. عويصات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر حقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2012-2013،

8. قصوري خلود، عزيزي حميد، أساليب فض النزاعات الوعاء الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، تخصص إدارة ومالية، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، سنة 2017-2018

9. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شعبة الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2012-2013

4/ رسائل القضاء

1. جبوري أحمد، بن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2005-2008

2. حركات بوبكر عبد الغني، قروش أناس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007

3. فيلالتي مراد، لوني يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضاء الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر، 2007

سادسا : المحاضرات

1. دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، سنة 2016-2017
2. هدى السبيسي، المنازعات القضائية في مجال الوعاء الضريبي، قاضية بالمحكمة الإدارية بالرباط، المغرب

سابعا: المراجع الأجنبية

1. GILLE NOEL, LA RECLAMATION. PREALABLE. DEVANT. LE SERVICE DES IMPOTS, 1985
2. GROUSCLAD JAQUES, MARCHESSOU PHILIPPE, PROCEDURES, DALLOZ, 04 EME EDITION, PARIS, 2007
3. JEAN MOULINIER, FINANCES PUBLIQUE, FISCALITE / TOM 2.5 EME, SANS EDITION, PARIS, 1997
4. LA MARQUE GEAN, CONTENTIEUX FISCAL, REPERTOIRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF, ENCYCLOPEDIE, DALLOZ, PARIS, 1999
5. WALINE MARCEL, traité élémentaire de science et de législation financière, librairie générale de droit et jurés prudence, paris , 1952

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
الفصل الأول : منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل أمام الهيئات الإدارية	
6	المبحث الأول: الإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب
6	المطلب الأول: إجراءات التظلم المسبق
6	الفرع الأول: تعريف الشكاية
9	الفرع الثاني: شروط تقديم الشكوى
11	الفرع الثالث: آجال تقديم الشكوى الضريبية
15	الفرع الرابع: مضمون الشكوى
16	المطلب الثاني: الفصل في الشكوى على مستوى إدارة الضرائب
16	الفرع الأول: التحقيق في موضوع الشكاية
18	الفرع الثاني: قرار المدير الولائي للضرائب
19	الفرع الثالث: تبليغ القرار
21	المبحث الثاني: منازعات التحصيل أمام الهيئات الإدارية
21	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبري
21	الفرع الأول: الإنذار
22	الفرع الثاني: الغلق المؤقت
23	الفرع الثالث: الحجز
26	الفرع الرابع: سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري
26	الفرع الخامس: البيع

28	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة أمام الإدارة الجبائية
29	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة
31	الفرع الثاني: الطعن لالتماس العفو
34	الفرع الثالث: اللجان المختصة في الطعون الإدارية
41	خاتمة الفصل الأول
الفصل الثاني : منازعات الوعاء و التحصيل أمام القضاء	
44	المبحث الأول: إجراءات رفع الدعوى
44	المطلب الأول: رفع الشكاية من طرف المكلف بالضريبة
44	الفرع الأول : شرط التظلم المسبق
46	الفرع الثاني : شرط الميعاد لرفع الدعوى الجبائية
47	الفرع الثالث : الشروط المتعلقة بالعريضة الجبائية
49	المطلب الثاني: رفع الدعوى من طرف إدارة الجبائية
49	الفرع الأول: احترام ميعاد رفع الشكوى
50	الفرع الثاني : التحقيق في العريضة
51	الفرع الثالث: قرار المحكمة الإدارية
53	الفرع الرابع: تبليغ القرار وآثاره
57	المبحث الثاني: فض منازعات الوعاء و منازعات التحصيل أمام مجلس الدولة
57	المطلب الأول : الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
57	الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف
59	الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف (حكم الاستئناف)
59	الفرع الثالث: إجراءات آثار الاستئناف
63	المطلب الثاني: الطرق الأخرى للطعن في قرارات مجلس الدولة والمحكمة الإدارية
64	الفرع الأول: الطعن بالمعارضة:
68	الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة
70	الفرع الثالث: التماس إعادة النظر
72	خاتمة الفصل الثاني

74	خاتمة
78	قائمة المراجع
84	الفهرس

الملخص :

تعتبر الضريبة من الموارد التي تعتمد عليها الدولة في زيادة موارد ومداخيل الخزينة العمومية، حيث تفرضها على المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي لعدة نشاطات مختلفة التي يقوم بها.

وتعتمد الدولة في جمع الضرائب على مجموعة من القوانين نذكر منها: قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مما تترتب عليه غالبا بعض المنازعات بين المكلف والإدارة الجبائية القائم على الاعتراض على قيمة الضريبة (الوعاء الضريبي) بالإضافة لطرق وكيفيات التحصيل التي تعتمد عليها الدولة في تحصيل الضرائب.

ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ إجراءات التحصيل المنصوص عليها قانونا.

وتلعب الرقابة القضائية دورا هاما في الفصل في النزاعات القائمة بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال الاختصاص الممنوح لها قانونا وتنقسم المنازعات إلى منازعات على مستوى الإدارة الجبائية، وأخرى على مستوى القضاء الكامل، مجسدة في المحكمة الإدارية ومجلس الدولة لضمان حقوق المكلف بالضريبة من جهة واستيفاء ديون الخزينة العمومية من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية : ضمانات المكلف بالضريبة- الشكاية- الوعاء الضريبي- التحصيل الضريبي- المشرع الجزائري- الإدارة الجبائية- مجلس الدولة- المحكمة الإدارية.

Abstract :

The tax is one of the most important resources that the state depends on, to increase the resources and income of the public treasury, where imposed on taxpayers, whether it is a natural or legal person for the various activities that he does.

The state relies on collecting taxes on a set of laws we mention, including the compulsory procedures law, and the law of direct taxes and similar fees, which often results in some disputes between taxpayers and the tax administration based on objection to the value of the tax imposed (the tax base), in addition to the methods and methods of collection that the state relies on to collect taxes.

The follow-up agents implement the collection process according to the procedures stipulated in the law, and judicial control plays an important role in settling disputes between taxpayers and the tax administration through the jurisdiction granted to it by law, and disputes are divided into two types, disputes at the level of the full judiciary, embodied in the administration court and the state council to guarantee the rights of the taxpayer on the one hand and to meet the debts of the public treasury on the.

Key words : The taxpayer's guarantees - the complaint - the tax bas - the tax collection - the Algerian legislator - tax administration - state council - administration court.