

المنازعة الضريبية في القانون الجزائري

خطة المذكرة

المقدمة

الفصل التمهيدي: مدخل للمنازعات الضريبية

المبحث الأول: مفاهيم حول المنازعة الضريبية

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية

المطلب الثاني: خصائص المنازعة الضريبية

المبحث الثاني: أسباب و أهداف المنازعة الضريبية

المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية

المطلب الثاني: أهداف المنازعة الضريبية

الفصل الأول: الاجراءات الادارية للمنازعة الضريبية

المبحث الأول: المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية

المطلب الأول: القواعد العامة للشكوى الضريبية

المطلب الثاني: الصلاحيات الإدارية في دراسة الشكاوي

المبحث الثاني: اجراءات الطعن أمام اللجنة الادارية المختصة

المطلب الأول: أمام لجان الطعن المحلية

المطلب الثاني: أمام لجنة الطعن المركزية

الفصل الثاني: الاجراءات القضائية للفصل في المنازعة الضريبية

المبحث الأول: اجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية

المطلب الأول: رفع الدعوى من الادارة الضريبية و شروط قبولها

المطلب الثاني: اجراءات السير و الفصل في الدعوى الضريبية

المبحث الثاني: اجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

المطلب الأول: اجراءات الطعن بالاستئناف

المطلب الثاني: اجراءات الطعن بالنقض و قرار مجلس الدولة

الخاتمة.

تعتبر الضريبة من أهم وأقدم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها , وفي إشباع حاجات أفراد مجتمعها , و تحقيق الرخاء و الرفاهية لهم , فمن أجل ذلك اهتمت الدول المعاصرة بالضريبة كمورد للميزانية العامة.

فالضريبة" فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى خزينة الدولة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف و الاعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة ."
و يعرفها (delamatiniere) (1)

" الضريبة هي اقتطاع مالي – محصلة من طرف الاشخاص الطبيعيين والمعنويين – من الحقوق العامة حسب كفاءتهم الضريبية عن طريق التأثير بصفة نهائية و بلا مقابل محدد بقصد تغطية الاعباء العامة للدولة و الجماعات الاقليمية أو بتدخل القوى العامة ."

كما تعرف " بأنها اقتطاع اجباري نقدي و نهائي بدون مقابل , تمارسه السلطة العامة يهدف إلى تغطية الاعباء العامة بعد اقرار من طرف الشعب عن طريق ممثليه".

من هذا التعريف ندرك أن للضريبة مجموعة خصوصيات تميزها وتنفرد بها هي:

-أنها تمارس من طرف السلطة العمومية أي بمعنى تعبير عن سيادة الدولة .
-أنها اقتطاع نقدي من ذمة و مداخيل الافراد أي هو عملية نقل ملكية مال من الفرد إلى ذمة المجموعة المستفيدة من الضريبة .

-انتفاء عنصر مقابل الخدمة , فالضريبة تقتطع بدون مقابل , فهي نهائية لا تستند إلى خدمة فردية محددة .

-أنها تحصل للمصالح العام فهي موجهة لتغطية النفقة العامة .

-وجوب وجود الرخصة التشريعية فالضريبة لا تصدر إلا في اطار قانون المالية .
فضلا عن الخصائص التي تتميز بها الضريبة نجد لها كذلك دور تؤديه يتمثل في الجانب المالي و الاقتصادي و الاجتماعي .

أ- الدور المالي :إن الدولة في نشاطها تحتاج إلى مصادر التمويل لتغطية أعبائها و الضريبة باختلاف النظم الاقتصادية و المفاهيم المحيطة بها تبقى المصدر الوحيد و الدائم لخزينة الدولة , لكن تمويل هذه الخزينة ليس الوظيفة الوحيدة للضريبة فالواقع يعترف لها بوظائف أخرى .

ب- الدور الاقتصادي : إن الآلة الضريبية عنصر أساسي في أي تحرك اقتصادي شاملا كان أو جزئيا , فقد وقع جدل كبير حول الدور الاقتصادي للضريبة فالبييرالين

يروون أنه لا يجوز أن يكون للضريبة دورا آخر غير دورها المالي , فالدولة لا تحتاج إلى مصادر تمويل كبيرة لأنها لا تهتم إلا بالدفاع و الأمن و العدالة أي أن الضريبة تمول النشاطات المرتبطة بسيادة الدولة ولا دخل لها بالسوق لكن أزمة 1929 وظهور التضخم كنتيجة ارتفاع العرض عن الطلب زاد من ارتفاع أصوات المناديين بضرورة وجود اليد الظاهرة للدولة

(1) شغل منصب مدير عام للضرائب بفرنسا .

ج- الدور الاجتماعي : إن الضريبة هي عملية نقل ملكية المال من الفرد إلى المجتمع , فالوظيفة الاجتماعية للضريبة تظهر في عملية إعادة توزيع الدخل , في حين أن فرض الضريبة بشكل تصاعدي على المداخيل تجعل الأغنياء يدفعون أكثر

و إعادة توزيع الضريبة على الشرائح الأكثر فقرا في المجتمع تكون مباشرة و غير مباشرة .
مباشرة عن طريق تقديم الإعانات و المساعدات الاجتماعية من خزينة الدولة , غير مباشرة باتباع سياسات جبائية تهدف إلى إعفاء المواد الأكثر استهلاكاً من الضرائب و الرسوم , أو إعطاء امتيازات جبائية لمناطق دون أخرى لتحفيز التنمية فيها و تحسين الأحوال الاجتماعية .

كما للضريبة تصنيفات هامة تتمثل في :

أ- التصنيف القانوني : وهو بمثابة تصنيف تقني يعتمد على أسلوب استثناء الضريبة حيث تصنف إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة و قد اعتمد في هذا التقسيم على ثلاث عناصر هي :

-التأثير : حيث تؤثر الضرائب المباشرة على الدخل و الأملاك بينما الضرائب

الغير المباشرة تمس النشاط الاستهلاكي

-الفعل المنشئ للضريبة : حيث نجده في الضرائب المباشرة يعتمد على تحقيق

العمل التجاري بينما في الضرائب الغير مباشرة حسب قيمة التحصيلات النقدية

-اداريا : تحصل الضرائب المباشرة عن طريق الورد بينما الضرائب الغير المباشرة تدفع تلقائيا من طرف المكلف بالضريبة بمجرد تحصيله لمستحقته من طرف الزبائن .

ب – التصنيف الاجتماعي : فينحصر في الضريبة الفعلية والشخصية , فالضريبة الفعلية : تنضم إلى المادة الضريبية دون الاعتداد بالخاضع للضريبة حيث تجعل شخصيين يملكان نفس المادة الضريبية يدفعان نفس الضريبة مثالها الرسم على القيمة المضافة و الرسم العقاري . أما الضريبة الشخصية ما هي إلا عكس الضريبة

الفعلية حيث تهتم بالمساهم دون المادة الضريبية فهي تأخذ بعين الاعتبار وضعه الاجتماعي و تكيف العبء الضريبي حسب هذا الوضع (متزوج , عدد الأطفال....)
ومثالها الضريبة على الدخل الاجمالي .

ج – التصنيف الاقتصادي : الضرائب على الدخل : يعرف الدخل بأنه "مبلغ من المال أت من مصدر دائم و بصفة منتظمة " غير أن التشريع الجبائي وسع من مفهوم الدخل فالدخل عنصرين : الأول أضاف للمال –الطابع النقدي- القيم المنقولة و الثاني ادخال الطابع العرضي إلى جانب مجموعة من الدخل . فالدخل هو المقياس الأكثر وضوحاً للقدرة التكليفية للفرد ذلك بأنه يؤدي إلى زيادة في القيمة الايجابية لذمة الممول , و توسيع مفهومه جبائيا بهدف اخضاع جميع أصناف الدخل للضريبة سواء كانت دائمة كالأجور و الارباح التجارية و غير التجارية أو فضلية كالمداخيل المرتبطة بالمحاصيل الزراعية , نقدية كانتقال الاموال أو عينية كانتقال الأملاك و الشركات .

-الضرائب على الأملاك : ويقصد بالأملاك رأس المال بمفهومه الاقتصادي و الذي يعرف بأنه "مجموع الأموال المادية و المعنوية القابلة للتقدير النقدي و التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة و الضريبة على رأس المال تمس الأملاك في جانبيين فهناك ضريبة على الرأسمال المنتج المستخدمة في العملية التجارية و الضريبة على الثروة تخص كل ما يقع في ذمة الفرد من أموال عقارية و منقولات و تفرض الضريبة على الأملاك عموماً بمناسبة , تملكه أو الزيادة في قيمته أو انتقاله بمقابل – بيع – أو بدونه – الشركات و الهبات .

-الضرائب على الإنفاق : تمس هذه الضريبة الفرد بمناسبة انفاقه للثروة للحصول على مواد أو خدمات و هي لا تشمل الدخل و لكنها تمس قيمة العمليات المرتبطة بالاستهلاك . و تفرض عن طريق ما اصطلح على تسميته بالتخدير الجبائي حيث لا

يُحسب بها الفرد كونها تدفع مدمجة في السعر كما يكون الفرد الخاضع للضريبة إما مساهم حقيقي أو قانوني حيث أن المساهم القانوني هو المسؤول أمام إدارة الضرائب فهو المكلف بجمع الضريبة و المساهم الحقيقي هو الخاضع للتخدير الجبائي أي دافع الضريبة (1) . وما دامت الضريبة تمثل الجوانب المالية للأفراد فقد تبنى المؤسس الدستوري الجزائري مبدأ العدالة و المساواة تجاه الضريبة في أغلب الدساتير المتعاقبة من خلال نصه على أن (2) "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة , ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب مقدراته التكاليفية وعلى أنه لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان " .

فانطلاقاً مما سبق فإن إشكالية هذه الدراسة تتمثل في ماهية المنازعة الضريبية وما الإجراءات المتخذة للفصل فيها أمام الإدارة الجبائية ثم الإجراءات المطلوبة لرفع الدعوى أمام القضاء ؟ إن هذه الدراسة تسعى للإجابة على الإشكالية أعلاه من خلال الخطة التالية حيث بدأنا بفصل تمهيدي تطرقنا فيه إلى المدخل للمنازعات الضريبية , قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين : المبحث الأول مفاهيم حول المنازعة الضريبية أما الفصل الأول فتطرقنا فيه إلى الإجراءات الإدارية للمنازعة الضريبية من خلال المبحثين التاليين الأول المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية , و الثاني لإجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة .

أما بخصوص الفصل الثاني عالجتنا فيه الإجراءات القضائية للفصل في المنازعة الضريبية من خلال مبحثين , المبحث الأول إجراءات رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية و المبحث الثاني إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة .

(1) محاضرات في الجباية : أستاذ . عوالي الشيخ علوم تجارية سنة ثالثة , كلية العلوم التجارية و الاقتصادية جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة.
(2) انظر المادة 64 من دستور 1996 . للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

الفصل التمهيدي: مدخل للمنازعات الضريبية

شكلت المنازعات الضريبية موضوع اهتمام الباحثين نظر لخصوصيتها التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات الأخرى , كما أن المشرع الجزائري قام بحصر الإجراءات المنازعات الضريبية في قانون خاص صدر عام 2002 هو قانون الإجراءات الجنائية بعد أن كانت تنظمه قوانين الضريبة المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال (1) وهو ما يتدرج ضمن خطة عامة في اصلاح منظومة الضريبة ككل , لذا فانه من الأهمية تحديد مفهوم المنازعة الضريبية من خلال الاشارة إلى تعريفها و خصائصها , و كذا تحديد الاسباب التي تؤدي إلى قيامها والأهداف التي تقوم عليها ثم تحديد نوعها وهو ما سيكون محل دراستنا في هذا المبحث .

المبحث الاول: مفاهيم حول المنازعة الضريبية

تعددت تعاريف الفقهاء للمنازعة الضريبية كل بحسب الزاوية التي نظر منها الى هذا النوع من المنازعات الادارية , لذا من الاهمية ضبط تعريف موحد للمنازعة الضريبية و تحديد خصائصها لتمييزها عن غيرها من المنازعات الادارية الأخرى .

المطلب الاول: تعريف المنازعة الضريبية

ان كلمة " منازعة " لغة : تعني دعوى أو خصومة تحدث أو تنشأ بسبب شيء متنازع فيه(2) . اصطلاحا : تعني كلمة منازعة الى وجود خلاف بين شخصيين يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف , فاذا كان موضوع الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية .(3)

(1) انظر القانون رقم 01-21 "المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمن قانون الإجراءات الجنائية
(2) المنجد في اللغة و الاعلام , دار المشرق , بيروت طبعة رقم 27 سنة 1984 . ص 801
(3) رمضان صديق , انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية .
"دراسة مقارنة " , دار النهضة العربية . القاهرة . مصر . بدون رقم طبعة , سنة 2006 ص08

و يعرف " باكر عمر " المنازعة بصفة عامة بقوله " يكمن تحديد المنازعة الضريبية بأنها مجموع القواعد و الوسائل التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الادارة و الغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي ". (1)

ان لكلمة منازعة في الحقل الضريبي مفهوما محددًا و شاملاً , فهو يتضمن كل الاعمال و الاجراءات التي تهدف الى الغاء أو التخفيض الكلي او الجزئي للضرائب التي تم اقرارها من طرف الادارة الجبائية ضد المكلفين بالضريبة. (2) كما تحوي كلمة منازعة في المادة الضريبية على معنيين في نفس الوقت احدهما مستعمل في المشاكل التي تثار بين المكلف و الادارة الضريبية بخصوص فرض الضرائب أو تحصيلها , أما المعنى الثاني , فانه يظهر حين استعمال لفظ منازعة وان لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الادارة الضريبية كما تعني المنازعة الضريبية بصفة عامة كل دعوى تهدف الى الغاء كلي أو جزئي للضريبة , أي أنها تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق تشريع الضريبي , وبالتالي فهي مرتبطة بعمل ادارة الضرائب .

كما يعرفها " بن سحلي سعد " بأنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق لتحديد و تغطية الضريبة من جهة , و بالبحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى . فمن خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص الشروط اللازمة لاعتبار المنازعة ضريبية و تخضع لاختصاص القاضي الاداري .

أولاً: أن يكون أحد أطرافها ادارة الضرائب

ان المنازعة الضريبية التي تقوم بين طرفين ليس أحدهما ادارة الضرائب لا تعتبر منازعة ضريبية حتى ولو تعلقت بضريبة من الضرائب , كالنزاع الذي يثور بين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما .

ثانياً: ان تتعلق المنازعة بعمل من أعمال الضريبة

أي يجب أن تكون المنازعة متعلقة بعمليات تجديد وعاء الضريبة و تحصيلها و رقابتها وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية .

ثالثاً: أن يكون المرجع فيها التشريع الضريبي

أي أن يكون الخلاف دائراً حول تفسير القانون الضريبي أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح , ومن ثم لا تعتبر منازعة ضريبية تلك التي تتعلق بتفسير القوانين الأخرى حتى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختص بها الادارة الضريبية , كالمنازعة بين الادارة و المكلف بخصوص اصدار شيك لصالحها بدون رصيد. (3)

(1) حسين فريجة "منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " رسالة ماجستير, معهد الحقوق و العلوم القانونية . الجزائر سنة 1985 ص 16

(2) حسين فريجة , "الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " منشورات دحلبي , الجزائر , دون رقم طبعة . سنة 1994 ص 25.

(3) رمضان صديق "انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقات الدولية " دراسة مقارنة . دار النهضة العربية القاهرة , مصر بدون رقم طبعة سنة 2006. ص

المطلب الثاني : خصائص المنازعة الضريبية .

تتسم المنازعة الضريبية بعدد من الخصائص التي تميزها عن باقي المنازعات الأخرى أهمها .

أولاً:

أن أحد أطرافها الدولة ممثلة في ادارة الضرائب , فلما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بقرار تصدره الادارة الضريبية فهو كغيره من القرارات الادارية يتمتع بقرينة الصحة و يقع على من يدعي خلاف ذلك أن يقيم الدليل على صحة ادعائه.

ثانياً:

أن المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف أو عمل يؤديه , وبالتالي فان استمرار نظرها بالطريقة التي تنظر بها الدعاوى الأخرى التي تستغرق وقتاً طويلاً للفصل فيها يمكن أن يضر بمصلحة الدولة و المكلف , الأمر الذي اقتضى أن تنظر المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير.

ثالثاً:

أن اثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج الى وسائل الاثبات العادية التي يقرها القانون المدني , حيث لا يتصور أن يعلق حق الدولة يمين يؤديها المكلف أو شهادة الشهود , فلا يقبل في المنازعة الضريبية الا وسائل الاثبات الكتابية .
ومن ثمة فان الحق الضريبي يثبت بالأدلة , و المستندات , و القرائن و الخبرة التي يقبلها القضاء . والتي تكون بحق دالة على حق يدعيه الخصوم .

أن تسوية المنازعة الضريبية تتم على مرحلتين , مرحلة ادارية و أخرى قضائية , حيث جعلت معظم التشريعات الضريبية ومنها التشريع الجزائري التظلم أمام الادارة الجبائية وجوبا قبل رفع الدعوى الضريبية الى القضاء , فضلا عن وجود لجان ادارية خاصة بالفصل في الطعن ضد قرار الادارة الجبائية قبل اللجوء الى القضاء , وهو ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الادارية الأخرى (1) .
وتعرف لدى ادارة المصالح الضرائب بأنها " الطلبات الخاصة بتصحيح خطأ ناتج عن تأسيس الضريبة (حساب قاعدتها أو إجراء تحصيلها) أو الاستفادة من امتياز ضريبي قانوني لم يستفيد منه ومن هذا التعريف يمكننا تحديد مسببات النزاع الضريبي و الأهداف المرجو تحقيقها من هذا النزاع.

المبحث الثاني: أسباب وأهداف المنازعة الضريبية

ان لكل منازعة أسبابا و أهدافا لقيامها تختلف باختلاف نوع المنازعة لذا فانه لا بد من تحديد الأسباب التي تؤدي الى نشوء المنازعة الضريبية والأهداف التي تقوم عليها نظرا للأهمية التي أصبحت تكتسيها في الوقت الحالي .

المطلب الأول: أسباب المنازعة الضريبية

بالرجوع إلى مختلف القوانين الضريبية نلاحظ أن أسباب قيام المنازعة الضريبية هو الخلاف بين المكلف أو المدين و الإدارة الجبائية و الذي قد يتخذ احدى الصور التالية :

أولاً: امتناع المكلف أو المدين * عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الجبائية من ضرائب .

ثانياً: عدم الاستفادة من امتياز ضريبي قانوني لم يستفد منه المكلف أو لم يطبق عليه .

ثالثاً: الخلاف الناتج عن خطأ مادي وقع خلال عمليتي تقدير و عاء الضريبة أو حسابها .(1)

رابعاً: الخلاف الناتج عن دفع مبالغ مالية دون وجه حق نتيجة خطأ من المكلف استرجاع المبالغ دون وجه حق أو بصفة غير قانونية .

غير أنه تتقدم دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق بمرور ثلاث سنوات تبدأ من يوم الدفع طبقاً لنص المادة 109 من قانون الإجراءات الجنائية .(2)

* إذا كان في إطار الضرائب المباشرة يسمى الشخص مكلف , أما إذا كان في إطار الضرائب غير المباشرة يسمى الشخص مديناً . راجع رابح قنطار "النزاع الجبائي بنشرة القضاء " وزارة العدل . الديوان الوطني للأشغال التربوية . الجزائر العدد 53 . سنة 1998 . ص 21 .

(1) انظر المادة 70 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الإجراءات الجنائية " السلف الذكر .

(2) انظر المادة 109 من نفس القانون . السلف الذكر

المطلب الثاني : أهداف المنازعة الضريبية

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في مقابل الإجراءات التنفيذية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية الحق في تقديم طلب ارجاء .(1) أو إلغاء دفع الضريبة أو تعديلها (مراجعة الضريبة).

وفقا للشروط التالية : (2)

- أن تكون الشكوى الضريبية قد قدمت إلى المديرية الولائية للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المواد 72 و73 من قانون الاجراءات الجبائية .
- المطالبة صراحة من الاستفادة من إجراء ارجاء أو إلغاء دفع الضريبة .
- تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به .
- وفي حالة رفض الطلب من المكلف فإنه يمكنه رفع دعوى استعجالية إلى المحكمة الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية .(3)

(1) انظر المادة 74 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الإجراءات الجبائية " السالف الذكر .
(2) محمد لحبيب مرحوم " ارجاء دفع الضريبة " مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) . منشورات الساحل . الجزائر بدون رقم طبعة سنة 2003 . ص 50 و مايليها .
(3) حسين فريجة " الاستعجال الاداري في أحكام القضاء الجزائري " مجلة المدرسة الوطنية لادارة . العدد 26 المجلد رقم 13 . العدد 02 سنة 2002 ص 36 و 37 وأيضا عزيز أمزيان , مرجع سابق ص34 و 35.

الفصل الأول : الإجراءات الإدارية للمنازعة الضريبية

بالرجوع إلى مختلف التشريعات الضريبية , خاصة منها قانون الإجراءات الجنائية الذي تضمن الإجراءات المتبعة في المنازعة الضريبية العائدة لاختصاص القضاء الإداري نلاحظ أن المشرع الجزائري على غرار المشرع المصري و الفرنسي , قد أقر إجراءات للفصل في المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء . وتتمثل هذه الإجراءات – في إجراءات إدارية حيث يقوم المكلف بتقديم شكوى إلى الإدارة الجبائية , و تقديم طعن إلى اللجان الإدارية إن أراد المكلف ذلك قبل عرضه النزاع على المحكمة الإدارية وهو ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات القضاء الكامل في القانون العام . وعلى ضوء ماسبق يمكن التمييز بين نوعين من الإجراءات المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية , إجراءات إدارية و إجراءات قضائية , كما يمكننا التمييز أيضا بين نوعين من الإجراءات الإدارية . إجراءات إدارية إجبارية و أخرى اختيارية تتمثل الإجراءات الإدارية الإجبارية في تقديم شكوى (تظلم) ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء و إلا كانت دعواه مرفوضة شكلا أما الإجراءات الإدارية الاختيارية فتتمثل في تقديم طعن للجان الإدارية المحدثه خصيصا لذلك إذا أراد ذلك المكلف المشتكي (1).

وهدف المشرع من الزام المكلف بالضريبة باتباع هذه الإجراءات الإدارية قبل اللجوء للاجراءات القضائية هو :

- 1- تجنب اغراق المحاكم الإدارية بكمية كبيرة من المنازعات التي تجد لها حلا لها على المستوى ادارة الضرائب .
 - 2- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والادارة على مستوى الولاية بعدما نفذ في مرحلة أولى بين المكلف بالضريبة و المفتشية بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء و ضمان حسن سيرها لاحقا .
 - 3- اعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها غير المشروعة لتجنب فضيحة الوقوف أمام القضاء كمدعى عليها , من أجل المحافظة على هيبتها و سمعتها أمام الراي العام .
- و بالتالي فان المنازعات الضريبية تبدأ من توجيهه أولا شكاية إلى ادارة الضرائب من طرف المكلف بالضريبة وهذا التظلم المسبق اجباري أمام ادارة قبل اللجوء إلى القضاء نظرا لخصوصية هذا النوع من النزاع

(1) عمار معاشو و عزاوي عبد الرحمان " تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري , دار الأمل تيزي وزو , الجزائر . الطبعة الثانية سنة 1999 .ص

المبحث الأول: المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية

تعني المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية الشكوى (الظلم الإداري المسبق) وهي عبارة عن " مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية " و تستهدف هذه الشكاية الضريبية حسب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 110 من قانون المالية 2002).

- إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها .
- إما الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي .
- إما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق .
- إما التماس التخفيض أو العفو في حالة الضيق أو العوز.

فالمشرع الجزائري أوجب بالنسبة للمنازعة الضريبية التظلم الإداري أو كما سماه في القوانين الضريبية بالشكوى , يقدمه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية مصدرة القرار الضريبي محل النزاع قبل لجوئه إلى المحكمة الإدارية طبقا لما نصت عليه المادتان 71 و 172 من قانون الإجراءات الجنائية⁽¹⁾ حيث يعتبر تقديم الشكوى شرطا ضروريا و اجباريا يقوم بت المكلف قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية والا كانت دعواه مرفوضة شكلا , وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها رقم 14969 الصادر بتاريخ 03-03-1979 حيث جاء في منطوقه :

" كل طعن في مجال المنازعات الضريبية يجب أن يسبق بشكاية مسبقة أمام مدير الضرائب للولاية " (2) وأكده أيضا مجلس الدولة في قراره الصادر في

25-02-2003 في الملف رقم 6509 الذي جاء في منطوقه : " حيث أن التظلم في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية و هو من النظام العام طبقا لنص المادتان 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة , حيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الاجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون...." (3) و ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذا الاجراء الاجباري ليس شرطا مطلقا في منازعات الضرائب فهناك بعض منازعات أنواع الضرائب التي استثنائها المشرع من هذا الاجراء , وهي منازعات المتعلقة بحقوق التسجيل و الضرائب غير المباشرة ماعدا الرسم على القيمة المضافة , اذ تنص المادة 355 من قانون التسجيل على مايلي : " النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل ادارة الضرائب عندما ما لا يكون موضوع طعن قضائي . " (4)

(1) انظر المادة 71 و 172 من قانون رقم 21-01 "المتضمن قانون الإجراءات الجنائي"

(2) A. BOUDERBAL , LA FISCALITE A LA PORTEE DE TOUS , ETUDES HISTORIQUE , FORMULAIRE CONTENTIEUX , 2EME EDITION , LA MAISON DE LIVRE , ALGER , P, 125.

(3) قرار منشور في مجلة مجلس الدولة , (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) منشورات الساحل , الجزائر . بدون رقم طبعة , سنة 2003 ص 75 و 76.

(4) انظر المادة 355 من الأمر 105-76 الصادر بتاريخ 09-12-1976 " المتضمن قانون التسجيل " المعدل و المتمم

و تنص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة على مايلي "الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الادارية بالمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية و الادارية " (1).

المطلب الأول : القواعد العامة للشكوى الضريبية

نظم المشرع الجزائري قواعد الشكوى الضريبية المعروفة بالتنظيم الاداري المسبق في النصوص الخاصة بالمنازعات الضريبية و هي القوانين الضريبية , غير قانون الاجراءات المدنية و بالتالي فان على المدعي أو المشتكي أن يلتزم بتلك القواعد المنصوص عليها في القوانين الضريبية أن يطبق المواد الخاصة بالمنازعة الضريبية طبقا للقاعدة القانونية التي تقول " إن القانون الخاص يقيد القانون العام " (2) . ولكي تكون الشكوى مقبولة أمام الإدارة الضريبية ألزم المشرع الجزائري المشتكي بضرورة تضمين شكواه مجموعة من البيانات الشكلية و أن تحتوي على بعض المعلومات الأساسية . و أن تقدم في المواعيد المحددة لها . من أجل التحقيق و البت فيها في الأجل المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية .

أولا : الشروط الشكلية :

بوجه عام لم يشترط المشرع الجزائري شكلا معينيا يجب أن تقدم فيه الشكوى الضريبية غير أنه بالرجوع إلى المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية , نلاحظ أنها تضمنت مجموعة من القواعد الشكلية التي يجب مراعاتها عند تحرير الشكوى في ميدان المنازعة الضريبية , وهي حسب المادة 73 تتمثل فيما يلي :

أ- البيانات العامة :

- أن تكون الشكوى مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ .
- أن تكون الشكوى فردية الا في حالات الغرض الجماعي للضريبة .
- عرض موجز لأوجه و طلبات المكلف بالضريبة .
- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع من المصدر في حالة ما اذا دفعت الضريبة بدون جدول .
- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع .
- بيان رقم الجبائية أو الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الانذارات .
- توقيع الشكاية بخط محررها .
- توجيه الشكاية الى المدير الضرائب للولاية .

ب- البيانات الخاصة :

- تقديم الشكاية في آجالها .
- وجوب اختيار المكلف بالضريبة المقيم في الخارج موطن له في الجزائر .
- طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع .

فهذه هي أهم القواعد الشكلية ببياناتها العامة و الخاصة التي أوجب المشرع الجزائري اتباعها عند تحرير و تقديم الشكوى الضريبية (3).

(1) انظر المادة 498 من الأمر 76-104 الصادر بتاريخ 09-12-1976 "المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة " المعدل و المتمم

(2) رشيد خلوفي "قانون المنازعة الادارية " (شروط قبول دعوى تجاوز السلطة و دعوى القضاء الكامل " ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , بدون رقم طبعة . سنة 1994 . ص 86 .

(3) عبد العزيز أمقران . عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة . مرجع سابق , ص 07 .

ثانيا : المضمون :

لقد اشترط المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة الذي يعترض عليها أو على اجراءات سدادها , أن تتضمن شكواه عرضا موجزا للدفع و الطلبات التي جعلته لا يقبل الضريبة و يعترض على سدادها , كأن يدفع مثلا أن ضريبة جاءت مرتفعة لا يقدر على دفعها , أو أن حسابها خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري (1).

و عليه يجب أن تحتوي الشكوى الضريبية طبقا لما نصت عليه المادة 04/73 من الاجراءات الجبائية , وهذا تحت طائلة عدم قبولها على مايلي :

أ- ذكر نوع الضريبة و القيمة المالية المتنازع عليها , و ذلك بتحديد نوع الضريبة التي يعترض عليها المكلف , و التي تكون إما من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة , لأن المشرع لم يشترط في منازعات الضرائب الأخرى تقديم شكوى (2).

ب- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة, إذا تعلق الأمر بضريبة محصلة عن طريق الجدول و تعذر استظهار الإنذار , ففي هذه الحالة ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع مثل ملخص جدول الضرائب أو غيرها من الوثائق التي تثبت الضريبة محل النزاع .

ج- عرض ملخص لوسائل و طلبات المكلف بالضريبة التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري , و تحديد طلباته بصورة موجزة و دقيقة سواء تعلقت بتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج من نص تشريعي أو تنظيمي , و إما استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق , أو متعلقة بالاعتراضات على المتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضد المكلف بالضريبة من أجل تحصيل أموال الخزينة العامة , فمن أجل ذلك على المكلف أن يقدم وسائل الاثبات الكتابية التي تدعم طلباته , و أن يوفق بين طلباته و طبيعة الضريبة المتنازع عليها (3).

(1) حسين طاهري , المنازعة الضريبية " شرح لقانون الاجراءات الجبائية " دار الخلدوية , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2005 , ص 10.

(2) انظر المادة 04/73 من قانون رقم 01- 21 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية , السالف الذكر .

(3) حسين فريجة " الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر . مرجع سابق. ص 34.

فتوافر هذه القواعد الشكلية و الموضوعية في الشكوى الضريبية يكون المكلف بالضريبة أي المشتكي , قد اتبع و احترم كل القواعد و البيانات التي اشترطها المشرع الجزائري لقبول الشكوى أمام الإدارة الجبائية المختصة .

أما في حالة عدم توفر الشكوى على جميع هذه القواعد والبيانات الشكلية و الموضوعية , فان على الإدارة الجبائية المختصة أن تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام تكملة ملف الشكوى في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني فإذا تعذر الرد في أجل 30 يوما , أو كان الرد ناقصا يقوم مدير المؤسسات الكبرى , أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب , أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول (1).

فقبل صدور قانون المالية لسنة 2007 لم يكن المشرع الجزائري يجيز تدارك العيوب الشكلية أمام الإدارة الضريبية , باستثناء حالة انعدام التوقيع حيث كان يجيز تدارك العيوب الشكلية في العريضة المودعة أمام المحكمة الادارية فقط , الا أنه بصدور قانون المالية 2007 عدلت المادة 44 منه المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية حيث أصبح المشرع يجيز تدارك العيوب الشكلية أمام الإدارة الضريبية (2). و هو ما يعتبر في تقديرنا ضمانا هامة للمكلف بالضريبة في مقابل ما تتمتع به الإدارة الجبائية من سلطات تجاه المكلف .

و يمكن للمكلف بالضريبة اذا رأى ذلك مفيدا الطعن في قرار الإدارة الجبائية القاضي بعدم قبول الشكوى أمام لجان الطعن الادارية , أو المحكمة الادارية وفقا للشروط المحددة في قانون الاجراءات الجبائية (3).

ثالثا: الأجال :

تقدم الشكوى حسب حرفية المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة للشكوى .
و تقدم الشكوى كذلك قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي :
- استلم خلالها المكلف بالضريبة انذارات جديدة اثر وقوع خطأ في الارسال .
- تأكد المكلف بالضريبة من فرض حصص جبائية عليه بغير حق نتيجة خطأ أو تكرار .
- في حالة الاقتطاع من المصدر .
- بعد دفع الضريبة في الحالات الأخرى (4).

(1) انظر المادة 04/73 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(2) انظر المادة 44 من قانون المالية 06-24 "المتضمن قانون المالية سنة 2007".

(3) انظر المواد 80 و81 و 82 من قانون 01-21 "المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(4) انظر المادة 72 من نفس القانون السالف الذكر .

فكل شكوى لم تقدم الى الإدارة الضريبية المختصة خلال هذه المواعيد السالفة الذكر , يترتب عنها عدم قبولها من الإدارة الضريبية , و عدم قبول الطعن أمام اللجان الادارية للطعن , وعدم قبول الدعوى القضائية أمام المحكمة الادارية , و ذلك في الحالات التي يشترط فيها التظلم الإداري , لأن هذا الشرط من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه (1)

المطلب الثاني : الصلاحيات الادارية في دراسة الشكاوى

إن الاصلاحات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري منذ سنة 1991 لم تقتصر فقط على أنواع الضرائب , و انما شملت أيضا اصلاحات على هيكل و تنظيم الإدارة الضريبية على مستوى الإدارة المركزية , و المصالح الخارجية لها , كان آخرها الاصلاح الذي تم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 – 327 حيث أصبحت بموجبه المصالح الخارجية تتكون من المصالح التالية : (2)

- مديريات المؤسسات الكبرى .
- المديريات الجهوية للضرائب .
- مصالح جهوية للبحث و المراجعات .
- مراكز جهوية للاعلام و الوثائق .
- مديريات ولائية للضرائب .
- مراكز الضرائب .
- مراكز جوارية للضرائب .

كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مجال تدخل كل مصلحة من المصالح الخارجية المذكورة أعلاه فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية , من حيث استقبال الشكاوى و البت فيها , و ذلك حسب نوع الضريبة و مبلغها و صفة المكلف .

لقد قصر المشرع الجزائري اختصاص النظر و البت في الشكاوى الضريبية على مديريات المؤسسات الكبرى و المديريات الولائية للضرائب و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب دون غيرها من المصالح الخارجية الأخرى , حيث أصبح على المكلف الذي ينازع الإدارة الجبائية أن يتقدم بشكوى الى المصلحة التي يتبع لها قبل أن يلجأ الى لجان الطعن أو القضاء , و ذلك على النحو الذي سوف نعرضه في هذا المطلب .

(1) فاطمة بن سنوسي " دور التظلم الإداري في حل النزاعات الادارية في القانون الجزائري " . دار مدني , بدون رقم طبعة سنة 2003 . ص120.

(2) انظر المادة 02 من مرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006 " المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها , الجريدة الرسمية رقم 59 المؤرخة في 24-12-2006

أولا : صلاحيات المدير الولائي للضرائب

كان المدير الولائي للضرائب كأصل عام هو المختص بالبت في جميع الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة مع اشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع الشكاوى , و استثناءا الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب في حالات محددة على سبيل الحصر , غير أنه بعد اعادة هيكلة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب لم يعد المدير الولائي للضرائب صاحب الاختصاص العام بالنظر و البت في كل الشكاوى الضريبية , اذ قام المشرع بتوزيع اختصاص البت في الشكاوى على رئيس مركز الضرائب و كذا رئيس المركز الجوارى للضرائب و ذلك حسب مبلغ الضريبة المتنازع عليها و صفة المكلف بها (1). حيث أصبح المدير الولائي للضرائب يختص فقط بالنظر و البت في الشكاوى المتعلقة بأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الاجمالي للحقوق و العقوبات عشرين مليون دينار جزائري (200000.00 دج) و ذلك في أجل ستة 06 أشهر تبدأ من يوم ايداعها من طرف المكلف بالضريبة , غير أنه عندما تتعلق الشكاوى النزاعية , أو طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تتجاوز عشرين مليون دينار جزائري . يتعين على مدير الولائي أخذ رأي و موافقة الإدارة المركزية و في هذه الحالة يمدد أجل البت في الشكاوى بشهرين , حيث يصبح ثمانية (08) أشهر , بدلا من ستة (06) أشهر (2) .

و للمدير الولائي للضرائب أيضا أن يفوض سلطته في اتخاذ القرار سواء بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاوى الى الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليون دينار جزائري (2000.000 دج) (3). و بناءا على ذلك فان للمدير الولائي للضرائب حق اصدار القرار الذي يراه مناسبا بناءا على المعطيات القانونية و الادارية المتوفرة لديه . وقد يتضمن قرار المدير الولائي الرفض الكلي للشكاوى أو التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة محل النزاع .

أ- حالة الرفض الكلي :

لقد خول المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب حق رفض الشكاوى المرفوعة اليه من طرف المكلف بالضريبة , ولكن بشرط أن يكون قراره مسببا و معللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه اذا أراد أن يرفع دعوى قضائية أمام المحكمة الادارية . طبقا لما نصت عليه المادة 03/79 ".... عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكاوى يبين قرار مدير الضرائب بالولاية بايجاز الأسباب التي بني عليها (4) .

(1) انظر المادة 02/76 من قانون رقم 21-01 "المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .
(2) انظر المادتين 26 و 27 من قانون رقم 07-12 " المتضمن قانون المالية لسنة 2008 " السالف الذكر .
(3) انظر المادة 78 من قانون رقم 01-21 .السالف الذكر .
(4) انظر المادة 03/79 من قانون رقم 21-01 . السالف الذكر .

ب- حالة التخفيض الجزئي أو الكلي :

يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يتخذ قرار بتخفيض جزئي أو كلي للضريبة محل النزاع إذا اكتشف خطأ في تقدير الضريبة من قبل المفتش الذي قام بتأسيستها , فيتدارك الأمر و يتخذ قرارا بتخفيضها كلياً أو جزئياً (1). ففي حالة التخفيض الكلي يعفى المشتكي من دفع الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها , أما إذا كان قد سددها فإنه يتم تعويض المبلغ المسدد للمعني من طرف الإدارة الضريبية . أما في حالة التخفيض الجزئي فيعني قبول الشكوى في جزء و رفضها في جزء آخر , فهنا يجوز للمكلف أن يلجأ الى لجان الطعن الادارية . أو الى المحكمة الادارية بخصوص الجزء غير المقبول , إذا أراد ذلك (2).

وفي كل الأحوال يتم ارسال نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب الى قابض الضرائب ليتخذ الاجراءات المناسبة لذلك (3). ويتم تبليغ القرار الى المكلف بالضريبة , أو وكيله القانوني في أجل ستة 06 أشهر من رفع الشكوى من طرف المدير الولائي . المختص اقليمياً إذا كان البت في الشكوى من اختصاصه وحده (4). وفي أجل ثمانية (8) أشهر إذا كان البت في الشكوى يتطلب الأخذ برأي الإدارة المركزية . و ذلك بواسطة رسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام البريدي لأن تاريخ استلام القرار يعتبر بداية انطلاق الأجال القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة للطعن أمام لجان الطعن الادارية أو المحكمة الادارية , أما إذا لم يتم تبليغه بالقرار في الميعاد المحدد قانوناً , فإن ذلك يعتبر قراراً ضمناً برفض الشكوى , وفي هذه الحالة للمكلف بالضريبة أن يرفع طعناً الى لجان الطعن الادارية , أو الى المحكمة الادارية في المواعيد القانونية المحددة لذلك (5).

(1) حسين طاهري " شرح وجيز للاجراءات المتبعة في المواد الادارية " . ص 15.

(2) عزيز أمزيان " المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري . ص 21 .

(3) حسين فريجة " منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " رسالة ماجستير . مرجع سابق . ص 37.

(4) انظر المادة 01/77 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(5) عزيز أمزيان . نفس المرجع . ص 21 و 22 .

ثانياً: صلاحيات رؤساء المراكز الضريبية

تم احداث هذه الهيئة أيضا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 السالف الذكر , لتحل محل مفتشيات الضرائب و قباضة الضرائب في مقر الولاية , من أجل أن تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي * لفرض الضريبة و التي لا تخضع لمجال اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة الى مجموع المهن الحرة .

تختص مراكز الضرائب بمنازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضريبة بعنوان نشاطاتهم المهنية , حيث تقوم بدراسة الشكاوى و معالجتها و متابعة المنازعات الادارية و القضائية (1).

فالمشرع منح رئيس مركز الضرائب اختصاص البت باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين التابعين لهذه المراكز في القضايا التي لا يفوق مبلغها الاجمالي خمسة ملايين دينار جزائري (5000.000 دج) . و لا يقل عن مليون دينار جزائري (1000.000 دج) . وذلك في ستة (6) أشهر تبدأ من يوم ايداع الشكاوى من طرف المكلف بالضريبة , ويقلص هذا الأجل الى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية . (2)

وبناء على ذلك فانه يمكن لرئيس مركز الضرائب اصدار قرار الرفض الكلي أو الجزئي لمضمون الشكاوى الضريبية , وما تجدر الاشارة اليه أن لكل من رئيس المركز الجوارى للضرائب , و رئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض اختصاصهما بالبت في الشكاوى الداخلة في مجال اختصاصهما الى الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق و العقوبات مليون (1000.000 دج) و خمسمائة ألف دينار جزائري (500.000 دج) (3).

و تبقى صلاحية رئيس المركز الجوارى للضرائب , ورئيس مركز الضرائب في مجال المنازعة الضريبية غامضة نظرا لحدثة هذين المنصبين من الناحية العملية .

* يعتمد هذا النظام على المحاسبة الدقيقة , حيث يلزم الخاضع له بمسك الدفاتر التجارية و تقديم التصريحات شهريا أو ثلاثيا , و تقديم ميزانية سنوية مع تحديد البح الصافي . راجع فاطمة زعزوعة , مرجع سابق . ص 32.

(1) انظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06 – 327 "المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها " السالف الذكر

(2) انظر المادة 76 فقرة 02 و 03 و المادة 77 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(3) انظر المادة 78 من قانون رقم 01-21 السالف الذكر .

المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة

من الإجراءات الخاصة التي تميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى , هي وجود لجان إدارية للطعن مهمتها تسوية النزاع الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء , فضلا عن وجوب تقديم شكوى إلى الإدارة الضريبية , أحدثها المشرع الجزائري لكي يلجأ إليها المكلف و الإدارة على حد سواء قبل لجوءهما إلى القضاء المختص (1).

- ولعل هدف المشرع الجزائري من أحداثه لهذه اللجان حسب ما ذهب إليه بعض الباحثين هو : الرغبة في تقريب وجهات النظر بين المكلف و الإدارة الضريبية من أجل تسوية النزاع الضريبي دون اللجوء إلى القضاء هذا من جهة , ومن جهة أخرى يرى فيها المشرع ضمانا هامة لحماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في فرض الضرائب عليه (2).
- من أجل الحد من الإشكالات التي قد تقع بين المكلف و الإدارة الضريبية , لكون هذه اللجان تسمح للمكلف بطرح مشاكله أمام المسؤولين المحليين هذا من جهة , و من جهة ثانية فإن الهدف من إنشائها يعود إلى الرغبة في التقليل من المنازعات المعروضة على القضاء (3).

وما يجب الإشارة إليه , هو أن المشرع الجزائري جعل اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية اختياريا من طرف المكلف بالضريبة , فهو مخير بين اتباع هذا الإجراء عند مباشرة الدعوى القضائية أمام القضاء المختص , غير أنه إذا لجأ إلى القضاء قبل لجوئه إلى هذه اللجان , فإنه لا يمكن له بعد ذلك الطعن أمام هذه اللجان (4).

(1) عزيز أمزيان , مرجع سابق . ص 35.

(2) فاطمة بن سنوسي . مرجع سابق . ص 45 .

(3) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 36.

(4) انظر المادة 03/80 من قانون رقم 21-01 . السالف الذكر .

المطلب الأول : أمام لجان الطعن المحلية

يشكل الطعن أمام هذه اللجان أحد أشكال الاستئناف ضد قرارات الإدارة الجبائية الصادرة برفض كلي أو جزئي لشكوى المكلفين بالضريبة , ذلك أن الطعن أمام هذه اللجان هو منح فرصة للمكلف قبل اللجوء الى القضاء . و قد منح القانون الجبائي للشاكي أجل شهرين من تاريخ التبليغ بقرار الإدارة من أجل تقديم الطعن المذكور كما أخضع التشريع الساري المفعول عمل و سير هذه اللجان لجملة من الشروط تتضمن صلاحياتها و تركيبتها (1) .

أولا : لجنة الطعن للدائرة :

أ- تركيبتها : تتشكل هذه اللجنة من :

- رئيس الدائرة أو أمينها العام . رئيسا .
- رئيس البلدية التي يقع في اقليمها محل الشاكي عضوا .
- رئيس مفتشية الضرائب المكلفة بتسيير الملف الجبائي للشاكي .
- عضوين دائمين و عضوين اضافيين لكل بلدية يتم اختيارهم من طرف الجمعيات و الاتحادات المهنية الذين تتوفر فيهم كامل الشروط (الجنسية , السن , الحقوق المدنية) ويتم استبدالهم خلال شهرين بعد انتخاب أعضاء المجالس الشعبية البلدية .
- تتكفل ادارة الضرائب بأمانة اللجنة عن طريق تعيين موظف من طرف المدير الولائي للضرائب .

ب- اختصاصها و سيرها :

- تختص لجنة الطعن للدائرة في الشكاوى عن الحقوق التي لا تتجاوز مبلغ خمسمائة ألف دينار جزائري (500.000.00 دج) و التي سبق و أن اتخذت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي .
- تجتمع بناء على استدعاء من رئيسها , و ببلوغ الاعضاء الحاضرين النصاب القانوني (ثلاثي عدد الأعضاء) .
- يستدعي المكلفون بالضريبة من طرف اللجنة في أجل أقصاه عشرون يوما قبل تاريخ الاجتماع , و ذلك بغرض سماعهم وفحص الوثائق التي يتقدمون بها كما كما يسمح لهم باحضار موكلهم أو مستشاريهم .
- يصوت الأعضاء على قرارات اللجنة , وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .
- يبلغ كاتب قرارات اللجنة التي يوقع عليها رئيسها الى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام (10) من تاريخ اختتام أشغالها .

كما يمكن لمدير الضرائب أن يطعن في قرارات اللجنة أمام اللجنة الولائية للطعن (1)

ثانياً: لجنة الطعن الولاية :

أ- تركيبها : تؤسس لدى كل ولاية لجنة الطعن في الضرائب , وتضم :

- قاض يعينه المجلس القضائي المختص اقليمياً وهو الرئيس .
- ممثلاً عن الوالي , عضواً .
- ممثلاً عن المديرية الولائية للضرائب .
- ممثلاً عن الغرفة التجارية بالولاية .
- خمسة أعضاء دائمين و خمسة اضافيين يعينون من طرف الاتحادات و الجمعيات المهنية , وفي غياب هذه الأخيرة يتم اختيارهم من بين أعضاء المجلس الشعبي الولاية الذين لديهم معلومات تمكنهم من تنفيذ المهام المسندة للجنة .

يتم اختيار هؤلاء الأعضاء في نفس الشروط المذكورة سابقاً .
- يعين كاتب اللجنة من طرف المدير الولاية للضرائب و يكون برتبة مفتش على الأقل .

ب- اختصاصها و سيرها :

- تختص لجنة الطعن في الضرائب للولاية في النظر في الطعون بالاستئناف التي يقدمها المدير الولاية للضرائب ضد قرارات لجنة الضرائب للولاية .
- كما تنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ضد القرارات الادارية الخاصة بالحقوق الضريبية التي تفوق مبلغ (500.000.00 دج) والتي تساوي أو تقل عن (2000.000.00 دج) .
- تجتمع اللجنة بناء على طلب رئيسها و يشترط حضور سبعة أعضاء على الأقل و هو النصاب القانوني . تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة لسماعهم و فحص وثائقهم قبل عشرين يوماً من تاريخ الاجتماع .
- تصدر قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .
- يبلغ المدير الولاية للضرائب قرارات الرفض أو التخفيض الى المكلف بالضريبة في أجل أقصاه ثلاثون يوماً من تاريخ استلام رأي اللجنة كما يمكن للمدير الولاية للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة اذا كان معارضاً لحكم من أحكام التشريع الجبائي . بشرط ابلاغ المعني بالأمر , وذلك بتقديم عريضة الطعن أمام الغرفة الادارية خلال الشهر الذي يلي تاريخ الرأي المبلغ (1)

(1) انظر المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

ثالثا : أمام لجنة المصالحة :

أ- تتشكل لجنة المصالحة من : (1)

- مدير الضرائب على مستوى الولاية . رئيسا .
- مفتش التسجيل يتولى مهام الكتابة , و يحضر الجلسات بصوت استشاري
- مفتش الشؤون الخاصة بالأملأك الوطنية و العقارات .
- قابض مفتش الضرائب المباشرة .
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية .
- ممثل عن ادارة الولاية .

يتم تعيين الأعضاء غير الموظفين في ادارة الضرائب أي الموثق و ممثل الولاية لمدة عامين قابلة للتجديد , و يخضع كل أعضائها لالتزامات السر المهني المنصوص عليه في المادة 65 و ما يليها من قانون الاجراءات الجبائية السالف الذكر (2) .

(1) انظر المادة 102 من الأمر رقم 76-105 "المتضمن قانون التسجيل " السالف الذكر .

(2) انظر المادة 103 من نفس الأمر .

ب- اختصاصها و سيرها :

تختص لجنة المصالحة بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية الخاصة بالتقديرات الضريبية في مجال حقوق التسجيل , و المتعلقة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع , أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن و البواخر (1) .

- إن لجوء الإدارة الضريبية الى لجنة المصالحة اجباري (2) . ما دام أن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل لم يكن موضوع طعن قضائي من طرف المكلف بالضريبة(3) . لكي يتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة من الأموال المسجلة اذا ما تبين لها نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد (4) .

- عندما تثبت الإدارة الضريبية نقصان في الثمن المصرح به أو في التقديرات المقدمة من أطراف العقد (البائع و المشتري) , وقبل أن تعيد تقييم الثمن المصرح فانها تحاول بطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين (البائع و المشتري) عن طريق ابرام اتفاق بينهم وبين المكلف المعني . تقوم باستدعاء الطرفين لتعرض عليهما الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه , فإذا قبلا فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص , بحيث يشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف و المدير الولائي عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه (5) .

(1) , (2) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 55 . و انظر أيضا المادة 101 من الأمر رقم 76- 105 .

"المتضمن قانون التسجيل " السالف الذكر .

(3) انظر المادة 355 من الأمر رقم 76- 105 . السالف الذكر .

(4) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 55.

(5) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 56 و 57 .

أما في حالة عدم توصل الإدارة الضريبية الى اتفاق فانها تقوم برفع الأمر الى لجنة المصالحة , حيث تقوم هذه الأخيرة باستدعاء المكلفين المعنيين للمثول أمامها بغرض تسوية النزاع الضريبي قبل اتخاذها الإنذار بالدفع موضوع النزاع (1) .

فاستدعاء المكلف يعتبر اجراءا جوهريا . فإذا توصلت لجنة المصالحة الى اتفاق معهم يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف (2) .

أما في حالة عدم توصل اللجنة الى مصالحة أي الى اتفاق بين الإدارة الضريبية و الأطراف لأي سبب كان سواء لتمسك كل طرف بطلبه أو لغياب الأطراف , أو لأن الأطراف لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة فان اللجنة في هذه الحالة تصدر رأيها في النزاع الضريبي بأغلبية الأصوات و يبلغ الى المكلف بالضريبة المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام (3) . وفي العشرين (20) يوما الموالية لتبليغ رأي لجنة المصالحة تصبح الزيادة المقدرة من طرفها سارية المفعول و قابلة للتحصيل (4) .

إذا لم يرض المكلف بالضريبة برأي لجنة المصالحة , فان عليه اللجوء الى المحكمة الادارية للطعن في رأي لجنة المصالحة خلال عشرين (20) يوما اعتبارا من تبليغه , برأي اللجنة طبقا لما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 2005773 الصادر بتاريخ 05-02-2001 (5) . و خلال أربعة أشهر (04) من استلام المكلف بالضريبة الانذارات بالدفع الصادر عن الإدارة الضريبية بناء على رأي لجنة المصالحة (6) .

(1) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 57 .

(2) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 57 و 58 .

(3) انظر المادة 105 من الأمر رقم 76-105 " المتضمن قانون التسجيل " السالف الذكر .

(4) انظر المادة 106 من نفس الأمر .

(5) قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية . رقم 2005773 . الصادر في 2001/02/25 . مجلة مجلس الدولة , (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) . مرجع سابق , ص 110 و ما يليها . انظر نسخة من هذا القرار في الملحق الثاني .

(6) عزيز أمزيان , مرجع سابق . ص 70 .

المطلب الثاني : أمام لجنة الطعن المركزية :

يعتبر اللجنة المركزية أعلى لجنة على مستوى لجان الطعن في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة , اذ تتواجد على مستوى وزارة المالية , وقد تم انشاؤها أول مرة في سنة 1968 بموجب قانون المالية لسنة 1969 (1).

أ- تركيبتها :

تؤسس لدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب و الرسوم و تتشكل من (2) :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل مفوض عنه , رئيسا .
- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل .
- ممثل عن وزارة التجهيز برتبة مدير على الأقل .
- ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل .
- مدير مركزي من المديرية العامة للخزينة أو ممثل عنه برتبة مدير على الأقل .
- ممثل عن الغرفة الولائية للتجارة المعنية , أو ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة . عند الاقتضاء .
- ممثل الاتحاد المهني المعني .
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة المعنية أو ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة عند الاقتضاء .
- نائب مدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب مقررا .

(1) انظر المادة 23 مكرر من الأمر رقم 68-654 " المتضمن قانون المالية لسنة 1969 " السالف الذكر .
(2) انظر المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

ب- اختصاصها وسيرها : (1)

- تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون المقدمة اليها من طرف المكلفين بالضريبة الذين تلقوا ردا بالرفض الكلي أو الجزئي على طلباتهم الخاصة بالحقوق التي تتجاوز (2000.000.00 دج) .
- تجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها و يشترط حضور أربعة أعضاء على الأقل .
- تستمع اللجنة لأقوال المكلفين بالضريبة و تدرس و ثائقهم المقدمة كما يمكنها الاستماع الى المدير الولائي للضرائب عندما يطلب منه تقديم الايضاحات الضرورية .
- تصدر قرارات اللجنة بعد التصويت عليها بالأغلبية و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس , ويبلغ الكاتب هذه القرارات التي يوقع عليها الرئيس الى مدير الضرائب على مستوى الولاية .
- تبلغ قرارات اللجنة بالتخفيض أو بالرفض الى المكلفين بالضريبة من قبل المسؤول المحلي للضرائب خلال عشرين (20) يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

الفصل الثاني : الإجراءات القضائية للفصل في المنازعة الضريبية

بعد استيفاء كل الإجراءات الإدارية التي اتينا على ذكرها , بدءا بتقديم الشكوى إلى الإدارة الضريبية المختصة , ثم تقديم الطعن إلى اللجنة الإدارية المختصة , دون أن يكفل ذلك بالتوصل إلى حل يرضي الطرفين , أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في هذه الحالة أن يلجأ إلى القضاء المختص , كحل نهائي لتسوية النزاع الضريبي من خلال رفع القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المختصة و هي المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب أو مديرية المؤسسات الكبرى بشأن الشكاوى موضوع النزاع الضريبي التي يرفعها المعنيون بالأمر .(1) كما يمكن للإدارة الضريبية أيضا اللجوء إلى القضاء المختص من خلال الطعن في رأي اللجان الإدارية .(2)

تعتبر جهات القضاء المختص ممثلة في المحاكم الإدارية و مجلس الدولة القضاء المختص بالفصل في النزاع الضريبي في النظام القضائي الجزائري , باعتبار أن المنازعة الضريبية نوعا من أنواع المنازعات الإدارية . فهي من دعاوى القضاء الكامل .(3) بخلاف ما جاء به المشرع الجزائري فان المشرع الفرنسي و المصري لم يوكلوا مهمة النظر في المنازعة الضريبية إلى القضاء الإداري فقد قام المشرع الفرنسي بتوزيع اختصاص النظر في المنازعة الضريبية على جهتي القضاء العادي و الإداري بحسب نوع الضريبة محل النزاع أما في التشريع المصري مازال الاختصاص للقضاء العادي .

تمارس المحاكم الإدارية و مجلس الدولة اختصاصها بالنظر و الفصل في المنازعة الضريبية في النظام القضائي الجزائري وفقا للقواعد و الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بدعاوى التعويض في المجال الإداري بصفة عامة ووفقا للقواعد و الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الضريبي بصفة خاصة , تطبيقا للمادة 804 / 01 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية " ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم " . من بين القواعد و الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي و التي تتميز بها المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى مايلي :

- شرط تقديم تظلم اداري مسبق أمام الإدارة الجبائية قبل رفع الدعوى الضريبية

(1) انظر المادتين 01/82 و 172 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية " السالف الذكر

(2) انظر المادتين 04/81 و 02/84 من نفس القانون .

(3) انظر المادة 804 من قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 " المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الادارية " الجديد.

- الإجراءات المتبعة في التحقيق , خاصة ما تعلق بالتحقيق الاضافي , اذ يعتبر من إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . (1)
- إجراءات و آجال الطعن الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي . (2)

ومن أجل معرفة الإجراءات القضائية الخاصة المتبعة في الفصل في المنازعات الضريبية أثرت تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين , خصصت المبحث الأول لاجراءات الطعن أمام المحاكم الإدارية و المبحث الثاني لاجراءات الطعن أمام مجلس الدولة .

المبحث الأول : إجراءات رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية

ترفع الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى الإدارية الأخرى وفقا للأوضاع المعتادة بمقتضى عريضة افتتاحية للدعوى تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (3) و كذا القواعد الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي , إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضرائب و الرسوم (4).

و الدعوى الضريبية تشمل جميع أنواع الطعون المرفوعة ضد قرارات الإدارة الضريبية فيما يخص الاحتجاجات موضوع المنازعات التي يرفعها المعنيون بالأمر , وكذا القرارات المتخذة في ميدان تحويل الاجراء و التي كانت محلا للشكوى الضريبية المتعلقة إما بالغاء الضريبة أو تخفيضها , أو استرجاع الضرائب و الرسوم المدفوعة دون وجه حق , أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل (5).

(1) العبد صالحى " الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية " الانظمة الجبائية , الرقابة الجبائية . دار هومة . الجزائر . بدون طبعة . سنة 2005

(2) انظر المواد من 143 إلى 153 من قانون 01-21 "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(3) انظر المادة 498 من الأمر رقم 76-104 "المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة " السالف الذكر .

(4) انظر المواد من 82 إلى 91 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(5) انظر المادة 01/82 من نفس القانون السالف الذكر .

المطلب الأول : رفع الدعوى من الإدارة الضريبية و شروط قبولها .

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

أولاً: الشروط المتعلقة بالأجال (مواعيد)

خلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة , يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر فيه , ولكن يجب عليه مراعاة الإجراءات التالية :

- اطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة , و اعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد , و أن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة .
- اعلامه كذلك بالأجل الممنوح له للأطلاع على الملف المودع لدى الغرفة الإدارية وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا , أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة و هذه المدة محددة بعشرين يوما . إن هذا الميعاد الذي حددناه أعلاه بأربعة أشهر لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية ولكن نستشفه من خلال تحليلنا لنص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية , و التي منح المشرع من خلالها أجل أربعة أشهر للمكلف للطعن في القرارات الصادرة عن مدير الولائي للضرائب بخصوص الشكاوى المقدمة له , وكذلك من خلال المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حددت مدة شكاوي المكلفين من قبل مدير الضرائب , بأربعة أشهر وهذا الأجل الذي حددناه يعود في رأينا إلى تفادي الازدواج في اللجوء إلى العدالة بحيث أنه إذا ما لم تحدد هذه المدة , فإنه من الممكن أن يعرض الملف على العدالة من قبل المكلف إذا تجاوز المدير الولائي للضرائب هذه المدة في الرد على المكلف. أن هذا الأخير إذا لم يتلق الرد على شكواه فإنه يجوز له أن يلجأ إلى القضاء , وفي نفس الوقت يعرض الأمر من طرف المدير الولائي للضرائب و بالتالي تكون القضية قد عرضت من الطرفين .(1)

(1) أمزيان عزيز "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري" الطبعة الثانية مزيدة و منقحة . 2008 دار الهدى , عين مليلة . الجزائر ص 93 و 94 .

ثانياً: الشروط المتعلقة بالعريضة

تنص المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والادارية على أنه : " ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام " . (1)

ولكي تكون عريضة الافتتاح الدعوى الضريبية مقبولة شكلا لا بد أن تتوفر فيها شروط شكلية و أخرى موضوعية , منها ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي و منها ما هو محدد في قانون الإجراءات المدنية . فبالإضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في عريضة الدعوى بصفة عامة و المنصوص عليها في المواد 14 , 15 , 815 من قانون الإجراءات المدنية نص المشرع في قانون الإجراءات الجنائية على بعض الشكليات و البيانات الخاصة الواجب احترامها أثناء تقديم العرائض الضريبية , حتى تتمكن السلطات المعنية من دراستها . (2)

-إن هذه الشكليات والبيانات منها ما يتعلق بشكل العريضة , ومنها ما يتعلق بمحتواها :

أ- شكلها :

- 1- تحرير عريضة الدعوى على ورق عادي .
- 2- أن تكون العريضة موقعة من صاحبها .
- 3- استظهار وكالة قانونية .
- 4- أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من اشعار القرار المعترض عليه . (3)

ب- محتواها :

- 1 - عرض موجز للوقائع التي تتصل بالنزاع و الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات .
- 2 - تسبيب العريضة بفحوى الشكوى المقدمة إلى ادارة الضرائب .

(1) انظر المادة 815 من قانون 08-09 "المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الادارية " الجديد .

(2) انظر المادة 83 من قانون رقم 01-21 "المتضمن قانون الإجراءات الجنائية " السالف الذكر .

(3) انظر المادة 83 / 01 و المادة 75 من نفس القانون .

المطلب الثاني : إجراءات السير و الفصل في الدعوى الضريبية

بعد أن يتم ايداع عريضة الدعوى أمام كتابة الضبط المحكمة الإدارية يقوم كاتب الضبط بإرسال العريضة بعد قيدها في سجل خاص لذلك إلى رئيس المحكمة الإدارية (رئيس المجلس القضائي حاليا) , الذي بدوره يحيلها إلى رئيس الغرفة الإدارية لغرض تعيين مستشار مقرر يتولى التحقيق و الفصل في النزاع الضريبي (1) . وفقا للإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و التشريع الضريبي , و التي تتمثل في إجراء الصلح و إجراءات التحقيق , و إجراء الخبرة .

أولا : سير الدعوى الضريبية

أ – إجراء الصلح :

يعتبر إجراء الصلح من الإجراءات القضائية الجوهرية التي يلتزم المستشار المقرر القيام بها في الدعوى الإدارية بصفة عامة العائد لاختصاص المحاكم الإدارية باستثناء دعاوى الاستعجالية و هذا قبل الدخول في التحقيقات و الإجراءات القضائية الأخرى , و إلا أعتبر قرار باطلا لمخالفته إجراءا جوهريا (2) . لأن إجراء الصلح حل محل التظلم في التشريع الضريبي من جهة ثانية , فقد اختلف الفقه حول أهمية و قابلية هذا الاجراء للتطبيق في المنازعة الضريبية . و عدم نص المشرع الجزائري على إجراء الصلح في التشريع الضريبي فتح المجال للجدل الفقهي حول أهميته و قابليته للتطبيق في المنازعة الضريبية المعروضة أمام المحكمة الإدارية فهناك جانب من الفقه (3) . رأى بعدم إجراء عملية الصلح في هذا النوع من المنازعات الإدارية للأسباب التالية :

- المنازعة الضريبية لا زالت تخضع لشرط التظلم الإداري المسبق طبقا لنصوص الخاصة بها , و كذا حلول الصلح محل التظلم الإداري المسبق , و ذلك أن هدف الصلح و التظلم واحدا , يتمثل في إنهاء المنازعة قبل الدخول في الخصومة القضائية .

(1) عمار بوضياف " النظام القانوني للمحاكم الادارية في القانون الجزائري " مجلة مجلس الدولة , منشورات الساحل , الجزائر , العدد 05 , سنة 2004 , ص 88

(2) فضيل العيش "الصلح في المنازعة الادارية " منشورات مؤسسة الشروق للأعلام و النشر , الجزائر بدون رقم طبعة , و لا سنة نشر , ص 81.

(3) رأي رشيد خلوفي "قانون المنازعة الادارية , شروط قبول الدعوى الادارية " مرجع سابق

- لأن موضوع المنازعة الضريبية يتعلق بتحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العامة طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا في قانون المالية , فلا يمكن للادارة أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية و هذا ما أكدته التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب الموجهة إلى أعوانها , و المتعلقة بالاجراءات الإدارية و القضائية بقولها : "و مادامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العامة فانه لا مجال للمصالحة غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاء القاضي بدون الالتزام بأي شيء "
- لأن التشريع الضريبي تكفل بمختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانياته الضريبية لتسديد ديونه الضريبية , مثل التأجيل القانوني للدفع , و الحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد و التخفيض .
- لأن القاضي الضريبي عندما يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها من منازعات القضاء الكامل , يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي لإلغاء الضريبة المعروضة عليه بدون وجه حق , و في تعديل أساسها من أجل ضمان حقوق المكلف بالضريبة (1).

فحين يرى جانب آخر من الفقه (2) , بأنه لا يوجد ما يمنع القاضي من القيام بهذا لإجراء في المنازعة الضريبية للأسباب التالية :

- لأن الصلح و التظلم الإداري يختلفان من حيث طبيعتهما , فالصلح يجمع بين طرفين من دون علاقة اذعان , و الصلح ابتغاء متبادل لفض نزاع بطريق ودي , بينما التظلم وكما يوحي اللفظ اللغوي ذاته فانه جاء لطرف في مركز أعلى و أقوى , ومن ثمة فانه يفرض علاقة اذعان , و هو إن لم يكن طلبا يكون عرضا متوقف على ارادة الطرف القوي أي الإدارة .
- لأن كلا من الصلح و التظلم وجوبيان و كلاهما منصوص عليه في القانون , ولا يمكن قياس غياب تظلم في قانون الإجراءات المدنية بسبب تظلم في قانون خاص بغياب الصلح لوجود هذا التظلم , ذلك لأن طبيعتهما القانونية مختلفة .
- كما أنه ليس هناك ما يمنع أن يجري عملية الصلح لا ماديا ولا قانونيا و ما دام لا يوجد نص قانوني يمنع ذلك فلماذا يحرم المتقاضى منه ؟
- لأن التظلم الإداري شرط لرفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية , بينما الصلح إجراء من إجراءات الخصومة ذاتها , قد يترتب عند تحققه موت الخصومة قضائيا .

(1) رأي عبد العزيز أمقران " عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة" مرجع سابق, ص 21 و ما يليها .

(2) رأي فضيل العيش مرجع سابق, ص 76 .

و هو نفس الموقف الذي تبناه أيضا القضاء , فهناك تطبيقات قضائية تؤكد على وجوب إجراء الصلح في القضايا التي لا زال التظلم الإداري فيها وجوبيا منها قرار مجلس الدولة رقم 196095 المؤرخ بتاريخ 2001-07-16 الذي أكد على الزامية إجراء الصلح في المنازعة الضريبية (1).

انطلاقا مما سبق فاننا نؤيد هذا الرأي الأخير على أساس أن أنصار الرأي الأول عندما بنوا موقفهم لم تكن دراستهم شاملة لكل منازعات أنواع الضرائب اذ كانت مقتصرة على منازعات الضرائب المباشرة و حقوق التسجيل , و التي لم يشترط المشرع في منازعاتها المتعلقة بالوعاء شرط التظلم الإداري المسبق على غرار منازعات الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة (2) .

(1) قرار منشور في مرجع فضيل العيش .مرجع سابق, ص 76.

(2) انظر المادة 847 من قانون رقم 09-08 " المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية " الجديد.

ثانيا: الفصل في الدعوى الضريبية :

تنص المادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية على أن تفصل المحكمة الادارية في القضايا الضريبية التي ترفع لها وفقا لأحكام قانون الاجراءات المدنية و الادارية .
فبالرجوع الى قانون الاجراءات المدنية و الادارية , نلاحظ أن الأحكام الواحدة التطبيق على القرار الصادر عن المحاكم الادارية المنصوص عليها في المواد 274 الى 276 قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

فعندما تصبح القضية مهياً للفصل فيها , وبعد انقضاء المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف . و اتخاذ كافة الاجراءات الضرورية , يقوم المستشار المقرر بإيداع تقرير مكتوب , ويحال ملف الدعوى الى محافظ الدولة (النيابة العامة) , الذي يتولى بدوره اعداد مذكراته خلال أجل شهر , و اذا انقضى أجل شهر سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها , فان العضو المقرر بالاتفاق مع رئيس الغرفة بعدها كاتب الضبط بإعلام محافظ الدولة , و الأطراف بتاريخ الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل (1) . وعندما تفتتح الجلسة يسمع تقرير المستشار المكتوب و ملاحظات الأطراف الشفهية لتعزيز مذكراتهم , وتسمع كذلك طلبات محافظ الدولة أو ممثله , وبعدها تحال الدعوى على المداولة , وبعد المداولة تصدر المحكمة قرارها في القضية , في جلسة علنية من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية بحيث يجب أن يتضمن قرار المحكمة الفاصل في المنازعة الضريبية مجموعة من البيانات المقررة قانونا (2) .

أ- محتوى قرار المحكمة الادارية :

طبقا للمادة 276 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية . يجب أن يحتوي قرار المحكمة الادارية على البيانات التالية :

- 1- الجهة القضائية التي أصدرته .
- 2- أسماء و ألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية .
- 3- تاريخ النطق بالحكم .
- 4 - اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء .

(1) انظر المادة 876 من قانون رقم 08-09 " المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية " الجديد .

(2) انظر المادة 276 من نفس القانون .

- 5- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم .
- 6- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم , وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعة و تسميته , و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي .
- 7- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم .
- 8- الإشارة الى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية (1) .

و في الأخير يجب أن يتم التوقيع على النسخة الأصلية من القرار من قبل الرئيس الجلسة أو رئيس الغرفة , ومن كاتب الضبط , لأنه في حالة انعدام توقيع الرئيس أو كاتب الضبط يؤدي ذلك الى بطلان القرار (2) .

ت- تبليغ قرار المحكمة الادارية :

بعدما تتخذ المحكمة الادارية قرارها الفاصل في الدعوى الضريبية فانها تقوم بتبليغه الى الاطراف الخصومة أي المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بواسطة كاتب ضبط لدى المحكمة الادارية , وهذا بخلاف الأحكام المدنية و الجزائية التي تبلغ الى المعني بطلب من الخصم الذي صدر لصالحه الحكم عن طريق المحضر القضائي حيث يجب أن ينفذ القرار المبلغ من أطراف الخصومة , ما لم يطعن فيه أمام مجلس الدولة , فإذا كان قرار المحكمة في صالح المكلف بالضريبة , فعلى الإدارة الضريبية أن تضع تحت تصرف المكلف التخفيضات و الاعفاءات التي أقرها قرار المحكمة الادارية , أما اذا كان في صالح المكلف بالضريبة , فعلى الإدارة الضريبية أن تضع تحت تصرف المكلف التخفيضات و الاعفاءات التي أقرها قرار المحكمة الادارية , أما اذا كان في صالح الإدارة الضريبية , فانها تطلب من المكلف بالضريبة بتسديد الغرامات و العقوبات الضريبية , في حالة ما اذا حلة تحصيلها الى غاية الفصل في الدعوى الضريبية (3) .

(1) انظر المادة 276 من قانون رقم 08-09 "المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية " الجديد .
(2) أحمد محيو , " المنازعة الادارية " ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر . الطبعة السادسة , سنة 2005 . ص 83 .
(3) حسين فريجة "منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " , مرجع سابق ص 106 و 107 .

ثالثا : آثار قرار المحكمة الادارية :

متى حاز قرار المحكمة الادارية على حجية الشيء المقضي فيه اذا لم يطعن فيه خلال المواعيد القانونية ,
فانه يحدث آثاره على طرفي النزاع على مايلي :

أ- بالنسبة للإدارة الضريبية :

عندما يعدل قرار المحكمة ما اتخذت الإدارة الضريبية , فليس من حقها التوصل من نتائجه , أما اذا كان
لصالحها فان الاجراءات التي تكون قد اتخذتها لتحصيل الضرائب ضد المكلف تعتبر صحيحة , وتستمر
في مباشرتها الى غاية تحصيلها كاملة .

ب- بالنسبة للمكلف :

اذا كان قرار المحكمة في صالح المكلف بالضريبة , فان له أن يطلب من الإدارة الجبائية ردا للأموال
المحصلة منه بدون وجه حق (1) . و اذا ما تمادت الإدارة الجبائية في ابقاء الأموال غير المستحقة لديها بعد
تبلغها بالقرار القضائي , ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة
من دون وجه حق , مع حقه في طلب الحصول على تعويض عن هذا التأخر , وهو ما أقره مجلس الدولة
في قراره رقم 007470 الصادر بتاريخ 18 - 03 - 2003 (2) . أما اذا لم يكن في صالح المكلف بالضريبة
, فله أن يطعن فيه , كما للإدارة الضريبية هذا الحق كذلك أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف اذا كان
محل النزاع ضريبي ضريبة من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة (3) , وعن طريق
الطعن بالنقض اذا كان محل النزاع ضريبة من الضرائب غير المباشرة (4) .

(1) حسين فريجة , نفس المرجع , ص 107 و 108.

(2) زبيدة كربي " دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق " تعليق على قرار رقم 007470 الصادر بتاريخ 10-03-2003
مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) , منشورات الساحل , الجزائر , سنة 2003 ص 57 و ما يليها .

(3) حسين فريجة "منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر (الكتاب) . مرجع سابق , ص 108 .

(4) انظر المادة 498 من الامر رقم 76- 104 "المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة " السالف الذكر .

المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة :

أتاح المشرع الجزائري لأطراف الدعوى الضريبية سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية الحق في الاعتراض الكلي أو الجزئي على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة أول درجة عن طريق الطعن فيه باحدى طرق الطعن العادية وهي المعارضة أو الاستئناف , أو غير العادية وهي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة , أو التماس اعادة النظر , أو الطعن بالنقض (1) . فبالنسبة للطعن بالمعارضة , والتماس اعادة النظر , واعتراض الغير الخارج عن الخصوم فانه ترفع أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه أي المحكمة الإدارية في اعادة الفصل في الدعوى من طرف نفس القاضي الذي أصدر القرار المطعون فيه (2) . أما بالنسبة للاستئناف , و الطعن بالنقض فإنهما يرفعان أمام الجهة القضائية التي تعلو الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه , وهي مجلس الدولة في النظام القضائي الجزائري طبقا للمادتين 902 و 903 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية الجديد , والمتعلق باجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة (3) .

وبالتالي فان الاستئناف و الطعن بالنقض هما طريقان الوحيدان للطعن في قرارات المحاكم الادارية الفاصلة في المنازعة الادارية بصفة خاصة أمام مجلس الدولة (4).

(1) محمد بشير " الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الادارية " ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 1995 . ص 07 و ما يليها .

(2) عبد العزيز سعد , " طرق و اجراءات الطعن في الأحكام و القرارات القضائية " دار هومة الجزائر , الطبعة الأولى , سنة 2005 , ص 15 و ما يليها .

(3) انظر المادتين 902 و 903 من قانون رقم 08-09 " المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية " الجديد .

(4) انظر المادتين 90 و 91 من قانون رقم 01-21 " المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر . وأيضا المادة 498 من الأمر رقم 76-104 " المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة

المطلب الأول : إجراءات الطعن بالاستئناف :

يعتبر الطعن بالاستئناف الوسيلة القانونية التي يطبق بتا مبدأ التقاضي على درجتين, يرفعه الطرف الذي خسر القضية سواء المكلف أو الإدارة الجبائية أمام مجلس الدولة (1) .
إذ تنص المادتين 90 و 91 من قانون الاجراءات الجنائية على حق المكلف و الإدارة الضريبية في القرارات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة وفقا للاجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية و الادارية المتعلقة بمجلس الدولة (2) .
وحتى يكون مجلس الدولة مختصا بالفصل في الطعن بالاستئناف لا بد من توافر شروط في الاستئناف , وأن يقدم وفقا للاجراءات القانونية المنصوص عليها , لكي يرتب آثاره القانونية على أطراف الخصومة الاستئنافية .

أولا : شروط قبول الاستئناف :

هناك شروط متعلقة بالقرار المطعون فيه , و شروط تتعلق بأشخاص الخصومة و شروط أخرى متعلقة بشكل الاستئناف .

أ- الشروط المتعلقة بالقرار المطعون فيه .

هناك ثلاثة شروط متعلقة بالقرار المطعون فيه , وهي أن يكون عملا قضائيا , و صادرا عن المحاكم الإدارية , وأن يكون ابتدائيا (3) .

1 - أن يكون القرار المستأنف فيه قضائيا :

يشترط في محل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون من القرارات القضائية , أي أن يكون عملا قضائيا , فلا يمكن مثلا أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية بمناسبةبتها في الشكاوي الضريبية , أو الأراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن (4) .

(1) محمود السيد التحيوي . " الطعن في الأحكام القضائية " شركة الجلال للطباعة . مصر , الطبعة الأولى , سنة 2001 . ص 49 .

(2) انظر المادتين 90 و 91 من قانون رقم 21-01 " المتضمن قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .

(3) محمد بشير "مرجع سابق " ص 37 و 38 .

(4) محمد الصغير بعلي " الوجيز في المنازعة الإدارية " دار العلوم للنشر و التوزيع , عنابة , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2002 ص

2- أن يكون القرار المستأنف صادرا من المحاكم الإدارية :

طبقا للمادة 800 من قانون رقم 08-09 المتعلقة بالاجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية , تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها , والتي تقابلها المادة 02 من القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية . القديم حيث أن نص المادة 800 يتطابق مع مضمون المادة و قد استبعد القانون الجديد العمل بالغرف الإدارية الجهوية المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-407 و أبقى المجال مفتوحا لاستبدالها بغرف استئناف فيتحول وقتها مجلس الدولة الى جهة نقض فقط , و درجة أولى بالنسبة للقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية (1) .

وفي انتظار تنصيب المحاكم الإدارية فان القرارات الصادرة عن الغرف الإدارية المحلية بالمجالس القضائية في مجال المنازعة الضريبية هي التي تقبل الاستئناف أمام مجلس الدولة (2) .

(1) بربرة عبد الرحمان " شرح قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " منشورات بغدادية . طبعة 2009 . ص 482 .

(2) محمد بشير . مرجع سابق . ص 57

3- أن يكون القرار المستأنف ابتدائياً :

طبقاً للمادة 902 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد . يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الاحكام و الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وفي القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة (1) .
كقاعدة عامة فان كل القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية في المنازعات الضريبية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة باستئناف القرارات الصادرة في مجال الضرائب غير المباشرة (2) .

(1) بربارة عبد الرحمان "شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " منشورات بغدادية , طبعة 2009 ص 502.
(2) انظر المادة 800 من قانون رقم 09-08 "المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " المتعلق بالمحاكم الإدارية . و أيضا المادة 498 من الأمر رقم 76- 104 " المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة " السالف الذكر .

ب- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة.

لقد وضع قانون الاجراءات المدنية و الإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون ومنها الطعن بالاستئناف , حينما نصت المادة 13 منه على " لا يجوز لأي شخص التقاضي مالم تكن له الصفة , وله المصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون . يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعى أو في المدعى عليه

- كما يثير تلقائيا انعدام الاذن اذا ما اشترطه القانون " (1) .
ومن ثمة فانه يشترط في أشخاص الخصومة الاستئنافية (المستأنف و المستأنف عليه) أن تتوافر الصفة والمصلحة .

1- شرط الصفة :

تعني الصفة في الطعن بالاستئناف أن يرفع ممن كان خصما في الدعوى الابتدائية على من كان طرفا فيها سواء حضرها بصفته الشخصية أو ممثلا فيها (2) .
فإذا كان المستأنف المكلف بالضريبة , فلا بد أن يرفعه بنفسه أو بواسطة ممثله القانوني (المحامي) على المستأنفة الإدارة الجبائية المعنية . أما اذا كان المستأنف هو الإدارة الجبائية , فانه يجب أن يرفع من ممثليها القانوني وهو المدير الولائي للضرائب أو من ينوب عنه (3) . وعلى قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا بدون طلب الخصوم بعدم قبول الاستئناف في حالة رفعه من أشخاص لم يكونوا أطرافا في الخصومة الابتدائية أو رفع ضدهم لأن الطعن بالاستئناف طريقة خولها القانون لصاحب الحق , وهو المستأنف لحمايته عن طريق استئناف القرار الذي صدر في غير صالحه (4) .

(1) انظر المادة 13 من قانون 08-09 "المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " الجديد .
(2) حسين طاهري " شرح وجيز الاجراءات المتبعة في المواد الإدارية " مرجع سابق , ص 107 .
(3) انظر المادة 91 من قانون رقم 01-21 من قانون الاجراءات الجبائية .
(4) حسين طاهري . "شرح وجيز الاجراءات المتبعة في المواد الإدارية , مرجع سابق . ص 107 و 108.

2- شرط الأهلية :

استبعد المشرع الجزائري شرط الأهلية من قانون الجديد على غرار القانون القديم وقد أصاب المشرع حينما استبعد الأهلية من دائرة شروط قبول الدعوى لأسباب عدة نذكر منها أن الأهلية وضع غير مستقر قد تتوفر وقت قيد رفع الدعوى و قد تغيب أو تنقطع أثناء وسير الخصومة .

3- شرط المصلحة :

يقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء الى القضاء , هذه المنفعة تشكل الدافع وراء رفع دعوى و الهدف من تحريكها , تطبيقا لمبدأ " لا مصلحة فلا دعوى " . تنزيها للقضاء عن الانشغال بدعوى لا فائدة عملية منها كالدعوى غير المنتجة . ولتكريس المستقر عليه فقها و قضاء بشأن المصلحة و استدراك الفراغ القانوني , أضاف المشرع ضمن المادة 13 عبارة هي غائبة في المادة 459 من القانون القديم من قانون الاجراءات المدنية . تشير الى توفر عنصر المصلحة سواء كانت قائمة أو محتملة يقرها القانون (1) .

(1) بربارة عبد الرحمن " شرح قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " ص 39.

ج- الشروط المتعلقة بالاستئناف :

يرفع الطعن بالاستئناف بموجب عريضة مكتوبة لدى قلم كتابة ضبط مجلس الدولة وفقا للقواعد الشكلية التالية :

أولاً : تحرير عريضة الاستئناف على ورق عادي , فقبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان المشرع يشترط ضرورة تحرير عريضة الاستئناف على ورق مدموغ اذا كان المستأنف هو المكلف بالضريبة . أما كان الاستئناف مرفوعا من الإدارة الجبائية فهي معفاة من هذا الشرط (1) .
غير أن المشرع قام بإلغاء شرط تحرير عريضة الاستئناف المقدمة من المكلف أيضا على ورق مدموغ بموجب قانون المالية 2008 على غرار عريضة افتتاحية الدعوى (2) .

ثانياً : أن تحتوي عريضة الاستئناف على اسم , لقب , وموطن , ومهنة كل الخصوم , وموجز للوقائع و الأدلة التي بني عليها الطعن , و ارفاقها بصورة رسمية من القرار المطعون فيه و عدد النسخ يمثل عدد الخصوم , و الوصل المثبت لدفع الرسم القضائي بالنسبة للمكلف .

ثالثاً : توقيع عريضة الاستئناف من محامي مقبول لدى مجلس الدولة , فهو شرط جوهري لقبول الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة دون الإدارة الجبائية باعتبارها تمثل الدولة فهي معفاة من دفع الكفالة في جميع الدعاوى ودفع المصاريف و الحقوق و الرسوم المفروضة أثناء تسجيل الدعوى , أو أثناء ممارسة طرق الطعن العادية أو غير العادية , أو مصاريف اجراءات التبليغ (3) .

(1) حسين طاهري " شرح وجزيل للاجراءات المسبقة في المواد الإدارية " مرجع سابق .ص 113 , وانظر المادة أيضا المادتين 905 و 800 من قانون رقم 09-08 "المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية"الجديد .
(2) انظر المادة 33 من قانون رقم 12-07 " المتضمن قانون المالية 2008 " السالف الذكر .
(3) انظر المادة 124 من قانون رقم 90 – 36 " المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .

ثانيا : الاجراءات و الآجال

لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة تقديم الاستئناف وفقا للاجراءات المقررة قانونا , وفي الميعاد المحدد حتى لا يحرم الأطراف من ممارسته , ومتى تم قبول الاستئناف فانه يرتب آثاره القانونية على أشخاص الخصومة الاستئنافية .

أ – اجراءات ايداع الاستئناف :

يتم ايداع عريضة الاستئناف بكتابة ضبط مجلس الدولة , حيث يقوم الكاتب بتسجيل القضية تبعا لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص بذلك , ويقدم وصلا للمستأنف , وبعدها يتم تسجيلها يقوم الكاتب بعرض الطعن بالاستئناف خلال ثمانية أيام من ايداعه على رئيس الغرفة لتعيين عضو مقرر , حيث يقوم العضو المقرر بتبليغ عريضة الاستئناف بكتاب موصى عليه مع العلم بالوصول إلى الطرف الخصم مع إخباره بإيداع مذكرة مسحوبة بعدد النسخ يساوي عدد الخصوم في الطعن . وكما تبلغ عريضة الاستئناف تبلغ أيضا المذكرات المقدمة من الطرفين (1) .

ب – ميعاد الطعن بالاستئناف :

إن المهلة الزمنية التي حددها المشرع الجزائري لرفع الطعن بالاستئناف كأصل عام بشهر واحد. تبدأ بالنسبة للمكلف بالضريبة اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار المحكمة الإدارية , ويبدأ بالنسبة للإدارة الضريبية اعتبارا من اليوم التالي الذي يتم فيه التبليغ للمصلحة الجبائية المعنية . واستثناءا يكون خلال شهرين إذا كان المكلف بالضريبة مقيما في خارج الإقليم الوطني (2) . وقد رتب المشرع الجزائري على فوات ميعاد الاستئناف سقوط الحق فيه , لتعلقه بالنظام العام ما عدا القوة القاهرة التي يستحيل فيها على المحكوم عليه رفع استئنافه في الميعاد القانوني (3) .

(1) حسين فريجة , " منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " (الكتاب) . مرجع سابق , ص 116 و 117 .
(2) انظر المادتين 336 و 404 من قانون رقم 08-09 المتضمن " قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " الجديد .
و المادة 91 من قانون رقم 01-21 المتضمن "قانون الاجراءات الجبائية " السالف الذكر .
(3) محمد بشير . مرجع سابق . ص 99 .

ثالثا : آثار الاستئناف :

أ- عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف طبقا للمادة 908 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على أنه : " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف " (1) . غير أن قاعدة عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف غير مطلقة , فالمشرع أجاز للمستأنف وقف تنفيذ القرار المستأنف إلى حين صدور القرار النهائي في الخصومة في الحالتين التاليتين :

- 1- إذا كان القرار المستأنف سيؤدي لا محالة الى نتائج يكون من الصعب تداركها.
- 2- إذا كانت المستندات المستعملة فيها من الجدية . بحيث يظهر معها جليا سلامة و جاهة الاستئناف

ب – نقل النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية الى مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد بكافة الوسائل التي يتمتع بتا قاضي أول درجة (2) . فمجلس الدولة غير مقيد بقرار المحكمة الإدارية , فله أن يلغيه أو يؤكد , وله أن يأمر باجراء التحقيقات اللازمة إذا ما رأى بأن التحقيق الذي قامت به المحكمة غير كاف و أن الأسباب التي استند اليها القرار الأول غير كافية أو غير صحيحة , كما يحق له رفض طلبات المدعي , كتعيين خبير مثلا دون أن يصل ذلك الى حد قبول طلبات جديدة تختلف عن تلك الطلبات المقدمة أول مرة أمام المحكمة , لأن ذلك يؤدي الى الاخلال بمبدأ التقاضي على درجتين (3) .

(1) انظر المادة 908 من قانون رقم 08-09 المتضمن "قانون الاجراءات المدنية والادارية " الجديد .
(2) محمد صغير بعلي " مجلس الدولة " دار العلوم للنشر و التوزيع , عنابة , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2004 . ص 161 و 1162 .
(3) عزيز أمزيان . مرجع سابق . ص 96 .

المطلب الثاني : إجراءات الطعن بالنقض و قرار مجلس الدولة :

يعتبر الطعن من الطرق غير العادية في القرارات الصادرة ابتدائيا و نهائيا عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة , فقد نصت المادة 903 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية , على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا من الجهات القضائية الإدارية (1). و مجال اختصاص مجلس الدولة بشأن الطعن بالنقض في القرارات النهائية محصور فقط في اعادة مراجعة مدى صحة و سلامة تطبيق القانون , فلا شأن له بالموضوع ولا باعادة مناقشة المسائل المادية للنزاع (2). كما لا يجوز الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة ذاته طبقا لما أقره قرار مجلس الدول رقم 011052 بتاريخ 20-01-2004 (3).

إن الطعن بالنقض في مجال المنازعة الضريبية لا يسمح به , إلا في حالة ما إذا تعلق النزاع بالضرائب المباشرة (4). وحتى ينعقد اختصاص مجلس الدولة بالنقض لابد أن يرفع وفقا للاجراءات و الشروط و المواعيد المحددة قانونا , وأن يبنى على الأوجه الواردة قانونا حتى يحدث أثره القانونية .

أولا : شروط و إجراءات و آجال الطعن بالنقض :

كما هو الشأن بالنسبة للطعن بالاستئناف فان الطعن بالنقض يتطلب توافر مجموعة من الشروط , وأن يقدم وفقا للاجراءات و الميعاد القانوني .

أ- شروط قبول الطعن بالنقض :

إن شرط قبول الطعن بالنقض لا يختلف عن تلك الشروط الواجب توافرها في الاستئناف , سواءا من حيث القرار المطعون فيه , أو من حيث الطاعن أو من حيث شكل الطعن بالنقض .

(1) انظر المادة903 من قانون رقم 08-09 المتضمن "قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " الجديد.

(2) عبد العزيز سعد " مرجع سابق " ص 53 .

(3) مجلس الدولة , الغرفة الأولى , قرار رقم 011052 الصادر بتاريخ 20-01-2004 , مجلة مجلس الدولة . منشورات الساحل , الجزائر العدد 08 , سنة 2006 ص 175 و ما يليها .

(4) انظر المادة 498 من الأمر رقم 76-104 المتضمن "قانون الضرائب غير المباشرة " السالف الذكر .

فبالإضافة الى الشروط الواجب توافرها في القرار المطعون فيه السالف الذكر وعلى خلاف الطعن بالاستئناف , أيضا في القرار الذي يكون محلا للطعن بالنقض ما يلي :

1- أن يكون القرار محل الطعن نهائيا :

يكون القرار نهائيا إما بصدوره عن محكمة آخر درجة في حدود النصاب الذي حدده القانون في طائفة معينة من المنازعات , كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية التي يكون موضوعها الضرائب غير المباشرة .

2- أن يكون القرار صادرا عن الجهات القضائية الإدارية :

خلافًا للمادة 902 و التي تقابلها المادة 10 من قانون رقم 98-01 من القانون القديم الخاص بالفصل في استئناف الأحكام و الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وفي القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة , فان المادة 903 من القانون الجديد و التي تقابلها المادة 11 من رقم 98-01 القديم يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية و في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة (1) .

(1) محمد صغير بعلي " الوجيز في المنازعة الإدارية " مرجع سابق . ص 113 و ما يليها , و أيضا بربارة عبد الرحمان " شرح قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2009 . منشورات بغدادي ص 502 .

ب – إجراءات إيداع الطعن بالنقض :

إن إجراءات إيداع الطعن بالنقض لا تختلف عن الإجراءات المتبعة في إيداع الاستئناف فطبقاً للمادتين 565 و566 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد , يجب أن يتم رفع و تقديم الطعن بالنقض بموجب عريضة مكتوبة و محررة و موقعة , وتكون مستوفية للشروط و البيانات المنصوص عليها في المادتين السابقتين , وتودع لدى كتابة ضبط المجلس خلال المهلة المحددة قانوناً , و أن تكون عريضة الطعن مرفقة بالقرار المطعون فيه و إيصال دفع الرسم القضائي , مقابل وصل يثبت تاريخ تقديم عريضة الطعن ورقم القضية في جدول القضايا (1) .

ج – ميعاد الطعن بالنقض :

بموجب النص الجديد , يرفع الطعن بالنقض في أجل (2) شهرين يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إذا تم شخصياً و يكون الأجل (3) ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار و لا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية , الا بعد انقضاء الأجل المقرر للمعرضة , و هو شهر فيصبح الأجل إما ثلاثة أشهر من التبليغ الى الشخص نفسه أو أربعة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في الموطن الحقيقي أو المختار .

أما إذا تقدم أحد الخصوم بطلب المساعدة القضائية , فان سريان الأجل بالنسبة للطعن بالنقض أو ايداع المذكرة الجوابية يتوقف من تاريخ تقديم الطلب , و يستأنف سريات الأجل من جديد للمدة المتبقية ابتداءً من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع اشعار بالاستلام إن الأثر الموقف لطلب المساعدة القضائية يعزز مبدأ الحق في التقاضي (2) .

(1) محمد صغير بعلي "مجلس الدولة" . مرجع سابق , ص 177 . وانظر المادتين 565 و566 من قانون رقم 08-09 المتضمن "قانون الإجراءات المدنية والإدارية" الجديد .

(2) بربارة عبد الرحمان " شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " الجديد , ص 264 و 265 .

ثانيا : أوجه الطعن بالنقض و آثاره :

حدد المشرع الجزائري أوجه الطعن بالنقض على سبيل الحصر, فعدم توافر أحدها أو أكثر يؤدي إلى عدم قبول الطعن بالنقض , وبالتالي عدم إحداثه لأي أثر قانوني .

أ- أوجه الطعن بالنقض :

طبقا للمادة 358 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية الجديد فان الطعن بالنقض لا يبنى إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية :

1- انعدام الأساس القانوني :

انعدام الأساس القانوني لا يعني مخالفة مخالفة القانون , إنما يثار الوجه حينما يؤسس الحكم على نص لا يسري على وقائع الدعوى .

2 - مخالفة قاعدة جوهرية في الاجراءات :

تثبت المخالفة حينما لا يلتزم القاضي بمرافعات قاعدة قانونية مقررة تحت طائلة البطلان منها حضور نفس القضاة الذين تداولوا في القضية أثناء النطق بالحكم .

3 - إغفال الأشكال الجوهرية للاجراءات :

لقد أفرد المشرع للاغفال وجها مستقلا للنقض و لم يجعله قاصرا على قاعدة جوهرية إنما إغفال الأشكال الجوهرية بطبيعة الجمع و الإغفال هنا يشمل عدم تطبيق ما هو مقرر في القانون كاجراءات جوهرية منها صدور القرار دون ذكر أسماء القضاة المشكلين للجلسة أما المخالفة فهي تطبيق مخالف لقاعدة اجرائية جوهرية منها حرمان الخصوم من حق الدفاع .

4 - عدم الاختصاص :

ويكون إما مطلقا أو بسبب نوع الدعوى , وفي الحالتين هناك مساس بالنظام العام و بالتالي يجوز اثارتهما كوجه للنقض أمام المحكمة العليا حتى لأول مرة .

5- تجاوز السلطة :

مسألة لا تزال محل جدل فقهي و قضائي بين من يرى بأن مفهوم تجاوز السلطة معناه تدخل القاضي في أعمال السلطتين التشريعية و التنفيذية , ومن يرى في تجاوز السلطة , أن يمنح القاضي لنفسه صلاحيات غير مقررة في القانون كالحكم على شخص لم يكلف بالحضور , أو توجيه انتقادات للشاهد .

6- مخالفة القانون الداخلي :

وهو من أهم أوجه الطعن بالنقض , فقد استبعد المشرع من القانون الجديد الخطأ في التطبيق و أبقى على مخالفة القانون الداخلي بمعنى القانون الوطني بما فيه القوانين و المراسيم التنظيمية , و يعتبر التفسير السيء أو غير السليم للقانون بمثابة مخالفة له . من أمثلة ذلك , أن يحكم القاضي برفض دعوى تنصب على منازعة عقارية بسبب عدم الشهر الشخصي أي قبل صدور قانون التوثيق رقم 70- 91 ظنا من القاضي بأن شهر العريضة يشمل العقود المحررة سواء في ظل نظام الشهر الشخصي أو العيني .

7- انعدام التسبب :

8- قصور التسبب :

بالنسبة للوجهين 7 و 8 فان الفرق الوحيد بينهما , أن انعدام التسبب يقوم حينما لا ينظر القاضي لكل الأدلة المقدمة أو أوجه الدفاع أو الطلبات سواء بالقبول أو الرفض , بينما تكون بصدد قصور في التسبب عندما لا تكفي الأسباب المستند إليها لتبرير منطوق الحكم كأن يأتي في الحثيات بأن الضرر ثابت دون توضيح للعلاقة السببية المنشئة له .

9- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب :

استنادا الى القاعدة التي تنص على أن القاضي لا ينشئ طلبات من تلقاء نفسه نيابة عن الخصوم أو يحل محلهم . انما ينظر و يقدر ما طلب منه , حفاظا على حياده.

10- السهو في الفصل في أحد الطلبات الأصلية :

نشير هنا الى المشرع حصر مجال السهو خلافا للمادة 194 ق. ا . م قديم التي تنص على الطلبات دون ضابط مما يجعلها تشمل الطلبات الأصلية و الفرعية و المقابلة .

11- إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية :

الفرق البسيط بين المادة 358 من القانون الجديد و المادة 194 من ق. ا . م قديم أن المادة الأخيرة تشير الى عديمي الأهلية . لكننا نرى بأن عدم الدفاع عن ناقصي الأهلية يستغرق عديمي الأهلية من باب الأحق بالحماية .

12- مخالفة الاتفاقيات الدولية :

ينسجم هذا الوجه مع أحكام الدستور التي تقضي بسمو الاتفاقيات الدولية المصادق عليها على القانون الداخلي .

13- تناقص التسبب مع المنطوق :

بما أن المنطوق هو المعبر عن الموقف النهائي للقاضي بعد ما يكون قد مهد له بالاسباب التي أدت الى تكوين قناعته , فالوجه المستحدث يستمد ضرورته من المادة 277 التي تمنح النطق بالحكم قبل تسببيه .

14- تحريف المضمون الواضح و الدقيق :

لا يقصد بالتحريف هنا وقوع تزوير انما تحويل المضمون عما صيغ لأجله كأن يستند القاضي إلى وثيقة قدمت للمناقشة على أساس عقد هبة فيعتبر مضمونها مطابقا لعقد بيع أو يعتبر القاضي شكوى المؤمن لدى مصالح الضمان الاجتماعي نتيجة عدم استلامه بطاقة التأمين , طعنا مسبقا ضد سند تحصيل وفقا للمادة 04 القانون رقم 08 – 08 المؤرخ في 23- 02- 2008 . المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي .

15- التناقض وفقا للوجهين الحاملين : رقم 13 و 14 .

يتميز التناقض الموجب للنقض بينما مضمون الوجه الحامل لرقم 13 و الوجه الموالي له أي رقم 14 في المادة 358 من القانون الجديد في ثلاث نقاط :

- أ- يكون التناقض في الوجه 13 بين أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة بينما يكون التناقض في الوجه 14 بين أحكام غير قابلة للطعن العادي دون القرارات .
- ب- يوجه الطعن بالنسبة للوجه 13 ضد آخر حكم لم يأخذ فيه القاضي بعين الاعتبار اثاره الشيء المتضمن فيه أمامه , بينما يوجه الطعن في الوجه 14 ضد حكمين لصعوبة التنفيذ لأن كليهما أصبح سندا تنفيذيا .
- ج- يفصل في حالة تأكد التناقض بالنسبة للوجه 13 بتأكيد الحكم أو القرار الأول , بينما تقوم المحكمة العليا بالغاء أحد الحكمين أو الاثنين معا بالنسبة للوجه 14.

16 – وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار :

كأن يصدر حكم بطرد شاغل الشقة بدون سند أو وجه حق مع إلزام المالك بأن يدفع تعويضا عن التحسينات .
و وفقا للمادة 359 , لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه . فالمحكمة العليا باعتبارها جهة قانون لا تتصدى إلا للمسائل القانونية المحضة أو تلك التي نجمت عن الحكم أو القرار المطعون فيه .
في حين تسمح المادة 360 للمحكمة العليا , بأن تثير من تلقاء نفسها وجها أو عدة أوجه للنقض الواردة في المادة 358 من القانون الجديد ولو لم يثره الطاعن متى رأت ذلك ضروريا لحسن تطبيق القانون .

ب- آثار الطعن بالنقض :

إن تطبيق قواعد الاجراءات المدنية و الإدارية على قرارات الصادرة عن مجلس الدولة كقاضي نقض يقضي مماثلة هذا الأخير بالمحكمة العليا في هذا المجال فيما يتعلق بآثار الطعن بالنقض على القرار المطعون فيه (1) . و بالتالي فان آثار الطعن بالنقض على القرار المطعون فيه أمام مجلس الدولة هي :

1- عدم وقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه كقاعدة عامة , فلا يمنع المحكوم له من القيام باجراءات تنفيذه بمجرد تبليغه للمحكوم عليه , واستثناءا يمكن وقف تنفيذه في حالة وجود دعوى تزوير فرعية (2) .

2- يتمتع مجلس الدولة بسلطة مراقبة مدى تطبيق أو عدم تطبيق القانون بشكل سليم و صحيح على الحكم أو القرار المطعون فيه , فإذا ما وجدت المحكمة العليا (مجلس الدولة) أن الطعن بالنقض مقبولا شكلا فإنها تباشر مناقشة أوجه الطعن بالنقض المقدمة من الطاعن بواسطة محاميه , فإذا اقتنعت بصحتها و سلامتها قررت نقض القرار و إحالة القضية و الأطراف على الجهة القضائية لإعادة الفصل في الموضوع . و إذا كان قرار مجلس الدولة فيما فصل فيه من نقاط قانونية لا يترك من النزاع ما يتطلب الفصل فيه فانه ينقض الحكم دون إحالة طبقا للمادة 365 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية . أما إذا اقتنع بعدم سداد و عدم جدوى أوجه الطعن بالنقض فانه يقرر قبول الطعن بالنقض شكلا ورفضه موضوعا , و يبقى الأمر على حاله كأن لم يقع يطعن بالنقض و يصبح من الممكن مباشرة حق تنفيذ القرار أو الحكم موضوع الطعن بالنقض بعد اكسائه بالصيغة التنفيذية (3) .

(1) محمد صغير بعلي "الوجيز في المنازعة الإدارية " مرجع سابق . ص 125 .

(2) عبد العزيز سعد . مرجع سابق . ص 58 .

(3) عبد العزيز سعد , نفس المرجع , ص 60 و 61 . و راجع أيضا , محمد صغير بعلي مرجع سابق . ص 126 .

ثالثا : قرار مجلس الدولة و طرق الطعن فيه :

إذا ما رأى المستشار المقرر بأن القضية أصبحت مهياة للفصل فيها , بعد استيفاء الاجراءات التحقيق إذا تعلق الأمر بالطعن بالنقض , يقوم المستشار المقرر بإيداع تقريره المكتوب , ويصدر قراره باطلاع محافظ الدولة عليه , ولهذا الأخير أن يودع مذكراته خلال شهر و بعدها يقوم رئيس الغرفة المعنية بتحديد تاريخ الجلسة عن طريق أمر , ويبلغ الإخطار (8) ثمانية أيام قبل انعقادها الى الخصوم و النيابة العامة بواسطة كاتب الضبط , وأثناء انعقاد الجلسة يقوم المستشار المقرر بتلاوة تقريره , ويبدي الخصوم أو محاموهم ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم الكتابية عند الاقتضاء , وسماع النيابة (محافظ الدولة) , من خلال ابداء طلباته , وبعدها تحال القضية للمداولة يصدر المجلس قراره بأغلبية الأصوات , ويبلغه الى الخصوم لتنفيذه أو الطعن فيه (1) .

أ- قرار مجلس الدولة و كيفية تبليغه :

إن منطوق قرار مجلس الدولة يختلف باختلاف الطعن المرفوع فيما إذا كان استئنافا أو طعنا بالنقض , فإذا تعلق الأمر بالطعن بالاستئناف فان مجلس الدولة باعتباره قاضي استئناف له أن يلغي أو يعدل أو يوافق على القرار الأول المطعون فيه الصادر عن المحاكم الإدارية , أما إذا تعلق الأمر بالطعن بالنقض فان المجلس باعتباره قاضي نقض يراعي مدى تطبيق القانون فقط فلا يدخل في اختصاصه إعادة مناقشة الموضوع و لا مناقشة الطلبات أو الدفوع . و في كلتا الحالتين سواء في الاستئناف أو الطعن بالنقض يتخذ مجلس الدولة قراره على النحو المقرر قانونا , ويبلغه الى الخصوم .

1- قرار مجلس الدولة :

يصدر قرار مجلس الدولة على غرار قرارات المحاكم الإدارية من ثلاثة أعضاء (مستشارين) في جلسة علنية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك , يحرره المستشار و المقرر قبل النطق به (2) .

(1) بربارة عبد الرحمان "شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية " الجديد , ص 389
(2) محمد صغير بعلي "دعوى الالغاء " (القضاء الإداري) , مرجع. ص 219 و ما يليها . و ص 223 .

استنادا الى المواد 551 الى 553 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية فان القرار الصادر عن مجلس الدولة , يجب أن يحتوي على مجموعة البيانات التي تتعلق بمايلي :

- الجهة القضائية التي أصدرته :

مجلس الدولة (الغرفة المختصة) , وأسماء كل من القضاة الذين شاركوا في اصداره , ومنهم المستشار المقرر , وممثل محافظ الدولة و كاتب الضبط . بالاضافة الى ذكر أسماء و ألقاب المحامين و عناوينهم المهنية .

- أطراف الخصومة :

ذكر أسماء و ألقاب الأشخاص الطبيعيين , أو صفات الممثل القانوني للجهة الإدارية و موطنهم أو مقراتهم .

- الطلبات و الدفع (التأشيرات)

يجب أن يتضمن القرار طلبات المدعي و ردود المدعى عليه , و مجمل الأسانيد التي تدعم تلك الطلبات و الردود .

- الأسباب :

وهي الحجج و الاسانيد القانونية أو الواقعية التي بنى عليها مجلس الدولة قراره .

- منطوق القرار :

هو أهم أقسام القرار القضائي , لأنه يعبر عن رأي المجلس و قناعته , من حيث تحديد موقفه من طلبات المدعى سواءا بالرفض أي الطعن شكلا أو لعدم التأسيس , أو القبول أي الغاء القرار المطعون فيه (1) .

(1) محمد صغير بعلي "دعوى الالغاء" (القضاء الإداري) مرجع سابق , ص 223 و 224 . و أيضا المادة 553 من قانون رقم 09-08 المتضمن "قانون الاجراءات المدنية والإدارية" الجديد .

2- تبليغ قرار مجلس الدولة :

وفقا للمادتين 894 و 895 , يكون المشرع قد عكس القاعدة القانونية المعمول بها , إذ يتم التبليغ الرسمي مستقبلا للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي أساسا و يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط . فالمستقر عليه قضاء , أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط في المادة الإدارية , يشكل الإجراء الأصلي و القانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية , بينما يشكل تبليغ القرارات الإدارية عن طريق المحضر القضائي إجراء تكميليا عند الحاجة فقط (1) . إذ عملا بأخر نص المادة 171 من ق.ا.م " خلافا لأحكام المادة 147 تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد المستعجلة بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب الى جميع أطراف الخصومة و ذلك دون الاخلال بحق الخصوم في تبليغ هذه الأحكام و القرارات بالأوضاع المنصوص عليها في المادة 147" (2) .

(1) انظر القرار رقم 12045 مؤرخ في 10-08-2002 الصادر عن الغرفة الخامسة لمجلس الدولة .

(2) بربارة عبد الرحمان " شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية " الجديد . ص 460 و 461 .

ت- طرق الطعن في قرار مجلس الدولة :

باعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية حائزة لقوة الشيء المقضي فيه , فهي تقبل الطعن عن طريق المعارضة , و اعتراض الغير الخارج عن الخصومة , والتماس اعادة النظر , والطعن لتصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير .

1 - المعارضة :

إن الطعن بالمعارضة هو الطعن الاستدراكي الذي يخول للمدعى عليه اللجوء الى الجهة القضائية نفسها (مجلس الدولة أو المحاكم الادارية) التي صدر عنها القرار إذا كان غائبيا , حيث يشترط لقبول الطعن بالمعارضة ما يأتي (1) :

- ترفع المعارضة من المدعى عليه , وهي عادة ما تكون الإدارة العامة (الإدارة الضريبية) مصدرة القرار المطعون فيه بالإلغاء , فلا يمكن أن يرفع من المدعي , لأنه في حالة عدم استيفاء عريضة الدعوى للشروط القانونية ترفض شكلا . وفي حالة عدم الرد على مذكرات الدفاع يمكن الحديث تهاونه أو سوء نيته لتعطيل أو تأخير سير الاجراءات .
- أن تنصب المعارضة على قرار قضائي غيابي صادر عن مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية , حيث تنص المادة 953 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية الجديد على مايلي : " تكون الأحكام و القرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية و مجلس الدولة قابلة للمعارضة " .
- أن ترفع المعارضة أمام مجلس الدولة خلال مدة 1 شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي .
- أن ترفع بموجب عريضة مستوفية للشروط الواجب توافرها في الطعون أمام مجلس الدولة .

(1) محمد صغير بعلي "دعوى الالغاء " (القضاء الإداري) مرجع سابق . ص 231 و 232 . و أيضا انظر المواد 953 و 954 من قانون رقم 09-08 " المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " الجديد .

2- اعتراض الغير الخارج عن الخصومة :

- اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (معارضة الخصم الثالث) , طعن قضائي غير عادي يخول لكل ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة الطعن في القرار الصادر إذا كان من شأنه أن يلحق ضررا به , حيث يشترط لقبول اعتراض الغير خارج الخصومة أمام مجلس الدولة ما يأتي :
- أن يرفع من الغير الخارج عن الخصومة التي صدر فيها القرار المطعون فيه , أي أنه لم يكن طرفا في الخصومة التي صدر فيها القرار المطعون فيه , و أن تكون لهذا الغير مصلحة مادية أو معنوية مستقلة عن مصلحة أطراف الخصومة تتمثل فيما ينجم من أضرار تحقق به من جراء تنفيذ القرار .
 - أن يرفع أمام الجهة القضائية التي صدر عنها القرار (مجلس الدولة) .
 - أن يرفع بموجب عريضة مستوفية للشروط اللازمة لرفع الطعون أمام مجلس الدولة , وأن تكون العريضة مرفقة بإيصال يثبت إيداع الحد الأقصى من الغرامة التي يجوز الحكم بها في حالة رفض الاعتراض (1) .

أما عن أجل اعتراض الغير عن الخصومة على الحكم أو القرار قائما لمدة 15 سنة , تسري من تاريخ صدوره , ما لم ينص القانون على خلاف ذلك . غير أن هذا الأجل يحدد بشهرين عند ما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر الى الغير ويسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه الى ذلك الأجل و الى الحق في ممارسة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة .

(1) محمد صغير بعلي , "دعوى الالغاء " (القضاء الإداري) , مرجع سابق ص 249 و ما يليها . و انظر أيضا المواد 381 الى 385 من قانون رقم 08-09 السالف الذكر .

3- الطعن لتصحيح الأخطاء المادية و دعوى التفسير :

- أ- الطعن لتصحيح خطأ مادي : تنص المادة 286 من قانون الاجراءات المدنية والادارية " يجوز للجهة القضائية التي أصدرت الحكم , ولو بعد حيازة ذلك الحكم قوة الشيء المقضي به , أن يصحح الخطأ المادي أو الاغفال الذي يشوبه , كما يجوز للجهة القضائية التي يطعن في الحكم أمامها القيام بتصحيحه (1) .
و يشترط لقبول الطعن لتصحيح خطأ مادي ما يأتي :
- أن ينصب على قرار قضائي صادر عن مجلس الدولة حضوريا لأن القرارات الصادرة غيابيا عن مجلس الدولة لا يمكن الطعن فيها بمثل هذا الطعن .
 - أن يكون القرار المطعون فيه مشوب بخطأ مادي , يتمثل بسقطات القلم والكتابة أو الخطأ في الحساب أو الأرقام , أو خطأ القاضي في التعبير , سهوه عن الفصل في أحد الطلبات , وأن يكون منسوبا الى القاضي أو أعوانه وليس للطاعن , ومن شأنه أن يؤثر في الحكم الصادر في الدعوى .
 - أن يرفع أمام مجلس الدولة خلال مدة شهرين من تاريخ تبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ (2) .

- ب - دعوى التفسير : تنص المادة 285 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية "إن تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو تحديد مضمونه , من اختصاص الجهة القضائية التي أصدرته " .
و يشترط لقبول الطعن بدعوى التفسير ما يأتي :
- أن ينصب على قرار صادر عن مجلس الدولة حضوريا لأن القرارات الصادرة غيابيا عن مجلس الدولة لايمكن الطعن فيها بمثل هذا الطعن .
 - أن يكون طلب تفسير الحكم بعريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم .
 - تفصل الجهة القضائية , بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم بالحضور (3) .

(1) انظر المادة 286 من قانون رقم 09-08 "المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية" الجديد.
(2) محمد صغير بعلي " دعوى الالغاء " (القضاء الإداري) , مرجع سابق , ص 253 و ما يليها .
(3) انظر المادتين 285 و 965 من قانون رقم 09-08 , السالف الذكر .

4- التماس إعادة النظر : التماس اعادة النظر طريق غير عادي من طرق الطعن في القرارات يخول لأطراف الخصومة الطعن أمام الجهة القضائية نفسها(مجلس الدولة) فيما أصدرته من قرارات للأسباب التي ينص عليها القانون (1) .
إن المشرع الجزائري حصر الحالات التي يرفع فيها التماس اعادة النظر أمام مجلس الدولة في حالتين على سبيل الحصر هما :

الحالة الأولى : إذا بنى مجلس الدولة قراره على وثائق مزورة مقدمة أول مرة أمامه .

الحالة الثانية : إذا حكم على الملتمس لتعذر تقديمه مستندا قاطعا في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمه (2) . حيث يشترط لقبول التماس اعادة النظر ما يأتي (3) :

- أن يرفع الطعن من أطراف الخصومة .
- أن ينصب على قرار صادر عن مجلس الدولة .
- أن يرفع خلال مدة شهرين , تحسب من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه أو من تاريخ العلم بواقعة التزوير , أو من تاريخ الحصول على المستند القاطع .

و باكتمال هذه الاجراءات تكون المنازعة الضريبية قد وصلت الى آخر الاجراءات المتبعة في الفصل فيها المنصوص عليها قانونا , ومتى صار القرار نهائيا فانه يكتسي الصيغة التنفيذية , و يصبح نافذا في مواجهة الأطراف .

(1) محمد صغير بعلي , مرجع سابق , ص 246 .
(2) عمار معاشو , مرجع سابق , ص 62 و 63 .
(3) محمد صغير بعلي مرجع سابق , ص 248 .

الخاتمة :

تعرضت هذه الدراسة لموضوع المنازعة الضريبية من الناحية الإدارية , فمن خلالها تم التوصل الى معرفة الاجراءات الخاصة بالفصل في المنازعة الضريبية و مدى فعاليتها في حماية مصلحة المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية على حد سواء , إذ من خلال المعالجة العلمية للموضوع تم التوصل الى النتائج التالية :

- أن للضريبة دورا هاما و أساسيا في الاقتصاد الوطني , إذ تعبر أداة تمويل النفقات العمومية , ووسيلة تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف المالية , والاقتصادية و الاجتماعية , تؤسس و تفرض و تحصل من السلطة المختصة وفقا لمبادئ متعارف عليها عالميا .

- إن الاصلاحات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري منذ سنة 1991 الى غاية 2008 , قد أولت الاهتمام بشكل أساسي للجباية العادية , و تنظيم الإدارة الضريبية , أما الجانب الاجرائي للمنازعة الضريبية , فانه لم يحضى باهتمام بالغ الأهمية في فعالية النظام الضريبي , وذلك من أجل تبسيطه و تكييفه مع التطورات العالمية بصفة عامة , و من أجل جعل الجباية العادية بديلا للجباية غير العادية , و حماية الاقتصاد الوطني من تبعيته شبه الكلية للمداخيل البترولية .

- إن المنازعة الضريبية وعلى الرغم من أنها نوعا من أنواع المنازعات الإدارية الا أن المشرع خصها باجراءات خاصة للفصل فيها تختلف عن الاجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى تبررها طبيعة المنازعة و أهمية الضريبة .

- إن اجراءات المتبعة في الفصل المنازعة الضريبية نوعان الأولى اجراءات ادارية تبدأ اجباريا بتقديم شكوى الى الإدارة الضريبية , ثم الطعن في قرار الإدارة الضريبية أمام اللجان الإدارية إذا ما أراد ذلك المكلف , و الثانية اجراءات قضائية تبدأ برفع دعوى أمام المحاكم الإدارية ثم الطعن في القرارات المحاكم أمام مجلس الدولة , حيث يلاحظ على هذه الاجراءات أنها طويلة ومقارنة مع الاجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى .

- إن المشرع أحدث لجانا ادارية للطعن , يلجأ اليها المكلف بالضريبة إذا ما أراد ذلك قبل اللجوء الى القضاء , لكن في حالة لجوئه الى القضاء أولا فانه لا يمكن اللجوء إليها مرة أخرى . وعلى الرغم من أن اللجوء الى اللجان الإدارية للطعن اختياري إلا أن المشرع جعل آراءها ملزمة للإدارة الضريبية .

- إن كل القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضرائب أو تحصيلها , سواءا كانت صادرة بناء على شكوى المكلف بالضريبة أو بناء على رأي اللجان الإدارية للطعن فيه أمام الهيئات القضائية (المحاكم الإدارية ومجلس الدولة) .

- إن اجراءات الدعوى الضريبية أمام الهيئات القضائية متميزة عن الاجراءات المتبعة في سائر المنازعة الإدارية الأخرى , ولعل من بين هذه الاجراءات المتميزة , شرط التظلم الإداري لقبول الدعوى الضريبية و شرط اجراء الصلح رغم وجود التظلم الإداري , واجراءات التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية فقط .

- إن المشرع ميز في طريقة الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية بحسب نوع الضريبة محل النزاع , فإذا كان النزاع حول ضريبة من الضرائب المباشرة أو

الرسم على القيمة المضافة أو حقوق التسجيل فانها تقبل الطعن بالاستئناف , أما إذا كان النزاع حول ضريبة من الضرائب المباشرة فانها تقبل الطعن بالنقض فقط .

و عموما تعتبر الاجراءات الخاصة بالفصل في المنازعة الضريبية سواءا الإدارية أو القضائية ضمانات فعالة للمكلف بالضريبة للحفاظ على مصالحه و حقوقه في مقابل السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية بداية من تقديرها الى تحصيلها , وفي نفس الوقت تعتبر تلك الاجراءات بمثابة ضمانات فعالة للإدارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزينة العامة .

وفي الأخير نقترح على المشرع اعادة النظر في الاجراءات المتبعة في الفصل في المنازعة الضريبية لكونها تمتاز بالطول و التعقيد مقارنة بالاجراءات المتبعة في المنازعات الأخرى , وهو ما من شأنه أن يؤدي الى التهرب الضريبي و الغش الضريبي .

أولاً: المراجع باللغة العربية

1 - الكتب :

أ- الكتب العامة :

- بربارة عبد الرحمان , "شرح قانون الاجراءات المدنية و الإدارية" قانون رقم 08- 09 المؤرخ في 25 فبراير 2009 , طبعة 2009 . منشورات البغدادي . الجزائر .

- حسين طاهري , "شرح وجيز للاجراءات المتبعة في المواد الإدارية" دار الخلدونية , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2005 .

- رشيد خلوفي , "قانون المنازعة الإدارية " شروط قبول الدعوى الإدارية . ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2004 .

- عبد العزيز سعد , " طرق و اجراءات الطعن في الاحكام و القرارات القضائية" دار هومة , الجزائر , الطبعة الأولى , سنة 2005 .

- عمار معاشو و عزاوي عبد الرحمان , "تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري " دار الأمل تيزي وزو , الجزائر , الطبعة الثانية , سنة 1999 .

- محمد صغير بعلي , "دعوى الالغاء" (القضاء الإداري) , دار العلو للنشر و التوزيع عنابة الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2007 .

- محمد صغير بعلي , "مجلس الدولة" , دار العلوم للنشر و التوزيع , عنابة , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2004 .

- محمد صغير بعلي , "الوجيز في المنازعة الإدارية" , دار العلوم للنشر و التوزيع عنابة , الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2002 .

- محمد السيد التحيوي , "الطعن في الاحكام القضائية " شركة الجلال للطباعة
مصر , الطبعة الأولى , سنة 2001 .

- محمد بشير , "الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الإدارية" ديوان المطبوعات
الجامعية الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 1995 .

- فاطمة بن سنوسي , "دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون
الجزائري" دار مدني , الجزائر , بدون رقم طبعة ,
سنة 2003 .

- فضيل العيش , "الصلح في المنازعة الإدارية" منشورات مؤسسة الشروق للاعلام
و النشر , الجزائر , بدون رقم طبعة , و لاسنة .

ب – الكتب المتخصصة :

- حسين طاهري , المناعة الضريبية "شرح قانون الاجراءات الجبائية" , دار
الخلدونية الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2005 .

- حسين فريجة , "الاجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة
الجزائر " منشورات دحلب الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة
1994 .

- حسين فريجة , "منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر" ديون المطبوعات
الجامعية , بدون رقم طبعة , سنة 1990 .

- رمضان صديق , انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و
الاتفاقيات الدولية "دراسة مقارنة" دار النهضة العربية القاهرة
مصر , بدون رقم طبعة , سنة 2006 .

- عزيز أمزيان , "المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري" دار الهدى , عين
مليلة الجزائر , بدون رقم طبعة , سنة 2005 .

- العيد صالح , "الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية" الانظمة الجبائية ,
الرقابة الجبائية , المنازعة الجبائية , دار هومة , الجزائر , بدون
رقم طبعة , سنة 2005 .

2- المذكرات الجامعية :

- فاطمة زعزوعة , تسوية المنازعة الضريبية , مذكرة ماجستير , كلية الحقوق جامعة أبي بكر بلقايد , الجزائر , السنة الجامعية 2004-2005.

3- المقالات :

- حسين فريجة , "الاستعجال الإداري في أحكام القضاء القضائي الإداري الجزائري " مجلة المدرسة الوطنية للإدارة . العدد 26 المجلد رقم 13 العدد 02 سنة 2002 .

- زبيدة كربيبي , "دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق" تعلق على قرار رقم 7470 الصادر بتاريخ 18-03-2003 . مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) منشورات الساحل , الجزائر , سنة 2003 .

- عبد العزيز أمقران , "عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة" مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعات الضريبية) منشورات الساحل الجزائر , سنة 2003 .

- عمار بوضياف , "النظام القانوني للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري" مجلة مجلس الدولة , منشورات الساحل , الجزائر , العدد 05 . سنة 2004 .

- محمد لحبيب مرحوم , "ارجاء دفع الضريبة " مجلة مجلس الدولة (عدد خاص بالمنازعة الضريبية) منشورات الساحل الجزائر و سنة 2003 .

4- المجلات :

- مجلة مجلس الدولة , منشورات الساحل , الجزائر , العدد 04 , سنة 2003 .

5 - القواميس :

- المنجد في اللغة و الاعلام , دار المشرق , بيروت , طبعة 27 , سنة 1984 .

6 – النصوص القانونية :

- الأمر رقم : 76- 104 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم .

- الأمر رقم : 76- 105 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم .

- الأمر رقم : 06- 04 المؤرخ في 15-07-2006 المتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2006 . الجريدة الرسمية رقم 47 الصادر في 19-07-2006 .

- الأمر رقم : 68- 654 المؤرخ في 30-12-1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 . الجريدة الرسمية رقم 106 المؤرخ في 31-12-1968 .

- قانون رقم : 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الإدارية . المؤرخ في 23-02-2008 .

- قانون رقم : 01- 21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المتضمنة قانون الاجراءات الجبائية المعدل و المتمم بالقانون رقم 07-12 المؤرخ في 30-12-2007 .

- قانون رقم : 90- 36 المؤرخ في 31-12-1991 . المتضمن قانون المالية لسنة 1991 . الجريدة الرسمية رقم 57 الصادر في 31-12-1990 .

- مرسوم تنفيذي رقم : 06- 327 المؤرخ 18-09-2006 . المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحياتها الجريدة الرسمية رقم 59 المؤرخة في 25-12-2006 .

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

- **A .BOUDERBAL , LA FISCALITE A LA PORTEE DE TOUS- ETUDES HISTORIQUES- FORMULAIRE CONTENTIEUX , 2 eme EDITIONS , LA MAISON DE LIVRE , A LGER .**