



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



المنازعة الجبائية في القانون الجزائري

مذكرة لنيل شهادة ماستر حقوق تخصص قانون اداري

تحت إشراف الدكتورة:

جعفري نعيمة

من إعداد الطالب:

قدوري عبد القادر

أعضاء اللجنة المناقشة :

الدكتورة : بن عودة حورية.....جامعة سعيدة.....رئيساً

الدكتورة : جعفري نعيمة.....جامعة سعيدة.....مشرفاً ومقرراً

الأستاذة : نعار زهرة.....جامعة سعيدة.....عضواً مناقشاً

الأستاذة : عبو تركيبة.....جامعة سعيدة.....عضواً مناقشاً

السنة الجامعية : 2018م / 2019م

قائمة المختصرات

● د.ج.د.ش : دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

● ج.ر : الجريدة الرسمية.

● ق.م : قانون المالية.

● ق.إ.م.إ : قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

● ق.إ.ج : قانون الإجراءات الجبائية.

● ص : الصفحة.

● ف : الفقرة.

● ب.س : بدون سنة

مقدمة

مقدمة :

تعتبر الجباية من أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدول من أجل تمويل الإنفاق العام، وبما أنّ الضرائب تعتبر عنصر فعّال ومهم في الميدان الجبائي، فقد ازدادت أهميتها في وقتنا الحاضر، إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الإقتصادي، وأصبحت من أدوات تدخل الدولة في هذا النشاط ولو بطريقة غير مباشرة من جهة، ومن جهة أخرى فإنّ فرض الجباية وتنظيمها لم يعدّ يتّسم بالبساطة التي كان يتّسم بها في الماضي.

الواقع أن هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد، نظر لتشابك الأنشطة المولدة للأرباح والتي تفرض عليها الضريبة، وعلى هذا أصبحت الدول تتفنّن في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع من الجباية، إضافة لمحاولتها إيجاد التنظيم الإداري السليم الذي يعظم لها منافعها¹.

نظرا لهذا التشابك أصبح كل من التشريع الجبائي والإدارة الجبائية يتّسمان بالتعقيد، الأمر الذي قد يؤدي إلى بعض أوجه القصور في التعامل مع مختلف المكلفين بدفع الجباية، واللذين تبقى نظرتهم العدائية اتجاه الضريبة قائمة طالما أنّها تفرض وتحصل جبراً على أموالهم.

الغالب من الأحيان تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير مطابقة للواقع والحقيقة ممّا يدفع الإدارة الجبائية إلى إعادة تقويم الأوعية الضريبة، أو تأسيس الضرائب التي لم يصرح بها المكلف أصلاً؛ كما أنّ هذا الأخير عادةً ما يتجاهل دفع التزاماته الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية، ممّا يلزم هذه الأخيرة في هذه الحالة إلى إتباع الأسلوب الجبري للحصول الجبائي، وذلك من خلال إجراءات يكفلها قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - راييس سفيان، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، بسكرة، 2016م/2017م، ص؛ أ.

خلال أداء الإدارة الجبائية لهذه المهام، قد تثار المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى حول مقدار الوعاء الجبائي أو طرق التحصيل الجبائي لمبالغ للضريبة؛ ومنه يلجأ المكلف بدفع الضريبة إلى مخاصمة الإدارة الجبائية في ما تمّ فرضه من ضرائب، والتي يرى أنّها غير مؤسّسة.

هذا ما يطلق عليه بمصطلح المنازعة الجبائية والتي تعرف: "بأنّها مجموعة الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لأسباب السابقة الذكر"، وهذه المنازعة تحكمها مجموعة إجراءات كانت في الماضي مبعثرة في مختلف القوانين، ممّا صعب المهمة على القاضي الإداري في كيفية معالجتها والفصل فيها، أمّا اليوم فيحكمها قانون الإجراءات الجبائية¹.

تجدر الإشارة إلى أنّ المنازعة الجبائية تنقسم من حيث أنواعها إلى قسمين: القسم الأول متعلّق بمنازعات الوعاء؛ والقسم الثاني متعلّق بمنازعات التحصيل، وهذه المنازعات تخضع للقانون والقضاء الإداريين ومنها من تخضع للقضاء العادي. لكننا سنقتصر في دراستنا لهذا الموضوع على المنازعات الجبائية التي تدخل في اختصاص القضاء الإداري والتي هي محور دراستنا.

نظراً أنّ النزاع الجبائي، يحتاج إلى الفصل والتسوية بين المتنازعين (المكلف والإدارة)؛ فإننا سنحاول في بحثنا هذا التعرّض إلى إجراءات وآليات التسوية سواءً أنّ في المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية.

نظراً لأنّ موضوع الجباية يتّسم بالكثير من النوعية والخصوصية، بالإضافة إلى كونه أهم المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون الإداري، فإنّ هناك مجموعة من المبررات الذاتية والموضوعية التي قادتنا إلى البحث في هذا الموضوع، ولعلّ أهمّها ما يلي:

- الواقع العملي المعقّد في مجال تسوية المنازعات الجبائية وتأثيرها على الدّمة المالية للمكلفين بالجباية من جهة والقوّة الاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

¹ - راييس سفيان، المرجع السابق، ص؛ ب.

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الجبائية.
- اعتبار هذا الموضوع من المواضيع التي يهتم بها القانون الإداري والذي يعدّ مجال دراستنا.

- التغيير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الجبائية عبر قوانين المالية المتلاحقة، وعدم مواكبة عملية البحث لهذه المتغيرات.

أما بالنسبة لأهمية الدراسة، فإنّها تتجلى في جانبين هما :

- الجانب النظري والذي يكمن من خلال النصوص التي أقرّها المشرّع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.
- أما الجانب العملي فيتجلى في مدى تطبيق هاته النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الجبائي ومدى نجاعتها في تسويته إدارياً ثمّ قضائياً.

بالنسبة للدراسات السابقة التي تعرّضت لهذا الموضوع؛ فهناك العديد من الدراسات التي تناولت الجوانب النظرية والمفاهيمية والقانونية للمنازعة الجبائية؛ نذكر منها في مجال المراجع المتخصصة؛ "عزيز أمزيان" (المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري)؛ و " حسين فريجة" (إجراءات المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري)؛ أما في مجال المذكرات، فنجد " بدارية يحي" (الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر) مذكرة ماجستير، و " رابيس سفيان" (المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري)، مذكرة ماستر.

وقد لاقينا في دراستنا هذه مجموعة من الصعوبات نوجزها في ما يلي :

- قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع.
- صعوبة البحث في الموضوع، نظراً لعدم استقرار القوانين الجبائية.

- كثرة تشعب موضوع المنازعة الجبائية، وذلك من خلال الإجراءات المعقّدة والغير مفهومة، ممّا صعب علينا دراستها.

وقد اعتمدنا في إطار معالجة هذا الموضوع، منهجية علمية تتركز على المنهج التحليلي من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع؛ فضلاً عن ذلك اعتمدنا " المنهج الوصفي " في استعراض جزئيات الدراسة من خلال جملة من المصادر العامّة والمتخصّصة.

أمّا بالنسبة للأهداف الدراسة، فتتمثل في زيادة نشر الوعي الجبائي بين المكلفين بالجبائية، ودراسة أثر العدالة الجبائية على الاستقرار النفسي لدى المكلفين، وبيان أطراف النزاع الجبائي وطرق إلغائه إدارياً وقضائياً. وكذلك محاولة تحيين موضوع البحث على إثر النصوص القانونية الجديدة والمتعلّقة به.

وإجمالاً، محاولة تكوين رصيد علمي للباحث ولكل من يعنيه موضوع البحث، والخروج بنتائج وتوصيات تعني بالخصوص المكلف والإدارة الجبائية والمشرع الجبائي.

ولما كان موضوع الجبائية في الجزائر يشكل أهمية بالغة في تطوير الاقتصاد، والمالية العامّة للدولة من خلال تعبئة الخزينة العمومية محلية كانت أو وطنية، فإنّ الدارس لهذا الموضوع يشعر بنوع من ضرورة المساهمة في إثراء هذا الموضوع، والبحث في سبل تسليط الضوء عليه، وذلك من خلال التساؤل، وطرح الإشكالية التالية :

- إلى أي مدى نجحت المنظومة القانونية الجزائرية في معالجة المنازعة الجبائية من خلال إجراءات التسوية الإدارية، ثمّ التسوية القضائية كحلّ نهائي لهذه المنازعة ؟

وبغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة إتبعنا خطة بحث تقسم البحث إلى مبحث تمهيدي، يتضمّن الإطار المفاهيمي للمنازعة الجبائية، ثمّ فصلين كاملين، يتضمّن الفصل الأول التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية؛ أمّا الفصل الثاني فقد أفردناه إلى التسوية القضائية للمنازعة الجبائية.

المبحث التمهيدي : الإطار المفاهيمي للمنازعة الجبائية.

في سبيل توفير الإيرادات لميزانيتها العامة والتي توجه لتغطية الاحتياجات العامة للأفراد المجتمع فإن الدولة توظف عدة وسائل جبائية تضمن لها تأمين الموارد المالية اللازمة لذلك، وتمثل تلك الوسائل في: الرسم، الضريبة، الرسم الشبه الجبائي، الاتاوة والحقوق الجمركية. وبالتالي فإن الجباية هي أوسع من الضريبة فالضريبة جزء من الجبائية التي تتضمن خمس أنواع من الاقتطاعات المذكورة أعلاه.

إنّ الجباية كانت ولا زالت من أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدولة، من أجل تمويل الإنفاق العام، بل ازدادت أهميتها في الوقت الراهن؛ إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي¹.

إنّ هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظراً لتشابك الأنشطة المولدة للأرباح التي تفرض عليها الضريبة، وعلى هذا أصبحت الدول تبذل في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع في المجال الجبائي².

نظراً للتعقيد والتشابك الذي أصبح يميّز النظام الجبائي نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي، وعدم مسايرة القوانين الجبائية لهذا التطور، فإنّ العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، أصبحت هي الأخرى تتميز بالتعقيد نظراً لانعدام الثقة بين الطرفين، وهذا ما أصبح يشكل ما يعرف بـ: "المنازعة الجبائية".

نظراً لأنّ المنازعة الجبائية يفترض أن يوجد لها حل، فإنّ المشرّع الجزائري قد عمل على معالجتها وفق طريقتين، الأولى إداري والثاني قضائي، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التمهيدي التعرف على مفاهيم هذه المنازعة من خلال تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب؛ حيث نتعرّف في المطلب الأول على : مفهوم الضرائب والرسم، ثمّ في مطلب الثاني يتعلّق بـ : تعريف المنازعة الجبائية وأسبابها، أمّا المطلب الثالث فأوردناه لـ : طبيعة هذه المنازعة وأنواعها.

¹ - رايس سفيان، المرجع السابق، ص؛ أ.

² - المرجع نفسه، ص؛ أ.

المطلب الأول : مفهوم الضرائب والرسوم.

نظراً لكون الضرائب والرسوم، أهم مكونات النظام الجبائي، فإننا سنحاول التعرف عليهما من خلال فرعين، يتعلّق الأول بالضريبة، أمّا الفرع الثاني فأفردناه للرسوم، وذلك على الشكل التالي :

الفرع الأول : الضريبة.

سنتعرف من خلال هذا الفرع على تعريف الضريبة وخصائصها (أولاً)؛ ثمّ الأساس القانوني لفرض الضرائب (ثانياً)؛ ثم القواعد الأساسية للضريبة (ثالثاً)؛ وفقاً لما يلي :

أولاً: تعريف الضريبة وخصائصها.

1- تعريف الضريبة : يجب الإشارة إلى أنّه لا يوجد تعريف واحد للضريبة، بل تعدّدت مفاهيمها بتعدّد العلماء، وباختلاف توجهاتهم وانتماءاتهم، وعقائدهم، وتخصّصاتهم، وسوف نتعرّض إلى أهم هذه التعاريف وأبسطها، وأشملها والتي نوجزها فيما يلي :

أ- التعريف الأول : " الضريبة اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل وذلك بغرض تحقيق نفع عام"¹.

ب- التعريف الثاني : " الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامّة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامّة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"².

¹ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005م، ص 11.

² - قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة، دراسة حالة - ولاية تلمسان -، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة) في العلوم الإقتصادية، تخصص: إقتصاد التنمية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008م-2009م، ص 3.

- ج- **التعريف الثالث**: " الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية ونهائية للدولة أو إلى إحدى هيئاتها العامة، بهدف تحمّل الأعباء العامة، والتضامن الاجتماعي دون حصوله على منفعة خاصة به"¹.
- وما يستشف من هذه التعاريف؛ أنّ الضريبة هي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات بصفة إجبارية، ودون مقابل، وبصفة نهائية من أجل تحقيق منفعة عامة.
- ومن خلال هذا التعريف، نستخلص الخصائص الأساسية للضريبة والتي هي كالآتي²:
01. إنّها مبلغ مالي نقدي وليس عيني، وليس خدمة شخصية يؤديها المكلف إلى الدولة.
 02. إنّها تدفع بصفة إجبارية، أي أنّ المكلف بها هو مجبر، ومكره وملزم بتأديتها إلى الدولة، ولا يحقّ له الامتناع عن تأديتها أو التهرب منها.
 03. أنّها تدفع دون مقابل، فالفرد يدفع الضريبة بصفته فرداً في المجتمع، ولا ينتظر أي جزاء أو خدمة مقابل ما قدّمه إليها من ضرائب.
 04. للضريبة صفة نهائية، وذلك لأنّ دافع الضريبة لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يطالب الدولة بإسترجاع ما قدّمه إليها من ضرائب.
 05. إنّ الهدف من الضريبة، فهو تحقيق منفعة عامة أو مصلحة عامة، أي أنّ الغاية من جمع وتحصيل الضرائب من المكلفين، فهو من أجل الإنفاق العام، أي أن تعود على أفراد المجتمع بالنعف العام، ويتجلى هذا في قيام الدولة بالمشاريع ذات المنفعة العامة.

¹ - قريش محمد، المرجع السابق، ص 4.

² - المرجع نفسه، ص 5.

ثانياً : الأساس القانوني لفرض الضرائب .

نظراً لكون وجود الدولة ضرورة لتنظيم المجتمع، ونظراً لما تتمتع به من سيادة وسلطة اتجاه أفرادها، إلا أنها تحاول دائماً إعطاء تعبير مقنع عن أسباب فرضها للضرائب على الأفراد والمؤسسات، وإلزامهم بدفعها بصفة إجبارية.

ونعني بالأساس القانوني لفرض الضريبة، الأسباب والدوافع التي أعطت للدولة الحق في فرض الضرائب وفي هذا الإطار، انقسم الفكر المالي إلى اتجاهين¹ :

01. اتجاه يرى بأن الضريبة هي بمثابة عقد اجتماعي.

02. اتجاه يرى بأن الضريبة نابعة من فكرة التضامن الاجتماعي.

وهذا ما سيتم تفصيله على الشكل التالي :

1- نظرية العقد الاجتماعي :

ومفاد هذه النظرية : " هو أنّ الأساس الذي ترتكز عليه الدولة في فرض الضريبة، هو وجود عقد مالي بين الأفراد والدولة يلتزم بموجبه الأفراد بدفع الضرائب مقابل التزام الدولة بتقديم خدمات عامة إليهم، ولولا وجود هذه الاستفادة لما وجدت حجة فرض الضريبة"².

✓ وقد اختلف العلماء حول طبيعة هذا العقد³.

✓ فهناك من يرى أنه، عقد بيع خدمات؛ مثل " آدم سميث".

✓ وهناك من يرى أنه، عقد شركة بين الدولة والمكلفين؛ مثل " تيرز".

¹ - قريش محمد، المرجع السابق، ص 6.

² - المرجع نفسه، ص 6.

³ - موفق سمور علي الحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار الدولية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، (د.س.ن)، عمان، 2001م، ص 14.

✓ وهناك من رأى أنّ، الضريبة بمثابة عقد تأمين؛ مثل " إميل ديجيرارد".

وقد وُجّهت لهذه النظرية انتقادات لاذعة جداً، لكونها بعيدة عن الواقع؛ مما أدى إلى ظهور نظرية التضامن الاجتماعي.

2- نظرية التضامن الاجتماعي :

اتجه الفقه الحديث " إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة عن فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم، وهذا يعني أنّ على الأفراد أداء الضرائب استناداً إلى مبدأ التضامن الاجتماعي، وللدولة حق فرض الضرائب مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال"¹.

وبالتالي؛ فأساس فرض الدولة للضرائب، يقوم على فكرة التضامن الاجتماعي، الموجود بين أفراد المجتمع، حيث يقوم الأفراد بالتضامن، والتكاتف، والتآزر؛ كل حسب مقدرته في مواجهة الأعباء العامة للدولة، وإلّا يدفعون الضريبة بصفتهم أفراد في المجتمع.

وما يستخلص من ما سبق، فيما يخصّ أساس فرض الضريبة القائم على نظرية العقد الاجتماعي، هو أنّ هذه النظرية وهمية وبعيدة تماماً عن الواقع، وذلك بخلاف نظرية التضامن الاجتماعي التي تعتبر أقرب إلى الواقع والحقيقة.

ثالثاً : القواعد الأساسية للضريبة.

تتمثل القواعد الأساسية للضريبة فيما يلي :

¹ - محمد خالد المهايي، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006م، ص 189.

01. قاعدة العدالة (المساواة) : وتعني هذه القاعدة ضرورة مساهمة أفراد المجتمع في نفقات الدولة كل

حسب مقدرته، وتقاس هذه القدرة حسب دخل كل مكلف، فكلما زاد دخل الفرد كلما زاد معدّل الضريبة؛ "

وبالتالي، فالعدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة

ودونما تمييز إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعباءها بين مختلف الممولين بصورة عادلة

دون إرهاب للفقراء"¹، وقد أشار إلى ذلك المشرع الجزائري بنص المادة 78 من دستور الجزائر المعدل سنة 2016

في الفقرتين 1-2 بنصهما: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل

التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية"

02. قاعدة اليقين : " ويقصد بها أن تكون التشريعات الضريبية واضحة و يقينية، وسهلة بالنسبة لكل مكلف

ولا تدع أي مجال للشك، أو التأويل، أو الاجتهاد، وذلك في ما يخص تحديد الوعاء، والمعدّل، وتاريخ

الدفع وطريقه الدفع"².

03. قاعدة الملائمة في الدفع : وتعني هذه القاعدة، " ضرورة ملائمة وقت الدفع للضريبة وجبايتها مع

ظروف المكلفين، بحيث لا يجب إزعاجهم"³.

04. قاعدة الاقتصاد في النفقة : ويقصد بها الاقتصاد في كلفة الضريبة أي ما تتكبّده الدولة وتصرفه على

تقديرها وجبايتها، حتى تكون الضريبة منتجة وحصيلتها أوفر، فلا خير في ضريبة تكلف أكثر من

منتوجها؛ " وبتعبير آخر، ينبغي أن تكون نفقات فرض وتحصيل الضرائب ضئيلة بالمقارنة مع مردودها"⁴.

¹ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2015م، ص 129.

² - دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، (بحث غير منشور)، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الأولى، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2016م/2017م، ص 6.

³ - دوداح رضوان، المرجع نفسه، ص 6.

⁴ - محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007م، ص 91.

وبالتالي؛ فإنّ جميع هذه القواعد السالفة الذكر، تدور في فلك فكريّ العدالة والمساواة الضريبية، وما هي إلاّ تطبيقات لها، وبالتالي، فإنّه من البديهي، وممّا لا شكّ فيه أنّ لهذه المبادئ العامّة علاقة جدّ وثيقة بما يعرف بـ :
" النزاع الجبائي " .

الفرع الثاني : الرسم .

سنتعرّف من خلال هذا الفرع على تعريف الرسم وخصائصه، ثمّ أساس فرض الرسم وأنواعه، وذلك على

الشكل التالي:

أولاً : تعريف الرسم .

يكاد يجمع الفقهاء في علم المالية العامّة والقانون على تعريفات متشابهة للرسم، فقد عرّفه " محمد سعيد فرهود، على أنّه : " مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معيّنة، تؤديها له الدولة، يترتّب عليها نفع خاص له، إلى جانب نفع عام"¹ .

كما عرّفه " عادل فليح العلي "، " على أنّه مبلغ من النقود يدفعه الشخص جبراً إلى الدولة، أو أحد مرافقها العامّة، مقابل نفع خاص يحصل عليه من جانب هذا المرفق أو الهيئة العامّة"² .

وبهذا نستخلص، بأنّ الرسم مورد مالي تحصل عليه الدولة من منّ يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد بأدائها الدولة، مثل رسوم التسجيل في الجامعة، والرسوم القضائية وغيرها من الرسوم المختلفة.

ثانياً : خصائص الرسم وعناصره .

¹ - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامّة، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، 1989م - 1990م، ص 140 .

² - عادل فليح العلي، المالية العامّة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009م، ص 95 .

لرسم أربعة عناصر، هي : العنصر النقدي والعنصر الاختياري والجبائي، وعنصر النفع الخاص، وعنصر النفع العام؛ ويرتبط بهذه العناصر مجموعة من الخصائص التي تبرز الصفات والملامح الخاصة للرسم بالمعنى المالي والقانوني، وهي كالتالي¹:

01. الرسم مبلغ من النقود، ويحدد في كل دولة حسب العملة الوطنية، أو العملة المتداولة قانوناً.

02. الرسم قد يكون اختيارياً في بعض جوانبه، وإجبارياً في الجوانب الأخرى، وتظهر الصفة الاختيارية للرسم في طلب الخدمة التي تؤديها الدولة أو عدم طلبها، بينما تظهر الصفة الإجبارية في عدم حرية الشخص بأداء الرسم أو عدم تأديته، فهو ملزم بأداء الرسم وفقاً لما تحدده الدولة.

03. الرسم يكون مقابل نفع خاص، يحصل عليه الشخص من الدولة أو مؤسساتها العامة، وهذا النفع يقدم بأشكال متعددة، ويعتمد مقدار الرسم على أهداف الدولة من فرضه ونوعية وأغراض الخدمة المقدمة، في ما إذا كان غرضاً اجتماعياً أو اقتصادياً أو غيره.

04. الرسم يترتب عليه نفع عام، فبالرغم من أنّ الرسم يكون مقابل نفع خاص للأفراد؛ إلا أنّ هذا النفع الخاص يأتي في إطار النفع العام للمجتمع.

05. الرسم يدفع للدولة، وبذلك لا يحقّ لأشخاص القانون الخاص (الأفراد والمؤسسات الخاصة) القيام بذلك.

06. الدولة وحدها هي من تستقل بوضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره، وطريقة تحصيله وغيرها من الأمور.

ثالثاً : أساس فرض الرسم وأنواعه.

1- أسس فرض الرسم :

¹ - محمد سعيد فهدود، المرجع السابق، ص 141.

أ- الأسس الدستورية :

عادةً ما تضطلع الدساتير في الدول المختلفة بوضع الأساس الدستوري لفرض الرسم أو الإعفاء منه ويكون هذا الأساس، هو الضابط الذي يحكم أية قواعد قانونية يتم سنّها بموجب أي تشريع أدنى من الدستور.

وقد نصت العديد من الدساتير صراحةً على أنّ، تحديد نسبة الرسم، يكون بموجب قانون يشرّعه البرلمان كما هو الحال في الجزائر، حسب المادة 78 من دستور الجزائر المعدّل سنة 2016م¹.

ب- الأسس القانونية للرسم :

تماشياً مع الأسس الدستورية، يعتبر القانون الأداة التشريعية التي تتكفّل بتنظيم الأحكام التنظيمية لفرض الرسوم، وتعديلها، وصرفها، والإعفاء منها، وتحصيلها، وغير ذلك من الأحكام، وما يقصد في هذا المقام يشمل القانون المالي العام، والقوانين الموضوعية الأخرى كالقوانين الجبائية في الجزائر.

وبالتالي؛ نخلص إلى أنّ الرسوم تكون بموجب قانون توافق عليه السلطة التشريعية، ولكن في حالات خاصة، قد لا يتطلّب فرض بعض الرسوم إصدار قانون خاص بذلك.

2- أنواع الرسوم :

تتحدّد أنواع الرسوم في كل دولة حسب التشريعات المطبّقة فيها، خاصة التشريعات المالية والواقع أنّه ليس هناك من تشريع معيّن يحدّد أنواع الرسوم؛ إنّما هناك تشريعات متعدّدة، يعني كل واحد منها بتحديد نوع معيّن أو أكثر من الرسوم.

¹ - دستور؛ ج.ج.د.ش 1996م؛ ج.ر، رقم 76 مؤرخة في 08-12-1996؛ المادة 122؛ المعدّل سنة 2016م؛ بموجب القانون 01/16 الصادر في الجريدة الرسمية المؤرخة في : 07-03-2016، العدد 14.

وبالتالي؛ فإنّ أنواع الرسوم وأشكالها قد تتنوع تبعاً لعدّة اعتبارات من أهمّها : طبيعة الخدمة أو المنفعة والجهة التي تقدم الخدمة أو المنفعة، وشكل دفع أو تسديد الرسم.

أ- أنواع الرسوم بالنظر إلى طبيعة الخدمة أو المنفعة :

تتّسع أنواع الرسوم وأشكالها وفق لهذا الاعتبار باتساع الخدمات التي تقدّمها الدولة لمواطنيها، وتتقاضى بالمقابل عليها رسوماً، وعليه، إذا كان الاتجاه العام في دولة ما هو مجانية الخدمة العامّة، تقلّص نطاق الرسوم، وبالتالي اختلفت أنواعها، وبوجه عام تشمل الرسوم وفق هذا الاعتبار دون حصرها¹:

- الرسوم القضائية والتوثيقية؛ ويدفعها الأفراد في حال طلب الخدمة القضائية.
- الرسوم الإمتيازية؛ ويدفعها الأفراد عند الانتفاع من خدمات مميّزة.
- الرسوم الإدارية؛ ويدفعها الأفراد مقابل الخدمات الإدارية.
- الرسوم لأغراض ثقافية؛ مثل : رسوم التعليم.
- الرسوم لأغراض اقتصادية؛ مثل : رسم دفع المعادن الثمينة.

ب- أنواع الرسوم وأشكالها بالنظر إلى الجهة التي تقدم الخدمة أو المنفعة :

وفق هذا المنظور، قد تكون الرسوم محلية كالرسوم التي تفرضها البلديات، أو رسوم وطنية كالرسوم التي تفرضها الوزارات أو المؤسسات العامّة في الدولة².

¹ - عصام بشور، المالية العام والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، سوريا، 1995م، ص 191 و 192.

² - عصام بشور، المرجع السابق، ص 192.

ج- أنواع الرسوم بالنظر إلى شكل دفع أو استيفاء الرسم :

وفق هذا الأساس، قد تكون الرسوم بشكل رسم مقطوع وثابت (مبلغ نقدي محدد) أو بشكل نسبة مئوية، كالرسم الذي يستوفي نسبة مئوية من قيمة الدعوى، أو كرسوم التنفيذ الذي يستوفي من المدين بنسبة من قيمة الدين.

وما يستشف، من خلال دراستنا للضرائب والرسوم باعتبارهما جوهر النظام الجبائي، يمكننا أن نستخلص الفرق بينهما، وذلك من خلال إبراز نقاط التشابه، والاختلاف بينهما وذلك على الشكل التالي¹:

أ. نقاط التشابه :

- كلا منهما عبارة عن مبلغ من النقود، يدفع إلى خزانة الدولة من طرف الأفراد والمؤسسات.
- كلا منهما مفروضان من طرف الدولة بموجب قوانين معدة مسبقاً.
- كلا منهما يتحدّدان دون استشارة المكلفين بهما، لا من حيث المقدار أو الطريقة أو التاريخ.

ب. أوجه الاختلاف :

- يدفع الرسم بصفة اختيارية، بينما تدفع الضريبة بصفة إجبارية.
- يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة، أمّا الضريبة فتدفع دون الحصول على منفعة مباشرة خاصة.
- يحدّد الرسم أحياناً تبعاً للتكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة، أمّا الضريبة، فتحدّد وفق المقدرة التكليفية للمُؤَل.

¹ - قريش محمد، المرجع السابق، ص 12.

- تاريخ ظهور الرسم كان أقدم من تاريخ ظهور الضريبة.

المطلب الثاني : تعريف المنازعة الجبائية وأسبابها.

لما كانت المنازعة الجبائية نوع من أنواع المنازعات الإدارية، فإنّها تنشأ في نفس السياق، ولكن مع وجود اختلاف يتمثّل في خصوصيه هذا النوع من المنازعات، سواء من حيث أطرافه، أو طبيعته القانونية، أو أنواعه وطرق فضه، وبالتالي سنتطرق إلى هذا النوع من المنازعات من خلال تعريفه في الفرع الأول، ثم أسباب هذه المنازعة الجبائية في الفرع الثاني، وذلك على الشكل التالي :

الفرع الأول : تعريف المنازعة الجبائية.

تنشأ المنازعة الجبائية، كلّما تبين للمكلّف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، أو الإجراءات المتّبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسراً، أي أنّ وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية¹.

ومن هذا المنطلق، فإنّ لفظ المنازعة في الميدان الجبائي له معنيين وهو ما سنتطرق إليه في هذا الفرع، المعنى الواسع أولاً، ثمّ المعنى الضيق ثانياً.

أولاً : المعنى الواسع للمنازعة الجبائية.

تعرف المنازعة الجبائية من حيث تعريفها الواسع : " بأنّها مختلف الخلافات التي تثور بين المكلّف بالضريبة والإدارة الضريبية، حول فرض الضريبة وتحصيلها، وهو ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الجبائي، حيث تعتبر المنازعة جبائية، كلّما ينتج عن أي خلاف بين المكلّفين بالضريبة والإدارة الضريبية، والذي يمكن حلّه من خلال إجراءات إدارية وقضائية"².

¹ - أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، ص 17.

² - عثمان فريز فوج عبد العال، إنهاء المنازعة على الدخل بطريق الإنفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013م، ص 08.

ثانياً: المعنى الضيق للمنازعة الجبائية.

يقصد بها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلفين بالضريبة، والتي تتعلق بحصر المجتمع الجبائي، وفرض الجباية وتحصيلها منهم. إنّ المنازعة الجبائية تشكل في حدّ ذاتها نظاماً قانونياً خاصاً، فقد عرّفها الأستاذة " فاطمة زعزوعة"، على أنّها: " مجموعة الإجراءات من القانون العام والخاص، والناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية"¹.

وبالتالي، ومن خلال ما سبق عرضه، نخلص إلى أنّ المنازعة الجبائية، هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة، وتنتهي أما الجهات القضائية، والتي تحكمها قواعد القانون الضريبية إلى جانب القانون الإجرائي العام، بإعمال وتطبيق قاعدة " الخاص يقيد العام"، وبالتالي، فلا وجود لهذا النزاع ما لم يبادر المكلف بالضريبة بتحريكه؛ بالإضافة إلى كون هذا النزاع من النزاعات الإدارية ذو طبيعة خاصة و متميّزة. وبالنسبة للمشرع الجزائري، نجد أنّه لم يعطي تعريفاً محدداً للمنازعات الجبائية، وإنّما تطرّق إلى شروطها ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الجبائي سواء تعلّق الأمر بمنازعات الوعاء الجبائي أو التحصيل الجبائي أو حتّى المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية، وحتّى على مستوى القضاء.

وبالنظر إلى المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019م، نجد أنّ المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الجبائي².

الفرع الثاني : أسباب المنازعة الجبائية.

¹ - فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري والمنازعة الخاصة - المنازعة الضريبية -، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجليلي اليباس، كلية الحقوق، سيدي بلعباس، الجزائر، مكتبة الرشد للطباعة والنشر، 2008م، العدد الرابع، ص 99 و 100.

² - انظر : قانون المالية 2019م، رقم 18/18 المؤرخ في : 02/12/2018م، ج.ر، العدد 79، ص 02، المتضمن ق.إ.ج 2019م.

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعة الجبائية، حيث أنّ حدوث المنازعة الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، هو الحالة الغير العادية التي تنطوي على العلاقة بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلفين من جهة أخرى، وتختلف الأسباب التي تؤدي إلى المنازعة الجبائية من دولة إلى أخرى ومن مكلف بالضريبة من جهة ومن الإدارة الجبائية من جهة أخرى، حيث لا يمكن الحصر الدقيق لأسباب المنازعة الجبائية، وعموماً يمكن تقسيمها إلى أسباب مرتبطة بالتشريع، وأخرى مرتبطة بالمكلفين بالضريبة في حدّ ذاتهم، وأسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية، وهذا ما سنتناوله فيما يلي :

أولاً : أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي.

عموماً يمكن إرجاع أسباب المنازعة الجبائية المرتبطة بالتشريع الجبائي إلى ما يلي ¹ :

01. إنحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية، ومخالفة التشريع الجبائي لمبدأ

العدالة الجبائية، مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمّل العبء الجبائي.

02. التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف التشريعات ذات الصلة بالجبائية، مما يؤدي إلى نشوء النزاع الجبائي

بين المكلف والإدارة.

03. جمود التشريع الجبائي وعدم استقراره، يؤديان إلى عدم وضوح الرؤية، بخصوص الإجراءات الواجب

إتباعها للوفاء بالتزامات الجبائية.

04. المغالاة في تضخيم الوعاء الجبائي الخاص بالمكلف، مما يؤدي إلى عدم رضاه.

ثانياً : أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية.

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي ² :

¹ - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، (بحث غير منشور)، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الأولى ماستر، تخصص : محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محمد أولحاج، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تيزي وزو، 2014م / 2015م، ص 74.

² - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 76.

01. تعسّف الأعوان الجبائيون في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، على غرار الزيادة في

تقدير الوعاء الجبائي الحقيقي للمكّلف، وكذلك التجاوزات حين ربط الجباية وتحصيلها والرقابة عليها

وبالتالي عدم احترام الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية وحتى الآجال القانونية للخضوع للرقابة.

02. الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق من طرف الأعوان الجبائيون؛ ممّا يجعلون يرتكبون أخطاء في

تطبيق القانون الجبائي، وبالتالي تنشأ المنازعة الجبائية بين الطرفين، الإدارة والمكّلفون.

03. انتشار الفساد المالي والإداري في الإدارة الجبائية، ممّا يخلق المحاباة والمغالاة في تقدير الوعاء الجبائي

وتحصيل الدين الجبائي.

ثالثاً : أسباب تتعلق بالمكّلف بالجبائية.

إنّ الواقع يؤكّد عدائية العلاقة بين المكّلف والإدارة الجبائية، فالمكّلف يحاول دائماً التملّص من الإيفاء

بالتزاماته الجبائية اتّجاه الإدارة، اعتقاداً منه أنّ الإدارة تحاول دائماً نهب أمواله، ويمكن إجمال أهم الأسباب في هذا

النزاع في ما يلي¹ :

- نقص الوعي الجبائي لدى المكّلفين، ممّا يؤدي إلى عدم الإيفاء بالتزامات اتّجاه الدولة ويتجلى هذا

النقص في الوعي الجبائي في ما يلي :

01. عدم التزام الأعوان الجبائيون بالتشريعات الجبائية والاهتمام بها.

02. الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يقرّها القانون الجبائي على المكّلف.

03. التأخر في تأدية الحقوق الجبائية اتّجاه الخزينة.

المطلب الثالث : طبيعة المنازعة الجبائية وأنواعها.

¹ - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 77.

نظراً لخصوصية المنازعة الجبائية، وتعدد القوانين التي تحكمها، فإننا سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على طبيعة المنازعة الجبائية في الفرع الأول؛ ثم التعرف على أنواعها في الفرع الثاني، وذلك على الشكل التالي :

الفرع الأول : طبيعة المنازعة الجبائية.

إنّ طبيعة المنازعة الجبائية مستمدة من طبيعة القانون الجبائي، وما يحمله من نصوص ينفرد بها عن القوانين الأخرى، فالكل يأخذ ويستمدّ صلاحياته، وسلطاته من القانون الجبائي، وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى.

ف نجد الإدارة عند فرضها للضرائب وجبايتها مقيّدة بموجب النصوص الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها في القانون الجبائي¹؛ وكذلك الحال بالنسبة للقاضي الجبائي عند نظره في الدعوى الجبائية، فمصدر سلطاته هو القانون الجبائي، ونفس الشيء بالنسبة للمكلّف، فأساس معرفته لحقوقه في هذا المجال مبعثه القانون الجبائي، فهو الذي ينظّم تطلّمه أمام الإدارة، وأثناء رفع دعواه أمام القضاء.

¹ - بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظلّ التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامّة، باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، 2011م-2012م، ص 20.

ومن هذا المنطلق، يمكننا معرفة طبيعة النزاع الجبائي من خلال العلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية أولاً، ثم القانون المنظم لهذه العلاقة ثانياً، ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الجبائي ثالثاً؛ وهذا ما سيتم تفصيله كما يلي¹:

أولاً : العلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية.

إنّ العلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، لم تعد مبنية على الفكرة التعاقدية، كما أنّ سلطة الإدارة الجبائية في ربط الجباية وتحصيلها لا تقوم على رابطة عقدية، وإنما تفرضها نصوص القوانين، وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك².

ومن الخصائص الأساسية لأنظمة الجبائية أنّها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذلك جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الجبائية.

ثانياً : القانون المنظم للعلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية.

يعتبر القانون المصدر الوحيد للالتزام بدفع الضريبة، وقد حرص المشرع في إطار القانون الجبائي على تحديد أسس الضريبة، وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية، لذلك فالقانون الجبائي هو القانون المنظم للعلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه، وعلى رأسها حقّه في التظلم والمراجعة، كما فرض عليه التزامات إبتداءً من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه ونهاية بدفعها.

¹ - المرجع نفسه ، ص 20.

² - المرجع نفسه، ص 20.

والقانون الجبائي؛ هو القانون الذي يحدّد سلطات وحقوق الإدارة الجبائية، من خلال سلطة الفحص والرقابة، وسلطة ضمان التحصيل، وفرض عليها التزامات ينبغي مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار الدقة والعدالة.

وبناء على ماسبق؛ " فالعلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، علاقة قانونية تنظيمية، تستند إلى نصوص وأحكام القانون الجنائي، وليست علاقة دائن ومدين، كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار القانوني الجبائي وإسنادها إليه في كل ما ينجم عنها"¹.

ثالثاً : القضاء المختص بالنظر في المنازعة الجبائية.

تثير النزاعات الجبائية نواحي قانونية متعدّدة، أهمّها قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الجبائية حيث يرى " محي محمد سعيد "؛ " أن المنازعة الجبائية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعيّن الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية، بينما يرى البعض الآخر، أنّ الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير باعتباره القانون الإجرائي العام، في ما لم يرد به نص خاص في القانون الجبائي ذاته"².

وقد اختلفت الآراء الفقهية، واتجاهات القوانين المقارنة حيال تحديد القضاء المختص للنظر والفصل في المنازعات الجبائية، فبعض القوانين أسندت إلى القضاء العادي ولاية الفصل في ذلك؛ أخذاً بالرأي القائل أنّ القضاء العادي يوفر ضمانات للمكلفين لا يوفرها لهم القضاء الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن مصالح الخزينة للدولة؛ بينما أسندت قوانين أخرى ولاية الفصل إلى القضاء الإداري أخذاً بالرأي القائل، أنّ الجباية يتمّ تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهات الحكومية المختصة.

¹ - رمضان صديق، إلغاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006م، ص 124.

² - محي محمد سعيد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة -، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998م، ص 134.

ويرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص المحاكم الجبائية المستقلة عن القضاء العادي والإداري بالمنازعة الجبائية، على أساس أنّ الطبيعة الفنية التي يميّز بها القانون الجبائي، تستوجب أن يكون لهذا النزاع قضاة متخصصون قادرين على توحيد وتأصيل المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير، وتطبيق نصوص التشريع الجبائي¹. ومن ثمّ فإنّ تحديد جهة الاختصاص بالفصل في المنازعة الجبائية أمر بالغ الأهمية، من حيث كون هذه النزاعات تمسّ من جهة مصالح الخزينة العمومية، ومن جهة أخرى مصالح الأشخاص المكلفين بالجبائية، وعلى أساس أنّ النزاع الجبائي فرع من فروع النزاع الإداري بوجه عام، فمن التشريعات من أرجعت الاختصاص بالفصل إلى القضاء الإداري، ومن بينها التشريع الجزائري، ومنها من وزع الاختصاص في هذا المجال بين القضاء الإداري والعادي ومنها التشريع الفرنسي.

ومن التشريعات من أحال الاختصاص في ذلك إلى جهات قضائية متخصصة ومستقلة، يرأسها قضاة متخصصين، يقومون بالفصل في هذا النوع من النزاعات كمحاكم استئناف قضايا الدخل بالأردن². وقد تباينت أسباب هذا الاختلاف لكن أغلبها تتمحور حول أساس نوع النزاع الجبائي.

الفرع الثاني : أنواع النزاع الجبائي.

لقد تمّ تقسيم النزاع الجبائي إلى عدّة أنواع، سنحاول التعرّف عليها من خلال هذا الفرع، وذلك بالاستناد إلى أنواع الضرائب أولاً؛ ثمّ بحسب المراحل التي تمرّ بها الضريبة ثانياً؛ أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الجبائي ثالثاً.

أولاً : من حيث نوع الضريبة.

¹ - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 22.

² - موفق سمور علي الحميد، المرجع السابق، ص 13.

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة، ومنازعات للضرائب غير المباشرة كل على حدى، ونظراً لأهمية هذا التقسيم، وبالرغم من وجود معايير متعدّدة لتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، إلاّ أنّه لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة، وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري، والمعيار الاقتصادي، والمعيار الفني¹.

1- المعيار الإداري :

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة بناءً على قوائم اسمية أو جداول يدون فيها أسماء المكلفين، وكان التحصيل يتمّ بصفة دورية فالضريبة هنا مباشرة.

أمّا في حال ما تمّ فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معيّن دون اعتبار لشخص المكلف، كعدم معرفة الإدارة الضريبية له، فالضريبة هنا غير مباشرة.

ولقد لقي هذا المعيار نقداً؛ من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح على اتصال مباشر بإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين في القوائم الاسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنّها من الضرائب المباشرة².

2- المعيار الإقتصادي :

¹ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 23.

² - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008م، ص 17.

أو ما يعرف بمعيار رجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية.

وبالتالي؛ تكون الضريبة مباشرة عندما يدفعها المكلف وتستقر عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث، فيعدّ هذا الأخير متحملاً لها.

ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات، حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير، ومثال النوع الثاني : الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الذي دفعها أولاً أن ينقلها إلى شخص ثالث وهو مشتري السلعة أو مستهلكها¹.

3- المعيار الفني :

ويقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها، واستقرارها فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة، أعمال عرضية متقطعة كالاتهلاك والتداول². وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار، إلا أنه تعرّض للنقد باعتباره غير محكماً بدرجة كافية.

وبالتالي، فإنه على الرغم من تعدد المعايير فكّلها عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح.

وعلى هذا الأساس، فإنّ تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة ونزاع ضرائب غير مباشرة، سيجعلنا أمام نفس الإشكالات، وخاصة أمام القاضي الإداري؛ وتجدر الإشارة إلى أنّ المشرّع الجزائري، قد انتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة¹.

¹ - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 24.

² - بدارية يحي، المرجع نفسه، ص 24.

ثانياً : من حيث المراحل التي تمرّ بها الضريبة.

تمرّ الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يحدّد فيها وعاء الضريبة، أمّا المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمّة المكلف إلى الخزينة العامّة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

1- نزاع الوعاء: عرف المشرع الجزائري منازعات الوعاء في قانون الاجراءات الجبائية بأنها الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي².

وما يستشف من هذا التعريف، أن نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخوّل للجهة التي تبثّ فيه صلاحية البحث في ما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبيّن لها العكس؛ فمن سلطتها أن تقرّر إسقاطها جزئياً أو كلياً، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين³:

- 01.** إمّا أنّ المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإمّا ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.
- 02.** وإمّا أنّ المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنّه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كلياً، ونكون أما نزاع قانوني، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية الضريبة.

¹ - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 24 و25.

² - أنظر المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

³ - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 25.

2- نزاع التحصيل :

وهو النزاع الذي يتعلّق بالمنازعة في الإجراءات المتّخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها اعتراضاً منه على التحصيل الجبري ، كما يتولّد النزاع في التحصيل بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية¹.

وهذا ما أكده المشرع الجزائري في المادة 2/153 من قانون الاجراءات الجبائية بنصه على أن منازعات التحصيل تأخذ إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة ، وإما شكل الاعتراض على التحصيل الجبري.

ثالثاً : من حيث الجهة التي يطرح أمامها النزاع.

يطرح النزاع الجبائي عموماً أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، ومن ثمّ أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له، إن لم يجد حلاً له على المستوى الإداري، وقد إنتهجت كل التشريعات تقريباً هذه المرحلة في فضّ المنازعات الجبائية.

وبالتالي، يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال، بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء².

¹ - Jean Piere Casinier ; le contrôle fiside (contentieux, reconnurent), Paris ; groupe revue fiduciaire, 10^{ème} édition, 2007, p 481.

² - حسين طاهيري، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2007م، ص 05.

وعلى غرار ذلك، نظّم المشرّع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية، قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي.

فقد قسّم المشرّع النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين؛ إحداهما إجبارية، والأخرى اختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام الإدارة الضرائب، وأما الثانية؛ فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فضّ النزاع الجبائي.

وفي ما يخصّ النزاع الجبائي أمام القضاء عموماً، نجد أنّ هناك نزاع ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية، والذي تحركه الإدارة الجبائية، بصدد بعض الممارسات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة، وفي الوجه المقابل نجد أنّ النزاع ذو الطابع الإداري وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة، سعياً لانتزاع حقوقه من الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي، والذي يشكّل له الضمانة الأساسية في ذلك¹.

ومن خلال دراستنا للإطار المفاهيمي للمنازعة الجبائية، نخلص إلى أنّ هذه المنازعة تنتمي إلى طائفة المنازعة الإدارية، ولكنّه بالنظر إلى أنّه نزاع من نوع خاص كونه يعني بتموين الخزينة العمومية؛ بغرض المساهمة في تغطية النفقات العامة للدولة، فإنّ مختلف التشريعات في العالم قد ضبطت تسيير ملف الجبائية بكامل أنواعها إلى

مجموعة القواعد الإجرائية والموضوعية الخاصة على غرار قوانين الجبائية والضرائب وبذلك حدّاً أيضاً المشرّع الجزائري، بإصداره قانون الإجراءات الجبائية، وقوانين الضرائب بمختلف أنواعها.

¹ - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 26 و 27.

وبما أنّ العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكّلفين بتأدية واجباتهم الجبائية، هي علاقة عدائية، تفترض أن يتظلم المكّلف من أجل مناقشة وعاء ومبلغ الجباية مع الإدارة الجبائية، وقيام الإدارة بواجبها في تحصيل المستحقات لصالح الخزينة العمومية، فإنّه من البديهي، أن يكون هناك نزاع لأجل حصول كل واحد من الطرفين على حقوقه. وهذا النزاع يكون إدارياً في مرحلته الأولى، ثمّ قضائياً في مرحلته النهائية؛ وبناء على ذلك كيف يتمّ تسوية هذه المنازعة الجبائية بين الطرفين ؟

هذا ما سيتمّ التطرّق إليه من خلال فصلين، يتعلّق الأول بالتسوية الإدارية بمختلف مراحلها، أمّا الفصل الثاني فقد افردناه للتسوية القضائية أمام القضاء الإداري، وذلك طبقاً للقانون الجزائري.

الفصل الأول: التسوية الإدارية للنزاع الجبائي

إنَّ الأهمية العميلة لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي، راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق، والمشروع الجزائري يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية، وذلك بتعديله للنصوص من سنة لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص، والإطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية، والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح بواسطة تعليمات ومذكرات، مما أدى كذلك إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى، الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق واختلافات في فرض الضريبة، والذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة¹.

لدراسة كيفية التسوية الإدارية للنزاع الجبائي، ارتأينا دراسة ذلك ضمن ثلاثة مباحث، يتعلق الأول بمنازعات الوعاء الجبائي، أما الثاني فيتعلق بمنازعات التحصيل الجبائي، أما المبحث الثالث فقد خصصناه للمنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية، وذلك وفقا لما يلي:

¹ - أنظر، رايس سفيان، المرجع السابق، ص 13

المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي

أوجب المشرع لهذا النوع من المنازعات التظلم الإداري المسبق، أو كما سمته القوانين الجبائية "الشكاية، ومنه فالدعوى الجبائية لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة بشكوى يرفعها المكلف في إدارة الضرائب ونظرا لخصوصية هذه المرحلة فقد ارتأينا دراستها في مطلبين يتعلق الأول بالشكاية أما المطلب الثاني فقد أفردناه للتحقيق في محتوى الشكاية وقرار الجهة الادارية المكلفة بالفصل فيها، وهذا ما سيتم تفصيله على الشكل التالي:

المطلب الأول: الشكاية

لقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من ق إ ج الجبائية لسنة 2019، والتي تنص: " بأنه يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"¹.

وقد قسمنا هذا المطلب إلى فرعين يتعلق الفرع الأول بآجال تقديم الشكوى، أما الفرع الثاني فخصصناه إلى شكل الشكوى ومحتواها وهذا كما يلي:

الفرع الأول: آجال تقديم الشكوى وشروطها

تخضع الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة إلى الجهة الادارية المختصة حسب ما نص عليه المشرع الجزائري في مختلف القوانين الجبائية إلى شروط شكلية وموضوعية، وأجال عامة وأخرى خاصة سنتعرض إليها كالتالي:

¹ - انظر المادة 71 من ق إ ج، سابق الإشارة إليه.

1-الشروط الشكلية: كأصل عام يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال الآجال المنصوص عليها

في القوانين الخاصة، فإن لم توجد يرجع إلى القواعد العامة (ق إ م إ) وفيما يخص الشكوى في الميدان الجبائي

وجب الرجوع إلى ق إ ج، وبالأخص المادة 72 ق.إ.ج. لسنة 2019¹، والتي تنص بأنه في ميدان الضرائب،

فإن آجال تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوعها حيث أننا نجد نوعين من الآجال:

أ-الآجال العامة: كقاعدة عامة تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج

الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي².

فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 1999 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غاية 31

ديسمبر 2000

ب-الآجال الخاصة: وتتمثل فيمايلي³:

- حالة الخطأ أو الإدراج في فرض الضريبة: الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي

السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواءً أن كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن

الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

ج- حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري: كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح في تخفيض الضريبة

مثل: تقديم عقار مبني كان خاضعاً للضريبة على الأملاك العقارية، توقف مصنع النشاط... الخ.

¹ -أنظر المادة 72، من ق إ ج، سابق الإشارة إليه.

² - أنظر المادة 72 من ق إ ج، فقرة 3، سابق الإشارة إليه.

³ - أنظر المادة 71 من ق إ ج، فقرة 02، سابق الإشارة إليه.

2- الشروط الموضوعية: يجب على المشتكي تفصيل شكواه، وذلك بعرض مفصل لمحتوى الشكوى، والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبئ إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكوى الشروط الموضوعية التالية¹:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتمديد طلباته سوى بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى المقدمة ، وبالتالي يتم رفضها من طرف الجهة الإدارية المختصة وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:
- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، والتي سنتطرق إليها كالاتي:

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89.

أولاً- شكل الشكوى: وضحت المادة 73 من ق إ ج لسنة 2019 القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى وحددت شروط قبولها المتمثلة في:

أ- أن تكون الشكوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين اللذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية¹

ب- لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع.

ج- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاص للضريبة

د- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى:

01. ذكر الضريبة المعترض عليها.

02. بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة.

03. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استحضار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد².

ثانياً- محتوى الشكوى: يتمثل محتوى الشكوى فيما يلي:

01- بالنسبة للضرائب المباشرة، أوجب المشرع الجزائري أن تحتوي شكوى المكلف على عرض موجز لطلباته

والأسانيد التي بنيت عليها على أن يكون موضوعها متوافق مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها.

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجاز عنابة، 2008، ص 19.

² - المادة 73، من ق إ ج ، سابق الإشارة إليه.

02- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة بعرض إثبات خطأ الإدارة، ومنه على المشتكي أن يبحث على الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع¹.

سنحاول ذكر بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة الضريبية، وذكر بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على المكلف.

1- بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة الضريبية:

- إذا كانت الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة الضريبية دون الرجوع إلى تصريحات المكلف بالضريبة.

- إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف بالضريبة في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة الضريبية².

2- بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على المكلف بالضريبة:

- إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقاً لتصريحات المكلف بالضريبة أو بناء على معطيات واردة في تصريحه.

- إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، بشرط أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف بالضريبة، بشرط أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف بالضريبة، وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها، أو لم يعترض على الآجال المحددة قانونياً.

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 16

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، ص، 16، 17،

المطلب الثاني: التحقيق في محتوى الشكوى و صدور قرار الجهة الإدارية المختصة

بعد أن تستوفي الشكاية جميع الشروط القانونية والإجراءات، يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها وإرسالها لدى مديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليمياً¹، وقبل إتخاذ المدير الولائي للضرائب القرار، يأمر المفتش المختص إقليمياً الذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات حول النزاع المطروح، كما تناولت المادة 76 من القانون الجبائي أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.

وبالتالي سندرس في هذا المطلب التحقيق في الشكوى في فرع أول ثم الفصل في هذه الشكوى في فرع ثاني.

الفرع الأول: التحقيق في الشكوى

إن التحقيق إجراء مهم لكل شكوى في المنازعات الجبائية، إذا استوفت الشكاية الشروط المطلوبة ففي هذه الحالة لا يطرح أي إشكال، أما إذا كان العكس يتم طلب تصحيحها من طرف المكلف المعني بالضريبة في الأجل المحددة، بعدما يتم تحويلها إلى التحقيق، كما يمكن رفضها مباشرة لعدم قيام المكلف بالضريبة بتصحيحها.

أولاً: الجهة المختصة بعملية التحقيق

يتم النظر والتحقيق في الشكوى الضريبية من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة، ويعود السبب في إسناد المهام للمختص لكونه يعلم أكثر من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة، ويمكن كذلك إسناد مهمة الرقابة لأعوان الرقابة².

كما منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية إجراء التحقيق.

¹ - بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2014، ص 17

² - المادة 76، من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

ثانيا: كيفية إجراء التحقيق في الشكوى

بعد استلام المفتش المختص للشكوى الضريبية للقيام بالتحقيق فيها، يتأكد من أنها تستوفي الشروط الشكلية التي نصت عليها المادة 73 من ق إ ج، وكذلك احترام الأجل القانونية¹، وكذلك البيانات التي يجب أن تتضمنها، وفي حالة الإخلال بإحدى هذه الشروط، يقوم المفتش بإبلاغ المدير الولائي للضرائب، والذي يطلب من المشتكي إعادة صياغة الشكاية بحسب الموضوع المقدم، وبالتالي فإن الإدارة الجبائية تطلب من المكلف بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام بتكملة ملف الشكوى في مهلة 30 يوما اعتبارا من تاريخ تسليمها

للمرسالة. وفي حالة عدم استلام الرد أو كان ناقصا يمكن لكل من مدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب الجوارى أو رئيس مركز الضرائب إصدار قرار الرفض وتبليغه للمكلف.

وإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكوى يشوبها عيب بحيث تكون غير جديرة بالقبول، أما إذا توفرت الشروط القانونية، يقوم المفتش بتسجيلها في سجل خاص مع كتابة طلب القبول².

ولقد حول القانون لمفتش الضرائب حق استدعاء صاحب الشكوى للحصول على توضيحات يراها ضرورية، كما يمكن له إجراء التحقيقات في عين المكان والإطلاع على الوثائق التي تساعد على إجراء تحقيق لدى الإدارة والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص، ويمكن القيام بزيارة الأماكن للمعاينة إذا تطلب ذلك³.

¹ - عبد العزيز أمقران، " عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص 13

و 14

² - بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 19

³ - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 54.

عند انتهاء المفتش من إجراء عملية التحقيق، يقوم بتحرير تقرير سواء في حالة القبول أو الرفض للشكوى ، وبعدها يقوم بتحويل الملف إلى إدارة الضرائب لاتخاذ القرار المناسب بعد تلقيها للتحقيق الذي أعده المفتش.

الفرع الثاني: الفصل في الشكوى وصدور قرار الجهة الإدارية المختصة

بعد تلقي التقرير الذي أعده المفتش المكلف بالتحقيق الذي يتضمن الشكوى موضوع النزاع التي تم إرسالها سواء إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، كل على حسب اختصاصه، يتم الفصل في الشكوى حسب المدة المحددة قانونياً وذلك على الشكل التالي:

أولاً: مدة الفصل في الشكوى

إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه للمعني به يرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها، والإيجاز للمكلف استئناف طريق منازعته أمام الإدارة الضريبية حتى وإن لم يصدر القرار، إذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع الشكوى ، وتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة المختصة في الشكوى.

بالنسبة للشكوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها، يتم البث فيها فوراً حين وصولها للجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقاً.

وبالرجوع إلى نص المادة 76 من ق إ ج، نجد:

- الشكاوى المنظورة من طرف المدير الولائي للضرائب أجل البث محدد بـ 06 أشهر اعتباراً من تقديمها من طرف المكلف، و يمدد الآجال إلى 08 أشهر في حالة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية¹.
- بالنسبة للشكاوى المختصة فيها رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب فأجل البث محددة بـ 04 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى².

وبالنسبة للشكاوى المختص النظر فيها من قبل مديري كبريات المؤسسات، فأجل البث محددة بـ : 06.

- أشهر إبتداءاً من تاريخ تقديمها، وعندما يتعلق الأمر بالشكاوى التي يفوق مبلغها الإجمالي (3000000000 دج)، فإنه يتعين على مديري كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، وفي هذه الحالة يحدد آجال البث بـ : 08 أشهر³.

ثانياً: الجهة المختصة بالفصل بالشكاوى

1- إختصاص المدير الولائي للضرائب:

- بالرجوع للمادة 79 من ق إ ج، نجد المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى التي لا تتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج والمتعلقة بالحقوق والغرامات، أما إذا تم تجاوز هذا المبلغ فيجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ لا يتجاوز 150 مليون دج⁴.

2- إختصاص رئيس المركز الجوارى:

¹ - أنظر المادة 79 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 40 من القانون 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج. ر. عدد 78 صادرة بتاريخ 2014/12/31.

² - أنظر المادة 76 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 36، من القانون 11-16 يتضمن قانون المالية 2012، ج، ر، عدد 72، صادرة بتاريخ : 2011/12/29م.

³ - أنظر المادة 172، فقرة 05 من ق إ ج ، السابق الإشارة إليه.

⁴ - المادة 79 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 48 من 14-10، سابق الإشارة إليها.

له سلطة البحث باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي التي يكون فيها مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات يقل أو يساوي 20 مليون دج¹.

3- إختصاص الإدارة المركزية:

تمارس سلطة البث في الشكاوي من طرف الإدارة المركزية بالنسبة للحقوق والغرامات التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج.

4- إختصاص رئيس مركز الضرائب:

يفصل رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي التي يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسون مليون دج، من الحقوق والغرامات كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة حسب نص المادة 77 من ق إ ج.

5- إختصاص مدير كبريات المؤسسات:

يختص مدير كبريات المؤسسات بالنظر في الشكاوي المقدمة من قبل المؤسسات الكبرى وفق الآجال والشروط المحددة قانونا، وعندما يتعلق الأمر بالقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات 300000000 دج فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق (للإدارة المركزية) حيث يرجع أجل البث من 06 إلى 08 أشهر. المادة 172 فقرة 05.

- كما يجوز لمدير كبريات المؤسسات، وطبقا لأحكام المادة 95 من ق إ ج، النطق تلقائيا بتخصيص أو إسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة. المادة 172 فقره 07¹.

¹ - أنظر المادة 77 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه

ثالثا: قرار المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات:

يصدر المدير الولائي قراره الذي قد يتضمن الرفض الكلي لطلبات الشاكي، أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع، كذلك في حالة سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكوى.

1-الرفض الكلي للشكوى:

في حالة رفض شكوى من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات يقع على عاتقه تسبب قرار رفضه، مما يجعل المكلف على دراية بأسباب رفض شكواه، وذلك لكي يتمكن من تقديم دفعه وحججه إذا أراد عرض النزاع أمام لجان الطعن الإدارية أو رفع دعوة قضائية أمام المحكمة الإدارية. وتسبب القرارات الإدارية من الإجراءات الإلزامية اللازمة حتى لا تقع تحت طائلة البطلان²

وما يمكن ملاحظته بالنسبة لقرار المدير الولائي للضرائب فإن التزامه من تسبب قراره غير مرفق بجزاء،

فإذا رفض تسبب قراره فالمكلف بالضريبة لا يمكن له أن يجبره على ذلك³.

2-التخفيض الكلي أو الجزئي:

أ-حالة التخفيض الكلي:

التخفيض الكلي معناه قبول الشكوى، وإعفاء المكلف كليا من دفع الضريبة، ويجرر القرار إلى قابض

الضرائب المختص لكي لا يقوم بعملية التحصيل، أما إذا قام بالتحصيل فيكون ملزما بإرجاع مبلغ التخفيض¹

¹ - أنظر المادة 172، فقرة 05 و 07 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

² - محمد صغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 48

³ - عطوى عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2010،، ص 68.

ويقع على الإدارة عاتق تبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة، كما يجب توجيه نسخة إلى قابض الضرائب.

ب- حالة التخفيض الجزئي:

ويقصد به الحالة التي تكون فيها شكوى المكلف مقبولة في شق منها ومرفوضة في شق آخر، مما يتيح للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض. وله الخيار في ذلك².

ج- سكوت الإدارة وعدم ردها على الشكوى:

يعتبر سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكوى المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة في المواعيد المحددة لها، لذلك رفضا ضمينا للشكوى، يمكن على أساسه للمكلف بالضريبة أن يرفع أمر إلى لجان الطعن أو عرضه على الجهات القضائية المختصة³.

رابعاً: تبليغ قرار المدير الولائي.

يبلغ القرار بواسطة مدير الضرائب للولاية أو العون المفوض المؤهل للبت. ويكون تبليغ القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية إلى المكلف بالضريبة إما شخصياً أو إلى وكيله حسب العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

¹ - حسن فريجة، المرجع السابق، ص 27

² - بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، المرجع السابق، ص 29

³ - أنظر المادة 02/82 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

فتاريخ استلام التبليغ يكون بداية حساب الآجال المفتوحة للمكلف من أجل رفع دعوته أو طعنه أمام لجان الطعن أو أمام القضاء الإداري، ويكون التبليغ صحيحاً إذا تم توجيهه إلى الموطن الحقيقي للمكلف حتى ولو أخذ وكيلاً له وأختار موطناً له عنده وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، فالتبليغ يكون صحيحاً إذا وجه إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني¹.

بعد أن يستلم الشاكي القرار الصادر بخصوص شكواه، سوى أن كان رفضاً كلياً أو تخفيض جزء أو كل الضريبة، وذلك بغرض مواصلة المكلف بالضريبة الإجراءات المتاحة أمامه، في حالة الرفض الكلي للشكوى حتى في حالة في القبول الجزئي إن لم يرضه القرار، فيمكن أن يرفع تظلماً أمام لجان الطعن الإدارية، أو رفع دعوة قضائية أمام القضاء المختص مباشرة مادام اللجوء إلى اللجان يبقى اختيارياً².

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي.

¹ - بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014/2013، ص 35.

² - بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص 35.

بعد مرحلة تحديد الوعاء الجبائي تأتي مرحلة التحصيل الجبائية ينقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة، وهناك طريقتين التحصيل الجبائي، فإما أن يكون التحصيل ودي وعن طوعية من المكلف الذي يقوم بتسديد ما عليه من قيمة الجباية إلى خزينة الدولة، وإما أن يكون التحصيل جبري، وهناك تلجأ الإدارة الجبائية إلى إتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الجبائي من ذمة المكلف به، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي، بعد قيام الإدارة الجبائية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالجباية والذي لا يستجيب لهذه الإنذارات 144 من ق إ ج. 2019، وقد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يتعلق الأول بإجراءات التحصيل الودية، أما المطلب الثاني قد خصصناه إلى إجراءات التحصيل الجبرية.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الودية والجبرية.

بعد دراسة مرحلة تحديد الوعاء الجبائي، سنقوم بدراسة المرحلة التي تليها وهي مرحلة التحصيل الجبائي، وذلك في فرعين، يتعلق الأول بإجراءات التحصيل الودية؛ أما الفرع الثاني، فيتعلق بإجراءات التحصيل الجبرية وذلك على الشكل التالي :

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية.

التحصيل الودي للضريبة، هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة، قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيم الجاري العمل به¹. وهذه العملية تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الجبائية، والقيام بعملية دفع الأموال المستحقة بنفسه وفي الآجال المحددة².

¹ - زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، (مذكرة ماستر)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،

2014، ص 21

² - زينب العمري، المرجع نفسه، ص 21.

وقد جددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبتة على قابض الضرائب توجيه إستدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة، قصد تسوية ديونهم الجبائية¹.

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية.

تمارس إدارة الضرائب التحصيل الجبري للضريبة محل النزاع من خلال إتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الجبائي من ذمة المكلف به. و ذلك بعد انتهاء مرحلة التحصيل الودي للضريبة. وسوف نتطرق في هذا الفرع إلى إجراءات التحصيل الجبري و المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل، الحجز الإداري، ثم بيع المحل، وذلك بالشكل الآتي:

أولاً: الغلق المؤقت للمحل.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه، أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة(10) أيام، إبتداءاً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المكلف بالمتابعة بتنفيذ قرار غلق المحل².

وسوف نتطرق هنا إلى أسباب الغلق المؤقت للمحل، وكذلك منازعة قرار الغلق المؤقت للمحل، تم إجراءات الغلق الإداري ومراحلها:

¹ - مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية) الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد، بجامعة قلمة بتاريخ 21-22/أفريل/2008، ص 51.

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 25.

1-أسباب الغلق المؤقت للمحل

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية متى كان الشخص يمارس نشاطا مربحا، ففي حالة تأخر التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية، تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير رغبة منها في اجبار المكلف بالضريبة بتبرئة ذمته اتجاهها، ورغم ذلك نلاحظ أن المكلفين بالضريبة يسلكون سبباً غير قانونية ويلجئون إلى الطرق الاحتياطية بهدف تجنب تسديد الديون¹.

بحيث إذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل، وبعد التنبيه دون محاولة منه لتبرئة ذمته اتجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتاً وهذا ما قض به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 18-11-2003.

2-منازعات قرار الغلق المؤقت.

حول المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن في قرار الغلق المؤقت أمام القاضي الإداري وفقا للمادة 146 من ق إ ج 2019. وذلك برفع اليد². بموجب عريضة تقدم إلى قاضي الاستعجال³، وفقا لأحكام المواد 929 إلى 930 من ق إ م إ⁴، مع مراعاة المادة 984 من نفس القانون.

علما أن تقديم الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 19-01-2001، "حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر بتاريخ 10-06-1996 عن مديرية

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص26

² - فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص26.

³ - المادة 925 من ق إ م إ ر رقم 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، ج.ر. العدد 21، المؤرخ في 25-02-2008 والتي تنص على " أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية، عرضا موجزا للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية".

⁴ - المادة 929 من نفس القانون السابق الإشارة إليه، والتي ينص على "عندما يحظر قاضي الإستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المواد 919 أو 920، يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال، وبمختلف الطرق"

الضرائب لولاية وهران، الذي يتضمن غلق المحل التجاري ب73 شارع جون شيباني، ولكن ثابت وغير منازع، إن المستأنف لم يسدد الدين في ذمته.

3- إجراءات الغلق الإداري ومراحله.

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

- ويبلغ القرار المتعلق بالغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.
- وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي، أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ، يقوم العون المتابع أو المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

- ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا. والذي يفصل في القضية بعد سماع الإدارة الجبائية.

- ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه. وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

- وفي حالة عدم الحصول على ترخيص الوالي في أجل 30 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه. ويمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونيا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع¹، وبما أن السيد .ب.ع يمارس التجارة في

¹ - أنظر المادة 146 من ق إ ج السابق الإشارة إليه.

المحل موضوع الغلق فلإدارة حق الحصول على الضريبة عن طريق حجز ممتلكات المكلف بالضريبة، وفقا للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة.

ثانيا: الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بأنه الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب بوضع الأشياء الخاضعة للضريبة بحوزتها ومن ثم بيعها، بهدف تحصيل حقوقها، بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات¹. وتباشر إدارة الضرائب الحجز على أموال المكلف بالضريبة ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في المادة 145 من ق إ ج لسنة 2019. ويكون الحجز على ما للمدين لدى الغير.

وسوف نتطرق هنا إلى الطبيعة القانونية للحجز الإداري، ثم إجراءات الحجز الإداري ومنازعة الحجز الإداري.

01- الطبيعة القانونية للحجز الإداري:

لقد اختلف الفقه الإداري حول الطبيعة القانونية للحجز الإداري فمنهم من كيفه إلى طبيعة إدارية، ومنه من كيفه إلى طبيعة إجرائية:

أ- الطبيعة الإدارية للحجز الإداري:

ذهب الفقه الإداري إلى أن الحجز الإداري ذو طبيعة إدارية، مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري -سند التحصيل- وقرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي²، ويترتب على

¹ - أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، الإسكندرية، 1972، ص 869.

² - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 33.

ذلك أن أي تظلم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه، أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه، ومنه يخضع قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات إلى إجراءات الصحة والبطلان وفق المعايير المقررة في ق إ ج.

ب- الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري

يذهب الفقه الإجرائي السائد، وهو ما يرححه الدكتور "فضيل كوسة" إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إدارية شأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في ق إ ج وقانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة، ويترتب عن هذا التكييف خضوع الحجز إلى القانون الخاص الذي ينظمه. وإذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الإجراء، يتم تطبيق قواعد ق إ م إ من حيث الصحة والبطلان ومنازعات التنفيذ، ومنه فإن الحجز الإداري يباشر بواسطة إدارة الضرائب الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة.

ويعتبر هذا النظام أكثر اختصارا وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، فمن ناحية إن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف بالضريبة يؤدي إلى تحصيل حقوق ومستحقات الخزينة العمومية وفقا للمادة 147 من ق إ ج حتى لا تتعرض للضياع، ومن ناحية أخرى وظيفة إدارة الضرائب تقتضي مهامها تنفيذ تصرفاتها مباشرة ما لم يوجد استثناء يلزمها باللجوء إلى القضاء الإداري¹.

2- سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري:

¹ - - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 35

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري، وهي التي تباشر و تشرف على إجراءاته وفقا لأحكام المادة 143 من ق إ ج 2019¹، ويجب أن يباشر الحجز الإداري ضد ذي صفة، أي أن يكون المكلف بالضريبة، هو الشخص المدين عند حلول أجله، وفق لأحكام المادة 156 من ق إ ج. لكن المكلف بالضريبة الوارد اسمه في سند الحجز الإداري قد يتوفى فيحصل الحجز الإداري على ورثته، أو على من أوصى له بجزء أو كل التركة، أو من يمثله قانونا.

ويخضع سند الحجز إلى شروط شكلية وموضوعية نوجزها فيما يلي:

أ- التبليغ: وهو إعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن دفع الضريبة، بوجود تسديد ما هو مترتب عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب.

ويجب أن يشمل التبليغ على إنذاره بالوفاء طبقا لأحكام المادة 144 من ق إ ج لجدول التحصيل طبقا لأحكام المادة 143 من نفس القانون. فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع مستحقات الخزينة العمومية، فإن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفي جبرا منه².

ب- محل الحجز الإداري:

محل الحجز الإداري هو مال المكلف بالضريبة المراد حجزه من منقولات أو عقارات، ووضعه تحت يد الضرائب.

03- إجراءات الحجز الإداري

¹ - تنص المادة 143، من ق إ ج لسنة 2019 على: (1) تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

(2) يحدد تاريخ إجراء هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول، وكذا في الإنذارات الموجهة للمكلفين بالضريبة.
² - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 36

يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل في ما يلي:

- أ- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها طبقاً لأحكام المادة 147 من ق إ ج، والمادة 354 من ق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 644 من ق إ م إ¹.
- ب- أن يكون المال المراد الحجز عليه منقولاً مادياً، فإذا كان عقاراً بالتخصيص، يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، أما إذا كان المال المراد الحجز عليه منقولاً غير مادياً، كأن يكون حقاً للدين في ذمة الغير، فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير².

ج- عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.

د- الأصل في ق إ ج أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات لاستصدار سند الحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه طبقاً لأحكام المادة 147 من ق إ ج³.

04- أنواع الحجز الإداري :

يوجد نوعين من إجراءات الحجز الإداري تتمثل في ما يلي:

أ- إجراءات حجز المنقول إدارياً:

يقصد بها الحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من يمثله، بهدف بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونياً أو المحضر القضائي، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية⁴.

¹ - المادة 644 من ق إ م إ، رقم 08.09. السابق الإشارة إليه.

² - عمارة بلغيت: التنفيذ الجبري وإشكالاته، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2004، ص 87.

³ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 42-43.

⁴ - المرجع نفسه، ص 44.

ب- إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة طبقاً لأحكام المادة 147 من ق إ ج بمجرد توفر وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري، و أهمها سند الحجز، وهو القرار الصادر من المدير بالمؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

- انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار ويمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة، ثم يتبع أعوان التنفيذ إجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر الحجز، ويشمل البيانات الأساسية لهذا العقار، ويجب أن تكون بيانات العقار في محضر

- حجزه كافية من حيث وضعه ومساحته وحدوده ورقعه، أو القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، إن كانت مشهورة.

- لم ينص ق.إ.ج على لزوم تسجيل محضر حجز العقار حجزاً إدارياً، إلا أنه ينبغي ذلك خصوصاً في

الأحياء والمدن والمناطق التي يوجد فيها مكتب التسجيل العقاري¹

05- منازعات الحجز الإداري:

منازعات الحجز الإداري هي المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، بهدف إلغاء الحجز، أو وفق الإجراءات الناشئة عنه وقد استقر الفقه على أن هذا النوع من المنازعات هو من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الإستعجالية، الذي له الولاية الكاملة دون غيره، ومنه يكون بصدد دعوى إستعجالية².

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 45، 46.

² - ، المرجع نفسه، ص 52.

ثالثاً: بيع المحجوزات.

تعتبر هذه المرحلة آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي، حيث يكون البيع الجبري في المحجوزات الإدارية من طرف إدارة الضرائب، طبقاً لأحكام المادة 151، من نفس القانون، ويتم البيع وفق إجراءات بيع المحجوزات المذكورة في المادة 146 من ق إ ج، فقره 02 وفق ما يلي:

- ترخيص من قبل المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات.
- ترخيص من طرف الوالي أو من ينوب عنه في أجل 30 يوماً.
- ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات في حالة الإستعجال، كل حسب مجال اختصاصه.
- والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي بموجبها إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة وفقاً لما نص به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 30-07-2001: " حيث أن المستأنفة-المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، وحدة وهران- دائنة لشركة صوراس، بمبلغ 517941400 دج مقابل بيعها لها عدد من السيارات الصناعية.
- حيث أن شركة صوراس، تم حلها قبل تسديد ديونها إلى المستأنفة، ونتيجة لذلك أصدر القسم التجاري.
- حكماً بتاريخ 23-02-1996، قضى فيه بإلزام شركة صوراس بتسديد مبلغ 517941400 دج إلى المستأنفة"¹.
- حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة، وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس، وبيعها بالمزاد.

¹ - رابيس سفيان، المرجع السابق، ص 30.

العلني من طرف محافظ البيع بالمراد، وبعد بيع المنقولات، تم إشعار محافظ البيع بالمراد بعد منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحاجز من غير الأموال المخصصة لصالح الخزينة العمومية، وعلى إثر ذلك وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع بالمراد، فالتست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمراد العلني"¹.

رابعاً: منازعات بيع المحجوزات.

استقر القضاء الإداري في مجال الضرائب على إلزامية رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الإستعجالية وهو ما قص به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 28-01-2002².

"حيث أن المستأنفة عليه رفع دعوى في الموضوع ضد المبلغ، وقيمة الضريبة المفروضة عليه، وأن قاضي الموضوع لم يفصل بعد في النزاع.

- حيث أن إدارة الضرائب وقبل الفصل في الموضوع بصفة نهائية قامت بإجراءات الحجز على المحل.

- حيث أن المستأنف رفع دعوى أمام القاضي الإداري المختص بالفصل في الأمور الإستعجالية ملتتمسا رفع الحجز إلى غاية الفصل في الموضوع"³.

المطلب الثاني: الاعتراض على إجراءات المتابعة.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 60، 62

² - رايس سفيان، المرجع السابق، ص 23.

³ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 71.

إن الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على شكلية إجراءات المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل القسري، وهو ما سنتناوله من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الاعتراض على شكلية إجراءات المتابعة.

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة ضد المتابعات المباشرة من طرف إدارة الضرائب من خلال قابضها يهدف إلى تحصيل الديون الجبائية، ومنه سندرس الاعتراض على سند المتابعة ثم طلب إيقاف التسديد.

أولاً: الاعتراض على سند المتابعة.

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة، كأنه قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب، بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه طبقاً لأحكام المادة 148 من ق إ ج¹.

لكن استثناءً يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على سند المتابعة بشرط أن يكون مستوفياً للبيانات التالية:

- إمضاء المحاسب

- اسم ولقب عون المتابعة .

- اسم الشخص الذي سلم له السند

- طبيعة المحضر.

وفي حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة مثل: عدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع، يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب إلغاء سند المتابعة أمام القاضي الإداري لكونه غير مستوفى للشروط الشكلية المقررة قانونياً¹.

¹ - المرجع نفسه ، ص83.

ثانيا: طلب إيقاف التسديد .

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد، وبصفة عامة ومهما كان موضوع المنازعة لا يوقف التسديد إلا بأمر صادر من قاضي الإستعجال.

وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن هذه الإجراءات تخضع لرقابة القاضي الإداري دائما، وذلك يتضح من خلال قرار مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08-03-2008².

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل القسري.

إن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، ومنه الاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

وتجدر الملاحظة أن الاعتراض هنا لا يتيح أي أثر قانوني بالنسبة لتوفيق المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.

المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 85.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 29.

تخضع المنازعات الجبائية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان الطعن الإدارية، قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية، حيث تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في مادة الوعاء الضريبي¹.

فالمشرع الجبائي أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة و التحصيل الضريبي، وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع الجبائي اختياريا حيث يمكن للمكلف أن يستعمل هذا الحق أو يتنازل عنه، ويلجأ مباشرة إلى السلطات القضائية للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب الجوارى، غير أنه إذا إختار المكلف بالضريبة هذا المسلك، ولجأ إلى القضاء مباشرة، فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى اللجان سالفه الذكر.

وبالتالي سندرس هذا المبحث من خلال مطلبين يتعلق الأول بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة، أما المطلب الثاني فقد أفردناه إلى الطعن الولائي، أما المطلب الثالث سنتطرق فيه إلى القيمة القانونية لآراء لجن الطعن.

المطلب الأول: لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة.

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي². وبالتالي سندرس هذا المطلب من خلال

¹ - أنظر المادة 80 من ق إ ج السابق الإشارة إليه.

² - حسين طاهري، المرجع السابق، ص 12.

تقسيمه إلى ثلاثة فروع، سنتطرق في الفرع الأول إلى لجنة المديرية الجهوية للطعن، أما الفرع الثاني سنتطرق فيه إلى اللجنة الولائية للطعن، أما الفرع الثالث سندرس من خلاله اللجنة المركزية للطعن.

الفرع الأول: لجنة الطعن الجهوية وسير عملها.

تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال. وسنتطرق من خلال هذا الفرع إلى تشكيلة لجنة المديرية الجهوية للطعن ثم سير عملها أولاً، وبعدها نتطرق إلى اختصاصات هذه اللجنة ثانياً.

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن وسير عملها.

طبقاً للمادة 81 مكرر فقرة 2 من ق إ ج لسنة 2019 فإنها تتشكل من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- وفي حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

ويمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري، وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب¹.
يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني، وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية أعضائها.

ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجعاً، وتبلغ هذه الآراء التي يعضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

تبدي اللجنة رأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20000000 دج)، ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70000000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل (20) يوماً من تاريخ انعقاد إجتماعها².

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 2 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

² - المادة 65 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن.

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي سندرس من خلال هذا النوع تشكيلة هذه اللجنة وسير عملها أولاً، ثم اختصاصاتها ثانياً.

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن وسير عملها

طبقاً للمادة 81 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019م، فإنها تتشكل من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية له حافظ الحسابات رئيساً.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثلهم اللذين لديهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس بمصلحة رئيسية.

وفي حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة أن تضم

إذا إقتضت الحاجة خبيراً للجنة وتوكل مهام كاتب اللجنة ومقررها إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب¹.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسرية المهنية المنصوص عليه بموجب المادة 65 من إ ج لسنة 2019م.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

- يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون

صوت الرئيس مرجحاً، وتبلغ هذه الآراء التي يعضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار(20000000دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها².

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن.

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

² - المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على الأعمال، ومنه قمنا بتقسيم هذا الفرع إلى قسمين ندرس في الأول تشكيلة اللجنة وسير عملها، أما القسم الثاني فأفردناه لإختصاصات هذه اللجنة:

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن وسير عملها

طبقاً للمادة 81 مكرر فقره 3 من ق إ ج لسنة 2019، فإنها تتشكل من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونياً رئيساً.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.
- في حالة الوفاة أو الإستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة أن تعين إذا إقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت إستشاري، ويعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً للجنة.

- وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضائها¹.
- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين(02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

- يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على أراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً، ويبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ إختتام أشغال اللجنة.
- يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بسر المهني²

ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن:

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً حول ما يلي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات التي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضريبة المباشرة والرسوم على رقم الأعمال). سبعة ملايين دينار(70.000.000دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين(20) يوماً من تاريخ الاجتماع.

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

² امادة 65 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه

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

المطلب الثاني: الطعن الولائي.

تتلقى السلطة الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها طلبات تلتبس من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المرفوضة قانونياً، أو الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال، تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، المادة 93 من ق إ ج كما وأنها وطبقاً للقوانين والتنظيمات تنظر في طلبات المدين الملتبس بها جعل الحصص غير القابلة للتحويل في حكم اعدام القيمة ، أو في حكم الملغاة ، أو الحصول على إبراء من المسؤولية.

وبالتالي سندرس هذا المطلب في فرعين سنتطرق في الفرع الأول إلى طلبات المكلفين بالضريبة أما الفرع

الثاني فخصص إلى طلبات قابضي الضرائب، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: طلبات المكلفين بالضريبة.

من أهم ما يستشف من نص المادة 93 فقرة 01 من ق إ ج. 2019 شروط طلبات المكلفين بالضريبة

والتي تتمثل في ما يلي:

¹ - المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المرفوضة قانونيا أو التحقق منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية¹.

ويمكنهم أيضا التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، ويجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإندار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية لهذه الشكاوى. كما يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعنى الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات.

تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر البحث عنها في مواظبته العادية بالنظر إلى التزاماته الجبائية ، وكذا الجهود المبذولة من طرفه للتخلص من ديونه. لكن لا يمكن لإدارة الجباية أن تمنح في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي.

ويتم معاينة هذه الطلبات مع مراعاة الحدود والشروط الآتية:

في مجال الرسوم على الأعمال لا تكون الغرامات المعدة طبقا للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال موضوع الإعفاء الولائي كليا أو جزئيا من طرف الإدارة.

لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده لحقوقه الأصلية.

¹ - المادة 93 مكرر فقرة 01 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

كما يجب أن لا يكون للتخفيضات في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة. المفتوحة من طرف الإدارة أثر إرجاع الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم أقل من مبلغ تعويض التأخير الذي سيكون مستحقا إذا ما طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون¹.

تخول سلطة البث في شكاوي المكلفين بالضرائب:

- للمدير الجهوي المتخصص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف 5000.000 دج.

-لمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5000.000 دج.

ومن أهم ما يستشف من خلال ما جاء في المادة 93 ق.1. ج فان جميع طلبات العفو الخاصة بالمكلفين الموجودة ملفاتهم على مستوى المديرية الولائية للضرائب، توجه الى المدير الولائي للضرائب لتلك الولاية، بما في ذلك طلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وبغض النظر عن مبالغ هذه الطلبات، لان الاحالة على اللجنة الجهوية للطعن إجراء داخلي للإدارة الجبائية.

أما فيما يخص طلبات المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه بإمكان هؤلاء تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 من نفس القانون، على أن تمنح سلطة البث في طلبات هؤلاء الى مدير كبريات المؤسسات بعد اخذ رأي اللجنة المحدثة لهذا الغرض².

¹ - المادة 93 مكرر فقرة 2 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه.

² -المادة 173 من ق.1. ج السابق الاشارة اليه.

يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيض الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، ومن أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.

تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً، اقتراح التخفيض المشروط إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالإستيلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض، وكذا الجدول الزمني للتسديد للدين الجبائي، ويمنح أجل ثلاثين (30) يوماً للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه.

في حالة قبول المكلف بالضريبة، فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل وصل الإستيلام، عندما يصبح التخفيض المشروط نهائياً، بعد استيفاء الالتزامات المدونة به، وموافقة السلطة المختصة لا يمكن إتخاذ أي إجراء نزاعي، أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات و العقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها¹.

الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب.

أجاز المشرع لقابض الضرائب أن يطلبوا إقرار انعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحويل، وعلى هؤلاء توجيه طلباتهم إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وهذا ما تضمنته المادة 94 من ق.ا.ج التي اشترط فيها المشرع على أن تقدم هذه الطلبات ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحويل، إقرار انعدام قيمة الحصص الغير القابلة للتحويل، مع تحديد أسباب عدم قابلية التحويل، والتي يمكن إرجاعها إلى مايلي:

¹ - المادة 93 مكرر الفقرات 1 و 2 و 3 من ق إ ج، السابق الإشارة إليه

- وفاة المكلف بالضريبة من دون ترك أموال قابلة للحجز.

- غياب أو اختفاء المكلف بالضريبة دون وجود أموال قابلة للحجز.

- المتابعة غير المجدية للمكلف من طرف الإدارة الضريبية، باستنفاد كل الطرق القانونية لعملية التحصيل

وصولاً إلى إجراءات الحجز والمتابعة القضائية¹.

كما يجب إثبات هذه الحالات بالوثائق الثبوتية والخاصة بكل حالة.

أما الضرائب التي انقضت على وجودها على مستوى حسابات قابضي الضرائب مدة عشر سنوات

فعند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم

الملغاة. حيث توجه الطلبات بخصوصها إلى السلطة المعنية إلى غاية 30 أفريل من كل سنة.

المطلب الثالث : القيمة القانونية لآراء لجان الطعن.

من أجل معرفة القيمة القانونية لآراء اللجان الطعن ومدى إلزاميتها لإدارة الضرائب والمكلف بالضريبة،

سواءً تعلّق الأمر بآراء لجنة الطعن في قانون الرسم، والرسم على القيمة المضافة (الفرع الأول)، أو تعلّق الأمر بآراء

لجان الطعن الولائية (الفرع الثاني)، سوف يتمّ تحليل ذلك على الشكل التالي :

الفرع الأول : القيمة القانونية للآراء لجان الطعن في قانون الرسم على الأعمال والرسم على

القيمة المضافة.

¹-Instruction N,103 ,du12/03/2001,portant les modalités de mise en ouvre de l'admission en non valeur et en surséance des impôts et taxes,MF,DGI,p3.

من خلال استقراء المادة 01/80 من قانون الإجراءات الجبائية 2019م، فإنه يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في قانون المالية في أجل 04 أشهر، ابتداءً من تاريخ استلام قرار الإدارة.

كما أنّ الطعن لا يعلّق الدفع ولا يمكن للشاكي رفع القضية إلى لجنة الطعن، للاستفادة من أحكام المادة 74 من ق ا ج 2019م، وذلك بالتسديد من جديد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق والعقوبات محلّ النزاع المادة 02/80 من ق ا ج 2019م¹.

وكذلك من خلال استقراء المادة 01/80 من ق.إ.ج 2019م، نجد أنّ لجان الطعن تبدي رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب والرسوم المماثلة ورسوم الأعمال والرامية، إمّا إلى تصليح الأخطاء المرتكبة إمّا في الوعاء أو حساب الضريبة، وإمّا الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي. كما يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن لجان الطعن المادة 03/80 من ق.إ.ج.

وتعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وعندما يصدر رأي اللجنة مخالفاً صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول؛ فإنّ على مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ إلى شاكي². وبالتالي فإنّ آراء اللجان الطعن، تعتبر ملزمة إلاّ المخالفة للقوانين والتنظيم الساري المفعول حسب ماتضمنه ق.إ.ج لسنة 2019م؛ بخلاف ق ا ج السابق لسنة 2016م، أين كان للإدارة الحق في رفع الدعوى ضدّ

¹ . - Op.cit.P07

² - انظر : المادة 04/80 من ق.إ.ج 2019م، السابق الإشارة إليه.

اللجنة في غضون الشهر الموالي لصدور القرار، وبعد التعديل منح للإدارة الإمتياز برفض قرار اللجنة بموجب قرار مسبب، وأعطى المكلف الحق في اللجوء إلى القضاء.

الفرع الثاني : القيمة القانونية للآراء لجان الطعن الولائية.

بالنسبة للقيمة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي سنوضحها على الشكل التالي :

بالنسبة لموضوع الطلبات المتعلقة بالطعن الولائي؛ فقد أخرجها المشرع في إطار النزاع الضريبي سواء في مادة الوعاء أو في مادة التحصيل¹؛ فهذه الإلتماسات مرتبطة في الأساس بضرائب وغرامات مفروضة قانوناً وليس بإمكان المكلف الطعن في مدى مشروعيتها لا أمام الإدارة ولا أمام القضاء.

وبالرغم من أنّ قرارات لجان الطعن الولائي قرارات إدارية ملزمة لإدارة الضرائب والمكلف في نفس الوقت ولكن عندما لا يرضى المكلف بهذه القرارات، لم يمنح المشرع للمكلف الطعن في هذه القرارات، إلا فيما يخص الطعن في قرار لجنة الطعن الولائي، على مستوى المديرية الولائية أمام لجنة المعنية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب².

أما بخصوص الطعن القضائي في قرارات لجان الطعن الولائية، برغم من أنّها قرارات إدارية إلا أنّ المشرع لم يمنح للمكلف الحق في الطعن القضائي في هذه القرارات.

وعلى هذا الأساس فإنّه من الأفضل لو فرض المشرع نوع من الرقابة على هذه القرارات، خاصة أنّ هذه اللجان ذات تشكيلة جبائية مطلقة وآراؤها ملزمة ونهائية.

¹ - انظر : الجزء الثالث من ق.إ.ج، السابق الإشارة إليه.

² - أنظر : المادة 93 من ق.إ.ج، السابق الإشارة إليه.

تلخص في هذه الفقرة الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون البائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضرائب والضرائب التي تفرضها من الإجراءات القانونية لفك النزاع الناشئ وديا، صمة القرار الصادر في حق المكلف أمام نفس الجهة الإدارية التي أصدرته، حيث منع المشرع لا يحسب حن الطعن فيه أمامها، وذلك من خلال تقديم تظلمه الإداري المسبق (شكواه) وفقا للشروط والآجال المحددة في هذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف. كما يعد من الإجراءات الجوهرية، وأي إخلال بها يعد مخالفا للنظام العام، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة للمكلف

التسوية القضائية للنزاع الجبائي

من أجل المشرع الجبائي، وهذا الشكاية لها فوائد. منها:
- ربح الوقت والجهد.

- حماية المكلف من الصاريف القضائية .

غير أن الطعن الإداري في منازعات الوعاء يتم على مستويين: الأول الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار و المتمثلة في المدير الولائي أو مدير المركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة ، والثاني على مستوى لجان الطعن الإدارية التي أحدثها المشرع، ولكن التظلم أمامها ليس له أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي في مادة الوعاء لأن اللجوء إليها أمر اختياري والآراء التي تصدرها غير ملزمة على غرار الصلاحيات الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية.

الفصل الثاني : التسوية القضائية للنزاع القضائي.

نظراً لما توفره الرقابة القضائية من ضمانات وحماية لحقوق الأشخاص من أخطاء وتجاوزات الإدارة، فقد أجاز المشرع للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء الإجبارية منها (التظلم الإداري) أو الاختيارية والمتعلقة بلجان الطعن، والتي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم.

سندرس في هذا الفصل التسوية القضائية للنزاع الجبائي، من خلال ثلاث مباحث يتعلّق المبحث الأول بالمنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي، ثمّ مبحث ثاني يتعلّق بالمنازعة الجبائية أمام المحاكم الإدارية، أمّا المبحث الثالث، فقد أفردناه بالمنازعة الجبائية أمام مجلس الدولة.

المبحث الأول : المنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي.

لم يقدم المشرع الجزائري تعريفاً للقضاء الإستعجالي، وإنما ترك هذه المهمة كما هو الحال في أغلب الأحيان إلى الفقه، حيث عرّفه جانب منه، بأنه : " قضاء وقي يهدف إلى حماية قضائية وقتية".
في حين عرّفته محكمة النقض المصرية بقولها : " يقوم اختصاص القضاء المستعجل بالدعوى المستعجلة على توافر الخطر والإستعجال، الذي يبرّر تدخله لإصدار قرار وقي يراد به رد عدوان يبدو للوهلة الأولى أنّه بغير حق، ومنع خطر لا يمكن تداركه أو يخشى استعجاله إذا ما فاق الوقت...."¹.

وبالتالي؛ سندرس هذا المبحث في ثلاث مطالب، سنتطرق في المطلب الأول؛ إلى الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية، أما المطلب الثاني، فيتعلق بالشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية؛ أمّ المطلب الثالث فأفردناه للشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية وصدور الأمر الإستعجالي.

المطلب الأول : الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية.

سندرس في هذا المطلب الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية، وذلك من خلال ثلاثة فروع، يتعلّق الأول بشرط الصفة، أمّ الفرع الثاني، فيتعلّق بشرط المصلحة، أمّ الفرع الثالث فيتعلّق بشرط الأهلية.

الفرع الأول : شرط الصفة.

إن الصفة في الدعوة الإستعجالية هي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء الوقي المستعجل، والقاضي الإستعجالي من واجبه التأكد من توافر شرط الصفة، فالأصل هو وجوب رفع الدعوى أو الطلب أو الطعن أو الدفع من ذي صفة على ذي صفة، وإلا كان غير مقبول.²

¹ - لحسين بن شيخ آث هلوبا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري (الدراسة قانونية، فقهية، وقضائية مقارنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007م، ص 12.

² - المادة 13 من القانون 09/08، المتعلق ب ق ا ج م ا السابق الاشارة اليه ، والتي تنص على : " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة، يقرّها القانون".

فالصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى التي يستمدّها المدعي من كونه صاحب الحق، أو من كونه نائب عن صاحب الحق، إلا أنّ الصفة المطلوبة هنا بالنظر للدعوى وظروف العجلة هي غير مطلوبة أمام قاضي الموضوع، ومن هنا فمدلول الصفة في الدعوى الإستعجالية أضيق نطاقاً منها في القضاء الغير مستعجل، فالقاضي الإستعجالي يكتفي بأن يثبت وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتغلغل في صميم الموضوع لتحديد الصفة بخلاف قاضي الموضوع الذي يستلزم عليه البحث في الصفة الحقيقية، من خلال فحص معمّق ليقطع فيها برأي حاسم، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل، قد أدّى إلى ثبوت انعدام صفة المدعي، فإنّه يقضي بعدم قبولها، وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة¹.

كما أنّ للقاضي أن يثير شرط الصفة سواء في المدعى أو المدعى عليه من تلقاء نفسه، وذلك بموجب الصلاحية التي أقرّها له المشرع².

الفرع الثاني : شرط المصلحة.

يجب أن يكون لرافع الدعوى المستعجلة مصلحة في رفعها تكريساً لمبدأ لا دعوى بغير مصلحة، ويعني ذلك أن يكون لرافع الدعوى منفعة قانونية يتحصّل عليها من وراء رفع هذه الدعوى، سواء أكانت هذه المنفعة مادية أو أدبية ذات قيمة قليلة أو كثيرة.

والأصل أن تكون مصلحة رافع الدعوى قائمة حتى تقبل دعواه، أي أن يكون حق رافع الدعوى المستعجلة قد اعتدى عليه حقاً أو حصلت منازعة بشأنه، فيحقق المبرر للجوء إلى القضاء.

¹ - عبد العالي حاحا وأمال يعيش تمام، دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناءً على أمر إستعجالي ، على ضوء قانون إ.م. إ رقم : 08-09، مجلة الفكر ، العدد الرابع، بسكرة، ب س، ص 321.

² - عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009م، ص 15.

لكن استثناءً، يجوز قبول الدعوى رغم أنّ المصلحة محتملة وذلك بغرض دفع ضرر محدّق، فيجوز قبول إثبات الحالة المستعجلة، رغم أنّ المنازعة الموضوعية لم تنشأ بالفعل، وذلك خشية أن يؤدي فوات الأجل إلى حين رفع الدعوى الموضوع إلى ضياع المعالم المراد إثبات حالتها¹.

الفرع الثالث : شرط الأهلية.

إنّ الأهلية نوعان :

أهلية اختصاص وأهلية تقاضي؛ فالقاعدة العامة، هي أن كل شخص قانوني أهل للاختصاص، سوى أن كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، فالقانون يعترف بحق التقاضي، لكل شخص بلا تمييز، أمّا أهلية التقاضي فهي صلاحية الخصم لمباشرة الإجراءات أمام القضاء.

بالنسبة للقضاء المستعجل؛ فالقاعدة العامة، أنّه لا يشترط لقبول الدعوى المستعجلة، أن تتوافر لدى الخصوم الأهلية التامة للتقاضي، لأنّ توافر الخطر وما يقتضيه من سرعة اللجوء إلى قاضي الأمور المستعجلة من ناحية وقتية، الأمر الذي يصدره وعدم المساس بالموضوع من ناحية أخرى، يبرران رفع الدعوى المستعجلة ممن لا أهلية له في رفعها، ومن ناقص الأهلية، طبقاً للقواعد العامة، متى كانت له مصلحة في إتخاذ إجراء وقتي².

المطلب الثاني : الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الإستعجالية.

يتقيّد القاضي الإداري الإستعجالي في استخدام السلطات الممنوحة له، بجملة من الشروط الموضوعية المشتركة بين جميع الدعاوى الإستعجالية الإدارية، والتي هي من اجتهاد القضاء الإداري، مع مراعاة أن يكون ذلك

¹ - عبد العالي حاحا، وأمال يعيش تمام، المرجع السابق، ص 320.

² - الزين عزري، الأعمال الإدارية ومنازعاتها، محاضرات ألقبت على طلبة السنة الثالثة حقوق، نظام كلاسيكي، والسنة الأولى ماستر، تخصص قانون إداري (مطبوعة مخبر الإجتهد القضائي وأثره على حركة التشريع)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 119.

من خلال مدّة معقولة تتلائم مع حالة الإستعجال¹؛ لذلك يشترط في اللجوء إلى الدعوى الإستعجالية

توافر عدّة شروط موضوعية ندرسها في الفروع التالية :

الفرع الأول : شرط الإستعجال.

إنّ هذا الشرط هو أساس كل أمر استعجالي، كما نصت عليه صراحة المادتين، 919-920 من

ق.إ.م.إ؛ لكن الملاحظ عدم إعطاء مفهوم لهذا الشرط لا من طرف المشرّع ولا من طرف القضاء، وحتى الفقهاء

اختلفوا في إعطائه تعريفاً موحداً، غير أنّ جلّ الفقهاء يعتمدون في تعريفهم لمفهوم الإستعجال على عنصر الخطر

الذي يهدد الحق، ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه، ومنه فإنّ انعدام الإستعجال في الطلب يجعل قاضي

الأمر المستعجلة غير مختص نوعياً بالنظر في النزاع.²

الفرع الثاني : شرط عدم المساس بأصل الحق.

هو شرط عام في جميع الدعاوى الإستعجالية، بما فيها دعوى وقف التنفيذ، وأشارت إليه المادة 918

الفقرة 2 من ق.إ.م.إ، التي منعت على القاضي الإستعجالي النظر في أصل الحق، لأنّ التدابير التي يأمر بها في

مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية، هي تدابير مؤقتة طبقاً لنص المادة 918 الفقرة 1 من ق.إ.م.إ، لا تمس بأصل

الحق والذي يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع.³

¹ - أمال يعيش تمام، السلطات القاضي الإداري في توجيه أوامره للإدارة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 355.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 100 و 101.

³ - عبد العالي حاحا، أمال يعيش تمام، المرجع السابق، ص 322.

الفرع الثالث : شرط عدم المساس بأوجه النزاع والمتعلقة بالنظام العام والأمن العام.

من خلال محتوى المادة 918 من ق.إ.م.إ، نستخلص أنّ المنازعات التي تمس بالنظام العام والأمن العام تخرج من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، لذا يتعين على القاضي، أن يقضي بعدم الإختصاص النوعي، كلما عرضت عليه قضية وتبين له أنّ التدابير الإستعجالية المطلوبة منه تمسّ بالنظام والأمن العام¹.

الملاحظ من خلال نص المادة المذكورة أعلاه، أنّ الجوانب التي تمسّ بالنظام العام والأمن العام، ليست واردة على سبيل الحصر، حيث للقاضي سلطة تقديرية في تبيان علاقة التدابير الإستعجالية بالنظام العام والأمن العام².

المطلب الثالث: الشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية وصدور الأمر الإستعجالي.

تتمثل إجراءات الدعوى الإستعجالية في المادة الجبائية في عدّة محاور تتمثل أساساً في الإجراءات المتبعة أما هيئات القضاء الإستعجالي الإداري، ومنه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، يتعلّق الأول بالشروط المتعلقة بالعريضة، أمّا الفرع الثاني؛ فيتعلّق بالتحقيق في الدعوى وصدور الأمر الإستعجالي.

الفرع الأول : الشروط المتعلقة بالعريضة.

¹ - المادة 918 من ق ا م ا السابق الاشارة إليه ، والتي تنص: يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة ، لا ينظر في اصل الحق، ويفصل في اقرب الاجال

² أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 104.

لا تنتج الدعوى القضائية أثراً قانونياً إلا باستيفائها لأمرين، يتعلّق الأول بتحرير عريضة إفتتاح الدعوى، أما الأمر الثاني، فيتعلّق بإيداعها لدى أمانة الضبط للمحكمة المختصة¹.

أولاً : شكل العريضة.

تخضع عريضة إفتتاح الدعوى الإستعجالية الجبائية لأحكام المادة 83 من ق.إ.ج لسنة 2019م ولأحكام المواد 15؛ 815؛ 925 من ق.إ.م.إ.

وتنص المادة 15 من ق.إ.م.إ؛ على أنه: " يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً البيانات الآتية :

- 1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- 2- اسم ولقب المدّعي وموطنه.
- 3- اسم ولقب وموطن المدّعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.
- 4- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقرّه الإجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- 5- عرضاً موجزاً عن الوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- 6- الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى وتنص المادة 83 من ق.إ.ج لسنة

2019م على ما يلي²:

¹ انظر المادة 83 من ق ا ج السابق الاشارة إليه،

² انظر المادة 83 من ق ا ج السابق الاشارة إليه،

أ- يجب أن توقع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من هذا القانون.

ب- يجب أن تتضمن كل عريضة عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه.

ج- لا يجوز للمدعي المعارض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية، غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيّا كانت شريطة أن تعبّر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى.

د- بإستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطّى العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القانون في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية¹.

ثانياً : تسبب العريضة.

يجب على المكلف بالضريبة أن يسبب إعتراضاته، وطلباته تسبباً كافياً وقانونياً في العريضة المقدّمة إلى القاضي الإستعجالي ويشترط لقبولها أن تستوفي لشروط معيّنة.

حيث تنص المادة 925 من ق.إ.م.إ؛ بأنّه :

¹ - المادة 83 من ق.إ.ج، السابق الاشارة اليه.

" يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية".

كما تنص أيضاً المادة 926 من نفس القانون على ما يلي :

" يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره، تحت طائلة عدم القبول بنسخة من عريضة دعوى الموضوع".

كما تنص أيضاً المادة 928 من نفس القانون على ما يلي :

" تبلغ رسمياً العريضة إلى المدعى عليهم، وتضع للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، يجب إحترام هذه الآجال بصرامة، وإلا أستغني عنها دون إعدار".

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى و صدور الأمر الإستعجالي.

إنطلاقاً من تسجيل عريضة مكتوبة، تفتح الدعوى الجبائية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية وفقاً للشروط السابق ذكرها.

وبالتالي؛ سندرس هذا الفرع من خلال التطرق إلى إجراءات التحقيق في الدعوى أولاً، أما ثانياً؛ سنتطرق إلى صدور الأمر الإستعجالي.

أولاً : إجراءات التحقيق في الدعوى.

يتضمن التكليف بالحضور الذي يسلم للخصوم بواسطة المحضر القضائي البيانات الآتية¹:

01. اسم ولقب المحضر القضائي وعنوانه المهني، وختمه، وتوقيعه، وتاريخ التبليغ الرسمي، وساعته.

02. إسم ولقب المدعي وموطنه.

¹ - انظر المادة 19 من ق.إ.م.إ، السابق الذكر

03. إسم ولقب الشخص المبلغ وموطنه، وإذا تعلّق الأمر بشخص معنوي يشار إلى تسميته وطبيعته ومقرّه

الإجتماعي واسم ولقب وصفة الشخص المبلّغ له.

04. توقيع المبلغ له على المحضر والإشارة إلى طبيعة الوثيقة المثبتة لهويته، مع بيان رقمها وتاريخ صدورها.

05. تسليم التكليف بالحضور إلى المبلغ له مرفقاً بنسخة من العريضة الإفتتاحية مؤشر عليها من أمين

الضبط.

06. الإشارة في المحضر إلى رفض إستيلاء التكليف بالحضور أو إستحالة تسليمه أو رفض التوقيع عليه.

07. وضع بصمة المبلغ له في حالة إستحالة التوقيع على المحضر.

08. تنبيه المدّعي عليه، بأنّه في حالة عدم إمتثاله للتكليف بالحضور، أنّه سيصدر حكم ضده بناء على ما

قدّمه المدّعي من عناصر.

ويجب على المحضر القضائي أن يقوم بهذا التبليغ في أجل أقصاه (10 أيّام) من تاريخ الجلسة، أمّا في

حالة الإستعجال؛ فيجوز للقاضي الإستعجالي أن يخفض هذه الآجال حسب طبيعة الإستعجال ويسلّم التكليف

بالحضور عن طريق البريد الموصى إليه.

عندما يخطر القاضي الإستعجالي بطلبات مؤسسة وفقاً لأحكام المادتين 919 و 920 من ق.إ.م.إ

يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال وبمختلف الطرق.

وفي حالة تخلف أحد البيانات المدونة في التكليف بالحضور كأن يتخلف ذكر أحد البيانات الواردة في المادة

15 من ق.إ.م.إ فيكون باطلاً وعدم الأثر، ولا يصح التبليغ قبل الساعة الثامنة، ولا بعد الساعة الثامنة، ولا في

أيّام العطل إلاّ بإذن القاضي.

ثانياً : صدور الأمر الإستعجالي.

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها يفصل القاضي الإستعجالي بالتشكيكة الجماعية المنوط بها البتّ في دعوى الموضوع، وأخذ المشرّع الجزائري بمبدأ الوجاهية عند الفصل في هذا النوع من الطلبات. لا تحتوي الأوامر الإستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه، كما أنّ التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري¹.

وللقاضي إمكانية أن يقرّر تنفيذ الأمر الإستعجالي فور صدوره، ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر مهوراً بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام، إذا اقتضت ظروف الإستعجال ذلك.

المبحث الثاني : المنازعة الجبائية أمام المحاكم الإدارية.

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الجبائية طبقاً للمادتين 800 الفقرة الثانية و 801 الفقرة 2 من ق.إ.م.إ²؛ وكذلك طبقاً لأحكام المادتين 82 و 173 الفقرة 2 من ق.إ.ج لسنة 2019³. ومنه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، سنتطرق في المطلب الأول إلى مسائل اختصاص المحكمة الإدارية بأنواع الدعوى الجبائية، أمّا في المطلب الثاني سنتطرق إلى شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، أمّا في المطلب الثالث سنتطرق إلى التحقيق في الدعوى الجبائية وصدور قرار المحكمة الإدارية.

¹ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الإستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون دار النشر، 2011م، ص 145.

² - المادة 800 فقرة 02 من ق.إ.م.إ السابق الذكر.

المادة 801 فقرة 02 من ق.إ.م.إ، السالف الذكر.

³ - المادة 82 من ق.إ.ج، لسنة 2019م، السالف الذكر

المادة 173 فقرة 02 من ق.إ.ج، لسنة 2019م، السالف الذكر

المطلب الأول : إختصاص المحاكم الإدارية بأنواع الدعاوى الجبائية.

حتى تنظر المحكمة الإدارية في الدعاوى الجبائية يجب أن تكون هي المختصة نوعياً وإقليمياً بهذه الدعاوى لأنّ الدعاوى الجبائية أنواع.

وبالتالي؛ سندرس هذا المطلب في فرعين، يتعلّق الأول بإختصاص المحكمة الإدارية، أمّا الفرع الثاني سنتطرّق فيه إلى أنواع الدعاوى الجبائية.

الفرع الأول : إختصاص المحكمة الإدارية.

خلافاً لمجلس الدولة الذي يتمتّع بإختصاص قضائي إلى جانب الإختصاص الإستشاري، فإنّ المحاكم الإدارية يقتصر إختصاصها على المجال القضائي¹؛ " ذلك أنّها... جهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"، طبقاً للمادة 01 من القانون 98-02 المتعلّق بالمحاكم الإدارية².

وستطرّق في هذا الفرع إلى الإختصاص النوعي أولاً، ثمّ الإختصاص الإقليمي ثانياً.

أولاً : الإختصاص النوعي للمحكمة الإدارية.

إن المعيار العضوي المكّرس في المنظومة القانونية والقضائية الجزائرية، يفرض في كل الحالات عرض المنازعة الجبائية على القضاء الإداري للبنية التحتية ممثلاً في المحاكم الإدارية، وهذا الاعتبار جوهرى، كون أنّ أحد أطراف النزاع إدارة عامة ممثلة في مديرية الضرائب على مستوى الولاية³.

¹ - محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، 2005م، ص 83

² - قانون رقم: 98-02، يتعلّق بالمحاكم الإدارية، مؤرخ في 30-05-1998 ج.ر، العدد 37، المؤرخ في 01-07-1998م.

³ - عمار بوضياف، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، نماذج من الدعاوى الإدارية، القسم الثاني، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013م، ص 376.

وبتعديل ق إ م إ نص صراحة من خلال نص المادة 801 فقرة 02، على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في جميع دعاوى القضاء الكامل، وباعتبار الدعوى الجبائية من دعاوى القضاء الكامل، فإنّ المحاكم الإدارية هي المختصة بالفصل في هذا النوع من الدعاوى.

ثانياً : الإختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية.

فيما يتعلّق بالدعوى الجبائية، نصت المادة 804 فقرة 01 من ق.إ.م.إ، " خلافاً لأحكام المادة 803 من هذا القانون، ترفع الدعاوى وجوباً أمام المحاكم الإدارية في المواد المبيّنة أدناه :

- في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم¹.

ومنه ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب والرسوم امام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرتها مقرّ الإدارة الجبائية التي فرضت الضريبة، سواء كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلّف بالضريبة أو الإدارة الجبائية. لكن الملاحظ عدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للإختصاص الإقليمي لمثل هذا النوع من الدعاوى.

" يعتبر الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية مثل الإختصاص النوعي من النظام العام، يجوز إثارة الدفع بعدم الإختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجوز إثارته تلقائياً من طرف القاضي"².

الفرع الثاني : أنواع الدعاوى الجبائية.

¹ - المادة 804 فقرة 01 من ق.إ.م.إ، المرجع السابق، ص 76.

² - المادة 807 من ق.إ.م.إ، السالف الذكر.

أتى التشريع الجبائي بدعاوى مختلفة مكن من خلالها المكلف بالضريبة من الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، وتنقسم هذه الدعاوى إلى دعاوى التحصيل الجبائي ودعاوى الوعاء، ومنه سنتطرق إلى دعاوى التحصيل أولاً، ثم دعاوى الوعاء الجبائي ثانياً.

أولاً : دعاوى التحصيل الجبائي.

ينشأ هذا النوع من الدعاوى عند صدور قرار إداري بهدف التحصيل، لأنّ إدارة الضرائب تتمتع بإميازات الخزينة العمومية في التحصيل، وفي استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة طبقاً للمادة 380 من ق.ض.م.ر.م لسنة 2019م.

وتقسم دعاوى التحصيل حسب تقسيم منازعات التحصيل الجبائي إلى :

01. منازعة موضوعية : وهي المنازعة التي يطلب فيها الحكم في موضوع المنازعة، مثل طلب الحكم ببطلان التحصيل الجبائي.

02. منازعات وقتية : وهي المنازعة التي يطلب فيها الحكم في إجراء وقتي إلى حين الفصل في موضوع المنازعة، مثل طلب الحكم في وقف التحصيل مؤقتاً.

ثانياً : دعاوى الوعاء الجبائي.

يتمثل هذا النوع من الدعاوى التي يرفعها المكلف بالجباية ضد الإدارة الجبائية، إما بهدف تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما بهدف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

وتنقسم دعاوى الوعاء إلى :

01. الدعاوى التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها؛ مثل : الدعاوى التي

يطالب فيها المكلف بالضريبة إسترداد الضريبة المدفوعة بغير وجه حقّ.

02. الدعاوى المتعلقة بالتخفيض التلقائي والمقاصات بين التخفيضات².

المطلب الثاني : شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة.

قيد المشرع في هذه المرحلة المدعي المكلف بالضريبة؛ بجملة من الشروط القانونية الواجب على المدعي إحترامها خلال رفع الدعوى أما القاضي الإداري، وذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية، والإجراءات الجبائية.

ومنه، قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى الشكاية، أمّا في الفرع الثاني؛ سنتطرق إلى الشروط المتعلقة بالعريضة والآجال.

الفرع الأول : شرط الشكاية.

وضع المشرع شروطاً لقبول دعوى المكلف بالضريبة، مع العلم أنّ هذا القرار يكون صادراً؛ إما مباشرة عن إدارة الضرائب أو صادر بناءً على تظلم المكلف بالضريبة أو صادر عن طريق اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية

¹ - زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وحدان، للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1974م، ص 194.

² - المرجع نفسه، ص 196.

فالمشرع منح المكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه وكذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها¹.

ومن بين الشروط الواجب على المكلف بالضريبة التقيّد بها، والتي سندرسها في هذا الفرع ما يلي :

- تعدّد الشكاية شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية، لكن في المنازعات الجبائية تعدّد شرطاً وجوبياً نظراً للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات، ومردّ الأخذ بهذا الشرط هو الرغبة في تقليل عدد القضايا المعروضة على القضاء كما يضع هذا الشرط حدّاً للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية².

ونص على هذا الشرط المواد 71؛ 72؛ 73؛ من قانون الإجراءات الجبائية 2019م، وبإستقراء هذه المواد نجد أنّ الشكاية أو التظلم المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وهو شرط جوهري ومن النظام العام، والإخلال به عند رفع الدعوى يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً³.

وللشكاية فوائد نذكر منها :

- تخفيف العبء على الجهات القضائية.
- ربح الوقت والجهد.
- حماية المكلف من المصاريف القضائية.

¹ - رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 84.

² - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية (مبدأ المشروعية الإدارية، تنظيم القضاء الإداري، دعوى إلغاء القرارات الإدارية - التحقيق في المنازعة الإدارية تنفيذ الأحكام الإدارية، قضاء الإستعجال الإداري، طرق الطعن في الأحكام الإدارية، المسؤولية الإدارية)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012م، ص 126.

³ - القرار رقم : 006325، الصادر بتاريخ : 2003/02/25م، عن الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003م، ص 124.

الفرع الثاني : الشروط المتعلقة بالعريضة والآجال.

أولاً : الشروط المتعلقة بالعريضة.

نص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019م، على الشروط الشكلية الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، والتي تتمثل فيما يلي :

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من هذا القانون.
- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مديرية الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه¹.
- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية، غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية، أن يقدم طلبات جديدة أيّاً كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة.
- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القانون، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية².

ثالثاً : الشروط المتعلقة بالآجال.

¹ - المادة 83 الفقرتين 1 و2 من ق.إ.ج لسنة 2019م، السالف الذكر

² - المادة 83 الفقرتين 3 و4 من ق.إ.ج لسنة 2019م، السالف الذكر.

على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الجبائية أن يتقيد بالآجال المنصوص عليها في ق.إ.ج، حيث ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من

خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سوى أن كان التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية. كما أنه يمكن أمام المحكمة الإدارية المختصة، خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلّغة من طرف إدارة الضرائب بعد أخذ رأي لجان الطعن المنصوص عليها في المادة 81 مكرّر من ق.إ.ج.¹

المطلب الثالث : التحقيق في الدعوى الجبائية و صدور قرار المحكمة الإدارية.

بعد استيفاء الدعوى الجبائية المرفوعة، من طرف المكلف بالضريبة، تبدأ المحكمة الإدارية في إجراءات الفصل في النزاع المعروض عليها، وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع.

وسنقوم بدراسة هذا المطلب في فرعين، متعلّق الأول بإجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية، أمّا الفرع

الثاني فقد أفردناه للفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية :

الفرع الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية.

المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضيائي، وكذا مراجعته وإجراء عملية الخبرة، وهو ما سنتناوله

كما يلي :

أولاً : التحقيق الإضيائي.

¹ - المادة 82 فقرة 01 من ق.إ.ج لسنة 2019م، السالف الذكر.

يستنبط من استقراء نص المادة 85 فقرة 01 من ق.إ.ج لسنة 2019م، أنّ التحقيق الإضافي يعتبر طريقاً من طرق الإثبات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وهناك حالات للتحقيق الإضافي، فلقد أقرّ المشرّع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به طرفي الدعوى الجبائية خلال السير فيها وقبل صدور الحكم، فإذا تبين للقاضي المقرّر تمسك الطرفين بنفس الدفوع والطلبات التي تقدّم عليها التحقيق، فإنّ له إنهاء التحقيق وتحديد نتائجه التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم

في النزاع، لكن إذا لاحظ القاضي استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق؛ فإنّ ذلك يكون سبباً في إجراء تحقيق إضافي للملف برّمته¹.

ومنه نستخلص، أنّ المشرّع اعتمد على معيار الشخصي في تحديد حالات الأمر بإجراء تحقيق إضافي، مناطه تمكين طرفي المنازعة الجبائية من إثارة الوسائل الجديدة من وقائع وأسباب وطلبات لإفتتاح التحقيق الإضافي².

ثانياً : مراجعة التحقيق.

لم يحدّد المشرّع الجزائري مجمل الحالات التي تسعى فيها المحكمة الإدارية للأمر بمراجعة التحقيق، بل اكتفي بالنص في المادة 85 الفقرة 03 من ق.إ.ج لسنة 2019م، على تقرير سلطة واسعة للمحكمة الإدارية في الرجوع إلى هذا الإجراء، ممّا يدلّ على أنّ تحديد هذه الحالات مرتبط بقناعة المحكمة الإدارية ذاتها بالعناصر المتوفرة في ملف الدعوى من عدمه.

¹ - بوزيد أغليس، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري - الدعوى الضريبية نموذجاً -، الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، 2012م، ص 192.

² - المرجع نفسه، ص 192.

مما تقدم، يتضح أنّ أساس الأمر بمراجعة التحقيق يتعلّق بعدم كفاية عناصر الإثبات في ملف الدعوى وهو الوضع الذي يبرز صلاحيات المحكمة في الأمر بانتقاء أحد أعوان مصلحة الضرائب لمباشرة العملية محل هذا الأمر، وهو يخضع للرقابة ضمناً لحقوق المكلف بالضريبة¹.

ثالثاً : الخبرة.

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعة الجبائية، وهي إجراء جوازي للقاضي الإداري يأمر به من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية طبقاً لأحكام المادة 86 من ق.إ.ج لسنة 2019م.

حيث تثير المنازعات الجبائية العديد من المسائل الفنية والتقنية التي تخرج عن نطاق القانون، وبذلك تسند مهمتها إلى أعلى الاختصاص².

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معيّن من طرف المحكمة الإدارية غير أنّها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء في حالة طلب أحد طرفي المنازعة ذلك؛ وفي هذه الحالة يعيّن كل طرف خبيره، وتعيّن المحكمة الإدارية الخبير الثالث طبقاً لنص المادة 86 من ق.إ.ج لسنة 2019م.

¹ - المرجع نفسه، ص 226.

² - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010م، ص 249 و250.

ويعتقد المادّة 86 الفقرة 03 من ق.إ.ج لسنة 2019م، فإنّه لا يمكن أن يعيّن كخبير الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها، أو اللذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق.

كما يحقّ لكل طرف رد الخبير الذي تعيّن المحكمة الإدارية، أو خبير الطرف الآخر، ومدير الضرائب بالولاية له صفة لتقديم طلب الردّ باسم الإدارة، ويجب أن يكون الطلب مسبباً، ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل (08) أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبيغته باسم الخبير الذي سعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عملية الخبرة.

يجب أن يكون رد الخبير أما الجهة القضائية الآمرة بتعيينه؛ وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الردّ على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف¹.

وبالنسبة لمهام الخبير في المنازعات الجبائية، نجد أنّ القاضي الإداري هو الذي يحدّد المهام المسندة للخبير والتي تتمثل في فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات، وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة، كالدفاتر والفواتير والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة.

ويستند الخبير في عمله على القوانين الجبائية وقانون المالية والقوانين المكتملة له، ويستند لأطراف النزاع وعن الأسباب المؤدية للنزاع الجبائي، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في : 2002/06/24².

¹ - نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009م، ص 171 و172.

² - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 272 و273.

الفرع الثاني : الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية.

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة، يتمّ الفصل في النزاع و صدور قرار المحكمة الإدارية، وهو ما سنتناوله في هذا الفرع كما يلي :

أولاً : الفصل في النزاع.

يتم الفصل في النزاع من طرف المحكمة الإدارية طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو ما نصت عليه صراحةً المادة 89 من ق.إ.ج لسنة 2019م؛ حيث أنّ رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الجبائية المرفوعة بمجرد قيد عريضة إفتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة.

كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم، أو

أية وثيقة تسهم في حلّ النزاع، ويتمّ إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ الجلسة.

ثانياً : صدور قرار المحكمة الإدارية.

إنّ النطق بالقرار يكون علنياً طبقاً للمادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، وتحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من ق.إ.م.إ والتي تتمثل في:

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري"¹.

¹ - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 112.

كما يجب أن يحتوي القرار الصادر عن المحكمة الإدارية على البيانات الواردة في المادة 553 من ق.إ.م.إ.

والتي تتمثل في ما يلي¹:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة اللذين تداولوا في القضية.
- الإشارة إلى تلاوة التقرير.
- تاريخ النطق بالقرار.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.
- أسماء وألقاب الخصوم، وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.
- بعد صدور الحكم يتمّ تبليغه إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، كما يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط بالمحكمة فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والإعفاءات محل الحكم².

¹ - المادة 553 من ق.إ.م. رقم : 08-09 ، السالف الذكر.

² - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 113.

المبحث الثالث : المنازعة الجبائية أمام مجلس الدولة.

يختص مجلس الدولة في المنازعات الجبائية، ويمكن أيضاً الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية

الإدارية أمامه طبقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية

والقانون العضوي رقم : 13/11.

كما يختص مجلس الدولة بالفصل في الاستئناف المرفوع أمامه ضد المحكمة الإدارية، وكذلك الأوامر الإستعجالية الصادرة عنها، باستثناء حالات الإستعجال القصوى، التي لا يمكن الطعن فيها بأي طريق من طرق الطعن العادية وغير العادية¹.

ومنه قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، سنتطرق في المطلب الأول استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، أما المطلب الثاني فسننتظر فيه إلى الطعن ضد قرار مجلس الدولة.

المطلب الأول : إستئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

بعد صدور القرار من طرف المحكمة الإدارية، وإذا لم يرضى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بمضمون هذا القرار؛ يمكن الاستئناف ضد هذا القرار أمام مجلس الدولة.

ومنه ندرس في هذا المطلب آجال وإجراءات الاستئناف كفرع أول، ثم نتطرق إلى آثار الاستئناف في فرع ثاني.

الفرع الأول : آجال وإجراءات الاستئناف.

لم يترك المشرع الآجال مفتوحة أمام المتقاضين، بل حددها تحديداً دقيقاً، حيث أنّ عدم رفع الاستئناف خلال الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة، وحددت الآجال بشهرين (02) ابتداء من تاريخ استئناف الحكم الصادر في المنازعات الجبائية من طرف المحكمة الإدارية.

يسري أجل رفع الاستئناف، ابتداءً من يوم التبليغ الرسمي إلى أطراف النزاع، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم قد صدر غيابياً.

أما بخصوص الإجراءات المتبعة، فهي تكاد تكون نفس الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية، خاصة ما يتعلق بالعريضة، فهي تتضمن نفس البيانات في عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

¹ - يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والإداري وفقاً لأحكام ق.إ.م.إ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009م، ص 168.

كما يجب أن يتبع المستأنف نفس الإجراءات التي تضبط شروط العريضة.

إلا أنّ العريضة والطعون ومذكرات الخصوم، يجب أن تقدم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد

لدى مجلس الدولة، باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من ق.إ.م.إ.¹.

الفرع الثاني : آثار الاستئناف.

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية، باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع

للمتقاضين (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب)، حقّ مراجعة هذا القرار من خلال الاستئناف أمام مجلس

الدولة، والاستئناف يربّب آثار تتمثل فيما يلي :

أولاً : عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

إن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية طبقاً للمادة 908 من ق.إ.م.إ.

فبمجرد صدور الحكم المحرّر بالصيغة التنفيذية، من الطرف الذي صدر الحكم لصالحه، سواء كان المكلف

بالضريبة أو إدارة الضرائب؛ يمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو

شرط، إلاّ في حالة تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها².

ثانياً : صدور قرار مجلس الدولة.

بعد نهاية المداولة يتم النطق بالحكم في جلسة علنية حتى، وإن كانت إجراءات المحاكمة قد تمّت في سرية.

¹ - يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 114.

² - المادة 908 من ق.إ.م.إ، السالف الذكر.

طبقاً لأحكام المادة 916 من ق.إ.م.إ؛ فإنّ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبّق عليها أحكام المواد 874 إلى 900 من ق.إ.م.إ.

أضفت المادة 889 من نفس القانون السالف الذكر على وجوب أن يتضمن القرار الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبّقة، وأن يتم الإستماع إلى القاضي المقرّر وإلى محافظ الدولة، كما يجب تسبيب القرار قبل النطق به، كما يجب استعراض وقائع القضية وطلبات الخصوم وإدعاءاتهم¹.

المطلب الثاني : الطعن ضدّ قرار مجلس الدولة.

يصدر مجلس الدولة قراره في شكل يتضمن بيانات إلى غاية صدور هذا القرار لأطراف النزاع، ويكون قابلاً للطعن وفق طرق الطعن القانونية.

ومنه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين، سنتطرق في الفرع الأول إلى بيانات القرار الصادر عن مجلس الدولة، أمّا في الفرع الثاني سنتطرق إلى طرق الطعن ضدّ قرار مجلس الدولة.

الفرع الأول : بيانات القرار الصادر عن مجلس الدولة.

خصّص لها قانون الإجراءات المدنية والإدارية المواد من 270 إلى 277 التي أحالت عليها المادة 888 من نفس القانون، وتمثل هذه البيانات فيما يلي :

- بيانات تتعلّق بأطراف النزاع، بمحاميههم، بمحافظ الدولة وبالقضاة اللذين أصدروا القرار.
- تنويه العضو المقرّر، محافظ الدولة، المحامين، رئيس المحكمة بتدخلاتهم وفق ما يتطلّبه القانون².

الفرع الثاني : طرق الطعن ضدّ قرار مجلس الدولة.

¹ - المادتين 916 و 889 من ق.إ.م.إ، السالف الذكر

² - المواد من 270 إلى 277 من ق.إ.م.إ.السالف الذكر.

تعتبر المعارضة النوع الثاني من طرق الطعن العادية، وتتعلق بالأحكام الغيابية، ويسمح نظام المعارضة

بمراجعة القرار القضائي أمام نفس الجهة التي أصدرته سوى أن كانت محكمة إدارية أو مجلس الدولة¹.

وهو ما نصت عليه المادة 953 من ق.إ.م.إ والتي جاء فيها :

" تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".

ومنه سنتطرق في هذا الفرع إلى شروط ممارسة حق الطعن بالمعارضة أولاً، ثم إلى آثار المعارضة ثانياً.

أولاً : شروط ممارسة حق الطعن بالمعارضة.

طالما كانت المعارضة طريقة من طرق الطعن تمارس ضد الأحكام الغيابية، فمن الطبيعي أن يضبط المشرع

الطاعن بقيد زمني وأن تتبع الإجراءات القانونية :

01. وجود قرار غيابي : لممارسة حق الطعن بالمعارضة، لا بد من أن يصدر القرار غيابياً في حق

الشخص سوى إن كان عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، واستحدث المشرع هذا الطريق من

أجل أن تكون الأحكام عادلة، واحترام حقوق الدفاع، ومبدأ الوجاهية وحتى لا يخسر المتقاضى

درجة من درجات التقاضي.

02. أن تحترم مدة الطعن : حرص المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الموازنة بين

مختلف المراكز القانونية، فلم يفرض في استقرار الأحكام القضائية من جهة، كما لم يفرض في

حقوق المتقاضين من جهة أخرى.

¹ - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية (الإطار النظري للمنازعات الإدارية)، القسم الأول، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2013م، ص 366.

وبالرجوع إلى نص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنها قد حدّدت أجل شهر للطرف المتغيّب لممارسة حقّه في المعارضة، ويسري هذا الأجل من تاريخ تبليغه القرار القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

ثانياً : آثار المعارضة.

تحوّل المعارضة نفس الجهة التي أصدرت القرار الغيابي، إعادة النظر فيه من جديد من زاوية الوقائع أو من زاوية القانون، وكأنّ الملف عرض لأول مرّة¹.

نخلص في هذا الفصل المتعلّق بالآليات القضائية لتسوية المنازعة الجبائية إلى أنّ لجوء المكلف بالضريبة في علاقته مع الإدارة الضريبية، إلى القضاء يعدّ ضماناً هامّةً منحها المشرّع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري المسبق (الشكوى) أمام الجهات الإدارية المختصة.

كما أنّ للجوء لهذه الجهة القضائية الإدارية المختصة الهدف منه مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به، وذلك عندما يشعر المكلف بأنّه متضرّر من تصرّفات الإدارة الضريبية المادية والقانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية، يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقّه، وأن يلتمس من القاضي الإداري الإستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً لحين الفصل في دعوى الموضوع.

نظراً للدور الذي يلعبه القاضي الإداري للفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع الضريبي، فالدعوى الجبائية هي السلطة التي منحها المشرّع للمكلف من أجل اللجوء للقضاء الإداري، أو الإستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة، أو المعارضة أمام مجلس الدولة في حالة الحكم الغيابي.

وبالتالي، فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.

¹ - عمار بوضيف، المرجع السابق، ص 367.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المنازعة الجبائية، لاحظنا أنّ عملية الطعن ضدّ القرارات تحكمها العديد من الضوابط والإجراءات.

فقد ينشأ النزاع الجبائي لعدّة أسباب، فعادةً ما تؤدي كثرة التعديلات والغموض والتعارض الموجود في أحكام نصوص التشريع الجبائي إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الجبائية والمكلف فاعتبار أنّ التغييرات المستمرة والدائمة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل النظام الجبائي أكثر غموضاً سوى أنّ تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها الشيء الذي يؤدي إلى نشوب الخلاف بين الإدارة والمكلف.

كما تلعب الإدارة الجبائية دوراً هاماً في النزاع الجبائي، فهي تتمثل السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم، بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه؛ فكّما كانت الإدارة الجبائية قوية كلّما قلّ النزاع مع المكلف، وكّما كانت الإدارة الجبائية ضعيفة كلّما زادت النزاعات مع المكلفين، وتعود النزاعات الجبائية كذلك إلى نقص الوعي الجبائي للمكلفين الذي يجعلهم يهملون واجباتهم الجبائية الشيء الذي يجعلهم عرضة للتقييم التلقائي للجباية من طرف الإدارة.

من خلال دراستنا للفصل الأول المتعلق بالتسوية الإدارية للنزاع الجبائي؛ يتّضح أنّ المنازعة الجبائية تمرّ بالعديد من المراحل، وكذلك تضبطها آجال محدّدة لا يمكن تجاوزها، وإلاّ اعتبرت الشكاية التي يرفعها المكلف غير مقبولة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإنّ الشكاية الجبائية التي يرفعها المكلف بالضريبة لمخاصمة الإدارة الجبائية، قيدها المشرّع بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية والتي يجب على الشاكي احترامها .

- كما أنه في مجال منازعات التحصيل الجبائي، ورغم أنّ المشرّع لم ينص على شرط الشكوى، إلا أنّ الواقع العملي يثبت أنّه على المكلف بالضريبة، إتّباع نفس الإجراءات الشكلية المتعلقة بالشكوى في مجال منازعات الوعاء.
- كما أنّ المشرّع ومن أجل تخفيف عبء القضايا الجبائية المرفوعة أمام القضاء الإداري، استحدثت لجان الطعن التي تنظر في شكاوى المكلفين بالضريبة اللذين يخاضعون الإدارة الجبائية في مقدرا الضريبة المفروضة عليهم، إلا أنّ التشريع الجبائي لم يشر صراحة إلى مدى إلزامية القرارات الصادرة عن لجان الطعن إتّجاه إدارة الضرائب.
- أيضاً يتّضح من خلال دراستنا للفصل الثاني، والمتعلّق بالتسوية القضائية للنزاع الجبائي، أنّ الإختصاص النوعي في المنازعة الجبائية يؤوّل إلى القضاء الإداري، أمّا الإختصاص الإقليمي يؤوّل إلى المحكمة التي يقع في اختصاصها مكان فرض الضريبة محل النزاع.
- كما أنّ المكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب أو من طرف لجان الطعن، حول شكاواه المتعلقة بالوعاء الجبائي أو التحصيل الجبائي، عليه أن يرفع نزاعه، أمّا القضاء الإداري من خلال التقيّد بالإجراءات المرتبطة برفع الدعوى الجبائية، إضافة إلى احترام الآجال المتاحة لرفع الدعوى القضائية أمام القضاء الإداري.
- عندما يشعر المكلف بالضريبة، بأنّه متضرّر من التصرفات المادية أو القانونية لإدارة الضرائب، يقوم برفع دعوى قضائية يطالب من خلالها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقّه، وأن يلتمس من القاضي الإستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً إلى حين الفصل في دعوى الموضوع.
- إذن وبعد دراستنا لموضوع المنازعة الجبائية في القانون الجزائري بمراحلتيها الإدارية والقضائية، توصلنا إلى مجموعة نتائج نوجزها في ما يلي :

- عدم حصول لجان الطعن على الاهتمام الكافي من قبل المشرع، مما جعلها غير معروفة لدى المكلفين بالضريبة، أما الآراء التي تصدرها فهي غير ملزمة، كما أنّ اللجوء إليها إختياري وليس إجباري، مما يقلل من أهميتها.
 - تتمتع إدارة الضرائب عند مراقبتها للمنازعة الجبائية بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
 - تمتلك إدارة الضرائب سلطة حق رفض الضريبة، أو تخفيض المبلغ المحتج عليه، ومنه فإنّ القرار الذي تصدره إدارة الضرائب لا يكتسي حجية الأمر المقضي فيه.
 - تتسم الإجراءات المتبعة في رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية بنوع من الغموض خاصة أثناء التحقيق في الدعوى الجبائية، حيث يلجأ القاضي إلى التحقيق الإضافي وفي حالة عدم إقتناعه يلجأ إلى التحقيق المعمق.
 - إنّ استعمال أسلوب الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي انتهجه المشرع، خلق فجوة في المنازعة الجبائية خاصة أمام القضاء الإستعجالي.
- من خلال النتائج التي توصلنا إليها، نقترح بعض الإقتراحات التي نراها مهمّة، والتي نوجزها في ما يلي :

- ✓ الإعلام الكافي من قبل الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة بمختلف القوانين المتعلقة بالجباية.
- ✓ التحديد القانوني والعاقل لمقدار الضريبة دون استعمال التعسف من طرف الإدارة الضريبية.
- ✓ يرجى من المشرع يكون واضحاً في استعماله للمصطلحات الخاصة بلجان الطعن الإدارية، فتارة يستعمل مصطلح آراء اللجان، وتارة أخرى يستعمل مصطلح قرارات اللجان الإدارية.

✓ استدراك الجوانب السلبية الخاصة لتسوية النزاع الجبائي بهدف إعادة التوازن القانوني بين المكلف والإدارة

الجبائية.

✓ تنظيم قضاء جبائي سريع وفعال، وذلك من خلال تكوين قضاة متخصصين في المادة الجبائية، لخلق

المرونة اللازمة لسير الدعوى الجبائية والفصل فيها.

أولاً: قائمة المصادر

I. القوانين:

- 1- دستور الجزائر 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 مؤرخة في 08.12.1996، المعدل سنة 2016 بموجب القانون 01-16 الصادر في الجريدة الرسمية المؤرخة في 07-03-2016، العدد 14.
- 2- قانون رقم 18-18، المؤرخ في 27-12-2018 يتعلق بقانون المالية 2019 ، الجريدة الرسمية، رقم 79 المؤرخ في 30-12-2018 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية 2019.
- 3- قانون رقم : 14-10 المؤرخ في : 30/12/2014م، يتعلق بقانون المالية 2015 ، الجريدة الرسمية، العدد 78، المؤرخة في : 31/12/2014م، المتضمن ق.إ.ج، 2015.
- 4- قانون رقم : 11-16 المؤرخ في : 28/12/2011م، يتعلق بقانون المالية 2012 ، الجريدة الرسمية، العدد 72، المؤرخة في : 29/12/2011م المتضمن ق.إ.ج، 2012.
- 5- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25-02-2008 يتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الجريدة الرسمية عدد 21 المؤرخ في 23-04-2008
- 6- قانون رقم 98-02 المؤرخ في 30-05-1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية العدد 37. المؤرخ في 01-07-1998

ثانياً: قائمة المراجع باللغة العربية.

I. المراجع العامة:

- 1- أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، الطبعة الثانية، بدون دار النشر، الإسكندرية 1972.

قائمة المصادر والمراجع :

- 2- أبعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2015
- 3- بوزيد أغليس، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري (الدعوى الضريبية ونموذجها)، الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، 2012 .
- 4- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الإستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجماعية، بدون دار نشر. 2011.
- 5- رمضان صديق، إلغاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
- 7- زين العابدين بن ناصر، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وحدان للطباعة والنشر والتوزيع. مصر. 1974.
- 8- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009.
- 9- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، (مبدأ المشروعية الإدارية، تنظيم القضاء الإداري دعوى إلغاء القرارات الإدارية، قضاء الإستعجال الإداري، طرق الطعن في الأحكام الإدارية المسؤولة الإدارية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر. 2012.
- 10- عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2009.
- 11- عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة على الدخل بطريق الإنفاق، دار النهضة العربية القاهرة 2013.
- 12- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المال، مطبعة جامعة دمشق، سوريا 1995.
- 13- عمار بوضياف ، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، نماذج الدعاوي الإدارية، القسم الثاني، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع ، الجزائر 2013.

قائمة المصادر والمراجع :

- 14- (—————)، المرجع في المنازعات الإدارية، (الإطار النظري للمنازعات الإدارية) القسم الأول الطبعة الأولى جسور للنشر والتوزيع، ، المحمدية ، الجزائر.2013.
- 15- عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، دراسة تحليله مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم للنشر و التوزيع، الحجار، عنابة 2004.
- 6- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010م.
- 16- الحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري (دراسة قانونية مقارنة فقهية وقضائية مقارنة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.2007.
- 17- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار علوم للنشر، والتوزيع، الحجار، عنابة.2008.
- 18- (—————)الوجيز في المنازعة الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار. عنابة 2005.
- 19- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا 2006 .
- 20- محمد سعيد فرعود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مديرية الكتب المطبوعات الجامعية، جامعة حلب. 1989-1990
- 21- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة الجزائر. 2008.
- 22- محي محمد سعيد، الإطار القانوني للعلاقات بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة دار الإشعاع الفنية مصر 1998.
- 23- موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير الضريبة على الدخل (دراسة مقارنة)، الدار الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع (د س ن) عمان 2001.

قائمة المصادر والمراجع :

24- نصر الدين هنونى، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.

25- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء الإداري والعادي وفقا لأحكام ق إ م إ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

II- المراجع المتخصصة:

1- حسين طاهري، المنازعة الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، القبة الجزائر، 2007.

2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجاز، عنابة 2008.

3- خلاص رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2005..

4- أمزيان عزيز ، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الطبعة الثانية، عين مليلة، الجزائر، 2005.

5- العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011.

6- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

❖ الرسائل والمذكرات الجامعية :

* رسائل الدكتوراه :

1. أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامره الإدارية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه

علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012/2011.

* مذكرات الماجستير والماستر :

أ- مذكرات الماجستير :

1. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ، 2011-2012.
2. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
3. قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وأشارها على إيرادات الدولة، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة) في العلوم الإقتصادية، تخصص إقتصاد التنمية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، ، تلمسان 2008-2009.

ب- مذكرات الماستر :

1. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
2. بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015.

قائمة المصادر والمراجع :

3. رايس سفيان، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، ، بسكرة 2016-2017.(غير منشورة).
4. زينب العمري،النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

❖ المطبوعات والمحاضرات :

- 1- الزين عزري، الأعمال الإدارية ومنازعاتها، محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثالثة حقوق نظام كلاسيكي والسنة أولى ماستر، تخصص قانون إداري، (مطبوعة مخبر الإجتهد القضائي وأثره على حركة التشريع)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ، 2010.
- 2- دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية (بحث غير منشور)، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الأولى، تخصص مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر3، 2016-2017.
- 3- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعة الجبائية، (بحث غير منشور)، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد الحاج، 2014-2015.

❖ المجالات :

- 1- عبد العالي حاحا وأمال يعيش تمام، "دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر إستعجالي على ضوء ق إ م إ رقم 08-09"،مجلة الفكر، العدد الرابع، ب.س، بسكرة.

قائمة المصادر والمراجع :

2- عبد العزيز أمقران، "عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية في الجزائر 2003.

3- فاطمة زعزوعة، "القاضي الإداري والمنازعة الخاصة-المنازعة الضريبية-"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة الجيلالي اليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، مكتبة الرشاد للطباعة والنشر، العدد الرابع، 2008.

❖ الملتيقيات :

1- مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، الملتيقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة بتاريخ 21-22-أفريل 2008.

❖ القرارات القضائية :

1- القرار رقم 006325 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2002-2003 مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003.

❖ قائمة المراجع باللغة الفرنسية :

1. Instruction N,103 ,du12/03/2001,portant les modalités de mise en ouvre de l'admission en non valeur et en surséance des impôts et taxes,MF,DGI.
2. Jean piere casimier, **le contrôle fiscale (contencieux, recouvrement)** paris : Group revue feduciare, 10^{eme} edition 2007 .

فهرس المحتويات

بسملة.

قائمة المختصرات.

شكر وتقدير.

إهداء.

06.....	المقدمة:
11.....	المبحث التمهيدي: الإطــــار المفاهيمي للمنازعة الجبائية.
12.....	المطلب الأول: مفهوم الضرائب والرسوم.
12	الفرع الأول: الضريبة.
17.....	الفرع الثاني: الرسم.
21.....	المطلب الثاني: تعريف المنازعة الجبائية وأسبابها.
22.....	الفرع الأول: تعريف المنازعة الجبائية.
23.....	الفرع الثاني: أسباب المنازعة الجبائية.
25.....	المطلب الثالث: طبيعة المنازعة الجبائية وأنواعها.
26.....	الفرع الأول: طبيعة المنازعة الجبائية.
29.....	الفرع الثاني: أنواع النزاع الجبائي.
36.....	الفصل الأول: التسوية الإدارية للنزاع الجبائي.
37.....	المبحث الأول: منازعات الوعاء الجبائي.
37.....	المطلب الأول: الشكاية.

- 37..... الفرع الأول: آجال تقديم الشكاية وشروطها.
- 39..... الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها.
- 41..... المطلب الثاني: التحقيق في محتوى الشكاية وصدور قرار المدير الولائي للضرائب.
- 42..... الفرع الأول: التحقيق في الشكوى.
- 43..... الفرع الثاني: الفصل في الشكوى وصدور قرار الجهة الإدارية المختصة.
- 49..... المبحث الثاني: منازعات التحصيل الجبائي.
- 49..... المطلب الأول: إجراءات التحصيل الودية والجبرية.
- 49..... الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية.
- 50..... الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية.
- 59..... المطلب الثاني: الاعتراض على إجراءات المتابعة.
- 59..... الفرع الأول: الاعتراض على شكلية إجراءات المتابعة.
- 60..... الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل القسري.
- 61..... المبحث الثالث: المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن.
- 61..... المطلب الأول: لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.
- 62..... الفرع الأول: لجنة المديرية الجهوية للطعن.
- 64..... الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن.
- 65..... الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن.
- 68..... المطلب الثاني: الطعن الولائي.
- 68..... الفرع الأول: طلبات المكلفين بالضريبة.
- 71..... الفرع الثاني: طلبات قابض الضرائب.
- 72..... المطلب الثالث: القيمة القانونية لآراء لجان الطعن.
- الفرع الأول: القيمة القانونية لآراء لجان الطعن في قانون الرسم على الأعمال والرسم على
- 72..... القيمة المضافة.
- 73..... الفرع الثاني: القيمة القانونية لآراء لجان الطعن الولائية.
- 76..... الفصل الثاني: التسوية القضائية للنزاع الجبائي.

77.....	المبحث الأول: المنازعة الجبائية أمام القضاء الإستعجالي
77.....	المطلب الأول: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية
77.....	الفرع الأول: شرط الصفة
78.....	الفرع الثاني: شرط المصلحة
79.....	الفرع الثالث: شرط الأهلية
79.....	المطلب الثاني: الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الإستعجالية
80.....	الفرع الأول: شرط الإستعجال
80.....	الفرع الثاني: شرط عدم المساس بأصل الحق
81.....	الفرع الثالث: شرط عدم المساس بأوجه النزاع والمتعلقة بالنظام العام والأمن العام
	المطلب الثالث: الشروط المتعلقة بالعريضة وإجراءات التحقيق في الدعوى الإستعجالية وصدور
81.....	الأمر الإستعجالي
81.....	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالعريضة
84.....	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى وصدور الأمر الإستعجالي
86.....	المبحث الثاني: المنازعة الجبائية أمام المحاكم الإدارية
86.....	المطلب الأول: إختصاص المحاكم الإدارية بأنواع الدعاوى الجبائية
86.....	الفرع الأول: إختصاص المحكمة الإدارية
88.....	الفرع الثاني: أنواع الدعاوى الجبائية
89.....	المطلب الثاني: شروط رفع الدعاوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة
89.....	الفرع الأول: شرط الشكاية
91.....	الفرع الثاني: شروط المتعلقة بالعريضة والآجال
92.....	المطلب الثالث: التحقيق في الدعوى الجبائية وصدور قرار المحكمة الإدارية
92.....	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية
95.....	الفرع الثاني: الفصل في النزاع وصدور قرار المحكمة الإدارية
98.....	المبحث الثالث: المنازعة الجبائية أمام مجلس الدولة
98.....	المطلب الأول: إستئناف قرار المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة

98.....	الفرع الأول: آجال إجراءات الإستئناف
99.....	الفرع الثاني: آثار الإستئناف
100.....	المطلب الثاني: الطعن ضدّ قرار مجلس الدولة
100.....	الفرع الأول: بيانات القرار الصادر عن مجلس الدولة
101.....	الفرع الثاني: طرق الطعن ضدّ قرار مجلس الدولة
104.....	الخاتمة:
109.....	قائمة المصادر والمراجع:
118.....	فهرس المحتويات