

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تولد عن كثرة التعديلات في النصوص الجبائية، والتعليمات والمذكرات المتعلقة بشرحها- إن الإصلاح الجبائي- صعوبة الإلعام بكل هذه النصوص من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك موظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي أدى إلى نشوء عدة نزاعات جبائية.

والمنازعة الجبائية في مفهومها الواسع تعرف بأنها: "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة"¹، إذ يطلب المكلف من الإدارة الترافق به أو تعديل الضريبة المبالغ فيها².

وفي مفهومها الضيق هي: خلاف بين طرفين، هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم³.

فتقتصر بذلك المنازعة الجبائية على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة أو تسويتها أو جبائها، ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة، وتمس موضوعها بصفة مباشرة⁴.

ويمكننا تعريف المنازعة الجبائية بصفة عامة بأنها: كل خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة، ناشئ عن تطبيق أحكام القانون الجبائي، وبذلك فهي تتعلق بصحة أو شرعية ربط الضريبة أو بكيفية تحصيلها⁵.

(1) عبد القادر ثيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، طبعة 2002، ص 12.

(2) Ministère des Finances, Revue Financière, N°1, Alger, Janvier-Mars, 1977, P 9

(3) عبد القادر ثيعلاتي، المرجع نفسه، ص ص 12 ، 13 .

(4) محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، المجلد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 2005 ، ص 34.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وتتحصر المنازعات الجبائية في صنفين هامين هما: المنازعات في الوعاء¹ والمنازعات في التحصيل².

ويأخذ التشريع الجزائري على غرار تشريعات كثيرة بطريقين للنظر في المنازعات الجبائية وهم: الطريق الإداري والطريق القضائي.

وعليه ارتأينا قبل دراسة إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية دراسة المرحلة السابقة لرفع الدعوى والمتمثلة في الطعن الإداري.

لذا سنعالج من خلال هذا الباب والمتعلق بإجراءات الدعوى الجبائية الإدارية: إجراءات المرحلة الإدارية (الفصل الأول) ثم إجراءات المرحلة القضائية (الفصل الثاني).

1) نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تثبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا ثبت لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة.

2) نزاع التحصيل هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين، وتنقسم منازعات التحصيل إلى:
أ- المنازعات الموضوعية للتحصيل: ولا يتناول هذا النوع من المنازعات سوى الالتزام بالوفاء بالضريبة من حيث الموضوع، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

- المنازعات المتعلقة بوجود الالتزام بالوفاء بالضريبة، أو بانقضائه بالتقادم، أو أي طريق آخر من طرق الوفاء بالالتزامات.

- المنازعات المتعلقة بمقدار الالتزام بالوفاء.

- المنازعات المتعلقة بوجوب أداء الضريبة.

ب- المنازعات الإجرائية للتحصيل: ويتناول هذا النوع من المنازعات الالتزام بالوفاء بالضريبة من ناحية إجراءات التنفيذ جبرا لا من حيث موضوعه، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

- المنازعات المتعلقة بالعناصر الخارجية للقرار الصادر من الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة جبرا مثل الاختصاص والشكل والإجراءات التي اتبعت في إصداره.

- المنازعات المتعلقة بتنفيذ هذا القرار مثل المنازعات المتعلقة بالحق في التنفيذ وبالمال الذي يجوز التنفيذ عليه وإجراءات هذا التنفيذ.

الفصل الأول

إجراءات المرحلة الإدارية

لا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء الإداري، لأن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ المكلف بالضريبة طعنا مسبقا أمام الإدارة الجبائية¹، أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالة، فتقديم الشكایة النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام القضاء، لكن إذا باشرت الإدارة الجبائية فحصا جبائيا في حق المكلف، أو أعادت النظر في العناصر التي صرحت بها، فيتحقق له التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجان الضريبية المختصة.

فالطاعن في المنازعة الجبائية يتهم من الجهات المعنية إما استدراك أخطاء في وعاء الضريبة، أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي²، وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق³ نتيجة خطأ مرتکب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

وبعد استفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية يتحقق له التقدم بالمنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري.

وقد نظم المشرع الجبائي أحكام الطعن الإداري أمام الإدارة الجبائية في قرارات فرض الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية في المواد من 71 إلى 79.

وعليه سندرس في هذا الفصل والمتعلق بإجراءات الطعن الإداري: التظلم الإداري المسبق (المبحث الأول) ثم الطعن أمام اللجان الإدارية (المبحث الثاني).

(1) - المادة 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- Richer Daniel, Les Procédures Fiscales, 1^{ère} edition, Presse Universitaires de France, Paris, 1990, p 63.

(2) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المادة 109 من نفس القانون.

المبحث الأول

التظلم الإداري المسبق أمام مدير الضرائب

بالنظر للتعديلات المتكررة للأحكام و النصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية إجراء التظلم الإداري المسبق، و هذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء، لأنه يتعدى كونه مجرد إجراء للمرور إلى الطعن القضائي، فهو إلى جانب اعتباره شرط إلزامي قبل رفع الدعوى الجبائية، فهو يعد وسيلة للتقليل من طرح المنازعات الجبائية أمام القضاء، في حالة التوصل لحل النزاع على مستوى الإدارة أو اللجان الضريبية، مما يعود بالفائدة على المكلف و الإدارة معا.

فبالنسبة للمكلف بالضريبة يجب أن يقوم بإجراء التظلم و تقديم شكايته أمام الإدارة لأنه يعد الوسيلة الفعالة للحوار مع الإدارة و بالتالي احتمال التوصل إلى حل للنزاع قبل اللجوء للقضاء، لا سيما و أن الإدارة الجبائية تملك التقنيات الفنية و الحسابية التي يصعب على المكلف فهمها، خصوصا بوجود التعديلات المتكررة لقوانين الضريبة، بالإضافة إلى معرفة دوافع ومبررات اتخاذ القرار من طرف الإدارة الجبائية¹ مما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة.

فضلا على أن إجراء التظلم الإداري المسبق من شأنه تقadi اللجوء إلى القضاء، وبالتالي توفير الوقت والجهد و المال، و حتى في حالة استحالة التوصل إلى التفاهم فإن المكلف يضمن عدم رفض دعواه شكلا أمام القضاء.

أما بالنسبة للإدارة فتظهر أهمية إجراء التظلم المسبق أمامها في إمكانية تجنبي التناقض مع المكلف و مثلها أمام القضاء مما يعزز الثقة بينها و بين المكلف، و يعود بالنفع على الخزينة العمومية.

(1) مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 312.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إضافة لذلك فإنه في كثير من الأحيان ما تسفر تظلمات المكلفين عن مجرد أخطاء مادية يمكن تصحيحها على مستوى الإدارة دون اللجوء إلى القضاء. وتنتمي إجراءات التظلم المسبق أمام مدير الضرائب عن طريق تقديم شكایة، وستتناول من خلال هذا البحث: مفهوم الشکایة وشروطها (المطلب الأول)، ثم مضمونها وأجال تقديمها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: شروط التظلم أو الشکایة

طبقاً للمادة 169 مكرر والمادة 275 من قانون الإجراءات المدنية¹ يعد التظلم الإداري إجراء إلزامي لقبول الدعوى الإدارية بال المجلس القضائي، لأنّه يهدف إلى تحقيق الرقابة القضائية على أعمال الإدارة قبل طرحها أمام القضاء، ويعتبر من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً.²

ولكن بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية³ وطبقاً للمادة 830 منه أصبح التظلم الإداري إجراء جوازي عود القرار في اتخاذ الشخص المعنى بالقرار الإداري، طبعاً ما لم تنص القوانين الخاصة على خلاف ذلك.

أما فيما يخص التظلم الإداري المسبق في المنازعات الجبائية فقد ميز المشرع الجبائي بين فئتين من الضرائب، إذ يعد التظلم الإداري المسبق شرطاً لازماً لقبول الدعوى الجبائية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، وهذا طبقاً للمواد 1/329، 1/331، 334، 2/337، 2/339 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك طبقاً للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد نص المشرع الجبائي على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

(1) الأمر رقم 154-66 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.

(2) انظر القرارين رقم 6509 ورقم 006385 المؤرخين في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، ص ص 104،75.

(3) القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية العدد 21.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في حين لا يعتبر شرط التظلم الإداري المسبق شرطاً لرفع الدعوى الجبائية فيما يتعلق برسوم أو حقوق التسجيل والطبع وكذلك الضرائب غير المباشرة، وهذا طبقاً للمواد 102 من قانون التسجيل و 489 من قانون الضرائب غير المباشرة.

وعليه يجب على المكلف بالضريبة فيما يخص الفئة الأولى من الضرائب قبل أن يقوم بأي طعن أمام القضاء في قرارات الإدارات الضريبية، أن يقدم تظلم أو شكوى إلى إدارة الضرائب ذاتها، وهذا كشرط إلزامي وسابق لقبول كل طعن قضائي.

فلا تكون الدعوى القضائية في منازعات الضرائب المباشرة مقبولة ما لم تكن مسبوقة

وجوباً بشكوى المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب¹.

وقد اشترط المشرع لقبول الشكوى توفر شروط شكلية (الفرع الأول) وأخرى

موضوعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الشروط الشكلية

لا يقبل التظلم الإداري أو الشكوى إلا إذا كانت مستوفية لجميع الشروط القانونية، وقد أحاط المشرع الجبائي الشكوى النزاعية² في مجال الضرائب بجملة من الشروط والأجال

(1) فهناك عدة قضايا تم رفضها على مستوى مجلس الدولة لعدم احترام وخرق دعواهم لإجراءات التظلم المسبق من بين هذه القضايا ملف رقم 6509 لسنة 25/02/2003، قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية بتاريخ 25/02/2003 فهذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته من تلقائه نفسه.

(2) الشكوى النزاعية هي التي ترفع لمدير الضرائب، ويرمي من خلالها المكلف إلى المنازعه في شرعية فرض الضريبة، ويستعمل قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مصطلح الشكوى في منازعات الوعاء رغم أن المحكمة العليا اعتبرتها مجرد احتجاج، و الملاحظ في هذا المجال أن المشرع الجبائي يستعمل عدة مصطلحات لمفهوم واحد وهو رفض المكلف لأساس فرض الضريبة أو تحصيلها، فتارة يستعمل مصطلح شكوى وتارة أخرى احتجاج، والمصطلح الذي اعتبرناه صحيحاً واعتمدناه خلال دراستنا هو مصطلح الشكوى وذلك لاستخدامه في معظم القوانين الجبائية، والمذكرات والتعليمات الضريبية أي يخص المسائل الجبائية دون سواها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لتمييزه عن الشكوى التي تستعمل عادة في القانون الجنائي والتي تقدم من الشخص المضرور إلى القضاء في حين أن شكوى المكلف تقدم للإدارة الجبائية، وكذلك لتمييزه عن الاحتجاج الذي يستعمل عادة في القانون المدني أو التجاري والذي يختلف عن الشكوى من

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ضمن المواد من 110 إلى 115 من قانون الإجراءات الجبائية، ولعل هذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي ويجعله يفوق كونه مجرد طعن إداري سابق إلى طعن نزاعي محدد بأجال وخاص بشكليات وشروط صارمة¹.

ولقد حدد المشرع الجبائي الشروط الواجب توفرها في الشكایة² لقبولها من حيث الشكل من خلال المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية، و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

1- أن تكون الشكایة مكتوبة و موقعة: أي أن تكون محررة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني، و يجب على هذا الأخير أن يحرر وكتاته على ورق مدموغ ويسجلها³.

2- أن تكون الشكایة فردية: أي متعلقة بمكلف واحد إلا إذا كانت الضريبة جماعية، كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية.

3- أن تكون الشكایة بسيطة: أي أن تقدم الشكایة في رسالة بسيطة، إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكایة بواسطة رسالة موصى عليها، رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.⁴

و مع ذلك فالإدارة ملزمة قانونا في حالة تقديمها طلب للمكلف بتكميل ملف الشكایة أن يكون طلبها هذا بر رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

=حيث الشكل والمضمون، بالرغم من أنه ورد في بعض قرارات المحكمة العليا مصطلح احتجاج بدل شكایة، (انظر: قرار رقم 61836 الصادر بتاريخ 07/04/1990، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 3، السنة 1992، ص 158).

(1) وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في أحد أحكامه أن الشكایة في مجال نزاع الوعاء تتسمi للاختصاص النزاعي، راجع في ذلك:

Jean François Brisson, les Recours Administratifs en Droits Publique Français, L.G.D.J, Paris, 1996, P 173.

(2) وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع قد أوجب شروط خاصة تتعلق بالشكایة في مجال نزاع الوعاء دون أن يحدد أي شروط في مجال نزاع التحصيل.

(3) غير أنه وفقا للمادة 75 قانون الإجراءات الجزائية لا يشترط على المحامي المسجل في نقابة المحامين أو الشخص الذي يستمد من وظيفته أو صفتـه حق التصرف باسم المكلف بالضريبة أن يستظهر وكالة قانونية.

(4) Jean Lamarque, Contentieux fiscal (réclamation préalable) Répertoire de Contentieux Administratif, 16^e année , Encyclopédie, Dalloz, Paris, 1999, P19.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

4— أن تكون الشكایة على ورق عادي: فقد اكتفى المشرع الجبائي بتقديم الشكایة إلى الإدارة على ورق عادي غير مدموغ، وقد ألغى المشرع إخضاع الشكایة لحقوق الطابع بغرض تسهيل المهمة على المكلف للمطالبة بحقوقه بدون أية نفقات أو تكاليف، وقد كان المشرع الفرنسي يستوجب تحرير الشكایة على ورق مدموغ وذلك إلى غاية صدور قانون 1977، وهدف المشرع من وراء ذلك هو التقليل قدر الإمكان من الشكایات غير المؤسسة التي ترفع للإدارة الضريبية لاعتبار أن نفقات الورق المدموغ لا تسترجع بعد ذلك¹.

5— أن تكون الشكایة متعلقة بضرائب مفروضة على كل بلدية على حدا: فالشكایة المتعلقة بضرائب مفروضة على عدة بلديات ليست مقبولة إلا للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولاً، وهذا لتسهيل دراسة الشكایات².

6— أن يختار الشاكى المقيم في الخارج موطننا له في الجزائر: أكدت المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب اتخاذ كل مشتىك مقيم بالخارج موطننا له في الجزائر، كما أكدت على ذلك المادة 6/332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و جعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطننا له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعية.

أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بعمليات مع الجزائر، وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم، و فيما عدا ذلك من الضرائب و الرسوم فإنه يتم الرجوع

1) Jean Lamarque, op.cit., p19.

2) إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، سطيف، 2004، ص 31.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بشأنها إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تقاديا للازدواج في فرض الضريبة¹، وذلك على أن كل المراسلات الخاصة بشكاويم ترسل إليهم حسب العنوان المختار². و يكون شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر مستوفى في نظر الفقه القانوني³، في الحالات الآتية:

- أ— تقديم الشكایة من طرف محام باسم مكلف بالضريبة مقيم في الخارج، يعني اختيار الشاكى موطنه بقوة القانون بمكتب المحامي.
- ب— تقديم الشكایة من طرف وكيل، قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع.
- 7— صدور الشكایة من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج و له في الداخل مركز أو عدة مراكز (إقامة ثانوية، وكالة، شركة فرعية...) معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

يجب على المكلف تفصيل شكايته بالعرض المفصل لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة و الأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف. و تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

- 1 نكر الضريبة و تحديد القيمة المالية المتنازع عليها.
- 2 بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.

(1) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

(2) حسين فريحة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 38.

(3) عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 13، نقل عن: Gilles Noel, La Réclamation Préalable devant le servis des impôts, L.G.D.J, 1985, P 391.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

3 تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول.¹

4 تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفوع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.²

المطلب الثاني: مضمون الشكایة و آجال تقديمها

بعد أن تستوفي الشكایة كل الشروط الشكلية والموضوعية فإنه يتعين أن يعرض فيها المكلف بالضريبة المتظلم بسبب تقدير وعاء الضريبة أو تحصيلها جملة من الطلبات والدفوع، ويتعين عليه أن يقدم تلك الشكایة في الآجال المحددة قانونا.

الفرع الأول: مضمون الشكایة

يتضمن مضمون الشكایة في المنازعات الجبائية، عموما عرض المشتكى لطلباته ودفوعه:

أولا/ بالنسبة للطلبات: تختلف الطلبات في نزاع الوعاء³ عنها في نزاع التحصيل.

• نزاع الوعاء: و تتمثل الطلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

1 طلب تصحيح الأخطاء المادية البسيطة، والأخطاء المرتكبة عند الاقطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا.

2 طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة، بسبب إعادة التصحيح بناءا على تصريحات المكلف، أو بناءا على تقديرات الإدارة.

(1) انظر: - المادة 4/73-2 من قانون الإجراءات الجبائية، وللشرح أكثر راجع:

-Arezki Ghnemi, **La Gestion du Contentieux Fiscal Par l'Administration Algerienne**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008, P 165.

(2) انظر المادة 4/73-3 من نفس القانون.

(3) يقصد بالوعاء قيام الإدارة الجبائية بإعداد جداول التحصيل لقيمة المستحقات.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

3 طلب الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها، و لا يلزم المكلف عند طلب تخفيض الضريبة المفروضة عليه أن يحدد بدقة مبلغ التخفيض المطلوب.

4 طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانوناً أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية¹.

5 طلب استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ من الإدارية أو المكلف².

• **نزاع التحصيل:** و تتمثل الطلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

1 لا عراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل³ أي وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرط أساسى لقبول الاعتراض، كأن يكون السند غير محرر في الآجال، أو أن العون الذى قام بتحريره غير مختص⁴.

2 لا عرض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها⁵ و هو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل القصري.

3 طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وذلك في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، و يجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة

(1) انظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 109 من نفس القانون.

(3) انظر المادة 154/4 من نفس القانون

4) Philippe Augé , droit fiscal general, edition ellipses, Paris, 2002, p 235.

و انظر قرار: رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 - الغرفة الإدارية - المحكمة العليا - المجلة القضائية - العدد 04 سنة 1998 - ص 157 في قضية (ذم.) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، و وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب ، مما يتربّ عليه = الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه، و وضع موضع التحصيل ضده باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته، و قام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب بمحل إقامته الجديد.

5) انظر المادة 154/5 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المختصة من اتخاذ القرار، كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله لبيعها بالمزاد العلني و حصوله على أجل إضافي من قبض الضرائب القائم بالمتابعة¹.

4 - طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاوى طبقاً لنص المادتين 74 و 158 من قانون الإجراءات الجبائية بتوفير الشروط الآتية:

1 تقديم الشكاية في الآجال المنصوص عليها في المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 توضيح الطلب بصرامة.

3 تحديد المبلغ المرجو تأجيل دفعه.

4 تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، و تكون للقابض السلطة التقديرية لتقدير قيمة تلك الضمانات بحيث يأخذ بعين الاعتبار سلوك المكلف اتجاه إدارة الضرائب.

ثانياً/ بالنسبة للدفوع:

الدفوع هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائياً أن يثبت أنها مبالغ فيها، وعرض الوسائل و الحجج من شأنه تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلماً نزاعياً أو ولائياً.

فالظلم النزاعي يقصد به التظلم المرفوع لمدير الضرائب، وهو ما يطلق عليه أيضاً الشكاية النزاعية والتي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة إلى المنازعه في شرعية فرض الضريبة، أما الطعن الولائي فيقصد به الطعن الذي يلتمس المكلف من ورائه الحصول على امتياز أو تخفيض من مبلغ الضريبة، أو إعفائه منها على سبيل التسامح لا غير، ويجد مصدره في القانون الفرنسي².

والملاحظ أنه وفقاً للتشريع الجبائي فإن إلزامية إجراء التظلم المسبق وتقديم الشكاية تختلف حسب نوع الضريبة:

(1) انظر المادة 146 فقرة 2-3 من نفس القانون.

(2) Carles Debbach et Jean Claude Ricci, Contentieux Administratif, 7^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1999, PP 794,795.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: فهو إجراء ملزم وإجباري إذ يجب أن تتضمن شكاية المكلف عرضاً موجزاً للطلبات والدفع والحجج.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة يعتبر التظلم أيضاً إجراء لازم قبل المرور إلى رفع الدعوى الجبائية الإدارية، ولا تقبل الشكاية إلا في حالة ما إذا لم يتم تقدير الضريبة الأصلية بموجب تصريحات المكلف إنما تتم تلقائياً من طرف الإدارية¹.
- و الملاحظ أن المشرع الجبائي حدد شروط الشكاية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولم يفعل ذلك في قانون الرسم على القيمة المضافة، ورغم ذلك فإن شروط الشكاية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة هي نفسها المحددة صراحة بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ لا يمكن الخروج عنها رغم أنه من باب أولى كان على المشرع تحديد تلك الشروط أيضاً في قانون الرسم على القيمة المضافة.
- بالنسبة لحقوق التسجيل فلا يلزم المكلف القيام بالتلزم أمام مدير الضرائب إنما له اللجوء مباشرة إلى لجنة المصالحة².
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة أيضاً لا يلزم المكلف بالضريبة أن يتظلم أو يقدم شكايته لمدير الضرائب، إنما له الحق مباشرة برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.
- والسؤال المطروح في هذا الصدد: هل يتم رفض الشكاية التي يشوبها أي عيب؟ لقد حدد المشرع الجبائي في المادتين 4/73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية العيوب التي لا يمكن تداركها أو تصحيحها والتي تؤدي مباشرة إلى عدم قبول الشكاية وهي:
 - عدم ذكر الضريبة المعترض عليها في الشكاية.
 - عدم بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، أو عدم إرفاق الشكاية بوثيقة تثبت مبلغ الانقطاع أو الدفع.
 - عدم عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المشتكى.
 - عدم توقيع المشتكى على الشكاية باليد.

(1) انظر المادة 102/2 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

(2) انظر المادة 359 من قانون التسجيل.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- عدم استظهار وكالة قانونية، وعدم تحريرها على ورق مدموغ ومسجل قبل العمل المخول بموجبها.

- عدم اتخاذ المشتكى المقيم بالخارج موطننا له في الجزائر.

وهنا نلمس التناقض مع التعليمات الصادرة من وزارة المالية والتي تجيز تصحيح تلك العيوب¹، بإلزام إدارة الضرائب بتجيئها برسالة مضمونة للمكلف تدعوه فيها لتصحيح شكایته في أجل قدره شهر، وقد كان على المشرع الجبائي أن ينص على إمكانية تدارك تلك العيوب صراحة في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك حتى يحافظ على مصلحة المكلف ويضمن حقه اتجاه الإدار.

ولا نفهم تدارك المشرع للأمر في المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أنه: "باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الولاية، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية".

فقد كان من باب أولى أن ينص على إمكانية تصحيح تلك العيوب في صلب نص المادة 73 فإغفال الالتزام بأحد تلك الشكليات لا يستدعي رفض الشكایة ما دام هناك طريقة لتصحيحها، كما أنه كان من الأجرد تدارك العيوب قبل تقديم عريضة افتتاح الدعوى لأنه يمكن أن يكون رد الإدارة الجبائية بقبول الشكایة على إثر تصحيحها وبذلك يمكن للمكلف المشتكى أن يتتجنب اللجوء إلى القضاء.

وما يؤخذ على المشرع أيضا إقراره بإمكانية تدارك تلك العيوب في عريضة افتتاح الدعوى، باستثناء عيب عدم التوقيع على الشكایة من قبل المشتكى، رغم أنه لم يفرق بينها حين جعلها جميعا في المادة 73 تقع تحت طائلة البطلان.

ومع ذلك وبالنسبة للعيوب السابق ذكرها فقد أعطى المشرع الجبائي السلطة التقديرية للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب بعد دراسة الشكایة في منح تخفيضات لمبالغ الضرائب والرسوم، مع أنه كان من المفروض أن تكون سلطة مقيدة بنص القانون.

1) Instructions sur les procedures contentieuses, M.F, D.G.I, 1995.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعلى كل تبقى فرصة أخيرة يمنحها المشرع للمكلف في الوضعية الأخيرة عن طريق إتباع مدير الضرائب إجراء التخفيف التقائي إذا كان مبرراً بعد دراسة الشكاية.¹.

الفرع الثاني: آجال تقديم الشكاية

يعتبر احترام الآجال المنصوص عليها قانوناً شرطاً أساسياً لقبول الشكاية أو التظلم الإداري المسبق، ويختلف الأجل في نزاع الوعاء عنه في نزاع التحصيل:
أولاً/ بالنسبة لنزاع تقدير وعاء الضريبة:

لقد حددت المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية أجل الشكاية بنصها التالي: "قبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى"² و يختلف حساب الميعاد باختلاف نقطة انطلاقه حسب طبيعة الضريبة المتنازع فيها وكيفية تحصيلها، ولذلك نجد نوعين من الآجال:

1 - الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكاوى، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر مارس 2006 يكون الأجل المحدود لرفع الشكاوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2007.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ،ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيف لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونياً والمحدد أساساً بـ 31/12/1982، و عليه

(1) وذلك تطبيقاً لنص المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن الناحية العملية يقتصر هذا الإجراء غالباً على حالات تصحيح الأخطاء المادية وحالات الازدواج الضريبي.

(2) على عكس الأجل العام للشكوى في فرنسا و المحدد بستينين بعد حصول الأحداث الموجبة لتقديم هذه الشكاوى.

انظر في ذلك: Philippe Auge, op.cit, p229

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صدر بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الأجل المحدد، أما إذا كانت الضريبة لا تطالب بإدراجها في الجدول تصبح كالتالي:

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

- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة الذكر و لم يسبق ذلك تبلغ للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكايا تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

2- الآجال الاستثنائية: نكون بصدد الآجال الاستثنائية في الحالات الآتية:

- حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة: ينتهي الأجل في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم المكلف فيها فعلاً بوجود الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة.

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء كان الخطأ راجع إلى الإداره أو إلى ظهور مستجدات في ملف المكلف، و هنا ينتهي الأجل بتاريخ 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف الإنذار الجديد.

- حالة الدفع الطوعي للضريبة: و هنا ينتهي أجل رفع الشكوى بتاريخ 31 ديسمبر من السنة التي يتم فيها دفع الضريبة كما تقتضيه المادة 01/331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري: بسبب ظهور مستجدات تستوجب مراجعة الرسوم العقارية بتخفيضها، كتغير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال، و بتطبيق قواعد التعمير، و حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية، أو في حالة هدم كل أو جزء من العقار و ل渥اعياً، عدم استغلال العقار ذات الاستعمال التجاري و الصناعي المنصوص عليهما في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ففي هذه الحالات يجب أن تقدم الشكایة قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحقق الواقعة التي استوجب فيها رفع الشكایة، و يستوي هنا أن توجه الشكایة إلى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي كالمدير الجهوي أو المدير العام، أو إلى الأعوان المختصين الذين يزاولون مهامهم تحت مسؤولية المدير الولائي كنائب المدير، رئيس المفتشية أو قابض الضرائب، على أن تحول هذه الشكوى إلى صاحب الاختصاص المطلي و هو المدير الولائي للضرائب.

- حالة الرسم على القيمة المضافة: إذا تعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة فإن الشكایة تقبل في أجل 06 أشهر من تاريخ تبليغ التقدير التلقائي للمكلف.

من خلال ما سبق، نلاحظ ما يلي:

1- نص المشرع الجبائي في المادة 72 على أجلين للشكایة فتتهي في بعض المجالات بـ 31 ديسمبر، وفي مجالات أخرى بـ 30 ديسمبر .

2- لم يحدد المشرع الجبائي كيفية تسليم الشكایة إلى إدارة الضرائب، بالرغم من أنه أورد في الفقرة 2 من المادة 71 قانون الإجراءات الجبائية: " يسلم بذلك وصل إلى المكلف بالضريبة" فهل يعني هذا أن المشرع حصر أمر رفع الشكایة لإدارة الضرائب عن طريق إيداعها شخصياً و تسليم وصل بذلك، و عليه يمنع أو لا يحق للمكلف إتباع إجراء توجيه التظلم أو الشكایة بالبريد المسجل .

و إذا سلمنا بأن هذا الإجراء غير مسموح، فهل يحتسب الأجل الصحيح بتاريخ الإرسال أو بتاريخ الوصول؟

علماً أن القضاء الفرنسي¹ كان صارماً في موضوع الشكایة المودعة بالبريد بر رسالة مضمونة، فقد اعتمد إرسال الشكایة في وقت معقول يسمح بوصولها قبل نهاية الأجل إلا إذا حدث تعطيل أو تأخير غير عادي في مصالح البريد، فلا يمكن بداهة أن يبدأ أجل السريان من تاريخ توجيه الرسالة لأن هذه الأخيرة تستغرق وقتاً لدى مصالح البريد حتى تصل إلى المعنى بها، الأمر الذي يؤثر سلباً على المكلف بالضريبة.

1) Jean Lamarque, CE.le 21/11/1973, req.n° 87674, OP.CIT, P 25.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه يمكننا التوصل إلى القول بأن سريان الأجل لا يبدأ إلا من:

أ- تاريخ بلوغ الرسالة المضمونة إلى مقر المكلف بالضريبة.

ب- أو تاريخ تسلم الرسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ من المكلف بالضريبة إذا تسلّمها قبل توجيهها إلى مقره.

ج- إذا صادف آخر يوم لأجل الشكوى 31 ديسمبر يوم عطلة رسمية فإنه تطبق القاعدة الخاصة بتمديد الآجال إلى أول يوم عمل يليه ما لم يرد نص خاص بذلك.

د- يفهم من خلال المصطلحات الواردة بصفة الوجوب في المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية مثل: "يقبل.....إلى غاية" ينقضي....يوم"، "يجب.....أن" الأجل في تقديم الشكاية من النظام العام، يترتب على تقويته سقوط حق المكلف في تقديم الشكاية، و حتى برجوعنا لقرارات مجلس الدولة نجد أنها اعتبرت إجراء الشكاية الضريبية من النظام العام، حيث يتعين على القاضي إثارته من نلقاء نفسه¹.

ثانيا/ بالنسبة لنزاع تحصيل الضريبة:

إذا تمثل الطلب في الاعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القصري، فيجب أن يقدم إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ السند.

إذا تمثل الطلب في إلغاء الحجز واستر gag الع المحجوزات، فيجب أن يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار، و يبادر المدير الولائي بمجرد تقييمه لهذا الطلب بتبليغه إلى القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، و اتخاذ القرار سواء برفض الطلب أو بقبوله و بالتالي رفع الحجز²، و بعد الطلب الموجه إلى المدير الولائي إجراء جوهري يترتب على تخلفه بطلان الدعوى القضائية.

(1) انظر قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، ملف رقم 6325، جلسة 25/02/2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، العدد 03، سنة 2003.

(2) أحمد لعور و نبيل صقر، المنازعات، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، (بدون سنة نشر)، ص 83.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 09/04/2001 عندما قضى بأنه: "...لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي، وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب، وما دام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين التصريح بعد قبول الدعوى شكلاً..."¹

والشكية في حد ذاتها لا توقف تسديد المبالغ المتنازع فيها²، غير أنه يجوز للمكلف طبقاً لنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد صراحة، ويحدد المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس، أو الذي ورد فيه خطأ في حسابه أو وعائه، وأن يذكر في شكواه أن في استطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية (العقارات) لتحصيل المبالغ المطلوب وقف تسديدها³، أما إذا كانت الضمانات غير كافية فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي ليتخد بدوره القرار اللازم في أجل (04) أشهر مع تبليغه للمكلف.

والملاحظ أن آجال الشكية في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء، ويعود هذا لحساسية هذا الإجراء الذي قد يمس بمحجوزات حساسة أو سريعة التلف أو قد يؤدي بغلق محل تجاري وتعرضه للإفلاس.

1) قرار رقم 207171 بتاريخ 09/04/2001، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص ص 92، 93.

2) Encyclopédie, DALLOZ, Recueil V° Droit Commercial, P 38.

3) انظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الفرع الثالث: إجراءات الرد على الشكاية

تتم إجراءات الرد على الشكاية كما يلي:

1- بعد أن توجه الشكاية إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يرفع ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيه خلال 15 يوما، فإذا لم يصل الرد في هذا الأجل يقوم مفتش الضرائب بتحرير اقتراحاته¹

2- يبت مدير الضرائب الولائي في الشكاية في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديمها، وبالنسبة للشكاية المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني فإن الإدارة المركزية تبت في الشكاية وتبلغ قرارها للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي للضرائب في أجل ستة (06) أشهر.

أما إذا تعلقت الشكاية بأعمال يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات (10) ملايين دينار جزائري فإنه يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية² ليتم البت في الشكاية وتبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل ثمانية (08) أشهر، وذلك طبقا لنص المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما في مجال نزاع التحصيل فالمهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للنظر والفصل في موضوع الشكاية هي شهر واحد طبقا للمادة 3/159 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- يتم تبليغ الرد بالرفض للمشتكي بواسطة رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالاستلام، أما الرد بالقبول فيبلغ للمشتكي بر رسالة عادية، وفي حالة رفض الشكاية يجب أن يتضمن التبليغ أسباب الرفض الكلي أو الجزئي، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي.

(1) المادة 1/76 من نفس قانون.

(2) الأصل أن ينفرد المدير الولائي للضرائب باختصاص الفصل في موضوع الشكايات ولكن استثناءا يجب الأخذ برأي الإدارة المركزية في حالة تجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات 10.000.000,00 دج، وقد تم إسناد هذا الاختصاص بموجب المادتين 16 و 46 من قانون المالية لسنة 2000 اللتين عدلتا المادتين 2/334 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وقد أوجب المشرع الجبائي تسبيب رفض الشكایة لتمكين المشتكى (المتهم) من مناقشة سبب الرفض أمام المحكمة الإدارية، رغم أنه لم يحدد جزاء عدم تسبيب قرار الرفض والذي يعد ضمانة أساسية بالنسبة للمكلف، ودليل على جدية الإدارة في دراسة الشكایات من أجل التوصل لحلول دون اللجوء إلى القضاء.

4- وكآخر إجراء يقوم المدير الولائي للضرائب بإرسال نسخة من القرار الذي اتخذه بشأن الشكایة إلى مديرية المنازعات، وفي حالة قبول الشكایة يوجه مدير الضرائب قراره لقابض الضرائب المختص لإلغاء أية متابعة للتحصيل أو إرجاع ما تم تحصيله من المكلف المشتكى.

ويمكننا في هذا الصدد طرح السؤال الآتي: هل يحق للمدير الولائي للضرائب عدم الفصل في الشكایة، أو الرد عليها بعد فوات الآجال القانونية المذكورة آنفا؟

رغم عدم وجود إجابة صريحة ضمن قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه لا يوجد ما يلزم المدير الولائي للضرائب على الفصل في الشكایة، وفي هذه الحالة يعتبر سكوت الإدارة الجبائية رفضاً ضمنياً لـإدعاءات المشتكى.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه باستقرارنا لقانون الإجراءات الجبائية لم نجد ما يمنع المدير الولائي للضرائب الذي لم يصدر قراره خلال الآجال القانونية من أن يصدر قرار صريحاً بعد فوات المدة، شريطة عدم رفع المكلف الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

المبحث الثاني

إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

لقد منح القانون الجبائي الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم الشكاية ولم يرضه قرار مدير الضرائب، أن يقوم بإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية دون غيرها، وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية، غير أنه يسقط عليه الحق في القيام بهذا الإجراء إذا رفع الطعن القضائي.

و لعل المشرع الجبائي فتح هذا الباب أمام المكلفين بهدف التقليل قدر الإمكان من المنازعات أمام القضاء من جهة، وبهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية، وحمايته من احتمال تعسف هذه الأخيرة من جهة أخرى.

ولكن ذلك يتحقق بشروط تتعلق بتشكيله هذه اللجان، والضمانات التي تقدمها الإجراءات أمامها، بالإضافة إلى مدى قوة قراراتها، ولعل مبرر ذلك كله انعدام المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية¹ نظرا لما تتمتع به هذه الأخيرة من امتيازات سواء فيما يتعلق بفرض الضريبة أو تحصيلها، أو فيما يتعلق بالمتابعة وفرض العقوبات الجبائية..

ونقف في التشريع الجبائي الجزائري أمام عدة أنواع من اللجان الجبائية التي أحدثت للبث في النزاعات التي تستمر بين المكلف والإدارة بسبب عدم التوصل لاتفاق يرضي كليهما، فليس هناك لجنة إدارية واحدة إنما عدة لجان وفقا لاختلاف المستويات وتبعا للتركيبة النوعية للنظام الجبائي الجزائري.

فهل حققت تلك اللجان الدور المنوط بها ؟ هذا ما سنحاول في هذا المبحث التوصل إليه من خلال توضيح كيفية تشكيله لجان الطعن واحتياصاتها(المطلب الأول)، وإجراءات سير أعمال اللجان الإدارية(المطلب الثاني).

1) Giltard Daniel, **Commissions Administratives**, Juris-classeur Fiscale, Fascicule Fiscal, Impôts Direct, 1431, 1, traité N°10, édition techniques, Paris 2, P 91.

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن و اختصاصاتها

تعتبر لجان الطعن لجان إدارية ذات ولاية قضائية، لأنها تختص بنظر المنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يتربّ عليه ضرورة إتباع هذه اللجان للأصول العامة للتقاضي والقواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيما لم يرد به نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية، أو في اللوائح التنظيمية. وتتمثل مهمة لجان الطعن في تصحيح الأخطاء التي قد تحدث في تقدير وعاء الضريبة، أو في تفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية، وكذلك عند عدم رضا المكلف بالضريبة على قرار مدير الضرائب¹.

وقد نصّ المشرع الجزائري على لجان الطعن الإدارية ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك على ثلاثة مستويات، وهي لجان الدائرة و اللجان الولاية و اللجنة المركزية بموجب قانون المالية لسنة 2007²، ويختلف تكوين لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والقيمة المضافة عن تشكيلة لجنة المصالحة، فهذه الأخيرة تتميز بطبيعة إدارية بحتة في حين أن الأولى لها طبيعة خاصة نظراً لأن تشكيلتها تتضمن أشخاص متعددة، وستنترّض بالتفصيل لتشكيله وسير أعمال كلّ لجنة على حدا.

الفرع الأول: لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة
سنحاول من خلال هذا الفرع تسلیط الضوء على تشكيلة لجان الطعن (لجنة الدائرة، اللجنة الولاية، اللجنة المركزية) و اختصاصات كل منها:

1) Arezki Ghnemi, op-cit , P 167.

2) قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26/12/2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريدة رسمية، العدد 85، الصادر في 27/12/2006، ووفقاً للمادة 50 منه، أحدث ضمن قانون الإجراءات الجبائية المادة 81 مكرر، التي تنص على إنشاء اللجان الثلاث للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، كما قام بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 بإلغاء أحكام المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تم تعويضها بنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

أولاً/ لجنة الدائرة للطعن¹:

1- تشكيلة لجنة الدائرة للطعن:

حسب نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه تنشأ لدى كل دائرة لجنة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، وتتشكل من :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات المركز الجواري للضرائب.
- عضوين(2) كاملی العضوية وعضوین (2) مستخلفین لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة. والملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها خالية من كل ما يوحي بأنها قضائية بالنظر إلى انعدام التمثيل القضائي فيها، ومعنى ذلك أن المشرع أراد لهذه اللجنة أن تحافظ على طابعها الإداري البحث تقاديا للخلط من حيث تكييف طبيعتها القانونية.

ويجب أن تتوافق في الأعضاء الشروط الآتية:

- الجنسية الجزائرية.
- ألا تقل أعمارهم عن 25 سنة.
- التمتع بالحقوق المدنية.

ويتم تعين هؤلاء الأعضاء في الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، وتدوم مدة عضويتهم مدة دوام هذه المجالس.

(1) كانت تسمى اللجنة البلدية قبل صدور قانون المالية لسنة 1994، و كان من بين أعضاء تشكيلتها قاض كرئيس لها، لكنه عوض بعد تعديل قانون المالية لسنة 1995 برئيس الدائرة ، كما أضيف عضوين هم رئيس البلدية و رئيس المفتشية المختص إقليميا.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في حالة وفاة أو استقالة أو عزل نصف عدد أعضاء اللجنة، تتم تعينات جديدة حسب نفس الشروط السالفة الذكر.

يتولى مهام الكاتب، موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعينه حسب الحال، المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني¹، لأن العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر، وعلى ذلك فإنه ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين بالضريبة.

2- اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

تتمثل اختصاصات لجنة الدائرة للضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة بما

يليه:

- النظر في طلب المكلف بالحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

- النظر في طلب المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

- النظر في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب إذا كانت تقل عن 500.000 دج أو تساويها².

- النظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب³.

ثانياً/ اللجنة الولائية للطعن:

1- تشكيلاً للجنة الولائية للطعن:

حسب محتوى المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من :

(1) انظر المادة 1/300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) كان النظر في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب قبل تعديل قانون المالية لسنة 2004 إذا كانت تقل أو تساوي 200.000 دج.

(3) انظر المادة 81 مكرر فقرة 1 بند 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- قاض يعيّنه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، رئيساً.
- ممثّل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو - حسب الحالة - رئيس مركز الضرائب.
- ممثّل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه، تلك المختصة إقليمياً في الولاية.
- خمسة أعضاء دائمي العضوية وخمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل على معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثّل عن الغرفة الفلاحية.

ويلزم هؤلاء الأعضاء بالسر المهني¹.

أما فيما يخص شروط تعينهم، فهي تقريراً نفس الشروط المتعلقة بأعضاء لجنة الدائرة للطعن².

2- اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

بناءً على التعديل الوارد على المادة 301/2 بموجب المادة 81 مكرر فقرة 02 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26/12/2006، والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، فإن اللجنة الولائية للطعن أن تبدي برأيها في الطلبات التي أصدرت الإدارية بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، والمتمثلة فيما يلي:

(1) أنظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2 بند 2 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

-
- الـطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفوق 500.000 دج و تقل أو تساوي مبالغ الضرائب عن 2000.000 دج¹.
 - الـطلبات التي تخص الرسم على الـقيمة المضافة التي تفوق 500.000 دج و تقل أو تساوي 2.000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الإـلـادـارـة بـشـأنـها قـرـارـاـ بالـرـفـضـ الـكـلـيـ أوـ الـجـزـئـيـ.
 - الـطلـباتـ التيـ يـقـدـمـهاـ المـكـلـفـونـ بـالـضـرـبـيـةـ التـابـعـونـ لـاـخـتـصـاصـ مـراـكـزـ لـلـضـرـائـبـ².

ثالثـةـ اللـجـنةـ المـرـكـزـيةـ لـلـطـعنـ :

1ـ تشـكـيلـةـ اللـجـنةـ المـرـكـزـيةـ لـلـطـعنـ :

حسب المـادـةـ 81ـ مـكـرـرـ فـقـرـةـ 03ـ مـنـ قـانـونـ الـإـجـرـاءـاتـ الـجـبـائـيـةـ،ـ فـإـنـهـ تـتـشـأـ لـدـىـ الـوـزـارـةـ الـمـكـلـفـةـ بـالـمـالـيـةـ لـجـنةـ مـرـكـزـيةـ لـلـطـعنـ فـيـ الـضـرـائـبـ الـمـباـشـرـةـ وـ الـرـسـمـ عـلـىـ الـقـيـمـةـ الـمـضـافـةـ،ـ تـتـشـكـلـ مـنـ :

- الـوزـيرـ الـمـكـلـفـ بـالـمـالـيـةـ أوـ مـمـثـلـهـ الـمـفـوضـ قـانـونـاـ،ـ رـئـيسـاـ.
- مـمـثـلـ عنـ وـزـارـةـ الـعـدـلـ تـكـوـنـ لـهـ عـلـىـ الـأـقـلـ رـتـبـةـ مدـيرـ.
- مـمـثـلـ عنـ وـزـارـةـ الـتجـارـةـ تـكـوـنـ لـهـ عـلـىـ الـأـقـلـ رـتـبـةـ مدـيرـ.
- المـدـيرـ الـعـامـ لـلـمـيزـانـيـةـ أوـ مـمـثـلـ عـنـهـ تـكـوـنـ لـهـ عـلـىـ الـأـقـلـ رـتـبـةـ مدـيرـ.
- المـدـيرـ الـمـرـكـزـيـ لـلـخـزـينـةـ أوـ مـمـثـلـ عـنـهـ تـكـوـنـ لـهـ عـلـىـ الـأـقـلـ رـتـبـةـ مدـيرـ.
- مـمـثـلـ عنـ الـغـرـفـةـ الـتـجـارـيـةـ لـلـوـلـايـةـ الـمـعـنـيـةـ،ـ إـذـاـ تـعـذـرـ الـأـمـرـ،ـ مـمـثـلـ عنـ الـغـرـفـةـ الـوـطـنـيـةـ الـتـجـارـةـ.
- مـمـثـلـ عـنـ الـاـتـحـادـ الـمـهـنـيـ الـمـعـنـيـ.
- مـمـثـلـ عنـ الـغـرـفـةـ الـفـلاـحـيـةـ لـلـوـلـايـةـ الـمـعـنـيـةـ،ـ إـذـاـ تـعـذـرـ الـأـمـرـ،ـ مـمـثـلـ عنـ الـغـرـفـةـ الـوـطـنـيـةـ الـفـلاـحةـ.
- مـمـثـلـ يـعـيـنـهـ مدـيرـ الـمـؤـسـسـاتـ الـكـبـرىـ.

(1) قبل تعديل قانون المالية لسنة 2004 كان يشترط أن تفوق المبالغ 200.000 دج و تقل عن 400.000 دج
(2) كما ينعقد كاستئناف عند عدم رضا المكلف بقرار لجنة الدائرة طبقاً لنص المادة 18 من قانون المالية لسنة 1982.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا، ويلزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني¹.

يلاحظ من خلال استقرارنا لتكوين اللجنة المركزية للطعن أنها تضم ممثلين عن عدة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعده على إنصاف المشتكى، إن رأت بأن ظلماً أحق به، وهذا قبل توجهه إلى الجهات القضائية².

2- اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

يكون اختصاص اللجنة المركزية من حيث الموضوع مماثلاً لاختصاص اللجانتين السابقتين، غير أنه مختلف من حيث قيمة الحصة الضريبية، وعليه فاللجنة المركزية تبدي رأيها حول ما يأنى:

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

- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات(الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) 10.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- المبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة و التي تفوق 2.000.000 دج و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- النظر في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولاية للطعن لعدم الاختصاص³.
والملاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري راعى التطور الحاصل في النشاط الاقتصادي وتزايد أرقام الأعمال للمكلفين بالضريبة فألغى إمكانية الطعن في قرارات اللجنة

(1) انظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 63.

(3) عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 43.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الولائية لدى اللجنة المركزية بعد التعديل الحاصل بموجب قانون المالية لسنة 1998¹، ولا نجد أي مبرر منطقي لهذا التعديل إلاً ما أضافه المشرع لاختصاص هذه اللجنة فيما يخص الطعون ضد قرارات الإدارة المركزية، في الشكایات المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على مستوى الوطن، أضافه المشرع لاختصاص هذه اللجنة فيما يخص الطعون ضد قرارات الإدارة المركزية، في الشكایات المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على مستوى الوطن، بالإضافة إلى رأيها في الشكایات المقدمة أمام مدير الضرائب والتي تتعلق بالعمليات التي تتجاوز مبالغها الإجمالية 10 مليون دج.

الفرع الثاني: لجان الطعن الولائية للتخفيض

ما يميز هذه اللجان عن لجان الطعن الولائية –السابق ذكرها- هو الطلبات الموجهة إليها، إذ لا تتصف بالطابع النزاعي إنما تتعلق بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانونا، وبالتالي فراء هذه اللجان لا يستطيع المكلف الطعن فيها أمام القضاء، وقد ارتأينا توضيح عمل هذه اللجان لتميزها عن غيرها.

وتتجد لجان الطعن الولائية للتخفيض أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب، وكان الهدف من ذلك هو تمكين المكلف المعوز و المعسر من التماس مساعدته بإعفائه من الضرائب الواجب تسديدها أو على الأقل تخفيضها²، وتتمتع هذه اللجان بسلطات تقديرية واسعة للبث في الطلبات المودعة لديها.

و ترفع الطلبات إلى هذه اللجان إما من المكلفين بالضريبة لغرض الحصول على إعفاء أو تخفيض للحقوق الأصلية في حال العجز أو الإعسار، أو الحصول على إعفاءات أو

1) Circulaire n° 11 du 10/06/1996 , Recueil des circulaires fiscale de l'année 1998, M.F.P75, DGIDLF 98.

2)- انظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية.

- وانظر: أحمد لعور، نبيل صقر، مرجع سابق، ص 57

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تخفيضات للزيادات الضريبية أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها المكلف، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المكلف أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية، لا سيما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجان¹.

ومن جهة أخرى قد تقدم الطلبات إلى هذه اللجان من قبل قابض الضرائب ابتداء من السنة الخامسة بالنسبة للحصص غير القابلة للتحصيل، و يقدم الطلب إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل تاريخ 20 أبريل من كل سنة، و يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، فيتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت ضد المكلف أو ورثته دون جدوى، وإذا ما وجد اختلاف في الآراء بين القابض و رئيس المفتشية يعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب، وفيما يخص هذه اللجان نجد نوعين:

أولاً/ لجنة الطعن الولائية (للتخفيض) بالمديرية:

طبقاً لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، عندما يلتمس هؤلاء المكلفين الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال والتي تضعهم في حالة عجز أو إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة، وذلك عندما تقل الحصة الضريبية المطعون فيها² عن 500.000 دج، و تكون هذه اللجنة من³:

– المدير الولائي للضرائب رئيساً.

– المدير الفرعى للمنازعات عضواً.

– المدير الفرعى للعمليات الجبائية عضواً.

– المدير الفرعى للتحصيل عضواً.

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 52.

(2) يقصد بالحصة الضريبية قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات الخاصة بها (عقوبات التأخير).

(3) المادة 03 من المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

- المدير الفرعى للرقابة الجنائية عضوا.
- رئيس مفتشية و قابض ضرائب يعينهما المدير الولائى للضرائب.
- و يقوم رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية بمهام كتابة الضبط.

ثانيا/ اللجنة الجهوية للطعن الولائي:

لقد خول القانون الجنائي في المادة 93 من قانون الإجراءات الجنائية للمكلف في حال تم رفض طلبه من طرف اللجنة الولائية كلياً أو جزئياً، أو تجاوزت الحصة الضريبية المبلغ المحدد بـ 500.000 دج، أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة، وت تكون هذه اللجنة من:

- المدير الجهوى رئيسا.
 - المدير الفرعى على المستوى الجهوى المكلف بالمنازعات.
 - المدير الفرعى على المستوى الجهوى المكلف بالعمليات الجنائية.
 - مديرين (02) ولائين يعينهما المدير الجهوى لمدة سنة.
- و يتولى رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب مهام كتابة اللجنة، وت تكون القرارات الصادرة عنها تنفيذية.
- و لأن الأمر يتعلق بمساعدة يطلبها المكلف المعسر، وأن موضوع الطلبات الموجهة إلى هذه اللجنة لا يتصف بالطابع النزاعي إنما يتعلق الأمر بالتماس الإعفاء أو التخفيف لحصص مؤسسة قانونا، فإنه يمكن للمكلف رفع طلبه إلى اللجنة في أي وقت، غير أنه لا يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام القضاء الإداري.

الفرع الثالث: لجنة المصالحة¹

نصت المادة 102 من قانون التسجيل المعدلة والمتممة بالمادة 40 من قانون المالية لسنة 1991 على لجنة المصالحة، واللاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها ذات طابع إداري

(1) وقد أطلق المشرع الجنائي على لجنة المصالحة كذلك مصطلح لجنة التوفيق، وبالرغم من أن المصطلحين يحملان نفس المعنى، إلا أنها نرى أن مصطلح لجنة التوفيق هو الأفضل نظرا لأن رأي اللجنة يبقى غير إلزامي عموما مما يخول للطرفين الحق بالطعن أمام القضاء.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

رغم حضور موثق، ويتمثل دور هذه اللجنة في محاولة التوفيق بين مصالح كل من الخزينة العامة والمكلف بالضربيّة في مجال حقوق التسجيل، ومحاولات الوصول إلى حل صلحي ينهي النزاع بين الطرفين.

ويعد اللجوء إلى لجنة المصالحة إجراءً إجبارياً نظراً لأن المكلف لا يمكنه التظلم لدى المدير الولائي للضرائب لغرض الطعن في الرسوم المفروضة عليه إنما يمكنه اللجوء إلى لجنة المصالحة.

أولاً/ تشكيلاً لجنة المصالحة

تشكل لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديرية الضرائب بالولايات من :

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.

- مفتش التسجيل¹.

- مفتش من مديرية شؤون أملاك الدولة.

- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليمياً.

- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- ممثل عن إدارة الولاية.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجنائية بالولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل، والذي يحضر الجلسة بصفة استشارية.

ثانياً/ اختصاصات لجنة المصالحة

على عكس اختصاصات اللجان السابقة، والتي تتعقد بعد رد الإدارة على شكوى المكلف بالضربيّة، فإن لجنة المصالحة تتدخل قبل صدور سند التحصيل، فدور اللجنة هنا يعتبر توفيقياً بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف، وهي تشكل ممراً إجبارياً في بعض الحالات للوصول إلى فرض الضريبيّة، ويعتبر مجال تدخل هذه اللجنة محدوداً في حالة

(1) بعد إعادة هيكلة المصالح الجنائية سنة 1994 أصبح الاختصاص ينحاز لمفتش من مصلحة التقويمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجنائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

اكتشاف الإدارة أن الثمن أو التقدير الذي كان أساساً لتحصيل رسم التسجيل يقل عن القيمة التجارية الحقيقة للأموال المنقوله أو المبنية.

وبذلك تختصّ اللجنة الولاية للمصالحة بالنظر وإعادة كلّ التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، وال المتعلقة أساساً بجميع العقود أو التصریحات التي ثبتت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السُّلْع الجديدة التابعة لها والزبائن والسكن والبواخر، وكذلك حق الإيجار أو الاستفادة من وعد الإيجار لكلّ العقار أو جزء منه.

واللجنة المختصة هي التي توجد في نطاقها الأموال أو المسجلة بها¹، فإذا اكتشفت الإدارة الضريبية بعد تحقيقات أ尤ان الضرائب أن هناك نقص في تقدير الأموال مقارنة بما صرحت به المكلف أو المؤوثق، تستطيع بعد القيام بمحضر معاينة وتبلغ المكلف بقرار التقييم الجديد طلب استدعاء اللجنة للجتماع للتحقق من الثمن الحقيقي.

فلجنة المصالحة تعتبر مرحلة صلح إداري وجوبي إذ يمكن للمكلف بالضريبة المنازعة لديها في أساس فرض الضريبة فيما يليه من خلالها مطالبة الإدارة بمراجعة موقفها فتعدل ما توصلت إليه أو تلغيه تماماً، وبالتالي التوصل إلى حل ينهي النزاع بين الطرفين.

المطلب الثاني: إجراءات سير أعمال اللجان الإدارية

تختلف إجراءات أعمال لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة عنها في لجنة المصالحة بالنسبة لرسوم التسجيل، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة الرسم على القيمة المضافة
سنحاول من خلال هذا الفرع تسلیط الضوء على إجراءات سير أعمال لجان الطعن الإدارية (لجنة الدائرة، اللجنة الولاية، اللجنة المركزية) والتي تستمدّها من نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:

(1) انظر المادة 104 من قانون التسجيل.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

أولاً/ إجراءات سير أعمال لجنة الدائرة للطعن

- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرّة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعينين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب-حسب الحالـةـ إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانياً/ إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن

- تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرّة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و يجب أن يتم تبلغهم الاستدعاء رسميا قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- يتم التصويت على آراء اللجنة، و تتم الموافقة عليها إذا توفّرت أصوات أغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب-حسب الحالـةـ إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثالثاً/ إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن

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

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.
ويمكن للجنة كذلك أن تستمع - حسب الحالة - لأقوال المدير الولائي للضرائب أي المعنى أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات الازمة.
- يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير المؤسسات الكبرى في أجل 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.
ولنا أن نتساءل في هذا الصدد عن مدى إلزامية القرارات الصادرة في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة؟ أي إذا كان اللجوء إلى اللجنة اختياريا فهل قراراتها إلزامية؟
كان استقراعنا للمواد 4/300، و4/301، و4/302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يبين لنا مدى العلاقة بين إدارة الضرائب واللجان الإدارية والمتمثلة خصوصا في تمثيل إدارة الضرائب لهذه اللجان وقيامها بكتابة اللجان والمصادقة على آرائها و تبليغها للمكلفين الذين قدموا الطعن أمامها.

ولكن بعدما كانت آراء هذه اللجان ملزمة- بصورة مطلقة- لإدارة الضرائب طبقا لنص المادة 300 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة¹، قام المشرع الجبائي بموجب الأمر رقم 31 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 في المواد 29، 30، 31 باستحداث إجراء جديد فتح بواسطته الفرصة أمام مدير الضرائب بالولاية لتأجيل تنفيذ رأي اللجنة، بشرط مخالفته حكم من أحكام القانون الجبائي مخالفة صريحة²، وذلك بطعنه

1) والتي تتصل على أنه "يجب أن تكون قرارات ... مطابقة لرأي اللجنة ...".

2) عرفت التعليمية رقم 11 المؤرخة في 02/05/1997 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المخالفة الصريحة بأنها الحذف الصريح لنص قانوني.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في رأي لجنة الدائرة أمام اللجنة الولاية، والطعن لدى المحكمة الإدارية ضد رأي اللجنة المركزية¹، وعليه فإن رأي اللجان الإدارية يعد إلزامياً ما لم يخالف القانون.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة

عندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به، أو التقديرات المقدمة من الأطراف، وقبل أن تقوم بإعادة تقييم الثمن، فإنها تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين، وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المكلف بالضررية المعنى، بحيث تقوم باستدعاء الطرفين (البائع والمشتري) لعرض عليهم الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه، فإذا قبل بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف والمدير الولائي للضرائب عقداً جديداً ومطابقاً للواقع.

وبالتالي نقول بأن إعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف تتم إما عن طريق الاتفاق الودي بين الإدارة والمكلف أو عن طريق اللجوء إلى لجنة المصالحة:
أولاً/ الاتفاق الودي بين الإدارة والمكلف:

قبل اللجوء إلى لجنة المصالحة تقوم الإدارة الجبائية بدعوة الطرفين (البائع والمشتري) لعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا قبل بهذا التقدير، فيقومان بتوقيع تعهد يلتزمان بمقتضاه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقداً حقيقياً يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه.

ثانياً/ اللجوء إلى لجنة المصالحة:

في حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي بين الطرفين تتم إجراءات المصالحة كما يلي:

(1) ألغى مجلس الدولة قرارين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البلاية لرفضهما طعن مدير الضرائب ضد قرارين للجنة الولاية بحكم كونه عضواً فيها، القرار الأول رقم 1720 بتاريخ 19/02/2001 والقرار الثاني رقم 1717 بتاريخ 23/04/2001، (غير منشورين)، بينما قرر عكس ذلك في قرار آخر له رقم 2060 بتاريخ 28/01/2002 بناءً على نفس الحكم.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

- ترفع الإدارة الجنائية الأمر إلى لجنة المصالحة، ويتم استدعاء الأطراف وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 104 من قانون التسجيل، بحيث يستدعي المكلفون المعنيون للمثول أمام اللجنة في أجل عشرون يوما على الأقل قبل تاريخ اجتماع اللجنة، ويتم إعلامهم بإمكانية الإدلاء بأقوالهم شفهيا أو تقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لاجتماع اللجنة، وإعلامهم بذلك بإمكانية الاستعانة بمستشار يختارونه أو وكيل.¹

- ينعقد اجتماع لجنة المصالحة وفقا للمادتين 105 و 106 من قانون التسجيل أساسا بدعوة من رئيسها، ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة أعضاء بما فيهم الرئيس، ويتربى على هذا الاجتماع نتائجين:

* إما توصل اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين وهنا يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

* وإنما عدم توصل اللجنة لأي اتفاق بسبب رفض الاقتراح أو غياب الأطراف المعنية، وهنا تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات، ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وفي العشرين يوما الموالية لتبلغ رأي اللجنة تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحصيل.

- تثبت المصالحة في محضر رسمي.

يثير التساؤل هنا أيضا عن مدى إلزامية اللجوء للجنة المصالحة، أي مدى أحقيـة المكلف في اللجوء إلى اللجنة ومدى سلطة الإدارة بالمقابل في رفض هذا الأمر أي هل هي مجبرة في حالة اكتشاف نقص في التقدير لإحالة محضر المعاينة للجنة أم لا؟

بالنسبة للمكلف يبدو الأمر غير واضح لأن المشرع الجزائري لم يوضح أحقيـة المكلف في اللجوء إلى اللجنة، بعكس المشرع الفرنسي الذي قرر إلزامية إجراء اللجوء إلى اللجنة خصوصا في حالة وجود طلب من المكلف، واعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن إجراء اللجوء للجنة المصالحة يعتبر ضمانة للمكلف.²

(1) انظر المادتين 105 و 106 من قانون التسجيل.

2) Cass. Com., 27/02/2001: M.Lambert (Arrêt N° 429F.S.D), B. Poullain, la commission de conciliation, les petites affiches, N° 175, 390^{eme} Année, 03/09/2001.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومن خلال إطلاعنا على ما هو معمول به على مستوى مديرية الضرائب لولاية قالمة، فإن اللجوء للجنة المصالحة يكون آلياً بمجرد توجيهه إدارة الضرائب الإنذار للمكلف بإعادة التقييم وعدم رضا هذا الأخير ومعارضته في التسديد.

ورغم ذلك فإننا نرى أن إجراءات المصالحة في المجال الجمركي يمكن تطبيقها في المجال الضريبي في العديد من النقاط، فالمكلف بالضريبة يمكنه تقديم طلب مكتوب للجنة المصالحة في حالة عدم اتفاقه ودياً مع الإدارة، بعدأخذ موافقة الإدارة في شكل محضر مصالحة، ويحدد في طلب المصالحة الموضوع الذي يريد التصالح بشأنه، وله الحق بالمصالحة الإدارية ما لم يرفع دعوى إدارية.

أما بالنسبة لرأي لجنة المصالحة فإنه من خلال نص المادة 105 من قانون التسجيل¹، يكون ملزماً للإدارة الضريبية، لأن التعديل الحاصل بقانون المالية لسنة 1997 لا يشمل مادة حقوق التسجيل.

ومن خلال النص السابق يتضح لنا أن رأي اللجنة يبلغ مباشرة للمكلف دون أي وسيط (الإدارة الجبائية) وهو ما نراه أكثر فعالية.

غير أن ما نعييه على المشرع هنا هو إغفاله النص على إلزامية تسبب قرارات هذه اللجنة، نظراً لأن التسبب يعود بالفائدة سواء بالنسبة للإدارة أو المكلف فيستطيع أي منهما الاستناد عليه في أنشاء رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، بالرغم من أنه نص صراحة على إلزامية تسبب مدير الضرائب لولاية عدم استجابته للشكایة².

وينص القانون الجبائي التونسي على وجوبية الطور الصلحي، إذ تخضع الدعوى الجبائية التي يرفعها المكلف بالضريبة طعناً في قرارات إدارة الجبائية لمرحلة صلحية، وأسند المشرع وظيفة المصالحة إلى قاض مقرر مما يوفر ضمانات الحياد والموضوعية والكفاءة من جهة ومن جهة أخرى توصل القاضي الصلحي بما له من سلطة أدبية ومعنىـة إلى تحقيق

1) تنص المادة 105 من قانون التسجيل على أنه: "إذا لم يتم الاتفاق ... تصدر اللجنة رأي يبلغ للمكلف ..."

2) المادة 4/343 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعولة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 1999 و المادة 16 من قانون المالية لسنة 2000 لنفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

صلاح فعلي بين طرفي القضية¹، ونأمل أن يتبع المشرع الجبائي الجزائري التغييرات التي قام بها نظيره التونسي إعطاء أهمية أكبر للمرحلة الصلحية وللجنة المصالحة حتى يتفادى القضاء الكثير من القضايا في لمجال الجبائي، وتستفيد الخزينة أكثر من الجباية.

الفرع الثالث: آثار الطعن أمام اللجان الإدارية

تثير آثار الطعن أمام اللجان الإدارية مسأليتين تتعلقان باتخاذ القرار وبوقف التنفيذ:
أولاً/ اتخاذ القرار

من خلال نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإن قرارات لجان الطعن الإدارية كلها أي لجنة الدائرة للطعن وللجنة الطعن الولاية وللجنة المركزية تكون: "...بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرّحاً".

يتضح من نص هذه المادة أن مسألة اتخاذ القرار من قبل اللجنة يعتريها بعض الاقتضاب في المقتضيات التي تنظمها وتشوبها بعض العيوب في أحكامها.

فمن ناحية أولى اكتفى المشرع الجبائي بتنظيم مسألة الأغلبية عند اتخاذ القرار في اللجنة، إذ نص على أن القرارات تتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، ولكنه أهمل تنظيم مسألة كيفية اجتماع اللجنة وطرق سيرها والنصاب اللازم توفره لاجتماعها، وفي ظل غياب توضيح النصاب القانوني للتصويت يبقى التساؤل مطروح حول عدد الأعضاء الواجب الأخذ بتصوitem ومتي يكون صوت الرئيس حيادي ومرجح في هذا التصويت خاصة وأن مثل هذا التساؤل قد يطرح بشدة إذا كان عدد الأعضاء فردي مثلاً، فهل يمكننا القول بتساوي الأصوات مثلاً في حال حضور ثلات أعضاء للتصويت فقط.

(1) سلمى عبيدة، الدعوى الجبائية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 6، السنة 50، تونس، 2008، ص ص 62، 63، وانظر المواد 60 و 61 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لقد جاء المنشور رقم 11 / م / ض / م / ع / ض / ت / ض / 1998/06/10 بتاريخ 1998 المتصل بـ لجأن الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة بتوضيح هذه المسألة كما يلي:

- **بالنسبة للجنة الدائرة:** لا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد أعضائها الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلثي (2/3) عدد الأعضاء.
- **وبالنسبة للجنة الولاية للطعن:** لا يكون اجتماعها صحيحا إلا إذا حصل النصاب القانوني، المحدد بسبعة أعضاء .
- **أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن:** فلا يصح اجتماعها إلا إذا حضره أربعة أعضاء على الأقل، كما يجب أن يطلع جميع أعضائها على جدول الأعمال عشرة أيام قبل تاريخ الاجتماع. ومن ناحية ثانية لم ينص المشرع الجبائي على محتوى أو مضمون القرار الذي تتخذه هذه اللجان الإدارية، أي هل تقوم بمراقبة قرار الإدارة الجبائية في فرض الضرائب والرسوم على المكلف بالضريبة من حيث الشكل والموضوع أم أن لها الحق في إصدار أوامر لإعادة تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم إعادة احتساب الضريبة وفقا لما أوصت به ؟

ثانياً/ وقف تنفيذ القرار

تعد قرارات الإدارة الجبائية قرارات إدارية مبنية على قرينة الشرعية، وبالتالي تتمتع بامتياز التنفيذ المباشر، غير أن هذا التنفيذ يطرح مسألة وقه بمعنى آخر هل أن الطعن فيه لدى اللجان الإدارية يوقف تنفيذ القرار ؟

تنص المادة 833 في الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: " لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ."

من خلال نص هذه المادة يمكننا القول أنه إذا كان الطعن في القرار أمام المحكمة الإدارية لا يوقف التنفيذ فإنه من باب أولى لا يوقف الطعن أمام اللجان الإدارية التنفيذ أيضا، وهذا الأمر يؤكد أن للطعن نفس الأثر سواء تم أمام اللجان الإدارية أو أمام القضاء الإداري.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

كما أن القول بوقف تنفيذ القرار أثناء نظر اللجنة الإدارية فيه ثم العودة إلى تنفيذه بعد صدور رأي اللجنة وتبلغ المكلف بالقرار من طرف المدير الولائي للضرائب يؤدي إلى عدم الانسجام في نظام التنفيذ، وعلى هذا الأساس يتم تنفيذ القرار بغض النظر عن كل طعن.

ونرى كما يرى البعض¹، أن نسبة الطلبات المقدمة إلى لجان الطعن عموماً في الجزائر قليلة مقارنة مع ما هو موجود في أنظمة أخرى، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذه اللجان آراؤها غير ملزمة لمصلحة الضرائب، وإلى بطء عمل تلك اللجان، وإلى عدم معرفة بعض المكلفين بالضريبة بوجودها وبإجراءاتها.

ففي بعض التشريعات المقارنة مثل التشريع التونسي، توجد لجنة تسمى باللجنة الإستشارية لفحص عرائض المكلفين بالضريبة²، تحرص على تطبيق العدالة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتقدم الضمانات القانونية لهذا الأخير عن طريق النصوص الجبائية، وحمايته من تعسف الإدارة أو الأخطاء التي يمكن أن تقوم بها أثناء تأدبة عملها سواء في الرقابة أو تقدير الضريبة المفروضة على المكلف أو في تحصيلها، مما يضر بمصالحه.³

وتتمثل مهام هذه اللجنة في:

- فحص عرائض المكلفين، وإعطاء ملاحظات حول الرسوم والضرائب المفروضة، استناداً على تقارير المراقبين الجبائيين، وردود المكلفين بالضريبة.
- ضمان أن إجراءات الرقابة الجبائية شرعية ومنظمة، وفرض الضريبة كان على بأساليب مناسبة، وعلى أساس منطقية، وامتثالاً لشرط العدالة.
- اقتراح الحلول المناسبة لأوجه الغموض التي أثيرت، سواء في تفسير أو تطبيق أحكام تنظيمية معينة على مستوى الأساليب المستخدمة في المراجعة الجبائية.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 51.

(2) جاء قرار إنشاء اللجنة الإستشارية لفحص عرائض المكلفين بالضريبة بناءً على قرار رئيس الجمهورية التونسية بتاريخ 11 مارس 1999.

(3) Derbel Faycal, **La Commission Consultative Chargée De l'examen des Requêtes des Contribuables**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008, P 89-91.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه فاللجنة مؤهلة لفحص الملفات قبل المرحلة القضائية¹، أو بعدها².

لذا نرى أنه من الضروري إعادة النظر في أحكام النصوص المتعلقة بسير هذه اللجان في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وذلك كما يلي:

1- إما بجعل الطعن أمام اللجان الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء أمر إجباري، وأن تكون آراؤها ملزمة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ولها صلاحية تنفيذ القرارات، مما يخفف العبء أمام القضاة في النظر والفصل في القضايا الجبائية.

2- وإما بإلغاء اللجان الإدارية-ثبات عدم فعاليتها عملياً ، وجعل الدعوى الجبائية الإدارية التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الجبائية طعنا في قراراتها تخضع وجوبيا لمرحلة صلاحية تسند فيها مهمة المصالحة إلى قاض مقرر كفؤ موضوعي وحيادي.

(1) المادتين 43 و 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية.

(2) المادة 60 من نفس المجلة.

الفصل الثاني

إجراءات المرحلة القضائية

لقد حاولت التشريعات الجبائية حل المنازعات التي تقام بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، عن طريق تقديم هذا الأخير نظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة، فهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى.

وبالرغم من ذلك لا يمكن أن نبالغ في أهمية هذا الضمان للمكلف بالضريبة، لأن الإدارة الضريبية قد لا تعرف بخطئها وترجع إلى الصواب، فضلاً عن أن المكلفين بالضريبة لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم، إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم هو خصم لهم في نفس الوقت.

ويترتب على ذلك أن طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارستها نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات تصفية الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ، ولذلك نصت التشريعات الجبائية¹ على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في منازعات الضرائب.

وقد نص المشرع الضريبي الجزائري على وجوب التظلم الإداري (الشكایة) أمام مدير الضرائب بالولاية²، كما منح الحق للمكلف بالضريبة باللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء⁴.

(1) انظر المادة 81 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 71 من نفس القانون.

(3) المادة 80 من نفس القانون.

(4) المادة 81 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

ثم بعد ذلك إمكانية الطعن أمام المحكمة¹ الإدارية بصفتها محكمة أول درجة، كما منح حق الطعن في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف².

وعلى ذلك سنتطرق إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (المبحث الأول)، ثم طرق الطعن في الأحكام الجنائية (المبحث الثاني).

(1) المادة 82 من قانون الإجراءات الجنائية.

(2) المادة 90 من نفس القانون.

المبحث الأول

رفع الدعوى الجنائية أمام المحكمة الإدارية¹

لابد من الإشارة أولاً إلى أن سلطة المحاكم الإدارية تتناول جميع العناصر التي أدت إلى فرض الضريبة على المكلف بها، فيعرف لها بالحق في تقدير الواقع والنظر في التقديرات التي أجرتها إدارة الضرائب لوعاء الضريبة².

وترفع الدعوى الجنائية أمام المحكمة الإدارية بعربيضة إما من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف إدارة الضرائب، ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، ويتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة طبقاً لما هو منصوص عليه في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية، والإجراءات الجنائية، ثم يصدر القرار حسب الشكل المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي يرتب آثاره القانونية.

وعليه سنتناول من خلال هذا المبحث: إجراءات رفع الدعوى (المطلب الأول)، وإجراءات التحقيق وإصدار الحكم (المطلب الثاني).

1) وفقاً للمادة 08 من القانون رقم 02/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية. جريدة رسمية عدد 37 لسنة 1998:

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها بقصد النزاعات الجنائية (وتفيد ذلك المادة 82 من قانون الإجراءات الجنائية المعدل و المتمم) و في انتظار تنصيب هذه المحاكم فإن الاختصاص يؤول إلى الغرفة الإدارية لمجلس القضاء-لتفصيل انظر: مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة سنة 1999، الجزائر، ص 463، وانظر: محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص 76.

2) فجميع منازعات الضرائب والرسوم يعود الاختصاص فيها للمحاكم الإدارية وذلك تطبيقاً للمعيار العضوي الذي أكدته كل النصوص الجنائية عندما نصت على اختصاص المحاكم الإدارية بمنازعات الوعاء والتحصيل سواء بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادتين 334 و 1/337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، أو بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (المادتين 109 و 142 من ق التسجيل).

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى الجبائية الإدارية

تتميز الإجراءات النزاعية الجبائية ذاتية معينة، تجعلها مستقلة عن غيرها من الإجراءات لأنها تستمد أحکامها من قانون الإجراءات الجبائية، فهذه الإجراءات المتبعة في المنازعات الجبائية تتمتع بهذه الذاتية في غياب الإجراءات العامة، التي نجدها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وبالنسبة للدعوى الجبائية الإدارية فإنها ترفع أمام المحكمة الإدارية²، ويجب أن تتوفر فيها نفس الشروط العامة الواجب توفرها في أي دعوى إدارية وهي: المصلحة والصفة والأهلية³، وترفع الدعوى الجبائية الإدارية إما من طرف المكلف بالضريبة(الفرع الأول) أو من طرف إدارة الضرائب(الفرع الثاني).

الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة الحق بالطعن في قرارات مدير الضرائب للولاية وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استفادته جميع إجراءات الطعن الإداري.

فقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكاية (ظلم) إلى مدير الضرائب بالولاية وذلك قبل لجوءه إلى القضاء.

ويعد هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 25/02/2003⁴ جاء فيه : كل نزاع ضريبي

1) Ludovic Ayrault , L'Autonomie de la procédure fiscale contentieuse, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, 2008, P 287 et 288.

2) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) للتفصيل أكثر في الشروط العامة لقبول الدعوى الإدارية ارجع إلى: مسعود شيهوب، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 264.

4) مجلس الدولة الغرفة الثانية، في 25/02/2003، قرار رقم 006325، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، وجاء في حيثيات هذا القرار في الموضوع:

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، والمطابقة للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء .

وفي حال تم قبول تظلم المكلف فلا مجال للطعن القضائي هنا، كذلك الحال بالنسبة للطلبات الموجهة إلى لجان التخفيف، فالأمر هنا لا ينطوي على نزاع بل مجرد التماس من المكلف إلى هذه اللجان قصد الحصول على تخفيف أو إعفاء من ضريبة مؤسسة قانوناً نظراً لاعساره.

أما في حال فشل مساعي المصالحة في منازعات حقوق التسجيل أو تم رفض شكوى المكلف في منازعات الضرائب المباشرة إما من طرف المدير الولائي للضرائب أو من قبل لجان الطعن الاختيارية، أو لم يقتضي المكلف بالحقوق الضريبية الواردة في سند التحصيل، فيمكن للمكلف في هذه الحالات اللجوء بدعوى قضائية.

و التظلم الإداري المسبق واجب حتى في منازعات التحصيل ويترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى، وهذا ما أقره مجلس الدولة الجزائري في قرار صادر عنه بتاريخ 1999/03/22¹، حيث جاء في حيثياته ما يلي: "من حيث الموضوع: حيث أنه يتبيّن من

"حيث أنه يتبيّن من المستندات المدرجة بالملف، أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية، وذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17= والمحقق له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتمس من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

وحيث أنه يتضح من جهة أخرى، أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجه إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب: 3.968.794.75 دج.

و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

و حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً.

(1) مجلس الدولة الغرفة الثانية، قرار رقم 152508، في 22/03/1999، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة (حالياً 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية)، ذلك أن دعوah القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلاً ويتعين رفضها.

يرفع المكلف بالضريبة الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي بموجبه يبلغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه وليس قبل ذلك¹، لأنه إذا وقع الطعن قبل هذا الأجل لا تقبل الدعوى وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 14/02/2000 على النحو الآتي: "حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ 22/02/1997، وأنه كان عليه رفع شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب للولاية، وكان يجب عليه الانتظار مدة أربعة (04) أشهر قبل رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية مجلس قضاء وهران، وأنه وبرفعه دعواه بتاريخ 05/04/1997 فإن هذه الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض، وأنه بالفصل كما فعلوا فإن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقاً سليماً، وأنه يتتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف فيه".

وترفع الدعوى في نفس المواعيد أي أربعة (04) أشهر بصدق الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارية بعدأخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية والإدارة المركزية.².

لكن الإشكال يطرح في حال سكوت مدير الضرائب أو رئيس المركز عن الرد عن الشكوى، فما هو ميعاد رفع الدعوى في هذه الحالة؟
تجيبنا الفقرة الثانية من نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يكون في خلال الأربعة (04) أشهر الموالية للأجل المذكور في

(1) للتفصيل أكثر راجع: حسين فريحة، مرجع سابق، ص 87، و محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 220.

(2) المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعديلة بالمادة 27 من القانون 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، وراجع في ذلك: محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص 76.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى المادة 76 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2005، نجد هذا الأجل محددا في ستة (06) أشهر (وهو الأجل المحدد للمدير الولائي للضرائب للرد على الشكاوى)، أما الأجل المحدد في المادة 77 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008 فهو ثمانية(08) أشهر¹ (وهو الأجل المحدد للبث في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات 20 مليون دج).

و عليه وتبعا لنصوص المواد المعدلة -التي سلف ذكرها- فإن مواعيد رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة في حال سكوت المدير الولائي للضرائب عن البث في الشكاية يكون كالتالي:

- أربعة (04) أشهر بعد انقضاء أجل السنة (06) أشهر المخصصة للبث في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب بالنسبة للشكاية النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

- أربعة (04) أشهر بعد انقضاء أجل الثمانية (08) أشهر المخصصة للبث في الشكاية النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

غير أن الإشكال قد تطرحه الفقرة الأولى من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية يجب أن يباشر خلال الأربعة (04) أشهر التي تلي تاريخ تلقي قرار المدير الولائي للضرائب المبني على شكاية المكلف، أو على رأي لجان الطعن الإدارية الصادر بخصوص الاحتجاجات المقدمة إليها سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 فقرة 2 و 3 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

فقد يفهم من عبارة هذه المادة أن المكلف يستطيع انتظار قرار المدير الولائي حتى بعد انقضاء أجل السنة أشهر المقررة للبث في الدعوى و هنا تكون دعوه مقبولة، وهذا ما جرى عليه قضاء مجلس الدولة بالفعل في قرار له بتاريخ 23/04/2001 عندما نص:

(1) المادة 25 من قانون المالية لسنة 2008.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" حيث أنه متى كان ثابتاً بصفة قطعية أن هناك قراراً مكتوباً بالرفض مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقاً سليماً للقانون ويتبعه تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا وقبل الدعوى شكلاً " غير أنه في قرار آخر فإن ذات المجلس قد رفض دعوى المكلف لكونها وقعت خارج أجل الأربعة أشهر من انتهاء المهلة المخصصة للبث في الشكوى، وهذا على الرغم من أن المدير الولائي للضرائب رد على هذه الشكوى بعد انقضاء أجل البث أي أربعة أشهر¹، وكان من الأجرد أن يوضح المشرع هذا الغموض في ظل التعديلات المتتابعة للقانون الجبائي والإجراءات الجبائية، خاصة وأن هذه المواعيد من النظام العام، وهذا ثابت في قرار المحكمة العليا بتاريخ 25/06/1985 (في قضية خ ع ق / ضد نائب مدير الضرائب لتلمسان) عندما قالت أنه:

"من المقرر قانوناً أن كل من يتقدم بشكوى بغرض تخفيض الضريبة فإن قبولها معلق بمراعاة الآجال القانونية، ولما كان من الثابت في قضية الحال أن المدعى سدد دينه الضريبي في 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا في 23/01/1982 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً، ومنه فإن المجلس القضائي عندما صرّح بعدم قبول الدعوى يكون قد طبق القانون تطبيقاً سليماً".

وفقاً لنص المادة 135 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق والبت في دعوى الاسترداد، يتم حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة معنية، وعليه سنتناول تلك الإجراءات بحسب نوع الضريبة تباعاً:

أولاً/ بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

تكون القرارات القابلة للطعن القضائي تلك الصادرة عن المدير الولائي للضرائب إثر فصله في الشكوى المقدمة من قبل المكلف، أو آراء لجان الطعن الإدارية غير المرضية للمكلف أو الإدارية، وأيضاً القرارات المتتخذة تلقائياً من طرف الإدارة فيما يخص نقل الحصص طبقاً لنص المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، أما القرارات المتتخذة بشأن إجراءات

(1) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، 12/06/2000 القرار رقم 185670 (غير منشور)، نفلاً عن عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 28.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

المتابعة والتحصيل فالطعن فيها يكون ضد قرار المدير الولائي للضرائب المتخذ بناء على اعتراض المكلف على سند إجراء المتابعة أو على التحصيل القسري طبقاً للمادة 135 من نفس القانون¹.

ثانياً/ بالنسبة للرسم على رقم الأعمال

يكون القرار المطعون فيه قضائياً بالنسبة للرسم على رقم الأعمال هو ذلك المتخذ بناء على احتجاج المكلف، سواء تضمن ذلك القرار رفضاً كلياً أو جزئياً، أما في حال عدم الرد على هذا الاحتجاج فمن المفروض أن القرار المطعون فيه هو القرار محل الشكوى الإدارية مرفقاً بوصول إيداع الشكوى، ذلك أن سكوت المدير الولائي للضرائب عن الرد يعد بمثابة رفض لهذه الشكوى.

ثالثاً/ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمنازعات التقدير التلقائي، فيجب أن يرفع خلال الأربعة (04) أشهر الممنوحة للمدير الولائي للبت في الشكایة المعروضة عليه هذا بالنسبة لمنازعات الوعاء.

أما بالنسبة لمنازعات التحصيل فيجب على المكلف أن يبادر تحت طائلة البطلان برفع طعنه القضائي على سند التحصيل أو على التحصيل القسري في أجل شهر واحد اعتباراً من تاريخ تبليغ سند الإجراء من قبل رئيس المصلحة.

و فيما يخص الطعن في إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات فحسب المادة 153 من قانون الإجراءات الجنائية، يجب أن يقدم في أجل شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكایة الإدارية أو في خلال شهر من تبليغ قرار رئيس المصلحة.

مع التأكيد دائماً على عدم قبول مباشرة الدعوى قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكایة، أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة، مع الإشارة أيضاً إلى أن هذا الطعن القضائي لا يوقف الدفع (التنفيذ).

(1) تنص المادة 135 من قانون الإجراءات الجنائية على أنه: " يتم التحقيق والبت في دعاوى الاسترداد، حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة معنية".

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

رابعاً/ بالنسبة للضرائب غير المباشرة

لا يلزم المكلف بالضريبة في منازعته بشأن الضرائب غير المباشرة أن يقدم تظلم مسبق لمدير الضرائب الولائي كما هو الشأن مثلاً في الضرائب المباشرة، فوفقاً للمادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة يكفي أن يقدم المكلف الطعن أمام القضاء الإداري خلال أربعة أشهر من استلامه تبليغ سند التحصيل، فيعد بذلك هذا الأخير هو القرار الذي يتعين الطعن فيه أمام القضاء.

أي يجب رفع الطعن القضائي خلال أربعة أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل وبانقضاء هذا الأجل فإن حق المكلف بالظلم القضائي يسقط حتى لو كانت دعواه مبنية على أساس متينة¹.

خامساً/ بالنسبة لقانون التسجيل

بالنسبة لقانون التسجيل أيضاً لا يلزم المكلف بالضريبة القيام بإجراءات التظلم الإداري المسبق، إذ يعتبر سند التحصيل هنا كذلك هو القرار الواجب الطعن فيه.

فمن خلال نص المادة 105 من قانون التسجيل يتبيّن لنا أنه إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجنائية، أو إذا لم يحضر أحد الأطراف لجنة الصلح، فإن لجنة المصالحة تصدر رأيها، والذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي للضرائب بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

وبالتالي يجب أن يرفع طعن المكلف الذي يعترض فيه على سند التحصيل خلال الأربعة (04) أشهر الموالية لتاريخ استلام سند التحصيل، ويعتبر ذلك بمثابة قرار يحق للمكلف الطعن فيه أمام القضاء الإداري خلال أربعة أشهر، وهذا ما أكدته المادة 82 من قانون الإجراءات الجنائية.

(1) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و خالد بيوض، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 80.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

سادساً/ بالنسبة لقانون الطابع

لقد أحالت المادة 23 من قانون الطابع مسألة تطبيق إجراءات المنازعات الجبائية إلى قانون التسجيل، وعليه كل ما يتعلق بتحصيل رسوم الطابع وغرامات المخالفات المتعلقة بذلك تطبق عليه الأحكام المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم في قانون التسجيل، بما في ذلك إجراءات رفع الدعوى الجبائية الإدارية.

وقد اكتفى قانون الطابع فيما يخص إجراءات المنازعات الجبائية بالإحالة على ما جاء بشأنها في قانون التسجيل.

أما بالنسبة للحالات المستعجلة كحالة الغلق المؤقت للمحل المهني من طرف مدير الضرائب لمدة لا تتجاوز ستة أشهر، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة طبقاً للمادة 3/146 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد عن طريق تقديم عريضة بسيطة أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والذي يفصل في القضية كما في مادة الاستعجال، بعد الاستماع إلى الإدارة الجبائية أو استدعائهما قانوناً.

ولأن الدعوى الاستعجالية لا توقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، يمكن للمكلف بالضريبة ولقاضي الاستعجال الإداري إتباع إجراءات الاستعجال من ساعة لساعة ضماناً للفصل في العريضة قبل أن تقوم إدارة الضرائب بالشروع في البيع¹، ونفس الحال إذا ما رفضت إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة بإرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، إذ يتحقق للمكلف في هذه الحالة اللجوء إلى القضاء المستعجل لطلب هذا الإرجاء.

و في إطار تدابير الاستعجال، على القاضي أن يتخذ قراره على وجه السرعة فيما يتعلق بجدية الضمانات المقترحة، و من ثم وجوب قبولها أم لا من طرف قابض الضرائب². في قرار له بتاريخ 17/12/2002، قضى مجلس الدولة بأن: "الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده

(1) حسين بن شيخ آث ملويا، المنقى في قضاء الاستعجال الإداري، دار هومه، الجزائر، 2007، ص 271.

(2) مرحوم محمد الحبيب، المنازعات الضريبية، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 53.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إلى حين الفصل في الموضوع، وقد استقر قضاء مجلس الدولة على الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف¹.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

لأن الاحتكام إلى القضاء ليس حكراً على المكلف بالضريبة، فيمكن للإدارة الجبائية الالتجاء إلى القضاء إذا ما رأى لذلك ضرورة، ويتم ذلك عادةً إما بعرض مدير الضرائب بالولاية شكاية المكلف بالضريبة تلقائياً على المحكمة الإدارية، وإما بقيام مدير الضرائب بالولاية بالطعن في رأي اللجنة الولاية أو اللجنة المركزية للطعن:

أولاً/ عرض مدير الضرائب بالولاية شكاية المكلف بالضريبة تلقائياً على المحكمة الإدارية يستشف حق الإدارة في اللجوء إلى القضاء من نص المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية...."

والأجل المنوه لمدير الضرائب بالولاية لعرض النزاع مباشرةً على المحكمة الإدارية، هو نفس الأجل المنوه له للرد على الشكاية، أي يتشرط أن يتم ذلك خلال الستة (06) أشهر المتاحة للمدير الولائي للضرائب للبث في الشكاية، وبانقضاء هذا الأجل يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى ضد القرار الضمني لمدير الضرائب بالولاية.

و على الرغم من وضوح نصوص المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² التي تمنح لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء

(1) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 5671، قرار بتاريخ 17/12/2002، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، منشورات الساحل، عدد خاص، 2003، ص 73، 74.

(2) المادة 300 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2004، والفقرة 02 من نفس المادة معدلة بموجب المواد 22 من قانون المالية لسنة 1995، و 26 من قانون المالية لسنة 1996، و 29 من قانون المالية لسنة 1997، و 17 من قانون المالية لسنة 1998. والمادة 301 من نفس القانون معدلة بموجب المواد 27 من قانون المالية لسنة 1996، و 30 من قانون المالية لسنة 1997، و 18 من قانون المالية لسنة 1998، والفقرة 02 من المادة 301 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2005، والفقرة 03 من نفس المادة معدلة بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2004.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لجان الطعن الثلاث، إلا أن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن للولاية، على أساس أن مدير الضرائب للولاية عضو في اللجنة وبالتالي لا يحق له الطعن في رأيها.

وقد ألغى مجلس الدولة هذين القرارين بقرارين أصدرهما بتاريخ 19/02/2001 و23/04/2001 فاصلا في استئنافين مرفوعين من مدير الضرائب لولاية تيبازة¹، وقد سبب مجلس الدولة قراره الصادر في 23/04/2001 على النحو الآتي: " حيث بالفعل فإن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 28/07/1998 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة، المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا القرار المؤرخ في 28/07/1998، حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في 31/12/1996 لسنة 1997 التي تنص على أنه: "عندما يصدر رأي اللجنة مخالفًا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف بالضريبة بذلك، وأنه وبالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينالع القرار المتخذ من قبل لجان الطعون .

وأنه عن خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل.

لهذه الأسباب:

يقضي مجلس الدولة في الشكل بقبول الاستئناف، وفي الموضوع إلغاء القرار المستأنف فيه و القول بقبول دعوى مدير الضرائب المباشرة " وعليه فحق الإدراة في النقاضي ثابت قانونا و قضاء، إلا أنه يتغير مراعاة بعض الإجراءات والتي من ضمنها ضرورة اطلاع المشتكى بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة،

= والمادة 302 فقرة 02 من نفس القانون معدلة بموجب المواد 28 من قانون المالية لسنة 1998، و31 من قانون المالية لسنة 1997، و 19 من قانون المالية لسنة 1998، و 7 من قانون المالية لسنة 2004، و15 من قانون المالية لسنة 2005.

(1) - مجلس الدولة الغرفة الثالثة، 19/02/2001 القرار رقم 001720، (غير منشور).
- مجلس الدولة الغرفة الثالثة، 23/04/2001 القرار رقم 001717، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد وأن له أجل 30 يوما للإطلاع على الملف وإبداء ملاحظاته.

وعند انقضاء الأجل يسلم الملف إلى مدير الضرائب للولاية للإطلاع عند الاقتضاء على الملاحظات المقدمة، وفي حالة ما إذا قدمت إدارة الضرائب وقائع وأسباب جديدة فإنه يتم إخبار المكلف بها قصد تقديم ملاحظاته من جديد.

وما يمكن استخلاصه من النصوص الجبائية¹ وكذا التعليمات المفسرة لها² أن إدارة الضرائب يمكنها عرض شكاية المكلف بالضررية تلقائيا على المحكمة الإدارية بتوفير الشروط الآتية:

1- أن لا يكون مدير الضرائب للولاية قد أبلغ المكلف بالضررية بقراره قبل عرضه النزاع على الغرفة الإدارية.

2- أن لا يكون المكلف بالضررية نفسه قد مارس حق الجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب مدير الضرائب للولاية خلال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكاية.

3- إعلام مدير الضرائب للولاية المكلف بالضررية بعدم وجوب تقديمها شكاية جديدة، لأن السابقة قد تم تحويلها إلى العدالة وكذلك بحقه في الإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوما.

ثانيا/ طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي لجان الطعن

فبعدما كانت آراء اللجان الثلاث ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضررية، أصبحت منذ صدور قانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة حتى لإدارة الضرائب، حيث منح لهذه الأخيرة سلطة الرقابة على قانونية لجان الإدارية الثلاث، وأصبح يحق للمدير الولائي للضرائب أن يقوم بتقديم طعن ضد رأي لجان الإدارية وذلك كما يلي:

(1) انظر المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) Minister des finances, Direction General des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses, 1995, p 68.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- فيما يخص رأي لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، يحق لمدير الضرائب أثناء معاينته مخالفة رأي اللجنة صراحة لقانون الضرائب المباشرة وله تأجيل تنفيذه والطعن فيه أمام اللجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة في أجل شهر من تاريخ صدوره رغم إعلام المكلف بذلك¹.

- أما فيما يخص رأي اللجنة الولاية واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، يحق لمدير الضرائب في رأي اللجنة المخالفة لقانون الضرائب المباشرة أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر من تاريخ صدوره مع وجوب إبلاغ المكلف المشتكى².

ورغم اعتبار البعض أن إمكانية الطعن في رأي اللجان الإدارية ومنح المدير الولائي للضرائب سلطة تقدير مدى شرعية هذه الآراء يشكل عائقاً أمام فعالية هذه اللجان، مما يؤدي إلى إثارة الشك حول اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية للطعن، وبالرغم من صراحة النصوص الجبائية في إمكانية طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجان الطعن إلا أن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول مثل هذا الطعن من طرف مدير الضرائب للولاية باعتباره عضواً في اللجنة ومن ذلك قرارين صادرين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البليدة إلا أن هذين القرارين تم إلغاؤهما بقرارين من مجلس الدولة³.

المطلب الثاني: عريضة الدعوى الجبائية

يتم افتتاح الدعوى الإدارية أمام المحكمة الإدارية بعربيضة تودع وتسجل لدى كتابة ضبط تلك المحكمة، وتكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات

(1) المادة 29 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) المادتين 30 و 31 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلتين للمادتين 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) انظر:- قرار رقم 001720 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، بتاريخ 19/02/2001،(غير منشور)
- قرار رقم 001717 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، بتاريخ 23/04/2001،(غير منشور)

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المدنية والإدارية، ولكن السؤال المطروح هل تطبق الأحكام العامة للدعوى الإدارية على عريضة الدعوى الجبائية أم أن لهذه الأخيرة شكل خاص بها ؟
لإجابة على هذا السؤال سنتناول شكل العريضة(الفرع الأول)، ثم محتوى العريضة(الفرع الثاني) :

الفرع الأول: شكل العريضة

تعرف العريضة على أنها: عبارة عن طلب تقديم غير مقيد بأوضاع خاصة، يمكن أن تحرر على ورق عادي، ترسل لقلم كتاب الغرفة الإدارية بشرط أن تتضمن ملاحظات وترفق بالوثائق والمستندات المفروضة قانونا^١.
وقد نص قانون الإجراءات الجبائية على شروط شكلية يجب توافرها في عريضة الدعوى الجبائية، ولكن يجب دائما التمييز بين عريضة المكلف بالضربيه وعربيضة إدارة الضرائب:

أولا/ تحرير العريضة على ورق مدموغ

إن تسمية الورق المدموغ كانت تعني في السابق ورقا معينا يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، وهو الأمر الذي كان عمولا به بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة فترة الاستعمار.

أما في الوقت الحاضر فيقصد بالورق المدموغ الورق العادي وعليه الطابع الضريبي أي طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع²، والورقة المدموغة لا قيمة لها قانونيا ما لم يحرر عليها الضابط العمومي عقدا رسميا، فالرسمية هنا مستمدبة من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة.³.

(1) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 86.

(2) علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد 02، (جويلية - أوت)، 2001، ص 39.

(3) قرار رقم 89033، صادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، بتاريخ 1993/01/03، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

ومن خلال المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية فقد أوجب المشرع تحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ، وكذا كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف وكيله، ويثير السؤال حول مصير العريضة غير المحررة على ورق مدموغ، هل يؤدي ذلك إلى عدم قبولها؟

لم نجد رأي واضح ومستقر في هذا الأمر، فهناك قرارات تقر بإمكانية تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى، وتصحيح العريضة بجعلها مطابقة لما هو مقرر قانوناً، وهذا ما جاء في قرار صادر عن المحكمة العليا في 1993/01/03¹ تم النص فيه على ما يلي: " حيث أنه لا يبرز من قراءة القرار المطعون فيه بأن قضاة الموضوع أجابوا على الوجه المأخذ من المادة 397 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة بتحrir طعنه على ورق مدموغ.

حيث أن هذه المادة تسمح لقاضي بدعة المكلف بالضريبة بتسوية هذا الإغفال أثناء الدعوى، وأنه يتبع إلغاء القرار المطعون فيه من أجل انعدام الأسباب مع الإحالـة".

كما جاء في قرار آخر صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/02/19² أن عدم دمج العريضة لا يرتب أصلاً عدم قبولها شكلاً على أساس أن دمج العريضة من صلاحية كتابة الضبط.

وهناك قرارات أخرى تقر بعدم قبول العريضة بسبب عدم دمغها على أساس أن دمج العريضة من النظام العام، وعدم إمكانية تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى، حيث جاء في قرار صادر عن مجلس الدولة في 2000/06/26 ما يلي:

" عدم قبول العريضة بسبب عدم دمغها على أساس أن دمج العريضة من النظام العام ".³

(1) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1993/01/03، القرار رقم 89033، عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 50.

(2) قرار رقم 001125 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، بتاريخ 2001/02/19، (غير منشور).

(3) مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في 2000/06/26، القرار رقم 176922، نقلًا عن: عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 51.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

من خلال استقرارنا للمادتين 1/83 و 3/84 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أكد على وجوب تحرير عريضة الدعوى وكل ما يستظره من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، وهذا ما طبقه مجلس الدولة في قراراته الأخيرة متراجعاً عن ما أقره سابقاً بإمكانية تصحيح عيب الشكل الناتج عن عدم تحرير العريضة على ورق مدموغ.

ورغم ذلك يبقى هناك من يقول بجواز تصحيح عيب عدم دفع العريضة إلى غاية قفل باب التحقيق¹، ونحن نؤيد هذا الرأي الذي يسمح بتدارك تحرير العريضة على ورق مدموغ قبل قفل باب التحقيق بحيث يتعين على المستشار المقرر دعوة المكلف الذي حرر العريضة إلى تصحيحتها عملاً بقاعدة الطابع الاستقصائي لإجراءات التحقيق في المنازعات الجبائية ولكن بشرط أن يجسّد ذلك بقرار صادر عن جميع الغرف، طبقاً للمادة 31 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المحدد لاختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله².

2- بالنسبة للإدارة الجبائية:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية بخصوص شكل العرائض المقدمة من طرف الإدارية، فإننا نجد أنه لم ينص إلا على شرط واحد تضمنته الفقرة 3 من المادة 169 منه يتعلق بتقديم الطعون والمذكرات المقدمة من الدولة أي من الإدارة ، حيث نصت على : " و يجب أن يكون الطعن ومذكرات الدفاع المقدمة من الدولة موقعاً عليها من الوزير المختص أو من الموظف الذي يفوض لهذا الغرض أو من أية سلطة تقويض بذلك بمقتضى نص في القانون أو في لائحة تمثيل جميع المجموعات العامة الأخرى أمام القضاء بواسطة السلطات المنصوص عليها في المواد التي تنظمها".

أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية فلم ينص أيضاً على شكل معين تقرع فيه عريضة إدارة الضرائب، إذ نصت المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية على:

(1) انظر: حسين فريحة، مرجع سابق، 90، و عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 52.

(2) القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30/05/1998، المحدد لاختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية رقم 37.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" يمكنه أيضاً أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكى تبعاً للإجراء المنصوص عليه في المادة 2/84 أدناه من قانون الإجراءات الجبائية. وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتبعن على المكلف بالضررية تجديدها على ورق مدموغ."

من هذا النص يتضح أن المشرع أعطى الحق لمدير الضرائب بالولاية في رفع الدعوى تلقائياً غير أنه هناك من يرى أن فتح إمكانية إخضاع الشكایة مباشرة لقرار المحكمة الإدارية، يكون في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية لا يحسم النزاع، حيث أن فحص الشكایة من طرف الأعوان المؤهلين يوحي لهم بأن المكلف بالضررية يرغب في رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.¹

وتبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يقوم المكلف بالضررية بتتجديدها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى الأصلية باعتبارها عريضة وعليه يعفي مدير الضرائب بالولاية من شرط الورق المدموغ.²

كما أنه في حالة طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولاية للطعن أو اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة، فإن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على شكليات معينة يتعين على مدير الضرائب بالولاية أن يفرغ فيها عريضة الدعوى.

ثانياً/ توقيع العريضة:

1- بالنسبة للمكلف بالضررية:

فإنه يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية موقعة من قبله³، وهذا يدل على أن المكلف بالضررية تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته، وعليه عدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع، فأوجب في المادة 73 أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها باليد تحت طائلة عدم القبول، كما استثنى في المادة

1) Lamarque Jean, op-cit, p 35.

2) انظر المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

4/83 عدم التوقيع من العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 - سالفه الذكر - والتي يمكن تغطيتها في الدعوى الموجهة للمحكمة الإدارية.

غير أن السؤال الذي يطرح نفسه ماذا يترب عن العريضة التي يستحيل توقيعها من قبل صاحبها لوجود عائق يحول دون ذلك ؟

على خلاف المشرع الجزائري أوجد المشرع الفرنسي الحل، حيث أنه نص في قانون الضرائب على أنه إذا وجد مانع ، فإنه يجوز لصاحب العريضة أن يودعها دون توقيع، على أن يقر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود استحالة مادية تحول دون التوقيع¹ كوجود إعاقة حركية تمنعه من التوقيع مثلا، ووفقا للمادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية من قبل وكيل² يجب أن تكون موقعة من قبل صاحبها.

2 - بالنسبة للإدارة الجبائية:

فقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الشرط، لكننا نرى أنه من الضروري أن يضع المدير الولائي للضرائب توقيعه على العريضة المقدمة أمام المحكمة لإثبات صفتة لأنه لا يحق لغيره رفع هذه الدعوى إلا بتقويض صريح منه.

ثالثا/ تسبيب العريضة:

1 - بالنسبة للمكلف بالضريبة:

يجب أن يحدد المكلف بالضريبة كل الأسباب التي جعلته يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ولا يمكنه الخروج عن الإطار الذي حدده في شكيته المقدمة لإدارة الضرائب، لذا فإنه وإذا كان يستطيع بدوره إثارة أوجه جديدة، وبذلك يكون مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شکواه³ فلا يمكنه تغيير الأسس التي بنى عليها شكيته، ورغم ذلك يمكن أن تقبل

(1) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 91.

(2) ووفقا للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن يستظهر الوكيل وكالة قانونية، إلا إذا رفعت الدعوى من قبل محام مسجل قانونا في نقابة المحامين، أو من الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، فهنا لا يشترط تقديم وكالة.

(3) انظر المادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الأوجه الجديدة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية ما عدا الأوجه من النظام العام التي تكون مقبولة، وهذا على عكس الطلبات الجديدة التي لا تقبل انطلاقاً من مبدأ ثبات الطلب.

فاختلاف مضمون عريضة الدعوى عن مضمون الشكایة يؤدي إلى عدم قبول الدعوى، وللقارضي الجبائي (القاضي الإداري) لما يتمتع به من سلطة تقديرية أن يقوم بالتمييز بين الطلبات الجديدة في عريضة الدعوى و تلك الموجودة في الشكایة.

2 - بالنسبة للإدارة الجبائية:

إن الأمر بالنسبة للإدارة الجبائية مختلف، فنظرًا لما تتمتع به من امتياز فإنها تستفيد من حرية استبدال الأوجه والطلبات في عريضة الدعوى سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، وبالتالي لها الحق في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير وجه طلباتها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد ليس من النظام العام¹.

فالإدارية الجبائية تستطيع أن تثير ما تشاء من الأوجه الجديدة، انطلاقاً من كونها ملزمة دوماً بالاحتجاج بالمقتضيات الجبائية المقررة في النصوص الجبائية من أجل الدفاع عن صالح الخزينة العمومية.

وبالرغم من ذلك فإنه يتوجب على الإدارة أثناء عرضها النزاع على المحكمة الإدارية، أن تبين بوضوح موقفها من القضية، سواء بدفاعها عن موافقها السابقة المقررة من طرف مصالحها، أو بتقديمها لأدلة جديدة تخص موضوع النزاع²، وذلك بهدف ضمان حقها.

رابعاً/ محاولة الصلح

طبقاً للمواد 970 و 971 و 972 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجوز للخصوم التصالح تلقائياً، أو بسعى من القاضي، في جميع مراحل الخصومة، وتتم محاولة الصلح في المكان والوقت الذي يراهما القاضي مناسبين، ما لم توجد نصوص خاصة في القانون تقرر ذلك.

1) Charle Debasch et Jean Claude Ricci, op-cit, p 790.

2) Minister de Finance, Bulletin des services Fiscaux, December 1996- n°17, Direction General des Impôts, P 11.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فإذا تم الصلح طبقاً للمادة 973 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يفرغ في محضر يحرره رئيس شكلة الحكم يبين ما تم الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، وينفذ حسب إجراءات التنفيذ الواردة في نفس القانون، أما في حالة عدم الاتفاق فإن القاضي يحرر محضراً بعدم الصلح.

ولكن الإشكال يثور حول اعتبار محاولة الصلح في المنازعة الجبائية المعروضة على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كشرط لقبول الدعوى شكلاً؟

ففي حين سكت الكثير من فقهاء القانون الإداري والجبائي على هذه المسألة، يرى البعض¹ أن مجال المنازعات الإدارية عموماً مختلف عن مجال المنازعات الجبائية، مما يجعل عدم وجوب إعمال شرط الصلح فيها، وبررون ذلك بعده حجج:

- **أما الحجة الأولى:** فترجع إلى الغاية النهائية للمنازعة الجبائية والتي تكمن في تحصيل المبالغ المالية التي تعتبر ديوناً للخزينة العمومية عملاً بالمقتضيات الدستورية²، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهو ما أكدت عليه المديرية العامة للضرائب في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية³ ذاهبة إلى أنه: " وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء".

- **وأما الحجة الثانية:** فتعلق بقانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية بحيث يكفل مختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة

1) انظر: عبد العزيز أمقران، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، الجزائر، ص 21 وما يليها.

2) تنص المادة 64 من الدستور على أن: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.....". كما تنص المادة 122 من الدستور على أن: " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور ، وكذلك في المجالات الآتية:

..... إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها،....".

3) Ministère des finances, Direction Generale des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses, P 79.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بإمكاناته الضريبية لتسديد ديونه الجبائية مثل التأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد والتخفيض.

- أما فيما يتعلق بالحجة الثالثة: فهي مرتبطة بالقاضي الذي يفصل في المنازعة الجبائية فبحسب رأيهما هي منازعة من منازعات القضاء الكامل وبالتالي يتمتع بصلاحية واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق وفي تعديل أساسها وتغييره وإحلال أساس آخر بدلها وضمان حقوق المكلف بالضريبة على مستوى منازعات التحصيل¹. كما يرى البعض الآخر² أيضا أنه بتطبيق مبدأ الخاص يقيد العام، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على الصلح، فإنه يتم إعفاء طرفي المنازعة الجبائية من عملية الصلح المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأن فشل التظلم الإداري المسبق يعبر على عدم وصول الطرفين إلى حل ودي.

غير أنها نرى أنه على القاضي أن يحاول التوفيق بين طرفي المنازعة الجبائية ونستند في ذلك لعدة حجج أهمها:

- أما الحجة الأولى: فتقوم على أصل المنازعة الجبائية، باعتبارها من المنازعات الإدارية التي يشترط فيها قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراء الصلح، فإنه طالما لم يمنع المشرع الجبائي صراحة إجراء محاولة الصلح في المنازعات الجبائية فيبقى هذا الإجراء ضروري.

- وأما الحجة الثانية: فترجع إلى غاية المنازعة الجبائية، فيما أنها تكمن في تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجبائية لصالح الخزينة العمومية فإن الإدارة الجبائية لا تضيع حقها بقبول الصلح مع المكلف بالضريبة إنما تمنح له بذلك فرصة لتسديد فتقادى بذلك تضيع الوقت والمال الذي يهدى في التقاضي.

- وأما الحجة الثالثة: فإنه إذا كان إجراء المصالحة يتم قبل اللجوء إلى القضاء أمام لجنة المصالحة فإنه كان من باب أولى أن توكل هذه المهمة إلى المحكمة المرفوع أمامها النزاع

(1) انظر المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، الجزائر، ص 112.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الجبائي حتى يبذل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، ومن ثم تحرير تقرير مفصل بأعمال ونتائج الصلح.

فإذا أسفرت هذه النتائج عن اتفاق بين الإدارة والمكلف تم تحرير محضر بالصلح وتوقيعه من الطرفين فتنتهي بذلك القضية.

وقد أصاب المشرع الجبائي التونسي حين ألغى لجنة المصالحة أو ما يطلق عليها لجنة المراضاة، ليجعل إجراء الصلح أمر وجوبي أمام القضاء¹، وذلك تكريسا للنزعية الصلحية في الإجراءات القضائية².

الفرع الثاني: محتوى العريضة

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصت عليها المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها ما يلي:

" يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".

من خلال نص هذه المادة يتبين لنا أن المشرع قد استعمل مصطلح دعوى لكنه يقصد بها عريضة الدعوى التي يجب أن تحتوي على عرض صريح للوسائل، ويجب أن ترافق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

(1) الفصل 60 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، والتي تنص على أن: " يحيل رئيس المحكمةقضية إلى القاضي المقرر الذي يبذل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمطالب بالأداء، ويمكن للمطالب بالأداء الاستعانة خلال الجلسة الصلحية بمن يختاره أو إنابة وكيل عنه لغرض طبق القانون "

(2) للتفصيل أكثر راجع كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، منشورات مجمع الأطروش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص من 158 إلى 168.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

أولاً/ يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة

طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وقانون الإجراءات الجبائية² فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من كل ذي صفة ومصلحة، ويجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توفرها في كل الدعاوى والتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، واسم المكلف بالضررية أو وكيله القانوني، وموطنه، والإدارة الجبائية، ومقرها، وموضوع الدعوى.

ثانياً/ يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع(الدفوع)

لقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل، أي عرضا للواقع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي³.

وعلى المدعي تحديد طبيعة الوسائل التي يذكرها، بحيث تكون العريضة مسببة تسيبها كافيا، وهنا يختلف الأمر فيما إذا كانت العريضة مقدمة من طرف إدارة الضرائب أو من طرف المكلف بالضررية.

- فبالنسبة للإدارة فيكون لها حرية استبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، وبالتالي تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى استبدال الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها، حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام⁴، بحجة أن الإدارة ملزمة بإثارة أي دفوع حفاظا على مصالح الخزينة العمومية.

- أما بالنسبة للمكلف بالضررية فلا يمكنه الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شکواه المقدمة لإدارة الضرائب⁵، وبالتالي لا يمكنه إثارة أوجه جديدة، رغم أننا لا نرى إطلاقا أي داع لهذه التفرقـة بين الإدارة والمكلف إذ المفروض أن لكليهما الحق في إثارة أي وجه جديدة لتتمكن كل منهما من إثبات حقه والدفاع عليه.

(1) انظر المواد 13 و 15 و 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر المادتين 75 و 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1980, p 308.

4) Charles Debbach, op-cit, p 790.

5) Ibidem, p 790.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وهذا ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة في 14/02/2000¹، وفصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية، وجاء في حيثيات هذا القرار ما يلي: " حيث وأنه في قضية الحال فإن المستأنف عليه وجه للمستأنفة شكوى ... لمنازعة ضريبة الرسم على النشاط غير التجاري ... وفي عريضته الافتتاحية للدعوى ... فإن المستأنف عليه اللجوء إلى الجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقىيم الجزافي.

وأن المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة اشتراكات مختلفة عن تلك التي ذكرها في شكواه، وأنه يتعين معاينته بأن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة 338 الفقرة 2 و 3 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي إلغاء القرار المستأنف المصرح بقبول الدعوى".

ومن خلال نص المادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية يتبيّن لنا أنه على الرغم من عدم إمكانية المكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكایته المقدمة للمدير الولائي للضرائب، إلا أن إمكاناته في تقديم طلبات جديدة غير تلك التي تقدم بها إلى مدير الضرائب بالولاية تبقى قائمة إذا كانت في حدود التخفيض الملتمس في البداية، وعليه أن يعبر عن هذه الطلبات صراحة في عريضته الخاصة بافتتاح الدعوى.

والطلبات في الدعوى القضائية عموما هي ما يصبو إليه المدعي من وراء رفع دعواه، ولا يحق للمكلفين تقديم طلبات جديدة إلا إذا تعلقت بالتخفيض الذي يلتمسه في حالة عسره وإقراره بقيمة الضريبة المفروضة عليه، ومن المستقر عليه أن مبدأ ثبات الطلب يبرر عدم قبول الطلبات الجديدة وأن الأوجه الجديدة تكون مقبولة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية عدا الأوجه من النظام العام التي تكون مقبولة.².

(1) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، قرار رقم 190171، المؤرخ في 14/02/2000، (غير منشور).

(2) شادية إبراهيم المحروقى، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة 2005، ص 188.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويجب عليه أن يرفق العريضة بنسخ منها بعد الأطراف، ولا تشترط أن تكون النسخ على ورق مدموغ، وذلك لتبلغ كل الأطراف المعنية¹.

ثانياً/ يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض

عليه

أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه² أو المطعون فيه، وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قراراً بتاريخ 1990/04/07³ جاء فيه ما يلي:

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

ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن قضاة المجلس بقولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضد رغم أن الطلب لم يكن مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون.

ومتنى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه."

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق

في مجال المنازعات الجبائية تطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

1) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, op-cit, p 308.

2) المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1990/04/07، القرار رقم 64255، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991، ص 232.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه ستنطرق في هذا المطلب أولاً إلى إجراءات التحقيق العامة (الفرع الأول)، ثم إلى إجراءات التحقيق الخاصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وقبل توضيح إجراءات التحقيق العامة نقوم بالإشارة إلى خصائصها:

أولاً/ خصائص إجراءات التحقيق العامة

تتميز إجراءات التحقيق العامة في المنازعات الجبائية بعدة خصائص تمثل إجمالاً في الاستقصاء، والكتابة والحضور:

1- خاصية الاستقصاء

وتتساعد هذه الخاصية على إعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة¹ في التحري والتحقيق، ويتمتع بذلك بالسلطة التقديرية منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم إلى غاية انقضاء الدعوى، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات أو للإطلاع.

كما تكون له سلطة إعلان قفل باب التحقيق، ويتربّ على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، وله أن يصدر أوامر للإدارة بتسلیم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته².

وقد أبرزت المادة 488 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذا الدور، وأكّدت عليه المحكمة العليا في قرارها الصادر في 14/01/1989³ والذي جاء فيه:

(1) شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 65، و ليلى زروقى، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا ، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999، ص 178.

(2) حسن السيد بسيونى، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981، ص ص 184، 186.

(3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 14/01/1989، القرار رقم 57024، المجلة القضائية، سنة 1990، العدد 04، ص 189.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" من المستقر عليه قضاء أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية لا تجد عملياً ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري، مادامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق ويتولى الإشراف عليها قاض يتمتع بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون يستوجب إلغاء القرار المطعون فيه ".

2- خاصية الكتابة

وهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المحدود والمخصص للشهادة، فهو يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة وبغرض إلقاء الضوء عليها، وعند اعتناق القاضي حلاً فاصلاً للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب موجود في ملف القضية.¹

3- خاصية الحضور

وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي مبدأ الحضور مبدأً عاماً في الإجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعى عليه قد كل مذكراته وطلباته ودفعه في النزاع مع إخبار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكريات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وت تقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف.²

وعدم مراعاة الطابع الحضوري لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيناً وقابلًا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى.³

وقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 22/06/1997⁴ قراراً صادراً عن مجلس قضاء سيدى بلعباس، بسبب انعدام الطابع الحضوري المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية حيث جاء في قرارها:

(1) حسن السيد بسيوني مرجع سابق، ص ص 189، 190 و

- Gustave Peiser, Droit Administratif Général, 20° édition, Dalloz, 2000, Paris, p 238.

2) Ibidem, p 181.

(3) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 56.

(4) قرار رقم 115992، المؤرخ في 22/06/1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" حيث فعلاً أن المستشار المقرر ملزم طبقاً لمقتضيات المادة 3/170 من قانون الإجراءات المدنية تبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة الافتتاحية للدعوى، وأنه لا يتبيّن من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترم نص هذه المادة وأنه يتعيّن بالنتيجة إلغاء هذا القرار".

ويترتب على هذا المبدأ، استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي¹.

هذا وتعمل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب على تحقيق التوازن بين طرفين الخصومة، فتسهيل القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحت يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبء الإثبات حال كونها مدعى عليها، وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفين الخصومة².

وقد أصدرت المحكمة العليا في هذا المجال قراراً في 1987/06/06 جاء فيه: "من المقرر قانوناً أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمها، وكذا في حالة عدم تبليغه".

ومن المقرر أيضاً أنه على القاضي المحقق في إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدئين يعيّب القرار المطعون فيه بعدم الصحة القانونية ويستوجب إلغاؤه".

(1) شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 77 .

(2) انظر: حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 196، ومحاضرة عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، طبعة 1999، دار الفكر العربي القاهرة، ص 386 .

(3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1987/06/06، القرار رقم 54003، المجلة القضائية لسنة 1990، العدد 3، ص 198 .

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وتميز إجراءات التحقيق بالخاصية الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا تترك لتماطل الخصوم¹.

ثانياً/ سير إجراءات التحقيق العامة

بالنسبة لإجراءات التحقيق العامة فليس هناك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المنتهجة في الدعويين، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية بإتباع الإجراءات الآتية:

- 1- يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية².
- 2- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طرق محضر قضائي، كما يتم تبلغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر³، ويمكن للخصوم أجلاً يسمح لهم بتنوية أوجه الدفاع عن طعنهم.
- 3- تبلغ كل إجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي.
- 4- وإذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكدة، يجوز له أن يقرر بـألا وجه للتحقيق، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلباته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلاً للحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة⁴.
ويمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر:

- إما بـألا وجه للتحقيق إذا تبين له من الاطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعى رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقاً قبل رفع الدعوى.

وقد أكدت المحكمة العليا هذا المبدأ في قرارها الصادر في 28/01/1989 حيث جاء فيه :

1) Charles Debbasch, op-cit , p 792.

2) المادة 1/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3) المادة 2/838 من نفس القانون.

4) المادة 847 من نفس قانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" فاللتظلم المسبق في منازعات الضرائب ضروري قبل رفع الدعوى، وتختلف هذا الإجراء يجعل حل القضية مؤكداً وبالتالي يعني عن التحقيق".

- وإنما أن يقرر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم، وإعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل المنووح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية واللاحظات وأوجه الدفاع والردود.¹

فيقوم المستشار المقرر بتلقيع العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها².

5- عندما تكون القضية مهيأة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التمامه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر³، ثم يحدد رئيس تشكيلاً الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر للخصوم في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر⁴.

أما إذا لم يصدر الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁵، فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلاً الحكم بتمديد التحقيق⁶.

6- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط، ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوة المدعي عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطنـة لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة⁷.

(1) المادة 844 من الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 845 من نفس القانون.

(3) المادة 846 من نفس القانون.

(4) المادة 852 من نفس القانون.

(5) المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(6) المادة 2/854 من نفس القانون.

(7) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 230.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

7- بعد تلاوة لقاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظتهم الشفوية تدعيمًا لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعيان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتقديم توضيحاتهم¹.

ويمكن بذلك لمدير الضرائب بالولاية أثناء التحقيق في الدعوى أن يقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدره في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكى طبقاً لمقتضيات المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

8- وكآخر إجراء للتحقيق يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام كل إجراءات التحقيق مفرغًا طلباته في شكل تقرير يتضمن عرضاً عن وقائع الدعوى والحل القانوني المقترن والواجب تطبيقه على موضوع النزاع مراعياً في ذلك الظروف والحالات الخاصة بالنزاع²، ويجب أن يكون هذا التقرير معداً باللغة العربية، تطبيقاً لنص المادة السابعة من القانون رقم 91-05 المؤرخ في 16/01/1991 والمتضمن تعليم استعمال اللغة العربية والتي تنص على: "تحرر العرائض والاستشارات القانونية أمام الجهات القضائية باللغة العربية، تصدر الأحكام والقرارات القضائية وآراء المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة وقراراتها باللغة العربية وحدها".

ويسمح التحقيق بتكوين اقتتاع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع، وإجراء التحقيق لا يكون إلا بناءً على اقتتاع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الخصوم، ويكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم³.

وبعد تلاوة التقرير يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إيداع ملاحظاتهم الشفوية دعماً لمذكراتهم المكتوبة، فيمكن بذلك سماع أي عون أو مأمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات الالزمة ثم تحال القضية بعد ذلك للمداولة.

(1) المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 885 من نفس القانون.

(3) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 233.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويتم طبقاً للمواد 272 و 171 و 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية النطق بالحكم علنياً في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية باستثناء محافظ الدولة على اعتبار أنه يمثل النيابة العامة، ومن ثم فإنه لا يمكنه أن يحضر في المداولات بأي شكل كان، فقد نصت المادة 269 من القانون أعلاه على أنه: "تم المداولات في سرية وتكون وجوباً بحضور كل قضاة التشكيلة، دون حضور ممثل النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط".

ثالثاً/ الإثبات في المنازعات الجبائية

الإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك بالكيفية أو الطرق التي يحددها القانون¹.

ويقع عبء الإثبات في المنازعات الإدارية في الأصل على عائق المدعي²، إلا أن الأخذ بهذا الأصل على إطلاقه في مجال المنازعة الإدارية لا يستقيم مع الواقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم الإدارة بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع.

غير أن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة³، وللقاضي الإداري سلطة إلزام الإدارة الحائزه للأوراق الإدارية بتقديم المستندات الازمة لحل النزاع

(1) فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقله، الطبعة الأولى المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.

(2) كما في حالة المنصوص عليها بالمادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولاته التنفيذية والقرارات المكملة له، الطبعة الأولى، (بدون دار نشر)، 2005، ص 877 وما يليها.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إن المكلف بالضريبة عند قيامه بالتصريح في الآجال المحددة قانوناً غير مطالب بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح.

أما في حالة تفاصس المكلف بالضريبة عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد وتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات².

والإجراءات التي يمكن عن طريقها الحصول على أدلة الإثبات تتمثل أساساً في:

الفحص المستندي، نتائج الإطلاع، الاستفسارات والمناقشات مع المكلف بالضريبة.³

وتختلف وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات نظراً للخصوصية التي تتمتع بها، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى اختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام كالمعينة، والإقرار، واستبعاد بعض وسائل الإثبات كالاستجواب، واليمين، والشهود، والقرائن، واستحداث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد والخبرة، وقصرها على المنازعة الجبائية دون غيرها خاصة فيما

(1) القرار رقم 116250 في 27/04/1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

(2) - عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 76، و

- Philippe Augée, droit fiscal général, édition ellipses, Paris 2002, p 232 .

- Charles Debbasch, Op-Cit, p792.

(3) نشأت ادورد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2008، ص.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في: الدفاتر التجارية الإلزامية، والوثائق والمستندات المحاسبية، والوسائل غير المحاسبية المتمثلة في: المحاضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين، وعلامات الرفاهية.

ومع ذلك، يرى اجتهاد القضاء الفرنسي أنه لا يمكن الإعتماد على وثائق أو أية إثباتات حصلت عليها الإدارة الجبائية بطرق غير مشروعة كأن يسرفها موظف الضرائب من

المكلف بالضريبية¹

رغم القيام بإجراءات التحقيق التي يتم إتباعها في كل المنازعات الإدارية، إلا أنه ونظراً لخصوصية المنازعات الجبائية غالباً ما لا تكون إجراءات التحقيق العامة كافية لتمكين القاضي من إصدار قراره بشأن القضية، فإذا تبين للمحكمة الإدارية أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للبت في الدعوى الجبائية، فإنها تؤجل إصدار قرارها إلى غاية استفاده أحد أو كل إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذه الحالة لا يقوم القاضي بتحديد تاريخ إصدار القرار إلا بعد استيفاء إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة

لقد منح المشرع الجبائي للقاضي للفصل في المنازعة الجبائية صلاحيات واسعة، فبالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الممنوحة لأي قاضي إداري فقد خصه بصلاحيات مستمدّة من طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها، وتتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والتي تتمثل في التحقيق الإضافي والتحقيق المضاد والخبرة القضائية: وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها:

1) Kamoun Fériel, **La Preuve En Droit Fiscal**, Memoire Pour L'Obtention Du Diplôme D'Etudes Approfondie en Droit des Affaires, Sfax, Tunisie, 2002, p 73.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة . " والملحوظ من خلال نص هذه المادة أن الإجراءات الخاصة بالتحقيق لا تتم إلا في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بالرغم من أننا نرى أن هذه الإجراءات تعتبر ضرورية أيضاً في منازعات الضرائب الأخرى.

أولاً/ التحقيق الإضافي

يكون التحقيق الإضافي إلزامياً وفقاً للفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع. يتبيّن لنا من خلال هذه الفقرة أن التحقيق الإضافي يكون:

- إما جوازياً أو تلقائياً إذا تبيّن للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة للتوصّل إلى حل أو قرار بشأن المنازعة الجبائية، ورأى أنه في حاجة إلى إعمال وسائل تحقيق أخرى للفصل في النزاع المطروح أمامه، وللقاضي السلطة التقديرية في ذلك .

- وإنما إلزامياً في حالتين:

* **الحالة الأولى:** إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة تدعم مطالبه التي أسس عليها إدعاءه قبل الفصل في الدعوى وصدور القرار، ويتم التحقيق الإضافي في هذه الحالة كما يلي:

- يقدم المكلف طلب التحقيق الإضافي إلى المحكمة الإدارية التي تنظر في النزاع، وبما أن الإجراءات في المادة الجبائية تتمتع بخاصية الكتابة فلا يكون هذا الطلب إلا في شكل طلب مكتوب.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

- ثم يقوم القاضي بتوجيهه أمر للمدير الولائي للضرائب بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل تابع للإدارة الجنائية¹، لانتدابه للقيام بإجراءات التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة.
 - ثم يشرع العون المحقق المعين من الإدارة الجنائية مباشرة بالتحقيق في الأوجه التي أثارها المكلف بالضريبة بتاريخ بدء عملية التحقيق، ويجب أن تتم هذه العملية بحضور المكلف أو بحضور وكيله.
 - يمكن للمحقق أثناء التحقيق أن يتخذ الإجراءات الازمة للتأكد من مدى صحة الأوجه المثارة من طرف المكلف بتقديم هذا الأخير ما يثبت ادعاءاته كتقديم الفواتير الخاصة بنشاطه لفحص حساباته.
 - بعد انتهاء العون المحقق من جميع مراحل التحقيق يحرر محضر يبدي فيه ملاحظاته وملاحظات المكلف بالضريبة، ليتولى المدير الولائي للضرائب إرسال الملف مرفقا بالمحضر إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية.
- * **الحالة الثانية:** إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم وجوبا إعلامه بذلك الواقع أو الأسباب، وكذلك إعلامه بأن له أجل ثلاثة (30) يوما للإطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.²
- بمعنى أنه إذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف لإثارة وقائع أو أسباب جديدة، يفتح التحقيق من جديد، مع إعلام وتبيين الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة.³.

(1) تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يشر في المادة 85 من قانون الإجراءات الجنائية إلى حالات التنافي بالنسبة للعون المحقق كما فعل في الخبرة، فكان من الأولى أن يؤكّد على تعيين عون محقق لم يشارك في إعداد أسس الضريبة، حفاظا على النزاهة والحيادية، كما نعيّب على المشرع عدم تحديده للمدة الازمة للتحقيق.

(2) المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجنائية.

3)Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, op cit, p 310

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

وعلى الرغم من أن تبادل المذكرات بين الأطراف (المكلف و الإدارة) يجعل عملية الإجراءات تطول مما يؤخر عملية صدور القرارات، إلا أنها تعتبر الطريقة المثلثى للوصول إلى أحكام دقيقة تعطى كل ذي حق حقه.¹

فهذا الأخذ والرد أورده المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية.²

كما تجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم إعلام المكلف بالضررية من طرف الإدارة الجنائية بالوقائع الجديدة يعد خرقاً لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي يكرسهما المشرع الجنائي، لذلك يأمر القاضي الإدارية بتقديم تلك الوقائع بالجلسة لإطلاع المكلف عليها.

وكل مذكرة تقدم إلى المحكمة الإدارية من قبل المدعين أو وكلائهم، يجب أن تحرر على ورق مدموغ.³

وما يؤخذ على المشرع الجنائي أنه أغفل تحديد مدة التحقيق الإضافي، الأمر الذي قد تطول معه المدة وتعطل به مصالح المكلف بالضررية والإدارة الجنائية على حد سواء.

ومع كل ما سبق فإننا نرى وجوب تحديد مدة التحقيق وإعطاء آجال محددة لأطراف الدعوى الجنائية لتبادل المذكرات والدفع وذلك لتيسير سير الإجراءات والتوصل حل المنازعة الجنائية بأسرع وقت.

ثانياً/ مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

تنص المادة 85 في الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجنائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنها تأمر بذلك.

خول المشرع الجنائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجنائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضررية قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ورأى القاضي عدم جدية التحقيق

(1) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 93.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 78.

(3) انظر: المادة 3/84 من قانون الإجراءات الجنائية، و المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الإضافي و شكاك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدتها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي إعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها.

وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق وفقاً للمادة سالفـة الذكر على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي. وما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه على الرغم من أنه أقر بأن المحقق الثاني في مراجعة التحقيق يجب أن يكون محقق غير الذي قام بالتحقيق الإضافي إلا أنه لم يحدد رتبته، وكان من الأولى أن تكون رتبته أعلى من رتبة المحقق الأول وذلك لضمان فعالية ومصداقية التحقيق.

وهذا ما يدعونا أيضاً إلى الميل لاعتماد مصطلح التحقيق المضاد وهو الترجمة المطابقة لما جاء في النص الفرنسي (*contre vérification*) بدل مراجعة التحقيق التي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي.

وتقـم إجراءات التحقيق المضاد على النحو الآتي:

- يكلف مدير الضرائب بالولاية عوناً للقيام بالتحقيق المضاد غير العون الذي قام بالتحقيق الإضافي والذي يكون على الأرجح مفتش.
- يبلغ المكلف بالضريبة بتاريخ عملية إجراء مراجعة التحقيق.
- تتم إجراءات التحقيق المضاد بحضور المكلف أو بحضور وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضويـن اثـنين من أـعضـاء لـجـنة الطـعن عـلـى مـسـتـوى الدـائـرة.
- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يبدي فيه رأيه، ويضمـنه ملاحظـات المـكلف بالـضـريـبة، وـمـلـاحـظـاتـ رـئـيسـ الـمـجـلسـ الشـعـبـيـ الـبـلـديـ، إـذـا اـفـتـصـىـ الـأـمـرـ ذـلـكـ.
- ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

والملاحظ أن المشرع الجبائي نص في المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية على حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة لمراجعة التحقيق(التحقيق المضاد) في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من نفس القانون، غير أنها وبالرجوع إلى نص المادة 76 لا نجد لها تنص على أي حالات، إنما تتعلق فقط بالشكایة المقدمة من طرف المكلف بالضررية لإدارة الضرائب للنظر فيها.

وما يؤخذ على المشرع في هذا المقام أيضا أنه سمح لرئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن حضور مراجعة التحقيق، وكان من باب أولى ودائما لضمان مصداقية وفعالية التحقيق أن يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة لسير عملية التحقيق المضاد، متلما فعل بشأن إجراءات الخبرة إذ خول لهذا الأخير حضور عمليات الخبرة متى اقتضى الأمر.

وكما أغفل المشرع تحديد مدة التحقيق الإضافي فقد أغفل أيضا تحديد مدة التي يتم خلالها مراجعة التحقيق، ولا يمكننا تبرير هذا الإغفال إلا بأنه ترك تحديد مدة التحقيق في الحالتين للسلطة التقديرية للقاضي بحسب نوع وأهمية النزاع المطروح أمامه.

ونرى عدم فعالية مراجعة التحقيق لأنه يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في صالح المكلف لأنه لا يضيف الجديد للتحقيق السابق لأن القائم به من الإدارة التي تعتبر خصم و حكم في آن واحد، مما قد يؤثر سلبا على مبدأ الحياد، ويمس بمصداقية التحقيق، ويعمل على طول إجراءات الأمر الذي لا يكون في صالح المكلف بالضررية.

لذا نجد أن المشرع الفرنسي قد ألغى عملية مراجعة التحقيق وأبقى على إجراء الخبرة فقط كإجراء للتحقيق في المنازعات الجبائية، لأن الخبراء هم من أعون القضاء و مستقلين عن الإدارة الجبائية مما يضفي مصداقية أكثر على التحقيق.

وعليه نطالب المشرع الجزائري بأن يخطو خطأ المشرع الفرنسي لضمان حقوق المكلف بالضررية والإدارة الجبائية على حد سواء، ويكتفي بإجراءات الخبرة التي توضح كل

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

الإشكالات القائمة بين المكلف والإدارة بكل حياد موضوعية، ويتلافى معها تضييع الجهد والوقت والمال.

ثالثا/ الخبرة

تعتبر الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق في المنازعة وليس وسيلة لإثبات، ويجب أن تتحترم الخبرة مبدأ مزدوج، فمن جهة لا يمكن أن يحل الخبير محل القاضي، وهذا المبدأ يذكر بوجود خطرين في الخبرة: خطر تعدي الخبير على المهام القضائية للقاضي، وخطر تقويض القاضي للمصداقية التقنية، ومن جهة أخرى الخبير لا يمكنه أن يحل محل الأطراف لاسيما الذي فرض عليه عبء الإثبات، فالخبرة عليها أن تحترم عبء الإثبات.¹

لم يتم تنظيم الخبرة في القانون الجزائري بقواعد قانونية موحدة، فبدون شك يوجد قانون عام للخبرة القضائية، ولكن إلى جانب الخبرة في القانون العام يوجد بعض الأنواع الخاصة للخبرة والتي تنظم بنصوص خاصة تميزها عن الخبرة في القانون العام، كقانون العقوبات وقانون التأمين، والقانون الإداري وغيرها من القوانين.

فهل عرف لمشروع الجزائري الخبرة وهل نص على أحكام خاصة بها في القانون الجنائي؟ لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة لكنه بين هدفها من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثل في توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.

ويعرف البعض² الخبرة بأنها: " عملية ينتدب من خلالها القاضي أعدانا لهم خبرة في ميدان ما، أو فن معين أو علوم، والذين يكتسبون معرفة ومفاهيم حول بعض المسائل والوقائع، والهدف من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى أنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره حل النزاع، حيث يتذرع عليه الحصول عليها بمفرده "

1) Kossentini Mohamed, **L'Expertise Dans Le Contentieux Fiscal**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, Tunisie, 2008, p 301 et 302.

2) Expertise comptable judiciaire , Répertoire Pratique de DALLOZ, Livre de Chevet de Justice " L'expertise et l'opération confier par le juge a des agents expérimentés dans un métier, dans un art, dans une science du possédant des notions sur litige, et au ils ne peut se prononcer lui-même " .

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

كما يرى البعض¹ أن الخبرة هي عبارة عن: " مجموعة معاينات وأراء موجهة لتوير العدالة، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أنس ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتاعهم".

من خلال هذين التعريفين يتبيّن لنا أن الأمر بإجراء الخبرة يعتبر من بين أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية، والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين.

وقد نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية بالمواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المنازعة الجبائية في المادة 86 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.

- ندب الخبرير:

وفقا للمادتين 126 و 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الآمر بإجراء الخبرة.

والأصل أن القاضي يعين الخبرير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي، والذين قد أدوا اليمين القانوني أمامه، أما الخبرير غير المقيد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسندة إليه يقوم بأداء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم والآمر بالخبرة، ما لم يعف منها بطلب من أحد الخصوم وفقا للمادتين 132 و 133 من نفس القانون.

وتطبق إجراءات الخبرة هذه سواء أمام الجهات القضائية العادية أو الإدارية، ونظرا لخصوصية المنازعات الجبائية فقد خص المشرع الجبائي الخبرة القضائية بأحكام خاصة. فقد نصت المادة 86 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

(1) مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002، ص ص 42، 43.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".

فالخبرة تمثل إحدى إجراءات التحقيق الخاصة الرئيسية، سواء أمرت بها المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب بالولاية، وفي نفس الوقت ينبغي ألا نقلل من قواعد الإختصاص، وإشراك الغير خارج نطاق اختصاص القاضي الإداري¹.

وقد ورد في القضاء الإداري "أن قضاة الموضوع قد اعتمدوا في التعويض الذي حكموا به للمستأنفة، على التقدير الذي قامت به مصلحة أملاك الدولة وذلك بطلب من البلدية ومن جانبها فقط، بيد أنه كان عليهم الأمر قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير ليحرر تقريرا غير منازع فيه من حيث الشكل، وأن قضاة المجلس برفضهم للطلب الاحتياطي للطاعن الرامي إلى تعيين خبير لتسند إليه مهمة البحث في النزاع القائم حول معدل الضريبة الخاصة بصييلته خالفوا القانون"².

ورغم أن إجراء الخبرة يبقى أمر اختياري يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، حسبما تقتضيه الضرورة، وأن هذا الإجراء كثيرا ما نجده في المنازعات الجبائية، نظرا للطابع التقني الذي يتميز به هذا النوع من المنازعات، إلا أن رفض طلب الطاعن بتعيين خبير يعد مخالف للقانون، وهذا ما أكدته قرار المحكمة العليا في 10/02/1990³، حيث جاء فيه:

" من المقرر قانونا أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائيا، و إما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب المدير، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفًا للقانون".

1) Chabanol Daniel, Contentieux Administratif, **Expertise**, Encyclopédie, Dalloz, 1995, p 2.

2) بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية، الطبعة الأولى، (بدون دار و بلد النشر)، 2003، ص 200.

3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 10/02/1990، القرار رقم 62731، المجلة القضائية العدد 04، سنة 1991، ص 224.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية بقرار تمهيدي قبل الفصل في الموضوع، ويمكن أن تسند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة فإن كل طرف يعين خبيره، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية¹، وهو الأمر الذي يميز الخبرة في المنازعات الجبائية إذ يحق لكل طرف من أطراف الدعوى أن يختار الخبير الذي يراه مناسبا، وتعتبر الدولة أو المجتمع طرف في عملية الخبرة لهذا يتم تحديد مهام الخبير بدقة².

ونرى أنه كان من الأفضل أن تعين المحكمة الإدارية بنفسها الخبراء المختصين في المجال الجبائي والذين يكونون من بين المستشارين الجبائيين أو الخبراء المحاسبين، لكي تحافظ على مبدأ العدالة وكفالة حقوق المكلف بالضريبة ولا ترك فرصة للإدارة الجبائية بأي شكل من الأشكال أن تنفرد بالقيام بمختلف إجراءات التحقيق (التحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد، والخبرة).

ولضمان حقوق المكلف بالضريبة فقد اشترط المشرع الجبائي على الإدارة الجبائية ألا تسند مهمة الخبير إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير من أدلى برأيه في القضية، أو من تم توكيله من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق³.

يحدد القاضي الإداري المهام المسندة للخبير أو للخبراء تحديدا دقيقا، وتمثل خصوصا في ما يلي:

- تحديد الضريبة الواجب دفعها.
- تحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما.
- الإطلاع على مختلف المستندات المحاسبية.
- تحديد رقم الأعمال الخاصة بسنة معينة.
- تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفترة معينة لفائدة الإدارة.

(1) المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) Baccouche Néji, Droit Fiscal General, Novaprint , sfax, Tunisie, 2008, p 416.

(3) المادة 3/86 من القانون أعلاه.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعلى هذا الأساس صدر قرار عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة بتاريخ 07/11/2004 ملخص ما جاء فيه: "أن المدعي رفع دعوى ضد مديرية الضرائب لولاية بسكرة التمس فيها تعين خبير مختص لمراجعة ملفه الجبائي الذي كان محل ضريبة فرضت عليه للسنة المالية 2000 وخلص القرار إلى الاستجابة إلى طلبه بحيث جاء في منطوقه ما يلي: " وقبل الفصل في الموضوع تعين الخبير... للقيام بالمهام التالية : إجراء تحقيق في محاسبة المدعي لسنة 2000 وتحديد رقم أعماله وعلى ضوئه تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفائدة الإدارة لتلك السنة – كل ذلك بعد الإطلاع على مجلمل الوثائق ومستندات المدعي ...".¹

2 - رد الخبير:

يحق لكل من طرف النزاع رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، يوجه طلب رد الخبير المسبب إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعنى تبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في طلب الرد بتّأ عاجلا بعد رفع الدعوى على الخصم.²

ويجب ردّ الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه، وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف³، وذلك حسب ما جاء في قرار مجلس الدولة، أين استأنفت مديرية الضرائب لولاية سidi بلعباس قرارا صادق على تقرير خبرة ضريبية محررة من طرف خبير عقاري، أثارت لأول مرة مسألة عدم اختصاص الخبير "في حين أنه بالنسبة للسيد.....خبير عقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية، فإن هذا الدفع جاء

(1) قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة بتاريخ 07/11/2004 تحت رقم 59/04.

(2) المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 42.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

متاخرًا، وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل هذا الدفع غير سديد¹.

وفي حالة رفض الخبير إنجاز الخبرة أو القيام بال مهمة المسندة إليه، يتم تعيين خبير آخر بدلًا عنه يقوم بنفس المهام²، بواسطة أمر يصدره القاضي الذي أمر بإجراء الخبرة.

3 - إجراءات الخبرة:

تطبيقاً لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الخبير يقوم بإجراءات الخبرة وفقاً للمراحل الآتية:

- يبلغ الخبير من طرف أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي عينته أو من طرف الخصوم، ويستلم نسخة من القرار المحدد لمهامه.
- ثم يشرع الخبير (أو الخبراء المعينين) مباشرةً في القيام بال مهمة المنوطة به شخصياً، فيقوم بتحديد يوم وساعة ومكان بدء عمليات الخبرة، ويخبر إدارة الضرائب المعنية والشاكبي، وعند الاقتضاء يعلم الخبراء الآخرين مسبقاً بعشرين (10) أيام على الأقل قبل الشروع في عمليات الخبرة³.

وفي فرنسا رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدء العمليات ويخطر الخبراء والمدعى ومدير الضرائب ورئيس البلدية وممثل اللجنة البلدية⁴.

ونرى أيضاً أنه من الأفضل من الناحية العملية أن يخول المشرع الجبائي الجزائري أمر تحديد تاريخ وساعة بدء العمليات للقاضي الذي أصدر أمر إجراء الخبرة، ولا يترك ذلك للخبير حتى يضمن سرعة وجدية عملية الخبرة.

(1) قرار رقم 163903، بتاريخ 19/02/2001، مجلس الدولة، الغرفة الرابعة. (غير منشور)

(2) المادة 5/86 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 5/341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 6/341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, op-cit , p 31.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- يقوم الخبير بتلقيح الخصوم برسالة مضمونة أو بتسليم التلقيح مباشرة له، ثم يتوجه إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، والمكلف بالضريبة أو من يمثله، كما يمكن رئيس لجنة الطعن للدائرة الحضور، ثم يبدأ الخبير بتنفيذ المهام المحددة له في القرار القضائي، ويلتقي جميع تصريحات وأقوال الأطراف وغيرهم للتوصل للحقيقة.

ويجب أن تتم عمليات الخبرة بدقة ضمن المهام والعناصر المحددة من طرف القاضي الإداري في تحديد المسائل الفنية والتقنية التي يجب على الخبير توضيحها بتفصيل ودقة. وإذا تم تلقيح إدارة الضرائب من طرف الخبير باستدعاءه ولم يحضر لعملية الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة وليس للإدارة التمسك بهذا أمام جهة الاستئناف بإلغاء القرار المستأنف، لأنه لا يمكن لإدارة الضرائب التمسك بخطئها حسبما جاء في قرار الغرفة الإدارية، بتاريخ 2/4/1998، ولا يمكن الإدعاء ببطلان البيانات الواردة في الخبرة أمام القاضي الإداري، طالما لم يطعن فيها بالتزوير¹.

- يقوم الخبير باطلاع الأطراف على مختلف الوثائق الضرورية التي من شأنها الكشف عن الحقيقة والتوصل لحل النزاع، وعليه احترام مبدأ الوجاهية بسماع أطراف النزاع ودراسة الوثائق المحاسبية التي بحوزتهم، وكذا الإطلاع على الملف الجبائي²، وعلى الخبير إلا يتردد في الاتصال بمختلف الإدارات التي تحوز وثائق قد تكون حاسمة، أو اللجوء إلى جهةقضائية التي عينته لطلب تدخلها على مستوى الإدارات المعنية حتى تساعده على إنجاز مهامه³، ولا يمكنها أن تحتاج بالسر المهني.

- يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمنه رأيه، ويحرر الخبراء تقرير مشتركاً أو تقارير منفردة، فقد نصت المادة 2-7/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: " يقوم عون إداري

(1) قرار رقم 164086 الصادر بتاريخ 27/4/1998، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، (غير منشور)

(2) انظر:- قرار رقم 009350 الصادر بتاريخ 16/9/2003، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور)

- قرار رقم 005722 الصادر بتاريخ 15/10/2002، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور)

(3) مقاداد كوروغلي، مرجع سابق، ص47

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة¹

بالتدقيق في قراءة نص المادة على تحرير محضر من طرف عون الإدارة وتحرير تقرير من طرف الخبير أو الخبراء، وهنا لنا أن نتساءل عن وجوب تحرير محضرتين ؟

فإذا كان الجواب بنعم فما الفائدة من تحرير محضرتين وما مصيرهما في حالة التناقض في محتواهما ؟

أما إذا كان الجواب بلا، وهو الأقرب من الصحة أي أنه يتم تحرير محضر واحد يتضمن تقرير الخبير أو الخبراء ولكن يبقى التساؤل قائما بشأن جدوئ قيام عون الضرائب بتحرير المحضر وتضمينه لرأيه، ما دام الخبراء يقومون بتحرير تقارير عن المهام المنوطة بهم في الخبرة بموجب حكم قضائي ؟

يرى البعض¹ بأن تدخل عون الضرائب في كتابة المحضر ما هو إلا تزييد أو مبالغة لا أساس لها، خاصة وأن رأي العون لن يكون في صالح المكلف لأنه في أغلب الأحيان سيتأثر العون بقرار مدير الضرائب، وإضافة لهذا فإن السماح لعون الإدارة بإبداء رأيه دون السماح بذلك للمكلف لا يحقق مبدأ العدالة بين الطرفين، لذا نرى بأن على المشرع إعمال الأحكام العامة وجعل تحرير المحضر أو تقرير الخبرة منوط فقط بالخبير (أو الخبراء) الذي أوكلت له هذه المهمة، والذي عليه إثبات صحة إدعاءات كل من الإدارة والمكلف وتسجيل أقوالهم وملحوظاتهم في التقرير الذي يقدم للمحكمة.

- يودع الخبير (أو الخبراء) وفقاً للمادة 8/86 من قانون الإجراءات الجنائية تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تتطلع إليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة.

(1) انظر حسين فريحة، مرجع سابق، ص 98، وأمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 83.

4- شكل ومضمون الخبرة:

لم يحدد المشرع الجنائي شكل معين يتم من خلاله تحرير تقرير الخبرة، إلا أن العرف القضائي و ما استقر العمل عليه مهنيا، كرس بعض القواعد الهامة التي يجب على الخبرير ذكرها واحترامها.

ففي ديباجة التقرير يتناول الخبرير ذكر وقائع تكليفه بعد تحديد اسمه و لقبه و عنوان مكتبه والتعريف بالأطراف أو وكلائهم و عناوينهم ثم القرار الذي بموجبه تم تعينه وذلك بتحديد تاريخه ورقم القضية ورقم الفهرس، على أن يذكر بكل دقة " منطوق القرار القاضي بتعيينه حرفيا مع الإشارة إلى أن التنفيذ كان بموجب الصيغة التنفيذية للقرار "، كما عليه أن يحدد تاريخ تسلمه القرار و طبيعة المهمة الفنية المقرر إجراؤها.

و يجب على الخبرير أن يرفق بتقريره جميع الوثائق المقدمة إليه من قبل الأطراف والتي ساعدته في التوصل إلى النتائج المقترحة على القضاة، كما يجب أن تتضمن الخبرة:- عرض موجز للواقع و أقوال الخصوم مع ذكر أسباب امتاع أو تخلف أحدهم عن الحضور مع التأكيد على وجه الخصوص تكليفهم بالحضور طبقا لأحكام المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية، وذكر المستندات و الأدلة المقدمة من كل طرف.

- مناقشة الأدلة بمقارنة أقوال الأطراف و ادعاءاتهم بالمعايير المادية التي يكون قد أجرتها، و في الخلاصة تحديد ما يجب استبعاده و الإجابة عن التساؤلات المطروحة من القاضي.

- وضع الخبرير لتوقيعه، والتاريخ قبل إيداعه بكتابة ضبط الجهة القضائية المختصة .

وفي حالة تعدد الخبراء، فهم ملزمون بتقديم بيانا عن خبرتهم في تقرير واحد ما لم يختلفوا في الرأي، فإذا لم يتفقوا وجب على كل واحد منهم أن يدللي برأيه مطلا، ما لم تقرر الجهة القضائية خلاف ذلك¹.

ويتم إيداع محضر وتقارير الخبراء كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حتى يتسرى للأطراف المخاطرة قانونا بالإطلاع عليها في أجل عشرين (20) يوما كاملة².

(1) المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجنائية.

5- نتائج الخبرة:

يتربّى على الخبرة المقدمة أحد النتائج الآتية :

- **إما قبول الخبرة كلياً:** إذا تمكن الخبير من الإلام بمضمون المهمة المسندة إليه وأنجزها على أكمل وجه، متبعاً في ذلك الطرق القانونية مع احترامه للإجراءات الواجبة الإتباع ، بالإجابة على الأسئلة المطروحة عليه قانونياً وعلمياً، تعين على الجهة القضائية اعتماد تقرير الخبرة كعنصر أساسي وجوهري أثناء الفصل في النزاع المطروح عليها، و بالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلاً للإثبات.

- **وإما قبول الخبرة جزئياً:** يحق للقاضي أن يعتمد جزء من الخبرة ويصادق عليه ويستبعد الجزء الآخر، كأن يقضي مثلاً بالمصادقة على تقرير الخبرة فيما يتعلق بإلزام أحد طرفي النزاع بتعويض الطرف الآخر بمبلغ مالي مقابل نزع الملكية لمنفعة العامة أو بدفع جزء من الضريبة وليس كلها.¹

- **أو رفض الخبرة كلياً:** بما أنه من المؤكد قانوناً وقضاء أن القاضي غير ملزم برأي الخبير، فمتى لاحظ أي نقص في المعلومات حق له رفض الخبرة جملة واتخاذ الإجراء الذي يراه مناسباً للتوضيح والذي لا يخرج عن ثلات:

- **إما الأمر بالانتقال للمعاينة:** وهو الأمر الذي يسمح للقاضي بالتعرف شخصياً على النزاع المطروح أمامه مباشرةً، وطبقاً للمادة 146 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القرار الصادر بانتقال القاضي وقيامه بإجراء معاينات وتقديرات يتم في جلسة علنية ليدعى الخصوم للحضور بعد أن يحدد لهم يوم وساعة الانتقال، فإذا لم يحضر أحد الخصوم ولم يعينوا منهم أحد في الجلسة يتم تبليغهم رسمياً بقرار المعاينة، وبعد انتهاء العملية يقوم كاتب الضبط بتحرير محضر المعاينة.

(1) قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ : 19/02/2000، (غير منشور)

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

وتطبيقاً لذلك قضت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بالانتقال للمعاينة في قرار صادر بتاريخ: 1991/01/27 وبررت ذلك بدعوى أن الخبرة المأمور بها لم تتر كفاية المحكمة فيما يتعلق بشكل الأمكانة وحقوق كل واحد من أطراف الدعوى¹.

- وإنما الأمر بخبرة جديدة: إذا أنجز الخبير المهمة الموكلة إليه لكن القاضي لم يقتضي بها في النزاع إما لعدم أو وجود تناقض مع تقرير خبرة منجز سابقاً، فإنه باستطاعته اللجوء إلى خبرة مضادة، وتعيين خبيراً آخر للقيام بخبرة جديدة تكميلية، تتم وفقاً للشروط المحددة أعلاه، وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجنائية وما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ: 1999/07/26 والذي قضى بتعيين خبير آخر للقيام بخبرة مضادة للخبرات الثلاثة التي طرحت للمناقشة و جاء في تسبب القرار أن "... أن المبلغ الممنوح لا يتطابق و التقييم الذي اقترحه الخبرات الثلاثة المعينة ..."².

- وإنما استبعاد الخبرة نهائياً: يحق للقاضي استدعاء الخبير لييفيده بكل التوضيحات والتفسيرات حول تقريره وهذا ما أكدته المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية، فإذا رأى أن الخبرة يشوبها الغموض أو أنها بنيت على عناصر وهمية وأنها غير جدية، حق له القضاء بعدم المصادقة على تقرير الخبرة و في هذه الحالة يجب على القاضي أن يبت في النزاع المطروح دون الاستناد على الخبرة المستبعدة، دون الأمر بخبرة جديدة، وهذا ما أكد مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ: 1999/07/26 الذي قضى برفض الدعوى على الحال مع القول بأنه لا جدوى من التصديق على تقرير الخبرة نظراً لكون الخبرة جاءت غامضة كما أنها لم تتوصل إلى اقتراح حل القضية³.

(1) قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ: 1991/01/07، (غير منشور)

(2) انظر: - المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجنائية.

- قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 1999/07/26، الغرفة الرابعة، (غير منشور)

- وانظر: مقداد كور وغلي، مرجع سابق، ص 50.

(3) قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 1999/07/26، الغرفة الرابعة، (غير منشور)

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ولا يقيد رأي الخبير القاضي الإداري، ولا يلزمه في شيء حتى ولو كان في مسألة تقنية أو فنية، فإن خالقه فعله أن يسبب قراره، ويدرك ما اعتمد عليه من عناصر في ذلك¹. وما تجدر إليه الإشارة وبالنظر للخصوصية التي تتمتع بها الإجراءات الجبائية فإن المشرع في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية جعل السلطة التقديرية للقاضي الإداري في تعين الخبير، لكن كان من الأولى التأكيد و الحرص على أن يكون هذا الخبير من بين الخبراء الجبائيين، لما لهم من دراية كافية بالميدان الجبائي، والذي يتطلب الإلمام بالجوانب المحاسبية والقانونية.

إضافة إلى هذا فإننا نرى دوما وجوب تخصص القضاة في كل المجالات لاسيما في المجال الجبائي، حتى يتسعى للقاضي متابعة وفهم عناصر ومعطيات الخبرة كي يؤسس قراره عليها.

6- أتعاب ومصاريف الخبرة:

من الثابت أن الخبير أثناء قيامه بمهام المسندة إليه من طرف القاضي الإداري في القرار التحضيري قبل الفصل في الموضوع، يتحمل مصاريف ونفقات مختلفة، وبما أن الخصوم هم الذين لهم المصلحة في إجراء الخبرة فإن هذه المصاريف تقع على عاتقهم. فبالنسبة لمسألة أتعاب الخبراء ومصاريف الخبرة في المنازعات بشكل عام نظمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 143 منه، وضبط الأمر رقم 07/67 المؤرخ في 19/09/1969 المعدل للأمر 224/66 المؤرخ في 22/07/1996 المتضمن المصاريف القضائية، مسألة تكفل الخصوم بالنفقات المرتبطة على إجراءات الخبرة.

أما بالنسبة لأتعاب ومصاريف الخبرة في المنازعات الجبائية فقد تولت المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية الترتيبات المتعلقة بها فنصت على أن: " يقدم الخبراء كشفا بمصاريفهم وأتعابهم، وتتم التصفية وتحديد الرسم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعرية المحددة بقرار يصدره الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند

(1) للتفصيل أكثر راجع: محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، طبعة 2002، دار هومة، الجزائر، ص

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تحديد الأتعاب التقارير المودعة بعد مرور أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر، ويستطيع الخبراء أو الأطراف ضمن أجل ثلاثة (03) أيام كاملة ابتداء من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعتضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية، والتي تبت في هذه المنازعة في هيئة غرفة مشورة¹.

ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة، إلا أنه إذا تمت الاستجابة لطلبه جزئياً، فإنه يتحمل جزءاً من مصاريف الخبرة، حسب النسب التي يحددها القرار القضائي، وذلك مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة².

وبالنسبة مصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فتكتفى بها :

- إما الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة.
- وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية، إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعاً مقابل مصاريف الإدراجه في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة³.

المطلب الرابع: إجراءات الحكم

بعد النظر والتحقيق في المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية، تأتي مرحلة الفصل فيها بإصدار حكم وفقاً لقناعة القاضي بعد جملة من التحقيقات والخبرات المنجزة ويتم النطق بذلك الحكم في جلسة علنية⁴، ويطلب النطق بالحكم حضور جميع القضاة الذين اشترکوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم⁴.

ويتضمن القرار بيانات إزامية، كما يجب أن يبلغ للأطراف لترتيب آثاره.

وستنطرب أولاً إلى محتوى الحكم ثم إلى تبليغ الحكم والآثار المترتبة عليه:

(1) المادة 2/98 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 100 من نفس القانون.

(3) انظر المادة 2/89 من قانون الإجراءات الجبائية، و

- Charles Debbasch, op-cit, p 793.

(4) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 264.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الفرع الأول: محتوى الحكم

بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول المنازعة الجبائية يجوز للمكلف أو الإدارة إبداء ملاحظاتهم الشفوية تدعيمًا لطلباتهم الكتابية، ويجوز لرئيس تشكيلاً الحكم دعوة أ尤ان الإدارية الجبائية للاستماع إليه وتقديم توضيحاته¹.

وبعد إتمام هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته²، ثم يتم النطق بعد المداولة بالحكم في الحال أو بتاريخ لاحق، ويبلغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة³.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع الجبائي وفقاً لمقتضيات المادة 888 والتي تحيلنا للمادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تقضي بأن يصدر الحكم بأغلبية الأصوات.

ويجب أن يتضمن الحكم بعض البيانات الأساسية والمتمثلة فيما يلي:

- 1- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، وتاريخ النطق به.
- 2- وأسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، واسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، واسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلاً الحكم.
- 3- أسماء وألقاب أطراف الدعوى وصفتهم ومهنتهم، ومحل إقامتهم والمحامين عنهم، وفي حالة وجود شخص معنوي ذكر طبيعته وتسميتها ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، والطلبات التي قدمت والدفوع والأسانيد التي يستند إليها كل منهم.
- 4- تصدير الأحكام بالعبارة: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية" - باسم الشعب الجزائري"

وفقاً لما نصت عليه المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

5- تضمين القرار بما يفيد أن الحكم صدر علانية، وما يفيد تأشير المحكمة الإدارية على جميع المستندات والوثائق المقدمة من الخصوم، ومحاضر إجراءات التحقيق، وتاريخ إصداره

(1) المادة 1/884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 885 من نفس القانون.

(3) المادة 1/271 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومكانه، وذكر ما إذا كانت النيابة العامة قد أبدت طلباتها عند الاقتضاء من عدمه، كما يقع على أصل الحكم كل من الرئيس والعضو المقرر وكاتب الضبط.

6- تسبيب الحكم وهو إجراء شكلي جوهري، ويتمثل في مجموعة الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي استندت عليها المحكمة الإدارية في تكوين اقتاعها بالحل الذي تضمنه قرارها، ويتربّط على إغفاله بطلان القرار، كما يجب الإشارة إلى النصوص القانونية التي أثارها النزاع، وكذا ما يفيد تلاوة تقرير المستشار المقرر.

والتسبيب يحقق عنابة القاضي بأحكامه وتوخيه العدالة فيها، كما أنه يمكن كل من الخصوم وقاضي الدرجة الثانية من مراقبتها إذا ما شابها عيب¹، غير أن هناك دفوع لا يلتزم القاضي الإداري بالرد عليها، مثل الدفوع غير المنتجة في القضية².

7- منطق الحكم وهو الرأي الذي انتهى إليه القضاة في مداولاتهم في الخصومة، بالاستجابة الكلية أو الجزئية لطلبات المدعى أو رفضها.

ويعد منطق الحكم أهم جزء فيه، حيث تتحدد على أساسه مراكز الخصوم التي كانت متنازعة³، غير أن المادة 342 من قانون الضرائب المبشرة والرسوم المماثلة قد أشارت إلى أن هناك بعض الإجراءات التي قد تكون سببا في تغيير حكم المحكمة الإدارية، والتي نوردها في النقاط الآتية:

- كل مشتكى يرغب في سحب طلبه يجب عليه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق مدموغ وموقعة من طرف وكيله.

- تدخل الأشخاص الذين ثبتت مصلحتهم في حل الخلاف، ويشترط تحديد طلب التدخل على ورق مدموغ قبل صدور الحكم.

- لمدير الضرائب تقديم طلبات فرعية أثناء الدعوى قصد إبطال أو إلغاء القرار الصادر في موضوع الشكایة الابتدائية وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكى.

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 265.

(2) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 273.

(3) حسن السيد بسيوني، المرجع أعلاه، ص 266.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يبين لنا من خلال نص هذه المادة أن المحكمة الإدارية تصدر قرارها النهائي بعد انتهاء كل الإجراءات العادلة والاستثنائية التي قد تصبح سببا في تغييره.

الفرع الثاني: تبليغ الحكم والآثار المترتبة عنه

يحكم إجراءات تبليغ الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية المتعلقة بالمنازعات الجبائية قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية، ويتربّ على هذا التبليغ آثار تمس المكلّف بالضررية والإدارة الجبائية على حد سواء، ولهذا سنعرض أولاً إلى تبليغ الحكم وثانياً إلى الآثار المترتبة عنه.

أولاً/ تبليغ الحكم

تبليغ الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية وجوباً إلى جميع أطراف الدعوى، وقد أولى المشرع عند تعديله لقانون الإجراءات المدنية والإدارية أهمية بالغة لهذا التبليغ فجعله يتم أساساً عن طريق محضر قضائي واستثناء عن طريق كاتب الضبط.

فقد نصت المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

كما نصت المادة 895 من نفس القانون على أنه: " يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

فالقرار يبلغ رسمياً عن طريق محضر قضائي إلى إدارة الضرائب وإلى المكلّف بالضررية في موطنه الحقيقي، وإذا كان هذا المكلّف شركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الاجتماعي.

ثانياً/ الآثار المترتبة عن الحكم

يتربّ على النطق بالحكم تمنعه بحجية الشيء المضي به، بمقتضاه يعتبر الحكم متضمناً قرينة لا تقبل الدليل العكسي على أنه صدر صحيحاً من حيث إجراءاته، وأن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع¹.

- Charles Debbasch, op cit, p 793 (1) حسن السيد بسيونى ، مرجع سابق ، ص 406 ، و

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

فالتأثير المترتب عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هو حيازته لقوة الشيء المضني فيه، ومن ثم يتم تفريذه، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية، وتكون نتيجة القرار:

- إما ضد إدارة الضرائب وهنا يكون على مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضررية التخفيضات المعلن عنها.¹.

- وإما لمصلحة إدارة الضرائب وهنا يكون على المكلف بالضررية تنفيذ قرار القضاء، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مبادرتها².

وبإمكان كل من المكلف بالضررية أو إدارة الضرائب أن يستأنفها أمام مجلس الدولة إذا لم يرضهم قرار المحكمة الإدارية.³

1) Louis Trotabas et Jean-Marie Cottet, op cit, p 311.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 87.

(3) المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجنائية.

المبحث الثاني

إجراءات الطعن في الأحكام الجبائية

يعتبر مبدأ التقاضي على درجات في التشريع الجزائري من أهم المبادئ الأساسية التي تحكم المنازعة الإدارية عموما والمنازعة الجبائية خصوصا، إذ يكفل هذا المبدأ حماية القاضي وتمكينه من تفادي التناقض وتصحيح الأخطاء بتعديل الحكم المطعون فيه من جهة، كما يكفل حقوق المتقاضين بتمكينهم من الطعن في الأحكام والقرارات بالطرق العادية وغير العادية وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الواقع أو في تطبيق القانون من جهة أخرى.

وفقا للتشريع الجزائري¹، فإن الطعن في الأحكام الجبائية يكون بإتباع طرق الطعن العادية وغير العادية، إذ يختص مجلس الدولة بالنظر والفصل في الطعون ضد القرارات

1) وفقا للتشريع الفرنسي، فإن الطعن في الأحكام الجبائية يكون كما يلي:

أولا/ بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال:

1- طرق الطعن العادية: لا يجوز الطعن فيها بطريق المعارضة، وإنما يجوز الطعن فيها بطريق الاستئناف.

2- طرق الطعن غير العادية: لا يجوز الطعن فيها بطريق التماس إعادة النظر، وإنما يجوز الطعن فيها بطريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

ثانيا/ بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة:

1- طرق الطعن العادية: يجوز الطعن في الأحكام الغابية بطريق المعارضة، ويكون الطعن وفقا للقواعد

المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، وللإشارة فقط فإن الطعن بالمعارضة أمام المحاكم الإدارية الفرنسية لم يعد معمولا به منذ الإصلاح الذي بدأ بتاريخ 10/04/1959، ثم قرر المرسوم رقم 707-88

المؤرخ في 09/05/1988 المتعلق بالإجراءات أمام المجالس الإدارية الاستئنافية في مادته 13 جواز الطعن بالمعارضة في القرارات الصادرة عن المجالس غابيا، غير أن هذه المعارضة لا تكون جائزة عندما يصدر القرار حضوريا اتجاه طرف له نفس مصلحة الطرف المتغيب.

ولا يجوز الطعن بطريق الاستئناف وتعتبر قاعدة عدم جواز الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة من النظام العام.

2- طرق الطعن غير العادية: يجوز الطعن فيها بطريق النقض، وبطريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وبطريق التماس إعادة النظر.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الصادرة من قبل المحكمة الإدارية، ويحق لكلا طرفي الدعوى الجبائية أن يلجأ إلى كل طرق الطعن المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إذ أكدت المادة 40 من القانون العضوي 98-01 على إخضاع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية¹.
وعليه سنتناول إجراءات الطعن بالطرق العادلة (المطلب الأول)، وإجراءات الطعن بالطرق غير العادلة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات الطعن بالطرق العادلة

وتتمثل طرق الطعن العادلة في الاستئناف والمعارضة، ومن الناحية العملية يعد الاستئناف الطريق الأكثر إتباعاً للطعن في أحكام المحكمة الإدارية، وعليه سنتناول بالتفصيل الاستئناف (الفرع الأول) والمعارضة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الطعن بالاستئناف

بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال يختص مجلس الدولة في نظر طعون الاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى إلغاء القرارات الفردية الصادرة في مجال الضرائب والرسوم، ودعوى التغويض عن هذه القرارات، وذلك لتوحيد الاختصاص بنظر طعون الاستئناف في الأحكام الصادرة بشأن الدعاوى الجبائية لتكون أمام جهة قضائية واحدة وهي مجلس الدولة.

1) تنص المادة 40 من القانون العضوي 98-01 على أن: " تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية ، وبتصور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد فإننا نرى أنه وتماشياً مع أحكامه يجب أن يعدل القانون العضوي القديم ."

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويعتبر الاستئناف وسيلة طعن عادية يكفلها المشرع لأطراف الدعوى لإعادة النزاع إلى القضاء والنظر فيه من جديد، ويتم ذلك أمام جهة قضائية أعلى من تلك التي أصدرت الحكم المطعون فيه، كي تعيد بحث النزاع من جديد.

ويعد الاستئناف الطريق الأكثر استعمالا للطعن في قرارات المحكمة الإدارية¹ في مجال الضرائب المباشرة، وقد وردت أحكامه في المواد من 949 إلى 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وفي المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية، ونظرا لأهمية هذا الطعن واهتمام المشرع الجبائي بإفراد مواد خاصة توضح كيفية اللجوء إليه للطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، ونظرا لكثرة اللجوء إليه تعمدنا دراسته بنوع من التفصيل مقارنة مع غيره من طرق الطعن التي رغم عدم ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه في ظل غياب النص في القانون الخاص فإنه يتم إعمال الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفقا للمادة 90 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن الطعن في القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في المادة الجبائية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو سنة 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وتنسيقه.

وقد أوضحت المادة 332 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الهدف من الاستئناف يمكن في مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة.

أولاً/ شروط قبول الاستئناف

تخضع شروط قبول الطعن وآثاره وإجراءات نظره-بصفة أساسية- للشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية على أن يسري فيما لم يرد بشأنه نص خاص أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1) عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 130.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

وطبقا لما ورد في المادة رقم 10 من القانون العضوي رقم 01-98 المؤرخ في 30/05/1998 والمنشئ لمجلس الدولة، وكقاعدة عامة فإن القرارات الصادرة ابتدائيا من المحاكم الإدارية تقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلا إذا وجد نص يقضى بغير ذلك. وعليه فإن الأمر سيان بالنسبة للمنازعات الجنائية التي تكون فيها القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، وهذا ما أكدته المادة 90 من قانون الإجراءات الجنائية¹.

فالطعن بالاستئناف في المنازعات الجنائية يخضع للقواعد العامة، وعليه لقبول الطعن أمام مجلس الدولة فإنه يجب توفر الشروط الآتية:

(1) الشروط المتعلقة بالمستأنف:

ويقصد بالمستأنف هنا أحد أشخاص الخصومة في الاستئناف، وقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون و منها الطعن بالاستئناف سواء أمام القضاء العادي أو الإداري²، والشروط الواجب توفرها في المستأنف هي نفسها الواجب توفرها في رفع الدعوى أمام المحكمة، وقد قضت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه لا يجوز لأي شخص رفع دعوى أمام القضاء ما لم تكن له صفة، و مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، وأهلية للتقاضي.

كما قضت المادة 335 من نفس القانون بأن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم.

(1) يحيى محيت، قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2007 ، ص 66 . وتتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد تلافي إشكالية الاختصاص القضائي عندما أخضع كل المنازعات الجنائية لاختصاص القضاء الإداري، على خلاف الوضع في بعض الدول كفرنسا، مصر، وتونس بحيث يتم توزيع الاختصاص في المادة الجنائية بين القضاء العادي والقضاء الإداري، غير أن المشرع الجزائري ميز بين منازعات الضرائب المباشرة وجعلها من اختصاص الغرف الإدارية بال المجالس القضائية، مع إمكانية استئناف قرارات هذه الأخيرة أمام مجلس الدولة، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فقد جعلها من اختصاص الغرف الإدارية بال المجالس القضائية، بالدرجة الأولى والأخرية.

(2) محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005، ص 272.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومن ثم فإنه يشترط في أشخاص الخصومة لدى الطعن بالاستئناف توافر الصفة والأهلية والمصلحة:

1 الصفة:

للصفة في الطعن بالاستئناف معنى ضيق، إذ تقضي بأن يكون الحق في هذا الطعن مقتضاً على من كان خصماً في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلاً فيها¹، وبالنسبة للمنازعات الجبائية فقد أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية بصفة مباشرة و مجدداً إپاها في المادة 38 من القانون رقم 36 / 90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وعلى عكس الوضع في فرنسا، فإن هذا الحق منح لوزير المالية بالرغم من عدم كونه طرفاً في الدعوى الابتدائية مستنداً في ذلك إلى أن دعوى المكلف لم تكن في الحقيقة ضد الإدارة بل ضد قرارها الذي يؤخذ باسم الوزير.

وعموماً فإن شرط الصفة الوارد في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم، ومن ثم يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائياً بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطرافاً في المنازعة الابتدائية.

2 الأهلية:

عادةً ما يميز في موضوع الأهلية بين الشخص الطبيعي والمعنوي، فالنسبة للشخص الطبيعي يفترض به أنه يتتوفر فيه هذا الشرط لدى رفعه للدعوى لأول مرة أمام المحكمة الإدارية المختصة، ووفقاً للمادة 40 من القانون المدني فإنه يشترط في الشخص الطبيعي أن يكون بالغاً لسن الرشد ومتمنعاً بقواه العقلية ولم يجر عليه.

وبالنسبة للأشخاص المعنوية فقد أجاز المشرع الجزائري من خلال نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية لكل من المدير الولائي للضرائب أو المسئول المؤهل أن يطعن

(1) عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 92.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بالاستئناف أمام مجلس الدولة، والأهلية أيضا من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه من دون أن يطلب الخصوم.

3 المصلحة:

تطبيقا لقاعدة لا دعوى من دون مصلحة فإن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة، رغم ما يكتفى مفهوم المصلحة من غموض¹، وفي مجال المنازعات الجبائية فإن شرط المصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها وكلاهما له مصلحة في الطعن بالاستئناف.

(2) الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف:

و يقصد بمحل الاستئناف هنا القرار القضائي الصادر من المحكمة الإدارية والمتصل بالمنازعات الجبائية، و يمكن أن نستنتج هذه الشروط من مقتضيات المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و التي تقضي بما يلي: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص هذا القانون على خلاف ذلك".

إذن، يشترط في محل الطعن بالاستئناف العناصر الآتية:

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر من جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية وهي المحاكم الإدارية وفقا لقواعد الاختصاص التي جسدها المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- أن يؤول الاختصاص للفصل في هذا الحكم الابتدائي للمحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الجبائية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ماعدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الجبائية كسلطة إدارية بل تتصرف كالأفراد، كأن تحل محل المكلف المدين لاستفاء ديونه لدى الغير.

(1) محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008، ص 119.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا، والحكم الابتدائي هو الحكم الصادر من محكمة الدرجة الأولى والقابل للطعن فيه بالاستئناف خلافاً للحكم النهائي الذي لا يقبل إلا الطعن بالنقض¹.

وبالنسبة للحكم التمهيدي والتحضيري فإنه يجوز استئناف كل حكم تمهيدي قبل الحكم القطعي في الدعوى أما الحكم التحضيري فلا يجوز رفعه إلا مع الحكم القطعي، وهذا ما طبقه القضاء الإداري فعلاً² فاستبعد القرارات القضائية التحضيرية³.

(3) الشروط المتعلقة بالميعاد:

في حال عدم رضا أحد طرفي المنازعة الجنائية عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، يمكنه رفع استئنافه إلى مجلس الدولة⁴.

وكما أشرنا سابقاً فقد كان المشرع واضحاً عندما ميز بين الضرائب المباشرة التي أجاز فيها الاستئناف أمام مجلس الدولة، خلافاً للضرائب غير المباشرة التي لا يكون لطرف النزاع بعد صدور قرار المحكمة الإدارية سوى الطعن فيها بالنقض⁵.

يجب أن تودع عريضة الاستئناف بكتابية الضبط لدى الغرفة الثانية المختصة بالقضايا ذات الصلة بالوظيف العمومي ...، وبالمنازعات الجنائية في مجلس الدولة⁶، في ميعادها المحدد بشهر والذي يسري بالنسبة للإدارة الجنائية اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه التبليغ للمدير الولائي للضرائب أو المسؤول المؤهل⁷.

(1) محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم، الجزائر، 2004، ص 154.

(2) ملف رقم 07675، بتاريخ 14/01/1990، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، مجلة قضائية، العدد الأول، 1993، ص 63.

(3) رشيد خلوفي، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002، ص 316.

(4) ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، سنة 1998 جريدة رسمية عدد 37.

(5) انظر المادة 498 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(6) انظر المادة 44 من النظام الداخلي لمجلس الدولة.

(7) انظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجنائية، والمادة 344 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

و يجب أن تودع عريضة الاستئناف في أجل شهر من تاريخ تبليغ القرار المستأنف فيه، ويحسب ميعاد الاستئناف كاملا، فإذا صادف آخر يوم عطلة أسبوعية أو رسمية إمتد إلى أول يوم يليه.

و يوقف ميعاد الاستئناف في حال وفاة المكلف و لا يعاد سريانه إلا بعد إبلاغ الورثة طبقا للأوضاع المنصوص عليها قانونا¹، وطبقا لنص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية والتي تعتبر المواد الجبائية إحداها، وفي حال استئناف القرارات الاستعجالية فيجب أن يتم في أجل 15 يوما من تاريخ تبليغها طبقا للمادة 950 من نفس القانون.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فلا يملك طرفا النزاع إلا الطعن بالنقض في القرار الصادر أمام مجلس الدولة²، ويجب أن يبني هذا الطعن على إحدى الأوجه المحددة في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجب أن يقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه³.

وبالنسبة لمسألة تمديد آجال الاستئناف بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر، فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم ينص على أي تمديد بخلاف قانون الإجراءات المدنية الملغى الذي نص على تمديد آجل الاستئناف لشهر واحد بالنسبة للمقيمين في تونس والمغرب وبشهرين إضافيين للمقيمين في دول أخرى⁴.

(1) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 96.

(2) انظر:- المادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تقضي بأن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يصدر بدون استئناف ولا يمكن أن يخضع إلا للطعن بالنقض.

- المادة 10 من القانون رقم 98/01 المؤرخ في 30 ماي 1989 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

(3) انظر المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) بينما نصت المادة 104 من قانون الإجراءات المدنية على تمديد آجل الاستئناف لشهر واحد بالنسبة للمقيمين في تونس والمغرب وبشهرين إضافيين للمقيمين في دول أخرى، ولم ينص قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد على أية إمكانية لتمديد الأجل، وحسب رأينا فقد عمد المشرع إلى ذلك لتوحيد الآجال من جهة، وإلى تكريس فكرة المواطن المختار من جهة أخرى.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وبالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المادة 336 منه قد نصت على أن: "يمدد أجل الاستئناف إلى شهرين⁽²⁾ إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار" وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية قد نصت على أنه: "يجب على كل مشتلك مقيم بالخارج أن يتخذ موطننا له في الجزائر".

كما نصت المادة 2/99 من نفس القانون على أنه: "... وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى المواطن المختار في الجزائر من طرف المعنى مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى"

وعليه يجب على المكلف بالضريبة اختيار موطن في الجزائر ليتم وجوباً تبليغه في هذا المواطن المختار، وبالتالي فلا مجال لتمديد آجال الاستئناف لغير المقيمين في الجزائر في مجال منازعات الضرائب.

ويسري ميعاد الشهر بالنسبة لإدارة الضرائب اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية¹، لأنه يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة².

وقد طبق مجلس الدولة الميعاد المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية في عدة قرارات، ففي قرار أصدره مجلس الدولة في 19/02/2001³، جاء فيه:

"وعليه في الشكل : في شأن الدفع المتعلق بعدم قبول الاستئناف.

حيث أن القرار المستأنف فيه قد تم تبليغه في 02/06/1998 إلى المستأنف الذي لم يطعن بالاستئناف فيه إلا في 04/07/1998 مع العلم بأنه كان عليه أن يرفعه في 03/07/1998 وهو يوم سبت وغير يوم عطلة آنذاك مما ينبغي القول بأن هذا الاستئناف رفع خارج الأجل المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية وبالتالي فهو غير مقبول شكلاً."

(1) المادة 91/2 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 1/91 من نفس القانون.

(3) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في 19/02/2001، القرار رقم 000037، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويجب أن يتم التبليغ من طرف كاتب الضبط لمجلس الدولة إلى جميع الأطراف.¹ وهذا ما أكد مجلس الدولة في قراره الصادر في 25/10/1999²، والذي جاء فيه: "القرارات الصادرة في المواد الإدارية تبلغ بقوة القانون بمعرفة قلم كتاب الضبط إلى جميع أطراف الخصومة".

ثانياً/ إجراءات الطعن بالاستئناف

لا يوجد في مجال الضرائب المباشرة سوى جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة، نصت عليها المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ...".

فكل قرارات المحكمة الإدارية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وتطبق هذه القاعدة في منازعات الضرائب المباشرة.³

وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁴ وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فتودع عريضة الاستئناف والمرفقات بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة، وذلك في الآجال المحددة قانوناً.

(1) عريضة الاستئناف:

لقد اشترط المشرع الجبائي شروط خاصة يجب توفرها في عريضة الاستئناف بالنسبة للأحكام الجبائية، وتمثل فيما يلي:

(1) المادة 408 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في 25/10/1999، القرار رقم 170466، (غير منشور).

3) Louis Trotabbas et Jean- Marie Cotteret, op-cit , p 311.

(4) انظر المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

1 أن تكون العريضة مكتوبة:

نظرا للطابع الكتابي والتحريري للإجراءات القضائية الإدارية فإن عريضة الاستئناف في المواد الجبائية أيضا يجب أن تكون مكتوبة¹، وهذه الشكلية من النظام العام يجوز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وقد أكدت ذلك الغرفة الإدارية للمحكمة العليا حينما قررت أنه عندما يشترط القانون في الطعن أمام المحكمة العليا أشكالا و أوضاعا بين فيها كيفية رفعه وجب احترامها كما وردت في المواد 241، 244، 281 من قانون الإجراءات المدنية التي تنص على أن الطعن يجب أن يرفع بعربيضة مكتوبة وموقع عليها من طرف محامي مقبول أمام المحكمة العليا ، وتودع لدى كتابة الضبط مقابل إيصال .

ومن ثم كان استئناف قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمجلس القضائي بواسطة برقية تلغافية استئناف غير مقبول لعدم احترام الأوضاع القانونية المذكورة.

إذن الكتابة التي يعتد بها هنا ليست مجرد أية كتابة وإنما تلك التي تأخذ شكل عريضة تودع لدى كتابة الضبط مقابل وصل يثبت تسجيل الدعوى بعد دفع رسومها القضائية، فلا يعتد بالعربيضة التي تأخذ شكل برقية ما لم يتم تأييدها لاحقا بعربيضة تتضمن البيانات والشروط الالزمة في عرائض الاستئناف.

2 أن تكون العريضة موقعة ومؤرخة:

يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة ومؤرخة، ويجب أن يكون التوقيع من الطاعن إذا كان شخصا طبيعيا أو من الممثل القانوني إذا كان شخصا معنويا، وتوقيع عريضة الاستئناف بالنسبة للمكلفين بالضررية يجب أن يكون من طرف محامي مقبول أمام مجلس الدولة أو المحكمة العليا، وهذه النيابة وجوبية ما عدا بالنسبة للدولة التي تعفى من ذلك، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ين琵 عنه محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا.

(1) انظر المادة 1/169، والمادة 1/281 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وقد أكدت هذا الشرط الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 10/03/1991¹ والذي جاء فيه ما يلي:

" من المقرر قانوناً أن الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة، والنيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محام مقبول أمامها.

ونيابة المحامي وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول، ومن ثم فإن عريضة الطعن- في قضية الحال-المضادة باسم الطاعن وبدون توكيل محامي معتمد لدى المحكمة العليا تعد غير قانونية. ومتي كان كذلك يستوجب عدم قبول الطعن شكلاً."

وهذا ما عملت به أيضاً المحكمة العليا سابقاً في قضية (ف،ت) ضد والي ولاية معسکر²، والتي قضت بأن الدعوى التي ترفع بعربيضة موقعة كما هو الشأن بالنسبة للاستئناف دون أن يحدد الجزاء الذي يرتبه في حالة عدم التوقيع على العريضة، ومتي كان من المقرر أنه لا بطلان إلا بمقتضى نص قانوني يقضي بذلك فإن قضاة الموضوع التزموا بتطبيق القانون عند التصريح بقبول الاستئناف شكلاً و عليه يستوجب رفض الطعن، والأمر سيان بالنسبة لموقف مجلس الدولة الذي أكد موقفه استناداً لنص المادة 239 من قانون الإجراءات المدنية بأن الأصل في التداعي أمام المحكمة العليا ومجلس الدولة لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين أمام تلك المحكمة مما يجعل استئناف بلدية وهران غير مقبول شكلاً.³.

(1) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 10/03/1991، القرار رقم 75631، المجلة القضائية، العدد 02، سنة 1993، ص 146.

(2) ملف رقم 26563، بتاريخ 27/02/1982، قضية(ف،ت) ضد والي ولاية معسکر، الغرفة الإدارية، المجلس الأعلى.

(3) ملف رقم 880223، بتاريخ 20/12/1999، قضية بلدية وهران ضد (ر،ع) ومن معه، مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003، ص 201.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وإذا كانت هذه هي القاعدة العامة بالنسبة للأفراد، فإن الأمر يختلف بالنسبة للدولة فقد ألغتها المشرع من هذا الإجراء، ويمثلها الوزير المعنى أو الموظف صاحب الوكالة في هذا الشأن¹، وعليه يكفي أن يمثل الإدارية الجبائية المدير الولائي للضرائب.

في حين أن المشرع الفرنسي جعل النيابة بالنسبة للأفراد جوازية، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمحام معتمد لدى مجلس الدولة أو بباشر دعواه بنفسه².

3- أن تكون العريضة مستوفية للبيانات الأساسية:

بالرجوع للمادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن قبول عريضة الطعن بالاستئناف يتوقف على اشتمالها للبيانات الأساسية والمتمثلة في:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- بيانات الخصوم أي المستأنف والمستأنف عليه المتمثلة في الاسم ولقب والموطن.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أنسس عليها الاستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإنقاقي.
- ختم وتوقيع محامي المكلف بالضريبة وعنوانه المهني.

وفي حالة عدم اشتمال العريضة على البيانات السابقة فان الاتجاه السائد هو عدم الاعتداد بذلك مع إمكانية تصحيحه ما دام النقض أو الخطأ لا يكون من شأنه التجهيل بالخصوم، والهدف من ضرورة ذكر اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم في عريضة الاستئناف، هو تحديد أطراف هذه الخصومة وأماكن إقامتهم بدقة لتمكن المستشار المقرر من القيام بدوره على أحسن وجه وهذا ما يبرر عدم قبول عريضة الطعن التي لا تحترم هذه الإجراءات³.

(1) المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 95.

(3) بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، طبعة 1991، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 80.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

أما اشتراط احتواء العريضة على موجز للوقائع وعلى الأوجه التي يبني عليها الطعن، فإنه يعد ضماناً لجدية الطعن ويمكن المستأنف عليه من الرد على كل وجه من الأوجه المؤسس عليها¹.

كما يجب أن ترافق عريضة الإستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، أي الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية المختصة والتي قام المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية برفع دعوى ابتدائية أمامها، كما يجب أن ترافق بمحاضر التبليغ الرسمي، والوثائق المدعمة للإستئناف في أول جلسة، وكذلك بعدد من النسخ بعدد الخصوم المشار إليهم في العريضة، وذلك لتسليمها للإطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم ودفعهم².

أما في حالة عدم القيام بإرفاق العريضة بمحاضر التبليغ والوثائق فإنه يمنح للمستأنف أجل وبعد فواته دون القيام بذلك تشطب القضية بأمر غير قابل للطعن، ويترتب عن ذلك إزالة الأثر الموقف للإستئناف³.

والهدف من إرفاق صورة رسمية من القرار المطعون فيه مع عريضة الاستئناف، فهو تمكين مجلس الدولة من التعرف على القرار المستأنف، أي مجموع الطلبات والوسائل التي قدمت أمام المحكمة الإدارية كأول درجة، والطريقة التي فصلت بها هذه الجهة، حتى تتكون في أذهان قضاة الدرجة الثانية فكرة أولية عن مدى سلامية الحكم المستأنف أمامهم، والتقرير في بعض الحالات بأن لا محل للتحقيق وإرسال الملف مباشرة للنيابة العامة لتبدى ملاحظاتها قبل الفصل فيها⁴.

4- أن تكون محررة على ورق مدموغ:

نصت المادة 90 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: "عائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ"

(1) بشير محمد، مرجع سابق، ص 83.

2) Charle Debbach et Ricci Claude, op-cit, p 791.

(3) المادة 542 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) أحمد فنيس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 45- قالمة، 2005، ص 155.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يتضح من هذا النص بأنه يجب أن تقدم عريضة المكلف بالضريبة على ورق مدموغ
مهما كانت قيمة النزاع.

وقد أقر مجلس الدولة وجوب دفع عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها في
قراره الصادر في 2001/07/30¹ والذي جاء فيه ما يأتي :

" وعليه: من حيث الشكل: حيث أنه وفقاً لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة فإنه
يجب لزوماً أن تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة، وأنه خلافاً لذلك تعد عريضة
الاستئناف غير مقبولة، وأنه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع
الدمغة مما يجعلها غير مقبولة، وتكون الإدارة معفاة من هذا الشرط ".

إلا أن الملاحظ أن المشرع الجبائي لم يضع جزاءات عند تخلف هذا الشرط لكن
القضاء الإداري بمناسبة فصله في المسائل التي تعرض عليه أ Rossi أحکاماً في هذا الخصوص
منها قرار مفاده: "من المقرر قانوناً أنه يجب في الضرائب أن تحرر الطلبات على ورق
مدموغ وموقع من أصحابها وعندما تقدم من طرف وكيل فتطبق أحكام الفقرة 05 من المادة
391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سديد،
ولما كان من الثابت في قضية الحال أن النص القانوني إذا لم يجعل مذكرة غير مدموغة تحت
طائلة البطلان، فإنه يوضع قاعدة يستوجب احتواها ولو بإصلاح الخطأ بعد إيداع المذكرة
الأولى غير أن تصحيح الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة وإلا سوف
يتربط البطلان على ذلك ، ومن ثم فإن قضاة الموضوع طبقوا القانون تطبيقاً صحيحاً ومتى
كان ذلك استوجب رفض الطعن "².

(1) القرار رقم 001903، بتاريخ 30/07/2001، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 94.

(2) ملف رقم 73259، بتاريخ 21/10/1990، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، مجلة قضائية، العدد الأول، 1992، ص 149.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

من خلال هذا القرار يتبين أن اجتهاد الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقاً اعتمد على صيغة الوجوب الواردة في نص المادة 338 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لكنه أجاز هذه الشكلية قبل وضع القضية في المداولـة¹.

غير أننا نرى أنه لا يمكن رفض عريضة الاستئناف لمجرد عدم تحريرها على ورق مدموغ ذلك أن هذا الأمر يمكن تداركه قبل الفصل النهائي في النزاع حفاظاً على مصلحة المكلف بالضريبة.

(2) إيداع عريضة الاستئناف:

وفقاً لنـص المادة 949 من قانون الإجراءات المدنـية والإدارـية فإـنه يجوز لكل من المـكلف بالـضـريـبة أو الإـدارـةـ الجـبـائـية رـفعـ استـئـنـافـ ضدـ الحـكـمـ أوـ الأمـرـ الصـادـرـ منـ المحـكـمةـ الإـادـارـيـةـ، يـرـفعـ الطـعـنـ أـمـامـ مـجـلسـ الدـوـلـةـ بـعـريـضـةـ مـكـتـوـبـةـ وـمـوـقـعـةـ، تـوـدـعـ لـدىـ كـتـابـةـ ضـبـطـ مـجـلسـ الدـوـلـةـ.

يـحدـدـ أـجـلـ استـئـنـافـ الأـحـكـامـ بـشـهـرـيـنـ مـنـ يـوـمـ التـبـلـيـغـ الرـسـميـ لـلـأـمـرـ أوـ الحـكـمـ إـلـىـ الـمـعـنـيـ، وـتـسـرـيـ مـنـ تـارـيـخـ انـقـضـاءـ أـجـلـ الـمـعـارـضـةـ إـذـ صـدـرـ غـيـابـيـاـ².

وـفـيـ حـالـةـ سـقـوطـ حـقـ المـسـتـأنـفـ عـلـيـهـ فـيـ الـاسـتـئـنـافـ الأـصـلـيـ فإـنهـ يـجـوزـ لـهـ الـاسـتـئـنـافـ الفـرـعيـ، أـمـاـ فـيـ حـالـةـ التـنـازـلـ عـنـ الـاسـتـئـنـافـ الأـصـلـيـ فـلـاـ يـجـوزـ هـنـاـ قـبـولـ الـاسـتـئـنـافـ الفـرـعيـ³.

(3) التـحـقـيقـ فـيـ الـاسـتـئـنـافـ:

يـغـلـبـ عـلـىـ سـيـرـ التـحـقـيقـ فـيـ الطـعـنـ بـالـاسـتـئـنـافـ أـمـامـ مـجـلسـ الدـوـلـةـ الطـابـعـ الكـتـابـيـ وـالـاسـتـقـصـائـيـ، وـيـشـرـفـ عـلـىـ التـحـقـيقـ الـمـسـتـشـارـ الـمـقـرـرـ كـمـاـ هـوـ مـعـمـولـ بـهـ أـمـامـ الـمـحـكـمةـ الإـادـارـيـةـ.

(1) فاتح خلوفي، **الخصوصية الإجرائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 45، قالمـةـ، 2007، صـ 62.

(2) المادة 950 من قانون الإجراءات المدنـيةـ والإـادـارـيةـ.

(3) المادة 951 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة¹.

بعد دراسة القاضي المقرر للملف يقوم بإرساله إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، وذلك عندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات².

كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بآلا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلاً الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة³.

وعندما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلاً الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم بر رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر⁴، وأما إذا لم يصدر رئيس تشكيلاً الحكم الأمر باختتام التحقيق، فإنه يعتبر منتهياً ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁵.

(4) المرفقات:

يقوم الطاعن عادة بدعم طلباته ودفعه وادعاءاته بالأسانيد والوثائق ذات العلاقة بالطعن وتسمى مرفقات العريضة، وهي محددة حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(1) حسين فريحة، مرجع سابق، ص121.

(2) انظر المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وللإشارة فقد كانت مهام محافظ الدولة تقوم بها النيابة العامة وفقاً للمادة 248 من قانون الإجراءات المدنية، غير أن هذه المادة الأخيرة قد حددت المهلة التي تتمتع بها النيابة العامة لتقديم تقريرها في حين لم تحدد المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد المهلة الممنوحة لمحافظ الدولة لتقديم تقريره.

(3) المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) المادة 852 من نفس القانون.

(5) المادة 853 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ثالثاً/ آثار الطعن بالاستئناف

إن الطعن بالاستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الاستئنافية، ولا يفهم من ذلك أن سلطة الجهة الاستئنافية تكون مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف¹، وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، يجوز للمكلف أو الإدارة الجبائية تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيمًا لطلباتهم الكتابة، كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تقديم توضيحاتهم بناء على دعوة رئيس تشكيلاً الحكم²، وقد منح المشرع كل هذه الضمانات لكلا الطرفين حرصاً منه على حماية حقوق كليهما.

وبعد إتمام كل هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته، وبعد تقديم المدعي ملاحظاته الشفوية يتناول المدعي عليه الكلمة الأخيرة³.

تعقد جلسة الفصل في الاستئناف بمجلس الدولة، إذ يتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره، ويمكن محامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية، وتحال القضية بعد ذلك للمداوله⁴، وأخيراً يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف في جلسة علنية⁵.

وعليه يترتب على الاستئناف الفصل في النزاع من جديد، وعدم قبول طلبات جديدة، وستتناول هذه الآثار تباعاً:

(1) الفصل في النزاع من جديد:

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية يسمح له بالفصل فيه من جديد سواء من حيث الواقع أو من حيث القانون، وهو ما يعرف بالأثر الناقل

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 277.

(2) المادة 884 من نفس القانون.

(3) المادتين 885 و 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) المادة 259 من نفس القانون.

(5) المادة 260 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

للطعن بالاستئناف.¹

وهذا تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، وهو من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التقاضي أمام القضاء².

ولا بد أن يكون هدف المستئنف هو إلغاء قرار المحكمة الإدارية أو التعديل في منطوقه، ويعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية وذلك بالتزامنه بمجموعة من الضوابط أهمها³:

- التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف.
- فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون أن يتطرق لفحص مسائل جديدة.

يتلقى القاضي الإداري النزاع ويقوم بدراسته من فحص المسائل التي سبق إثارتها وعرضها أمام قاضي الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي دون تجاوزها إلى فحص أوجه جديدة، ولقاضي الاستئناف ما لقاضي الدرجة الأولى إذ له مراجعة مدى مشروعية فرض الضريبة وكذا إجراءات تحصيلها، فله من أجل تحقيق ذلك الدور الفعال خاصة في تحقيق التوازن لحالة اللامساواة الظاهرة بين طرفين النزاع المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، خاصة إذا كان المكلف بالضريبة في وضعية المدعى فيتحمل عبء الإثبات طبقاً لقاعدة "لبيبة على من ادعى".

فهنا يتدخل القاضي باستعمال سلطته المتمثلة في السعي من أجل دفع إدارة الضرائب إلى تقديم الوثائق والبيانات والمعلومات الازمة في النزاع مما يؤدي إلى نقل عبء الإثبات من المكلف بالضريبة المدعى إلى إدارة الضرائب المدعى عليها، فهكذا تتجاوز رقابة القاضي الإداري مجال المشروعية إلى رقابة مجال السلطة التقديرية التي تتحصن وراءها الإدارة

(1) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 348، و راغب الحلو، القضاء الإداري، طبعة 1995، دار المطبوعات الجامعية، مصر، ص 589.

(2) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 120 .

(3) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350 .

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لرفض تقديم تفسيرات حول بواتح قراراتها، الأمر الذي يستنتج منه القاضي قرائن على وجود تصرف خاطئ.

كما يمكن للقاضي الإداري من أجل الوصول إلى الحقائق الاستعانة بوسائل التحقيق العامة والخاصة المتاحة لذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون الإجراءات الجبائية، وإعمال ما تلاعماً منها في مراجعة القرار الابتدائي وفق ما تم التعرض إليه سابقاً.

(2) وقف تنفيذ القرار المستأنف:

خلافاً للقاعدة المعمول بها أمام القضاء العادي، فإن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف، وهو ما نصت عليه المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. و ذلك لأنه لا يمكن قبول إعاقبة السير العادي للإدارة بواسطة طعون يتزايد عددها إذا ما اعترفنا لها بالأثر الموقف¹.

ورغم ذلك فإنه تجدر الإشارة إلى أنه يحق للمستأنف طلب وقف تنفيذ القرار المستأنف في حالات معينة وفي إطار إجراءات خاصة بوقف تنفيذ الأحكام القضائية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف إلى خسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركه². وتمثل عريضة وقف التنفيذ طلباً تبعياً للطعن الأصلي، بمعنى أن طلب وقف التنفيذ يجب أن يكون لاحقاً أو متزامناً مع استئناف القرار المراد إيقاف تنفيذه³، ولقد اشترط مجلس الدولة أن يؤسس وقف تنفيذ قرار فاصل في مادة الضرائب وجوباً على أوجه جدية في قراره الصادر في 30/04/2002⁴، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

(1) محمد بن ناصر، "إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية" ، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، لسنة 2003، ص 17.

(2) المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) محمد بن ناصر، المرجع نفسه، ص 25.

(4) القرار رقم 009451، في 30/04/2002، مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، مجلة مجلس الدولة، العدد 02، سنة 2002، ص 224.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

" حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكذلك فيما يخص جسامته واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تترتب عن تنفيذ القرار"

ولقد استقر الاجتهد القضائي على أن طلب وقف التنفيذ لا يكون مقبولا إلا إذا سبقته دعوى مرفوعة في الموضوع¹.

وبما أن الطعن أمام القاضي الإداري في المادة الجنائية، ليس له أثر موقف، فإن قاضي الإستعجال الإداري هو الذي يكون مختصا بتأجيل التحصيل الجنائي.

(3) عدم قبول طلبات جديدة:

ينظر مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف بنفس الحالة التي كانت عليها الدعوى الجنائية أمام المحكمة الإدارية، وفي حدود الطلبات المقدمة أمام مجلس الدولة، ولهذا الأخير سلطة التصدي للفصل في موضوع الدعوى إذا توفرت الشروط الآتية:

- إلغاء حكم المحكمة الإدارية سواء أكان صادرا بعدم الاختصاص أو بعدم القبول.
- إذا كانت الدعوى الجنائية مهيأة للفصل في موضوعها، وأن يكون الخصوم في الطعن قد أبدوا طلباتهم النهائية أمام مجلس الدولة².

تكون سلطة مجلس الدولة مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف، وذلك باستثناء إذا ما تعلقت الخصومة بأمر من الأمور التي تتعلق بالنظام العام، كما في حالات الاختصاص والتي يمكنه التصدي لها ولو لم يطلبها المستأنف³.

وبصفة عامة لا يجوز لمجلس الدولة أن يقضي بأكثر أو بأقل مما طلبه الخصوم في الطعن، كما يلتزم بأن يكون الفصل في الدعوى في حدود الضرائب المتنازع عليها، فلا يجوز

1) Charle Debbasch, op-cit, p 644, 649.

2) مجلس الدولة، العرفه الثالثة، في 28/02/2000، القرار رقم 189791، (غير منشور).

3) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعه الضريبية في الشريع المصرى المقارن، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، مصر، ص 523.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بأن يقضي بأكثر من مقدار الضريبة المحدد في الإخطار بالربط¹، وهذا تطبيقاً لقاعدة لا تنظر المحكمة إلا فيما يطلب منها.

فسلطة القاضي الإداري في الاستئناف محدودة كقاعدة عامة بعدم قبول طلبات جديدة، إذ يقتصر نظره للنزاع على الأوجه السابق إثارتها وعرضها أمام قاضي الدرجة الأولى، فمنها ينطلق قاضي الاستئناف إلى مراقبة القرار القضائي الصادر بشأنها، فيصدر في الأخير قراره إما بتأييدها أو إلغائها أو تصحيحاً لها، فلا يقبل مثلاً من المكلف بالضريبة المستأنف طلب رفع الضريبة بصفة كلية، إذا كان طلبه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي مقتصراً على طلب تخفيضها فقط.²

إن التقييد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، ينبع من المبدأ الفائق بأن دور قاضي الاستئناف لا بد أن يقتصر على مراقبة عمل قاضي أول درجة، أو على الأكثر تصحيح هذا العمل³.

كما لا يملك مجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه وأسبابه التي أبدتها المستأنف أمام محكمة أول درجة.⁴

غير أنه استثناء لذلك، يمكن للقاضي قبول طلبات جديدة طالما كانت تتعلق بمسائل من النظام العام إذا طلبها المستأنف، وحتى إذا لم يطلبها فيمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لمسألة الاختصاص، ومواعيد الطعن، والتظلم المسبق.

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 278.

(2) أحمد محيو، مرجع سابق، ص ص 73، 74.

(3) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350.

(4) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 122.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ولذلك فإن الطلب الاحتياطي الذي يبديه الطاعن يعتبر طلاً جديداً متى لم يسبق طرحه على المحكمة الإدارية المطعون في قرارها، ومن ثم يكون غير مقبول، ويحكم مجلس الدولة بعدم قبوله من تلقاء نفسه¹.

ويعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلالاً بمبدأ التقاضي على درجتين². كما يمكن للمستأنف طلب وقف تنفيذ القرار المستأنف طبقاً للمادة 843 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتعتبر عريضة وقف التنفيذ طلاً تبعياً للطعن الأصلي، ولا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، ما لم يكن متزامناً مع دعوى مرفوعة في الموضوع. وفي منازعات الضرائب المباشرة، لا يقبل من المكلف بالضريبة الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة طلب رفض الضريبة بصفة كلية، إذا كان طلبه أمام المحكمة الإدارية مقتضاً على طلب تخفيضها فقط³، لأنَّه يعد طلاً جديداً.

(4) إصدار القرار:

كما أشرنا سابقاً، فإن الطعن بالاستئناف يعد ضمانة لحماية مبدأ المشروعية، إذ يمكن القاضي من إعادة تسلیط الضوء على الواقع موضوع النزاع والإشكالية القانونية المطروحة ومراجعة قرار قاضي الدرجة الأولى في إسقاط حكم القانون عليها، وبالتالي التمكن من اكتشاف الأخطاء التي قد احتوى عليها القرار القضائي الابتدائي للتتمكن من تصحيحها. كما تعتبر ضمانة أخرى للمتقاضين في تحقيق مبدأ التقاضي على درجتين، وتمكنهم من الدفاع عن حقوقهم بإعطاء المتقاضي الذي لم يرقه القرار فرصة أخرى لإعادة طرح النزاع من جديد و إلغاء القرار الابتدائي واستصدار قرار يحقق مصالحه.

(1) أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 2003، ص 354

(2) حسين فريحة، مرجع سابق، ص 123.

- وانظر قضية رقم 018743، بتاريخ 15/06/2004، قضية والي ولاية الجزائر ضد(ع. ش، ومن معه)، قرار مجلس الدولة عن الغرف مجتمعة، مجلة مجلس الدولة، العدد 5، 2004، ص 249.

(3) وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة عن الغرف مجتمعة بتاريخ 15/06/2004 في إحدى حيثياته ما يلي: "يجب أن يرتبط حتماً طلب وقف التنفيذ بدعوى إلغاء سابقة أو متزامنة معه وإنْ كان غير مقبول شكلاً".

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فعقب المداولة، يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة، ويتمثل هذا القرار إما في:

1 تأييد القرار المستأنف¹:

إذا جاء متفقاً مع صحيح القانون والواقع فيكون القرار القضائي الابتدائي:

- إما لمصلحة إدارة الضرائب، وهذا الوضع لا يطرح إشكالاً كون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي.

- وإنما ضد إدارة الضرائب وهنا إما:

* أن تنفذ الإدارة القرار وفي نيتها فقط احترام القوة التنفيذية للقرار القضائي، وهذا وضع نادراً ما يتتوفر.

* أو أن تنفذ الإدارة القرار ولا يعد هذا التنفيذ قبولاً منها وإنما تقادياً للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية.²

2 تعديل القرار المستأنف:

وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلياً، وإنما يحتاج إلى تعديله ليتفق و صحيح القانون.

3 إلغاء القرار المستأنف³:

متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصوراً شاب القرار المطعون فيه قضى بإلغائه، ويتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة نفس البيانات المنصوص عليها في المادة المدة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل إجمالاً في أسماء وألقاب وصفات ومهن أطراف الخصومة، وأسماء وعنوانين محاميهم وطلباتهم.

(1) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 17/12/2002 ، القرار رقم 5671، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 68.

(2) انظر عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 96 وما بعدها.

(3) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 15/10/2002، القرار رقم 005543، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 87.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

كما يجب أن يتضمن محضر الخبرة إن وجد، وأسباب القرار، وأسماء القضاة الذين حضروا المداولة، واسم محافظ الدولة، ويوقع على أصل القرار كل من الرئيس والمستشار المقرر وكاتب الجلسة تطبيقاً لنص المادة 555 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويبلغ قرار مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط إلى محامي كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول، كما يبلغ هذا القرار بنصه الكامل إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة.

ويعاد ملف الدعوى بالكيفية نفسها إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويكون قرار مجلس الدولة نهائياً وحائزاً لحجية الشيء المقتضي فيه، بينهي المنازعة الجبائية.

إن هذا الطابع النهائي للقرار الصادر عن مجلس الدولة، طابع لا يمكن الطعن فيه إلا بواسطة طريقي الطعن غير العاديين المتمثلين في إلتماس إعادة النظر وتصحيح الخطأ المادي، الذين تم حصرهما في إطار ضيق، كما تم إخضاعهما لشروط محددة قانوناً¹.

الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة

أولاً/ إجراءات المعارضة

يتبيّن لنا من خلال نص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المشرع قد أعطى الحق للمدعي عليه في القيام بالطعن في الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية وكذلك عن مجلس الدولة بالمعارضة.

(1) مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، في 30/04/2002، قرار رقم 009889، مجلة مجلس الدولة، العدد 02، ص 228

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

تهدف المعارضه المرفوعة من قبل الخصم أمام نفس الجهة التي أصدرته إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي¹، وترفع المعارضه خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو للقرار الغيابي².

ورغم نص قانون الإجراءات المدنيه والإدارية على المعارضه كطريق من طرق الطعن في الأحكام والقرارات الإدارية إلا أنه يتبيّن لنا عدم جدواً لهذا الطريق لتعذر صدور قرار غيابي في منازعة إدارية، وذلك لتعارض طريق الطعن بالمعارضه مع طبيعة الدعوى الإدارية التحقيقية ومع طبيعتها الكتابية، لاسيما وأن المدعى عليه غالباً ما يكون الإداره والتي يكون محل إقامتها معلوم، وعليه فلن يتعذر الاستدلال عليه لإعلانه، فإن لم يمثّل للإعلان اعتبر الحكم حضوريًا في مواجهته³.

فلإدراة الجنائيه دائمًا مكان معلوم يتم إبلاغها فيه رسميًا، كما أنها غالباً لا تتغيب عن الحضور، لذا يعتبر صدور الحكم غيابياً في حقها أمر نادر الحدوث.

وحتى وإن كان المدعى عليه هو المكلف بالضررية فإن تبليغه بالحكم الجنائي يكون شخصياً برسالة موصى عليها مع علم الوصول، فإذا تسلّم المدعى عليه التكليف بالحضور شخصياً أو وكيله أو محامييه وامتنع عن الحضور، اعتبر الحكم حضوري اعتباري، ولا يمكن المعارضه فيه⁴.

(1) انظر المادتين 327/1 و 328 من قانون الإجراءات المدنيه والإدارية.

(2) انظر المادة 954 من نفس القانون، ويجدر الملاحظة أن هذه المادة قد أزالت الإشكال الذي كان موجوداً في المادة 2/171 وكذلك المادة 286 من قانون الإجراءات المدنيه القديم وللتأن قررتا عدم جواز المعارضه إلا في الأحكام التي لم يكن المدعى عليه قد أبلغ بالطعن فيها، وهذا سواء أمام المجلس القضائي أو مجلس الدولة، لذا كانت القرارات الفاصلة في المعارضه تخلط بين عدم تبليغ القرار وعدم تبليغ الطعن، ومنها قرار رقم 206717 صدر عن مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، بتاريخ 08/03/1999 (غير منشور)، وكذلك قرار رقم 181164 صدر عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية، بتاريخ 08/11/1999 (غير منشور).

(3) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 274.

(4) وفقاً لما نصت عليه المادتين 293 و 295 من قانون الإجراءات المدنيه والإدارية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ثانياً/ آثار الطعن بالمعارضة

- 1- الفصل في القضية من جديد، فيصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كأن لم يكن.
- 2- للمعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك طبقاً لنص المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني: إجراءات الطعن بالطرق غير العادلة

وتتمثل طرق الطعن غير العادلة في اعتراف الغير الخارج عن الخصومة، والتماس إعادة النظر، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ويعد هذا الأخير أكثر الطرق إتباعاً وعليه سنتناول بالتفصيل اعتراف الغير الخارج عن الخصومة (الفرع الأول) والتماس إعادة النظر (الفرع الثاني)، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الطعن باعتراف الغير الخارج عن الخصومة

نتناول من خلال هذا الفرع إجراءات الطعن الخارج عن الخصومة وسلطة القاضي

فيه:

أولاً/ إجراءات الطعن باعتراف الغير الخارج عن الخصومة

لقد اعتمد المشرع بشأن الطعن بطريق اعتراف الغير الخارج عن الخصومة في الأحكام والقرارات القضائية الإحالة من خلال المادة 161 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث نصت على تطبيق الأحكام المتعلقة بهذا الطريق وفقاً للمواد 381 إلى 389 أمام الجهات القضائية الإدارية.

واعتراف الغير الخارج عن الخصومة هو وسيلة طعن غير عادلة أوجدها المشرع لمصلحة الذين لم يمتلكوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم في خصومة انتهت بحكم من شأن تنفيذه أن يلحق بهم ضرراً، وترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم¹، ويهدف هذا الطعن

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 289.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع، بحيث يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون.¹

فاعتراض الغير الخارج عن الخصومة طريق مقرر للغير لإلغاء أو تعديل الحكم أو القرار القضائي الذي تضرر منه والذي لم يكن طرفا في تلك الدعوى، فيحق له تبعاً لذلك الطعن بهذا الطريق أمام نفس الجهة التي أصدرت ذلك الحكم أو القرار.

فيجوز بذلك للغير الذي ترتب على صدور الحكم تحمله بجزء من دين الضريبة المستحقة على المكلف أن يطعن في الحكم بهذا الطريق ما لم يكن هو أو من يمثله حاضرا، أو لم توجه له الدعوة لحضور الجلسات.

وقد كان مجلس الدولة الفرنسي قد أقر جواز الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة حتى ولو لم يكن هناك نص قانوني ينص صراحة عليها.²

ويمكن الطعن بها في الأحكام الناطقة بوقف التنفيذ والقرارات الصادرة في المواد الاستعجالية في المنازعات الجبائية.³

ثانيا/ سلطة القاضي

في حالة قبول القاضي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار (الجبائي)، فإنه يجب أن يقتصر قضاكه على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم أو القرار الذي اتعرض إليها الغير والضارة به، ويحتفظ الحكم أو القرار المعترض فيه بآثاره إزاء الخصوم الأصليين.⁴

(1) المادة 387 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر المادة 960 من نفس القانون.

3) Charle Debbasch et Claude RICC , op.cit , p 577.

4) Christian Gabolde, op.cit, p 366.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الفرع الثاني: الطعن بالتماس إعادة النظر

نتناول من خلال هذا الفرع إجراءات الطعن بالتماس إعادة النظر وآثاره:

أولاً/ إجراءات الطعن بالتماس إعادة النظر

يهدف التماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الاستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لفوة الشيء المضي به، وذلك للفصل فيه من جديد من حيث الواقع والقانون¹.

يخضع الطعن بالتماس إعادة النظر للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وللحالظ أن النص الجديد استبعد إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، وقد وفق المشرع في ذلك لأن هذه الأحكام قابلة لطرق الطعن العادلة وبالتالي لا وجود لمبرر للجوء إلى طريق الالتماس بوصفه طريق غير عادي، بينما يجوز ممارسة الطعن بهذا الطريق في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، ولا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى التماس².

وعليه فإنه لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة³.

ووفقاً للمادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن تقديم التماس إعادة النظر يكون في الحالتين الآتيتين:

- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
 - إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.
- وأجل الطعن بالتماس إعادة النظر هو شهرين (2) من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من

(1) المادة 390 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية(قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص 513.

(3) انظر المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم¹.
ولا يجوز الطعن بهذا الطريق في الأحكام الصادرة من محكمة النقض، ولكن يجوز
الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة في التماس إعادة النظر.

ثانياً/ آثار الطعن بالتماس إعادة النظر

لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى التماس إعادة النظر.

الفرع الثالث: الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

من خلال هذا الفرع نتناول إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ثم

ـ آثاره:

أولاً/ إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

أحالت المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الإدارية إلى المادتين 286 و 287 من نفس القانون،
كما أحالت المادة 965 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كل ما يتعلق بدعوى تفسير الأحكام إلى المادة 285 من نفس القانون.

وقد قرر المشرع الإحالـة لعدم وجود اختلاف فيما يتعلق بالتصحيح أو التفسير بالنسبة للأحكام المدنية أو الإدارية.

ووفقاً للمادتين 286 و 287 السابق ذكرهما فإنه يجوز طلب تصحيح الخطأ المادي (عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها)، أو الإغفال الذي يشوب الحكم أو القرار من الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو التي تم الطعن أمامها.

(1) انظر المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أنه وفي حين وخلافاً لنص المادة 393 منه حيث يبدأ سريان أجل رفع التماس إعادة النظر المقرر بشهرين من تاريخ ثبوت تزوير شهادة الشاهد، أو ثبوت التزوير، أو تاريخ اكتشاف الوثيقة المحتجزة، فإن أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة المحدد بشهرين، يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

يتم رفع الطعن بتصحيح الأخطاء المادية من طرف الخصم منفرداً أو مشتركاً مع غيره من الخصوم، أو من طرف النيابة العامة إذا ثبت لها أن ذلك الخطأ يعود إلى النيابة العامة، ثم يتم الفصل في الطعن بعد سماع الخصوم أو عد صحة تكليفهم بالحضور. وأما بالنسبة للتفسير فوفقاً للمادة 285 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجوز طلب تقسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو توضيح مضمونه من الجهة القضائية التي أصدرته.

ثانياً/ آثار الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

- 1- يمكن الطعن في الحكم القاضي بتصحيح عن طريق الطعن بالنقض.
- 2- تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق والالتزامات للأطراف.

وعلى الرغم من أننا لم نجد في قانون الإجراءات الجنائية مادة صريحة تنص على الطعن بتصحيح الخطأ فإنه يتم في هذه الحالة إعمال الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ونرى أن مجال الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الجنائية أكثر اتساعاً مقارنة مع غيرها، لاعتمادها على العديد من الإجراءات التقنية والتي تحتمل وقوع العديد من الأخطاء المادية التي يتوجب المطالبة بتصحيحها.

ولا يقتصر الطعن بتصحيح خطأ مادي على الخطأ المادي المتمثل في إصلاح الأخطاء المطبعية فحسب إنما تعداده إلى تصحيح الخطأ الفكري القانوني الذي يقع فيه القاضي عند الفصل في القضية، وبالتالي لم يعد مجرد وسيلة لإصلاح صياغة حكم لا يعبر عما قصده القاضي، ففي فرنسا أصبح الطعن بتصحيح خطأ مادي قاعدة عامة تطبق أمام الجهات القضائية الإدارية التي تصدر قرارات غير قابلة للاستئناف.

فأصبح الطعن لتصحيح خطأ مادي ينصب كذلك على موضوع الحكم ذاته، أي ينتقل من تعبير القاضي إلى قصده¹، وقد وسع مجلس الدولة الفرنسي مؤخراً هذه المفهوم فأصبح

1) Charles Debbach, op-cit, p 589.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

يقبل الطعن من أجل تصحيح خطأ مادي، عندما يكون مؤسسا على عدم الجواب على أحد الأوجه المعروضة عليه¹.

وبالنسبة للقضاء الجزائري س وعلى سبيل المثال لا الحصر- صدر قرار عن مجلس الدولة بتاريخ 1998/11/23 فصل في الطعن بتصحيح خطأ مادي وارد حسب الطاعن في قرار سابق فاصل في منازعة جنائية صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، ومن خلال هذا الطعن ناقش الطاعن عدم قانونية الضريبة المتابعة بها ومسألة عدم ضم استثنائيين مختلفين في الموضوع ويتعلقان بضربييتين لنفس السنة.

وبالرغم من عدم التزام الطاعن بتصحيح الخطأ المادي فقط ومناقشته لمسائل موضوعية، فإن مجلس الدولة قد قبل الطعن شكلا، وتطرق للموضوع مسببا عدم أمره بالضم ومبررا فصل المحكمة العليا في كل استئناف على حدا².

الفرع الرابع: الطعن بالنقض

أولا/ إجراءات الطعن بالنقض

لم يحدد المشرع صراحة الأحكام والقرارات الإدارية التي يمكن الطعن فيها بالنقض، ولكن وإعمالا للمادتين 394 و 350 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يتم الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع والصادرة في آخر درجة عن المحاكم الإدارية، وتلك التي تنتهي الخصومة بالفصل في أحد الدفوع الشكلية أو بعدم القبول أو أي دفع أو عارض آخر.

فلا يجوز بذلك الطعن بالنقض إلا ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، وهو ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة³ يتضمن ما يلي: لا يمكن لمجلس الدولة الفصل

1) Conseil d'état, Rapport Publique, Etudes et Documents, №52, La Documentation Française, Paris, 2001, p 45.

(2) قرار رقم 161695، مورخ في 1998/11/23، مجلس الدولة، الغرفة الأولى،(غير منشور).

(3) قرار رقم 007304، مورخ في 2002/09/23، مجلة مجلس الدولة، العدد 2 لسنة 2002، ص 155.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بطريق الطعن بالنقض في قرار صادر عنه عملاً بأحكام القانون العضوي رقم 01-98 الصادر في 30/05/1998 المتعلق بمجلس الدولة¹.

ويحدد أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الإدارية بشهرين⁽²⁾ من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن¹، ولا محل لتمديد الآجال هنا كما نصت عليه المادة 2/354 بحيث مدت أجل الطعن بالنقض إلى ثلاثة(3) أشهر، إذا تم تبليغ الطاعن بالحكم أو القرار تبليغاً رسمياً في موطنه الحقيقي أو المختار، لأن الأصل في المواد الإدارية أن يتم التبليغ في الموطن الحقيقي أو المختار للشخص، وهو ما أكدته أحكام قانون الإجراءات الجبائية².

ثانياً/ شروط قبول الطعن بالنقض

ينعقد الاختصاص بنظر الطعن لمحكمة النقض، والطعن بالنقض طريق غير عادي لا يجوز إتباعه ما لم تتوافر حالة من حالات الطعن بالنقض التي حددها القانون على سبيل الحصر³، وتشمل:

- المخالفة لقاعدة جوهيرية أو إغفال الأشكال الجوهرية في الإجراءات.
- عدم الاختصاص، أو تجاوز السلطة.
- مخالفة القانون الداخلي أو الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة، أو الاتفاقيات الدولية، أو مخالفة الإجراءات التي نص عليها القانون.
- إغفال تسبب الحكم أو القصور في التسبب، أو تناقض التسبب مع المنطوق.
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، أو تناقض مقتضيات ضمن منطوق الحكم أو القرار، تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي.
- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب، أو السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.

(1) انظر المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالتنا إلى المادة 358 لتحديد أوجه الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

— إذا لم يتم الدفاع عن ناقصي الأهلية.

ورغم إحالة المشرع حالات النقض في الأحكام والقرارات الإدارية إلى المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أننا نرى أنه لا يمكن تطبيق كل هذه الأوجه أو الحالات على المنازعات الإدارية نظراً لاختلاف هذه الأخيرة عن النزاعات العادية التي تنظر أمام القضاء العادي، فعلى سبيل المثال لا يمكن إيجاد مخالفة للقانون الداخلي أو الأجنبي يتعلق بقانون الأسرة في القضاء الإداري، لذا كان من الأولى بالمشروع أن يوضح بأن الإحالة تتم بالنسبة لما ينطبق على المنازعات الإدارية.

وفيما يخص المنازعات الجبائية تحديداً، فإن الطعن بالنقض لا يكون إلا في الحالة التي خول فيها المشرع للغرفة الإدارية بالمجلس القضائي سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة، وذلك بموجب المادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي قضى فيها صراحة بأن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يصدر بدون استئناف ولا يمكن أن يخضع إلا للطعن بالنقض.

ثالثاً/ سلطة محكمة النقض

لا تملك محكمة النقض الرقابة على تقرير قاضي الموضوع للواقع أو التحقق من وجودها من الناحية المادية سواء بالنسبة للطعون الجبائية أو غير الجبائية¹، أما بالنسبة لتنكيف الواقع فإن المحكمة ترافق تنكيف قاضي الموضوع للواقع سواء بالنسبة للطعون الجبائية أو غير الجبائية، على أنه فيما يتعلق بتقدير الواقع أو إعطائها الوصف المناسب بهدف التوصل إلى الحل القانوني، فإن محكمة النقض لا ترافق تقدير قاضي الموضوع للواقع بالنسبة للطعون غير الجبائية، ويتمنع قاضي الموضوع بسلطة كاملة في هذا التقدير.

1) – Ph.Bern, La Protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative.R.S.F , 1971, p 123-126.

– F.Labie, "le contrôle des faits par la cour de cassation dans le contentieux d'imposition", un étude de finances de finances publiques offertes à Paul Marie Gaudemet, Economica, Paris, 1984, p 974-977.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

أما في الطعون الجبائية فقد قضت محكمة النقض الفرنسية- منذ حكمها الصادر في 24 مارس 1846¹ بأنه في مجال ضريبة التسجيل، وهي من مجالات القانون العام ما دامت تتعلق بتحديد مشروعية الضريبة، فإن تقديرات قاضي الموضوع-خلاف الطعون العادية- تخضع لرقابة محكمة النقض إذا ثبتت مخالفته للقانون.

وامتد نطاق رقابة محكمة النقض لتقدير الواقع إلى الطعون المتعلقة بضربيّة الدمغة أو الطابع وغيرها من طعون الضرائب غير المباشرة الأخرى، وذلك حتى حكمها الصادر في 8 جانفي 1957، وكانت تؤكد هذه السلطة في الرقابة ضمن حيثيات الأحكام التي تصدرها. وقد تعددت الأسباب التي أبدتها الفقه لتبرير السلطة الخاصة لمحكمة النقض عند نظر الطعون الضريبيّة، ومن أهم هذه الأسباب أن المسائل الضريبيّة تتصل بالنظام العام، واتجه رأي آخر إلى أن أساس هذه السلطة يكمن في استبعاد المشرع لطريق الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة المختصة بها ولذلك تتحول المحكمة إلى قاضي وقائع بالإضافة إلى دورها الأساسي كقاضي قانون.

ولكن يلاحظ أن محكمة النقض لا تتحول إلى قاضي وقائع، ولكنها تراقب قاضي الموضوع في تقديره للواقع دون تقريرها، ولا تعيد محكمة النقض النظر في الواقع كاملة مثل محكمة الاستئناف، وترفض قبول أي دفوع أو مستندات جديدة متعلقة بالواقع، ويتجه الرأي الحديث في الفقه² إلى أن السبب الرئيسي للسلطة الخاصة لمحكمة النقض في الطعون الضريبيّة هو زيادة الضمانات القضائية للمكاففين.

واعتبارا من الحكم الصادر في 8 جانفي 1957 لم تعد محكمة النقض تؤكّد في حيثيات أحكامها على سلطتها في رقابة تقدير قاضي الموضوع للواقع في الطعون الضريبيّة، بل وكانت تقرر صراحة السلطة الكاملة له في هذا التقدير، وهذا العدول من جانب محكمة النقض يعتبر عدولاً كلياً، وأصبحت السلطة المطلقة لقاضي الموضوع في تقدير الواقع تشمل الطعون المتعلقة بمعظم أنواع الضرائب غير المباشرة.

1) Cass, Req, 24/3/1846, D.P.1846.1.321

2) F.Labie, art préc. p 977-983.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

والأصل أن محكمة النقض - باعتبارها محكمة قانون - لا تقبل أي دفوع جديدة ما لم تكن متعلقة بالنظام العام، وتطبق المحكمة نفس القواعد بالنسبة للطعون الجبائية فتقبل الدفوع الجديدة المتعلقة بالنظام العام بشرط أن تكون من الدفوع القانونية البحتة، ولذلك فإن سلطة محكمة النقض في قبول الدفوع الجديدة في الطعون الجبائية ما هي إلا تطبيقاً للقواعد المعمول بها في الطعون غير الجبائية¹.

وعليه لا يعتبر الطعن بالنقض ثالث درجة من درجات التقاضي، فلا يقبل أمام مجلس الدولة إلا الدفوع القانونية التي سبق طرحها على قاضي الموضوع، ولا يجوز قبول أسباب جديدة لم يسبق طرحاً في الاستئناف، حتى ولو سبق إيداؤها أمام المحكمة الإدارية (محكمة أول درجة)، باستثناء الأسباب المتعلقة بالنظام العام والأسباب المتعلقة بعيوب الشكل التي تшوب الحكم المطعون فيه ولم يمكن إيداؤها أمام قاضي الموضوع، لأن الطاعن لم يمكنه العلم بها إلا بعد صدور الحكم والإطلاع على الملف².

المطلب الثالث: الاستعجال ووقف التنفيذ في الدعوى الجبائية

شهد موضوع الاستعجال في القضاء الإداري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد تغييراً مهماً، ولعل تركيز المشرع على الاستعجال في القضاء الإداري يعود سببه لتقاديم العمومية ولتدرك بعض النواقص التي كانت تشوب قانون الإجراءات المدنية القديم من جهة، وللدور الذي يلعبه الاستعجال في توازن العلاقة بين الإدارة والأفراد المخاطبين بقراراتها وتصرفاتها القانونية والمادية وما ينتج ذلك من تصدام بين أعمال الإدارة أثناء سعيها لتحقيق المصلحة العامة والخاصة للأفراد من جهة أخرى.

1) Ph.Bern,op.cit, p 120-123.

2) تنص المادة 395 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض، باستثناء الأوجه القانونية المحسنة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

وفقاً للمادة 948 من قانون الإجراءات الجنائية فإن الاستعجال في المادة الجنائية يخضع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعليه سنتناول الاستعجال في الدعوى الجنائية (الفرع الأول)، ووقف التنفيذ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الاستعجال في الدعوى الجنائية

وتتمثل المظاهر التي تدل على تطور الاستعجال في القانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديدة فيما يتعلق بالدعوى الإدارية عموماً وبالدعوى الجنائية خصوصاً في:

أولاً/ تحديد حالات الاستعجال:

لقد تطرق القانون 09/08¹ ولاسيما في الشق المتعلق بالإجراءات الإدارية إلى حالات الاستعجال وبالتالي وهو ما لم يتتوفر في القانون السابق، ومن بين هذه الحالات، حالة الاستعجال المتعلقة بالمادة الجنائية، والتي تشمل كل ما يتعلق بجباية الضرائب والرسوم وتبعاتها.

وقد أحضعت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الاستعجال في المادة الجنائية لقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية إضافة لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانياً/ النظر في الاستعجال من طرف نفس التشكيلة الجماعية التي تبت في الموضوع:
إن النظر في الاستعجال من طرف نفس التشكيلة الجماعية التي تبت في الموضوع من شأنه أن يعطي لتدابير الاستعجال لاسيما في المادة الجنائية فعالية أكثر.

1) قانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 سنة 2003، ص 3.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجنائية الإدارية

ثالثا/ تعزيز صلاحيات وسلطات قاضي الاستعجال في تناول الدعوى الجنائية الاستعجالية:
والتي يمكن أن نلمسها من خلال المواد 919، 920، 921، 922، على التوالي من
قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

1- صلاحية إيقاف تنفيذ قرار جبائي متى ظهر لقاضي الاستعجال من التحقيق وجود وجه مثار يحدث شك جدي حول مشروعية القرار بشرط أن يكون هذا القرار الجنائي موضوع طلب إلغاء(تحفيض) كلي أو جزئي، وعلى القاضي الاستعجالي الفصل في هذا الطلب في أقرب أجل، ويعتبر لاغياً أثر الأمر الاستعجالي الذي يقضي بوقف التنفيذ عند الفصل في الموضوع.

2- صلاحية اتخاذ أي تدبير يراه القاضي ضروري للحفاظ على الحريات الأساسية المنتهكة من الإدارة الجنائية الخاضعة في تقاضيها لجهات القضاء الإداري، وعلى قاضي الاستعجال الفصل في هذه الحالة في أجل 48 ساعة من تسجيل الطلب.

3- صلاحية الأمر بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة حتى في غياب القرار الإداري المسبق، وكذلك صلاحية اتخاذ أمر وقف تنفيذ القرار المطعون فيه، عندما يتعلق الأمر بحالة تعدى أو استيلاء غير شرعى أو غلق إداري.

4- صلاحية تعديل التدابير الاستعجالية التي سبق أن اتخذها في أي وقت، بناءاً على طلب كل من له مصلحة عند بروز مقتضيات جديدة وله أيضاً أن يضع حداً لها، فقاضي الاستعجال يباشر اختصاصه وينظر في مدى كفاية أو عدم كفاية الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ويتحدد مدى اختصاصه بهذا الموضوع في الأمر بتأجيل الدفع، ولكن بضرورة توفير ضمانات أكبر¹.

رابعا/ ضبط إجراءات الدعوى الاستعجالية الجنائية:

فقد تم ضبط الإجراءات لتسهيل عمل القاضي، وكذلك لتسهيل التقاضي أمام المواطنين، ويمكننا اختصار هذه الإجراءات القاضي على النحو الآتي:

1) Richer Daniel, op-cit, p 106-107.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

1 - العريضة الخاصة بالدعوى الاستعجالية الجبائية: يشترط لقبولها أن تستوفي

شروط معينة¹ وهي:

- أن تتضمن العريضة عرضاً موجزاً للوقائع والأسباب المدعاة للطابع الاستعجالي للقضية.
- أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع تحت طائلة الرفض.
- أن تبلغ للخصوم رسمياً وتُمنح لهم أجال قصيرة يجب احترامها وإلا استغنى عنها دون إعذار، لتقديم المذكرات الجوابية أو الملاحظات.

2 - إجراءات التحقيق: تتم إجراءات التحقيق وفقاً للمراحل الآتية:

- يُستدعي الخصوم من طرف قاضي الإستعجال، بعد أن يخطر بطلبات مؤسسة، وقد أكد المشرع في المادة 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يكون ذلك في أقرب الأجال وبكل الطرق، إلا أنه لم يحدد تلك الأجال ولا تلك الطرق مما يؤكّد السلطة التقديرية القاضي وتعزيز صلاحياته.
- ويختتم التحقيق عندما تنتهي الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل اختتام التحقيق، وفي هذه الحالة يعاد افتتاح التحقيق من جديد، ويجوز للقاضي إخبار لخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة إعمالاً للمادة 932 وخلافاً للمادة 843 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 - صدور الأمر الاستعجالى:

- بعد تقديم العريضة مستوفاة لشروطها يستكمل التحقيق، الذي يتم في الدعوى الاستعجالية على وجه السرعة وحسب إجراءات ومهل سريعة².
- يصدر القاضي الاستعجالى أمر يتضمن وجوباً إشارة إلى المادتين 931 و 932 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(1) انظر المواد من 924 إلى 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 516.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

-
- يبلغ لأطراف الدعوى بكل الوسائل وفي أقرب الآجال، وللأمر الاستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للمحكوم عليه، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره.
 - يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر ممهوراً بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام متى اقتضت ظروف الاستعجال ذلك.

خامساً/ الطعن في الأوامر الاستعجالية الجبائية:

تكون الأوامر الصادرة طبقاً لأحكام المادة 920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم التالية للتبليغ الرسمي أو العادي وعلى مجلس الدولة الفصل خلال 48 ساعة.

والأوامر القضائية برفض الدعوى بسبب أن الطلبات غير مؤسسة أو لعدم الاختصاص النوعي فيكون الطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة الذي عليه الفصل خلال شهر واحد.

أما الأوامر الصادرة تطبيقاً لأحكام المواد 919 و 921 و 922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فهي غير قابلة لأي طعن طبقاً لأحكام المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكون هذه الأوامر تتضمن مجرد تدابير تحفظية مؤقتة ينتهي أثرها عند الفصل في دعوى الموضوع، ويمكن تحديد هذه الأوامر كما يلي:

- 1**- الأمر القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري تسببه إحدى الوجوه التي تشكك جدياً في مشروعيته وبالتالي إمكانية إلغائه.
- 2**- الأمر الصادر بمناسبة حالة استعجال قصوى أو حالة تعدى أو استيلاء غير شرعى أو غلق إداري.
- 3**- الأمر بتعديل الأوامر بتدابير الاستعجال المتخذة أو وضع حد لها.

الفرع الثاني: وقف تنفيذ القرار الجبائي

مع أن القاعدة العامة هي أن رفع الدعوى لا يوقف تنفيذ القرار الإداري بسبب خاصية التنفيذ المباشر للقرارات الإدارية، فإنه يجوز وقف التنفيذ إذا وجد نص خاص يقضي

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بذلك، أو قرر القضاء ذلك بناء على طلب من المدعي¹، فاستثناء يتدخل المشرع أحياناً ليصنفي الطابع الإستعجالي لبعض المنازعات منها ما ورد في المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تنص على منح قاضي الإستعجال الفاصل في الأمور الإدارية صلاحية الفصل في طلب توقيف تحصيل الضريبة المادة 114 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً/ شروط وقف التنفيذ:

يشترط لوقف تنفيذ القرارات الجبائية الإدارية ما يلي²:

- 1- يجب على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة دعواه بما يثبت إما إيداع التظلم المسبق الذي قدمه للإدارة الجبائية، أو قيد الدعوى الجبائية الإدارية، أي يجب أن يكون طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي متزامناً مع الدعوى المرفوعة في الموضوع أو التظلم، دون أن يشترط أن تكون الدعوى الجبائية سابقة عن الدعوى المتضمنة طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، إذ يمكن قيد الدعويين في وقت واحد.
- 2- يجب أن يقدم الطلب الرامي إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة، وليس إثارته بمناسبة النظر في الدعوى الجبائية.
- 3- يجب أن يقدم طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي قبل تنفيذه، وإلا كان دون جدوى.

ثانياً/ إجراءات وقف تنفيذ القرارات الجبائية:

تنسم إجراءات التحقيق في طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي بالتعجيل، إذ يتم تقليص الآجال الممنوحة للإدارة الجبائية لتقديم ملاحظاتها حول موضوع الطلب، فإن لم تتم ملاحظاتها في الأجل المنوه لها، استغنى تلقائياً عن ملاحظاتها، ويجوز للمحكمة الإدارية الفصل في الطلب بدون تحقيق متى تبين لها من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكداً.

(1) المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) تستشف شروط وقف تنفيذ القرار الجبائي من خلال نص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على وقف تنفيذ كل القرارات الإدارية بما فيها الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يؤدي الوقف إلى عدم السير في إجراءات التحصيل الجبri التي بدأت فيها الإدراة الضريبية ويستمر إلى حين زوال سبب الوقف وبهذا يختلف الوقف عن التأجيل الذي يتم إلى يوم معين¹، وينقسم وقف تنفيذ القرارات الجبائية إلى وقف وجوبى ووقف جوازى:

(1) **وقف التنفيذ الوجوبى:** تتمثل حالات الوقف الوجوبى بصفة أساسية فيما يلى:

1- الوقف نتيجة المنازعات في التحصيل الجبri:

ويشترط لكي تكون المنازعة متعلقة بالتحصيل الجبri:

* أن يكون التحصيل جبراً، وبذلك يخرج عن نطاقها المنازعات المتعلقة بالوفاء الاختياري للضريبة.

* أن تكون المنازعة منصبة على إجراء من إجراءات التحصيل أو مؤثرة في سير التحصيل وإجراءاته، بأن يكون الحكم الذي يصدر في المنازعة متعلقاً بصحّة أو بطّلان إجراء من إجراءات التحصيل أو منصباً عليه أو مؤثراً فيه، إلا أن المنازعة في التحصيل الجبri لا تعتبر جزءاً من إجراءات التحصيل أو مرحلة منها.

2- الوقف الاتفاقي بين المكلف والإدارة الجبائية:

لم يتكلم المشرع الجبائي الجزائري عن إمكانية الوقف الاتفاقي بين المكلف والإدارة الجبائية في حالة اتخاذ إجراءات التحصيل الجبri على المنقولات لدى المكلف بينما أجاز القانون المصري للإدارة الضريبية في حالة الحجز على المنقولات لدى المكلف الاتفاق معه على وقف البيع.

كما تلتزم الإدارة الضريبية بوقف البيع في حالة موافقتها على طلب المكلف بتنقسيط الضرائب المستحقة طبقاً لما يقرره القانون، وصدور قرار التنسبي، بيد أن صدور هذا القرار لا يؤدي إلى رفع الحجز، ويظل البيع موقوفاً إلى حين سداد جميع الأقساط والبالغ المستحقة على المكلف فيسقط الحجز، أو إلى حين إلغاء قرار التنسبي إذا توقف عن السداد².

(1) فتحي والي، التنفيذ الجبri، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص 750.

(2) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 302.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

3- الوقف في حالة إنهاء المكلف نشاطه:

إذا أنهى المكلف نشاطه وكانت له أموال تفي بكل أو بعض الضريبة المستحقة عليه، ففي هذه الحالة توقف إجراءات التحصيل الجبري بحيث يتبقى للمكلف أموال تكفي لتغطى إيراداته في حدود الأعباء العائلية المقررة له سنويًا، ولكن يتعين في هذه الحالة على المكلف أن يتقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية للنظر في إعفائه من الضرائب المستحقة كلها أو بعضها، ويظل الوقف مستمراً مادام لم يثبت للإدارة الضريبية حصول المكلف على أية إيرادات أو آلت إليه أية أموال أخرى يمكن تحصيل الضريبة جبراً منها، باعتبار أن أموال المدين كلها ضامنة للوفاء بديونه¹.

(2) الوقف الجوازي: وتشمل هذه الحالات بصفة أساسية ما يلي:

1- وقف بيع العقار بأمر من قاضي التنفيذ:

يعتبر هذا الوقف من المنازعات الوقتية في التنفيذ التي يختص بها قاضي الأمور المستعجلة، و يقرر فيها إما وقف البيع أو الاستمرار فيه بحسب تقديره لجدية سببه، و من أمثلة هذه الأسباب أن يقيم المكلف منازعة موضوعية في التحصيل لقيامه بأداء دين الضريبة و يطلب من قاضي التنفيذ وقف البيع لحين الفصل في منازعة موضوعية في التحصيل لقيامه بأداء دين الضريبة و يطلب من قاضي التنفيذ وقف البيع لحين الفصل في المنازعة الموضوعية، ولا يجوز الطعن في الحكم الصادر من قاضي التنفيذ برفض الوقف بأي طريق من طرق الطعن، أما في الحكم الصادر بالوقف فيجوز الطعن فيه بطريق الاستئناف وفقاً للقواعد العامة².

(1) المرجع نفسه، ص 300.

(2) فتحي والي، مرجع سابق، ص ص 710، 711.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

3- وقف بيع العقار لعدم جدواه للإدارة الجبائية الحاجزة:

من حق الإدارة الجبائية توقيع الحجز التنفيذي من واقع إقرارات المكلف بالضربيّة، كما لها الحق في توقيع الحجز التحفظي إذا تبين لها أن حقوق الخزينة العامة معرض للضياع، فلا يجوز التصرف في تلك الأموال المحجوزة إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من المدير الولائي للضرائب بعد سداد المكلف بالضربيّة لدینه الضريبي¹.

أما إذا سبق الإدارة الجبائية الحاجزة حقوق عينية مقيدة على العقار²، أي حقوق الامتياز التي تزاحمتها في استقاء الدين من قيمة العقار، بحيث لا يكفي ثمن البيع لاستقاء دينها بعد استقاء أصحاب هذه الحقوق، جاز لها وقف البيع³، ومع ذلك لا يسقط حقها في المطالبة بدين الضريبي⁴.

(1) انظر: - ماهر ظاهير بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص

- أحمد جمال الدين موسى، القانون الضريبي المصري، الطبعة الأولى، الكتاب الأول، قانون الضريبي على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص ص 312، 313.

- انظر: قرار رقم 004713، بتاريخ 15/04/2003، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، حيث كان طرف في النزاع: مدير البنك الجزائري الخارجي بتلمسان ضد مديرية الضرائب لولاية تلمسان ومن معها، والذي قضى بحق الإدارة الجبائية في حصولها على دين الضريبي بالأولوية من المكلف بها عملاً بحق الامتياز المنصوص عليه في المادة 991، و 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) - وفاء شيعاوي، الإفلاس والتسوية القضائية في القانون التجاري الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 43 وما يليها.

- سامي أحمد محمد إسماعيل، مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، 2006، ص ص، 294، 295.

(3) يجيز القانون المصري وقف بيع العقار بناء على اتفاق الإدارة الجبائية والمكلف أو موافقتها على طلب هذا الأخير تقسيط الضرائب المستحقة عليه، فالوقف بالنسبة للعقارات جوازي لرئيس جلسة المزاد بينما وجوبى بالنسبة لوقف بيع المنقولات.

(4) فتحي والي، مرجع سابق، ص 307.