



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



دروس على الخط في

المنازعات الضريبية

عنوان الدرس الثالث:

الحل القضائي للمنازعة الضريبية

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

بريد أستاذ الدرس : Khaled.attoui@univ-msila.dz

الفئة المستهدفة من الدرس: طلبة السنة الثانية ماستر، تخصص: قانون أعمال

وحدة تعليم الدرس: الاستكشافية

معامل ورصيد الدرس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على جهات حل المنازعة الضريبية امام القضاء
- 2- تعريف الطلبة على شروط حل المنازعة أمام القضاء
- 3- تعريف الطلبة على آثار الأحكام والقرارات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية

أسئلة الدرس:

- 1: حدد مواعيد التقاضي في المادة الضريبية؟
- 2: كيف عالج المشرع المنازعة الضريبية في قانون الاجراءات الجبائية؟
- 3: هل الحلول القضائية كافية لتسوية المنازعات الضريبية

السنة الجامعية: 2022-2023

المبحث الثالث: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء

يقصد بحل المنازعة الضريبية أمام القضاء جملة الدعاوى الضريبية التي يحق للمكلفين أو الإدارة الضريبية رفعها أمام جهات القضاء الإداري من أجل منح الحماية القضائية للطرفين في حالة الاعتداء على حقوقهم¹، ولذا بدا واضحاً أن الدعاوى الضريبية هي وسيلة خولها القانون للطرفين من أجل اللجوء للمحكمة الإدارية للفصل في النزاعات القائمة بين الطرفين (المطلب الأول) أو من أجل اللجوء إلى المحاكم الإدارية للاستئناف أو مجلس الدولة من أجل استئناف الأحكام والأوامر والقرارات وفقاً للشروط المحددة في القانون الساري المفعول² (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حل المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية

يعتبر رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية من أجل حل المنازعة الضريبية الخطوة الأولى من خطوات حل المنازعة الضريبية أمام القضاء، ولهذا السبب نصت المواد من 82 إلى 89 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، و المواد من 800 إلى 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية (الفرع الأول)، وأثارها (الفرع الثاني)، والتحقيق والفصل فيها (الفرع الثالث).

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 83.

² بعد نشر تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية في شهر جويلية 2022 طرحنا تساؤل في شهر أكتوبر من نفس السنة على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص قانون أعمال حين تدرسينا مقياس القانون الجبائي تساءلنا فيه عما إذا كان تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكور يسرى على القواعد الخاصة بالمنازعة الضريبية؟ وحينها اختلف الطلبة في اتجاهين: حيث ذهب بعضهم للقول: بأن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية يسرى على المنازعة الضريبية باعتباره هو القانون الناظم للمنازعات الادارية بصفة عامة، في حين ذهب جانب آخر للقول: بأن هذا التعديل لا يسرى على المنازعة الضريبية كون قواعدها مقتنة في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وهكذا بدا واضحاً أن قانون الإجراءات المدنية والادارية هو القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية باعتبار هذه الأخيرة تدخل ضمن دعاوى القضاء الكامل "الشامل" التي تفصل فيها المحكمة الادارية بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبارها صاحبة الولاية العامة في الاختصاص بالنظر في دعاوى المشروعية (الالغاء، التفسير، تقدير المشروعية) ودعاوى القضاء الكامل (الدعوى الضريبية، ودعاوى الصفقات العمومية، والدعاوى الانتخابية ودعاوى التعويض). كما بدا جواب الجانب الثاني من الطلبة على قدر من الموضوعية العلمية من ناحية أن المشرع قد عالج المنازعات الضريبية بموجب قانون الإجراءات الجبائية بصفته قانون خاص، وقانون الإجراءات المدنية والادارية باعتباره قانون عام، والدليل على ذلك هو إخضاع المادة 37 من القانون العضوي 22-10 المتضمن التنظيم القضائي المطبقة أمام المحاكم الإدارية، والمحاكم الإدارية للاستئناف لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية والنصوص الخاصة، ولذلك أحالت الكثير من نصوص قانون الإجراءات الجبائية على نصوص قانون الإجراءات المدنية والادارية، ضف إلى ذلك أن هذا القانون الأخير قد خول المحاكم الادارية صلاحية الفصل في النزاعات التي تخولها إياها القوانين الخاصة، ولذلك بدا جوابنا على السؤال المطروح في شهر أكتوبر أن قانون الإجراءات المدنية والادارية لا يطبق على المنازعة الضريبية كون نصوصه لم تتكلم عن المحكمة الادارية للاستئناف، ولذلك استدرك المشرع هذا الفراغ القانوني حينما استحدث في قانون المالية لسنة 2023 المادة 89 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية من أجل التطرق للاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، كما قام المشرع في ذات القانون بتعديل المادتين 90 و 91 من ذات القانون حتى يكون هنا انسجام في النصوص القانونية، والحق أن هذا التأخر في المعالجة التشريعية لهذه المنازعة هو تأخر راجع لقاعدة توازي الأشكال؛ كون قانون الإجراءات الجبائية النافذ قد صدر بموجب قانون المالية لسنة 2001 المعدل والمتمم، ولذلك كان تعديله يحتاج لصدور قانون مالية جديد، أو إصدار قانون مالية تكميلي من أجل تدارك هذا الفراغ التشريعي.

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

تتمثل شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في: توافر الصفة والمصلحة والأهلية في رافع الدعوى (أولا)، وإلزامية تقديم المكلف للشكوى النزاعية أمام الإدارة الضريبية (ثانيا)، وتمثيل المكلف بمحام وإدارة بممثل قانوني (ثالثا)، وتوافر العريضة على جملة من البيانات الإلزامية (رابعا)، وإحترام الآجال (خامسا) في رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة (سادسا).

أولا: توافر الصفة والمصلحة والأهلية في رافع الدعوى

إذا كان قانون الاجراءات المدنية والإدارية قد نص صراحة على شرطي الصفة والمصلحة (1)، فإنه نص كذلك على شرط الأهلية التي يجب أن تتوافر في المدعي أو المدعى عليه (2)، كما نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على مصلحة المكلفين (3) والإدارة الضريبية في التقاضي (4).

1- اشتراط قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصفة والمصلحة في المدعي

تتمثل مصلحة الإدارة إذا قامت برفع دعواها الضريبية ضد المكلف، في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع، كما تتمثل مصلحة المكلف إذا قام برفع دعواه ضد الإدارة الضريبية في حماية حقوقه ومصالحه المادية والمعنوية، ذات القيمة الكبيرة أو القليلة، القائمة أو المحتملة التي يقرها القانون، الذي فرض على الجهات القضائية قبولها حتى لا تضيع المعالم المراد اثبات حالتها¹. إن المصلحة هي التي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي؛ فلا دعوى بدون مصلحة، فالمصلحة هي شرط لقبول أي دعوى مهما كانت طبيعتها²، ولذلك لا يشترط في المدعي عليه توافر المصلحة لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده، فتوافر المصلحة شرط ضروري في رافع الدعوى³، لكون الصفة والمصلحة تعدان من الشروط الجوهرية في الدعوى حتى يتم قبولها، ولذلك اعتبر قانون الإجراءات المدنية والإدارية انعدام الصفة والمصلحة من الدفوع التي يحق للخصوم الدفع فيها بعدم القبول، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ولو بعد تقديم الدفوع الخاصة بالموضوع، كما نص القانون على أنه يجب على القاضي أثارها تلقائيا لكونها من النظام العام⁴، لذلك اشترطت المادة 13 من (ق إم إ) ضرورة توافر الصفة والمصلحة في رافع الدعوى، بقولها: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة، ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"⁵.

¹ دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 52.

² صاش جازية، قواعد الاختصاص القضائي بالدعوى الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1994، ص 195.

³ عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج 02، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 417.

⁴ الفقرة 02، المادة 13، المواد 67، 68، 69، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 04، ص 09.

⁵ الفقرة 01، المادة 13، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 04.

2: اشتراط الأهلية في المدعي والمدعى عليه

لم تنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توافر هذا الشرط الإجرائي الهام¹، لأن الأهلية يجب أن تتوفر ضمناً في المكلف بالضريبة الذي يشترط فيه إذا كان شخصاً طبيعياً بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون أو محجوراً عليه بحكم قضائي، وإذا كان المكلف شخصاً معنوياً خاصاً يجب أن يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات، أما الأشخاص المعنوية العامة فيتم تمثيلها بأشخاص محددتين في قوانينها الخاصة²، ولهذا اعتبر أحد الدارسين الأهلية شرطاً لصحة إجراءات الدعوى وليست شرطاً لقبولها³، لكون المادة 65 من (ق إ م إ) قد نصت على أن: "يثير القاضي تلقائياً انعدام الأهلية، ويجوز له أن يثير تلقائياً انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي".

3: تنصيب قانون الإجراءات الجبائية على مصلحة المكلف في التقاضي

لقد رخص قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم للمكلف بالضريبة أو موكله القانوني رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية في إذا كان القرار الصادر بشأن الشكاية المرفوعة سواء إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى غير مرضى للمكلف بالضريبة، أو في الحالة التي لم يتم فيها تبليغ المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الجبائية بعد فوات الآجال الممنوحة للبت في الشكاية، أو إذا كان القرار المتخذ بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية غير مرضي ولم يلب طلباته⁴، كما نصت على ذلك المادة 73⁵، والمادة 80⁶، والمادة 82⁷

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 106.

² رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 53.

³ نور الدين بن دحو، مرجع سابق، ص 60.

⁴ بن لحلو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015، ص 46.

⁵ نصت الفقرة الرابعة من المادة 73 على ذلك ما يلي: "ويمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيداً، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة، على التوالي، في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ نصت المادة 80 على ما يلي: لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، رفع الطعن إلى لجنة الطعن المختصة، بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية".

⁷ نصت المادة 82 على أنه: "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية. يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76 قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.

²- يمكن لكل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الآجال المنصوص عليها في المادة 76-2 اعلاه أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (4) أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفاً".

والمادة 173 من قانون الاجراءات الجبائية¹، وعلى العموم نقول: بأنه يحق للمكلفين رفع الدعاوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية إذا لم يقتنعوا بقرارات الإدارة الضريبية أو قرارات لجان الطعن، أو في حالة الرد السلبي عليهم من قبل هذه الجهات².

4: تنصيب قانون الاجراءات الجبائية على مصلحة الادارة في التقاضي

ترفع الادارة الضريبية الدعاوى الضريبية أمام المحاكم الادارية في حالة عدم اقتناعها بقرارات لجان الطعن التي لم تكن في صالحها³، كما تظهر مصلحة الادارة في دعاويها المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة، أو غيرها من الدعاوى الخاصة بقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لها، أو في حالة الدعاوى المتعلقة باسترداد أو استرجاع المبالغ المقبوضة بدون وجه حق نتيجة خطأ الإدارة أو المكلف. كما رخص قانون الإجراءات الجبائية أيضا للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب على المستوى المحلي برفع الدعاوى أمام المحاكم الإدارية، كما رخص من جهة أخرى للأعوان الموضوعين تحت تصرف المدير الولائي المرخص لهم قانونا، كما نصت على ذلك المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية⁴، تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري وفقا لأحكام المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁵.

ثانيا: تقديم المكلف لشكوى نزاعية أمام الإدارة الضريبية

قبل رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة، اشترط قانون الإجراءات الجبائية في المواد 71 و 72 و 73 على المكلف بالضريبة فيما يخص منازعات الوعاء الضريبي ضرورة تقديم شكوى نزاعية إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوازي المختص إقليميا حسب الحالة، بغية إثارة صدور قرارا إداري صريح أو ضمني لكي يتمكن بعد ذلك من أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري⁶. كما اشترط المشرع الجزائري في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة فيما يخص منازعات التحصيل ضرورة رفع شكوى نزاعية أمام الجهة الإدارية

¹ كما نصت المادة 173 على انه: "2- يمكن للأشخاص المعنويين الذين لم يرزهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاوتهم - رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من هذا القانون. 3- تطبق الأحكام الواردة في المواد من 83 إلى 91 من هذا قانون، المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، فيما يخص الدعاوى المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات أو ضدها".

² الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 45

³ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ نصت المادة 78 من (ق إ ج) على ما يلي: يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته.

تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

2- يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما.

3- تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب".

⁵ بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 46.

⁶ بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 50.

المختصة، ولذلك نصت هذه المادة على أنه: "يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات¹ .

لقد أجمعت نصوص القانون الجبائي على وجوب تقديم المكلف لشكواه النزاعية أو ما يعبر عنها الطعن النزاعي أمام الجهة الإدارية المعنية، بغية استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك كله بغية تخفيف العبء على القضاء وتوصل الإدارة والمكلف بالضريبة إلى حل النزاع بطريقة ودية، ولذلك اعتبرت الشكاوى النزاعية شرط ضروري قبل اللجوء إلى القضاء² .

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الأثر القانوني الذي يترتب على عدم تقديم المكلف للشكاوى النزاعية، ولذلك حدد مجلس الدولة في قراره رقم 006326 ، الصادر بتاريخ 25/02/2004 ، هذا الأثر بقوله: "...وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة. وفي حالة عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولا شكلا"³ .

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إرفاق الإدارة الضريبية للشكاوى النزاعية، وغيرها من القرارات التي صدرت على مستواها وعلى مستوى لجان الطعن ضمن مرفقات العريضة في حالة ما إذا كانت هي المدعية أمام القضاء، فقانون الإجراءات الجبائية قد أتاح للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب والحامي لحقوق الخزينة، أن يطرح النزاع أمام المحكمة الإدارية بصفة تلقائية دون أن يتقيد في هذا الإطار بشرط تقديم الشكاوى النزاعية⁴ ، وهذه مسألة أعتقد أنه فيها نوع من اللاعدالة فكيف يلزم القانون المدعي بتقديم الشكاوى أمام الإدارة وإرفاق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، في حين أنه سكت عن إلزام الإدارة الضريبية بإرفاق العريضة بالشكاوى النزاعية وغيرها من القرارات الصادرة على مستواها وعلى مستوى لجان

¹ المادة 153، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 63.

² دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 52.

³ ليدية بن شريف، فيروز بلقبة، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016، ص 48.

⁴ بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015، ص 48، 49.

الطعن، خصوصا وأن مثل هذه القرارات من شأنها أن تعطي للقضاة المحكمة الإدارية تصورا على كيفية حل النزاع على مستوى الإدارة ولجان الطعن.

ثالثا: تمثيل المكلف أمام المحكمة الإدارية بمحام وإدارة بممثل قانوني

لقد نصت المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة"، إلا أن المادة 827 من ذات القانون قد أعفت الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من التمثيل الوجوبي بمحام، في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل، لكون ممثلها القانوني هو المختص قانونا بتوقيع عرائضها ومذكراتها دفاعها أو تدخلها¹، كما نصت المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "مع مراعاة النصوص الخاصة، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الهيئات العمومية الوطنية أو المنظمات المهنية الوطنية أو الجهوية طرفا في الدعوى بصفة مدعي أو مدعي عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والجهوية".

من خلال نص المواد السابقة، نخلص إلى أن المكلف بالضريبة ملزم من أجل رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بضرورة تمثيله من قبل محام، إذا لم يكن له موكل قانوني، أما الإدارة الضريبية فأنها معفية بحكم المادتين 827 و 828 من ضرورة التمثيل بمحام، لأن نص المادتين المذكورين قد نص على أن الممثل القانوني لإدارة الضرائب هو الذي يحق لها تمثيلها أمام القضاء. ضف إلى ذلك أن قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانونا خاصا - كما نصت على ذلك المادة 828 المذكورة- قد رخص للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب على المستوى المحلي برفع الدعاوى أمام المحاكم الإدارية، كما رخص من جهة أخرى للأعوان الموضوعين تحت تصرف المدير الولائي المرخص لهم قانونا، تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري وفقا لأحكام المادة 828 من (ق إ م إ)².

رابعا: استيفاء عريضة الدعوى للبيانات الإجبارية

نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على جملة من الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى العريضة، هي :

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 107.

² بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 46.

1- ايداع عريضة افتتاح الدعوى حسب الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، ومعنى ذلك أنه يجب أن ترفع بعريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني²، ويجب أن تتضمن البيانات المذكورة في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية³، التي نصت على أنه: "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات التالية:

(1) الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى

(2) اسم ولقب المدعي وموطنه

(3) اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

(4) الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

(5) عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى

(6) الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى". وفي حالة ما إذا تضمنت العريضة خطأ لا يثير أي وجه، يجوز للمدعي تصحيحها بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الدعوى المشار إليه في المادتين 829 و 830 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية⁴. كما يجب أن تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة، ويجب أن ترفق: بالرسم القضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁵، والقرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر⁶، كما يجب أن ترفق بنسخة منها بملف القضية، وعند الضرورة يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يأمر بنسخ إضافية⁷.

2- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل، كما يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه: يعد إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه من الشروط الإلزامية لقبول عريضة الدعوى الضريبية وإلا كانت محل رفض قبول الدعوى لعدم إرفاق عريضتها بالقرار المطعون فيه⁸، وهذا الشرط تناولته الفقرة الثانية من المادة 83 بقولها: "يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".

¹ الفقرة الأولى، المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

² المادة 815، القانون 13-22 مرجع سابق، ص 46.

³ المادة 816، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁴ المادة 817، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁵ المادة 821، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁶ المادة 819، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

⁷ المادة 818، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

⁸ ليدية بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع سابق، ص 52.

3- عرض الطلبات: أوجب المشرع الجزائري أن يلتزم المكلف بالضريبة بحدود خاصة أثناء عرض طلباته، إذ لا يجوز للمكلف أن يعترض على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، لكن استثناء يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم طلبات جديدة أمام المحكمة الإدارية لم يسبق أن تضمنها في شكايته، لكن شريطة أن تكون هذه الطلبات في حدود مقدار الضريبة المخفضة و أن يتقدم بهذه الطلبات في العريضة الافتتاحية للدعوى¹.

خامسا: رفع المكلف دعواه الضريبية في الأجال القانونية

تختلف آجال رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا كان هو المدعي (1)، عن آجال رفعها بالنسبة للإدارة الضريبية إذا كانت هي المدعية (2).

1: آجال رفع المكلف للدعوى الضريبية

لقد أتاحت المادتين 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة مدة أربعة أشهر لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، على أن بدايتها تحسب كما يلي:

أ: من تاريخ انتهاء الأجال الممنوحة للجان الطعن الإدارية للبت في الطعون المرفوعة إليها، كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة 81 بقولها: "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن. وفي هذه الحالة؛ يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن"².

ب: من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه³، في حالة عدم رد رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوّارية للضرائب على شكوى المكلفين في أجل 04 أشهر، أو في حالة عدم رد المدير الولائي للضرائب على الشكاوى التابعة لاختصاصه في أجل (06) أشهر، أو في حالة عدم رد الإدارة المركزية في أجل ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق لها ، أو في أجل شهرين (02) بالنسبة للشكاوى الخاصة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁴، ففي هذه الحالات - التي نصت عليها الفقرة الثانية من المادة 76 من ق إج - يعتبر سكوتها رفضا، وبالتالي يمكن

¹ ليديّة بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع نفسه، ص 52، 53.

² الفقرة 02، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع السابق، ص 42

³ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ الفقرة 02، المادة 76، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40.

للمشتكي أن يرفع نزاعه أمام المحكمة، في أي وقت، طالما أنه لم يستلم الأشعار بقرارات المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب¹.

ت: من يوم تبليغ الإدارة الضريبية للمكلف بقراراتها بعد أخذها رأي لجان الطعن الولائية و الجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون².

ث: من تاريخ تبليغ مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، الشاكي بالقرار المسبب بالرفض في الحالة التي تصدر فيها لجان الطعن رأياً مخالفاً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول³.

ج: من اليوم الموالي لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل بالنسبة للمكلفين الذين ينازعون الضرائب المفروضة عليه بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، المتضمن رأي لجنة التوفيق⁴.

على العموم تجدر الإشارة إلى أن آجال رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية هي أربعة أشهر يبدأ سريانها من تاريخ اشعار القرار الصادر تبعا لشكوى نزاعية أو طعن نزاعي، أو من تاريخ انقضاء الآجال المعنية للبت في الشكاوى النزاعية أو الطعون النزاعية. وعلى المتظلم الذي يريد الطعن في قرارات الإدارة ولجان الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة أن يحترم الآجال القانونية، وإلا دفع فيه القاضي تلقائياً بعدم القبول، لكون احترام مواعيد الطعن والتقدم من النظام العام، وهذا حق يجوز كذلك للإدارة الضريبية الدفع به في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁵.

2: آجال رفع الإدارة للدعوى الضريبية

تختلف آجال رفع الإدارة للدعوى الضريبية ضد المكلف باختلاف الضرائب والرسوم وغيرها من الحقوق وهذا ما سنوضحه كما يلي:

مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت المادة 106 على أن تمدد آجال التقدم المقدرة بأربعة سنوات إلى سنتين، إذا تأكدت الإدارة أن المكلف قد استعمل طرق تدليسية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأمر الذي يجعل مدة التقدم "أجل رفع الدعوى" ضد المكلف الذي استعمل طرق تدليسية يقدر بستة سنوات تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة

¹ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 45.

² الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

³ الفقرة 04، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ الفقرة 02، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁵ المواد 67، 68، 69، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 09.

التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل، أو اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية¹.

مجال نطاق استرجاع مداخيل رؤوس الأموال المنقولة: نصت المادة 109 على أن: تتقدم دعوى استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث سنوات، اعتباراً من تاريخ الدفع. وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث².

مجال الرسوم على رقم الأعمال: فقد نص قانون الإجراءات الجبائية على أن: تتقدم دعوى الإدارة من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله أو من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، بأربع سنوات يسري أجلها من أول يناير للسنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم، ويمدد أجل التقدم بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، ورفعت ضده دعوى قضائية، على أن يبدأ في هذه الحالة أجل التقدم ابتداءً من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات³. كما تتقدم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسوم على رقم الأعمال بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، اعتباراً من يوم الدفع⁴.

أما في مجال الضرائب غير المباشرة فقد نص ذات القانون على أن: تتقدم دعوى استرداد المبالغ المحصلة بدون حق أو بصفة غير قانونية في مجال الضرائب غير المباشرة، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، ابتداءً من يوم الدفع⁵.

كما تتقدم دعوى الإدارة في مجال تأسيس الرسوم والضرائب وتحصيلها بأربع سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق الحقوق، أما دعوى الإدارة من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الضرائب و الرسوم فتتقدم ابتداءً من التاريخ الذي ارتكبت فيه هذه المخالفات عندما تكون هذه المخالفات قد ارتكبت بعد تاريخ استحقاق الضريبة، غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف

¹ الفقرة 01، المادة 106، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 53.

² الفقرة 01، المادة 109، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 54.

³ المادة 110، المادة 111، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 54، 55.

⁴ المادة 114، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 55.

⁵ المادة 133، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 58.

فأن التكاليف بالحضور أمام المحكمة المختصة قصد إدانته، يجب أن يتم في أجل شهر واحد اعتباراً من تاريخ غلق المحضر¹.

أما في مجال حقوق الطابع: فقد نص قانون الإجراءات الجبائية أيضاً على أن: تتقدم دعوى الإدارة في مجال تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها بأربع سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق هذه الحقوق من أجل تأسيسها وتحصيلها، كما تتقدم دعوى الإدارة من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق ابتداء من التاريخ الذي ارتكبت فيه هذه المخالفات، غير أنه في الحالة التي يقوم فيها المكلف بإخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى فإن التقدم يسري ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات².

سادساً: رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة نوعياً وإقليمياً

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المحكمة الإدارية هي الجهة المختصة نوعياً في دعاوى الضريبة، كون المادة 82 من هذا القانون قد نصت على أنه: "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية"، كما نصت على أنه: يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 من هذا القانون". كما نصت المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للأشخاص الذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 82 من هذا القانون. وتطبق الأحكام الواردة في المواد من 83 إلى 91 من هذا القانون، المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، فيما يخص الدعاوى المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات أو ضدها.

إن اختصاص المحكمة الإدارية المتعلقة بقضاء المشروعية المشار إليه في المادتين 82 و 173 أعلاه لا يخرج عن اختصاصها النوعي الذي تتمتع به وفقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة 801 من (ق إم) التي خولت هذه المحاكم النظر في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة. كما لا يخرج اختصاصها المتعلقة بقضاء المشروعية عن اختصاصها المحدد بموجب الفقرة الأولى من المادة 800 من

¹ المادة 138، المادة 139، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 58.

² المادة 127، المادة 128، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 57.

(ق إ م إ) باعتبارها جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. ضف إلى ذلك أن المحاكم الإدارية هي الجهة المختصة بالفصل في دعاوى القضاء الكامل، كما نصت على ذلك الفقرة 02 من المادة 801 من ق إ م إ¹، سواء كانت منازعاتها تتعلق بالهيئات المركزية أو المحلية كون دعاوى القضاء الكامل هي اختصاص حصري منوط بالمحاكم الادارية دون سواها. ومن حيث الاختصاص الإقليمي نصت المادة 804 على أن ترفع وجوبا الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم، أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم²، كما هي محددة في المرسوم التنفيذي 22-435 المحدد لدوائر الاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية³، الشيء الذي يؤكد ان المشرع الجزائري قد خرج عن القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 37 منه التي جعلت الاختصاص الاقليمي يؤول للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه. والاختصاص النوعي والاقليمي للمحاكم الادارية هو من النظام العام حيث تجوز إثارته من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي⁴.

الفرع الثاني: أثر رفع الدعوى الضريبية

تتمثل آثار رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، في عدم توقيف تسديد الحقوق المحتج عليها (أولا)، و طلب تأجيل دفع الحقوق المحتج عليها (ثانيا).

أولا: الدعوى الضريبية لا توقف تسديد الحقوق المحتج عليها

إن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لا يوقف المكلف عن تسديد الحقوق المحتج عليها، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على أن: "الطعن لا يوقف تسديد الحقوق المحتج عليها. وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي".

ثانيا: حق المكلف في طلب إرجاء دفع الحقوق المحتج عليها

لقد نصت أيضا الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على حق المكلف في طلب أرجاء أو تأجيل دفع الحقوق المحتج عليها بقولها: " غير أنه، يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل

¹ ليدية بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع سابق، ص 56.

² الفقرة 01، المادة 804، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 76.

³ المرسوم التنفيذي 22-435 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1444 الموافق 11 ديسمبر 2022 يحدد دوائر الاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية، ج ر 84، 14 ديسمبر 2022، ص 04-13.

⁴ ل المادة 807 القانون 08-09، المرجع السابق، ص 76.

الضريبة"، و في هذا الإطار يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع بموجب دعوى مستقلة، وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من ق إ م إ، على أن تبت المحكمة الإدارية فيها بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من ق إ م إ. كما نصت المادة 82 على أن الأمر الصادر في طلب تأجيل الدفع يكون قابلا للاستئناف بقولها: " يكون الأمر المذكور أعلاه قابلا للاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف في غضون خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه رسميا".

الفرع الثالث: التحقيق في الدعوى الضريبة والفصل فيها

بعدما ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة بالطريق الالكتروني أو بموجب عريضة ورقية مكتوبة باللغة العربية¹، ومؤرخة وموقعة، تودع بأمانة ضبط المحكمة من قبل المدعي أو موكله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف²، يباشر القاضي الإداري التحقيق فيها (أولا)، وبعد الانتهاء من اجراءات التحقيق يتم البت فيها وفقا للقانون (ثانيا).

أولا: التحقيق في الدعوى الضريبية

بعدما ألغى المشرع الجزائري بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008 إجراءات التحقيق العادية التي كان منصوص عليها في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، وأبقى في مقابل ذلك على اجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها من المادة 85 إلى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، بدا واضحا خضوع الدعاوى الضريبية إلى اجراءات التحقيق العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (1)، وإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية (2).

1: اجراءات التحقيق العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في منازعات الضرائب فيما يلي:

أ: تبليغ العريضة والمذكرات

نصت المادة 838 من (ق.إ.م.إ) على أن: "يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، وتبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها عن طريق أمانة الضبط ..."³.

ب: دور المقرر

نصت المادة 844 من (ق.إ.م.إ) على أن: يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط، ويعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات

¹ المادة 08، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 04.

² المادة 814، المادة 818، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

³ المادة 838، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 79.

الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع. و يجوز لرئيس تشكيلة الحكم، عندما تقتضي ظروف القضية، أن يحدد فور تسجيل القضية، التاريخ الذي يختتم فيه التحقيق، و يعلم الخصوم به عن طريق أمانة الضبط. كما نصت المادة 845 من (ق.إ.م.إ) على أن: يتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم¹.

ت: إبلاغ محافظ الدولة

نصت المادة 846 من (ق.إ.م.إ) على أنه: "عندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر".

ث: الصلح

إن الصلح الذي نصت عليه المادتين 970 و 971 من (ق.إ.م.إ)، هو صلح يستهدف تسوية الخلاف القائم بين المواطن والإدارة خارج الخصومة الإدارية، لكن في مجال المنازعة الضريبية لا يجب العمل بالصلح لكون موضوعه يرتبط بتحصيل مبالغ مالية، تعتبر ديونا للخزينة العمومية، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب التصالح بما يمس مصالح الخزينة العمومية، وهذا ما ذكرت به المديرية العامة للضرائب في تعليماتها التي وجهتها لأعوانها قائلة: "ومادامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة"².

2: اجراءات التحقيق الخاصة

بعدها نصت المادة 85 من (ق.إ.ج) على أن: "إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة"³، بدا واضحا أن اجراءات التحقيق الخاصة المتمثلة في مراجعة التحقيق (1) و الخبرة (2) لا تشمل مجال الضرائب غير المباشرة وغيرها من حقوق الطابع والتسجيل.

أ: مراجعة التحقيق

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية يجب أن تتم وفقا للضوابط التالية التي نصت عليها الفقرة الثالثة من المادة 85 من (ق.إ.ج) وهي:

¹ المادة 844، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 79.
² حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015، ص 83.
³ الفقرة 01، المادة 85، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

- 1) أن تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى على أن يعين هذا العون من قبل المدير الولائي للضرائب.
 - 2) يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.
 - 3) يحزر العون المكلف تقريراً، يضمه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه.
 - 4) يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بذلك¹.
- ب: إجراء الخبرة

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، إلا أن المادة 86 من (ق.إ.ج) قد قيدت اختصاص المحكمة الإدارية في الخصوص بجملة من الضوابط القانونية نذكرها على الشكل التالي:

- 1) أن يحدد الحكم القاضي بالإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء، على أن تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها يجب أن تسند هذه المهمة إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث².
- 2) لا يجوز أن تعين المحكمة الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق كخبراء، على أنه يحق لكل طرف أن يطلب ردّ خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر. كما يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، وفي جميع الحالات يجب أن يوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتاً عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم³.
- 3) في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يعين خبيراً آخر بدلاً منه، ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات، على أن يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية⁴.

¹ الفقرة 03، المادة 85، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 46.

² الفقرة 01، الفقرة 02، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

³ الفقرة 03، الفقرة 04، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 47.

⁴ الفقرة 05، الفقرة 06، الفقرة 07، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

4) يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. و يقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك و إمّا تقارير منفردة، على أن يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة¹.

5) إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه².

ثانياً: البت في الدعوى الضريبية

تنقسم اجراءات البت في الدعوى الضريبية إلى إجراءات سابقة على يوم الجلسة (1)، واجراءات خاصة باليوم الذي يتلوه فيه القاضي المقرر تقريره في الجلسة (2)، واخرى خاصة بعد صدور الحكم (3).

1: الاجراءات السابقة على يوم الجلسة

بعد الانتهاء من اجراءات التحقيق، يبت في القضية المرفوعة أمام الجهة القضائية الإدارية وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية³، حيث يقوم حينها رئيس المحكمة الإدارية بتعيين التشكيلة التي يؤوّل إليها الفصل في الدعوى، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يحدد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم يساهم في حل النزاع⁴، ويخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية، وتقوم أمانة الضبط بإخطارهم بها على الأقل 10 أيام قبل الجلسة، وفي حالة الاستعجال يقلص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم⁵.

2: إجراءات البت في الدعوى الضريبية يوم الجلسة

في يوم الجلسة يتلو القاضي المقرر تقريره، ثم يستمع إلى الملاحظات الشفوية المقدمة من الخصوم، كما يمكن له الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية وكل شخص حاضر في الجلسة يرغب أحد الخصوم في سماعه⁶، وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته⁷، ويتم النطق من

¹ الفقرة 07، الفقرة 08، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

² الفقرة 10، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

³ المادة 89، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

⁴ المادة 844، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 79.

⁵ المادة 876، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 81.

⁶ المادة 884، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

⁷ المادة 885، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

طرف الرئيس بشكل علني¹، بالحكم الذي يجب أن يكون مسبقا بجملة من البيانات²، كما يجب أن يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار فيه أيضا إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم³، كما يجب أن يسبق الحكم بكلمة "يقرر"⁴.

3: تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية

بعد صدور الحكم وفقا للإجراءات المحددة قانونا، يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي⁵، كما يجوز لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الأحكام عن طريق أمانة الضبط⁶.

¹ المادة 272، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 23.

² من البيانات: عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري، الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تناولوا الحكم، تاريخ النطق به، اسم ولقب ممثل النيابة، اسم ولقب أمين الضبط، وغيرها من البيانات الأخرى، انظر: المادة 275، المادة 276، المادة 888 من (ق.إ.م.إ.).

³ المادة 889، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 82.

⁴ المادة 890، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

⁵ المادة 894، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

⁶ المادة 895، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.