

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: حقوق

التخصص: قانون الشركات

من إعداد الطالبة: زيارى منال

بمعنوان:

المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري "على مستوى المحكمة الإدارية"

نوقشت وأجيزت في: 2017/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتورة: لحميم زليخة / أستاذ محاضر "ب" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... رئيسا

الدكتور: زرقاط عيسى / أستاذ محاضر "ب" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... مشرفا

الدكتور: قادري محمد لطفي / أستاذ مساعد "أ" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: حقوق

التخصص: قانون الشركات

من إعداد الطالبة: زيارى منال

بعنوان:

المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري "على مستوى المحكمة الإدارية"

نوقشت وأجيزت في: /.../ 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتورة: لحميم زليخة / أستاذ محاضر "ب" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... رئيسا

الدكتور: زرقاط عيسى/ أستاذ محاضر "ب" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... مشرفا

الدكتور: قادري محمد لطفي/ أستاذ مساعد "أ" / جامعة قاصدي مرباح ورقلة/..... مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

بأنامل تحيط بقلم أعياء التعب والأرق ولا يقوى على الحراك
يتكأ على قطرات حبر مملوءة بالحزن والفرح في آن واحد
وفرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجني
أتطلع فيه لما هو آت من همسات هذه الدنيا المليئة بالتفاؤل
والأمل المشرق هنا سوف أضع كلمات لكل من ترك بصمة في
حياتي وغير من مجراها وعمق في توسيع مداركي العلمية
والعقلية

أهدي ثمرة جهدي إلى كل من :
والديا الكريمين أدامهم الله تاج فوق رأسي
أخواتي كل

باسمه.....

أصدقائي الذين رافقوني في مشواري

الدراسي.....

أساتذتي في مختلف الأطوار التي مرت

بها.....

لكم أهدي هذا العمل

الشكر والعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في انجاز هذا العمل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهته من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذة المشرف زرقاط عيسى الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذه المذكرة .

ولا يفوتني أن أشكر إدارة الحقوق وخاصة عبد القادر الذي لم يبخل عليا بالكتب كما لا يفوتني شكر موظفي كل من مكتبة جامعة 20 أوت 1954 سكيكدة، جامعة باجي مختار عنابة جامعة 8 ماي 1945 قالمة وكذا الشكر موصول لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة

هنال

قائمة المختصرات

ق إ م إ	قانون الإجراءات المدنية والإدارية
ق إ ج	قانون الإجراءات الجبائية

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة في الدولة، باعتبارها أداة تساهم في إنعاش الإقتصاد الوطني كما أنها تشكل ثاني أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة الجزائرية، حيث أصبحت تمتاز بالإنعاشية الدفعة ويتم تحديدها من طرف السلطة التشريعية، ويلتزم بأدائها المكلف الضريبي بلا مقابل تمكينا للدولة للقيام بتحقيق أهداف المجتمع. لا تستطيع الضريبة أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها إلا إذا قامت على أساس العدالة الضريبية، ويمكن تعريف الضريبة بأنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة لتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل ومحدد من طرف السلطة العمومية".

وأهم ما جاء في التعديلات بالنسبة للقوانين الجبائية اعتمادها على النظام التصريحي أي يعتمد على تصريحات المكلفين وهذا لكون كل مواطن واعي بأهمية مساهمته في النفقات العمومية، ما يتطلب منه تقديم تصريحه بطريقة صحيحة ودقيقة، وفي كثير من الأحيان تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف غير مطابقة للواقع، هذا الأمر الذي يؤدي بالإدارة الضريبية إلى إعادة تقييم الأوعية الضريبية وتأسيس الضرائب التي لم يصرح بها المكلف، كما أن المكلف عادة ما يحاول تجاهل دفع التزاماته الضريبية للخزينة العمومية، وفي هذه الحالة تضطر الإدارة الضريبية إلى إتباع الأسلوب الجبري للتحصيل الضريبي، وذلك من خلال آليات وإجراءات معينة يكفلها القانون الضريبي، وفي إطار أداء الإدارة الضريبية لهذه المهام قد تثار مسائل نزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول مقدار الوعاء أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة، وعلى هذا يلجأ هذا المكلف إلى مخاصمة الإدارة الضريبية فيما تم فرضه من ضرائب والتي يرى أنها غير مؤسسة، كما يمكن أن يعتقد المكلف الضريبي بأن الإدارة قد تجاوزت لحدود النصوص التشريعية، وذلك نتيجة لعدة أسباب منها التطور الاقتصادي وعدم استقرار القوانين ووجود فراغ فيها وذلك من خلال إصلاحات وتعديلات جذرية، للنظام الجبائي وذلك بموجب القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الذي تليه عدة تعديلات أخرى مما أدى إلى المساس بالقوانين الضريبية وموظفي القطاع الضريبي، فكل هذا ينشأ عليه ما يسمى بالمنازعة الجبائية التي أقر وجودها القانون الجبائي الجزائري، والتي تثار بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية بحيث عرفها الأستاذ زكريا محمد بيومي بأنها: "تلك التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة".¹

¹ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، (ط1)، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 09.

ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عن ما إذا كانت الضريبة محل نزاع قد ربطت وفقا للقانون أو اللوائح أو لم تربط ، قد منح المشرع سبل للمكلف بالضريبة ليلجئ إليها كلما شعر بضياح حقه سواء بخصوص تقدير الوعاء الضريبي لأنه غير شرعي ومخالف للقانون أو أثناء عملية التحصيل الضريبي فإن للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل من طرف إدارة الضرائب وذلك برفع شكوى أمام المدير الولائي أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات بحيث تعرف هذه المرحلة بالمرحلة الإدارية وهي مهمة بالنسبة للمكلف الضريبي يجب إتباعها أولا وتعد من بين الإجراءات الملزمة له، وبعد الإنتهاء من الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة التالية المتمثلة في المنازعة القضائية وتعتبر مرحلة ثانية والتي هي محل دراستنا بحيث يقوم المكلف بالضريبة برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بعد صدور الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى و الهدف من ذلك هو إلغاء القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب.

- تكمن أهمية الموضوع في مدى تطبيق هاته النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي ومدى نجاعتها في تسويته قضائيا .

-انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كثيرا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر

وتهدف الدراسة إلى:

-ان التطور السريع والمستمر للقانون للمنازعة الجبائية في الجزائر فكثرة التعديلات التي تطرأ عليها وتشنت النصوص القانونية المنظمة لها يؤدي الى عدم معرفتها من قبل المكلف الضريبي وحتى الادارة الضريبية الشيء الذي يستدعي الى تبسيط إجراءات حل المنازعة الضريبة.

من أهم الأسباب الموضوعية التي جعلتني أتناول الموضوع هي:

-نقص المراجع في مسألة المنازعة الجبائية .

-التعمق في دراسة المنازعات الجبائية من حيث الإجراءات المستعملة لحل النزاع.

ويعود سبب دراستي لهذا الموضوع إلى الميول الشخصي لجانب الإجراءات الإدارية والقضائية.

وفي هذا الصدد يطرح الإشكالية التالية:ما هي الشروط الإجرائية لمباشرة الدعوى الجبائية أمام

القضاء الإداري؟

أما بالنسبة للمنهج المتبع فقد اعتمدنا في معالجة هذا الموضوع على المنهج التحليلي والوضعي

ويظهر ذلك من خلال تحليلها لمختلف النصوص القانونية والأحكام والقرارات القضائية.

وقد واجهتنا بعض الصعوبات خلال دراستنا لهذا الموضوع منها قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والمقالات وعدم الاستقرار في القوانين الجبائية وذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب المهام بها.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة اقتضت دراستنا إتباع الخطة التالي ذكرها:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين: بحيث تناولنا في الفصل الأول شروط رفع الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري والذي قسمناه إلى مبحثين:

- المبحث الأول شروط متعلقة بالدعوى

- المبحث الثاني شروط متعلقة بالعريضة.

وسنتطرق في الفصل الثاني إلى الفصل في الدعوى الجبائية بحيث قسمناه الى مبحثين:

- المبحث الأول: تناولنا فيه التحقيق في الدعوى وصدور الحكم من المحكمة الإدارية.

- المبحث الثاني: استئناف الحكم أمام مجلس الدولة .

الفصل الأول

شروط رفع الدعوى الجبائية

الفصل الأول : شروط رفع الدعوى الجبائية

تختص المحاكم الإدارية في القانون الجزائري بالنظر في المنازعات الضريبية،⁽¹⁾ وهذا تطبيقاً للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، وذلك وفقاً للمادة 800 من (ق إ م أ).

إذ أن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية، فيما يخص المنازعات الضريبية، وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية و الشروط الضرورية التي توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري، و التي تسمح له و تلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف طبقاً لمواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أولاً وكذلك قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه قسمنا هذا الفصل الى مبحثين، بحيث تناولت الشروط متعلقة برفع الدعوى

الجبائية(المبحث الأول) الشروط متعلقة بالعريضة(المبحث الثاني).

المبحث الأول : شروط متعلقة برفع الدعوى الجبائية يمكن للمكلف أن يطعن في

مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب وفقاً لأحكام المادة 82 من (ق إ ج)، أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استفاد جميع إجراءات الطعن الإداري،² فالمكلف الضريبي له الحق للاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة بما في ذلك سند التحصيل إلغاء الحجز أو الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري و لقبول دعوى المكلف الضريبي لا بد من توافر شروط محددة.³ لذلك قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، (المطلب الأول) الشروط العامة و (المطلب الثاني) الشروط الخاصة .

¹ - محمد صغير بعلی، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار هومة للعلوم و النشر و التوزيع، عنابة، 2010، ص 60.

² - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4 الجزء 2، الجزائر، 2005، ص 255 .

³ - عمارة بلغيت، الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2002، ص 46.

المطلب الأول : الشروط العامة لقبول الدعوى الجبائية سنتطرق في هذا المطلب إلى الشروط العامة و التي تعد الواجب توفرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه إذا لم تتوفر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى أو رفضها شكلا.¹

الفرع الأول : شرط الصفة تقتضي الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر و لا بد من أن تكون الدعوى مرفوعة على ذي صفة، و إلا اعتبرت الدعوى غير مقبولة، حيث أن المادة 13 المذكورة أعلاه تقتضي بعدم جواز التقاضي من طرف أي شخص ما لم تكن له صفة.⁽²⁾ إذن نقصد هنا يجب أن تتوفر صفة تقاضي المكلف بالضريبة ويقصد به هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية و اللامركزية فيحق له أن يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب إذا لم يرضى به سواء في مجمله أو في جزء منه وله الحق في الاعتراض على مختلف

إجراءات التحصيل و المتابعة بما في ذلك سند التحصيل إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه وكذلك الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.⁽³⁾

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 67 .

² - القانون 09/08 المؤرخ 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المادة 13 منه .

³ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص 34 .

الفرع الثاني : شرط المصلحة ويقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تفوق على رافع الدعوى فإذا انتفت الفائدة من رفع الدعوى فلا تقبل هذه الأخيرة و هذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر بقولها لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة أو مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى و إن كانت محتملة، ناهيك عن المصلحة الفعلية الموجودة و القائمة، كما أن هذه المصلحة يجب أن تكون قانوني بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أما المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه و مصلحة أمام الإدارة الضريبة كما أن هذه الأخيرة إن قامت برفع الدعوى فإنها تهدف الى حماية حقوق الخزينة من الضياع . و يكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمدعى، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه لقبول الدعوى المرفوعة ضده. ويشترط توفر المصلحة في المكلف بالضريبة عند منازعته لقرار المدير الولائي للضرائب، و أن تكون موجودة، ويتم تقدير وجودها يوم رفع الدعوى الضريبية أي تكون حالته وقائمه وقت التقاضي ، وفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁽¹⁾.

الفرع الثالث : توفر أهلية التقاضي كشرط إجرائي بالرجوع الى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها لم تنص على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توفر هذا الشرط الإجرائي الهام، وفي هذا الإطار يمكن التفرقة بين أهلية الشخص الطبيعي وأهلية الشخص المعنوي.⁽²⁾ فالنسبة للشخص الطبيعي يشترط بلوغ سن الرشد يوم رفع دعوى القضائية دون أن يكون جنون أو عته أو محجورا عليه بحكم قضائي أما بالنسبة للشخص المعنوي الخاص يتمثل أمام القضاء من طرف مديرية الضرائب، بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات و المؤسسات، أما الأشخاص المعنوية الإدارية(الشخص المعنوي العام) فإنها تمثل بأشخاص محددین في قوانينها الخاصة. فهي موضوعنا هذا نجد أن الأهلية متوفرة ضمنيا في المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبة أما

¹ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 37،38 .

² - قصاب سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، جامعة قسنطينة، 2008، ص141

القضاء فسواء كان هذا المكلف تاجرا أو صناعيا أو موظفا أو عاملا أجيرا فإنه لا بد من التمتع بالأهلية الكاملة لكي يدخل ضمن خانة التكليف الضريبي و الذي ينتج هن دراسة نشاطا مربحا مهما كان نوعه .

المطلب الثاني: الشروط الخاصة المتعلقة برفع الدعوى الجبائية سنتناول في هذا

المطلب الشروط المتعلقة بالدعوى الضريبية في حد ذاتها والتي يمكن ذكرها فيما يلي.

الفرع الأول: الشكوى الجبائية "التظلم الإداري المسبق" كأصل عام للتظلم الإداري المسبق

يعد شرط جوازيا في المنازعات الإدارية، ولكن استثناء يعد إلزاميا في المنازعات الضريبية، كونها منازعة من نوع خاص؛ إلي جانب ذلك يعد التظلم الإداري إجراء التسوية المنازعات الضريبية وديا، وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروحة أمام القضاء كما يضع هذا الشرط حد للنزاع القائم بين الإدارة و المكلف،⁽¹⁾ و لكن في حالة عدم التواصل الى النزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع الدعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة، و بعد الإطلاع على المواد 71،70،72،73 من (ق إ ج) المذكورة سابقا يتبين لنا أن التظلم شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية تحكمها إجراءات خاصة فالتظلم الإداري المسبق في مادة الضرائب يعد من بين الإجراءات الجوهرية من النظام العام و الإخلال به عند رفع الدعوى يؤدي الى عدم قبولها شكل⁽²⁾، ويمكن للقاضي إثارته تلقائيا كما أن التظلم ليس له أثر موقف لتنفيذ القرار الإداري،⁽³⁾ وقد اشترط المشرع لقبول الشاكية توفر شروط شكلية و أخرى موضوعية .

أولا- الشروط الشكلية: لا يقبل التظلم الإداري أو الشكاية إلا إذا كانت مستوفية لجميع الشروط

القانونية ، و قد أحاط المشرع الجبائي الشكاية النزاعية. في مجال الضرائب بجملة من الشروط و الآجال ضمن المواد من 110 إلى 115 من قانون الإجراءات الجبائية ، ولعل هذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي و يجعله يفوق كونه مجرد طعن إداري سابق الى طعن نزاعي محدد بآجال و خاضع لشكليات

¹ - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2012، ص126.

² - القرار رقم 006325 الصادر بتاريخ : 2003/02/25 عن الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد3 ، 2003، ص124 .

³ - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص300.

وشروط صارمة،⁽¹⁾ ولقد حدد المشرع الجبائي الشروط الواجب توفرها في الشكاية لقبولها من حيث الشكل من خلال المادة 73 قانون (ق إ ج)، وتمثل هذه الشروط فيما يلي :

- يجب أن تكون الشكاوى فردية ما عدا المكلفين الذين تفوض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركتهم.
- يجب أن تفيد الشكاوى منفردة بالنسبة لكل قضية أي لا يمكن في التظلم الواحد أكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيض في حالة عوز المكلف.
- أن تتضمن الشكاوى و تحت طائلة عدم القبول نوع
- الضريبة المفترض عليها رقم المادة من الجداول الذي سجلت فيه الضريبة و في حالة الضرائب لا تسجل في جداول ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .
- تعيين موطن المشتكي : يجب على كل مشتكي تحديد موطن له ، كما يجب أن يكون لكل مشتكي موطنه بالخارج أن يتخذ موطنًا بالجزائر، أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية و التي تقوم بعمليات في الجزائر خاصة للرسم على القيمة المضافة فيجب لها أن تعتمد ممثل قانوني لها في الجزائر .
- يجب أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع .
- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من طرف صاحبها بخط اليد، كما يمكن أن تكون ممضاة من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، يعفي من تقديم الوكالة المحامون المسجلون قانونا في النقابة الوطنية للمحامين وفقا لأحكام المادة 72 من (ق إ ج).

ثانيا - الشروط الموضوعية: يجب على المكلف تفصيل شكايته بالعرض المفصل لها و توضيح مبررات اعتراضاته ، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة و الأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عائق المكلف.

¹ - Jean François buisson, les recours Administratif en droits publique francais, L.G.D.J puas,1996, p173.

و تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي :

- ذكر الضريبة و تحديد القيمة المالية المتنازع فيها.
- بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الانذار.
- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول¹.
- تقديم المكلف لطبيعة النزاع و الطلبات و الدفع و التي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية².

ثالثاً- آجال تقديم الشكاية ومضمونها: يجب على المكلف الضريبي إحترام آجال تقديم الشكاية والتي

تتمثل في ما يلي:

أ) آجال تقديم الشكاية:

- حالة الخطأ او الازدواج في فرص الضريبة : الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي علم المكلف فعلا بوجود الخطا او الازدواج في الفرص الضريبية.
- حالة الخطأ في توجيه الانذرات : سواء اكان الخطأ راجع الي الإدارة اوالى ظهور جديد في الملف فان الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الانذار الجديد.
- التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري : كالمنازعات التي طهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة (كنهديم عقار مبنى ، كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية ، شعور منزل أو محل مؤخر ، توقف مصنع عن النشاط.....الخ
- تعد كذلك مقدمة في أجالها المحددة كل شكاية و جهتا صلا سواء الى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي اوالى الأعوان المقتصدین الموضوعين تحت مسؤولية المدير الولائي كنائب

¹ - المادة 73 / 4-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 73 / 3 من نفس القانون.

المدير، رئيس المفتشية و قابض الضرائب ، على أن يحول هؤلاء التظلم الى صاحب الاختصاص الأصلي و هو المدير الولائي للضرائب¹.

ب (مضمون الشكاية :

يتضمن مضمون الشكاية في المنازعات الجبائية عموما غرض المشتكي لطلباته و دفعه.

1 - بالنسبة للطلبات : يستعرض المكلف في شكايته الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه و يتمثل الطلب فيمايلي²:

- طلب تصحيح الأخطاء المادية البسيطة، و الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر او عند تسديد الضريبة تلقائيا.
- طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة ، بسبب إعادة التصحيح بناء على تصريحات المكلف او بناء على تقديرات الادارة.
- طلب الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها.
- طلب الاستفادة حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل الاستفادة من الامتيازات الجبائية وفقا لأحكام المادة 70 م (ق إ ج).
- طلب استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ الإدارة أو المكلف.
- الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل أي وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة إذ يعتبر شرط أساسي لقبول الاعتراض، كأن يكون السند غير محرر في الآجال، أو أن العون الذي قام بتحريره غير مختص³.
- الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها و هو بالاعتراض على التحصيل القصري⁴.

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، 2008 ، ص 22 .

² - فريجة حسين، المرجع السابق ، ص19.

³ Philippe AUGÉ , droit fiscal général , édition ellipse , paris , 2002 , p235

⁴ المادة 154 / 5 من قانون الإجراءات الجزائرية

- طلب استرداد للأشياء المحجوزة و ذلك في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية و يجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل الوسائل التي تمكن السلطة المختصة في إتخاذ القرار، كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله.
- طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وذلك في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية و يجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل الوسائل التي تمكن السلطة المختصة في إتخاذ القرار كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله¹.

2 - الإثبات : يكون الإثبات بمختلف الحجج و المبررات الواقعية و القانونية التي تدعم الشكاوي مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أن يثبت أنها مبالغ فيها .و عرض الوسائل و الحجج من شأنه تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلما نزاعيا أو ولائيا ، فالتظلم النزاعي يقصد به التظلم المرفوع لمدير الضرائب، و هو ما يطلق عليه أيضا الشكاية النزاعية و التي تهدف من ورائها المكلف بالضريبة إلى المنازعة في شرعية فرض الضريبة، أما الطعن الولائي فيقصد به الطعن الذي يلتزم المكلف من ورائه الحصول على امتياز أو تخفيض من مبلغ الضريبة أو إعفائه منها على سبيل التسامح لا غير، و يجد مصدره في القانون الفرنسي،² و الملاحظ أنه وفقا للتشريع الجبائي فإن إلزامية إجراء التظلم المسبق أو تقديم الشكاية تختلف حسب نوع الضريبة.

- بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فهو إجراء ملزم و إجباري إذ يجب أن تتضمن شكاية المكلف عرضا موجزا للطلبات و الدفوع و الحجج.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة يعتبر التظلم أيضا إجراء لازم قبل المرور إلى رفع الدعوى الجبائية الإدارية و لا تقبل الشكاية الا في حالة ما اذا لم يتم تقدير الضريبة الأصلية بموجب تصريحات المكلف إنما تتم تلقائيا من طرف الإدارة³.

¹ المادة 146 / 2 - 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² Carles Debbach et jean Claude Ricci . Contentieux administratif, 7^{ème} édition , Dollaz ,Paris ,1999 PP794,795..

³ المادة 102 / 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

- بالنسبة لحقوق التسجيل فلا يلزم المكلف القيام بالتنظيم امام مدير ضرائب انما اللجوء مباشرة لجنة المصالحة¹.

الفرع الثاني : شرط إحترام آجال رفع الدعوى الجبائية بصفة عامة في المنازعات

الإدارية نص المشرع الجزائري صراحة على آجال محددة لرفع الدعوى أما الجهات القضائية الإدارية المختصة على ألا يتم حساب يوم التبليغ و اليوم الأخير ضمن الآجال المحددة قانونا ، وهذا طبقا لنص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بصفة خاصة و بالضبط في المنازعات الضريبية أوجب المشرع الجبائي رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية خلال أجل محدد ب (4) أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار بالتبليغ من طرف المدير الولائي للضرائب أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجان لكي تبث في الطعون ، و هذا وفقا لإحكام 83 من قانون الإجراءات الجبائية ، و هذا حالة حصول المشتكي على إشعار بقرار مدير الضرائب، أما في حالة عدم حصول على الإشعار ، يمنح للمدير الولائي للضرائب أجل 4 أشهر للرد على المشتكي و ذلك بحصول له على الإشعار بالقرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية ، وإذا لم تجب الإدارية خلال هذا الأجل، فيقوم المكلف برفع النزاع الى المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر الموالية للأجل الممنوح للإدارة للرد و إصدار قرارها،⁽²⁾ و في حالة سكوت الإدارة الضريبية عن الرد على الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فعلى هذا الأخير انتظار ستة 6 أشهر المقررة لمدير الضرائب ، للنظر ولإبداء رأيه في الشكوى وفقا لأحكام المادة 76 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية بعدها بيتدى سريان معاد الطعن القضائي المحدد بأربعة (04) أشهر، و عندما يتعلق الأمر بقيمة معروضة تفوق 20 مليون دينار فعلى المكلف بالضريبة انتظار 8 أشهر تنقسم الى 6 أشهر مخصصة لمدير الضرائب لدراسة الشكوى و الرد عليها وشهرين للإدارة المركزية لإبداء رأيها حول الشكوى، بعدها يبدأ حساب آجال الطعن القضائي المحدد بأربعة 4 أشهر وفقا أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .⁽³⁾

¹ المادة 359 من قانون التسجيل.

² - عمر بوجادي ، اختصاص القاضي الإداري في الجزائر ، رسالة لنيل دكتوراة دولة في القانون ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو 2011 ، ص 219 .

³ - عمر بوجادي ، نفس المرجع ، ص 219 .

المبحث الثاني : الشروط المتعلقة بالعريضة تحرك الدعوى الضريبة بعريضة افتتاح

دعوى و التي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف الى إعطاء المدعى عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه و موضوع الدعوى و غيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها⁽¹⁾. لذلك ألزم المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة ، حيث هنالك شروط شكلية ، أخرى موضوعية لفرضها وفقا لما يلي:

المطلب الأول : الشروط الشكلية للعريضة يجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط

معينة أو جبتها المشرع الجبائي ، حيث لا يتم قبول طلبه من دونها ، وذلك وفقا لإحكام نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الأول: تحرير الطلبات على ورق مدموغ يترتب على عدم تقديم المذكرة على

ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلا ، وورد هذا صراحة في المادة 339 من قانون الضرائب المباشر فإنه " يجب أن يحزر كل ما يستظهر به من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، وذلك لجدية الدفع " و لكن هذا الشرط تم إلغاؤه بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة 2008، أما قرار المحكمة العليا رقم 72087 الصادرة بتاريخ 1991/04/07² و المتعلق بقضية (أج) ضد المفتش الفرعي للضرائب بسيدي بلعباس ، فقد كرست بأن استعمال الورق المدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة افتتاح الدعوى و من ثم فالقضاء بغير هذا يعد خطأ في تطبيق القانون ألا أن هذا المبدأ الذي كرسه الاجتهاد القضائي أصبح بدون موضوع ، و ذلك عندما تدخل المشرع الجبائي أثناء إجراءاته حيث ورد النص بعبارة و صريحة لا تقبل أيه تأويل في المادة 339 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة ما يلي :

" يجب أن يحزر كل ما يستظهر به من مذكرات أما الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي على ورق مدموغ"⁽³⁾.

¹ - عبد القادر عدو ، المرجع السابق، ص 216.

² - القرار رقم 78037، المؤرخ في 1991/04/07، المجلة القضائية ، العدد 04، سنة 1991، ص 232 .

³ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ص 89 .

الفرع الثاني: توقيع العريضة من قبل صاحبه يدل هذا الشرط على أن المكلف قد تقدم الى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة ولا يكون إلا من طرف محامي. وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي الى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الإدارية . كما نص القانوني الجبائي صراحة على التزام التوقيع حيث نصت المادة 73 على أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها تحت طائلة عدم القبول حيث يعد عدم التوقيع من بين العيوب الشكلية ، كما تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون التي تقتضي أنه يجب على كل شخص يقدم أن يساند الشكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية ومن جهة آخر لا يجوز لمدعى الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية على غير تلك الواردة في شكواه الموجه الى المدير ضرائب الولاية، و لكن يجوز له في حدوث التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة شرطا ان يعبر عنها صراحة في عريضة افتتاحية للدعوى .

المطلب الثاني : الشروط الموضوعية للعريضة بالرجوع الى المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية التي أوجبت أن تتضمن العريضة المقدمة الى المحكمة الإدارية عرضا موجزا، التي تتصل بالنزاع و الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات فضله على البيانات العامة المتعلقة بالاسم و اللقب وموضوع الطلب و محل الإقامة و اسم من يوجه إليه و محل إقامته وصفته .

و من خلال استقرائنا لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية نجد انه يجب أن تحتوي العريضة عرضا صريحا لوسائل و كذا إرفاقها بإشعار تبليغ مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه :

الفرع الأول: تضمن العريضة البيانات العامة طبقا للأحكام المواد 13،15،16،81 من (ق إ م إ) بمقابل أحكام المواد 75،83 من (ق إ ج) ، و يجب على العريضة أن تحتوي على البيانات العامة الواجب توفرها في جميع الدعاوى أن تمثل في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعاوى ، و كذا اسم و لقب المكلف بدفع الضريبة أو موطنه و مقر الإدارة الضريبية و موضوع الدعوى.

الفرع الثاني: يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة الى المحكمة عرضا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع ، و كذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي و على المكلف بالضريبة أن يحث وسائل التي يذكرها و التي تؤسس عليها الدعوى، يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه على

المكلف بالدفع يرافق دعواه بإشعار تبليغ و قرار المعترض عليه كما هو منصوص عليه في نص المادة 83 الفقرة الثانية من (ق إ ج)، و في هذا الصدد أصدرت المحكمة العليا بتاريخ¹ 1990/04/07 قرارا يتضمن ما يلي :

من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي الصراحة على عرض بالوسائل و عندما يكون تابع لقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يرفقه بإشعار تبليغ الخاص بإقرار المتنازع فيه و من ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، حيث قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية لطعن ضده رغم أن هذا الطلب لم يتم إرفاقه بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير و هذا يعد خرقا للقانون " و متى استوجب ذلك إلغاء القرار المطلوب فيه "

إن المكلف بالضريبة لا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسم وحده في شكواه المقدم الى إدارة الضرائب فلا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية على تلك الموجهة الى مدير الضرائب بالولاية ، ولا يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية طلبات جديدة شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي يفتتح بها الدعوى

¹ - القرار رقم 64255، المؤرخ في 1991/04/07، المجلة القضائية، العدد 04، السنة 1991، ص 232 .

ملخص الفصل الأول :

من خلال دراسة هذا الفصل والمتعلق بشروط رفع الدعوى الضريبية نجد أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء الإداري تعد ضمانا هامة منحها المشرع الجزائري له وذلك بعد توفر الدعوى على الشروط العامة المتمثلة في الصفة والمصلحة و الأهلية و كذلك بعد تجاوزه المرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتنظيم الإداري المسبق (الشكاية) أمام الجهة الإدارية المختصة ويكون كل هذا في حالة شعور المكلف بأنه المتضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية او القانونية ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر بحقه وهذا ما نجده في العريضة والتي يقدمها المكلف بالضريبة بحيث يجب أن تشمل هذه الأخيرة على الشروط الشكلية المتمثلة في : أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ و أن تكون موقعة من صاحبها بالإضافة إلى الشروط الموضوعية و هي توفر العريضة على البيانات العامة و يجب أيضا أن تتضمن عرض صريح للوقائع وأن ترفق بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه .

إضافة إلى شرط أجال الدعوى المتمثل في أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار بالتبليغ من طرف المدير الولائي للضرائب أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجان لكي تبث في الطعون

الفصل الثاني

الفصل في الدعوى الجبائية

الفصل الثاني: الفصل في الدعوى الجبائية

يجب أن تتوفر الشرط سالف الذكر المبينة في الفصل السابق من أجل قبول الدعوة الضريبية وبعد عرض النزاع الضريبي أمام الجهة القضائية لا بد عليها الفصل في النزاع المعروض أمامها ولا يتم ذلك إلا من خلال مجموعة من الإجراءات التي يتم إتباعها للحصول على القرار النهائي في النزاع الضريبي .

وعلى هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين بحيث تناولنا في المبحث الأول التحقيق في الدعوى الجبائية وصدور القرار من حكمة الإدارية والمبحث الثاني الطعن في الإستئناف أمام مجلس الدولة و آثاره .

المبحث الأول : التحقيق في الدعوى وصدور الحكم على مستوى المحكمة

الإدارية: إن المحكمة الإدارية بإمكانها مراجعة التحقيق وإجراء عملية الخبرة بحيث هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم للأعمال مع الإشارة بأن التحقيق الإضافي تم إلغائه بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017.

وعليه سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين بحيث نتناول إجراءات التحقيق في المطلب الأول وصدور القرار على مستوى المحكمة الإداري في المطلب الثاني.

المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الجبائية في مجال المنازعات الجبائية تطبيق

إجراءات التحقيق و الخبرة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وعليه سنتطرق هذا المطلب أولاً إلى إجراءات التحقيق في (الفرع الأول) ثم الخبرة في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية

أولاً - إجراءات التحقيق العامة: لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتعلقة في المنازعات الإدارية عموماً، تتميز إجراءات التحقيق بالخاصة الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا نترك لتماطل الخصوم، كما ذكرنا سابقاً إن إجراءات التحقيق العامة ليس هنالك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المنهجية في الدعويين ، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية بإتباع الإجراءات الآتية :

- 1- يتم إيداع المذكرات و الوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية⁽¹⁾.
- 2- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طرق محضر قضائي ، كما يتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط⁽²⁾ تحت إشراف القاضي، ويمنح للخصوم أجلاً يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم
- 3- تبلغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق الى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي .
- 4- إذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية عن عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بأن لا وجه للتحقيق و يرسل الملف الى محافظ الدولة لتقديم طالبه، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكليه الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة⁽³⁾، يمكن أن يقرر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها الى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم وإعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع و الردود. فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعى عليه

¹ - المادة 1/838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

² - المادة 2/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 1/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

مع، إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد النسخ بقدر هدد الخصوم و ذلك في المواعيد التي يحددها⁽¹⁾.

5- عندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف الى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر⁽²⁾ ثم يحدد الرئيس تشكليه الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن و يبلغ هذا الأمر للخصوم أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر⁽³⁾.

أما إذا لم يصدر الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁽⁴⁾ فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق⁽⁵⁾.

6- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط و من ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوة المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعية أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئه لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة⁽⁶⁾.

7- بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعدل حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتلقي توضيحاتهم.⁽⁷⁾

¹ - المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - المادة 854 من نف قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶ - حسن السيد بسيوني ، دور القضاء في المنازعة الإدارية ، عالم الكتب ، القاهرة مصر، 1983، ص 230 .

⁷ - المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

8- ويسمح التحقيق بتكوين اقتناع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع و إجراء التحقيق لا يكون إلا بناء على اقتناع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، و يكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم⁽¹⁾.

وبعد تلاوة التقرير يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إيذاء ملاحظاتهم الشفوية دعماً لمذكراتهم المكتوبة فيمكن بذلك سماع أي عون أو أمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات اللازمة تم تحال القضية بعد ذلك للمداولة .

ثانيا - إجراءات التحقيق الخاصة: لقد نصت المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية على الإجراءات الخاصة والتي جاء فيها: أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي (تم إلغائه بموجب المادة 49 بموجب قانون المالية الجديد) و مراجعة التحقيق و الخبرة .

1-إجراء مراجعة التحقيق:

تنص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإنها تأمر بذلك، خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق²الأول و إعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ومتى رأى القاضي أن مستندات الملف و الحسابات التي إعتدتها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو غير كافية ولايمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها. ومن هنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي يبنى عليها تحقيق والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، و يتم إجراء مراجعة التحقيق وفقا للمادة السالفة الذكر على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول . وما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه على الرغم من كونه أقر بأن المحقق الثاني في مراجعة التحقيق يجب أن يكون غير المحقق الذي قام بالتحقيق الأول .

¹ - . حسين السيد بسيوني ، المرجع السابق، ص 233.

² - يقصد بمراجعة التحقيق : "التحقيق الذي يقوم به أحد أعوان الإدارة الجبائية بناء على أمر المحكمة الإدارية." زرقاط عيسى ، محاضرة بعنوان "التحقيق في الدعوى الجبائية"، ألقيت على طلبة سنة أولى ماستر قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2017.

وتتم إجراءات مراجعة التحقيق كالتالي:

- يبلغ المكلف بالضريبة بتاريخ عملية إجراء مراجعة التحقيق.
- تتم إجراءات مراجعة التحقيق بحضور وكيله وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 (ق إ ج) بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يبدي فيه رأيه ويتضمن ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي إذا اقتضى الأمر ذلك.
- ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.¹

من خلال ما تم دراسته في مراجعة التحقيق يمكننا تقدير هذا الإجراء بحيث نعتقد أنه ينتقد للأسباب التالية:

- غلب المشرع كفة الإدارة الجبائية تغليباً مبالغاً فيه حيث قرر أن العون المكلف بمراجعة التحقيق يعين من قبل المدير الولائي للضرائب لا من قبل المحكمة الإدارية.
- تقوم الإدارة الجبائية ممثلة في المدير الولائي للضرائب بعد الإنتهاء من مراجعة التحقيق بإيداع التقرير لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية و يجب على المكلف القيام بإرجاع القضية للجدول لأنه يوجد في مركز ضعيف لعدة أسباب من أهمها أن الطعن القضائي في المنازعة الجبائية لا يوقف تحصيل الدين الضريبي وفقاً للفقرة 3 المادة 82 قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى أنه إذا مرت سنتان من إيداع التقرير فهذا يعني سقوط الخصومة من أي شيء.⁽²⁾

الفرع الثاني: الخبرة_تعتبر الخبرة وسيلة التحقيق في المنازعة و ليست وسيلة، ويجب أن تحترم

الخبرة مزدوج، فمن جهة لا يمكن أن يحل الخبرة محل القاضي، وهذا المبدأ يذكر بوجود خطرين في الخبرة، خطر تعدي الخبير على المهام القاضي، و خطر تفويض القاضي للمصادقية التقنية، ومن جهة

¹أنظر: محاضرات زرقاط عيسى، المرجع السابق.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 98.

أخري الخبير لا يمكنه أن يحل محل الأطراف لا سيما الذي فرض عليه عيب الإثبات، فالخبرة عليها تحترم عبء الإثبات،⁽¹⁾ لم يتم تنظيم الخبرة في القانون الجزائري بقواعد قانونية موحدة، فيدون شك يوجد قانون عام للخبرة القضائية، ولكن الى 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 و غيرها من القوانين فهل عرف المشرع الجزائري الخبرة و هل نص على أحكام خاصة بها في القانون الجبائي ؟

لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة لكنه بين هدفها من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المتمثل في توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي، ويعرف البعض الخبرة بأنها: "عملية ينتدب من خلالها القاضي أهونا 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 يري أنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره لحل النزاع، حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده كما يري البعض⁽²⁾ أن الخبرة هي عبارة عن: مجموعة معاينات وأراء موجهة لتتوير العدالة، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم، من خلال هذين التعريفين يتبين 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 الى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المسائل الفنية والتقنية، الجبائية في المادة 86 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية .

أولا- ندب الخبراء: وفقا للمادتين 126 و 128 من (ق إ م إ) فإن القاضي يقوم بتعين خبير أو أكثر إما بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة

¹ Kossentini Mohamed, L'Expression Dans La Contentieux Fiscal, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre D'Etude Fiscale de la Faculté de Droit de Sfax, Tunisie, 2008, p 301 et 302 .

² مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002، ص 42، 43 .

والأصل أن القاضي يعين الخبير من بين الخبراء المقدمين بجدول المجلس القضائي، والذين قد أدوا اليمين القانوني أمامه، أما الخبير غير المقيد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسندة إليه يقوم بداء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم والأمر بالخبرة، ما لم يعف منها بطلب من أحد الخصوم وفقا للمادتين 132 و133 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 على أنه: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب ويحدد الحكم القضائي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء" فالخبرة تمثل احدي 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 الاختصاص، واشتراك الغير خارج نطاق اختصاص القاضي الإداري،⁽¹⁾ وقد ورد في القضاء الإداري "أن قضاة الموضوع قد اعتمدوا في التعويض الذي حكموا به للمستأنف، على التقدير الذي قامت به مصلحة أملاك الدولة و ذلك بطلب من البلدية و من جانبها فقط، بيد أنه كان عليهم الأمر قبل فصل في الموضوع بتعيين خبير ليحرر تقرير غير منازع فيه من حيث لتسند إليه مهمة البحث في النزاع القائم حول معدل الضريبة الخاصة بصيدليته خالفوا القانون،⁽²⁾ ورغم إن إجراء الخبرة يبقى أمر اختياري يخضع للسلطة التقدير للقاضي، حسبما تقتضيه الضرورة، وأن هذا الإجراء كثيرا ما نجد في المنازعات الجبائية، نظرا للطابع التقني الذي يتميز به هذا النوع من المنازعات، إلا أن رفض طلب الطاعن بتعيين خبير يعد مخالفا للقانون، وهذا ما أكده قرار للمحكمة العليا في 10/12/1990⁽³⁾. حيث جاء فيه :

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

¹- Chabanol Daniel, Contentieux Administratif, Expertise, EXPERTISE ; ENCLOPEDIE ; DALLOZ ; 1995; P 02

² بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية، 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 .

تتجز الخبرة من طرف خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية بقرار قبل الفصل في الموضوع، ويمكن أن تسند الى ثلاثة خبراء إذا طلب احد الطرفين ذلك، وفي هذه المرحلة فإن كل طرف بتعين خبره، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية،⁽¹⁾ وهذا الأمر الذي يميز الخبرة في المنازعات الجبائية إذا يحق لكل طرف من أطراف الدعوى أن يختار الخبير الذي يراه مناسباً، وتعتبر الدولة أو المجتمع طرف في عملية الخبرة لهذا يتم تحديد مهام الخبير بدقة،⁽²⁾ ونري أنه كان من الأفضل أن تعين المحكمة الإدارية بنفسها الخبراء المختصين في المجال الجبائي والذين يكونون من بين المستشارين الجبائين أو الخبراء المحاسبين ، لكي تحافظ على مبدأ العدالة وكفالة حقوق المكلف بالضريبة ولا يترك فرصة للإدارة الجبائية بأي شكل من الأشكال أن تتفرد بالقيام بمختلف إجراءات التحقيق (التحقيق المضاد، والخبرة)، ولضمان حقوق المكلف بالضريبة فقد اشترط المشرع الجبائي على الإدارة الجبائية إلا تسند مهمة الخبير الى احد الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، كما انه لا يمكن أن يعين كخبير من أدلي في القضية أو من تم توكليه من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق .

يحدد القاضي الإداري المهام المسند للخبرة أو للخبراء تحديداً دقيقاً، وتتمثل خصوصاً في ما يلي :

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

ثانياً- رد الخبير: يحق لكل من طرفي النزاع رد الخبير سواء من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم. ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الادارة يوجه طاب رد الخبير المسبب إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 ايام كاملة من اعتبار من اليوم يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة وبيث في طلب الراد بتا عاجلا بعد

¹ المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية .

² Baccouche Néji, Droit Fiscal General, Novaprint, Sfax, Tunisie, 2008, p 146 .

رفع الدعوى على الخصم⁽¹⁾، ويجب رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية لأمره بتعيينه وقبل انجاز المهمة المسندة إليه ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف³، وذلك حسب ما جاء في قرار مجلس الدولة أين استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار ا صادق على تقرير خبرة ضريبة محررة من طرف خبير عقاري، أثارت لأول مرة مسألة عدم اختصاص الخبير ((في حين انه بالنسبة للسيد خبير ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية، جاء متأخرا، وكان المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل هذا الدفع غير سديد⁽²⁾، وفي حالة رفض الخبير انجاز الخبرة او القيام بالمهمة المسندة اليه، يتم تعيين خبير آخر بدلا عنه يقوم بنفس المهام، بواسطة أمر يصدره القاضي الذي أمر بإجراء الخبرة.

ثالثا- إجراءات الخبرة: تطبيقا لنص المادة 68 من قانون الإجراءات الجبائية المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن الخبير يقوم بإجراءات الخبرة وفقا للمراحل الآتية :

- يبلغ الخبير من طرف أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي عينته أو من طرف الخصوم و يستلم نسخة من القرار المحدد لمهامه
- ثم يشرع الخبير (أو الخبراء المعينين) مباشرة في القيام بالمهمة المنوطة به شخصيا، فيقوم بتحديد يوم وساعة ومكان بدأ عمليات الخبرة، ويخبر إدارة الضرائب المعنية و الشاكي وعند الإقتضاء يعلم الخبيرين الآخرين مسبقا بعشرة (10) أيامقبل الشروع في عمليات الخبرة.³
- يقوم الخبير بتبليغ الخصوم برسالة مضمنة أو بتسليم التبليغ مباشرة له ثم يتوجه إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أو من يمثله، كما يمكن لرئيس لجنة الطعن الحضور ثم يبدأ الخبير بتنفيذ المهام المحددة له في القرار القضائي، و يتلقى جميع تصريحات و أقوال الأطراف و غيرهم للتوصل للحقيقة. ويجب أن تتم عمليات الخبرة بدقة ضمن المهام و العناصر المحددة من طرف القاضي الإداري.

¹ المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية .

² عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 42 .

³ المادة 86 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

- يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمنه رأيه، و يحرر الخبراء تقرير مشترك أو تقارير منفردة.
- يوضع الخبر وفقا للمادة 86 / 8 من قانون الإجراءات الجبائية تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن تطلع عليها خلال مدة عشرون (20) يوما كاملة.

المطلب الثاني: صدور الحكم على مستوى المحكمة الإدارية يصدر القرار في جلسة

علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام. (1)

الفرع الأول: محتوى وشكل الحكم

أولاً- محتوى الحكم: وجب أن يتضمن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه الى طلبات الأطراف ، وهو غير ملزم بالإشارة الى جميع الطلبات كما يستند أيضا على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة ، كما يمكنه الاطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية، (2) كما يجب ان يتضمن الحكم فيما إذا كان قد صدر القرار في جلسة علنية ويشمل أيضا على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق ، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه ، وبيان ما اذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضر و الحكم أو تغيير ، إضافة على ذلك يخدر الإشارة الى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار، وتتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب، ويتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري. (3)

ثانياً- شكل الحكم: حسب نص المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب ان يحتوي

القرار على البيانات التالية:

¹ - عبد الكريم بودريوة ، (القضاء الاداري في الجزائر) ، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005، ص 27 .

² - حسين فريجة، مرجع سابق ، ص 115.

³ - المادتين 551، 552 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- الجهة القضائية التي أصدرته .
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- الإشارة الى تلاوة التقرير .
- تاريخ النطق بالقرار .
- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم ، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر وتسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي، وصفة القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.

الفرع الثاني: تبليغ الحكم

أولاً- تبليغ الحكم: القرارات التي تتخذها المحكمة الإدارية تقوم بتبليغها الى أطراف الدعوى بحيث يبلغ القرار بواسطة محضر قضائي التابع للمحكمة الى المعنيين،⁽¹⁾ كما يجب ان ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة، بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها، وهذا الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 894: (يتم التبليغ الرسمي للإحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي)، بينما أجازت المادة 895 من نفس القانون استثناءاً لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط⁽²⁾.

ثانياً - آثار الحكم: الآثار المترتبة عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الضريبية والتي نحصرها في النقاط التالية:

(أ) خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية: ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله

¹ - المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادتين 894، 895 من نفس القانون .

وألعدول عنه،⁽¹⁾ فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في الطعن بالمعارضة،⁽²⁾ أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

(ب) **حيازة الحكم حجية الشيء المقض فيه:** من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي به، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانونا ، حيث وفقا لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزا لقوة الشيء ألقضي فيه.

المبحث الثاني : الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أشار القانون العضوي

رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم وعمله، وذلك في مادته الثانية إلى اختصاص القضائية الإدارية،⁽³⁾ أسندت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لمجلس الدولة اختصاص في الاستئناف المرفوع صد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية.⁽⁴⁾ حيث أنه إذا صدر القرار ابتدائيا فهو قابل للاستئناف، فالخصومة الإدارية أمام مجلس الدولة تخضع لها الخصومات الأخرى،⁽⁵⁾ إذن فهذه المادة تحيلنا إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة والقانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية و الإدارية .

لذلك سنتناول في هذا المبحث شروط الاستئناف في (المطلب الأول)، إجراءات الاستئناف و آثاره

(المطلب الثاني) .

المطلب الأول : شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إن شروط الاستئناف

وفقا للقواعد العامة منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، نتوزع بالإضافة الى تلك

¹ - الحسن كويسي ، المرجع السابق ، ص 15 .

² - المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ المادة 2 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 01/05/1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله ، الجريدة الرسمية.

⁴ يوسف دلاندة ، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء الإداري ، الجزائر ، 2009 ، ص 168.

⁵ محمد بشير ، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة ، أطروحة نيل دكتوراه دولة ، جامعة يوسف بن خدة ، بن عنكون ، الجزائر 2008 ص 73.

المتعلقة بأشخاص الخصومة من ضرورة شرط الصفة و المصلحة و الأهلية في أطراف النزاع، وتلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه و أيضا المتعلقة بالإجراءات و المواعيد.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بمحل الطعن ويقصد بمحل الطعن هذا القرار الصادر من

المحكمة الإدارية و المتعلق بالمنازعات الضريبية إذا يشترط في محل الطعن بالاستئناف ما يلي: (1)

- أن يكون الحكم محل الطعن الاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.
- أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك يحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بل تتصرف كالأفراد .
- أن يكون الحكم المستأنف صادرا عن المحاكم الإدارية ابتدائيا: إذا كان الاستئناف لا ينصب إلا على الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أي أن حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون هذا الحكم ابتدائيا. فبخصوص المنازعات الجبائية، تخص المحكمة الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة العليا باستئناف ما نصت عليه المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي تبين من خلالها أن الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في المنازعات التي تثار بشأن هذا النوع من الضرائب لا تكون قابلة للطعن فيها بالاستئناف، لقد قلنا الأحكام الابتدائية و ذلك قصد استبعاد الأحكام التحضيرية الأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيريا للفصل في الموضوع (كتعين خبير) .(2)

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالميعاد يجب أن تودع عريضة الاستئناف بكتابة الضبط

لدى الغرفة الثانية المختصة بالقضايا ذات الصلة بالوظيفة العمومي، وبالمنازعات الجبائية في مجلس الدولة،(3) في ميعادها المحدد والذي يسري للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ للمدير

¹ امزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 111 ، 112 .

² المادة 498 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية .

الولائي للضرائب أو المسؤول المؤهل،⁽¹⁾ ويجب 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 امتد إلى أول يوم ، ويوقف ميعاد الاستئناف في حال وفاة المكلف ولا يعاد سريانه إلا بعد إبلاغ الورثة طبقا للأوضاع المنصوص عليها قانونا⁽²⁾ 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 الإستعجالية 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 الدولة،⁽³⁾ ويجب أن يبقى 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 فيه.

و بالنسبة لمسألة تمديد آجال الاستئناف بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر ، فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم ينص على أي تمديد بخلاف قانون الإجراءات المدنية الملغي الذي نص على تمديد أجل الاستئناف لشهر واحد بالنسبة للمقيمين في دول أخرى،⁽⁴⁾ وبالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المادة 336 منه قد نصت على أن " يمدد أجل الاستئناف. شهرين،⁽⁵⁾ 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 مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطننا له موطننا في الجزائر".

كما نصت المادة 2/99 من نفس القانون على انه "إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعنى مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى"، وعليه يجب على المكلف بالضريبة اختيار موطن في الجزائر ليتم وجوبا تبليغه في هذا الموطن المختار

¹ امزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 96 .

² المادة 1/489 من قانون غير المباشرة .

³ المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

⁴ المادة 2/91 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁵ المادة 1/91 من قانون الإجراءات الجبائية .

وبالتالي فلا مجال لتمديد أجال الاستئناف لغير المقيمين في الجزائر. يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة.⁽¹⁾ وقد طبق مجلس الدولة الميعاد في ظل القانون الملغى حيث كان ينص عن ذلك في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية في عدة قرارات ففي قرار أصدر مجلس الدولة في 2001/02/19 ، جاء فيه: " وعليه في الشكل: في شأن الدفع المتعلق بعدم قبول الاستئناف حيث أن القرار المستأنف فيه قد تم تبليغه في 1998/06/02 الى المستأنف الذي لم يطعن بالاستئناف فيه إلا في 1998/07/04 مع العلم بأنه كان عليه أن يرفع في 1998/07/03 وهو يوم السبت وغير يوم عطلة أنذاك مما ينبغي القول بأن هذا الاستئناف رفع خارج الأجل المنصوص عليه المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية وبالتالي هو مقبول شكلا"، ويجب أن يتم التبليغ من طرف كاتب الضبط لمجلس الدولة إلى جميع الأطراف، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر 1999/10/25 والذي جاء فيه⁽²⁾: "القرارات الصادرة في المواد الإداري تبلغ بقوة القانون بمعرفة قلم كتاب الضبط إلى جميع أطراف الخصومة".

المطلب الثاني: إجراءات الطعن بالاستئناف وآثاره يعد الاستئناف من طرق الطعن العادية وهو الطريق الأكثر إتباعا للطعن في أحكام المحكمة الإدارية، وعليه سنتناول في الفرع الأول إجراءات الطعن بالاستئناف و(الفرع الثاني) آثار الطعن بالاستئناف.

الفرع الأول: 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 وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية،⁽³⁾ والإجراءات المدنية والإدارية فتودع عريضة الاستئناف والمرفقات بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة، وذلك في الآجال المحددة قانونا.

¹ المادة 408 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

² المادة 90 ، 91 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ المادة 1/169 و المادة 1/281 من قانون الإجراءات الجبائية .

أولا - عريضة الاستئناف: لقد اشترط المشرع الجبائي شروط خاصة يجب توفرها في عريضة الاستئناف بالنسبة للأحكام الجبائية وتتمثل فيمايلي:

1- أن تكون العريضة مكتوبة: نظر للطابع الكتابي والتحريري للإجراءات القضائية الإدارية فإن عريضة الاستئناف في المواد الجبائية أيضا يجب أن تكون مكتوبة، وهي الشكلية في النظام العام يجوز القاضي إثارتها من تلقاء نفسه وقد أكدت ذلك الغرفة الإدارية للمحكمة العليا حينما قررت أنه عندما يشترط القانون في الطعن أمام المحكمة العليا شكلا وأوضاعا يبين فيها كيفية رفعه وجب احترامها كما وردت في القانون الملغى حيث كان ينص في المواد 241،244،281 من قانون الإجراءات المدنية التي تنص على أن الطعن يجب أن يرفع بعريضة مكتوبة وموقع عليها من طرف محامي مقبول أمام المحكمة العليا وتودع لدى الضبط مقابل إبطال، إذن الكتابة التي تعتد 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 تعتد بالعريضة التي تأخذ شكل برقية ما لم يتم تأييدها لاحقا لعريضة تتضمن البيانات والشروط اللازمة في عرائض الاستئناف.

2- أن تكون العريضة موقعة و مؤرخة توقع عريضة الاستئناف بالنسبة للمكلفين بالضريبة يجب أن يكون من طرف محامي مقبول أمام مجلس الدولة أو المحكمة العليا، وهذه النيابة وجوبية ما عدا بالنسبة للدولة التي تعفي من ذلك، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ينيب عند محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا ، وقد أكد هذا الشرط الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 10/03/1991 .⁽¹⁾

3- أن تكون العريضة مستوفية للبيانات الأساسية : بالرجوع المادة 540 من (ق إ م إ)، فإن قبول عريضة الطعن بالاستئناف يتوقف على اشتغالها للبيانات الأساسية و المتمثلة في :

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف .
- بيانات الخصوم أي المستأنف و المستأنف عليه المتمثلة في الاسم و اللقب و الموطن .
- عرض موجز للوقائع و الطلبات و الأوجه التي أسس عليها الاستئناف .

¹ المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 10/03/1991، القرار رقم 75631، المجلة القضائية، العدد 2، سنة 1993، ص 146 .

- الإشارة الى طبيعة و تسمية الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- ختم و توقيع محامي المكلف بالضريبة و عنوانه المهني .

وفي حالة عدم اشتغال العريضة البيانات السابقة فإن الاتجاه السائد هو عدم الاعتداد بذلك على إمكانية تصحيحه مادام النقص أو الخطأ لا يكون من شأنه التجهيل بالخصوم، والهدف من ضرورة ذكر اسم و لقب ومهنة و موطن كل من الخصوم، في عريضة الاستئناف هو تحديد أطراف هذه الخصومة و أما كم إقامتهم بدقة لتمكين المستشار المقرر من القيام بدوره على أحسن وجه وهذا ما يبرر عدم قبول عريضة الطعن التي لا تحترم هذه الإجراءات.⁽¹⁾

أما اشتراط احتواء العريضة على موجر للواقع و على الأوجه التي يبين عليها الطعن، فإنه يعد ضمانا لجدية الطعن و يمكن المستأنف عليه من الرد على كل وجه الأوجه المؤسس عليها.⁽²⁾ كما يجب أن ترفق عريضة الاستئناف بنسخه مطابق 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 ترفق بمحاضر التبليغ الرسمي، و الوثائق المدعومة للاستئناف في أول جلسة، وكذلك بعدد من النسخ و يعدد الخصوم المشار إليهم في العريضة، وذلك لتسليمها للاطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم و دفعوهم ، أما في الحالة عدم القيام بإرفاق العريضة بمحاضر التبليغ دون القيام بذلك تشطب القضية بأمر غير قابل للطعن و يترتب هن ذلك إزالة الأثر الموقوف للاستئناف،⁽³⁾ والهدف من إرفاق صورة رسمية من القرار المطعون فيه منع عريضة الاستئناف . فهو تمكين مجلس الدولة من التعرف على القرار المستأنف على مجموع الطلبات و الوسائل التي قدمت أمام المحكمة الإدارية كأول درجة والطريقة التي فصلت بها هذه الجهة . حتى تتكون في أدهان قضاة الدرجة الثانية فكرة أولية عن مدى سلامة الحكم

¹ بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991، ص 80 .

² بشير محمد، نفس المرجع، ص 83.

³ المادة 542 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

المستأنف ، أمامهم والتقارير في بعض الحالات بان لا محل للتحقيق و إرسال الملف مباشرة للنيابة العامة لتبدي مد خطاتها قبل الفصل فيها.¹

ثانيا -إيداع عريضة الاستئناف:وفقا لنص المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجوز لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية رفع استئناف ضد الحكم أو الأمر الصادر من المحكمة الإدارية يرفع الطعن أمام مجلس الدولة بعريضة مكتوبة وموقعة، تودع لدى كتابة ضبط مجلس الدولة، يحدد اجل استئناف الأحكام بشهرين من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم الى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر غيابيا،⁽²⁾ وفي حالة سقوط حق المستأنف عليه في الاستئناف الأصلي فإنه يجوز له الاستئناف الفرعي، أما في حالة التنازل عن الاستئناف الأصلي فلا يجوز هنا قبول الاستئناف الفرعي.⁽³⁾

ثالثا-التحقيق في الاستئناف:يغلب على سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة الطابع الكتابي والاستقصائي ويشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية.فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة،⁽⁴⁾ بعد دراسة القاضي المقرر للملف يقوم بإرساله الى محافظ الدولة لتقديم التماساته وذلك عندما تكون القضية مهياًة للجلسة أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أوسماع شهود او غيرها من الإجراءات، كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأوجه 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 تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة⁽⁵⁾ وعندما تتكون القضية مهياًة للفصل يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن ، يبلغ الأمر الى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالإستلام أو بأية وسيلة أخرى، في اجل

¹ أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 1945، قلمة، 2005، ص 155 .

² المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ المادة من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.951.

⁴ حسين فريجة، مرجع سابق، ص 121 .

⁵ المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر ،⁽¹⁾ وإما إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم باختتام التحقيق ، فإنه يعتبر منتهيا ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.⁽²⁾

رابعا- المرفقات: يقوم الطاعن عادة بدعم طلباته ودفعه وادعته بالاستناد والوثائق ذات العلاقة بالطعن وتسمى مرفقات العريضة ، وهي محددة حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية

الفرع الثاني: أثار الطعن بالإستئناف إن الطعن بالإستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الإستئنافية، ولا يفهم من ذلك أن سلطة الجهة الإستئنافية تكون مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الإستئناف، وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، يجوز للمكلف أو الإدارة تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لأعوان الإدارة تقديم توضيحاتهم بناء على دعوة رئيس تشكيلة الحكم،³ وقد منح المشرع كل هذه الضمانات لكلا الطرفين حرصا منه على حماية حقوق كليهما، وبعد إتمام كل الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته، وبعد تقديم المدعي ملاحظاته الشفوية يتناول المدعي عليه الكلمة الأخيرة، بحيث تتعدّد جلسة الفصل في الإستئناف بمجلس الدولة ، إذ يتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره، ويمكن لمحامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية ، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية بعد تلك المداولة، وأخيرا يدر مجلس الدولة قراره في الإستئناف في جلسة علنية.⁴

¹ المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

³ -المادة 884من نفس القانون.

⁴ - المادة 269من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ملخص الفصل الثاني:

نخلص في هذا الفصل المتعلق بالفصل في الدعوة الجبائية بعد استقواء الدعوة الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة للشروط و الإجراءات الشكلية تبدأ المحكمة في إجراءات البث في النزاع المعروف إمامها و التي تتمثل في التحقيق و التحقيق الإضافي الذي يعد إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل إثبات جديدة تدعم أقواله ، كما يمكن لهيئة المحكمة أن تطلب إجراء خبرة قضائية والتي تهدف الى توضيح وقائع مادية أو تقنية أو علمية يستعصي على القاضي فهمها و حلها .

وعند الانتهاء من الانتهاء من إجراءات التحقيق و الخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية و وفق للإجراءات و الشكليات ، إذا أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤل إليها الفصل في الدعوة الضريبية و من ثم ينطق القرار و يكون علنيا و بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى الخصوم كما يمكن استئناف الحكم الصادر أمام مجلس الدولة و لكن مع وجود احترام أجال و شروط وإجراءات الاستئناف الدعوة أمامه .

خاتمة

يتضح لنا من خلال دراستنا بان المكلف بالضريبة يحق له ان يلجأ الى القضاء الإداري وذلك بعد مروره على المرحلة الإدارية المتمثلة في دفع شكواه أمام مدير الضرائب وأمام المدير الولائي للضرائب وفي الآجال القانونية المحددة له و إلا تم الفصل فيه مباشرة بحيث تجاوز الآجال.

وهذا الأخير (الآجال) عند عدم احترامته ترفض الدعوى دون النظر الى موضوعها ومن جهة أخرى فإن التشريع الجبائي وضع ضوابط امام الجهات الإدارية للفصل في موضوع الشكاوي المرفوعة أمام الجهات الضريبية. كما وضع المشرع شروط لقبول الدعوى الجبائية المطروحة امام المحكمة الادارية والمتمثلة في شروط خاصة بالدعوى وشروط خاصة بالعريضة وهذا تناولناه في الفصل الأول ومن ثم تأتي مرحلة الفصل في الدعوى الجبائية بحيث يقوم القاضي بفتح تحقيق وقد يلجأ الى التحقيق الاضافي وتعيين خبير وذلك يسهل له الفصل الدعوى واصدار قرارات صائبة

كما يمكن للمكلف الضريبي اللجوء الى مجلس الدولة وذلك قصد الطعن بالاستئناف في القرارات الصادرة عن المحكمة الادارية ويكون وفقا لشروط معينة .

النتائج :

- المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية منح صلاحيات اكثر للقاضي الإداري ، بحيث أصبح له دور فعال وايجابي في الدعاوي الإدارية عامة وفي الدعوى الضريبية خاصة
- منح المشرع الجزائري للقاضي عدة وسائل للتحقيق في هذه الدعوى من الاستعانة بخبير واللجوء الى التحقيق الاضافي أو أي وسيلة أخرى من وسائل التحقيق التي يراها ضرورية ومنتجة في الدعوى وهذا كله من اجل تطبيق القانون والسهر على حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الادارة و بالتالي حماية مبدأ المشروعية وتحقيق مبدأ العدالة الجبائية
- تقيد المكلف بالضريبة بحيث لا يمكنه ان يضيف طلبات جديدة غير الطلبات الموجودة في الشكوى الأولية التي قام بتقديمها.
- الإجراءات الخاصة برفع الدعوى امام المحاكم الإدارية طويلة جدا ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة ، خاصة في اطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي الى تحقيق هام وآخر اضافي.
- ان المشرع اخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية امام القضاء الاداري الى درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية وصولا الى مجلس الدولة وهذا مراعات لتكريس الحق في القاضي على درجتين.

التوصيات:

- 1-1 - بما أن التشريع الجبائي هو من التشريعات المعقدة مما يصعب على القاضي التحكم فيه فإنه من المفيد تخصيص دورات تكوينية للقضاة المعنيين بالمحاكم الإدارية.
- 2- إنشاء جهة قضائية مختصة في حل مجال المنازعات الضريبية وذلك بتكوين وتأطير قضاة متخصصة في هذا المجال
- 3- العمل على تطبيق نص المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك من خلال استدعاء إدارة الضرائب للإطلاع على الملفات التي تعنيها وان لزم الامر تقديم طلباتها وتأسيسها كطرف مدني وهذا حتى لا يتم التلاعب بمصالحها
- 4- منح ادارة الضرائب صلاحيات أوسع لاسيما في إطار التسوية وجعلها امام القضاء لتكون اكثر مصداقية والتوسع في صلاحية مدير الضرائب في هذا المجال بإعتباره عضو في اللجنة الولائية وعلى علم بقضايا المكلفين بالضريبة خاصة وانه عهدت إليه مؤخرا مهمة الاشراف والاطلاع على عمليات التحقيق او المراقبة وهذا من شأنه ان يساعد على التقليل من عدد القضايا المطروحة على القضاء وهدر الوقت
- 5- العمل على تبسيط إجراءات التصريح والدفع وإجراءات حل المنازعات الناتجة عنها وذلك لكونها طويلة ومعقدة ، مما يساعد المكلف بالضريبة على التقرب من ادارة الضرائب ومعرفة ماله وما عليه من واجبات .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً - الكتب:

بالغة العربية

1. أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 1945 قالمة 2005.
2. أمزيان عزيز، المنزعات الجبائية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
3. بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991.
4. بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية و التجارية، الطبعة الأولى، (بدون دار و بلد النشر)، 2003.
5. حسن السيد بسيوني ، دور القضاء في المنازعة الإدارية ، عالم الكتب ، القاهرة مصر ، 1983.
6. عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.
7. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2012.
8. عبد الكريم بودريوة ، (القضاء الاداري في الجزائر) ، مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005.
9. عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4 الجزء 2، الجزائر، 2005.
10. عمارة بلغيت، الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2002.
11. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
12. محمد صغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار هومة للعلوم و النشر و التوزيع عنابة، 2010.
13. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الطبعة الثانية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
14. مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002.

15. يوسف دلاندة ، طرق الطعن العادية و غير العادية في الأحكام و القرارات الصادرة عن القضاء العادي و القضاء الإداري ، الجزائر ، 2009 .

II باللغة الفرنسية

16. -Baccouche Néji, Droit Fiscal General, Novaprint,Sfax, Tunisie, 2008 .
17. -Carles Debbach et jean Claude Ricci . Contentieux administratif, 7^{ème} edition , Dollaz ,Paris ,1999
18. -Chabanol Daniel, Contentieux Administratif, Expertise, EXPERTISE ; ENCLOPEDIE ; DALLOZ ;1995
19. Jean François buisson, les recours Administratif en droits publique francais, L.G.D.J puas,1996, p173.
20. -Kossentini Mohamed, L'Expression Dans La Contentieux Fiscal, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre D'Etude Fiscale de la Faculté de Droit de Sfax, Tunisie, 2008.
21. -Philippe auge , droit fiscal général , édition ellipse , paris , 2002 , p235

ثانيا - المذكرات والرسائل الجامعية:

22. عمر بوجادي، اختصاص الإداري في الجزائر ، رسالة لنيل دكتوراة دولة في القانون ، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2011.
23. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، جامعة قسنطينة، 2008.
24. محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة ، أطروحة نيل دكتوراه دولة ، جامعة يوسف بن خدة ، بن عنكون ، الجزائر .

ثالثا - القوانين:

25. الغرفة الإدارية، في 10/02/1990، القرار رقم 62731، المجلة القضائية العدد 04، سنة 1991.
26. الغرفة الإدارية، في 10/03/1991، القرار رقم 75631، المجلة القضائية، العدد 2، سنة 1993.

27. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة
28. القانون 09/08 المؤرخ 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر والعرفان
01	مقدمة
05	الفصل الأول: شروط رفع الدعوى الجبائية
06	المبحث الأول: شروط المتعلقة برفع الدعوى
06	المطلب الأول: الشروط العامة لقبول الدعوى الجبائية
06	الفرع الأول: شرط الصفة
07	الفرع الثاني: شرط المصلحة
07	الفرع الثالث: توفر أهلية التقاضي
08	المطلب الثاني: الشروط الخاصة المتعلقة برفع الدعوى الجبائية
08	الفرع الأول: التظلم الإداري المسبق
13	الفرع الثاني: شرط إحترام الآجال
14	المبحث الثاني: الشروط المتعلقة بالعريضة
14	المطلب الأول: الشروط الشكلية للعريضة
14	الفرع الأول: تحريي الطلبات على ورق مدموغ
15	الفرع الثاني: أن تكون موقعة من طرف صاحبها
15	المطلب الثاني: الشروط الموضوعية للعريضة
15	الفرع الأول: تضمن العريضة البيانات العامة
16	الفرع الثاني: تضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع
17	ملخص الفصل الأول
19	الفصل الثاني: الفصل في الدعوى الجبائية
20	المبحث الأول: التحقيق في الدعوى الجبائية و صدور القرار من المحكمة الإدارية
20	المطلب الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية والخبرة
20	الفرع الأول: إجراءات التحقيق
24	الفرع الثاني: الخبرة
29	المطلب الثاني: صدور القرار على مستوى المحكمة الإدارية
29	الفرع الأول: المحتوى و شكل القرار

29	الفرع الثاني: تبليغ القرار
30	المبحث الثاني: الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة
30	المطلب الأول: شروط الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة
31	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الإستئناف
31	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالميعاد
33	المطلب الثاني: إجراءات الطعن بالإستئناف وآثاره
33	الفرع الأول: إجراءات الطعن بالإستئناف
37	الفرع الثاني: آثار الإستئناف
38	ملخص الفصل الثاني
40	الخاتمة
43	قائمة المصادر والمراجع
47	الفهرس

الملخص:

إن دراسة موضوع المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري يعتبر من المواضيع المهمة و ذلك للانتشار الكبير لمثل هذه المنازعات نتيجة للانفتاح الاقتصادي من جهة و تعدد قوانين الضرائب و كثرة التعديلات من جهة اخرى .

فيحق للمكلف الضريبي في حالة عدم رضاه بالقرار سوى كان القرار رفضا كليا أو جزائيا أن يلجأ الى رفع تظلمه أمام القضاء الإداري و ذلك بعد عرض شكواه أمام المدير الولائي للضرائب كما له الحق أن يستأنف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة وفقا لشروط و اجراءات يجب ان يلتزم بها .

الكلمات المفتاحية: المكلف الضريبي، الإدارة الضريبية، المحكمة الإدارية، مجلس الدولة.

Summary :

The study of the subject of tax dispute is before the administrative judiciary. It is one of the important issues, and therefore the great spread of such disputes as a result of the economic openness on the one hand and the multiplicity of tax laws and the many amendments on the other hand.

If the taxpayer is not satisfied with the decision, only the decision is a total or total rejection of the decision to appeal against it before the administrative court, and after presenting his complaint to the State Director of Taxation. He has the right to appeal the decisions of the Administrative Court before the Council of State Out

Résumé:

L'étude du sujet des dépenses administratives avant fiscale des différends est l'un des sujets les plus importants et le large spectre de la propagation de ces conflits à la suite de l'ouverture économique d'une part, et la multiplicité des lois fiscales et le grand nombre d'amendements de l'autre.

Droit à l'impôt coûteux dans le cas d'insatisfaction à l'égard de la décision, mais la décision a été rejetée à recourir entièrement ou pénalement pour soulever sa plainte devant le tribunal administratif et la pièce après la présentation de sa plainte au niveau directeur d'État de la fiscalité a également le droit de faire appel des décisions du tribunal administratif devant le Conseil d'Etat conformément aux modalités et procédures doivent être conformes aux par.