

جامعة قاصدي مرياح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث
الميدان: الحقوق والعلوم السياسية
الشعبة: الحقوق
التخصص: قانون جنائي
بعنوان:

سلطة القاضي الإداري في المنازعة الضريبية

إشراف الأستاذ الدكتور:
محمد بن محمد

إعداد الطالب:
باهي هشام

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب:	الدرجة العلمية:	المؤسسة:	الصفة:
السعيد خويلدي	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيساً
محمد بن محمد	أستاذ	جامعة ورقلة	مشرفاً ومقرراً
عيسى زرقاط	أستاذ محاضر "أ"	جامعة ورقلة	مناقشاً
هشام بن الشيخ	أستاذ محاضر "أ"	جامعة ورقلة	مناقشاً
شوقي يعيش تمام	أستاذ محاضر "أ"	جامعة بسكرة	مناقشاً
بشير محمودي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الوادي	مناقشاً

السنة الجامعية: 2020 / 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ."

صدق الله العظيم.

الآية 255 من سورة البقرة.

إهداء

إلى التي حملتني وهنأ على وهنٍ.. إلى من تحت قدميها جنة الرحمن.. التي كانت الضوء الذي أسير عليه في دربي وأهتدي به إلى الطريق السوي...أمي العزيزة.

إلى من جد وشجعني على مواصلة درب العلم.. و سعى جاهدا ليراني أفضل علما، أدبا، وخالقا... إلى من بث في روح المثابرة وعلمني أن أصل دوما إلى ما أريد وأصبوا إليه ... أبي العزيز.

إلى كل من أعتز بهم إخوتي كل بإسمه.

إلى كل إطارات وأساتذة جامعة قاصدي مباح ورقلة.

إلى كل أصدقائي، وزملائي بالدفة، لكل موظفي مكتبة الحقوق بجامعة ورقلة.

إلى كل طلبة كلية الحقوق والعلوم السياسية.

إلى من إحتوته ذاكرتي ولم يكتبه قلبي.

أهدي هذا العمل...

هشام

شكر و عرفان

بداية: الشكر لله سبحانه وتعالى، الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة والعزيمة على إتمام هذا العمل.

يقول الرسول الكريم: محمد صلى الله عليه وسلم: "مَنْ سَلَكَ طَرِيقًا يَبْتَغِي فِيهِ عِلْمًا سَهَّلَ اللَّهُ لَهُ طَرِيقًا إِلَى الْجَنَّةِ، وَإِنَّ الْمَلَائِكَةَ لَتَضَعُ أجنَحَتَهَا لِطَالِبِ الْعِلْمِ رِضًا بِمَا يَصْنَعُ، وَإِنَّ الْعَالِمَ لَيَسْتَغْفِرُ لَهُ مَنْ فِي السَّمَوَاتِ وَمَنْ فِي الْأَرْضِ حَتَّى الْحِيتَانُ فِي الْمَاءِ، وَفَضْلُ الْعَالِمِ عَلَى الْعَابِدِ كَفَضْلِ الْقَمَرِ عَلَى سَائِرِ الْكَوَاكِبِ، وَإِنَّ الْعُلَمَاءَ وَرَثَةُ الْأَنْبِيَاءِ وَإِنَّ الْأَنْبِيَاءَ لَمْ يُورَثُوا دِينَارًا وَلَا دِرْهَمًا وَإِنَّمَا وَرَثُوا الْعِلْمَ، فَمَنْ أَخَذَهُ أَخَذَ بِحِطِّ وَافِرٍ." رواه أبو داود والترمذي.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى من هدى بالجواب الصحيح حيرة سائله، أظهر بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين إلى الأستاذ الدكتور: محمد بن محمد، المشرف على أطروحتي الذي أضاء بعلمه طريق العلم، الذي ساهم في توجيهي ومساعدتي طيلة مشوار إنجاز هذه الأطروحة . إلى كل من علموني حرفا خلال مشواري الجامعي، إلى كل من نفعونا ووجهونا من خلال قيامهم وتنظيمهم لتربصات، و للأيام العلمية الدكتورالية القيمة: "دكاترة وأساتذة ولجان التكوين بكلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة قاصدي مرباح ورقلة."

إلى كل من توجهت له بالسؤال والمساعدة وكان لي حسن المجيب والمعين.

هشام

مَقَامَاتُ

مقدمة:

تعتبر الضريبة من المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل إنفاقها، فهي أداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، من توزيع للدخل ورفع لمستوى المعيشة، وصولا بالنهوض والرفي بالإقتصاد الوطني والمجتمع عموما؛ ونظرا لأهمية الضريبة في تمويل خزينة الدولة، أدرج المشرع الجزائري إصلاحات على النظام الضريبي تماشيا على الإنفتاح الكبير للإقتصاد الجزائري وتويعا لموارده المالية، قصد التكيف مع الواقع الجديد للإقتصاد الوطني، حيث شمل إصلاحات قانونية وإقتصادية تضمنت إعادة هيكلة النظام الضريبي، وتنظيم الجانب الفني للضرائب.

كما كفل المشرع الجزائري آليات العمل الضريبي وحدد الإجراءات الملزمة للعملية الضريبية بالشكل الذي ينظمها وفقا للمقتضيات الفقهية القضائية، وكذا متطلبات العملية الاقتصادية، بما يفضي إلى التقليل من النزاعات الضريبية، ونجاحه في تسويتها إن اقتضت الضرورة لها.

غير أن كثرة التعديلات الواردة على قانون المالية والقوانين الضريبية وكثرة التعليمات والمذكرات التي تصدرها الإدارة الضريبية؛ أثر سلبا في الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة وهذا لصعوبة إتباع وتطبيق موظفي الإدارة الضريبية لهذه النصوص القانونية الضريبية.

فقد تقع الإدارة الضريبية في أخطاء أثناء عملية احتساب الوعاء الضريبي أو عند قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل الضريبي، وعادة ما يقع المكلف بالضريبة أيضا ضحية تعسف الإدارة الضريبية، من خلال تعنتها في إصلاح الإشكال المثار، كونها في مركز قوي وممتاز أمام طرف ضعيف ألا وهو "المكلف بالضريبة" الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات، وهنا ينشأ النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، برفعه تظلما إداريا أو شكوى لها،

يطلب فيها إعادة النظر وتدارك الخطأ في إحتساب الوعاء الضريبي، أو معارضته لمختلف الإجراءات الإدارية التي تقوم بها الإدارة الضريبية كإجراءات المتابعة، التحصيل الجبري للضرائب.

حيث يفصل في شكواه مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى كل حسب إختصاصه، وفي أجل محدد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما يعرف بالتسوية الإدارية بين المكلف والإدارة الضريبية في مرحلتها الأولى؛ فإن أصلحت الإدارة الضريبية النزاع الذي وقعت فيه، حل النزاع وديا وإداريا في مرحلته الإدارية.

أما إذا إستنفذ المكلف بالضريبة الطريق الإداري في تسوية وضعيته مع الإدارة الضريبية لموضوع ونوع الضريبة المفروضة عليه، ولم يرضه قرار اللجان؛ يلجأ إلى القضاء الإداري المختص نوعيا وإقليميا، ووفق شروط محددة في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية والإجراءات الجبائية في رفعه للدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة، فمجلس الدولة إستئنافا، وهو ما يعد بمثابة السلطة التي خولها القانون للمكلف بالضريبة، يتم على إثرها الفصل في مشروعية قرار الإدارة الضريبية؛ بالشكل الذي يضمن الحماية القضائية للطرفين.

وعموما؛ تُعرّف الضريبة على أنها: "أنها إقتطاع نقدي، تُفرض جبراً، وفقاً لمقدرة المكلف، تدفع بدون أي مقابل، معبرة عن سياسية الدولة التدخلية".

فيما تعرف المنازعة الضريبية أنها: "طعن نزاعي؛ الغرض منه هو الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

أما عن أطراف النزاع الضريبي، فتتمثل في: "المكلف بالضريبة" الذي يُعرّف على أنه: "كل شخص ملزم لدفع المساهمات الضريبية، يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون؛ وتأسيسا على ذلك؛ فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا، يدخل في إطار تعريف المكلف بالضريبة، ويلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا".

أما الطرف الثاني في النزاع الضريبي فهي: "الإدارة الضريبية" أو ما يطلق عليها في بعض التشريعات "بالإدارة الجبائية"؛ الطرف الثاني في النزاع الضريبي هي: "ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية، متحملا مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي، بإعتبارها محرك الإصلاح الضريبي، وكون التشريع الضريبي غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الضريبية، ما لم تتوفر على إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة".

فالمنازعات الضريبية من أبرز المواضيع ومجالات الدراسة التي تثير إهتمام الباحثين، وتدفعهم لتسليط الضوء على العديد من العناصر التي تتعلق بالنزاع الضريبي؛ كونه جزء من النزاع الإداري من جهة، ونقص الدراسات في هذا المجال الحيوي والهام في الحقل القانوني من جهة أخرى؛ إضافة إلى تعدد الأفكار والآراء في هذا الشأن خاصة مع صدور قوانين جديدة وتعديل وإلغاء أخرى؛ ومع تشعب القوانين الضريبية وما أثرت من جهود الباحثين من خلال دراساتهم التي بذلت في ذلك، خاصة أن النزاع الضريبي عام وموجود في كل الدول، كل حسب نظامه الضريبي وقوانينها، لهذا نجد أن موضوعنا يتجسد على الصعيد العلمي في:

- يرتكز على تبيان أهم السلطات المباشرة التي حولها المشرع بمختلف القوانين للقاضي الإداري في استعمالها عند تحريك الدعوى الضريبية والتحقيق والفصل فيها بكل موضوعية.

- منح المكلف بالضريبة شرحا مفصلا لحقوقه الضريبية، وإجراءات معالجة النزاع الضريبي "قضائيا".

- محاولة تبسيط وتقريب مختلف المصطلحات الضريبية للمكلف بالضريبة، إضافة إلى الإجراءات التي يعتمد عليها للوصول الى حل يرضي الطرفين.
أما على الصعيد العلمي فيتجسد في:

- إبراز القواعد القانونية الضريبية الجديدة ومختلف الإصلاحات والتعديلات الجديدة على قانون الإجراءات الجبائية.

- مراجعة هذا النوع من النزاعات نظرا لخصوصيته، من خلال إضفاء قوانين ضريبية أكثر رزانة ووضوحا، حيث أن جل القوانين الضريبية وقوانين المالية يميزها التعقيد والغموض سواء في نصوصها، أو في تطبيق القواعد القانونية، حيث لا تخدم المكلف بالضريبة الطرف الضعيف بالمعادلة الضريبية وأمام القضاء الإداري.

كما لا تخدم مصلحة الإدارة الضريبية في تحصيل المبالغ لصالح الخزينة العامة، ولا تخدم هذه الأخيرة في جعل المكلف بالضريبة يرحب بقرارات الإدارة الضريبية أو بقوانين المشرع الوطني، بدلا من النفور منها وتهربه ضريبيا، بنظرته على أن الإدارة الضريبية تستعمل التعسف دائما معه من أجل إقتطاع مبالغ مالية منه، على غير وجه حق. لهذا سنتعرض على أهم السبل والإجراءات التي من شأنها التخفيف من حجم النزاعات الضريبية. نسعى من خلال هذه الدراسة المعمقة، إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان أهمية وأثر فاعلية الإجراءات القضائية على المنازعات الضريبية التي تعتبر من صميم فاعلية النظام الضريبي ككل.

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمرجع حول أهم السلطات التي يتمتع بها القاضي الإداري الجزائري أثناء معالجته للنزاع الضريبي، خاصة أن النظام الجبائي وقوانين الضريبة تتميز بالتجديد والتحديث دوماً من جهة، وتوسيع سلطاته وفق ما أقره المشرع الوطني في قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09 بمواكبة القوانين الضريبية له من جهة أخرى.

أما أسباب إختيارنا لهذا الموضوع فتكمن في:

- تسجيل نقص البحث في مسألة المنازعة الضريبية، رغم علاقتها الوطيدة بالقانون الإداري، في خضم التعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية، باعتبارها جزءاً من المنازعة الإدارية.

- التعمق في دراسة النزاع الضريبي، وتوضيح مهام القاضي الإداري وصلاحياته أثناء معالجته للنزاع الضريبي، إضافة إلى إعطاء دراسة من حيث الإجراءات والحلول المستعملة، لفض النزاع الضريبي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

- موضوع "المنازعة الضريبية" من مواضيع المنازعات الإدارية، هذه الأخيرة التي تندرج ضمن فرع القانون الإداري، الذي يعتبر مجال تخصصي.

ما وجدناه من دراسات سابقة؛ كان في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم، وقانوني المالية والإجراءات الجبائية الذي يتميزا بالتعديل الدائم، وبالتالي دراستنا كانت ضمن التعديلات الجذرية التي أُدخِلت عليهما. من خلال إلغاء مواد، تعديل وإستحداث مواد قانونية أخرى. ومن الدراسات السابقة نذكر:

- عزيز أمزيان، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية: أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، حيث أبرز الباحث أهمية السلطة التشريعية في تكريس مبدأ العدالة الضريبية، باعتبارها المعبر الحقيقي عن

تطلعات المكلف بالضريبة والممثل القانوني له، ودورها في إستقرار القوانين التي طالما اتسمت بكثرة التعديلات.

- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية: أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، حيث تناولت الباحثة دراسة الدعوى الضريبية بين القضاء الإداري والقضاء العادي، مع تبيين حدود إجراءات كل من الدعوتين، من خلال تحديد الإجراءات الخاصة بها، مع تمييز الباحثة بين إجراءات الدعوى الضريبية الإدارية، والإجراءات الجزائية.

أما الصعوبات التي واجهتنا خلال إعداد دراستنا فتكمن في:

- قلة المراجع خاصة ما تعلق بالنزاع الضريبي أمام القضاء الإداري.

- صعوبة البحث في الموضوع لعدم الإستقرار في القوانين الضريبية مع كثرتها، ومع جملة التعديلات المتكررة في قانوني المالية والإجراءات الجبائية، مما يصعب الإلمام بها.

- قلة الكتب المتخصصة والبحوث المسابرة لهذه التعديلات.

بالتأسيس على ما تقدم، وبإعتبار أن القانون الضريبي يغلب عليه طابع مقتضيات المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، تحقيقا للشفافية الضريبية، فإن موضوع دراستنا يتمحور حول مشكلة الموازنة في المراكز القانونية، بين حقوق الإدارة الضريبية صاحبة السيادة والسلطة، التي تبحث عن مقومات النجاح في أدائها لتأسيس وتحصيل موارد الخزينة العمومية، وبين ضمانات المكلف بالضريبة، المجرى من أي إمتياز ولا يخضع إلا لسلطة القانون، في إثبات إدعائه أثناء سير الخصومة الضريبية.

وبناءً على ذلك، نطرح الإشكالية الآتية: ما هي فعالية سلطة القاضي الإداري في

إطار مختلف أدواره بالدعوى الضريبية لتحقيق مبدأ المشروعية؟

تتفرع عن الإشكالية المطروحة للموضوع، جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل في:

- ما هي الإجراءات المتبعة في سير الدعوى الضريبية؟

- ما هي سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في الدعوى الضريبية؟

- ما هي سلطة القاضي الإداري في إجراءات التحقيق والفصل بالدعوى الضريبية؟

- ما هي حدود تعامل القاضي الإداري مع النصوص القانونية الضريبية؟

وعليه؛ إقتضى الإلمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيق الأهداف، من خلال الإجابة عن الإشكالية وتوضيحها، الإستعانة بمناهج البحث العلمي، التي من شأنها تبسيط وتحليل المراحل التي يمر بها النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري، بإتباع المنهج الوصفي والتحليلي، اللذان يتناسبان لبحث موقف المشرع الجزائري، ومستوى العلاقة بين أطراف النزاع الضريبي، تنقيحاً لما تتضمنه نصوص القانون؛ لأن بلوغ غاية هذا البحث لا تكون إلا باستقراء وصفي لظاهر النصوص التشريعية؛ وتفسير وتحليل مضامينها، والوقوف على كفاءات تطبيقها، وتبيان مدى سعي المشرع إلى إصلاح المنظومة الضريبية، للمحافظة على أطراف العلاقة الضريبية.

ولتجسيد أدوات المنهج التحليلي؛ من أجل أن تكون دراستنا عملية تطبيقية، كان لابد من الإستعانة بمجموعة من القرارات القضائية؛ سواء الصادرة سابقاً عن المحكمة العليا أو حالياً عن مجلس الدولة، حتى نتطلع لمدى توفيق القاضي الإداري لتقلبات السياسة الضريبية للسلطة المختصة، مقابل الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة، بإعتباره الطرف المدين في العلاقة الضريبية. كما إستعملت "دراسة مقارنة" من حين لآخر، كلما سمحت لي الفرصة في ذلك، كإستحضار بعض الدراسات المصرية والفرنسية؛ في مجال النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري لهاتين الدولتين.

إن الإمام بمقتضيات العملية البحثية، يتطلب إلزاماً إتباع خطة تتماشى ومراحل سير النزاع الضريبي في مرحلته القضائية، التي تتوج بإصدار حكم نهائي في الدعوى الضريبية، وبناء على هذا؛ تم تقسيم البحث إلى بابين: مع إشمال كل منهما على فصلين على النحو الذي يحقق الهدف من البحث ويغطي أبعاده المختلفة، وهذا على النحو التالي:

الباب الأول: يعالج سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية من خلال: "سلطته في فحص مدى توفر شروط رفع الدعوى الضريبية" بالفصل الأول، بدءاً من شروط رفع الدعوى الضريبية "بالمبحث الأول"، لنعرج على تحديد الإختصاص القضائي وأهم الإجراءات المتبعة في الدعوى الضريبية "بالمبحث الثاني". لنتناول رقابة القاضي الإداري الإستعجالي وسلطته على الدعوى الضريبية "بالفصل الثاني"، من خلال متطلبات الدعوى الإستعجالية الضريبية "بالمبحث الأول"؛ ثم نعرج "بالمبحث الثاني" على سلطته القاضي الإداري الإستعجالي في الدعوى الضريبية.

أما الباب الثاني: فيتضمن سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية، من خلال عرض سلطاته أثناء إجراءات التحقيق "بالفصل الأول"، حيث نتناول "في المبحث الأول" الموازنة بين أدلة الإثبات، لنعرج على إجراءات التحقيق الخاصة "بالمبحث الثاني". فيما تناولنا سلطته في الفصل بالدعوى الضريبية وإجراءات الطعن فيها "بالفصل الثاني"، من خلال التعرف على سلطته في فصله للدعوى الضريبية "بالمبحث الأول"؛ فيما تناولنا سلطته في إجراءات الطعن بالدعوى الضريبية "بالمبحث الثاني".

الباب الأول:
سلطة القاضي الإداري بمرحلة
تحريك الدعوى الضريبية

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

يكون فض النزاع الضريبي وفق مرحلتين؛ المرحلة الأولى تكمن في حالة عدم تمكن المكلف بالضريبة استرداد حقه، عند لجوءه للتسوية الإدارية من خلال لجان الطعن على مستوى إدارة الضرائب، حيث منحه المشرع الجزائري الحق في اللجوء إلى المرحلة القضائية، باعتبار أن حق التقاضي من الحقوق الأساسية المكفولة دستوريا، وهذا للطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، التي تشكل في بعض الأحيان إنتهاكات لحقوق الأفراد.

فالقضاء الإداري يعتبر من آليات الرقابة على أعمال الإدارة، حيث يراقب تجاوز سلطة الإدارة الضريبية، باعتبارها إدارة من الإدارات العمومية، ويسهر على صون وحماية هذه الحقوق.

حيث تنشأ المنازعات كلما تبين للمكلف بالضريبة، عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون، إزاء الخزينة العمومية، كما تقوم المنازعة من طرف الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب المستحقة على كل مُكَلَّفٍ بالضريبة لم يسدد ما عليه من ديون وضرائب، التي هي في الأصل أموال الخزينة العمومية.

إضافة إلى ما سبق ذكره، إذا كان قرار الإدارة الضريبية مشوبا بعيب، أو لا يتصف بالشرعية أو غير منصف أو أنه يضر بمصالح المكلف بالضريبة، أو تنفيذه يؤدي إلى صعوبة تداركه مستقبلا، يستطيع أن يرفع دعوى إستعجالية إدارية لحماية حقوقه ومراكزه القانونية، يكون فيه الحكم مؤقتا، حيث يكون الفصل النهائي للنزاع الضريبي في حكم دعوى الموضوع. وبناء على ذلك، سنتطرق في الباب الأول إلى: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية من خلال: "سلطته في فحص مدى توفر شروط رفع الدعوى الضريبية" (الفصل الأول)، ثم رقابة القاضي الإداري الإستعجالي وسلطته على الدعوى الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول: سلطة القاضي الإداري في فحص مدى توفر شروط رفع الدعوى الضريبية

إن رفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية، تعتبر الخطوة الأولى في مرحلة المنازعات الضريبية، خاصة أن المشرع الجزائري قيد هذه المرحلة بمجموعة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توفرها في المكلف بالضريبة أثناء عرضه للنزاع الضريبي أمام القاضي الإداري، التي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت الإثبات في موضوع النزاع أو الخلاف، طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات الجبائية.

لهذا؛ سنتطرق في هذا الفصل إلى: شروط رفع الدعوى الضريبية، ضمن "المبحث الأول"، من خلال حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة، ثم نعرض لتحديد الإختصاص والإجراءات المتبعة في الدعوى الضريبية ضمن "المبحث الثاني".

المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

يقصد بشروط قبول الدعوى، تلك الشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض قضية ما على القاضي، التي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يفصل في موضوع النزاع، وينتج عن عدم إحترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى، أي وبصفة مبدئية لا يتطرق القاضي للأوجه المثارة حتى ولو تبين له أن طلب المدعي مؤسس.¹

سنتناول حالات رفع الدعوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة ضمن (المطلب الأول)، لنعرض على شروط رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية (ضمن المطلب الثاني).

1 رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 05.

المطلب الأول: حالات رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية

جعل المشرع الضريبي الجزائري للمكلف بالضريبة حالات معينة، في رفعه للدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، طبقا لقانون الإجراءات الجبائية، ووفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، في الشروط الواجب إحترامها عند رفعه للدعوى؛ حيث يكون الطعن على القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية أو لجان الطعن الضريبية، أو على شكوى مقدمة من المكلف بالضريبة.

- كل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة الثانية أعلاه، يمكنه رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربع أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفا.

- القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية، المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.

- في حالة عدم صدور القرار للمكلف بالضريبة من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، في الأجل المذكور في المادة 153 مكرر 1، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، مكنه المشرع من رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في نفس المادة.

- في حالة غياب القرار الذي يصدر عن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، فيما يخص طلب المكلف بالضريبة استرداد الأشياء المحجوزة، في أجل شهر

واحد، أو إذا كان القرار لم يرض المكلف بالضريبة، أن يرفع هذا الأخير دعوى أمام المحكمة الإدارية.¹

- يمكن للأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من نفس القانون، رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، في حال لم يرضهم قرار مدير المؤسسات الكبرى حول شكاويهم، أو عدم رضاهم بقرار لجنة الطعن المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.

- تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم، أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

كما أن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية غير مطلقة في تقدير الوعاء الضريبي، في كل أنواع الضرائب، وفقاً لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع إلى نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، نجد أنها شملت كافة أنواع الضرائب، إلا دعوى استرداد المبالغ المقبوضة، حيث ترتبط كل دعوى منها حسب كل نوع من الضرائب، وفقاً لأحكام المادة 116 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: "ينظر في دعوى الإسترداد ويبت فيها حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة."

- طلب المكلف بالضريبة الإغفاء الضريبي، في حالة العوز أو ضيق الحال، التي تحول دون تسديده لديونه الضريبية إتجاه إدارة الضرائب، وفقاً لنص المادتين: 92 و 93 الفقرة

1 أنظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنه أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، التي يتعرض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، ووفقاً لأحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019، التي حددت مختلف الإعفاءات والشروط المحددة في ذلك.¹

أما الإستفادة من الإعفاءات الضريبية بالنسبة للمؤسسات، فهي مرتبطة بتقدير هذه الأخيرة حديثة النشأة أم لا، وهو ما نجده بقرار المحكمة العليا رقم: 106187 الصادر في: 23 جويلية 1995، جاء فيه: "...حيث أن المؤسسة -في قضية الحال- نشأت من إعادة تنظيم هيكل لشركة قديمة دون نقل ذمة وحقوق الشركة القديمة، وعليه فإن المؤسسة تعتبر حديثة النشأة وبالتالي تستفيد من الإعفاءات الضريبية المكرسة في قانون الضرائب المباشرة."² للإشارة فإن الإعفاءات الضريبية نوعين: "إعفاءات جزئية وإعفاءات كلية، تقتصر على فئة من المكلفين، نسردها فيما يلي:

أ- الإعفاءات الجزئية:

بالرجوع إلى نص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019، نجدها تضمنت الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، حيث يستفيد أصحابها لإعفاء كلي من الضريبة، على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات، إبتداءً من تاريخ الشروع في الإستغلال.

1 أنظر المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

2 قرار المحكمة العليا رقم: 106187 بتاريخ: 23 جويلية 1995، قضية مدير الضرائب لولاية بومرداس ضد (م.و)، نقلاً عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2014، ص 124.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

كما تحدد مدة الإعفاء بستة سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محدودة، ويسحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد، في حالة عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة.

للإشارة فإن الشباب الممارس لنشاط البيع بالجملة، والتجزئة والإستيراد غير معني بإجراءات الإعفاء، وهذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 4716 الصادر بتاريخ: 27 ماي 2002، جاء فيه: "حيث أن إستثمار الشباب في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي، وتقديم الخدمات هو الذي يكون موضوع إعفاء ضريبي لمدة ثلاث سنوات، بينما البيع بالجملة والتجزئة والإستيراد غير معني بهذا الإعفاء.

ولما كان الثابت-في قضية الحال- فان إلغاء الضريبة من طرف المجلس، على أساس أن المستأنف عليه شاب مستثنى وفقا لأحكام المادتين: 03 و 21 من قانون المالية لسنة 1997، وبالتالي فهو معفى من الضريبة لمدة ثلاث سنوات، بينما أحكام المادتين 03 و 21 تخص أنشطة الإنتاج والخدمات وليس البيع بالجملة والاستيراد، وأن البيع بالجملة أو التجزئة والإستيراد، غير معفي بالإستثمار للشباب، وأن الشاب المستثمر في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي وتقديم الخدمات، هي التي تكون موضوع الإعفاء الضريبي لمدة ثلاث سنوات، مما يجعل المجلس قد أساء في تطبيق أحكام المادتين 03 و 21 من قانون المالية لسنة 1997، عندما ألقى المستأنف عليه من تسديد الضريبة مما يستوجب إلغاء القرار المستأنف.¹

1 قرار مجلس الدولة رقم: 4716 بتاريخ: 27 ماي 2002، قضية (ل.ي) ضد إدارة الضرائب، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 238.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

وإذا تواجدت الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر سنوات، ابتداءً من تاريخ الشروع في الإستغلال، كما يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي، لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون، وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني، كما تستفيد المنشآت السياحية المحدثة من مستثمرين وطنيين أو أجانب، من الإعفاء طبقاً للمادة 138 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

ب- الإعفاءات الكلية:

يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات، الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي،¹ كما تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية أو المتعددة السنوات، من إعفاء كلي من الضريبة، على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات، كما يتعين على المكلفين بالضريبة، الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة، على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الإستغلال، في إطار أجهزة دعم الإستثمار، إعادة إستثمار ثلاثين بالمئة" من حصة الإمتيازات الموافقة لهذه الإعفاءات، أو التخفيضات في أجل أربع سنوات، ابتداءً من تاريخ إختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي، كما يجب إعادة الإستثمار بعنوان كل سنة عدة سنوات مالية متتالية.²

1 أنظر المادة 13 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم غير المماثلة لسنة 2019.

2 أنظر المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

كما تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات، وكالات السياحة والسفر والمؤسسات الفندقية، حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة، على أن يقدم المعنيون بالأمر شهادة إلى المصالح الضريبية، تثبت إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لدى بنك متوطن بالجزائر.

ت- الإعفاءات الدائمة:

تعفى وفقا لأحكام المادة 138 الفقرة الثانية من نفس القانون، بإعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات كل من: صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين، والمحققة مع شركائها فقط. كما يمس الإعفاء التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء، وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد، تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة، والمسيرة طبقا للأحكام والشروط القانونية والتنظيمية التي تنظمها، بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.¹

إضافة إلى ذلك؛ يستفيد من الإعفاء الدائم كل من: الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ، وبيع المنتجات الفلاحية، وكذا إتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه، والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تسيرها، بإستثناء العمليات المدرجة أدناه من نفس القانون.²

1 يونس زين، أصيلة العمري، الإعفاء الضريبي كأحد آليات تشجيع الإستثمار المحلي - ولاية بسكرة نموذجا- مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، جوان 2015، ص 57.

2 المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

كما يستفيد من الإعفاء الدائم بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي كل من: المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها، إضافة إلى إستفادة مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية، والمداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي، الموجه للإستهلاك على حالته من الإعفاء الدائم.¹

نشير إلى أن المكلف بالضريبة يفقد الحق في الإعفاء الجزئي أو الكلي في حالة:

- عدم تقديم المكلف بالضريبة التصريحات الجبائية.
- عدم إحترام المكلف بالضريبة الميعاد القانوني الممنوح له²؛ لتبليغ الإدارة الضريبية بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه.
- التخفيض الضريبي:

يستفيد من هذه الإعفاءات الضريبية شريحة أو مجموعة من المكلفين بالضريبة، للتخفيف عنه من جملة الضرائب الملقاة على عاتقه، ووفقا للمادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه، تخفيض ما نسبته 35%، كما يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين، من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، وأرامل الشهداء، تخفيض ما نسبته 25%، مع الإشارة إلى عدم تطبيق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة، الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا.

1 المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

2 المادة 19 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

كما يطبق تخفيض ما نسبته 30% على الأرباح المعاد إستثمارها، فيما يخص تحديد

الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط التالية:

- يجب إعادة إستثمار الأرباح في الإستثمارات الإستهلاكية بإستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية. وفي هذه الحالة الأخيرة؛ يجب على المستفيدين من هذا الإمتياز إكتتاب إلتزام بإعادة الإستثمار دعما لتصريحاتهم السنوية.

- وجوب مسك المستفيدين محاسبة منتظمة، كما يجب أن يبينوا بصورة مميزة في التصريح السنوي، نتائج الأرباح التي يمكنها الإستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الإستثمارات المحققة، مع الإشارة الى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول، وكذا سعر تكلفتها.

- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من 05 سنوات، ولم يتبع بإستثمار فوري، وجب على الأشخاص الدفع لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الإستفادة من التخفيض، مع تطبيق زيادة قدرها 05% على الحقوق الإضافية المفروضة، مع الإشارة إلى أنه تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط، في حالة عدم إحترام الإلتزام المذكور في الفقرة الثالثة أ، من هذه المادة مع زيادة قدرها 25%.¹

وعند تفحص القرارات في حالة التخفيض الضريبي، وجدت قرار المجلس الأعلى رقم:

42780 الصادر بتاريخ: 15 جوان 1985، الذي أكد على أن "الشكايات الرامية إلى تخفيض الضريبة تقبل لغاية 31 مارس من السنة التي تلي تحصيل الجداول، أو حصول الأحداث،

1 المادة 21 الفقرة الثالثة أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019.

التي تسبب هذه الشكايات، ومن ثم فإن النعي على القرار المستأنف بمخالفة القانون، والخطأ في تطبيقه في غير محله.

ولما كان الثابت؛ أن المدعي سدد دينه الضريبي في: 26 جانفي 1982، بعد التبليغ الذي سلم له بتاريخ: 28 ديسمبر 1981، في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا في: 23 أوت 1983، أي بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا، وعليه؛ فإن المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى؛ طَبَّق القانون تطبيقا سليما.

كما أكد المجلس الأعلى على أن: "كل من يتقدم بشكوى بغرض تخفيض الضريبة، ولم يتسلم قرار نائب مدير الضرائب للولاية في أجل ثلاثة أشهر، يمكنه عرض النزاع على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، ومن ثم إنتهاء هذا الأجل لا يجوز له تمديده، إعتقادا على الطعن الولائي، إذ لا يكون لهذا الأخير أي وزن بخصوص تمديد الأجل القانوني المقرر لممارسة الطعن.

ولما كان الثابت -في قضية الحال- أنه بعد أن رفع المستأنف طعنا ولائيا إلى نائب مدير الضرائب بالولاية، وإلى اللجنة المركزية للطعن بالجزائر في 03 مارس 1984 بإحالة طلبه على المصالح المعنية بالولاية، فإن المجلس القضائي بتصريحه حال فصله في القضايا الإدارية بعدم قبول دعواه الرامية إلى الحكم له بتخفيض مبلغ الضرائب، إلتزم بتطبيق القانون، وكان لذلك النعي على القرار المستأنف فيه، بالوجه المثار من المستأنف بمخالفة القانون، والخطأ في تطبيقه غير مؤسس ويستوجب الرفض.¹

1 قرار المجلس الأعلى رقم: 42780 الصادر بتاريخ: 15 جوان 1985، قضية (خ.ع.ق) ضد نائب المدير للضرائب لتلمسان، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 36.

- دعاوى التحصيل الضريبي:

عند صدور قرار إداري من الإدارة الضريبية موضوعه التحصيل، تتمتع الأخيرة بإمتياز الخزينة العمومية في مادة التحصيل، وفقا لأحكام المادتين 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 991 من القانون المدني، في حق الأفضلية للإدارة الضريبية في إستفتاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وهذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 1763 الصادر بتاريخ: 30 جويلية 2001، جاء فيه: "...حيث أنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني، والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة، فإن إدارة الضرائب لها حق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل الضريبي، وحق الأفضلية في إستفتاء ديونها من المكلفين بالضريبة. حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة "صوراس" ولها حق الأفضلية قانونا، وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره."¹

- دعاوى إسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات:

يمكن للمكلف بالضريبة التي مست أمواله بإجراء حجز أمواله من طرف الإدارة الضريبية وفقا لأحكام المادتين 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يطلب إلغاءه وأن يبادر باسترداد أمواله المحجوزة، شريطة تقديمه لطلب أمام مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كمرحلة أولى وفقا لأحكام المادة 154 من نفس القانون، حيث يقوم كل واحد منهما حسب مجال إختصاصه بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز واسترداد المحجوزات، بتبليغ قابض الضرائب المختص، لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 1763 الصادر بتاريخ: 30 جويلية 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 63.

فإذا لم يَرْضَ المكلف بالضريبة بِقَرَارِ المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم ينتلق أي ردّ في الآجال المحددة، جاز له رفع دعوى ضريبية ضد قابض الضرائب، أو المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، بعد إنقضاء الأجل القانوني الممنوح للقابض المختص للبت في الموضوع، وهو شهر كامل من إيداع الطلب، أو بعد إنتهاء مهلة شهر من تاريخ تلقيه قرار الرفض¹. وهذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 207171 الصادر بتاريخ: 09 أبريل 2001، جاء فيه: "حيث لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة، إلا إذا كانت الدعوى مسبوقه لرفع طلب إلى المدير الولائي للضرائب، والفصل فيه يكون خلال شهر إبتداءاً من يوم إيداع الطلب. وبما أن المستأنف عليها لجأت مباشرة إلى رفع الدعوى، كان على قضاة المجلس أن يرفضوها دون أن يتطرقوا إلى الدفع تماماً، وبما أن المستأنف لم يقم بالإجراءات المطلوبة منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً."²

وفي قرارٍ آخرٍ لمجلس الدولة رقم: 7470 الصادر بتاريخ: 18 مارس 2003، أين أُكِّد أن دعوى إسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، لا تخضع لإجراءات الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة، حيث حق المكلف بالضريبة في الحصول على تعويض مبرر بـ: ثبوت الخطأ المرفقي، المتمثل في قبض إدارة الضرائب مبالغ بعد

1 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 101.
2 قرار مجلس الدولة رقم: 207171 الصادر بتاريخ: 09 أبريل 2001، قضية مديرية الضرائب ضد (م.و للتموين بالمواد الغذائية)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 92.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

إبطال قرار فرضها قضائيا. وتمادي الإدارة الضريبية الإبقاء على مبالغ غير مستحقة لديها منذ تبليغها بالقرار القضائي.¹

المطلب الثاني: شروط رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية

يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء، وذلك بالطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه، وذلك برفع دعوى ضريبية بعد إستنفاد جميع إجراءات الطعن الإدارية.

ولكي تكون الدعوى الضريبية مقبولة، لا بد من توافر مجموعة من الشروط العامة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والشروط الخاصة بموجب قانون الإجراءات الجبائية:

الفرع الأول: الشروط العامة

إن مباشرة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وفقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، مرتبطة أساسا بشروط قبول الدعوى، وعرض النزاع الضريبي على القاضي الإداري من طرف المكلف بالضريبة، بحيث ينتج عن عدم إحترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى شكلا.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 7470 الصادر بتاريخ: 18 مارس 2003، قضية مديرية الضرائب لوهران ضد مؤسسة (ن.ه)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 127.

2 أنظر المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2008، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادرة بتاريخ: 23 أفريل 2008.

أولاً- صفة التقاضي:

إن المكلف بالضريبة هو "شخص طبيعي أو اعتباري، يفرض عليه القانون إلتزامات ضريبية متعددة، ويقرر له حقوقاً وضمائنات مختلفة، في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية"¹.

فله الحق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل، التحصيل القسري، إلغاء الحجز، أو الاعتراض عليه، والاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.

أما صفة التقاضي فتعني: "المركز القانوني للشخص الذي يمنح له الحق في المطالبة بحق معين، إذ أن المدعي يكون في مركز المعتدى عليه، أما خصمه المدعى عليه فيعتبر في مركز المعتدي."²

إشترط المشرع الجزائري بموجب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصفة في المدعي والمدعى عليه، وإعتبر هذا الشرط من النظام العام، وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، في أي مرحلة من مراحل التقاضي وفقاً للمادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

1 محمد علي عوض الحراري، المنازعات الضريبية ووسائل إنفاذها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012، ص 115.

2 أنيسة يحيوي، إجراءات رفع الدعوى، محاضرة أقيمت بمحكمة المنصورة، مجلس قضاء برج بوعريش، 30 ماي 2006، ص 05.
- عبد العزيز مقبولجي، شروط قبول الدعوى، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة لونيبي علي، البلديّة 2، جوان 2013، ص 114.

3 وليد شريط، الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ديسمبر 2014، ص 49.

ويكتسي المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح، بمنحه الصلاحية أو يكتسبها تلقائياً في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، أي المدعي يثير أن له مصلحة في رفع الدعوى، وبذلك كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبية، إذ أنهما يندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية.

وإذا قُدمت الدعوى من طرف الوكيل يتعين عليه تقديم ما يثبت ذلك بموجب وكالة، وفي حال تخلفها ترفض الدعوى في الشكل، ويعفى المحامون من تقديمها، وكذا الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم وصفاتهم في التقاضي باسم المكلف بالضريبية، باستثناء المحامون.

ثانياً - المصلحة في التقاضي:

تعني المصلحة: "الفائدة العملية التي تعود على المدعي من لجوءه للقضاء"¹، كما تعرف على أنها: "الحاجة إلى حماية القانون"².

أكدت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له مصلحة في ذلك، سواء 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 يجب أن تكون قانونية، أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني.

1 أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، 2015، ص 69.

- محمد أمين مودع، زواوي أمال، شروط قبول الدعوى على ضوء تعديل قانون الإجراءات المدنية الجزائري، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، عين الدفلى، أكتوبر 2018، ص 142.

2 عائشة غنادرة، دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر، الوادي، 2014، ص 36.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية، كما أن هذه الأخيرة تهدف إلى حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع¹، أي حماية المصلحة العامة، وهنا يكمن وجه الإختلاف بين المصلحة الخاصة (غاية ومصصلحة المكلف بالضريبة) والمصلحة العامة (هدف ومصصلحة الإدارة الضريبية).

ثالثاً- العريضة وشروطها:

يقصد بالعريضة: "مجموعة من الطلبات، تقديمها غير مقيد بأوضاع خاصة"²، كما تعرف على أنها: "ورقة بحثية يحرّرها المدعي بنفسه، أو عن طريق وكيله، قصد عرض وقائع قضيته، وتحديد طلباته للمحكمة."³

إذا توفرت في المكلف بالضريبة الشروط السابقة الذكر من: "صفة ومصصلحة"، يمكن له تقديم طلب إلى الجهة القضائية الإدارية المختصة، عن طريق إفتتاح دعوى بإعتبارها محرّك الخصومة، مع مراعاة إحترام شروط قبولها، ومن خلال العريضة يتضح موضوع الطلب.

فطبقاً لأحكام المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الدعوى الضريبية

ترفع أمام المحكمة الإدارية بـ:

1 يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 106.

2 فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005، ص 85.

3 أنيسة يحوي، مرجع سابق، ص 06.

1- عريضة موقعة من طرف صاحبها عند تقديمها، أو من وكيل، مع مراعاة تطبيق المادة 75 من نفس القانون، من خلال وجوب إستظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة، تسلمها الإدارة الضريبية، مع عدم إشتراط المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على إجراء المؤسسة المعنية تقدم وكالة.

كما ننوه على أن المشرع؛ لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق للإمضاء، وإكتف بإمكانية تصحيح العريضة؛ في حالة عدم التوقيع عليها، خلافا للمشرع الفرنسي الذي نص في المادة 1940 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية، على أنه في حالة وجود مانع يستحيل توقيع صاحب الشأن فإنه يجوز له أن يودع طعنه دون توقيع، على أن يقرر في اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية، وجود إستحالة مادية تحول دون التوقيع فيها¹، بالإضافة إلى ذلك؛ يجب أن تكون العريضة مؤرخة طبقا للمادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

2- شرط التمثيل الوجوبي بمحامي، وتوقيعه على العريضة:

ترفع الدعوى الضريبية بعريضة موقعة من طرف محامي طبقا لنص المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي يعتبر أمراً وجوبياً تحت طائلة عدم قبول الدعوى الضريبية؛ مع مراعاة أحكام المادة 827 من نفس القانون. كما أوجب المشرع في المادة 15 من نفس القانون؛ تضمن العريضة للبيانات التالية؛ تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا. لكن في سردي لهذه الشروط سأقوم بالتفصيل في بعض العناصر شكلا وموضوعا لتفادي تكرار المعلومات:

1 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلب، الجزائر، 1994، ص 79.

✓ الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

✓ إسم ولقب المدعي وموطنه.

✓ إسم ولقب وموطن المدعي عليه.

✓ الإشارة لتسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

3- عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى:

ويقصد بها: تحديد موضوع الطلب المرغوب فيه من وراء الدعوى الضريبية، من خلال تقديم عرض موجز عن الوقائع بطلبات محددة، تدعمها الوسائل التي تم بموجبها تأسيس الدعوى الضريبية، فوجود المبررات القانونية والوسائل المؤسسة للدعوى الضريبية ضرورية، كي لا تتحول العريضة إلى مجرد حديث عام، لا يستند إلى أي مرجعية قانونية أو موقف قضائي يستقر عليه.¹

وبالرجوع للمادة 83 الفقرتين الثانية والثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، نجدها أكدت على هذا الشرط بالعرض الموجز للوقائع المتصلة بالدعوى، والعرض الصريح للوسائل المثبتة لصحة الإدعاء.

4- شرط إحترام اللغة العربية أثناء الإجراءات والمذكرات:

أوجبت المادة 08 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، شرط إحترام اللغة العربية أثناء الإجراءات، والمذكرات وتقديم المستندات بذات اللغة، أو مصحوبة بترجمة رسمية إلى هذه اللغة، تحت طائلة عدم القبول.

1 لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، رسالة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 46.

ومن الشروط التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية على عنصر العريضة ما يلي:

➤ تحرير العريضة على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع:

بعد صدور القانون رقم: 07-12 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ألغت المادة 28

منه¹، التي عدلت بالمادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، ما كانت تنص عليه

هذه الأخيرة بوجوب تحرير الدعوى على ورق مدموغ.

يقصد بدمغ العريضة: "تحريرها على ورق عادي عليه الطابع الضريبي (طابع

الدمغة)، الخاضع لقانون الطابع"².

قبل تعديل المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، بواسطة قانون المالية

لسنة 2008، كان تحرير الدعوى يكون على ورق مدموغ وموقع من طرف صاحبها أمرا

وشرطا أساسيا، تحت طائلة عدم قبول العريضة.

إن إستبعاد المشرع رفض الدعوى الضريبية شكلا لعدم دمغ العريضة، والسماح

بتصحيحها هو منح فرصة للمكلف بالضريبة بإعادة النظر في عريضته من خلال تدارك

وإستدراك الخطأ الشكلي، وهذا يعتبر من أسس إصلاح العدالة وتبسيط إجراءات التقاضي،

خاصة في هذا النوع من النزاعات التي يتطلب شروطاً خاصة، مع ما تتسم به من إجراءات

ومميزات خاصة؛ كما يعتبر أيضا حمايةً لحقوق المكلفين بالضريبة، ومنح القاضي الإداري

فرصة مراقبة موضوع النزاع الضريبي، والفصل فيه مع ما هو متعارف عليه قضائيا³.

1 أنظر المادة 28 من القانون رقم: 07-12 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المؤرخ في: 30 ديسمبر 2007، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2007، ص 11.

2 عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 101.

3 شفيقة بن صاولة، السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق بالنزاع، مركز البحوث القانونية والقضائية، الجزائر، 2009، ص 10.

من خلال ما سبق ذكره؛ فإن الإجتهد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية 2008، كان يتسم بالتذبذب واللاإستقرار، بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ، فكان شرطا وجوبيا وأعتبر من النظام العام وفقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي قضايا أخرى نجده يقضي بعكس ذلك، إلى حين إلغاء هذا الشرط بموجب المادة 28 من القانون 07-12 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 السالفة الذكر.¹

➤ تسبب العريضة:

وفقا لأحكام المادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يتحدد موضوع النزاعات بالإدعاءات التي يقدمها الخصوم في عريضة إفتتاح الدعوى ومذكرات الرد، غير أنه يمكن تعديله بناء على تقديم طلبات عارضة، إذا كانت هذه الطلبات مرتبطة بالإدعاءات الأصلية. كما تتحدد قيمة النزاع بالطلبات الأصلية والإضافية، وبالطلبات المقابلة أو المقاصة القضائية، فالطلب الإضافي هو الطلب الذي يقدمه أحد أطراف النزاع، بهدف تعديل طلباته الأصلية، أما الطلب المقابل هو الطلب الذي يقدمه المدعى عليه للحصول على منفعة، فضلا عن طلبه رفض مزاعم خصمه.

أي أن المادة المذكورة أعلاه؛ تلزم المكلف بالضريبة تسبب كل إعتراضاته وطلباته تسببيا كافيا وقانونيا، في عريضته المقدمة للقاضي الإداري، مع تحديد طلباته بدقة التي وردت في الشكوى الضريبية، التي طرحت أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس المركز الجوارى.

1 فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010، ص 37.

تجدر الإشارة إلى أنه لا ينبغي للمكلف بالضريبة إثارة طلبات جديدة في دعواه، غير المقدمة في الشكوى الضريبية، وبالتالي فإن المكلف بالضريبة مقيد بحدود السبب القانوني وطلباته السابقة. وهذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 190171 الصادر بتاريخ: 14 فيفري 2000، جاء فيه: "حيث أن المستأنف عليه وجه للمستأنفة شكوى بتاريخ: 22 فيفري 1995، لمنازعة ضريبة على الرسم على النشاط غير التجاري لسنة 1993، بمبلغ: 15.125.00 دج، وبصفته مديرا خاضعا لنظام التقييم.. ورغم هذا فإنه في عريضته الافتتاحية للدعوى.. فإن المستأنف عليه لجأ للجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقييم الجزافي، وأن المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة إشتراكات مختلفة غير تلك التي ذكرها في شكواه الصادرة بتاريخ: 22 فيفري 1995.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة 338 الفقرتين الثانية والثالثة من قانون الضرائب المباشرة، وبالتالي بدون الحاجة إلى دراسة الأوجه الأخرى إلغاء القرار المستأنف.¹

طبقا للمادة 821 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه بعد إستقاء الشروط المتعلقة بالعريضة ومحتواها، يقوم "المكلف بالضريبة" بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، مقابل دفع الرسم القضائي. ويستثنى من ذلك؛ الأشخاص المذكورين في المادة 800 من نفس القانون. كما يجوز لرئيس المحكمة الفصل في الإشكالات المتعلقة بالإعفاء من الرسم القضائي بأمر غير قابل لأي طعن، طبقا للمادة 825 من نفس القانون.

1 قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 190171 بتاريخ: 14 فيفري 2000، فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 39.

➤ إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المتنازع فيه:

تطبيقاً للمادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي أوجبنا أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار الإداري المطعون فيه، تحت طائلة عدم القبول، فإذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الإدارة الضريبية، يجب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بالضريبة، وبإشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية إن وجد¹، وإذا ثبت أن هذا المانع يعود إلى إمتناع الإدارة الضريبية تمكين المكلف بالضريبة من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي الإداري المقرر بتقديمه في أول جلسة، ويستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الإمتناع.

إن إرفاق القرار المطعون فيه؛ سواء كان القرار الأصلي أو القرار السابق، الناتج عن تظلم المكلف بالضريبة بالعريضة، شرط وجوبي لقبول الدعوى الضريبية، لأن العبرة إثبات المكلف بالضريبة إجراء التظلم المسبق، كون كلا القرارين ينصبان على نفس موضوع النزاع. ومن أمثلة ذلك قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا: 64255 الصادر بتاريخ: 07 أبريل 1990، جاء فيه: "...حيث من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل، وعندما يكون تابعاً لقرار نائب مدير الضرائب، يجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

1 فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد السادس عشر، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2017، ص 442.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

ولما كان من الثابت-في قضية الحال- أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الإفتتاحية للطاعن، رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب مدير الضرائب، قد خرقوا القانون، ومتى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون.¹

وفي قرارٍ للمجلس الأعلى رقم: 54003 الصادر بتاريخ: 06 جوان 1987، جاء في حيثياته: "من المقرر قانوناً أن الطاعن الذي برر إستحالة حصوله على نسخة من القرار الإداري المطعون فيه، يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه، ومن المقرر أيضاً أن على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له، السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار بعدم الصحة القانونية.

لما كان من الثابت-في قضية الحال- أن الطاعن إستحال عليه الحصول على نسخة من قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التدقيق الضريبي، أن قاضي الموضوع لم يستعمل سلطته بالسعي لدى الإدارة لتقديم الوثيقة محل النزاع طبقاً للمادة 171 من قانون الإجراءات المدنية، فإن قضاة المجلس الذين قرروا رفض عريضة الطاعن على الحالة المقدمة بها إعتقاداً على عدم تقديم القرار المتنازع فيه، فإن قرارهم هذا مشوب بعيب عدم الصحة القانونية، ومتى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون فيه.²

1 قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم: 64255 الصادر بتاريخ: 07 أبريل 1990، قضية وزير المالية ضد (م.م)، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 77.

2 قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى رقم: 54003 الصادر بتاريخ: 06 جوان 1987، قضية (ش.أ.م.و) ضد مديريتي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 55.

الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في معاينة الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية

بالإضافة الى الشروط العامة المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الواجب توفرها في المكلف بالضريبة أثناء رفعه الدعوى الضريبية، هناك شروط خاصة يجب إستكمالها؛ تم النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا وفق التالي:

➤ رقابة القاضي الإداري لشروط التظلم الإداري المسبق:

من أنجع وسائل الرقابة على أعمال الإدارة؛ الرقابة الإدارية الذاتية، حيث تراقب الإدارة "الضريبية" نفسها بنفسها، وتراجع قراراتها غير المشروعة وغير الملائمة، وذلك من تلقاء نفسها أو بناء على تظلم يقدم من ذوي الشأن، كون التظلم الإداري هو أحد وسائل تحريك هذه الرقابة، لما لها من جذور تاريخية تعود إلى مرحلة الإدارة القاضية، لكنها بقيت سائدة إلى عصرنا الحالي، لأهميتها في مجال حل النزاعات الإدارية، كالنزاع الضريبي بالطرق الودية، إذ تعود بالفائدة على المصلحة العامة للإدارة "الضريبية"، وكذلك على مرفق العدالة، والمصلحة الخاصة للفرد (المكلف بالضريبة).¹

لم يورد المشرع الوطني تعريفا محددًا للشكوى، بل أنه وجد تداخل بين معنى هذا المصطلح وغيره من المصطلحات، حيث ذُكِرَ مصطلح الشكوى في نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية، المتعلقة بالإدعاء المدني أمام قاضي التحقيق، كما لم يورد المشرعين الفرنسي والمصري تعريفا لها.²

1 لمياء خزار، مرجع سابق، ص 48.

2 نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 180.

أما مصطلح التظلم الإداري المسبق فعرّفه عمار عوابدي على أنه:

- "الإلتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطة الإدارية، الولائية والرئاسية؛ والوصائية، وإلى اللجان الإدارية، طاعنين في قرارات وأعمال إدارية بعدم الشرعية، طالبين إلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية الغير مشروعة، بما يجعلها أكثر إتفاقا مع مبدأ الشرعية، أو أكثر إتفاقا مع مبدأ الملائمة، والفاعلية والعدالة".¹

أما من الناحية القانونية؛ نجد أن المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أشارت إلى إمكانية تقديم الشخص للتظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار الإداري، في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 من نفس القانون.

أما أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية، فنجدها في المواد من 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية، فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي والمادة 74 والمادتين: 145 و146 المتعلقة بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة، كما حددت الشكوى الضريبية بمجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، نستعرضها فيما يلي:

➤ الشروط الشكلية للشكوى الضريبية: طبقا للمادة 73 الفقرة الأولى، من قانون الإجراءات الجبائية؛ نجد أنها تضمنت الشروط الشكلية، الواجب توافرها في الشكاية، تتمثل في:

- يجب أن تقدم الشكاية بشكل فردي، أي متعلقة بمكلف واحد، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا؛ وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، تقديم شكوى جماعية.

1 صفيان بوفراش، عدم فاعلية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص 11.
- نجم الأحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثالث، جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص 12.

- حسب الفقرة الثانية من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.¹

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

✓ ذكر الضريبة المعترض عليها، وذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستهظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع.²

✓ عرض ملخص لوسائل وإستنتاجات الطرف.³

✓ توقيع الشكاوى طرف صاحبها. (الفقرة 04 ، الشرط 04 من المادة 73 من نفس القانون).

ووفقا للمادة 73 من نفس القانون؛ فإن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام، لتكملة ملف الشكاوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية، مذكرة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين يوما، إعتبارا من تاريخ الاستلام. ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76،77، إلا إعتبارا من إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة. وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكور أعلاه، أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى، بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.

1 محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع وآفاق"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 11 أكتوبر 2015، ص ص 06، 07.

2 عباس زاوي، جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكاوى الضريبية، مجلة المفكر، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2019، ص 330.

3 عمار زعي، سلطاني أمنة، الشكاوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، نوفمبر 2020، ص 07.

ويمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة على التوالي، في المواد 80، و81 مكرر، و82 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن للمكلف بالضريبة حسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الشكوى، شرط إستظهاره وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل.

كما يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلا عنه بصفته موكلا التصديق على توقيعه، لدى المصالح المؤهلة قانونا. ويجب على كل مشتك، أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا في الجزائر، والأمر سواء إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

➤ ميعاد الشكوى الضريبية:

لقد رتبَّ المشرع مواعيد معقولة، يمكن من خلالها للمكلف بالضريبة أن يقدم شكواه النزاعية وهي كمبدأ عام تقدر بسنة، غير أن هذا المبدأ ترد عليه إستثناءات وفق المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، فتقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل، أو حصول أحداث توجب تقديم الشكوى، وهنا يقصد المشرع الأسباب الموضوعية التي تبرز تقديم الشكوى النزاعية.

غير أنه وحسب الفقرة الثانية من نفس المادة، فإنه في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة، في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، وهنا يقصد المشرع بعض الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة الضريبية، تستوجب على هذا الأخير توجيه شكوى لتدارك خطئها، وكذلك ينقضي الأجل في 31 ديسمبر

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها، بغير أساس قانوني جراء أخطاء أو تكرار.¹

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى كما يلي:

أ- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر.

ب- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

ت- يجب تقديم الشكاوى التي تتضمن إحتجاجا على قرار صادر إثر طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل قبل إنقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

➤ ميعاد البت في الشكاوى الضريبية:

يتم النظر في الشكاوى من طرف المصلحة التي أعدت الضريبة، ويجوز الفصل فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل، يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، مع مراعاة أحكام المادة 95 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية². كما حدد المشرع في المادة 77 من نفس القانون على أن:

- يفصل المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية، التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لإختصاصه الإقليمي، وهذا طبقا للمادة 77 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، كما يتعين عليه إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكاوى نزاعية

1 مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، 2009، ص 143.

2 أنظر المادة 76 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

يتجاوز مبلغها مائة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج)، طبقا للمادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

وطبقا للمادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، مع مراعاة شروط منح التفويض بموجب مقرر يصدره مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

كما أن الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في شكوى المكلف بالضريبة هو:

- طبقا للمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يفصل فورا في شكوى المكلف بالضريبة التي يشوبها عيب في الشكل، التي يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، مع إمكانية طلب المكلف بالضريبة منحه تخفيضا لحصص أو جزء من الضريبة المتضمنة الضرائب والرسوم، في حالة إكتشافه خطأ ظاهر أرتكب عند إعداد الضريبة، وفقا لأحكام المادة 95 الفقرة 01 من نفس القانون.

- طبقا للفقرة الثانية من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل شهرين.

- وفقا للفقرة الثانية من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، يفصل المدير الولائي للضرائب في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، من يوم إيداعها إلى الإدارة الضريبية في غضون ستة أشهر، ليمدد هذا الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع، التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

- يفصل رئيس مركز الضرائب باسم مدير الولاية، في المبالغ التي لا تفوق 50.000.000 دينار، كما يمكن له صلاحية تفويض إختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته، مع مراعاة شروط منح تفويضهما بموجب مقرر من المدير العام للضرائب، وفقا لأحكام المادة 78 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى رئيس مركز الضرائب أن يفصل في الشكوى التابعة لإختصاصه في أجل أربعة أشهر من تاريخ إيداعها من طرف المكلف بالضريبة.

- يصدر رئيس المركز الجوارى للضرائب قرارات نزاعية، في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرون مليون دينار (20.000.000 دج)، طبقا للمادة 77 الفقرة الثالثة من نفس القانون، كما يجوز له طبقا للفقرة الثانية من المادة 78 من نفس القانون، منح تفويض سلطته للأعوان الموضوعين تحت سلطته، مع مراعاة شروط منح التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.¹

أما من حيث الأجل الممنوح له أو لمن فوضه للفصل في شكوى المكلف بالضريبة، فإن الفقرة الثانية من المادة 76 من نفس القانون، حددت الأجل بأربع أشهر إعتبارا من تاريخ إستلام الشكوى.

- يفصل مدير كبريات المؤسسات طبقا للفقرة الخامسة من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من نفس القانون، في أجل ستة أشهر إبتداءا من تاريخ تقديمها.

1 محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2019، ص 65.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة دينار (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات، الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب). وفي هذه الحالة يحدد أجل الفصل 08 أشهر.

كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات طبقاً للفقرة السادسة من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يفوض سلطته بالفصل في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته، مع مراعاة شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

ووفقاً لأحكام الفقرة السابعة من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، يجوز لمدير المؤسسات الكبرى وفقاً للمادة 95 من نفس القانون، النطق تلقائياً بتخفيض أو إسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة.

كما يجب أن يبين قرار مدير كبريات المؤسسات مهما كانت طبيعته الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها، كما يجب أن يرسل القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام، وفقاً للفقرة التاسعة من المادة 172 من نفس القانون.

إن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري؛ لهذا نجد أن المشرع ألزم المدعى قبل توجهه للقضاء، أن يتوجه أولاً للإدارة الضريبية من خلال شكوى حسب البيانات بالمضمون السابق الإشارة إليه؛ وهو المبدأ الذي إستقر عليه القضاء الإداري من خلال قرارات مجلس الدولة.

هذا ما نجده في قراره رقم: 152508 الصادر بتاريخ: 22 مارس 1999، حيث أشار إلى أن عدم القيام بالتظلم الإداري المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى. ومما جاء فيه: "...حيث أنه يتبين من عناصر الملف أن المدعي المستأنف عليه، لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين، فهي غير صحيحة شكلاً ويتعين رفضها."¹

كذلك قرار مجلس الدولة رقم: 207171، الصادر بتاريخ: 09 أبريل 2001، المتعلق بالإعتراض على الحجز وطلب إسترجاع المحجوزات؛ حيث أقر على أنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة، إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي، والفصل فيه خلال شهر إبتداء من يوم إيداع الطلب.

ومما جاء فيه: "...حيث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف، وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، التي تنص بأنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة، كما هو الشأن في قضية الحال، يحق مطالبة رفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي، والفصل فيه خلال شهر إبتداء من يوم إيداع الطلب، ومادام أن المستأنف لم يقم بالإجراءات المطلوبة منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً."²

1 قرار مجلس الدولة رقم: 152508 الصادر بتاريخ: 22 مارس 1999، قضية إدارة الضرائب ضد (ك.ب)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 106.

2 قرار مجلس الدولة رقم: 207171 الصادر بتاريخ: 09 أبريل 2001، قضية مديرية الضرائب ضد (م.و) للتموين بالمواد الغذائية، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 180.

وفي قرار آخر لمجلس الدولة رقم: 6325 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، كان مبدأه العام يشترط: على كل نزاع ضريبي رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة. هذا الإجراء يعتبره مجلس الدولة من النظام العام، ويتعين على القاضي إثارته تلقائياً، لأن عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء. ومما جاء فيه: "...حيث أن المستأنف إنتظر إجراء غلق محلة التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء، دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

وحيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء؛ الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً، بجعل الطعن المرفوع أمام القضاء غير مقبول شكلاً.¹

وفي قرار آخر لمجلس الدولة رقم: 6509 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، أوضح أن التظلم الإداري في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهرية من النظام العام، لهذا فإن رفع الدعوى مباشرة دون إسثناء هذا الشرط يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلاً.

ومما جاء فيه: "حيث أنه فيما يخص الدفع الشكلي، فإن المستأنف يطالب بقبول دعواه شكلاً، لكون أن إجراء التظلم المسبق الذي شكل تسبب القرار المطعون فيه، إجراء غير ملزم بل أنه ألغي بموجب قانون رقم: 90-23، المؤرخ في: 18 أوت 1990، المتمم والمعدل لقانون الإجراءات المدنية. وبالرجوع للقانون المذكور في مادتيه 169 و169 مكرر، فإنه يجوز فعلاً رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية للمجالس القضائية، دون

1 قرار مجلس الدولة رقم: 6325 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العام للضرائب لولاية بجاية، نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 190.

حاجة لتظلم مسبق. ولكن حيث المادة 168 من نفس القانون، تنص صراحة على أن المنازعات الخاصة، ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية، وهي من النظام العام، طبقا للمادتين: 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع المدعى المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء، يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا، وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا، لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون.¹

تجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولة؛ كان في بعض الأحيان متذبذبا في إقراره لشرط التظلم الإداري المسبق في كل النزاعات الضريبية أو جزء منها، فنجد أنه أقرّ التظلم الإداري المسبق في القرارات السابقة الذكر، وأقرّ عدم وجوبية نفس الشرط في دعوى إسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق؛ "لا تخضع لإجراء لطعن الإداري المسبق" بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة، وهو ما نجده في إحدى قراراته رقم: 7470 الصادر في: 18 مارس 2003، جاء فيه: "حيث أن المادتين 397 و398 من قانون الضرائب المباشرة المثارة من طرف المستأنفة، لا مجال لتطبيقها كونها تتعلق بملاحقات، وبالتحديد بإسترجاع المحجوزات، بينما الدعوى الحالية تنصب على إسترجاع مبالغ تم تحصيلها، بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار: 24 ديسمبر 1994.

وحيث أن الدفع بالتالي بعدم صحة الإجراءات، نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي، بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من

1 قرار مجلس الدولة رقم: 6509 الصادر بتاريخ: 25 فيفري 2003، قضية (ي.س) ضد إدارة الجمارك، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 75.

خلالها، والتي لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.¹

كذلك نجد أن مجلس الدولة؛ قرّر عدم وجوب إجراء التظلم المسبق في حقوق التسجيل، وذلك حتى بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي فإن الطعون القضائية الخاصة بهذا النوع من القضايا الجبائية ترفع مباشرة أمام الجهة المختصة، وهذا ما نجده في قراره رقم: 33940 الصادر بتاريخ: 11 جويلية 2007، جاء فيه: "حيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 74، 73، 72 من قانون الإجراءات الجبائية، بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها، عملاً بالتعليمية رقم: 1208 المؤرخة في: 12 جويلية 2005، التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل، وتوجه المعنيين بتقديم تظلم إداري مسبق قبل رفعهم الدعوى. حيث وبالرجوع إلى مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية، يتضح أن نص المادة 158 منه، وإن ورد في أحكام وقف التنفيذ (أي المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002)، هو الذي حل محل المادة 398 من قانون التسجيل الملغاة، ذلك لأن المنازعات المنصبة على سند التحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق، بل تباشر الدعوى التي تخصها خلال أجل أربع أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل.

وحيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 75، 73، 72 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع، مما يتعين معه القول أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية، لرفعها في الأجل القانوني بعد إستبعاده للتعليمية الوزارية المحتج بها، من طرف مديرية الضرائب

1 قرار مجلس الدولة رقم: 7470 الصادر بتاريخ: 18 مارس 2003. نقلاً عن جمال سايس، مرجع سابق، ص 194.

والتي لا تلزمه، وبعد إعتبار أن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل، يكون قد أصاب في تطبيق القانون. وفي تفسير المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية الواجبة التطبيق، على إجراءات رفع الدعوى الخاصة بحقوق التسجيل، والتي يثيرها القاضي تلقائياً كون الآجال من النظام العام، عكس ما جاء في دفع المستأنفة.¹

نجد أن مجلس الدولة؛ هنا أسس قراره بناء على نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلق بالنزاع في مادة حقوق التسجيل، علماً أن المادة 158 حلت محل المادة 359 من قانون التسجيل بعد إلغائها بموجب نصوص قانون المالية لسنة 2002.

مما سبق ذكره؛ يتضح من جملة هاته القرارات والنصوص القانونية، أن المشرع عمم شرط التظلم الإداري المسبق على جل أنواع المنازعات الضريبية، سواء في التحصيل الضريبي أو في وعاء الضريبة، فأوجب المدعى التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، حسب الحالة والإختصاص، وذلك بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمّني، حتى يتمكن من بعد ذلك بالطعن أمام القضاء الإداري، وغاية المشرع في ذلك تتمثل في:

- تحمي الإدارة الضريبية؛ وذلك بمنحها مهلة مراجعة نفسها، كما أنها تحمي المتقاضين عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها، إذا كانت الإدارة الضريبية مستحق لتلبية طلبه.²

1 قرار مجلس الدولة رقم: 33940 الصادر بتاريخ: 11 جويلية 2007، قضية مديرية الضرائب لولاية باتنة ضد المدعي، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، منشورات الساحل، الجزائر، 2009، ص 67.

2 ناصر ديلوم، منازعات الضرائب المباشرة، حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015، ص 107.

- أنها تسهل مهمة القاضي الإداري، طالما أن المناقشة سوف تتصب حصرًا على مضمون القرار المطعون فيه، باعتباره كفة النزاع الواجب حسمه.¹
- ضمان سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، إذ يعد التظلم الإداري المسبق إجراءً سابق لرفع الدعوى وعاملاً مهماً في رسم وتوضيح معالم النزاع.²
- للإشارة فإنه في حالة قيام المكلف بالضريبة إيداع عدة تظلمات، يأخذ بعين الاعتبار بالتظلم الأول.

➤ ميعاد الدعوى الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة:

كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وأجال محددة لرفعها، ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى، ونظراً لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فإن المشرع الجزائري فرّق بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي، فقد نظم آجال الدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي، وآجال الدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

1- آجال رفع المكلف بالضريبة لدعوى الوعاء الجبائي:

نصت المادة 82 بالفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على: "يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربع أشهر، ابتداءً من يوم إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أن التبليغ قبل أو بعد إنتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

1 عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2011، ص 153.

2 عبد العزيز نويرة، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، منشورات الساحل، الجزائر، 2006، ص 74.

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، والجهوية والمركزية، المنصوص عليها في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة على: "يمكن لكل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة الثانية، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفاً." ووفقاً للمادة المذكورة أعلاه؛ فإن ميعاد أربعة أشهر يحتسب ابتداءً من:

- يوم إستلام الإشعار الذي تبلغ بموجبه الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشكواه، سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المادة 76 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

- يوم إستلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية، والجهوية والمركزية، المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.¹

- تاريخ إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة الثانية والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الممنوحة للإدارة الضريبية؛ من أجل الرد على التظلم؛ يعبر عليه ب: (قرار ضمني بالرفض)²، مع إمكانية رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة خلال أربع أشهر الموالية لإنتهاء أجل الإدارة للرد.³

1 أنظر المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

2 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص 84.

3 عزيز أمزيان، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 221.

وبالرجوع للأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مادته 405 فيما يخص إحتساب الآجال، فإن هذه الأخيرة تحسب كاملة (أي من شهر إلى شهر)، ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم إنقضاء الأجل، كما يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها، إضافة إلى الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقاً للنصوص الجاري بها العمل فإنها تعتبر أيام عطل بمفهوم هذا القانون.

في قرارٍ لمجلس الدولة رقم: 021061 الصادر بتاريخ: 18 أكتوبر 2005، أصدر حكماً حول آجال الدعوى الضريبية التي إعتبرها من النظام العام، وعدم إحترامها يؤدي بالدعوى إلى رفضها، حيث تم إستئناف القرار القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس، إذ إلتمس المكلف بالضريبة إلغاء الضريبة المفروضة عليه لسنة 1997 لعدم التأسيس، فتم إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلاً لرفعها خارج الآجال القانونية طبقاً للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

2- آجال رفع المكلف بالضريبة لدعوى التحصيل الجبائي:

بالرجوع إلى نص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها نصت على: "يبت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، في أجل شهرين إبتداءً من تاريخ تقديم الشكوى، و يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسبباً قانوناً إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 021061 الصادر بتاريخ: 18 أكتوبر 2005، منقول من المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية)، العدد الثاني، الجزائر، ماي 2008، ص 03.

يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين، إبتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه.

وبتفحص المادة 154 من نفس القانون نجدها نصت على: "عندما يبادر بإسترداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب، والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه.

على أن يحزر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة، مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد، إبتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

ويبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

كما يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.¹

كما أن الطعن لا يوقف عمليات الدفع، ويجب أن يرفع في أجل شهر واحد، إبتداء إما من إنقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت، وإما من إبلاغ قراره.

1 المادتين: 153 مكرر 1 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل إنقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل. وتفصل المحكمة الإدارية حصريا ووفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب، ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه، أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه.

من خلال التمعن في المادتين: 153 مكرر و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع بين بوضوح آجال رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي.

وهذا ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم: 25486 الصادر بتاريخ: 15 مارس 2006، جاء فيه: "حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية؛ تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر إبتداء من إستلام الإشعار، الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه؛ ففضاة أول درجة قد أخطئوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى، كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليس دعوى التحصيل، حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد".¹

نلاحظ من خلال هذا القرار أن مجلس الدولة فرق بين أجل دعوى الوعاء ودعوى التحصيل الضريبي، إذ لا يجوز الخلط بينهما؛ كما نشير إلى أن ميعاد رفع الدعوى في منازعات الوعاء أطول مقارنة بدعوى منازعات التحصيل، كما نشير أيضا إلى أن شرط الميعاد في رفع الدعوى الضريبية ضروري؛ ويعتبر من النظام العام، يثيره القاضي تلقائيا أو أحد الخصوم في أي مرحلة من مراحل سير الدعوى الضريبية.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 25486 الصادر بتاريخ: 15 مارس 2006، قضية مستأنفة ضد إدارة الضرائب، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، منشورات الساحل، الجزائر، 2006، ص 190.

المبحث الثاني: تحديد الإختصاص وأهم الإجراءات الخاصة بالدعوى الضريبية

يعتبر الإختصاص القضائي أهلية المحكمة للفصل في النزاعات قانوناً، يهدف إلى توزيع العمل بين مختلف الجهات القضائية المختلفة، وتحديد نصيب كل جهة من جهات القضاء، بإعتبار أن قواعده متعلقة بالنظام العام، هذا الأخير المستمد من ضرورة إستقرار وثبات التنظيم المستمر للدعاوى والطعون القضائية¹.

وعند توفر كل الشروط القانونية سواء في المكلف بالضريبة المذكورة في كل من قانوني: الإجراءات المدنية والإدارية والإجراءات الجبائية (الشروط العامة والخاصة) وشرط الإختصاص القضائي؛ يقوم رافع الدعوى بإيداعها للمحكمة الإدارية المختصة لدى أمانة الضبط، والتبليغ في أجل عشرون يوماً.

المطلب الأول: تحديد الإختصاص القضائي في النزاع الضريبي

إن تحديد الإختصاص القضائي له أهمية بالغة في توزيع القضايا بين الجهات القضائية المختلفة، مما يؤدي إلى تسهيل مهمة القاضي الإداري في الفصل والنظر في الدعاوى المرفوعة إليه، حيث يكون على دراية بمدى إختصاصه في القضية المطروحة أمامه، فهو من أول المسائل التي ينظر فيها قبل التطرق إلى موضوعها، ويؤدي ذلك إلى معرفة طبيعة القواعد الإجرائية الواجب إتباعها؛ كما يؤدي إلى تبصير المواطنين بالجهة القضائية التي يتوجب عليهم اللجوء إليها لرفع دعواهم أو طعونهم، وبالتالي تجنبهم الضياع في متاهات البحث عن القاضي المختص².

1 محمد حميش، سلطات القاضي الإداري في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018، ص 60.

2 حنان عكوش، معالجة شرط اختصاص قاضي المحكمة الإدارية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016، ص 38.

الفرع الأول: الإختصاص النوعي

بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 08-09، نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على إختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801 الفقرة الثانية من نفس القانون¹، وعدم الإقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، والرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، فمن هنا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية.²

فمن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، أنه خول بموجب المادة 801 الفقرة الأولى منه، المحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة غير الممركزة على مستوى الولاية، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها وإختلفت الرؤى بين من إعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية، وبين من إعتبرها جزءا من التنظيم الإداري للولاية.

كما نص نفس القانون؛ على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وهذا ما نص أيضا عليه صراحة قانون الإجراءات الجبائية، في هذا الشأن على إختصاص المحاكم الإدارية.

1 أنظر المادة 801 الفقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 ريمة بن ذهبية رباب، منازعات التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2016، ص 67.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

وعموما فإن مسألة الإختصاص النوعي؛ أسند فيما يخص المنازعات الضريبية إلى جهة القضاء الإداري، وبالتحديد إلى المحاكم الإدارية بجميع أنواع النزاع الضريبي، سواء إرتبطت الدعوى بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، أو بالرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع.¹

فبتفحص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تنص على أن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها".

وبما أن المنازعة الضريبية جزء من المنازعة الإدارية، ودعواها من دعاوى القضاء الكامل، فإن المحاكم الإدارية هي المختصة للفصل في هذه الأخيرة.

كما إعتبرت المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الإختصاص النوعي للمحاكم الإدارية من النظام العام، ويجوز إثارة الدفع بعدم الإختصاص من أحد الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، كما تكمن سلطة القاضي الإداري هنا في وجوب إثارة الدفع بعدم الإختصاص النوعي تلقائيا وفقا لنفس المادة المذكورة أعلاه.

1 يعي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 138.

الفرع الثاني: الإختصاص الإقليمي

يقصد بالإختصاص الإقليمي: "أهلية القاضي الإداري القانونية؛ للنظر في نزاعات إدارية وقعت في إقليم محدد ومحدود. كما يقصد بها أيضا: ولاية الجهة القضائية المختصة؛ بالنظر في الدعوى المرفوعة أمامها، إستنادا إلى معيار جغرافي يخضع للتقسيم القضائي".¹

وبعد تأكد القاضي الإداري من إختصاصه النوعي، يتحقق من الإختصاص الإقليمي. فقد نظم المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09 في المواد من: 803 إلى 806 منه، قواعد الإختصاص الإقليمي المحددة للنزاعات التي تختص بها المحاكم الإدارية دون غيرها، بحكم وقوعها في الإقليم التابع لها، فجعله قائما على أساس موطن المدعي عليه كقاعدة عامة²، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الإختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة إختيار موطن يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وفي حالة تعدد المدعي عليهم، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاص موطن أحدهم.³

وبالحديث عن إستثناء القاعدة العامة؛ أدخل المشرع الجزائري إستثناءات على قاعدة الإختصاص الإقليمي؛ وقسم الدعاوى على المحاكم الإدارية، إستنادا إلى قواعد منها: قاعدة مكان أو أساس النشاط؛ فحسب المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ أبعاد المشرع قاعدة موطن المدعي عليه، وأوجب رفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية على قاعدة

1 حنان عكوش، مرجع سابق، ص 74.

2 كريمة أمزيان، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرار المنحرف عن هدفه المخصص، رسالة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص 51.

3 أنظر المادتين: 37 و38 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

أساس النشاط، وتشمل هذه القاعدة الدعاوى المتعلقة بفرض الضرائب أو الرسوم، حيث تختص بالفصل فيها المحاكم الإدارية التي تقع في الإقليم الإداري لإختصاصها مكان فرض الضريبة والرسم.¹

وفي هذا الشأن؛ وبالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مديرية كبيريات المؤسسات، التي لم ترض المكلفين بها، وطبقا للمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد: 37 و 803 الفقرة الثانية، و 804 الفقرة الأولى، و 805 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ترفع هذه الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية مكان فرض الضريبة، كالمحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة.

وبالنظر إلى الإختصاص نو الطابع الوطني للمصلحة الضريبية، المبني على معيار مالي وعضوي، في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت أمكنة تواجدهم وعناوين نشاطاتهم، فإنهم يقومون برفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة.²

نشير إلى أن عنصر الإختصاص الإقليمي يعد أيضا من النظام العام؛ وفقا لأحكام المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تبرز سلطة القاضي الإداري في هذا الشأن بإثارته تلقائيا شرط الإختصاص الإقليمي، كما يمكن لطرفي النزاع سواءا المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية؛ الدفع بعدم الإختصاص الإقليمي في أي مرحلة من مراحل الدعوى.

1 عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 85.

2 يعي بدابرية، مرجع سابق، ص 140.

المطلب الثاني: تبليغ العريضة وإجراء الصلح في المنازعة الضريبية

بتوفر الشروط القانونية والإجراءات والعناصر الضرورية في رافع الدعوى الضريبية، تقيد الدعوى في سجل خاص على مستوى أمانة الضبط، ليقوم بتبليغ الطرف الثاني في النزاع.

الفرع الأول: قيد وتبليغ العريضة

ترفع عريضة الدعوى الضريبية كبقية العرائض القضائية الأخرى؛ حيث يعتبر إيداع العريضة الإفتتاحية لدى أمانة الضبط إجراء يطبق على جميع الدعاوى القضائية المرفوعة أمام المحاكم الإدارية ومجلس الدولة؛ طبقاً لأحكام المادتين: 823 و824 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبحكم الإحالة المنصوص عليها بالمادة 904 من نفس القانون، التي تحيلنا للمادتين السالفتين الذكر.

وتقيد عريضة الدعوى الضريبية في سجل خاص به: "التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة وفقاً لأحكام المادتين: 823 و824 من القانون السالف الذكر"، وبعد دفع الرسوم القضائية يسلم أمين الضبط إلى محامي المدعي وصلاً يثبت إيداعه العريضة، ويتم سدادها وفقاً للمادة 821 من نفس القانون.¹

وطبقاً للمادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، يتم عن طريق محضر قضائي، بإعتباره ضابطاً عمومياً مكلفاً بالقيام بإجراءات التبليغ بناءً على طلب ذوي الشأن أو محاميهم.

1 عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق، ص 164.

- فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 41.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

ووفقا للمادة 18 من نفس القانون، وجب توفر البيانات التالية في التكليف بالحضور:

أ- إسم ولقب المحضر القضائي، وعنوانه المهني وختمه وتوقيعه وتاريخ التبليغ الرسمي وساعته.

ب- إسم ولقب المدعي وموطنه.

ت- إسم ولقب الشخص المكلف بالحضور وموطنه.

ث- تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني، أو الإتفاقي.

ج- تاريخ أول جلسة وساعة انعقادها.

وَحَدَّ المشرع الإجراءات التي تحكم الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة بإجراءات واحدة، ما يدل على ذلك؛ كثرة الإحالات للأحكام المقررة بشأن المحكمة الإدارية في المواد المتعلقة لمجلس الدولة، إذ لا وجود لحكم خاص بالدعاوى المرفوعة أمام مجلس الدولة، طالما كانت الإحالة المنصوص عليها في أحكام المادة 915 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة ومطلقة، شملت مجموع المواد الممتدة من: 838 إلى 873 من نفس القانون.¹

1 فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ص 42، 43.

الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في عملية الصلح الضريبي

يعد الصلح إحدى القواعد الإجرائية الواجبة القيام بها في مختلف القضايا المرفوعة أمام المحاكم، ومنها القضايا الإدارية؛ وهو إجراء قانوني يقع عادة من قبل ذوي الخبرة في الأمور والمسائل القانونية، ويقع أحيانا من قضاة أو رجال القانون، كما يمكن أن يقع من قبل موظفين إداريين، يهدف إلى التوفيق بين آراء الأطراف المتخاصمة في النزاع.

عند تفحص للمادة 169 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية القديم، وجدت أن عنصر الصلح في المادة الإدارية "والضريبية خاصة"، كان وجوبيا على مستوى مختلف الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، حيث عدم إحترامه يؤدي إلى بطلان القرار القضائي. كما سجلنا خلو قانون الإجراءات الجبائية من أي نص أو مادة قانونية تنص على إجراء الصلح كأحد الطرق والبدائل لتسوية النزاع الضريبي، بإعتبار أن النزاع الضريبي جزء من النزاع الإداري.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 08-09 نجده نص في المواد: 970 إلى 974، ومن المواد: 990 إلى 993، على عنصر الصلح في المواد الإدارية، وبالضبط في دعاوى القضاء الكامل، حيث يمكن إجراء الصلح في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

وطبقا لأحكام المادة 972 من نفس القانون فإنه: "يتم إجراء الصلح بسعي من أحد الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم". كما أكدت على ذلك المادة 990 من نفس القانون: "يجوز للخصوم التصالح تلقائيا، أو بسعي من القاضي في جميع مراحل الخصومة".

كما أكدت المادة 991 من نفس القانون على: "أن تتم محاولة الصلح في المكان والوقت الذي يراهما القاضي مناسبين، ما لم توجد نصوص خاصة في القانون تقرر بخلاف ذلك."

يثبت الصلح في محضر يوقع عليه الخصوم والقاضي وأمين الضبط¹، بحيث يعتبر المحضر سنداً تنفيذياً بمجرد إيداعه بأمانة ضبط الجهة القضائية.²

من المواد السابق ذكرها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نرى أن عنصر الصلح في المادة الضريبية التي هي جزء من المادة الإدارية، ومن دعاوى القضاء الكامل أمر جوازي وليس وجوبي؛ ومع ذلك فإن كل قوانين الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية، لم تنص على ذلك صراحة، وهو ما دفع بالفقهاء والأكاديميين من الباحثين والإجتهاد القضائي إلى التساؤل حول قابلية تطبيق الصلح في النزاع الضريبي من عدمه، معتمدين في ذلك على الأفكار التالية:

1- أن موضوع الجباية يهدف إلى تحصيل مبالغ مالية، تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقاً للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية، في كل من قانون من قوانين المالية لكل سنة³.

وطبقاً للمادة 78 من التعديل الدستوري لسنة 2016، فإن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وعلى كل شخص أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية."

1 أنظر المادة 992 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 أنظر المادة 993 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 يعي بدائية، مرجع سابق، ص 169.

فبالتالي لا يكون هناك تصالح بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، نظرا لأن جوهر وموضوع الضريبة يمس ديون الخزينة العامة.¹

2- المصالحة في المادة الضريبية لا تكون ذات أهمية في حالة فشل التظلم الإداري المسبق، كون ذلك يعبر على عدم وصول الطرفين إلى حل ودي.²

3- أن قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الإجراءات الجبائية؛ تكفلا بمختلف الإمكانيات والظروف الملائمة، التي من شأنها استفادة المكلف بالضريبة منها لتسديد ديونه، كالتأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد والتخفيض.³

ويتفحص التشريعات المقارنة؛ نجد أن المشرع المصري بإصداره القانون 159 لسنة 1997 المعمول به منذ: 10 ديسمبر 1997، بمقتضاه أعاد العمل بنظام الصلح في دين الضريبة، فقد أجاز هذا القانون الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، في النزاعات التي تنشأ بينهما في المحاكم، فيما يتعلق بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالضريبة، على أرباح شركات الأموال، وقد حدد العمل بها بالنسبة للدعاوى التي قيدت قبل العمل بهذا القانون، أمام جميع المحاكم بما في ذلك محكمة النقض.⁴

بما أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تطبق أحكامه على كل النزاعات الإدارية، وفي الحالات الخاصة التي لا نجد فيها نصا صريحا في القوانين الخاصة، كقانون الإجراءات الجبائية الذي لم ينص صراحة على عملية الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

1 وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 78.

2 عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق، ص 167.

3 فتيحة شهبوب رحمان، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص 114.

4 مالك عليان، مرجع سابق، ص 251.

وبما أن النزاع الضريبي جزءٌ كل من المنازعة الإدارية، ودعاوى القضاء الكامل، من الأجر إجراء القاضي الإداري لعملية الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بإعتبار أن هذه العملية تصب في مصلحة الطرفين، فالمكلف بالضريبة طرف ضعيف في المعادلة القضائية، حيث جهله للقوانين الضريبية وتعقيدها وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها، وصعب تفسيرها من جانبه، يكون مغتاضاً من الضرائب التي توجه إليه، سواء كانت خطأ في التقدير أو في حساب الضريبة من طرف الإدارة الضريبية، أو عدم تصريحه الدقيق للمادة الخاضعة للضريبة.

فعملية "الصلح الضريبي"؛ فرصة له لتصحيح الأفكار الضريبية الخاطئة التي كانت تراوده؛ أما بالنسبة للإدارة الضريبية فلها الفرصة في تصحيح كل من: قراراتها مع المكلفين بالضريبة أو الأخطاء التي وردت في عملية حساب وتقدير الضريبة، بأسلوب سهل وهادئ، كما أنها فرصة لها في تحصيل ديون المكلف بالضريبة، التي هي أموال الخزينة العمومية، وبالتالي تقادي كل الإجراءات المعقدة في النزاع الضريبي أمام القضاء، بإعتباره إطالة ومضيعة للوقت ومال الخزينة العمومية.

فالصلح في المادة الضريبية؛ من أنجع الطرق وأسرعها، حيث يخدم الطرفين بأبسط الوسائل، وإنطلاقاً من فكرة الصلح في المادة الإدارية "جوازي وليس وجوبي"، طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإجراءه من طرف القاضي الإداري لا يضر بمصلحة الطرفين وإنما يحاول تقريب وجهات النظر بينهما، من أجل تحصيل الضريبة بطريقة هادئة وناجعة.

فإذا نظرنا إلى النظام الضريبي التونسي على سبيل المثال؛ نجد أن المشرع التونسي ألغى لجنة المراضاة، وأخذ بفكرة "الصلح في المادة الضريبية"، وجعله أمرا وجوبيا أمام القضاء، تكريسا للنزعة المصلحية في الإجراءات القضائية.¹

أما المشرع الفرنسي؛ نجده يوجب قبل إعتقاد الصلح من السلطة الضريبية المختصة، إستطلاع رأي لجنة المنازعات الضريبية والجمركية، في الحالات التي يتجاوز فيها المبلغ محل النزاع حدودا معينة، وتتشكل اللجنة من مجموعة المستشارين بمجلس الدولة ومحكمة النقض ومحكمة المحاسبات، يستدعون المكلف بالضريبة للحضور لتقديم مذكرات أو إبداء رأيه أو ملاحظاته الشفوية، ويكون للإدارة الضريبية ممثلا لها التي تتقدم بطلب الإحالة للجنة، وجلسات اللجنة السرية، مبدية هذه الأخيرة رأيها في طلب الصلح، وتخطر به كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.²

ففي حالة إتفاق المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لإجراء المصالحة، والوصول إلى حل ودي يرضي الطرفين بإشراف القاضي الإداري، يقوم هذا الأخير بتحرير محضر موقع من طرفه، ومن طرف أمين الضبط، يثبت فيه الإتفاق بين الطرفين، يودع بأمانة ضبط الجهة القضائية.³

وفي حالة عدم التوصل للإتفاق أو المصالحة، يحرر القاضي محضرا بعدم الصلح يبلغ للأطراف، وتستمر الدعوى بصفة آلية مع إجراءات التحقيق بالنزاع الضريبي وصولا للفصل فيها.⁴

1 وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 80.

2 مالك عليان، مرجع سابق، ص ص 254، 255.

3 أنظر المادة 993 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4 محمد حميش، مرجع سابق، ص 93.

الفصل الثاني: رقابة القاضي الإداري الإستعجالي وسلطته على الدعوى الضريبية

يثير النشاط الضريبي كغيره من الأنشطة الإدارية؛ منازعات يتعين الفصل فيها طبقاً لأحكام القانون، فكرس القانون الوضعي مبدأ خضوع الإدارة بصفة عامة، ومنها "الإدارة الضريبية" للقانون، فكفل في ذلك مجموعة من الضمانات، بإعتبار أن الدولة المعاصرة تأخذ بمبدأ المشروعية، حيث تخضع الإدارة الضريبية مثل الأفراد للقانون، فهو مبدأ يساهم في تطبيق الديمقراطية وإحترام حقوق الأفراد، والقضاء الإداري يعتبر جزءاً من المنظومة القضائية الذي يعد آلية من آليات الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية.

ونتاجاً لهذا؛ إستحدث قضاء الإستعجال الإداري، خاصة أن العدالة الضريبية والإدارية بحاجة ماسة للحل السريع للمنازعات الضريبية، نظراً لمكانة وشخصية أحد الخصوم المتمثل في الإدارة الضريبية، مع ما تتمتع به من إمتيازات من بينها: إمتياز الأولوية الذي يضيف على أعمال الإدارة الضريبية، الطابع الشرعي إلى حين مراقبتها من طرف القاضي الإداري، وإمتياز يترتب عنه عدم إيقاف القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية، إلا بعد أمر من القاضي الإداري. لهذا يعتبر المكلف بالضريبة طرفاً ضعيفاً أمام سلطة الإدارة الضريبية، لهذا يتوجب على القضاء حماية حقوق ومصالح الطرف المتضرر المتمثل في: المكلف بالضريبة، ودرء الخطر الداهم المحقق له، حيث يسعى القاضي الإداري لإحداث التوازن بين الطرفين في مجال التقاضي، ولا يعتبر القضاء الإستعجالي بمثابة قضاء إداري ثان، بل هو جزء منه، يساهم في إيجاد الحلول بين الخصمين في القضايا الإستعجالية الإدارية، الناتجة عن علاقة الإدارة الضريبية بالمكلف بالضريبة.

لهذا نجد أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، قد وسَّع من سلطات القاضي الإداري الإستعجالي، خاصة وأن نصوصه قد سمحت "للمكلف بالضريبة"، بلجؤه للقاضي الإستعجالي طالبا منه حماية قضائية، لما سيترتب من أضرار قد يتعذر تداركها.

المبحث الأول: متطلبات الدعوى الإستعجالية الضريبية

يُعرّف الإستعجال لغة على أنه: "من عجل عجلا، وعجلة وهو السرعة ضد البطء والتأخير والإنتظار"¹، وإستعجله بمعنى إستحثه وأمره أن يعجل سبقه وتقديمه.²

أما إصطلاحا؛ فعرفه الأستاذ: Mérignhac على أنه: "إجراء يكون الهدف منه الفصل بأقصى سرعة ممكنة في القضايا المستعجلة، وفي الحالة التي تثير فيه السندات والأحكام إشكالات تتعلق بتنفيذها، ولكن فقط بطريقة مؤقتة دون المساس بأصل الحق."³

في حين عرفته محكمة النقض المصرية: "يقوم إختصاص القضاء المستعجل في الدعوى المستعجلة على توافر الخطر، الإستعجال الذي يبرر تدخله لإصدار قرار وقتي، يراد به عدوان يبدو للوهلة الأولى أنه بغير حق، ومنع خطر لا يمكن تداركه أو يخشى ضياعه إذا ما فات الوقت."⁴

لهذا يستطيع المكلف بالضريبة رفع دعوى إستعجالية؛ لإلغاء قرار إداري صادر عن الإدارة الضريبية؛ حماية ودرءا للضرر المحقق الذي قد يلحق بحقه أو بمركزه أو بمصالحه؛ حيث يقوم القاضي الإداري الإستعجالي بفحص الدعوى المعروضة أمامه؛ من خلال مدى توفر شروط رفعها قبل التطرق لموضوع النزاع الذي سنتطرق إليه.

1 سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، طبعة 2015، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015، ص 156.

2 عباس زواوي، الدعوى الإستعجالية في ظل القانون 08-09 المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 31/30، جامعة محمد خيضر بسكرة، ماي 2013، ص 213.

3 لحسن بن شيخ آث ملوينا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 12.

4 محمد فقير، رقابة القضاء الإداري الإستعجالي على الصفقات العمومية قبل إبرامها في التشريع الجزائري والتشريع المقارن آلية وقائية لحماية المال العام، الملتقى الوطني السادس حول: دور قانون الصفقات العمومية في حماية المال العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدينة، 02 ماي 2013، ص 04.

المطلب الأول: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في فحص مدى توفر شروط رفع الدعوى

الإستعجالية الضريبية

يقوم القاضي الإداري الإستعجالي بمراجعة النزاع الضريبي المعروض أمامه، من خلال

فحصه لمدى توفر شروط رفع الدعوى الإستعجالية من عدمها؛ "العامة بنوعيتها والخاصة".

الفرع الأول: الشروط العامة

هي "شروط شكلية وأخرى موضوعية" تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁰⁸-

09 وهو ما سنتناوله فيما يلي:

أولاً- الشروط الشكلية للطلب الإستعجالي الضريبي:

ترفع الدعوى الإستعجالية الضريبية من طرف المكلف بالضريبة أو وكيله؛ أمام المحكمة

الإدارية بعريضة إفتتاحية محددة المضمون بالمادة 816، كشرط عام والمادة 925 من قانون

الإجراءات المدنية والإدارية كقاعدة خاصة، تكون مؤرخة وموقعة من طرف محامي¹، مع

تقديم المكلف بالضريبة نسخة أو أصل القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية، المطلوب

وقف تنفيذه، وعليه يجب أن تتضمن العريضة على:

- إسم ولقب ومهنة وعنوان المكلف بالضريبة.

- إسم الجهة الإدارية المدعى عليها.

- مركزها الرئيسي وممثلها القانوني.

تسجل هذه الدعوى بسجل خاص لهذا الغرض، يبين فيه رقم القضية وتاريخ دخولها وأسماء

الأطراف.

1 المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تشترط مراعاة أحكام المادة 827 من نفس القانون.

- تبليغ العريضة وإستدعاء المدعي عليه:

بالرجوع إلى المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تشترط التبليغ الرسمي للعريضة إلى المدعي عليهم، مع منح الخصوم آجال قصيرة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، دون أن يحدد حدود زمنية معينة، تاركا ذلك للجهة القضائية المختصة، التي تأخذ بعين الإعتبار حالة الإستعجال، أما المادة 929 من نفس القانون؛ فنظمت عملية إستدعاء الخصوم إلى الجلسة.

حيث يتم إستدعائهم بجميع الوسائل، بالنظر لحالتي الإستعجال وهما:

- طلب وقف تنفيذ قرار إداري برمته أو بعض آثاره وفقا لأحكام المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تُبَلَّغُ الإدارة الضريبية بنسخة من الطلب أو العريضة؛ مع الإشارة إلى تاريخ الجلسة، وعلى الخصوص إتخاذ كل التدابير الضرورية لضمان الدفاع، ويتم التبليغ بواسطة المحضر القضائي.¹

ثانيا- الشروط الموضوعية للطلب الإستعجالي الضريبي: إلى جانب الشروط الشكلية التي تم ذكرها أعلاه، وجب توفر شروط موضوعية عند رفع المكلف بالضريبة للدعوى الإستعجالية الضريبية:

- شرط الإستعجال:

إن المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09؛ في المادة 918 أصرَّ صراحة على توفر عنصر الإستعجال في كل أمر إستعجالي، فلا يجوز لقاضي الإستعجال،

1 لحسن بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الإدارية، دراسة قانونية تفسيرية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 509.

أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن الأمر مسببا على أساس توافر شرط الإستعجال في طلب المكلف بالضريبة، لأن إنعدام هذا الشرط يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص نوعيا بنظر النزاع.

للإشارة؛ فإن المشرع لم يتطرق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على شرط الإستعجال في النزاع الضريبي، مكتفيا بإحالة الأمر إلى قانون الإجراءات الجبائية، التي ذكر فيها الحالات التي ترفع فيها الدعوى الإستعجالية بشكل متفرق.¹

بالرغم من أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تعطي إمكانية المكلف بالضريبة، الذي مسّه قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري، الصادر حسب الإختصاص من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، الطعن في القرار أمام رئيس المحكمة الإدارية للفصل في القضية، وفقا للإجراءات الإستعجالية؛ فبالتالي قاضي الأمور المستعجلة هو المختص بمثل هذه القضايا.

مقارنة بالمشرع المغربي؛ فإننا نلاحظ أن هذا الأخير إعتبر في عدة قرارات صادرة عن الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى المغربي صراحة؛ طلب تأجيل التنفيذ الجبري هو طلب إستعجالي بطبيعته، ولا شيء في القانون ينفي صفة الإستعجال عن الإجراءات الوقتية، التي تتم بمناسبة تنفيذ إستخلاص الضرائب.

وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى المغربي رقم: 98/712 الصادر بتاريخ: 28 أكتوبر 1999؛ كما برّرت محكمة الإستئناف بالرباط وجه الإستعجال في طلب إيقاف الأمر بالتحصيل في عدة قرارات، "بأنه طلب إستعجالي إعتبارا للخطر، الذي يهدد

1 ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 373.

الذمة المالية للمكلف بالضريبة وحرية، من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته.¹

- شرط عدم المساس بأصل الحق:

هو شرط عام في كل دعاوى الإستعجالية؛ بما فيها دعوى وقف التنفيذ، أشارت إليه المادة 918 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي منعت على القاضي الإستعجالي؛ النظر أو الفصل في أصل الحق، ذلك لأن التدابير التي يأمر بها في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية، هي تدابير مؤقتة حسب نص المادة 918 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لا تمس بأصل الحق، والذي يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع.²

والمقصود بأصل الحق؛ كل ما يتعلق بالحق وجودا وعدما، فيدخل في ذلك ما يمس صحته، أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه، أو في الآثار القانونية التي رتبها له القانون، أو التي قصدها المتعاقدان، وبذلك إذا رفعت دعوى بطلبات موضوعية، فإنها تكون خارجة عن إختصاص القضاء المستعجل، كأن ترفع الدعوى بطلب إلغاء قرار إداري أو تعويض الضرر.³

1 مصطفى التراب، أي تطور للقضاء الإستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية، الندوة الوطنية حول: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاقر المجلس الأعلى، العدد السادس عشر، المجلس الأعلى، المديرية العامة للضرائب، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011، ص 182.

2 أمال يعيش تمام، عبد العالي حاحة، قراءة في سلطات القاضي الإداري الإستعجالي وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، مجلة المنتدى القانوني، العدد 06، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الكفاءة المهنية للمحاماة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، أبريل 2009، ص 137.

3 صالح شرفي، وقف تنفيذ القرار الإداري في ضوء أحكام القضاء الإداري دراسة مقارنة "فرنسا، مصر، الجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 223.

أما المحكمة العليا فعرفت أصل الحق في قرار شهير صادر عنها رقم: 35444 الصادر بتاريخ: 18 ديسمبر 1985؛ على أنه: "المقصود بأصل الحق الذي يتمتع قاضي الأمور المستعجلة عن المساس به؛ هو السبب القانوني الذي يحدد حقوقه والتزامات كل من الطرفين قبل الآخر، فلا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والتزامات بالتفسير والتأويل، الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما.

كما ليس له أن يغير أو يعدل من مركز أحد الطرفين القانوني، أو أن يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع، أو يؤسس قضاءه في الطلب الوقتي على أسباب تمس بأصل الحق، أو أن يتعرض إلى قيمة المستندات المقدمة من أحد الطرفين، أو يقضي فيها بالصحة أو البطلان، أو يأمر باتخاذ إجراء تمهيدي كالإحالة على التحقيق أو ندب خبير، أو سماع الشهود، أو توجيه يمين حاسمة أو متممة لإثبات أصل الحق، يتعين عليه أن يترك جوهر النزاع سليماً ليفصل فيه قاضي الموضوع المختص دون غيره.¹

ففي هذا القرار عنصر الإستعجال متوفر؛ ومن إختصاص قاضي الإستعجال، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة، دون الأخذ بعين الإعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية، يعد مساساً بأصل الحق، ومنه قضت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بإلغاء الأمر الإستعجالي؛ لهذا وجب تأكد قاضي الإستعجال أن طلب المكلف بالضريبة لا يمس بأصل الحق.

1 قرار المحكمة العليا رقم: 35444 الصادر بتاريخ: 10 ديسمبر 1985، المجلة القضائية، العدد الأول، قسم المستندات والنشر للمحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1990، ص 46.

- شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري الضريبي:

نصت المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري"، فأساس هذا الشرط يرجع إلى مبدأ الأثر غير الموقوف للطعن، إلى إمتياز الأولوية للإدارة، كما يشكل هذا الشرط تقييدا لسلطة القاضي الإداري، في مجال النطق بالتدابير التحفظية، حيث لا يمنع فقط أن يطلب المدعي صراحة وقف تنفيذ القرار الإداري، لكن يمنع أيضا طلب أي تدبير من شأنه عرقلة تنفيذ القرار الإداري.¹

إستثنى المشرع هذه القاعدة؛ في حالة القرارات التي تشكل تعديا وحالة قرارات الإستيلاء والغلق الإداري، التي تتمثل في قرارات التعسف التي تستعملها الإدارة "الضريبية"، محاولة في ذلك إستعمال كل إمتيازاتها أمام القضاء لفرض هذه القرارات، فهنا يجوز طلب وقف تنفيذ القرارات أمام القضاء الإستعجالي، لغاية التأكد من مشروعية القرار أمام قاضي الموضوع.²

وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية، وبالضبط في المادة 146 نجد أن الغلق الإداري للمحل هو الحالة الوحيدة التي يلجأ يمكن للمكلف بالضريبة، أن يخرج عن هاته القاعدة، بحيث يمكن وقف تنفيذ القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية، فيما يخص غلق المحل عن طريق اللجوء إلى القضاء الإستعجالي.

1 أمينة غني، قضاء الإستعجال في المواد الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2014، ص 154.

2 مسعود شهبوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الإختصاص، الجزء الثاني، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 154.

- شرط نشر دعوى في الموضوع:

لقد قنن المشرع هذا الشرط في المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما قد كرسه الإجتهد القضائي، فقبول الدعوى الإستعجالية الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري، الصادر عن الإدارة الضريبية، يستلزم قبل ذلك رفع المكلف بالضريبة دعوى في الموضوع.¹ كما تنص المادة 926 من نفس القانون على: "وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع."²

- شرط الجدية:

وُظفَ مصطلح "الجدية" بقرار مجلس الدولة رقم: 9451 الصادر ب: 30 أبريل 2002، حيث جاء فيه: "وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية، من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع، وكذلك فيما يخص جسامته وإستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار..."³

وهذا ما ذهب إليه المشرع في نص المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "...عندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة، من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه".

1 مسعود شهبوب، مرجع سابق، ص 154.

2 رحموني بلفاضل، الإستعجال الإداري على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 1، 2013، ص 71.

3 قرار مجلس الدولة رقم: 9451 الصادر بتاريخ: 30 أبريل 2002، نقلاً عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص 176.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

أيضا نص المادة 919 من نفس القانون "...متى ظهر له من التحقيق وجود نص خاص، من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار."

إن شرط الجدية في النزاع الضريبي؛ يقصد به وجود احتمال كبير لإلغاء الديون الضريبية أو جزء منها موضوع المطالبة بوقف التنفيذ، من خلال ما يعرض على القاضي الإستعجالي من الإثباتات والوسائل التي قدمها المكلف بالضريبة.

فيمثل هذا الشرط أن يكون طلب وقف التنفيذ؛ مسببا على أسباب جدية وواقعية، فيقوم القاضي الإداري ببحث عرضي عاجل لجدية طلب "المكلف بالضريبة"، حيث يكون من المرجح إلغاء القرار الإداري المطلوب وقفه، عند البت في دعوى الإلغاء، فيأتي حكم التنفيذ مسببا على هذا الترجيح.

تأسيساً على ذلك؛ لا تعد الجدية كافية لقبول طلب الوقف، مهما كانت قوة دلالتها على بطلان الحكم، أي حتى ولو كانت قاطعة في أن قاضي الطعن سيقضي لا محالة بإلغاء هذا الحكم أو تعديله، وهذا ما أفترته المحكمة الإدارية العليا المصرية في الطعن رقم: 6140 الصادر بتاريخ: 30 ماي 2003: التي قضت: "...إذا زال ركن الإستعجال الملتمح لزاما وحتى بالآثار التي ينتجها القرار المطعون فيه، والتي من شأنها ترتيب نتائج يتعذر تداركها، تعين القضاء برفض طلب وقف التنفيذ لعدم توافر ركن أساسي من أركان قيامه، بحسب الظاهر على أساس من القانون، يبرر إصطباغه بصفة الجدية، وهو الركن الثاني للقضاء بوقف التنفيذ".¹

1 محمد باهي أبو يونس، وقف تنفيذ الحكم الإداري من محكمة الطعن في المرافعات الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 203.

الفرع الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كافية للإدارة الضريبية

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة؛ تقديم ضمانات كافية للإدارة الضريبية، عند رفعه للدعوى الإستعجالية، هذه الضمانات يجب أن تكون كافية لتحصيل الدين الضريبي، الذي على عاتقه، لتعرض أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، الذي يملك صلاحية تقدير كفايتها ليصدر قراراً بالقبول أو بالرفض.

فعرض الضمانات يجب أن يكون أولاً وأساساً أمام الإدارة الضريبية، قبل الدعوى الإستعجالية، وإلا اعتبرت الدعوى لاغية.

وهو ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم: 072676 الصادر بتاريخ: 22 مارس 2012، جاء فيه: "...حيث أن النزاع الحالي يتعلق بوقف تحصيل الضريبة، إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع، حيث أن المنازعة الحالية بوقف تحصيل الضريبة، وهي المنازعة التي تحكمها المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث بالرجوع إلى هذه المادة؛ نجد أنه لا مجال لوقف تحصيل الضريبة، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات كافية لذلك.

حيث أن المستأنف عليها لم تتقدم بأية ضمانات أثناء التحصيل، ومع ذلك فالقرار المستأنف أمر بوقف التحصيل، وبذلك يكون قضاة المجلس قد خالفوا المادة المذكورة أعلاه، مما يتعين إلغاء القرار المعاد، والقضاء من جديد برفض الطلب لعدم التأسيس.¹

1 قرار مجلس الدولة رقم: 072676 الصادر بتاريخ: 22 مارس 2012، قضية مديرية الضرائب لولاية عنابة ضد (ش.ذ.م.م المسماة م)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث عشر، منشورات الساحل، الجزائر، 2015، ص ص 202، 203.

المطلب الثاني: الدعوى الإستعجالية الضريبية أمام مجلس الدولة

إن إقرار إمكانية وقف تنفيذ القرارات القضائية؛ هدفه تحقيق نوع من التوازن بين أطراف الخصومة، نتيجة الإقرار بمبدأ الأثر غير الموقف للطعون في القرارات القضائية، وهذا ما جاء في نص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ بأنه يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية؛ إذا كان تنفيذه من شأنه أن يُعَرِّضَ المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الإستئناف، من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف. وعليه؛ فإنه في حاله صدور حكم قضائي صادر من المحكمة الإدارية، يحق طلب وقف تنفيذه من مجلس الدولة، عند توفر شرطي تعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وأن الأوجه المثارة في الإستئناف؛ من شأنها تبرير إلغاء الحكم المستأنف.¹

فُيَقْبَل الطعن أمام مجلس الدولة بالإستئناف؛ للأوامر الإستعجالية، وفقا لأحكام المادة: 921 من نفس القانون، طبقا لحالة الإستعجال القصوى، التي يكون عليها محل الأمر الإستعجالي.² وهي الأوامر المنصوص عليها في المواد: 920، و938، و942 من نفس القانون، والمادة 82 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية، فهي قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوما التالية للتبليغ الرسمي أو العادي. ووفقا للمادة 919 من نفس القانون؛ فإنه يجوز للإدارة الضريبية حال إستئنافها لأمر وقف التنفيذ الذي صدر عن المحكمة الإدارية المختصة أن تخطر مجلس الدولة، بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية، التي من خلالها يقرر مجلس الدولة رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بالمصلحة العامة وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الإستئناف.

1 عبد الصديق شيخ، وقف تنفيذ القرارات القضائية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الدراسات القانونية، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة يحي فارس، المدينة، جانفي 2020، 146.

2 محند أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 366.

المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في الدعوى الضريبية

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها؛ الذي ليس له خيار في دفعها أو تركها، والدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي، وتتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة، دون إتفاق مع المكلف بالضريبة¹، حيث تنتقي الإدارة الضريبية لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة لها. يمكن تقسيم طريقة تحصيل الضريبة لقسمين: تسديد الضريبة مباشرة من المكلف به، وتسديد الضريبة من طرف وسيط بين المكلف بها ومصلحة الضرائب².

ويترتب على التحصيل بعض المنازعات؛ عند لجوء الإدارة الضريبية إلى وسائل التنفيذ الجبري للجدول، التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيز التنفيذ، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل، والإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذ منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية، إدارة الضرائب إجراءات جبرية تقوم بها، لإستيفاء ديون الخزينة العمومية.

كما أعطى المشرع للمكلف بالضريبة؛ الأحقية في اللجوء إلى القضاء الإداري الإستعجالي، لدرء أي خطر محقق قد يهدد حقوقه المالية أو مركزه القانوني، أو مصالحه الشخصية، في قرارات إدارية صادرة بإرادة منفردة من إدارة الضرائب، من خلال رفع دعوى في الموضوع بجانب دعوى إستعجالية، من أجل إلغاء قرار إدارة مدير الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات إلى حين الفصل في دعوى الموضوع.

1 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 20.

2 رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين- الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 17.

المطلب الأول: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في منازعات التحصيل

منح المشرع الجزائري إجراءات خاصة وإستثنائية للإدارة الضريبية؛ تتمثل في التحصيل الجبري لأموال الخزينة العمومية من المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات

وردت الإجراءات الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري بالمكلف بالضريبة المدين، في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عند تعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية، وحفاظا على أموال الخزينة العمومية، يتخذ المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات قرارا بغلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بذلك، لكن يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا، بعد تاريخ الإستحقاق وذلك طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر، حيث يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراءات، من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، وإذا لم يتمكن المكلف بالضريبة التحرر من دينه الضريبي نهائيا، أو لم يكتب سجلا للإستحقاق بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة؛ ويقوم هذا القرار الخاص بالغلق في مهلة 10 أيام إبتداء من تاريخ التبليغ وذلك وفقا لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن الحق الذي منحه المشرع للإدارة الضريبية في تحصيل أموال الخزينة العمومية جبرا، يقابله منحه الحق أيضا للمكلف بالضريبة، الطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو

الحال في الإستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا، مع الإشارة إلى أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.¹

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 3712 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002، جاء فيه: "...حيث أن المستأنفة لم تسدد الديون التي بذمتها، ونتيجة لذلك قامت المستأنفة عليها طبقا للمادة 392 المعدلة للمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل الضريبة؛ حيث أن المستأنفة تدعي بأن الإجراءات لم تتم طبقا للقانون، وخاصة المادة 34 من الأمر 31-96 المعدل للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرر كما يأتي: تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا، وتُسند إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية."²

وتكمن إجراءات التنفيذ؛ بغلق المحل التجاري والحجز والبيع؛ غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتبنيه³، يجب تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب إستحقاق تحصيل الضريبة، يأخذ قرار الغلق مدير الضرائب بالولاية، أو مدير كبريات المؤسسات، حيث لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق ستة أشهر. ينفذ قرار الغلق بعد عشرة أيام من تاريخ التبليغ، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي، أو لم يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة، يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق.⁴

1 أنظر المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

2 قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 3712 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 70.

3 مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟ مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد التاسع والثلاثون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2014، ص 246.

4 سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 59.

وما يجدر ملاحظته أن هذا الطعن؛ لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري وفقا للمادة 146 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية؛ ولقد جاء ذلك في قرار مجلس الدولة رقم: 011010 الصادر بتاريخ: 18 نوفمبر 2003، جاء فيه: "حيث أن المستأنف نازع في قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري؛ الصادر عن مديرية الضرائب للولاية بتاريخ: 12 مارس 2003، حيث أن مديرية الضرائب تدفع من جهتها بشرعية الإجراء المتخذ من طرفها، من أجل تحصيل دين لفائدة الخزينة العامة، معتبرة قرار الغلق المؤقت من إجراءات التحصيل، بالنظر الى القائم بعملية التحصيل، أي القابض البلدي، وبالنظر إلى الدين المطلوب تحصيله وصفته أنه دين ضريبي.

حيث أن الغلق الإداري المؤقت؛ هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يتخذ متى كان الدين ذا طابع ضريبي، حسب ما تأكده صراحة المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة وبالتالي فإن القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا عن مدير الضرائب للولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة؛ بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به، وليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلف بتحصيله، كما إعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى.¹

إضافة إلى ما سبق ذكره على ما نصت عليه المادة 146 في الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، ووفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تنص المادة 929 على: "عندما يخطر قاضي الإستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادة 919 أو المادة 920، يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال وبمختلف الطرق".

1 قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 011010 الصادر بتاريخ: 18 نوفمبر 2003، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 1302.

أما المادة 930 من نفس القانون، فقد أشارت إلى إعتبار القضية مهياًة للفصل تكون بمجرد إستكمال الإجراء المنصوص عليه في المادة 920، والتأكد من إستدعاء الخصوم بصفة قانونية للجلسة، مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون، التي تنص على خضوع الاستعجال في المادة الجبائية؛ للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ولأحكام هذا الباب.

الفرع الثاني: الحجز الإداري

يُعرّف الحجز الإداري؛ بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب، بوضع المال تحت يدها وبيعه، لإستيفاء حقوقها، بموجب قرارٍ يصدر من المدير الولائي للضرائب.¹ إن المشرع حافظاً منه على توازن المراكز القانونية؛ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإنه بالرغم من إجازته للإدارة الضريبية حجز أموال المكلف بالضريبة، لإستيفاء ديون الخزينة العمومية، فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من إحترامها، وإلا أعتبر تصرفها باطلاً هذا من جهة، ومن جهة ثانية أجاز للمكلف بالضريبة أن يعترض على هذا التصرف، لكن ألزمه كذلك بإحترام إجراءات معينة²، فإننا نجد أن المشرع أجاز لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، لكن ضمن شروط وإجراءات محددة لذلك.

وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي طرأ على أمواله هذا الإجراء المباشر؛ من طرف الإدارة الضريبية، أن يطلب إلغائه، إذا تبين له أن هناك خطأ ارتكب أثناء تنفيذ الحجز. فالإجراءات الواجب إحترامها من طرف الإدارة الضريبية، كي يكون الحجز الذي تقوم به قانونياً تتمثل في:

1 الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، سبتمبر 2016، ص 70.
2 سليم قصاص، مرجع سابق، ص 56.

- عند توجيه الإعذار للمكلف بالضريبة؛ لتسديد ما عليه من ديون؛ يجب على القابض أن يعلم هذا المكلف بالضريبة، أن الإعذار بالتسديد الموجه إليه، سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها في المزاد العلني، إذا لم يقدّم بتسديد ما عليه في الآجال المحددة الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.¹

إن عملية الحجز هذه يمكن الاعتراض عليها أمام القضاء الإداري، وبصفة أدق قاضي الإستعجال؛ ففي قرار لمجلس الدولة رقم: 5671 الصادر في: 17 ديسمبر 2002، برّر منح إختصاص وقف تنفيذ الحجز لقاضي الإستعجال كون: " قرار وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت، لا يمس بأصل الحق، ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف"، متوخيا في نفس الوقت؛ إستقاء شروط قبول الدعوى الإستعجالية، لا سيما توفر عنصر الإستعجال.

وحيث أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة، فطعن في صحتها أمام قاضي الموضوع، وأنه قبل البت فيها، قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه؛ حيث أن بيع المحل التجاري سيؤدي إلى إنعكاسات لا يمكن إصلاحها، في حالة ما إذا فعلا قرر القضاء خفض أو رفع قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف.²

كما أن القانون يعطي للمدير الولائي أجل شهرين للبت في طلب إلغاء الحجز، قبل رفع المدعي دعواه أمام القضاء، وكذلك الأمر بالنسبة لطلب إسترداد الأشياء المحجوزة، الذي يكون مدعوما بجميع وسائل الإثبات المفيدة.³

1 عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 30.

2 قرار مجلس الدولة رقم: 5671 المؤرخ في: 17 ديسمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 68.

3 عبد الغني بلعابد، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 126.

ونظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، التي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها إلا عن طريق رفع دعوى أمام قاضي الأمور المستعجلة، الذي يأمر بإبطال إجراءات التنفيذ، أو الحجز بصفة إستعجالية¹ وفقا لأحكام المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولقبول منازعة رفع الحجز؛ يجب توفر الشروط العامة التي تتمثل في الصفة والمصلحة، والشروط الخاصة تتمثل فيما يلي:

1- أن يكون عنصر الإستعجال متوفرا؛ وفقا لأحكام المواد: 919، 920، 921، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2- أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا؛ ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف، أو رفع الحجز، لحين الفصل في موضوع النزاع.

3- شرط رفع دعوى في الموضوع؛ لأن الأمر الإستعجالي ذو طابع وقتي، لا يحوز على حجية الشيء المقضي به، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع².

فمثلا إذا صدر أمر إستعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه، أو صدر بدوره قرار في الموضوع، يقضي بأن قرار الحجز خالف نصوصا إجرائية أو القانون بذلك، يكون الحجز غير مشروع، ويمكن أن يكون الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب مشروعا، لأن النزاع يكون حول صحة الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، حيث يكون قاضي الموضوع هو صاحب الإختصاص.

1 سعيدة رقام، شروط دعوى الإستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثالث، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، ديسمبر 2018، ص 302.
2 فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 208، 209.

هذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 005543 الصادر ب: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "...حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية-القسم الإستعجالي- لدى مجلس البلدية من أجل إلغاء إشعار الحجز، فأصدرت الغرفة قرارا بعدم الإختصاص. حيث رفع المكلف دعوى أمام الغرفة الإدارية -قاضي الموضوع- مطالباً برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العامة، بحجة أنه قدم تظلماً لإدارة الضرائب ولم تجب عنه؛ وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ بالخزينة العامة.

حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة، كان يجب أن يكون مؤقتاً وتحفظياً، وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة، أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع النزاع المطروح أمام القضاء.

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة، فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع، بدون مناقشة صحة الضريبة المخالف للقانون، بحيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز، كون أن المكلف بالضريبة قد قدم تظلماً أمام الجهة الإدارية، وإعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398 من قانون الضرائب، تقضي في جميع الحالات أن الإعتراض على صحة الضريبة، يكون أمام القضاء المختص، وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص، في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز، إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع.

غير أنه بالرجوع إلى ملف الإستئناف والدعوى، فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين

الجبايي، مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف، والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة.¹

إن الهدف من بيع المحجوزات؛ هو الحصول على مبالغ تستوفي إدارة الضرائب حقها من الأموال المحجوزة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة بالغرفة الثانية بقراره رقم: 001763 الصادر بتاريخ: 30 جويلية 2001، جاء فيه: "حيث أن المستأنفة دائنة لشركة صوراس بمبلغ: 5.179.414.00 دج، مقابل بيعها عددا من السيارات الصناعية، حيث أن شركة صوراس تم حلها وتصنيفها، قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة، حيث نتيجة لذلك؛ أصدر القسم التجاري حكما ب: 23 فيفري 1996، قضى فيه بإلزام الشركة صوراس تسديد مبلغ: 5.179.414.00 دج إلى المستأنفة.

حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة، وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس، وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع، وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة، من طرف قابض الضرائب للحائز من الغير للأموال المخصصة لصاحب إمتياز الخزينة العامة، وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع، فالتمست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

حيث أنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني، والمادة 380 من قانون الضرائب، فإن إدارة الضرائب لها حق إمتياز الخزينة العامة، في مادة التحصيل وحق

1 قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 005543 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، قضية مديرية الضرائب لولاية البليدة ضد (س.ع.ك)، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري مرجع سابق، ص 1020.

الأفضلية في إستيفاء ديونها من المكلفين بالضرائب؛ حيث أن إدارة الضرائب "أثبتت أنها دائنة" لشركة صوراس، ولها حق الأفضلية قانونا، وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره.¹

إن بيع المحجوزات يعتبر من أخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة إتجاه إدارة الضرائب، وبالتالي تتضح لنا فعليا رقابة القاضي الإداري في منازعة بيع المحجوزات، كغيرها من منازعات التحصيل، بالأخص في الدعوى الإستعجالية.

إذا تم البيع وانتقلت الملكية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة، يصبح من الصعب بل من المستحيل إستدراك الضرر، وإعادة الحالة التي كانت عليه بعد البيع، وانتقال الملكية للغير بموجب عقد رسمي، وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الإستعجالية كما أسلفنا الذكر، شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية، مبنية على أسس موضوعية وقانونية.²

1 قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم: 001763 الصادر بتاريخ: 30 جويلية 2001، قضية إدارة الضرائب ضد شركة صوراس، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 63.

2 أمينة غني، الإستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رسالة ماجستير في القانون، تخصص الإجراءات والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012، ص 241.

المطلب الثاني: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في منازعات إيقاف التحصيل

تتمتع الإدارة الضريبية بإمتهيازات السلطة العامة؛ فلها من الطرق والوسائل التي حولها المشرع الجزائري في عملية تحصيل ديون الخزينة العمومية من المكلف بالضريبة، عند عدم وفائه بالتزاماته المتمثلة في التحرر من دينه الضريبي المستحق، فلها الحق في متابعتها بكل الطرق المتاحة قانوناً، مع ذلك منح المشرع وبشروط، المكلف بالضريبة حق الاعتراض أمام القضاء الإداري الإستعجالي، كتدبير مؤقت إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع المطروحة أمام القاضي الإداري.¹

الفرع الأول: إعتراض المكلف بالضريبة على المتابعات

إن الشكايات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛ المتعلقة بالمنازعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحويل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل إعتراض على سند المتابعة، أو شكل طلب إيقاف التسديد، أو شكل إعتراض التحصيل. إن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به الإدارة الضريبية؛ يندرج ضمن الجداول المدرجة قانوناً للتحصيل الوجوبي، ويعد من الأعمال الإدارية التي تباشرها مصالح الضرائب مستعملة، في ذلك كل إمتهيازات السلطة العامة، وبالتالي فإن كل المنازعات التي تنجر عن هذه الأعمال تدخل في إختصاص المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة.²

1 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 74.

2 عبد الغني بلعابد، مرجع سابق، ص 123.

أولاً- الإعتراض على سند المتابعة:

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغيه؛ ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه بحسب، وإنما لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل إستحقاقها، قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه وفقاً لأحكام المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة الإعتراض على سند المتابعة¹، مع مراعاته للشروط المذكورة في المادة 153 والمادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

يقع الإعتراض على سند إجراء المتابعة على صحته من حيث الشكل والموضوع، مع مراعاة إحترام الآجال القانونية؛ وبالتالي فإن قانون الإجراءات الجبائية، أوجب المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى للمدير الولائي للضرائب، في أجل شهرين إعتباراً من تاريخ تبليغ سند المتابعة. فإذا كان قرار المدير متضمناً الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني؛ فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية، والطعن ضد المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، بعد إنقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة للفصل في الشكوى.²

وطبقاً للمادة 153 مكرر 1 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية؛ فإن الإعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، فالمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المادة 153 من نفس القانون؛ ملزم بتقديم إعتراضه طبقاً للشروط الواردة في المادتين: 75 و 153 من نفس القانون؛ إضافة إلى توفير الضمانات الحقيقية لتغطية الدين المطالب به.

1 عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 27.

2 فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 233.

وهذا ما نجده في قرار المحكمة العليا رقم: 62575 الصادر في: 27 جانفي 1991 جاء فيه: "حيث يعتبر إجراء التحصيل الذي باشرت به الإدارة الضريبية ضد المدعي باطلة، كونها بلغت إلى مقر تم تغييره والإدارة تعلم بذلك، حيث أن المكلف بالضريبة أبلغ وصرح لمفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.¹

ثانيا - طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد؛ وبصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة، لا توقف التسديد إلا بأمر صادر من قاضي الإستعجال، حيث تخضع إجراءات التحصيل التي يتخذها قابض الضرائب لإستيفاء ديون الخزينة العامة لرقابة القاضي الإداري.

ويظهر ذلك في قرار مجلس الدولة رقم: 138648 الصادر بتاريخ: 09 نوفمبر 1998، جاء فيه: "حيث أن الأمر المستأنف فيه بُلِّغَ؛ إلا أن تاريخ التبليغ غير واضح للقراءة، وهذا يفسر لصالح المستأنف، مما يجعل ميعاد رفع الإستئناف فيه قائما؛ حيث أن المجلس قد أمر بإلزام مدير الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لولاية سطيف، مع السيد قابض الضرائب المتنوعة بعين ولمان بوقف تنفيذ الدفع، ورفع اليد على الحساب البنكي للمدعي إلى حين الفصل في موضوع الدعوى.

1 قرار المحكمة العليا رقم: 62575 الصادر بتاريخ: 27 جانفي 1991، قضية (ز م) ضد نائب مدير الضرائب للأغواط ونائب مدير الضرائب لغرداية، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 483.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

حيث أن هذا الأمر قد صدر بتاريخ: 10 جانفي 1994، حيث أنه ومادام أنه لهذا الأمر فترة معينة، ونظرا لأن صبغة الإستعجال قد إنقضت، فلا يبقى إلا أن يوافق على الأمر المستعجل فيه، مما يتعين إذن تأييده.¹

كما منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي². عند إستيفاء المكلف بالضريبة لشروط الدعوى الإستعجالية؛ فإن القاضي الإستعجالي يستطيع إصدار قراره، إلا أنه يبقى دائما معلقا على شرط الضمان الكافي الذي يقدم من طرف المكلف بالضريبة.

وضع المشرع حلاً بالمرحلة الإدارية؛ بإلزام المكلف بالضريبة بمبلغ يساوي 30% من قيمة الضريبة المتنازع فيها، من أجل المطالبة بإيقاف التسديد؛ في المقابل لم يمنح المكلف بالضريبة "حق إعفاء" من تقديم الضمان عند لجوءه للقضاء الإداري الإستعجالي.

1 قرار الغرفة الرابعة لمجلس الدولة، رقم: 138648 الصادر بتاريخ: 09 نوفمبر 1998، فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 84.

2 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 85.

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل

عملا بأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية؛ التي تمنح للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على التحصيل، عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى، ورغم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية؛ يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب.¹

بالنظر إلى الاعتراض على سند المتابعة، المتعلق أساسا بشكل الإجراء، نجده يختلف عن الاعتراض على التحصيل الجبري، الذي يمس أساسا الموضوع²، يتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزءا منه، أو وجوب الوفاء به.³ أما الاعتراض على التحصيل فشأنه شأن الاعتراض على إجراء المتابعة، "لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة"؛ بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، ومن ذلك إستثنى المشرع المكلف بالضريبة من هذا الإجراء، في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية.⁴

تجدر الإشارة؛ إلى أن الاعتراض على التحصيل، يجب أن يكون محترما لأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المحددة للشروط الشكلية لقبول الشكوى المقدمة، حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها. كما يحرص القاضي الإداري على الإحترام الدقيق للشكليات والإجراءات المطلوبة قانونا، وفقا لأحكام المواد: 72، 73، 75 من نفس القانون، التي تشترطه في رفع الدعوى الضريبية.

1 ريمة بن ذهبية رباب، مرجع سابق، ص ص 41، 42.

2 عزيز أمزيان، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، مرجع سابق، ص 247.

- محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، مرجع سابق، ص 68.

3 فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد الثامن، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، ماي 2017، ص 360.

4 سليم قصاص، مرجع سابق، ص 55.

- وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مارس 2010، ص 204.

المطلب الثالث: الحكم في الدعوى الإستعجالية الضريبية

بتوافر الشروط السابقة الذكر؛ وبعد دراسة ملف القضية بجميع جوانبه من خلال الإطلاع على العرائض الكتابية، والوثائق المقدمة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، يصدر القاضي الإداري الإستعجالي أمراً قضائياً في النزاع المعروض عليه.¹ فالأمر الصادر في الطلبات المستعجلة؛ يعتبر النتيجة والمحصلة للخصومة المستعجلة، فكل مطالبة قضائية مستعجلة وجب وأن تنتهي بحكم أو قرار أو أمر في أقرب الآجال، وهذا ما نصت عليه المادة 271 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالإسراع في معالجة القضايا من خلال: النطق بالحكم في الحال، أو في تاريخ لاحق، ويبلغ للخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل؛ يجب أن يحدد تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية. كما أكدت نفس المادة على عدم جواز تمديد المداولة، إلا إذا إقتضت الضرورة الملحة لذلك، على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين. فالقضية تعتبر مهياًة للفصل فيها بمجرد إستكمال الإجراءات المنصوص عليها في المواد من: 926 إلى 930 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يُصدَرُ أمر في النزاع الضريبي المستعجل²، بالشكل الذي تصدر به الأحكام عادة³. وأن يكون الأمر مسبباً⁴، فهو حكم يتميز بالطابع الوقتي التدبيرى، والذي لا يمس بأصل الحق ولا ينهي المنازعة، كما أنه يتميز بخضوعه لمبدأ الوجاهية⁵.

1 المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 المادة 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 المادتين: 275 و276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4 المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

5 أنظر المادة 03 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

بالرجوع إلى نص المادتين: 270 و 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنها تضمنت ونصت على الإجراءات الجوهرية، التي لا يجوز بأي حال للجهة القضائية الناظرة في الخصومة مخالفتها ويقصد من ذلك:

- أن يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات.

- أن يتم النطق بالأحكام الفاصلة في النزاع علنيا؛ عملا بمبدأ شفافية العمل القضائي.

أما المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فنصت على أن التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم يكون في موطنهم، عن طريق محضر قضائي، بكل الوسائل وفي أقرب الآجال.

بالرجوع إلى نص المادة 936 من نفس القانون؛ نجدها تنص على أن الأوامر الصادرة تطبيقا للمواد: 919، 921، 922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، غير قابلة لأي طعن، وهي:

- الأمر الذي يقضي بوقف تنفيذ قرار إداري؛ تشوبه إحدى الوجوه التي تشكك جديا في مشروعيه، وبالتالي إلغاءه في أقرب الآجال. والأمر الصادر بالنسبة لحالة الإستعجال

القصوى؛ أو حالات التعدي أو الاستيلاء غير الشرعي أو في حالة الغلق الإداري.¹

- الأمر بتعديل الأوامر؛ وفق المقتضيات الجديدة أو وضع حد لها.

1 أنظر المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية

أما الأوامر المنصوص عليها في المواد: 920، و938، و942 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 82 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية، فهي قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوما التالية للتبليغ الرسمي أو العادي.

ووفقا للمادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فإنه يجوز للإدارة الضريبية حال إستئنافها لأمر وقف التنفيذ؛ الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة إخطار مجلس الدولة، بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية، من خلالها يقرر مجلس الدولة رفعه حالا، إذا كان من شأنه الإضرار بالمصلحة العامة وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الإستئناف.

خاتمة الباب الأول:

إن رقابة القاضي الإداري على الإجراءات الضريبية للإدارة الضريبية؛ هي الضامنة لأموال الخزينة العمومية من جهة، وكذا أموال المكلف بالضريبة من جهة ثانية، رغم كل هذا؛ فقد أجاز لهذا الأخير رفع شكوى في حالة عدم إنصافه أمام الجهات الإدارية، ولجوءه للقضاء الإداري حمايةً وضماناً لحقوق الطرفين، وفي الحالات المحددة قانوناً، محترماً في ذلك الشروط المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القوانين الضريبية.

مع محاولة القاضي الإداري إجراء عملية الصلح بإعتباره إجراء جوازيًا، من خلال تقريب وجهات النظر بين الطرفين، لأن الهدف من كل هذا هو تحصيل أموال الخزينة العمومية بطريقة قانونية وهادئة؛ وفي حالة إمتناع المكلف بالضريبة تسديد الضرائب المستحقة عليه، أجاز المشرع للإدارة الضريبية تحصيل ديون الخزينة العمومية، بالطرق والأشكال المختلفة للمتابعات: كالغلق المؤقت للمحل، الحجز الإداري، وبيع المحجوزات.

فيما أجاز المشرع للمكلف بالضريبة، ضمن المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ إمكانية الاعتراض على هذه الإجراءات، وفقاً لما ينص عليه في المواد من: 145 إلى 154 لقانون الإجراءات الجبائية؛ أمام القضاء الإداري الإستعجالي المختص نوعياً وإقليمياً، التي تكون إما اعتراضاً على إجراءات المتابعة، أو اعتراضاً على إجراءات التحصيل، مع إحترامه لشروط رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية. وكذا تقديمه لضمانات حقيقية، للإستفادة من التدابير المتخذة في ذلك؛ مع تحميل القاضي الإداري قابض الضرائب المسؤولية الكاملة في تحصيل الضرائب والرسوم المسجلة، كونه المسؤول عن إحترام الإجراءات الشكلية والموضوعية للتحصيل، فالقاضي الإداري الإستعجالي يفصل في النزاعات الضريبية، ضمن نطاق السلطات المخولة له، نسردها مختصرة فيما يلي:

- يتدخل القاضي الإداري الإستعجالي لوقف كل المتابعات التي يتعرض لها المكلف بالضريبة، كإغلاق المؤقت المحل التجاري، وهذا بمجرد عريضة يقدمها المكلف بالضريبة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، ويفصل في القضية بعد سماع الإدارة الضريبية أو إستدعائها قانونياً.

- يتدخل القاضي الإداري الإستعجالي لوقف تنفيذ "الحجز غير المشروع"، وبيع المحجوزات، الذي تباشره الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة.

- يتأكد القاضي الإداري الإستعجالي؛ من مدى كفاية الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، في حالة رفضها من طرف القابض المالي، حين مطالبته بتأجيل الأداء، الذي يعتبر من إختصاص القضاء الإستعجالي.

- يتدخل القاضي الإداري الإستعجالي لإيقاف التسديد الذي يفرض على المكلف بالضريبة، حيث منح المشرع المكلف بالضريبة، حق الاعتراض على الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإداري الإستعجالي.

- يقوم القاضي الإداري الإستعجالي بإلغاء قرار التحصيل الجبري، الذي تقوم به الإدارة الضريبية إتجاه المكلف بالضريبة، من خلال طلب هذا الأخير في دعوى إستعجالية يطلب فيها إيقاف التحصيل، مع تقديمه ضمانات كافية لتسديد دينه الضريبي.

أما فيما يخص إستئناف الأمر الإستعجالي الضريبي؛ فهي قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة فقط المنصوص عليها في المواد: 919، و920، و938، و942 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 82 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية، خلال خمسة عشر يوماً التالية للتبليغ الرسمي أو العادي.

الباب الثاني:
سلطة القاضي الإداري أثناء
سير الدعوى الضريبية

الباب الثاني: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية

بعد تقديم المكلف بالضريبة لعريضته الإفتتاحية أمام المحكمة الإدارية؛ وبمجرد قيدها بأمانة الضبط؛ وطبقا للمواد: 844 و846 و874 و876، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية؛ يقوم القاضي الإداري بمراقبة القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية ومدى شرعيتها، مستعملا في ذلك كل الطرق والإجراءات لتقصي الحقائق تمهيدا للفصل فيها، كما يقوم بحسم النزاع المعروض أمامه وفق ما يقدمه الطرفان المتنازعان، من حجج وأدلة وإعتماده على معرفته الواسعة للقانون. ومع أن عبء الإثبات يقع على من إدعى، خاصة أن الإدارة الضريبية تمتلك سلطات وإمтиازات في مواجهة المكلفين بالضريبة، ضمانا لتحصيل ديون الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية، فإن إخفاق المكلف بالضريبة أمر جد وارد، بسبب ضعف مركزه بما يقدمه من أدلة لما يدعيه. وبناء على ذلك سنتطرق في دراسة الباب الثاني لـ: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية من خلال: "سلطته في إجراءات التحقيق بالدعوى الضريبية" (الفصل الأول)، لنتناول بعدها سلطته في إجراءات الطعن بالدعوى الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول: سلطة القاضي الإداري في إجراءات التحقيق بالدعوى الضريبية

يعتبر الإثبات مرحلة أساسية في سير الدعوى الضريبية؛ وعلى هذا الأساس يعمل كل طرف على تدعيم ملفه بالحجج والمستندات اللازمة؛ لتأكيد إدعاءاته أمام القضاء الإداري؛ فغاية الإدارة الضريبية في عملية الإثبات هو إعطائها إمكانية إثبات توفر شروط أعمال النص الضريبي، خاصة فيما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو إثبات المادة الضريبية بصفة عامة، والإجراءات المرتبطة بفرضها أو تصحيحها، إضافة إلى إثبات مخالفة النظام الضريبي، بهدف تطبيق النصوص الضريبية وخلق نوع من المساواة في تحمل الأعباء العامة.

وهو ما جسده المشرع الضريبي؛ في منح الإدارة الضريبية سلطة مراقبة تصرفات المكلفين بالضريبة، بواسطة أساليب الرقابة الضريبية المختلفة، التي تعتبر طريقة غير مباشرة لإثبات أسس الضريبة، مع إلزامها بإحترام الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة، عند قيامها بالمراقبة أو إعادة تقويم أسس الضريبة.

أما غاية المكلف بالضريبة في عملية الإثبات؛ هو تمكينه من إثبات ربحه أو دخله أو رقم أعماله الحقيقي أو عدم توفر الواقعة المنشئة للضريبة، وإستفادته من إمتياز ضريبي، وهو ما أقره المشرع الضريبي ضمن مبدأ عام، أن إثبات أسس الضريبة يقع على عاتق المكلف بالضريبة، وإلزامه بإحترام الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالتصريح.

يكتسي الإثبات والتحقيق أهميتان بالعتان في الدعوى الضريبية، إذ يعتبران أساس ومحور بلورة قناعة القاضي الإداري، من خلال قاعدة "لا وجود لحق دون إثبات"؛ كما أن التحقيق يعتبر آلية تساهم في إثبات الحقوق أو تقييدها، فالقاضي الإداري له سلطات وصلاحيات واسعة في إستعمال كل دليل من شأنه أن يبني قناعته للفصل في الدعوى.

المبحث الأول: الموازنة بين أدلة الإثبات في الدعوى الضريبية

للإثبات دور أساسي في فض النزاع الضريبي؛ إذ يعتبر مرحلة الإنطلاق في مسار إجراءات الدعوى الضريبية لغاية صدور الحكم، حيث ثبوت الوقائع يكون مقترنا بالأدلة المنصوص عليها قانوناً، إذ نجد الإدارة الضريبية لها كامل الحرية في استعمال أي وسيلة من وسائل الإثبات، في حين يستعمل المكلف بالضريبة وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون، هذا المبدأ ناجم على أن الإدارة الضريبية هي الموكول لها تطبيق التشريع الضريبي، وبالتالي لا تتقيد بوسائل الإثبات القانونية، مع تحملها في أغلب الحالات عبء الإثبات، في حين يكتفي المكلف بالضريبة إدعائه عدم حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، أو عدم إحترام الإدارة الضريبية للقانون أو تصحيح الضريبة، لينقل عبء الإثبات لديه للإدارة الضريبية. ونظراً لدور القاضي الإداري في توجيه الدعوى الضريبية، فله سلطة واسعة في تقدير وسائل الإثبات المقدمة ومدى قوتها، وهذا ما سنتناوله من خلال وسائل الإثبات العامة (المطلب الأول)، ووسائل الإثبات الخاصة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة

يُعرّف الإثبات لغة بـ: "ثبت الشيء ثباتاً وثبوتاً وأثبتته".¹

كما يُعرّف بـ: "الدليل أو البرهان أو البينة أو الحجة، ويسمى الدليل ثبوتاً إذ هو يؤدي إلى إستقرار الحق لصاحبه، بعد أن كان مخلخلاً بين المتداعين، فيقال لا أحكم بكذا إلا بإثبات، أي إلا بحجة تثبت الشيء المدعى به، كما وأن تأكيد الحق بالبينة يسمى إثبات، ولفظ ثبت تطلق مجازاً على من كان حجة أي ثقة في روايته".²

أما إصطلاحاً فَعُرِّفَ الإثبات بأنه: "إقامة الدليل أمام القضاء، بالطرق التي حددها القانون، على وجود واقعة قانونية، ترتب آثارها"³؛ كما عرّفه آخرون على أنه: "تأكيد حق متنازع فيه، له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون لإثبات ذلك الحق".⁴

بعد تعرضنا لتعريف الإثبات لغة وإصطلاحاً؛ نعرض في الفروع التالية لدراسة أدلة الإثبات العادية، المعتمدة في الدعوى الضريبية، من خلال تطرقنا للكتابة "المحررات الرسمية والعرفية والإلكترونية"، لنخصص بالأخير دراسة أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية.

1 ابن منظور، لسان العرب، المجلد الأول، دار الشرق، بيروت، لبنان، 1986، ص 62.

2 فوزي خيراني، الأدلة العلمية ودورها في الإثبات الجنائي، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 09.

3 عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الإلتزام بوجه عام، مصادر الإلتزام، العقد، العمل غير المشروع، الإثراء بلا سبب، القانون، الجزء الأول، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، 1952، ص 13.

4 زليخة لمميم، دور القاضي المدني في الإثبات في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد الثالث، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جانفي 2011، ص 193.

الفرع الأول: الكتابة (المحركات الرسمية والعرفية والإلكترونية)

ألزمتنا ديننا الحنيف على كتابة الديون لإثباتها، وهذا ما نجد في قوله سبحانه وتعالى، بعد بسم الله الرحمن الرحيم: (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِنَّمَا نَصَابُهُ بِيَمِينِكُمْ إِلَى اللَّهِ لَعَلَّكُمْ تَعْلَمُونَ).¹ وبالرجوع إلى التعريف القانوني للكتابة؛ نجدها عبارة عن: "ورقة محررة لإثبات عمل قانوني، أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق والتزامات."²

حيث تعتمد معظم القوانين قاعدة: "الأصل في الإثبات الكتابة"، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم طرق الإثبات، وتصلح لإثبات جميع الوقائع المادية أو التصرفات القانونية، وأيا كانت قيمة الحق المراد إثباته، فقد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الإثبات، قصد توفير الحماية والضمانات للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود، حيث تكمن أهميتها في كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف.³

حيث للكتابة تأثير قوي في تكوين قناعة القاضي الإداري عند حسم المنازعة الضريبية، تظهر أهميتها من خلال هدفها الرامي إلى حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية، خاصة أن العمل الإداري يتميز بطابعه الكتابي، كون الإجراءات الإدارية لا تحفظ وفقاً لما يثبت في ذاكرة الموظفين.⁴

فالمنازعة الضريبية؛ تتفرد بوسائل خاصة تتماشى وخصائص الأخيرة، كما هو الشأن بالنسبة للمحركات الرسمية، المحركات العرفية، المحركات الإلكترونية.

1 الآية الكريمة رقم: 282 من سورة البقرة.

2 كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، الطبعة الأولى، دار السلام، الرباط، المغرب، 2016، ص 91.

3 عارف منور عبد الرحمن السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون الضريبة الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، عمان، الأردن، 1985، ص 668.

4 ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، المجلد التاسع، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سبتمبر 2014، ص 447.

حيث يعرف المُحَرَّرُ عموماً أنه: "كل كتابة مقروءة تعبر عن معنى معين، سواء كانت مركبة من حروف أو أرقام أو علامات أو رموز، تعبّر عن إرادةٍ أو أفكارٍ أو معانٍ صادرةٍ عن شخصٍ مُعَيَّنٍ، يمكن إدراكها من الآخرين بمجرد الإطلاع عليها."¹

تناولت أحكام المحرر الرسمي المواد: 324، 325، 326 من القانون المدني الجزائري، حيث عرفته المادة 324 منه على أنه: "عقد رسمي يثبت فيه الموظف أو ضابط عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة، ما تم لديه أو من ذوي الشأن، وذلك طبقاً للأشكال القانونية، وفي حدود سلطته وتقديره."

يمكن أن تقدم هذه المحررات من الإدارة الضريبية، من خلال مجموعة الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين، لإثبات كل النتائج والدلائل، لتقديمها في المنازعة الضريبية، حيث يقوم البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات، أو معاينات ميدانية يترتب عليها تحرير أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين، محاضر بالمهنة المسندة إليهم سواء تعلق الأمر بمحاضر المعاينة، أو محاضر الرقابة الجبائية:²

- محاضر المعاينة:

يلجأ للمعاينات في حالة وجود قرينة ارتكاب المكلف بالضريبة لممارسات إحتيالية، فتقوم الإدارة الضريبية من خلال أعوانها المؤهلين قانوناً، بإجراء المعاينة في المحلات المعنية وفقاً للشروط والضوابط القانونية وإلا كانت باطلة، وعليه فهي تتمتع بقوة ثبوتية كاملة ما لم يطعن فيها بالتزوير.³

1 حنان براهي، المحررات الإلكترونية كدليل للإثبات، مجلة المفكر، المجلد الثامن، العدد التاسع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2013، ص 138.

2 ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 448.

3 ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 448.

وهو ما قضى به مجلس الدولة بقراره رقم: 13681 الصادر بتاريخ: 23 نوفمبر 2004، جاء فيه: "حيث بالرجوع إلى أوراق الملف؛ يتضح أن المستأنف كان فعلا محل تسوية، بناء على محضر معاينة معد من طرف مصالح إدارة الضرائب بعد معاينتهم لغلق محل المستأنف.

حيث أن المشكل المطروح من طرف المستأنف، يخص مدى إستهلاك المخزون البالغ: 1.711000.00 دج، أنه ينكر ذلك مكتفيا بالمطالبة بإجراء خبرة للتحقيق من وجوده، ولكن عجز المستأنف تقديم ما يثبت عدم إستهلاكه للمخزون خلال سنتي 1998، و 1999 لا يمكن معه إستبعاد محضر المعاينة، بإعتباره قرينة على عدم وجود المخزون ماديا بمحل المستأنف.

كما لا يمكن معه الأمر بإجراء خبرة، كونها مجرد تدبير من تدابير التحقيق في المنازعات الضريبية، يلجأ إليه بعد إثبات المكلف بأن الضريبة مبالغ فيها، وذلك في حالة الفرض التلقائي للضريبة طبقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ وحيث أن القرار المستأنف بقضائه، برفض الدعوى لعدم التأسيس، يكون قد أصاب في تطبيق القانون ويتعين بالتالي تأييده.¹

- محاضر الرقابة الجبائية:

هي سلطة مخولة للإدارة الضريبية؛ لضبط أمور الشخص الطبيعي أو المعنوي بشكل يتمشى مع أحكام وأهداف القانون الضريبي، حيث تراقب الإدارة الضريبية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وتقارنها بالمحاسبة، من خلال قيام المفتش

1 فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء إجتهاادات مجلس الدولة. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1999، ص 153.

الضريبي بالتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة، سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لأي مؤسسة¹، وصولاً إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة.

وفي هذا السياق تتمتع الإدارة الضريبية؛ بحق الإطلاع مع ضرورة إلزامها بالسر المهني، مع شمول هذه الرقابة على التصريحات والتحقيق الجبائي، وتسقط هذه المحاضر في حالة عدم إحترام الإدارة الضريبية للإجراءات القانونية، التي فرضت لحماية المكلفين بالضريبة من تعسفها، وحماية للموارد المالية للدولة.²

كما يمكن للمكلف بالضريبة الإستدلال بالمحاضر المقدمة من طرفه، كالثائق والشهادات المستخرجة من مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية، إضافة للعقود التوثيقية. أما المحررات العرفية، تسمى السند العادي أو سند ذي التوقيع الخاص، فهي الأوراق التي يحررها الأطراف العاديون، من دون أن يتولى أو يتدخل في تحديدها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة.³

وبالرجوع إلى نص المادة 327 من القانون المدني الجزائري نجدها نصت على: "يعتبر العقد العرفي صادراً ممن كتبه أو وضع عليه بصمة إصبعه؛ ما لم ينكر صراحة ما هو

1 عائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص 64.
- حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، حق الإطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2016، ص 257.
2 ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 449.
3 إلياس جوادي، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 127.

منسوب إليه، إما ورثته أو خلفه، فلا يطلب منهم الإنكار، ويكفي أن يحلفوا يمينا بأنهم لا يعلمون أن الخط أو الإمضاء أو البصمة هو لمن تلقوا منه هذا الحق.

كما إشتطت المادة 328 من نفس القانون: "لكي يكون السند العرفي ذا حجة، يجب أن يكون ثابت التاريخ إبتداءً من تاريخ يوم تسجيله، وثبوت مضمونه في عقد آخر حرره موظف عام، وثابت التاريخ من يوم التأشير على يد ضابط عام مختص، أو من يوم وفاة أحد الذين لهم على العقد خط وإمضاء."

ومن المحررات العرفية المستعملة في مجال المنازعات الضريبية؛ نجد "شيوخ كشف التقدير الذاتي"، وهو محرر عرفي يحرره المكلف بالضريبة، يبين فيه جميع مصادر دخله وما تكبده من إلتزامات ومصاريف وخسائر، في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولاً للدخل الصافي المتأتى له، ويعتبر هذا الكشف بمثابة إقرار خطي صادر من المكلف بالضريبة، يبين فيه نتائج أعماله السنوية، ويجعل هذا الإقرار بمثابة "إفصاح عن المكلف بالضريبة"، ويكون ملزماً له وحجة عليه.¹

أما المحررات الإلكترونية؛ فأصبحت نتاج تحول العالم اليوم إلى نظام الحكومة الإلكترونية ورقمنة الإدارة، بفضل التكنولوجيا الحديثة وشبكة الإنترنت، أدى إلى حتمية تحول المحررات الورقية إلى محررات إلكترونية، في المعاملات اليومية الخاصة أو الحكومية، ما إستلزم على المشرع مواكبة التشريعات الدولية المقارنة، لهذه المعاملات من عقود وتوقيعات ومراسلات إلكترونية، قصد ترقية خدمات المرافق العمومية.²

1 حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة دكتوراه علوم في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2018، ص 219.

2 غنية نزلي، دور الإدارة الإلكترونية في ترقية خدمات المرافق العمومية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2016، ص 190.

فمفهوم المحرر الإلكتروني؛ أُخذَ من معنى المحرر، فعُرفَ على أنه: "المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونية، ومكتوب وموقع عليه بطريقة إلكترونية، وموضوع على دعامة مادية، مع إمكانية تحوله لمحرر وركي، عن طريق إستخراجه من المخرجات الكومبيوترية"¹.

وبالرجوع إلى القواعد العامة؛ نجد بأن المشرع قد تبنى مثل هذه المحررات بموجب المادة 323 مكرر 1 من القانون المدني؛ أجاز للمكلفين إستخدام هذه الوسيلة لإثبات تصريحاتهم، كما ورد في نص المادة 20 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، التي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات، والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الضريبية، وبأن يضع تحت تصرف الإدارة الضريبية كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها؛ كما أن المحررات الإلكترونية المعدة للإثبات تنقسم إلى:

1- الكتابة الإلكترونية:

الكتابة الموجودة في المحرر الإلكتروني؛ تكون على شكل معادلات خوارزمية، تنفذ من خلال عملية إدخال البيانات، وإخراجها من خلال شاشة الحاسوب، وهنا وجب التفريق بين المحرر الإلكتروني والرسالة الإلكترونية، حيث يجب أن يحتوي المحرر الإلكتروني على التوقيع الإلكتروني، وإلا أُعْتَبِرَ كتابةً إلكترونيةً، مع توفره على الشروط التالية:

1 حنان براهي، مرجع سابق، ص 138.

- الكتابة، وتوقيعها إلكترونياً.

- التوثيق: وهي الشهادة التي تصدر من جهة مختصة مرخصة، أو معتمدة لإثبات نسبة

التوقيع الإلكتروني، إلى شخص معين إستناداً لإجراءات التوثيق المعتمدة.¹

- إمكانية الإحتفاظ بالسند الإلكتروني في شكله الأصلي المتفق عليه؛ وإمكانية إسترجاع

المستندات الإلكترونية المحفوظة، حيث يمكن الرجوع إليها والإحتجاج بها في أي وقت.²

2- البريد الإلكتروني كخدمة إلكترونية:

يُعتَبَرُ من أشهر الخدمات التي تقدمها الإنترنت وأكثرها شيوعاً؛ حيث أصبح خدمةً

واسعة الإنتشار مع خدمة الويب العالمي، إذ يجري بواسطتها إرسال وإستقبال الرسائل أو

المستندات؛ حيث يتاح للحائزين على عنوان بريد إلكتروني، الإتصال فيما بينهم بالطريقة

ذاتها التي تتم بها المراسلة عن طريق البريد الإعتيادي؛ لكن بصفة رقمية عن طريق آلية

العناوين الإلكترونية.³

وتتم عملية التعبير عن طريق البريد الإلكتروني؛ بكتابة رسالة بيانات ثم كتابة عنوان

المرسل إليه على الشبكة، ثم الضغط على أمر إرسال، فيقوم برنامج البريد الإلكتروني

الخاص به بإرسال الرسالة إلى الخادم، وعند إتصال المرسل إليه بالخادم؛ يقوم هذا الأخير

1 حدة مبروك، حجية السندات الإلكترونية في الإثبات، دراسة مقارنة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد السابع عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، جانفي 2018، ص 53.

2 حياة كيجل، حجية الإثبات الإلكتروني، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد الخامس، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة، جانفي 2016، ص ص 242، 243.

3 أبكر علي عبد المجيد علي، عادل محمد عبد الله عبد الباقي، مدى حجية الوسائل العلمية الحديثة في الإثبات من منظور التشريعات السودانية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الثاني، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، سبتمبر 2018، ص 591.

بتوصيل الرسالة إلى جهازه، حيث تخزن في صندوق بريد المرسل إليه يسمى البريد الوارد، وعند فتحه يمكن قراءة الرسالة.¹

الفرع الثاني: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية في الدعوى الضريبية

تتنوع أدلة الإثبات في الدعوى الضريبية من أدلة ذات القوة المحدودة فيما يخص حجبتها، وأدلة أخرى يعفى فيها المتقاضي من تقديم أدلة أخرى، نتناولها فيما يلي:
أولاً- أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة:

نتطرق بداية إلى البيئة، ثم نعرض إلى القرائن بنوعها القانونية والقضائية.

أ- شهادة الشهود: "هو كل ما يدلي به شخص أمام القضاء؛ بعد أداء اليمين من معلومات أو وقائع محددة رآها أو سمعها شخصياً؛ وذلك بطلب منه أو بطلب من الخصوم أو القاضي".²

وهنا تطبق القواعد الإجرائية العامة فيما يتعلق بهذا الإجراء؛ نظراً لإحالة المادة 859 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ التي تنص على: "تطبق الأحكام المتعلقة بسماع الشهود المنصوص عليها في المواد من 150 إلى 162 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية." وبالرجوع للتشريع الضريبي الجزائري؛ نلاحظ عدم وجود أي نص يمنع القاضي الإداري اللجوء إلى التحقيق بواسطة سماع الشهود في المسائل الضريبية؛ فيما نجد "المشعر الفرنسي" قَبْلَ شهادة الشهود في المنازعات الإدارية والضريبية، شرط أن تكون مقدمة في شكل

1 حنان براهي، مرجع سابق، ص 139.

2 ريمة مقيي، الإثبات بشهادة الشهود في النزاع الإداري، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، المجلد الرابع والثلاثين، العدد الأول، قسنطينة، أوت 2020، ص 1255.

تصريح شرفي من الطرف الذي يتمسك بها، مع رفض "مجلس الدولة الفرنسي" الإعتماد عليها وحدها.¹

فطبيعة المنازعات الضريبية وما تتطلبه من صبغة كتابية وسرية في المعلومات، دعت بعض الفقهاء يطالبون بإستبعاد الشهادة كطريق من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، حتى لا تكون حقوق الخزينة العمومية، متوقفة على شهادة الشهود من ناحية، وشهادة تاجر بحق تاجر آخر قد لا تكون دقيقة من ناحية أخرى، مع إعتراهم أن القانون الضريبي لم يستبعد الشهادة²؛ ويبقى الإثبات بشهادة الشهود تحتل مرتبة أدنى من الكتابة غير ملزم للقاضي الإداري، ويخضع لسلطته التقديرية لما تتمتع بحجيتها النسبية في الإثبات الضريبي.

ب- القرائن بنوعيتها "القانونية والقضائية": هي ما يكون من خلالها إستنباط أمرٍ معلومٍ للدلالة على أمرٍ آخرٍ مجهولٍ، حيث تنقسم القرائن إلى قانونية، وأخرى قضائية³:

- القرائن القانونية:

عَرَّفَ المشرع الفرنسي القرينة بصفة عامة في المادة 1349 من القانون المدني الفرنسي على أنها: "النتائج التي يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة".⁴ أما المشرع الجزائري فلم يعطها تعريفا واضحا؛ بل إكتف بذكرها في المادة 337 من القانون المدني.

1 عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012، ص 213.

2 عارف منور عبد الرحمن السعايدة، مرجع سابق، ص 280.

3 محمد أيمن الحمصي، أهمية وجود قضاء ضريبي في سورية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 101.

4 عاسية زروقي، حجية الإثبات بالقرائن في المادة الجزائية وقيمتها القانونية، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة ابن خلدون، تيارت، جوان 2018، ص 160.

فيما عرّفها البعض على أنها: "شواهد وأمارات نص عليها المشرع أو إستنبطها القاضي؛ من الواقعة المعروضة عليه تؤيد المدعى في دعواه أو تخذله".¹

كما يجب توفر شروط لقبولها أمام القضاء المتمثلة في:

- لا بد من وجود نص يقرها في ذات الواقعة المعروضة، نظرا لأنها إستثناء؛ وهذا الأخير لا يتوسع في تفسيره أو القياس عليه.²

- أن تقوم على عنصر الإحتمال والرجحان، لا على أساس القطع واليقين.³

تتمتع القرينة القانونية بقوة إثبات مطلقة؛ فهي "قاعدة إثبات" أكثر منها "وسيلة إثبات فقط"، حيث تعفي من تقرر لمصلحته من أي طريق آخر من طرق الإثبات⁴، وقد إعتدها المشرع وأقرها في مجال المنازعات الضريبية، نذكرها فيما يلي:

- قرينة إعتداد رقم أعمال المبلغ للمكلف بالضريبة؛ حيث ألزم المشرع الإدارة الضريبية ضمن قانون الإجراءات الجبائية؛ إخطار الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة؛ بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، تبليغا يتضمن إشعارا بالتقييم، خاصا بكل سنة من سنوات الفترة الجزافية؛ ولهؤلاء الرد على هذا الإشعار خلال مدة ثلاثين يوما، إبتداءً من تاريخ إستلام التبليغ، وإرسال قبولهم وإبداء ملاحظاتهم؛ مع تبيان الأرقام التي يمكنهم قبولها.

1 إلياس جوادي، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص ص 181، 182.

2 إلياس جوادي، نفس المرجع، ص 182.

3 ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 461.

4 رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 74.

فإذا لم يوافقوا على هذا التقييم الإداري؛ أو لم يتم الرد خلال الأجل القانوني؛ فإنها تعتبر قرينة، يمكن للإدارة الضريبية الإعتماد على تقديرها؛ وهي قابلة لإثبات العكس؛ كما يعتمد جزافيا رقم الأعمال المبلغ كأساس لفرض الضريبة.¹

طبقا للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية؛ يحق للإدارة الضريبية ممارسة الرقابة، وعند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكنها الترخيص وفقا للمادة 35 من نفس القانون، لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا؛ القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات، قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم، أو العناصر المادية، التي من شأنها تبرير التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. فإذا أثبت أعوان الضرائب قيام المكلف بالضريبة؛ بالممارسات التدليسية، تعد قرينة على التهرب الضريبي.

وفي حالة عدم تمكن الإدارة الضريبية؛ ممارسة حقها بالإطلاع لدى مختلف الجهات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، تعد كتابة عون إدارة الضرائب المؤهل قرينة على ممارسة الإدارة لحقها في الإطلاع، وتنفذ أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على: "تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني؛ تثبت أن الإدارة الضريبية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق."

1 ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 454.
- أنظر المادة 51 من القانون رقم: رقم: 19-14 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2019، ص 21.

- القرائن القضائية:

هي القرينة التي يستنتجها القاضي الإداري بإجتهاده وذكاءه؛ من موضوع الدعوى وظروفها، وسميت بالقرائن القضائية نسبة إلى القاضي الذي يقوم بإستنباطها؛ وهو ما أقره القانون المدني الفرنسي في المادة 1353 بقوله: "القرائن التي لم ينص عليها القانون؛ تترك لنظر القاضي وتقديره، ولا يجوز أن يأخذ إلا بقرائن قوية الدلالة، ودقيقة التحديد ظاهرة التوافق، ولا يأخذ بها إلا في الأحوال التي يجيز فيها القانون الإثبات بالبينة، ما لم يطعن في التصرف بالغش أو التدليس".¹

ولكي يصلح ما يستنبطه القاضي الإداري من وقائع الدعوى المعروضة عليه، ولكي تكون قرينة يستند إليها في إصدار حكمه، يتعين أن تتوفر في تلك القرينة المستخلصة قضائياً مجموعة من الشروط، تتمثل في:

- يجب أن يكون الإثبات وإستخلاص الواقعة المعلومة تتسم بالوضوح والدقة والتناسق، أي وضوحها بصورة تيسر للخصوم فهمها وإستبيان حقيقتها، وللقاضي الإعتماد عليها في إصدار حكمه، كما يجب أن تنتج القرينة من عمل فكري يقوم به القاضي الإداري، الذي يستخلص قيام واقعة غير معلومة مع سلامة استخلاصه لهذه القرينة.

- لا يجوز قبولها في إثبات ما يخالف أو يجاوز الإثبات بالكتابة، ولا في الحالات التي يستلزم فيها القانون الكتابة صراحة، كما يجب أن تكون القرينة متصلة بالواقع محل الإثبات.²

1 إلباس جوادي، القرائن القضائية وحجيتها في إثبات الدعوى الإدارية، مجلة دفاتر السياسية والقانون، المجلد السادس، العدد العاشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جانفي 2014، ص 140.

2 عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 157.

تحتوي القرائن القضائية على عنصران: أولهما يتكون من وقائع يتحقق القاضي الإداري من ثبوتيتها في المنازعات الضريبية المطروحة أمامه، سواء كان ذلك بنفسه عن طريق معاينة أو بغيره ممن يثق فيهم؛ كأهل الخبرة الذين يعينهم أو بأي طريق آخر من طرق الإثبات بالكتابة والبيينة، وفقاً للقواعد الخاصة لكل منها، أو بجملة هذه الطرق مجتمعة، وهذه الوقائع هي التي يقدرها القاضي الإداري، ويستتبط منها دلالتها على الوقائع المراد إثباتها في المنازعات الضريبية، فلا بد أن يثبت هذا الأساس بكل قاطع، حتى يكون الإستتباط الذي بني عليه سليماً.

أما إذا كانت الواقعة المستتبط منها واقعة محتملة، أو غير ثابتة بيقين، فإنها لا تصلح مصدراً للإستتباط؛ أما العنصر الثاني فمعنوي وهو إستتباط الواقعة المجهولة، من الواقعة الثابتة.¹

نشير إلى أن القرائن القضائية تأتي من حيث أهميتها وآثارها بعد الأوراق الإدارية؛ أي بعد الأدلة الكتابية في المجال الضريبي، حيث للقاضي الإداري السلطة الواسعة في تقدير مدلولاتها إذا تعلق الأمر بمحل الإثبات. أما على مستوى توزيع عبء الإثبات، فتلعب دوراً مهماً في إسناد عبء الإثبات لأحد أطراف الدعوى الضريبية.²

1 فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها على ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 82.

2 عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 211.

ثانياً - الطرق المعفية من الإثبات في الدعوى الضريبية:

تتمثل الطرق المعفية من الإثبات في كل من: الإقرار، اليمين الحاسمة والمتممة، نتناولها

فيما يلي:

أ- الإقرار:

هو إقرار الخصم على نفسه أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، وذلك أثناء السير في الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة، وهو حجة قاطعة على المقر، ولا يتجزأ الإقرار على صاحبه، إلا إذا إنصب على وقائع متعددة، وكان وجود واقعة منها لا يستلزم حتماً وجود الوقائع الأخرى، كما لا يجوز التراجع عنه.¹

وبالرجوع إلى القانون المدني الجزائري؛ نجد أن المشرع حدد الإقرار في نص المادة 341 منه: "الإقرار هو إقرار الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة."

ويعود الإقرار بفوائد عدة في المجال الضريبي منها: "تحصيل الضريبة في الوقت المناسب، وتخفيف الضغط وتوفير الوقت والجهد على الإدارة الضريبية، إضافة إلى حسن سير العدالة الضريبية، من خلال تقدير المكلف بالضريبة على نفسه بنفسه"²؛ ومع ذلك فإن مجلس الدولة الفرنسي إستبعد الإقرار القضائي الشفوي، ولم يقبل به لتناقضه مع الطابع الكتابي للإجراءات؛ أما الإقرار المكتوب فقبله مجلس الدولة الفرنسي دون تردد.³

كما يجب أن يكون الإقرار مرتباً لأثره القانوني بثبوت الحق محل الإقرار.

1 نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر- تونس- مصر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الخامس، العدد الثاني،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2014، ص 156.

2 عارف منور عبد الرحمن السعيدة، مرجع سابق، ص 283.

3 عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 215.

وهناك نوع آخر من الإقرار؛ وهو "الإقرار غير القضائي": "الذي يصدر خارج مجلس القضاء، أو يصدر أمام القضاء لكن في دعوى أخرى لا تتعلق بموضوع الإقرار"¹، يستخلص من أي دليل مقدم إلى جهة أخرى.

وما لاحظناه؛ أن موقف القضاء الإداري الجزائري غير معروف فيما يخص الإقرار، وإن تناوله وقبله يكون إقرارا مكتوبا، كما سجلنا عند رجوعنا للقوانين الضريبية، عدم وجود أي نص يتكلم على الإقرار، فالقاضي الإداري الجزائري يتحاشى استعمال الإقرار في المادة الضريبية، نظرا لخصوصية وطبيعة النزاع الضريبي، مكتفيا بوسائل الإثبات الملائمة لها.

ب- اليمين الحاسمة والتمتمة:

اليمين هي: "إشهاد الله تعالى؛ على صدق ما يخبر به الحالف". وهي طريق يحتكم بها القاضي أو الخصم إلى ضمير الخصم الآخر وعاطفته الدينية²، واليمين القضائية نوعان:

- اليمين الحاسمة:

أشار إليها المشرع الجزائري في المادة 343 من القانون المدني، وهي التي يوجهها المدعي الذي أوعزه الدليل إلى خصمه لِذِمَّتِهِ، فإذا حلف المدعي عليه خسر المدعي الدعوى، وفي حالة العكس يربح المدعي الدعوى، ولذلك سميت باليمين الحاسمة لأنها تحسم النزاع.³

1 ريمة مقبي، الإقرار وحججه في إثبات النزاع الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد العاشر، العدد الثاني، جامعة حمة لخضر، الوادي، سبتمبر 2019، ص 215.

2 نادية بونعاس، خصوصية الإجراءات القضائية الإدارية في الجزائر- تونس- مصر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015، ص 277.

3 زليخة لحميم، مرجع سابق، ص 195.

- اليمين المتممة:

حددت في المادة 350 من القانون المدني الجزائري، وهي اليمين التي يوجهها القاضي من تلقاء نفسه، ليكمل بها إقتناعه فيما يحكم به في موضوع الدعوى أو قيمتها.¹

إعتبر المشرع اليمين بنوعيتها؛ وسيلة من وسائل الإثبات التي يعتمد عليها القاضي في إصدار حكمه، للفصل في النزاع بين المتخاصمين في القضاء العادي، حيث تكون اليمين عبارة عن: "الحلف بالله العظيم"، يؤديها خصم أمام القضاء بناء على طلب الخصم الآخر، أو بطلب المحكمة، بوجود أو عدم وجود واقعة تخص النزاع، في حالة إنعدام الدليل أو عدم كفايته.

أما في القضاء الإداري؛ لم يعتبر اليمين الحاسمة واليمين المتممة، من أدلة الإثبات التي تثبت بها الوقائع نظرا لخصوصية وطبيعة الدعوى الإدارية، خاصة أن أحد أطراف النزاع الضريبي دولة وهي الإدارة الضريبية، التي تقتضي المبادئ العامة بعدم إمكانية توجيه اليمين إليها، فالنظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة، سواء كانت يمين حاسمة أو متممة.²

إضافة لذلك؛ تكون الوقائع في العادة مسجلة سلفا بسجلات وملفات، الأمر الذي يتيح للمحكمة أن تحصل على الدليل اللازم منها، ومن ثم تكون اليمين مستبعدة تماما بالقضاء الإداري.³

1 نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر- تونس- مصر، مرجع سابق، ص 157.

2 عارف منور عبد الرحمن السعيدة، مرجع سابق، ص 674.

3 إلياس جوادي، الإثبات في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 201.

كما تعتبر الإدارة الضريبية طرفاً وخصماً قوياً من حيث السلطات التي تتمتع بها، وتمكنها من أدلة الإثبات، مقابل الطرف الضعيف في المعادلة القضائية وهو المكلف بالضريبة، الذي يلجأ دوماً إلى القاضي الإداري، وي طرح النزاع عليه من أجل الضغط على الإدارة الضريبية، وريحه الوقت من خلال التأجيل القانوني لدفع الضريبة، فيظهر عدم التوازن بين الطرفين، وهنا تكمن سلطة القاضي الإداري في توفيقه بين حماية المال العام، وحماية المصالح الخاصة للمكلف بالضريبة.¹

كما ننوه إلى عدم وجود أي قرار للمحكمة العليا أو للمحاكم الإدارية أو لمجلس الدولة؛ فيما يخص قبولهما اليمين بنوعيتها، كوسيلة إثبات في النزاع الضريبي.

1 عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 217.

المطلب الثاني: وسائل الإثبات الخاصة في الدعوى الضريبية

لقد نص المشرع في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية؛ على أهمية المحاسبة كوسيلة إثبات يتمسك بها المكلف بالضريبة؛ لتبرير صحة المعلومات الواردة في تصريحه، إضافة إلى قانون النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: وسائل الإثبات المحاسبية

قبل التطرق لوسائل الإثبات المحاسبية، وجب إعطاء تعريف للمحاسبة القانونية، مع ذكر شروطها.

أولاً- تعريف المحاسبة القانونية:

بالرجوع لما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي الجزائري؛ نجد أن المشرع لم يُولِ إهتماماً كبيراً بتعريفها، مقارنة مع شروطها وخصائصها المنصوص عليها في مواد قانونية واضحة.

أما فقها عرّفَت المحاسبة بأنها: "مجموعة من المبادئ والنظريات والمفاهيم المحاسبية، المتعارف عليها؛ التي تحكم تسجيل العمليات المالية، بطريقة منظمة ثم تبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية؛ تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، في إتخاذ قرارات إقتصادية مختلفة؛ بهدف بيان نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، عن فترة زمنية معينة، وتحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة."¹

1 عبد القادر عيادي، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة، مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 15، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، جانفي 2016، ص 26.

بالنظر إلى القوانين الضريبية؛ فإنه توجد عدة نصوص تشريعية، تشير إلى رفض المحاسبة، من طرف المحققين للأسباب التالية: "لا يمكن رفض المحاسبة، نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري، ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة؛ بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات؛ أو معلومات غير صحيحة، ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.¹

ثانيا - الضوابط القانونية لصحة المحاسبة:

نتطرق فيما يلي إلى الشروط المستمدة من القانون التجاري:

- ضرورة مسك الدفاتر المحاسبية طبقاً لأحكام المواد 09 إلى 19 من القانون التجاري:
- أ- دفتر اليومية:

ورد في نص المادة 09 من القانون التجاري: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقابلة، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً، شرط أن يحتفظ في هذه الحالة، بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً."²

1 حسينة قرواط، الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي، دراسة حالة، مجلة دراسات جبائية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة2، ديسمبر2015، ص 279.

2 المادة 09 من الأمر رقم:75-59 المؤرخ في:26 سبتمبر1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، الصادرة بتاريخ: 19 ديسمبر1975، ص ص 1306، 1307، المعدل والمتمم بالقانون رقم:15-20، المؤرخ في:30 ديسمبر2015، الجريدة الرسمية، العدد71، الصادرة بتاريخ:30 ديسمبر2015.

يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية؛ التي وجب على التاجر مسكها، فهو عبارة عن سجل يومي لحياة التاجر، يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوماً بعد يوم، من بيع وإقتراض وكل مسحوباته الشخصية، ويتم ذلك بشكل تفصيلي ودقيق، إذ لدفتر اليومية أهمية كبيرة عند إفلاس التاجر، حيث يمكن إعتباره مفلساً بالتقصير، إذا تبين أنه كان ينفق على حياته الشخصية مبلغاً، لا تسمح به حالة تجارته ومركزه المالي.¹

ب- دفتر الجرد:

يُعرّف الجرد على أنه: "عملية مالية ومحاسبية؛ تقوم بها المنشأة في نهاية السنة، بعد الإنتهاء من إعداد ميزانية المراجعة بالأرصدة، وقبل إعداد القوائم المالية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة، إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي المنشأة في نهاية السنة المالية."²

بالرجوع لنص المادة 10 من القانون التجاري؛ نجدها تنص على: "وجوب أيضا إجراءه سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته قصد إعداد الميزانية، وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد."

وبهذا؛ يمكن للإدارة مراقبة الميزانية من خلال فحص النقاط والعناصر المشار إليها في دفتر اليومية، التي يجب أن تتطابق مع تلك المدونة في دفتر الجرد؛ معنى ذلك أن هذا الأخير تقيد فيه الحسابات الختامية.

1 فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة ماجستير في شعبة الحقوق الأساسية و العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، 2012، ص ص 42، 43.

2 رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 11.

وبالرجوع إلى نص المادة 11 من القانون التجاري؛ نجد أنها تنص على وجوب مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد؛ بحسب التاريخ وبدون ترك بياض، أو تغيير من أي نوع كان في الهامش، وهذا لأهميتها في وضع المحاسبة.¹

ما تجدر الإشارة إليه؛ هو أن المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة التاجر، ملزمون بالإحتفاظ بدفترتي "اليومية والجرد" لمدة عشر سنوات، بما في ذلك المراسلات الواردة والموجهة طيلة نفس المدة، وترقم صفحات كل من الدفترين، ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد²، بمعنى عشر سنوات عن حد زمني، للإلتزام بتقديم الدفاتر كدليل أمام القضاء.

ت- الدفتر الكبير: يتضمن مجموع حركات الحسابات؛ خلال الفترة المعنية، كما أنه يتفرع إلى مجموعة دفاتر مساعدة، وسجلات مساعدة بالقدر الذي يتوافق مع إحتياجات الكيان.³

إضافةً إلى هذه الدفاتر؛ على المكلف مسك دفاتر أخرى؛ مثل دفتر الأجور ودفتر فواتير الشراء الأصلية، ونسختين من كل فاتورة بيع. وبصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق والبيانات التي تثبت إيرادات ونفقات المؤسسة، التي تعد من وثائق الإيضاح والتبرير.⁴

1 أنظر المادة 11 من الأمر رقم: 59-75.

2 أنظر المادة 11 من الأمر رقم: 59-75.

3 القانون رقم: 07-11 المؤرخ في: 26 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية، عدد 74، الصادرة في: 25 نوفمبر 2007، ص 03.

4 عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 39.

ثالثاً - الضوابط الخاصة بالمحاسبة:

لا يمكن رفض المحاسبة التي يمسكها المكلف بالضريبة إلا في حالتين هما:

أ- حالة غياب القيمة القانونية المقنعة للمحاسبة لإنعدام الوثائق الإثباتية:

عند قيام عون الإدارة الضريبية؛ بعملية المراقبة أو التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، ويتبين له أنها مطابقة ومحترمة للشروط القانونية، وممسوكة بطريقة منتظمة، ويطلب من المكلف بالضريبة، تقديم وثائق إثباتية تؤكد صحة المعلومات الواردة في محاسبته، فيعجز عن تقديمها لغيابها فإنها تستبعد؛ كون المحاسبة يجب أن تكون مدعمة بالوثائق الإثباتية، التي تؤكد صحة الكتابات المدونة فيها؛ كما أن إنعدام الوثائق الإثباتية لا يعني أبداً عدم وجودها، بل يمكن أن تكون بيد المكلف بالضريبة، لكن عديمة الشرعية لعدم مراعاتها للشروط الشكلية والموضوعية المحددة قانوناً.¹

ب- الحالات المذكورة في قانوني الإجراءات الجبائية؛ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

من بين الحالات التي أدرجها المشرع في قانون الإجراءات الجبائية بالمادة 43 منه؛ التي تطرح إشكالاً عند عملية التقدير: الأخطاء أو الإغفالات أو المعلومات غير الصحيحة والخطيرة والمتكررة في عمليات التسجيل الخطأ:

1 إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة بالقانون الفرنسي، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة السانبا، وهران، 2004، ص 172.

- الخطأ:

يُعرَّف أنه مخالفة النتيجة للحيثيات؛ أو هو ترجمة خاطئة للنصوص القانونية، وهذا ما يُعرَّف بالخطأ المادي، وهو خطأ واجب التصحيح حال إكتشافه، وهناك أخطاء ترد على نقل الأرقام أو الجمع أو الطرح، أو في كافة العمليات الحسابية، وهو ما يُعرَّف بالخطأ الحسابي.¹

- الإغفال:

قد يصدر هذا الأخير تلقائياً أو متعمداً، ويتم تقييم خطر الإغفال عن طريق المباحث الشفوية بين المحقق والمكلف بالضريبة، ويتمثل الإغفال المحاسبي في تسجيل عنصر من الأصول، أو الخصوم بقيمة خاطئة.²

- المعلومات غير الصحيحة والخطيرة والمتكررة في عمليات المحاسبة:

يرجع قرار رفض المحاسبة لأهمية ودرجة تأثير وتكرار الأخطاء، وعدم الدقة المحاسبية للأصول الصافية للمؤسسة والنتيجة الجبائية، حيث إعتماًداً على التحقيقات المحاسبية والتقارير والملاحظات، التي تقوم بها الإدارة الضريبية، تحدّد مدى خطورة الأخطاء والمعلومات؛ ومن الأخطاء والتجاوزات التي تسجل نذكر:

- تحقيق قيم مضافة سالبة؛ يعني البيع بأقل من سعر التكلفة (تحقيق خسارة)، وهو مخالف للتشريع المعمول به ضمن هذا المجال.

1 عماد شفيق، المعالجة القانونية لنظرية الخطأ في التشريع الضريبي، جريدة شباب مصر، تم الإطلاع على المداخلة يوم: 02 نوفمبر 2018، على الساعة: 20.30، عبر الرابط التالي: <https://bit.ly/3maE8kr>

2 عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 159.

- عدم إثبات المصاريف بالفواتير المتعلقة بها؛ وتبرير جزء من هاته المصاريف ذات المبالغ الكبيرة، بواسطة وصولات وقسيمة شراء؛ إضافة إلى عدم إحترام قواعد تسجيل مصاريف المقر في المحاسبة.

- وجود أرصدة حسابات خاطئة، مثل أرصدة الموردين وموردي الخدمات، وكذا أرصدة الحسابات البنكية؛ طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.¹

وجب على المحقق الجبائي نتيجة رفض المحاسبة، تحرير محضر يبين فيه سبب رفض المحاسبة، إما لعدم مسك المكلف بالضريبة دفاتره طبقا لأحكام القانون التجاري، ووفقا للمخطط الوطني للمحاسبة، وهذا لعدم الإنتظام من جهة؛ أو لمسك المكلف بالضريبة محاسبة غير دقيقة من جهة أخرى.²

رابعاً - غياب المحاسبة:

لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية حالة جديدة؛ هي غياب المحاسبة، أي عدم مسكها تماما من قبل المكلف بالضريبة، طبقا للمادة 20 الفقرة التاسعة من نفس القانون فإنه: "في حالة عدم إستجابة المكلف بالضريبة؛ بتقديم محاسبته لمراقبة صحتها خلال أجل ثمانية أيام بعد الإعدار الموجه إليه، من طرف الإدارة الجبائية، فإنه سيتم تحديد أسس الضريبة تلقائيا.³

1 حسينة قرواط، مرجع سابق، ص ص 284.

2 محمد سيد أعمار، الفرض التلقائي للضريبة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، 2010، ص ص 90، 91.

3 حسينة قرواط، نفس المرجع، ص ص 279، 280.

الفرع الثاني: وسائل الإثبات غير المحاسبية

إن القواعد والمبادئ لا تمنع على المكلف بالضريبة إستعمال الوسائل غير المحاسبية؛ من أجل تبرير تصريحاته والرد على تقديرات الإدارة الضريبية، أو المتبعة من طرفها في تحديد أسس الضريبة، كما يمكن للإدارة الضريبية أيضا الإعتماد على الوسائل والطرق غير المحاسبية.

أولا- بالنسبة للإدارة الضريبية:

إعادة التقويم عن طريق المقارنة؛ من أهم الطرق التي إعتمدها المشرع الجزائري؛ التي نص عليها في المادة 189 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

تفرض الضريبة على المكلف بالضريبة تلقائيا؛ ما لم يقدم تصريحه السنوي، حسب الحالة؛ وفقا لأحكام المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ إما بصدد الضريبة على الدخل؛ وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات؛ وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 بالمئة؛ وتخفف هذه الزيادة لـ 10 بالمئة أو 20 بالمئة ضمن الشروط المحددة بالمادة 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة؛ خلال أجل ثلاثين يوما، إعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في الأجل، تطبق زيادة 35 بالمئة.

كما يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد: 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها: 1.000 دج، في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.¹

تعد التصريحات الخاصة المقررة في المواد: 18 و44 و53 و59 والوثائق المرفقة بها؛ والتي تستعمل في مراقبة الدخل الوارد في التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي؛ كوثائق إثبات من أجل تطبيق أحكام المقطعين 1 و2 من هذه الفقرة.

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة؛ بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية؛ خلال أجل ثلاثين يوماً؛ ابتداءً من تاريخ التبليغ؛ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام؛ تطبيق غرامة بمبلغ: 2.000.000 دج.

وإذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر؛ يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 بالمئة من الأرباح المحولة، بطريقة غير مباشرة؛ وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1 أنظر المواد: 192 و152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فعدم إحترام المكلف بالضريبة للإلتزامات المفروضة عليه قانوناً؛ أو بسبب رفض المحاسبة، يصبح عبء الإثبات على عاتقه¹، الذي يكون مطالباً بتقديم دليل على أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها، كما يمكن للمكلف بالضريبة إثبات ما يلي:

أ- إثبات وجود خطأ في تأسيس وعاء الضريبة؛ وفقاً لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: طبقاً للمواد 168 و 169 و 170 و 171 منه؛ يلغي القاضي الإداري الضريبة، عند تقديم المكلف بالضريبة إثباتات تبين الخطأ في تأسيس الضريبة.²

ب- بيان خطأ في حساب الضريبة: إذا تبين للمكلف بالضريبة وجود خطأ في تحديد النسب الواجب إتباعها، يطلب من القاضي الإداري إلغاؤها أو تخفيضها، ولكن بالمقابل تقديم البديل، أي تقديم حساب آخر أقرب إلى الحقيقة والواقع.³

1 محمد غريبي، الهادي خضراوي، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد السابع، العدد الثاني، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، جوان2020، ص 1002.

2 أنظر المواد: 168، 169، 170، 171، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 إلياس واضح، مرجع سابق، ص ص 180، 181.

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في الدعوى الضريبية

مَنَحَ المشرِّع الجزائري للقاضي الإداري؛ إجراءات تحقيق خاصة للفصل في الدعوى الضريبية، وهذا ما يتجلى في منحه سلطات واسعة للتحقيق من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ ولجوءه للقانون التجاري فيما يخص طرق التحقيق العامة. كما منحه وسائل تحقيق خاصة مذكورة في نص المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية؛ هي الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، والرسوم على رقم الأعمال؛ نظرا لما تتميز به المنازعة الضريبية من خصوصية، التي لا شك أن لهذه الإجراءات أهمية بالغة، ذلك لما لها من تأثير مباشر على نجاح الدعوى الضريبية أو فشلها، وأثر ذلك على حقوق المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية

يقصد بالتحقيق: مجموعة الإجراءات والعمليات التي تستهدف تحديد المخالفات للقوانين النافذة¹؛ التي تهدف إلى رقابة التصريحات الضريبية المكتتبه من المكلف بالضريبة.² باستقراء المادة 85 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية؛ نلاحظ أن المشرع منح للقاضي الإداري وسيلتين للتحقيق وهما: "مراجعة التحقيق والخبرة"؛ كما أنه أرفق عبارة (إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة)؛ التي توحى إستبعاده بقية وسائل التحقيق المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1 سلام عبد الزهرة عبد الله الفتلاوي، التحقيق الإداري وتوجيه العقوبات الإنضباطية، محاضرات أقيمت في الدورة التدريبية المقامة بجامعة بابل، كلية القانون، جامعة بابل، العراق، 21 و27 أوت 2008، ص 02.

2 فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 91.

كما أشار لوسائل التحقيق الخاصة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال؛ دون الإشارة لوسائل التحقيق في حقوق التسجيل والطابع، حيث أن هذه الأخيرة تخضع لنفس إجراءات الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، تاركا غموضا حول عدم إدراجهما ضمن نفس وسائل التحقيق المذكورة بنفس المادة والقانون.

أسند المشرع للقاضي الإداري سلطة واسعة في تعيين حدود الأمر، بإجراء مراجعة التحقيق؛ وتقدير مدى ملائمتها مع عناصر الإثبات الموجودة في ملف التحقيق؛ ويتم إعمال هذا الإجراء إذا قدم المكلف بالضريبة أثناء النزاع أدلة وحجج؛ تؤكد صحة المعلومات والأرقام المتعلقة بدخله، وتبين للقاضي أن المعطيات التي بحوزة الإدارة الضريبية، الناتج عن التحقيق الذي قامت به مشكوكا فيه.

ليصدر القاضي الإداري بذلك الأمر بمراجعة التحقيق الأول، في النقاط التي يشير إليها، التي تعتبر ضرورية في حل النزاع الضريبي، بحضور المكلف بالضريبة أو مستشار من إختياره تكريسا لمبدأ الوجاهية¹؛ حيث تتم عملية مراجعة التحقيق وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية؛ وهي كالتالي:

- تسند عملية مراجعة التحقيق لأحد أعوان الإدارة الضريبية غير الذي قام بالتحقيق الأول.
- حضور الشاكي أو وكيله مراجعة التحقيق؛ كضمانة للشفافية والجدية والنزاهة في التحقيق.
- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من طرف المدير الولائي للضرائب.

1 عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص ص 194، 195.

- أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد الخامس والثلاثون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013، ص 194.

- يحدد الحكم القاضي هذا الإجراء مهمة العون، والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.

- يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً، وبضمنه بملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها مع إبداء رأيه.

- يقوم مدير الضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، التي أمرت بهذا الإجراء.

نشير إلى أنه بالرجوع إلى نص المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع إستعمل عبارة (Contre Vérification)، التي في حقيقة الأمر تختلف عن عبارة "مراجعة التحقيق" الواردة بنص اللغة العربية، فالترجمة الصحيحة تقابلها عبارة "الفحص المضاد"، نظراً إلى دور عون إدارة الضرائب الذي يقتصر بإعادة فحص النزاع، مع إبداء رأيه وإستنتاجاته وإقتراحاته، ضمن محضر يرفع مع ملف النزاع، ويرسل الى المحكمة الإدارية.¹

1 يعي بدائية، مرجع سابق، ص 173.

- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، المجلد 11، العدد 2، جامعة الجزائر 1، جوان 2017، ص 298.

المطلب الثاني: الخبرة القضائية وسيلة تحقيق في الدعوى الضريبية

كثيرا ما يجد القاضي الإداري الناظر في الدعوى الضريبية؛ نفسه عاجزا عن الفصل في الدعوى الضريبية؛ حتى بعد إستنفاد طرق الإثبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والقانون التجاري التي قمنا بعرضها سابقا.

إضافة إلى مراجعة التحقيق المنصوص عنها في قانون الإجراءات الجبائية، نظرا لما يعترى هذه المنازعة من مسائل تقنية، وفنية بعيدة عن المجال الأصيل لثقافة القاضي الإداري، الذي ليس له إختصاص من طراز تقني، للكشف عن معنى الوقائع في جميع المواد، فالقدرة المطلوبة من القاضي الإداري هي قدرة قانونية وليست تقنية.

ضف إلى ذلك أن المنازعة الضريبية، تتعلق في أغلب الأحيان بمسائل مالية وحسابية دقيقة، في طريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها؛ لذا أجاز القانون الإستعانة بالخبراء في المسائل الضريبية.

فالخبرة القضائية في المجال الضريبي؛ تعتبر من وسائل التحقيق والإثبات المعتمدة في القضاء الإداري، فهي من أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري، التي أجازها القانون له بإستعانته للخبراء في الدعوى الضريبية المطروح أمامه، المتعلقة بالحسابات والمسائل الفنية التي يتبين فيها غموض؛ التي تخرج من إختصاص القاضي الإداري.

الفرع الأول: سلطة القاضي الإداري في الإستعانة بالخبرة القضائية الضريبية

يجد القاضي الإداري في النزاع الضريبي في كثير من الحالات، أنه لا يمكنه الفصل في الدعوى الضريبية، رغم إستنفاد كل إجراءات التحقيق، نظرا لما يعتري النزاع الضريبي من مسائل تقنية وفنية وحسابية، ما يفوق المعارف العلمية للقاضي الإداري، مما يكون سببا في لجوء القاضي لإجراء الخبرة، التي تعتبر عملا من أعمال التحقيق، فما العدد الكبير من القرارات الصادرة في هذا المجال، إلا دليل يؤكد ذلك، التي يجوز للقاضي الإداري إتخاذها، لإستخلاص النتائج منها في مسائل فنية، حسابية، تقنية على شكل رأي غير ملزم للقاضي الإداري¹.

أما فيما يخص حالات إختيار الخبير وإستبداله ورده وفي تنفيذ الخبرة، وتحديد أتعابه، تطبق عليها الأحكام والقواعد الإجرائية العامة؛ لأن الإحالة على هذه القواعد الإجرائية العامة جاءت ثابتة وعامة على كل المنازعات الإدارية، وهذا ما نصت عليه المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية."

1 بوزيد أغليس، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، المدينة الجديدة، تيزي وزو، 2012، ص ص 255، 256.

الفرع الثاني: مهام الخبير القضائي الضريبي

بعد أن يبلغ الخبير من طرف أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية التي عينته، أو من طرف الخصوم، يستلم نسخة من القرار المحدد لمهامه بدقة من القاضي الإداري، وفقا لأحكام المادتين: 86 من قانون الإجراءات الجبائية و128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإلا يؤدي ذلك لطول سير إجراءات الخبرة، وتحمل المكلف بالضريبة مصاريف قضائية أخرى، في حالة إجراء طلب خبرة مضادة، لهذا يقوم الخبير بمهامه المنوطة شخصيا تحت إشراف القاضي الإداري.

حيث لا يمكن للخبير إسناد مهامه لغيره عن طريق الوكالة أو الإنابة أو بطريقة أخرى؛ مع خضوعه للقواعد المنصوص عليها بالقانون 10-01 الصادر بتاريخ: 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹؛ فإذا تعذر عليه القيام بواجباته؛ وجب أن يخطر القاضي الإداري الذي عينه بذلك، ليقوم بإستبداله بمقتضى أمر على عريضة.²

وبذلك؛ يشرع الخبير في أداء مهامه من خلال قيامه بالإجراء الجوهري، وهو إستدعاء كل من: المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية عن طريق تبليغهم، محددًا لهم في ذلك يوم وساعة ومكان إجراء الخبرة، تحت طائلة رفض الخبرة؛ وعند الإقتضاء الخبراء الآخرين بعشرة أيام على الأقل قبل البدء في العمليات.³

1 القانون 10-01 الصادر بتاريخ: 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،

العدد الثاني والأربعون، الصادرة بتاريخ: 11 جويلية 2010.

2 أنظر المادة 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 أنظر المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 23 أكتوبر 2000، جاء فيه: "...إخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة إجراء جوهري، طبقاً للمادة 53 من قانون الإجراءات المدنية، حيث بالرجوع إلى تفاصيل الدعوى فإنه في إطار إنجاز الخبرة، أرسل أحد أعوان الإدارة الضريبية إلى مقر المؤسسة وذلك في: 04 مارس 1997، أين أُسْتُقْبِلَ من قبل مسير الشركة، الذي قام بتقديم شروحات شفوية دون تقديم بيانات أو وثائق الإثبات، ولكن الشركة غير موجودة أصلاً، وتعذرت أشغال الخبرة، وطلب الخبير من مسير الشركة الوثائق والبيانات على أن ترسل إلى مقر مكتبه، لكن الخبرة أنجزت في غياب ممثل الإدارة الضريبية.

وأن الخبير لم يستدع الإدارة الضريبية، لذا تلتزم إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد رفضها لعدم التأسيس، وإحتياطياً الأمر بإجراء خبرة مضادة للتحقيق في حسابات الشركة؛ حيث أن المشرع أجبر الخبير على إستدعاء طرفي النزاع، وأن الخبير الذي يسهي عن هذا الإجراء الوجوبي يعرض خبرته للبطلان.

وبالتالي وبدون الإنتقادات للدفع الأخرى، ينبغي إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد، إبطال تقرير الخبير المودع لدى كتابة ضبط المجلس في: 02 جويلية 1997، تحت رقم: 97/194، وتعيين خبير آخر جديد، لكي يقوم بنفس المهام المسندة إليه بموجب القرار الصادر في: 02 نوفمبر 1996، عن مجلس قضاء قسنطينة، وتحديد مهلة ستة أشهر للخبير الجديد، للقيام بنفس المهمة السابقة، إبتداءاً من تاريخ تبليغه بهذا القرار.¹

1 لحسن بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 369.

لم يشترط قانون الإجراءات الجبائية؛ طريقة معينة في تبليغ ودعوة الخصوم، لكن بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية/ نجد في مادته 135، أن وسيلة تبليغ الأطراف هي عن طريق المحضر القضائي، ومع ذلك فإن إنتداب الخبير خلال جلسات التقاضي بأية وسيلة أخرى، تؤكد عملهم بإنتداب الخبير وبالموعد المحدد لبدء عمله، كالبريد المضمون برسالة مسجلة مع الإشعار بالوصول، و يعد ذلك تبليغا صحيحا لا يؤثر في عمل وإجراءات الخبرة.¹

يقوم الخبير بالواجبات والمهام التي كلف بها فقط؛ تحت إشراف ورقابة القاضي الإداري له، رغم تمتعه بالاستقلال الفني والعلمي²، وهذا من أجل تذليل الصعوبات التي تعترض الخبير أثناء تأديته لمهامه، التي بالأغلب تكون تحديد الضريبة الواجب دفعها، الإطلاع على مختلف المستندات والوثائق المحاسبية، كالدفاتر والفواتير، تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفترة معينة لفائدة الإدارة الضريبية، تحديد رقم الأعمال الخاصة بسنة معينة، وتحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما.

فمهام الخبير المسندة إليه؛ هي مهام متعلقة بالمسائل التقنية، الفنية والحسابية المحضة، دون تدخله في سلطات القاضي الإداري أو حوله محل القضاء، وإلا قام القاضي الإداري بإستبعاد الخبرة التي قام بها الخبير.

1 سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، الأردن، 2006، ص 333.

2 فتيحة مسعودان، الدور الإيجابي للقاضي في الخبرة القضائية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الدراسات القانونية، المجلد الثالث، العدد الثالث، مخبر السيادة و العولمة، جامعة يحي فارس، المدينة، جوان 2017، ص 07.

أما "الفقه والقضاء الفرنسيين"؛ فلهما رؤية مخالفة لنظرة المشرع الجزائري؛ حيث يرون أن تشعب القوانين وكثرتها في المجال الضريبي خاصة، جاز أن يعهد القاضي الإداري للخبير بمأمورية البحث عن النص القانوني الواجب تطبيقه على مادة النزاع.¹

وإذا استلمت الإدارة الضريبية الإستدعاء من الخبير؛ وتغيبت عن حضور عمليات الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة ولا يحق لها التمسك لاحقاً بهذا أمام الجهات القضائية الفاصلة في الإستئناف، والإعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف.²

بعد إستقاء هذه الإجراءات؛ يتوجب على الخبير التوجه إلى مكان إجراء الخبرة بحضور كل من المكلف بالضريبة أو ممثله وممثل عن الإدارة الضريبية، حيث يقوم بالعملية بدقة وضمن المهام التي أمره القاضي الإداري بها، وأثناء الخبرة يقوم الخبير بقراءة مضمون الحكم الصادر بندبه على الأطراف، بغرض إستقراء المهام التي كلف بها من طرف الجهة القضائية التي أصدرته، وإطلاعهم عن مختلف الوثائق والعناصر الضرورية، التي من شأنها الكشف عن الحقيقة، محترماً مع ذلك مبدأ الوجاهية، من خلال سماع الأطراف، ومراجعة الوثائق المحاسبية التي بحوزتهم وإطلاعه على الملف الجبائي.

وفي هذا الإطار؛ نجد قرار مجلس الدولة رقم: 005722 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها، لكونها لم تشارك فيها مع الخبير، وأن هذا الأخير لم يعتمد على الملف الجبائي، ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب.

1 محمد المجذوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربي، مطبعة الكاتب المغربي، دمشق، 1996، ص 189.

2 بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 275.

حيث أنه فعلا بالرجوع إلى قيمة الضريبة، التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها، والقيمة التي حددها الخبير، فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة، مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها.¹

كما يمكن للخبير أن يطلب من أطراف النزاع؛ إحضار نسخ من الوثائق التي تهم كل طرف، طبقا لأحكام المادة 137 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع تطبيق أحكام الفقرة الثانية من نفس المادة، التي تنص على تطبيق القاضي الإداري للغرامة التهديدية لمن تماطل في تقديم المستندات التي يطلبها الخبير؛ كما أن عدم تقديم المستندات يعتبر قرينة ضده حسب الفقرة الثالثة من نفس المادة والقانون.

وطبقا للمادة 86 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم عون الإدارة الضريبية بتحرير محضر عما جرى في الخبرة مع إبداء رأيه؛ أما المكلف بالضريبة فيدلي برأيه من خلال الملاحظات التي يقدمها للخبير، التي يدرجها هذا الأخير في ملحق تقريره، وإذا تطلب الأمر أثناء القيام بالخبرة؛ اللجوء إلى ترجمة مكتوبة أو شفوية بواسطة مترجم، يختار الخبير مترجما من بين المترجمين المعتمدين، أو يرجع إلى القاضي في ذلك.²

وطبقا للمادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ يرفع الخبير تقريرا للقاضي الإداري عن أي إشكال يعترضه أثناء تأديته لمهامه، وفي حالة تصالح الأطراف، تصبح مهمة الخبير دون موضوع، وعليه إخبار القاضي الإداري بذلك بموجب تقرير.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 005722 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 102.

2 المادة 134 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعند إنتهاء الخبير من إنجاز مهامه، يتعين عليه تحرير إما قرارا مشتركا في حالة تعدد الخبراء أو تقريرا منفردا¹ وموقعا، فإذا إختلفت آرائهم وجب على كل واحد منهم تسبيب رأيه، متضمنا أقوال وملاحظات الخصوم والمستندات والملفات، والوثائق المستعملة في التقرير، ونسخة من المراسلات المتبادلة، وعرضا مفصلا عما قام به وعابنه في حدود المهمة المسندة إليه، ونتائج الخبرة.²

ليقوم بعد ذلك بإيداع المحضر وتقرير الخبرة لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية، التي أمرت بالخبرة، إذ يمكن إطلاع الأطراف عليها خلال مدة عشرين يوما كاملة³، وفي حالة عدم إيداع الخبير لتقرير الخبرة في الوقت المحدد لمبرر واضح، جاز له أن يطلب تمديد المهمة طبقا للمادة 136 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

للإشارة؛ فإن الإجراءات التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية حول عملية الخبرة، تخضع فيما لم يرد لها نص خاص إلى الأحكام العامة، الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1 أنظر المادة 86 الفقرة السابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

2 أنظر المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 أنظر المادة 86 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: شكل ومضمون الخبرة القضائية الضريبية

تتميز الخبرة الضريبية بمضمون يختلف إختلافا جوهريا عن باقي الخبرات القضائية، حيث يتميز بإحترام الإجراءات القانونية، ما يلزم الخبير القضائي بإتباعها للوصول إلى الهدف المطلوب من الخبرة القضائية، إضافة إلى المضمون الفني والتقني، اللذان يعطيان الخبرة القضائية الضريبية الحجية الإثباتية كوسيلة إثبات، ناهيك عما يترتب عنها من نتائج. فتقرير الخبرة يجب أن يتضمن عدة بيانات؛ يتم إدراجها على أساس خطة محددة، يضعها الخبير القضائي الضريبي أثناء تنفيذ مهامه المسندة إليه، إلا أن المشرع لم يفرض شكلا ولا منهجية معينة لكتابة تقرير الخبرة القضائية؛ وبالتالي الخطة المتبعة فيه تعود لتصميم الخبير ذاته حسب معارفه المنهجية، التي تتوافق مع أحكام المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي ألزمت إحتواء التقرير على: أقوال وملاحظات الخصوم، ومرفقات مستنداتهم، مع عرض تحليلي لما قام به الخبير وعائنه في خضم المهمة المسندة إليه، وإستخراج نتائج الخبرة¹. وعموما يتضمن تقرير الخبرة القضائية الضريبية على العناصر التالية:

- الديباجة:

يتناول الخبير فيها البيانات الأولية المتعلقة به وهي: إسمه ولقبه، وعنوانه المهني بالتحديد ورقم هاتفه، ذكر وقائع تكليفه والمرجع الذي أسند له مهام الخبرة، إذا كان حكم أو قرارا، والجهة القضائية التي أصدرته وتاريخه، ذكر رقم القضية ورقم الفهرس (أي ذكر منطوق الحكم القاضي بتعيينه مع الصيغة التنفيذية له بدقة)، ذكر تاريخ تسليم الخبير الحكم

1 بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 287.

الذي كلفه بمهمة الخبرة، وإسم الطرف الذي بلغه، حكم التعيين مع تحديد طبيعة المهمة الفنية المسندة إليه.¹

- العرض:

يتم من خلاله إعادة التذكير بعرض وقائع النزاع الضريبي، تاريخيا ومراحله إلى غاية صدور الحكم أو القرار القاضي بتعيين الخبير، كما يقوم الخبير القضائي الضريبي بسرد جميع الظروف والأحداث، التي ينطلق منها في بناء خبرته بتسلسل زمني كالمعاينات التي قام بها، والوثائق التي تم فحصها وأثر كل منها على موضوع النزاع، وقيامه بنسخها وإرفاقها ضمن تقرير الخبرة؛ مع ذكر الأطراف الحاضرة أو وكلائهم أو غيابهم، والوثائق التي تم إستلامها من الأطراف، وكل ما من شأنه أن يذكر وله تأثير على أعمال الخبرة.

إضافة إلى ذلك؛ يقوم الخبير بمقارنة المعطيات التي تحصل عليها مع الوثائق وتصريحات الأطراف، وترجيح الرأي الواجب الأخذ به، مع ذكر التعليل لما يمكن الأخذ به وما يمكن استبعاده.²

- النتائج:

هي خلاصة ما توصل إليه الخبير القضائي الضريبي بعد مناقشة الموضوع، وذكر المصادر التي إستقى منها معلوماته، وإثارة نقاط الإختلاف وترجيح الرأي السليم فيها، والإجابة على كل التساؤلات المطلوبة من الخبير في الحكم، أو القرار التمهيدي الذي قضى بالخبرة موضوع الحال، مع إحترام الموضوعية في الطرح من خلال: "(وضوح الخبرة

1 فوزية زكري، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة وهران، القطب الجامعي بلقايد، وهران، 2012، ص 114.

2 السعدية جماني، السلسلة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2014، ص 46.

القضائية الضريبية والبعد عن الغموض؛ الإجابات على كل التساؤلات والنقاط المبهمة التي أشار إليها القاضي الإداري؛ البساطة في الطرح؛ كتابة تقريره باللغة العربية كتابةً سليمةً؛ وضع التاريخ على التقرير، كدليل إثبات متبوعاً بالتوقيع الذي يعطيه طابع صفة المسؤولية؛ ويرفق التقرير بالوثائق التي بنيت عليها الخبرة).¹

إضافة لذلك؛ يجب أن يتضمن محتوى الخبرة القضائية، على سرد لأتعاب ومصاريف الخبير بالتفصيل أثناء تأدية مهامه، من خلال دراسته للوثائق والانتقال بين الإدارات، تحرير التقرير، وتكاليف الإقامة والتنقل، ليبقى تحديد المبلغ النهائي من صلاحية القاضي الإداري الذي عينه.²

وفي حالة تعدد الخبراء؛ فإنهم ملزمون بتقديم بيان عن خبرتهم في تقرير واحد، فإذا لم يتفقوا وجب على كل واحد منهم تسبيب رأيه³، ليتم بعدها إيداع محضر وتقرير الخبرة القضائية الضريبية إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة التي أمرت بإجراء الخبرة، وتكون متاحة للأطراف المخطرة قانوناً للإطلاع عليها في أجل عشرين يوماً كاملة⁴. كما نوه إلى أنه لا يجوز للخبير القضائي تعديل تقريره بعد إيداعه للمحكمة الإدارية ما لم تأذن له أو تطلب منه إجراء تعديل.⁵

1 مولاي ملياني بعدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، دار دحلب للطباعة والنشر، الجزائر، 1992، ص 150.

- سعاد بوزبان، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015، ص 79.

2 نجيبية بوشبال، أسية سايج، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد الثاني، العدد السابع، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة يحي فارس، المدية، أفريل 2017، ص 384.

3 أنظر المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4 أنظر المادة 86 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية.

5 موسى قروف، سلطة القاضي المدني في تقدير أدلة الإثبات، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 252.

الفرع الرابع: سلطة القاضي الإداري إزاء تقرير الخبرة القضائية الضريبية

بعد إنهاء الخبرة القضائية من طرف الخبير القضائي، وتقديمها طبقاً لأحكام المادة 86 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية لكتابة الضبط، التي تحولها رفقة الملف للقاضي الإداري، حيث يتم إعادة السير في الدعوى الضريبية بعد الخبرة، من الطرف الذي تهمه نتائج الخبرة، يقوم القاضي الإداري بالإطلاع على محتوى الخبرة، التي تكون موضع نقاش وإدلاء الأطراف بأرائهم بعد رجوع القضية للجدولة، من خلال طرح الإدارة الضريبية لوجهة نظرها التي تدفع بعدم صلاحيته كوسيلة إثبات، وتعلل هذا الدفع بما تراه من أدلة قانونية.

كما يحق للمكلف بالضريبة أيضاً طلب حضور الخبير لجلسة لمناقشة، وطلبه لتوضيح المسائل التي تمت إثارتها، ويبقى هذا الأمر مرهوناً للسلطة المخولة للقاضي الإداري، الذي يعتبر الجهة الوحيدة التي لها حق التقرير في هذه المسألة.

وهذا ما نجده في إحدى قرارات محكمة التمييز الأردنية، جاء فيه: "تقرير الخبرة هو من البيانات التي تستقل المحكمة بوزنها، فإذا وجدت أن التقرير مُستوفٍ لشروطه، وفي الغرض الذي أجريت من أجله الخبرة، فإن دعوة الخبراء للمناقشة متروكة لتقدير محكمة الموضوع، وإذا جاء واضحاً معللاً، فإن إعتماده وعدم دعوة الخبراء للمناقشة لا ينطويان على مخالفة قانونية."¹

وبما أن الخبرة القضائية الضريبية تكتسي الطابع النسبي، فإن القاضي الإداري في الأخير له السلطة التقديرية الواسعة وحرية القرار، الذي يتخذه بشأن تقرير الخبرة القضائية الضريبية، إما إعتمادها كمصدر لحكمه أو إستبعادها لسبب من أسباب الإستبعاد، أو الأمر

1 سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق، ص 334.

الباب الثاني: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية

بإجراء خبرة تكميلية تسند إلى خبراء لم يشاركوا في التقرير الأول من الخبرة، هذا ما قضت به محكمة النقض المصرية في قرارها رقم: 1994/1149 الصادر بتاريخ: 05 جوان 1995، جاء فيه: "الأخذ برأي الخبير وإطراح ما عداه؛ من سلطة محكمة الموضوع في فهم الوقائع في الدعوى، وتقدير الأدلة فيها والموازنة بينها، وترجيح ما تظمن إليه منها متى كان لذلك أصله الثابت بالأوراق".¹

وفي حالة إستبعاده للخبرة القضائية الضريبية؛ وجب عليه تسبيب ذلك تسبباً لا يتناقض مع الوثائق الفنية²؛ وهذا ما أكدته المحكمة الإدارية العليا المصرية في الطعن رقم: 1361 الصادر بتاريخ: 20 أبريل 1993، "معتمدة في ذلك على المادة 56 من قانون الإثبات المصري، والتي أكدت على أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة".³

1 قرار محكمة النقض المصرية رقم: 1994/1149 الصادر بتاريخ: 05 جوان 1995، نقلاً عن: سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق، ص 336.

2 أنظر المادة 144 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 150.

أولاً- سلطة القاضي الإداري في الإعتماد الكلي الخبرة القضائية الضريبية:

يمكن للقاضي الإداري أن يصادق ويعتمد كلية على تقرير الخبير؛ في بناء حكمه للنزاع الضريبي المطروح أمامه؛ إذا رأى أن الخبير قد أجاب على كل التساؤلات والنقاط المطروحة في الحكم أو القرار التمهيدي بصورة سليمة، مما يجعله يكسبه قوة السند الرسمي، حيث لا يجوز إنكاره إلا عن طريق الطعن بالتزوير¹؛ كما يكسب حجته ودليل إثبات، إذا كان مضمونها يعتمد على أسس منهجية، علمية حسابية دقيقة، ومؤسسة قانوناً، لا سيما إذا تعلق بحساب الوعاء الضريبي، الذي على أساسه يتم تحديد الضرائب والرسوم بصورة يقينية. هذا ما نجده بقرار المحكمة العليا رقم: 106187 الصادر بتاريخ: 23 جويلية 1995، جاء فيه: "حيث أن قضاة الدرجة الأولى؛ قد عينوا بموجب القرار الصادر بتاريخ: 01 جانفي 1990، خبيراً بغية تعريف المؤسسة المستأنف عليها. حيث أن الخبير قد قام بالمهام المنوطة به، وأودع تقريره بتاريخ: 05 جانفي 1990، حيث توصل إلى أن الأمر متعلق بمؤسسة جديدة.

حيث أنه يعطي كمبرر عدم نقل ذمة وحقوق الشركات القديمة (الشركة الوطنية لمواد البناء)، إلى الوحدات الاقتصادية الجديدة (المؤسسة لتوزيع مواد البناء)، والمستأنف عليها، الإشكال عندئذ استمرار لمؤسسة محللة ومحاسبتها، لا تثير أي علاقة قانونية واقتصادية، وجود أي شركة أخرى موجودة في السابق؛ وأنه بهذا فإن العناصر المبينة من قبل الخبير واضحة ودقيقة، وعليه فإن المستأنف عليها تستفيد من الإعفاءات المنصوص عليها في

1 سعاد بوزيان، مرجع سابق، ص 81.

القانون، ويتعين القول أن قضاة الدرجة الأولى، قدروا وقائع الدعوى تقديرا سليما، وأن قرارهم يستحق التأييد.¹

وفي قرار آخر لمجلس الدولة رقم:006526 الصادر بتاريخ:25فيفري2003، جاء فيه: "حيث بعد رجوع الدعوى بعد الخبرة؛ صادق نفس المجلس على تقرير الخبير بموجب القرار المستأنف فيه المؤرخ في:29جوان1999، وبعد التصدي القضاء بإلغاء الضريبة المتنازع عليها، لمخالفتها أحكام المادتين:320و190 الفقرة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة، وإحتياطيا بتخفيض مبلغ الضريبة المفروضة عليه بمبلغ:382.195دج، تطبيقا لأحكام المادتين:78و79 من قانون الضرائب المباشرة، والأمر بإسترداد المبلغ المدفوع بمقدار: 382.195دج، مع إلغاء الضريبة التأخيرية بمبلغ:95.548.75دج."²

وفي نفس السياق؛ قرار آخر لمجلس الدولة: 7440 الصادر بتاريخ: 15أفريل2003، جاء فيه: "بعد ذلك أعاد المستأنف عليه السير في الدعوى بعد الخبرة القضائية، بعريضة مؤرخة في:12جانفي2000، وخلافاً لكل توقع؛ أصدر المجلس بتاريخ:16أكتوبر2000، قرارا قضى من خلاله بالمصادقة على الخبرتين المذكورتين، وبرفض الدعوى الأصلية؛ وهو القرار المستأنف فيه حاليا؛ وأن المجلس ما لجأ إلى الخبرة إلا أمام تضارب أقوال الطرفين، حول شرعية الضريبة من عدم شرعيتها...وعليه فكل ما سبق ذكره، يعد دليلا كافيا يستوجب تأييد القرار المستأنف فيه."³

1 قرار المحكمة العليا رقم:106187 الصادر بتاريخ:23جويلية1995، قضية مدير الضرائب لولاية بومرداس ضد (م.و)، نقلاً عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص 124.

2 قرار مجلس الدولة رقم:006526 الصادر بتاريخ:25فيفري2003، قضية (غ.ع) ضد إدارة الجمارك، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 78.

3 قرار مجلس الدولة رقم:7440 الصادر بتاريخ:15أفريل2003، قضية مديرية الضرائب لولاية غيليزان ضد (ب.أ)، مجلة مجلس الدولة، العدد الرابع، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 89.

كذلك؛ قرار آخر لمجلس الدولة رقم: 19920 الصادر بتاريخ: 20 سبتمبر 2005، جاء فيه: "بالرجوع للخبرة؛ نجد أن الخبير أقر صراحة أن قيمة العتاد المباع لم يعد استثماره في إطار أحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة، لأن المرجع لم يستثمر أصلاً، وعليه فإن جوهر النزاع القائم بين الطرفين، قد تم الرد عليه من طرف الخبير؛ وإفراغاً للقرار التمهيدي الصادر عن الغرفة الأولى لمجلس الدولة بتاريخ: 11 جوان 2001، ونتيجة لذلك المصادقة مبدئياً على الخبرة المنجزة، من طرف الخبير المودعة بتاريخ: 13 أكتوبر 2003، والقضاء بتأييد القرار المستأنف الصادر بالغرفة الإدارية لمجلس قضاء باتنة في: 15 نوفمبر 1999، وجعل المصاريف على عاتق المستأنف".¹

وفي قرار آخر لمجلس الدولة رقم: 23580 الصادر بتاريخ: 24 جانفي 2006، قضى بإعتماد الخبرة القضائية الضريبية؛ جاء فيه: "بعد إعادة سير الدعوى بعد الخبرة؛ صدر قرار عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء جيجل بتاريخ: 21 جوان 2004، قضى بإعتماد الخبرة المحررة من قبل الخبير، وإلزام المرجع بأن يدفع للمرجع ضدها مبلغ: 460.701.00 دج، قيمة الضرائب المستحقة".²

1 قرار مجلس الدولة رقم: 19920 الصادر بتاريخ: 20 سبتمبر 2005، قضية (ف.و) ضد إدارة الضرائب، نقلاً عن جمال سايس، الإجتihad الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 1404.

2 قرار مجلس الدولة رقم: 23580 الصادر بتاريخ: 24 جانفي 2006، قضية مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد (ب.ر)، نقلاً عن جمال سايس، الإجتihad الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 1634.

ثانيا- سلطة القاضي الإداري في إعتداد الخبرة القضائية الضريبية جزئيا:

إن الفقه والقضاء بمصر وفرنسا؛ إعتبروا تقرير الخبرة من الأوراق الرسمية بالمعنى الوارد في قانون الإثبات، أيا كان نوع النزاع الذي تتعلق به الدعوى، لكن تم تقييد هذه الحجية على أطراف النزاع فقط¹؛ حيث لا يمكن ترتيب آثارها في مواجهة الغير الذين لم يختصموا بالدعوى، حيث لا يمكن الإحتجاج به في مواجهتهم؛ خلافا لكل من ألمانيا، إسبانيا، اليونان، إيطاليا، والدانمارك، الذين إعتبروا تقرير الخبرة القضائية من الأوراق التي يمكن الطعن فيها بكل الوسائل، إعمالا لقاعدة حرية الإعتراض المقررة للخصوم في مواجهة وسائل الإثبات، ما يدل على أنه لا يرقى في قوته لمرتبة الورقة الرسمية.²

أما في القضاء الإداري الجزائري؛ فحاول الموازنة بين الإعتراف بالجهد الذي يبذله الخبير القضائي، وبين السلطة التقديرية للقاضي الإداري وقناعاته، بأن فرض تعليل إستبعاد الخبرة وما ورد فيها وتسببها، وجعل إمكانية الإستبعاد الجزئي، حيث يمكن للقاضي الإداري أن يأخذ بجزء من الخبرة القضائية الضريبية، ويهمل الجزء الآخر بحسب ما يراه ضروريا لحل النزاع الضريبي، على أن يعلل سبب رفضه وإستبعاده للجزء الذي لم يأخذ به.³

1 بوزيد أغليس، مرجع سابق، ص 298.

2 بوزيد أغليس، نفس المرجع، ص 299.

3 نجيبة بوشباك، سايج أسية، مرجع سابق، ص 386.

ثالثاً - سلطة القاضي الإداري في إستبعاد الخبرة القضائية الضريبية:

يعتبر تقرير الخبير دليلاً من أدلة الإثبات؛ فيصبح لمن ورد التقرير لمصلحته أن يركن إليه لإثبات إدعائه أو دفاعه، فله أن يتمسك بكافة الحجج والبراهين، التي بنى عليها الخبير القضائي تقريره؛ كما يحق للخصم الآخر الدفع ببطلان عمل الخبير؛ متى شابه عيب شكلي لإهدار قيمته في الإثبات. أما إذا كان البطلان متعلقاً بالنظام العام؛ فللمحكمة الإدارية أن تقضي به من تلقاء نفسها، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، مع إلزامها بالرد القانوني المقنع على كل الاعتراضات، متى كانت مؤيدة بأدلة ومستندات وكانت جديّة وهادفة¹، فكما للقاضي الإداري الحرية المطلقة في الأخذ برأي الخبير القضائي الضريبي، له الحق في إستبعادها في بناء حكمه²، وقد يكون هذا الإستبعاد بسبب عدم إحترام الخبير القضائي الضريبي للإجراءات القانونية والجوهرية؛ كما قد يكون بسبب قضائي، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

- البطلان لعدم إحترام الخبير القضائي الإجراءات التي تمس بالنظام العام:

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، نستنتج أن أعمال الخبير القضائي تبطل حتى ولو لم يثرها أحد أطراف النزاع، إذا ما تعلق الأمر بإجراء يمس بالنظام العام، الذي يتمثل في الخبرة القضائية التي لم يقم بها الخبير شخصياً، وقام بإسنادها لغيره دون حكم قضائي، أو إجراء خبرة قضائية من خبير غير مؤهل لذلك، أو قام بها خبير

1 موسى قروف، مرجع سابق، ص ص 253، 254.

2 أنظر المادة 144 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قضائي مشطوب من قائمة الخبراء القضائيين، أو إستلام تسبيقات عن أتعابه مباشرة من طرف الخصوم.¹

- البطلان لعدم إحترام الخبير القضائي للإجراءات الجوهرية:

إن عدم إحترام الخبير القضائي لإجراءات جوهرية؛ يؤدي إلى بطلان عمل الخبرة؛ كعدم أداء اليمين وفقاً للمادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ أو عدم إحترام الخبير للمبادئ الأساسية للخبرة القضائية، كطابع الوجاهية المنصوص عليه بالمادة 86 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية، أو عدم إحترامه لمبدأ التناسب، أو عدم تقيده بتوجهات الحكم؛ أو القرار التمهيدي القاضي بتعيينه، أو تجاهله لأمر عديدة كعدم إعتماده على وثائق وتصريحات الأطراف.

كما تستبعد الخبرة القضائية؛ عندما يحاول الخبير مصالحة الأطراف والتدخل في الجانب القانوني، والذين هما صلاحيات القاضي الإداري بصفة حصرية، ما يجعل القاضي الإداري يقضي باستبعاد الخبرة، والأمر بإجراء خبرة جديدة إن إقتضى الأمر ذلك.

وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره: 005722 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها، لكونها لم تشارك فيها مع الخبير، وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي، ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب؛ حيث أنه فعلاً بالرجوع إلى قيمة الضريبة التي حددتها إدارة

1 أنظر المواد من: 128 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الضرائب كضريبة يجب تسديدها، والقيمة التي حددها الخبير، فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة، مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها.¹

- البطلان بسبب ارتكاب الخبير القضائي لمخالفات عامة:

هناك أسباب عديدة لبطلان تقرير الخبرة القضائية الضريبية بصفة خاصة؛ كعدم إستدعائه أطراف النزاع بالشكل القانوني المعمول به؛ أو التأخر في إنجاز الخبرة الموكلة إليه بعد المدة الممنوحة في قرار التعيين، دون طلب تمديد الأجل من الجهة القضائية التي عينته، أو التأخر في إيداع الخبرة في أجلها القانوني²؛ إضافة لحالات أخرى لا يمكن ذكرها على سبيل الحصر.

- الإستبعاد القضائي:

منح المشرع الجزائري كأغلب المشرعين في العالم؛ سلطة مطلقة للقاضي الإداري، في إستبعاد أي خبرة قضائية غير مقنعة له، شريطة أن يسبب إستبعاده لها، وأن يكون هذا الإستبعاد مقنعا للخبير وأطراف النزاع، وقد يكون لهذا الإستبعاد عدة أسباب نذكر منها:

حالة عدم نجاح الخبير في أداء المهمة المسندة إليه:

يُفْتَرَضُ في مهمة الخبير القضائي؛ أن يَرُدَّ ويجيب على النقاط والتساؤلات المطروحة من طرف القاضي الإداري الذي عينه بموجب الحكم أو القرار التمهيدي، وأن يكون الرد دقيقا بما طُلبَ منه، كما هو واجب في القضايا الضريبية، التي تبنى على حسابات دقيقة لا تقبل الشك أو التأويل.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 005722 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 102.

2 أنظر المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- مولاي ملياني بغدادي، مرجع سابق، ص 200.

لكن إذا حدث أن تقاعس الخبير في عدم تقديم ما هو مطلوب منه، يكون قد أخفق في أداء مهمته، ولا يسع القاضي الإداري إلا إستبعاد خبرته القضائية، ويكون بذلك تأكد عدم نجاح الخبير القضائي في أداء مهمته المنوطة به، بحيث لا يمكن الأخذ بها كمصدر للحكم المقنع.

وهذا ما نجده في قرار للمجلس الأعلى المغربي رقم: 856 الصادر بتاريخ: 28 جوان 2001، في الملف عدد: 1253-4-1-2000، حيث لم يبذل فيه الخبير أي مجهود؛ وإكتفى بالوصف السطحي؛ دون إعتماده لأية منهجية مقبولة؛ ومما جاء في القرار: "لم يبين الخبير العناصر التقنية، والموضوعية والحسابية لما إنتهى إليه، بل إكتف فقط بسرد عبارات عامة وفضفاضة، لا يستنتج منها قيام الخبير بمجهود فني وميداني في النازلة".¹

حالة الغموض التي تعتري الخبرة القضائية الضريبية:

أحيانا يقوم بعض الخبراء القضائيين بخبرة لا تتميز بالوضوح؛ الذي يجب أن يطبعها في مضمونها العام، وبالتالي تفقد صفتها وعناصرها الأساسية، التي سخر من أجلها الخبير، وهي الإجابة الواضحة على الأسئلة المطروحة في الحكم أو القرار التمهيدي، مما يترك مجالاً للقاضي الإداري بإستبعادها لغموضها؛ وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 26 جويلية 1999، حيث رفض التصديق على تقرير الخبرة، نظرا لكونها جاءت غامضة، كما أنها لم تتوصل لنتيجة وإقتراح لحل القضية.²

1 عبد الرحمن أبليللا. خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، الندوة الوطنية حول: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد السادس عشر، المجلس الأعلى، المديرية العامة للضرائب، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011، ص 119.

2 وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 108.

كما يحق للقاضي الإداري في حالة غموض نتائج الخبرة القضائية الضريبية؛ أن يأمر بإجراء خبرة جديدة تكملية من تلقاء نفسه؛ وهي خبرة تأمر بها المحكمة إذا ما رأت نقصاً واضحاً في الخبرة المعروضة أمامها¹؛ أو أن الخبير لم يجب عن جميع الأسئلة والنقاط الفنية التي تم تعيينه بسببها، أو أنه لم يبحث عنها بما يكفي.²

نشير إلى أن القاضي الإداري؛ يتمتع أيضاً بسلطة الأمر بإجراء خبرة مضادة، بهدف مراقبة صحة وسلامة وصدق نتيجة الخبرة الأولى، أو للخبرات التي أجريت وطرحت للمناقشة، وتوصلت إلى نتائج وتقييمات مختلفة.

كما يحق له أن يأمر بإجراء خبرة ثانية؛ التي تشمل نفس القضية، إلا أن موضوعها الفني يختلف عن الموضوع الفني الذي تناولته الخبرة الأولى، أو اعتماد خبرة على خبرة متناقضة دون تعليل كاف، وهو ما يضع القاضي الإداري أمام سوء تطبيق قواعد الإثبات والقصور في التسبيب، مما يعرض القرار للنقض.³

للإشارة؛ فإنه في حالة تبين أن الخبرة ناقصة أو أن الخبير القضائي لم يتمكن من إنجاز المهمة المسندة إليه، فإن القاضي الإداري يستطيع من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، أن يأمر بالانتقال للمعاينة عن طريق حكم سابق على الفصل في الموضوع، وهو إجراء يتيح للمحكمة مشاهدة النزاع بنفسها، للتحقق من صحة الأوصاف التي يدعيها صاحب

1 أنظر المادة 86 الفقرة العاشرة من قانون الإجراءات الجبائية.

2 فتيحة مسعودان، مرجع سابق، ص 14.

3 إلياس جوادي، إثبات القضائي في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 148.

- فتيحة مسعودان، نفس المرجع، ص 15.

الشأن، عن طريق إنتقال هيئة المحكمة أو أحد قضاتها، لمعاينة محل النزاع طبقاً لأحكام المواد من: 146 إلى 149 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

حيث يصدر قرار بإنتقال القاضي الإداري وقيامه بإجراءات معاينات وتقديرات على نشاط المكلف بالضريبة، أو محل عمله لجمع المعلومات المعتمدة في تقدير الدخل والضريبة، سواء كانت المعلومات مادية كالسجلات والمقتبسات، أم كانت ظاهرة كتحديد موقع النشاط وعدد المتعاملين مع المكلف بالضريبة، والأسعار التي يفرضها في مبيعاته.

وهو ما نجده بقرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ: 27 فيفري 1978، جاء فيه: "إذا كان الثابت أن الطاعن ركن إلى ملف الضرائب للتدليل به على ما بذله من جهد، في سبيل أداء مهمته، وعاب على تقدير الخبير المقدم قصوره في البحث، بسبب عدم الإطلاع على الملف المذكور، وكان هذا الإطلاع هو وسيلة الطاعن الوحيدة لإثبات دعواه، فقد كان على المحكمة الإنتقال إلى مصلحة الضرائب والإطلاع على الملف المشار إليه، وإذا هي لم تقم بهذا الإجراء، فإن ذلك منها يكون مصادرة للطاعن في وسيلته الوحيدة في الإثبات، التي هي حق له محالاً يسوغ معه قانوناً حرمانه منها، لما كان ذلك فإن الحكم المطعون فيه يكون قد عابه قصور يستوجب نقضه."²

1 أنظر المواد من: 146 إلى 149 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 قرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ: 27 فيفري 1978، نقلاً عن: أمل جبر ناصر، مرجع سابق، ص 183.

يتم الأمر بالانتقال للمعاينة؛ في جلسة علنية يدعو القاضي الإداري فيها الخصوم للحضور في اليوم والساعة التي يحددها لهم، فإذا لم يحضر أحد الخصوم ولم يعينوا أحد عنهم في الجلسة، يتم تبليغهم رسمياً بقرار المعاينة، وبعد إنتهاء العملية يقوم كاتب الضبط بتحرير محضر المعاينة.¹

كما يحق للقاضي الإداري إذا تعلق الأمر بمعلومات فنية، أن يصطحب من يختاره من ذوي الإختصاص، مع إضافة مصروفات الانتقال للمعاينة إلى مصروفات الدعوى.²

والمعاينة عموماً نادراً ما تلجأ إليها المحاكم الإدارية في النزاع الضريبي، نظراً للطبيعة التي تتميز بها هذه المنازعات، التي تركز فيها المحاكم غالباً للأدلة الكتابية.³

وعموماً؛ ما نلاحظه في مجال المنازعات الضريبية التي تُعرض على القضاء الإداري، أن معظمها يحال على الخبرة القضائية الضريبية، وهو تدبير بديهي حتى ولو كان موضوع النزاع ربما لا يتطلب ذلك، خاصة إذا تعلق الأمر ببعض المسائل التي يستطيع القاضي الإداري، الفصل فيها دون اللجوء إلى الخبرة، ما يؤدي إلى عدم إستيعاب الخبراء لعدد القضايا التي تعرض عليهم لإجراء الخبرة، لهذا لا يستطيعون إنجاز الخبرة في الآجال المعقولة، ما يؤثر سلباً على حقوق المكلف بالضريبة⁴، حيث أرفف "أحد رؤساء الغرف

1 أنظر المادة 149 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

- سعاد بوزيان، مرجع سابق، ص ص 84-86.

2 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، مرجع سابق، ص 102.

3 محمد علي عوض الحرازي، مرجع سابق، ص 466.

4 فهيمة بلول، آليات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الإستثمار، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2012، ص 101.

بمجلس الدولة الجزائري" قائلا: "إن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة؛ وفي إطار تقني محض".¹

كما نلاحظ أيضا أنه رغم رأي الخبير من الناحية القانونية هو رأي إستشاري، إلا أنه في أغلب المنازعات هو رأي تقريبي²؛ يتم إعتماؤها من القضاة الإداريين، خاصة إذا كان عمل الخبير جديًا ومنطقيًا ودقيقًا، حيث يجعلهم يتأثرون بتقرير الخبير، وهذا راجع لعدم تخصصهم في المجال الضريبي.³

كما أن الواقع يوحي أن مهمة إعادة الأمور إلى نصابها؛ والرقابة على أعمال الإدارة الضريبية يقوم بها الخبير القضائي بدلا من القاضي الإداري، الذي يفترض أنها مهمته الأساسية؛ لأن تقرير الخبير يساهم مساهمة كبيرة جدًا في وضع حلول للمنازعات الضريبية؛ أما الرقابة القضائية فتتخصص فقط في الأمور الإجرائية القانونية، دون مناقشة مضمون تقرير الخبير، والأخذ به كما هو وإعتباره كافٍ، وهو ما يبرر الدور السلبي للقاضي الإداري الذي لا يقوم بالدور التحقيقي كما في المادة العادية.⁴

وخلاصةً لما سبق ذكره من وسائل الإثبات والتحقيق؛ فإن عبء الإثبات يكون "موزعًا" بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، إذ أن تقديم الدليل سيكون على عاتقهما، إعمالا لقاعدة "البينة على من ادعى"؛ فالمكلف بالضريبة يقوم بإثبات مجموعة من الوقائع التي تشكل موضوع المناقشة القانونية.

1 يعي بدايرية، مرجع سابق، ص 177.

2 عبد الرحمن أبليل، مرجع سابق، ص 120.

3 عيسى قسايسية، مرجع سابق، ص 203.

4 فاطمة حديد، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر، المغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد السادس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، جوان 2018، ص 382.

الباب الثاني: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية

أما الإدارة الضريبية فهي تتمتع بامتياز حيافة الأوراق الإدارية ذات الأثر الحاسم في الدعوى الضريبية. والقاضي الإداري يتمتع بسلطة إلزامها تقديم ما يتوفر لديها من مستندات لازمة لحل النزاع الضريبي المعروض أمامه، إعمالاً لسلطته التحقيقية والإستقصائية، قصد تحقيق التوازن بين الطرفين¹.

وهو ما أكدته قرار المحكمة العليا رقم: 117973 الصادر في: 24 جويلية 1994، جاء فيه: "إن قضاة الدرجة الأولى؛ المقتنعين بإستحالة تقديم المقرر المطعون فيه من طرف الطاعن لعدم تبليغه له، هم المخولون بإجبار الإدارة مصدرة القرار على تقديم نسخة منه، وكذا بإستخلاص النتائج الواجب إستخلاصها عند الإقتضاء."²

1 سعاد بوزيان، مرجع سابق، ص ص 48-54.

- نواف كتمان، وسائل الإثبات الإداري في قضاء محكمة العدل العليا، دراسات علمية محكمة، مجلة 26، العدد الأول، كلية علوم الشريعة والقانون، الجامعة الأردنية، جانفي 1999، ص ص 39-50.

2 قرار المحكمة العليا رقم: 117973 الصادر بتاريخ: 24 جويلية 1994، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 811.

الفرع الخامس: عوارض الخصومة بعد صدور أمر بالخبرة القضائية الضريبية

لم تتطرق القوانين الضريبية لمسألة تصريح وطلب أحد أطراف النزاع الضريبي إسقاط الخصومة بعد صدور أمر بالخبرة القضائية؛ وذلك قبل الفصل في الدعوى الضريبية، لكن بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجده أجاز ذلك في المادة 222 منه؛ حيث يستطيع أحد أطراف النزاع الضريبي اللجوء إلى هذا الإجراء، مسببا في ذلك عدم تنفيذ إجراء الخبرة القضائية لمدة سنتين، أو لتهاون الخبير في أداء مهامه المنوطة به، لمدة تتجاوز السنتين. وهذا ما أقرته المحكمة العليا بقرارها رقم: 7429 الصادر بـ: 20 مارس 1994، جاء فيه: "حيث ردًا على طلب الإدارة؛ صرح الخبير بموجب رسالة مؤرخة في 22 فيفري 1989، بأن الشركة لم تلجأ إليه أبدا؛ حيث كان على الشركة وحدها تحريك الخبرة، لأن هذه الأخيرة تم الأمر بها من طرف المحكمة العليا بناءً على إستئناف الشركة.

حيث أنه إذا تسبب المدعي في عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع، طيلة مدة سنتين يجوز للمدعي أن يطلب معاينة سقوط الخصومة، حيث أنه ما دام هذا هو الحال يتعين التصريح بسقوط الخصومة.¹

1 قرار المحكمة العليا رقم: 7429 الصادر بتاريخ: 20 مارس 1994، نشرة المديرية العامة للضرائب، العدد الخامس عشر، الجزائر، ص 33.

الفصل الثاني: سلطة القاضي الإداري في الفصل بالدعوى الضريبية وإجراءات الطعن فيها
بعد الإنتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية، من شروط رفع الدعوى الضريبية؛ وإجراء التحقيق وعرض الإثباتات المختلفة اللازمة في ذلك؛ وإستنفاد الآجال القانونية المحددة لها، تأتي مرحلة الفصل في الدعوى الضريبية، وهي مرحلة حاسمة؛ ذلك لصدور حكم يفصل في النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث للقاضي الإداري سلطة أصيلة في ذلك.

فوفقا للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: "البت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية يكون طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، فإن القاضي المقرر يقوم بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنيابة العامة للإطلاع عليه¹، وتقديم تقريرها خلال أجل شهر واحد، ليتفق بعدها العضو المقرر مع رئيس المحكمة، لتحديد الجلسة، ويتم إخطار المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بعشرة أيام طبقا للمادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتحال بعد ذلك القضية للمداولة، التي تجري بدون حضور محافظ الدولة أو الخصوم أو محاميهم أو كاتب الجلسة وفقا لأحكام المادة 269 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ملتزما بذلك القاضي الإداري بحل النزاع الضريبي المعروض أمامه، عن طريق إصداره لحكم قضائي. وفي حالة عدم رضی أحد الطرفين بالحكم القضائي الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، جاز الطعن فيه بإحدى طرق الطعن العادية أو الطرق غير العادية.

1 أنظر المادة 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المبحث الأول: سلطة القاضي الإداري في الفصل بالدعوى الضريبية

بعد أن يتم جمع كل المعطيات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، وبعد دراسة القضية دراسة قانونية، يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة للإطلاع عليه، وتقديم تقريره خلال أجل شهر واحد، إبتداء من تاريخ تسليمه وفقا لأحكام المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعد تحديد تاريخ الجلسة من طرف العضو المقرر بالإتفاق مع الرئيس، يتم إخطار الأطراف وجوبا بالإضافة إلى محافظ الدولة عشرة أيام على الأقل.

وبإنعقاد الجلسة؛ يُتلى التقرير من طرف القاضي الإداري المقرر، ويحق للمكلف بالضريبة أو ممثله والإدارة الضريبية أو ممثلا إبداء ملاحظاتهم الشفوية، كما يستطيع القاضي الإداري المقرر خلال الجلسة، وبصفة إستثنائية أن يطلب توضيحات من أي شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه.¹

يبيدي محافظ الدولة بطلباته خلال الجلسة طبقا للمادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين يتم إصدار الحكم القضائي الضريبي الفاصل في النزاع الضريبي، فالحكم القضائي هو: "القرار الصادر من شخص مزود بولاية القضاء؛ وبما له من سلطة قضائية في نزاع مطروح عليه، بهدف حسم هذا النزاع سواء في الموضوع أو في الإجراءات، ويصدر في الشكل المكتوب.

1 أنظر المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الأول: شكل ومضمون الحكم القضائي الضريبي

يُعتَبَرُ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعية للمنازعة الضريبية¹، وبصفة عامة؛ فإن عملية إصدار الحكم الضريبي تتم وفق نفس الإجراءات والأحكام المنظمة للمنازعة الإدارية عموماً؛ وهذا ما نصت عليه المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من: 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية". كونها أحكاماً إجرائية عامة ومشتركة فيما يتعلق بكل من الحكم المدني والإداري، ومنها الحكم الضريبي في كيفية صدوره، وشكله ومضمونه وكيفية تبليغه.

وبالرجوع إلى نص المادة 162 من التعديل الدستور لسنة 2016 نجدها نصت على: "تعلل الأحكام وينطلق بها في جلسات علانية"، وهذا ما نجده مجسداً في المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث نصت على: "الجلسات علانية ما لم تمس العلانية بالنظام العام أو الآداب العامة أو حرمة الأسرة".

يصدر الحكم الفاصل في النزاع الضريبي بأغلبية الأصوات²، ويتم النطق في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، على أن لا تتجاوز الجلسات المؤجلة عن جلستين متتاليتين، ويكون الحكم علنياً؛ من خلال نطق الحكم وتلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا على القضية؛ ويعتبر الحكم

1 عبد الحكيم عطوي، مرجع سابق، ص 129.

2 أنظر المادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هو تاريخ النطق به، كما يجب أن يكون الحكم القضائي الضريبي، تحت طائلة البطلان محررا باللغة العربية.¹

الفرع الأول: شكل الحكم القضائي الضريبي

- نصت المادتين: 276، و553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على البيانات التي وجب أن يحتوي عليها القرار القضائي الإداري، المتمثلة في:
- الجهة القضائية التي أصدرته.
 - أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
 - الإشارة إلى تلاوة تقرير.
 - تاريخ النطق بالقرار.
 - إسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء.
 - إسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.
 - أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
 - أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.
 - الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.
 - كما يتضمن القرار تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة التالية:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بإسم الشعب الجزائري

1 أنظر المادة 08 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وهذا ما نصت عليه المادة 159 من التعديل الدستوري لسنة 2016: "يصدر القضاء أحكامه بإسم الشعب"، والمادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- كما يسبق منطوق حكم الدعوى الضريبية بكلمة "يقرر" طبقاً للمادة 890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني: مضمون الحكم القضائي الضريبي

وجب أن يتضمن القرار القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية؛ تحليلاً لطلبات الأطراف، ويستند على جميع الوثائق المرفقة بالملف، وعلى محاضر الخبرة، كما يمكنه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية.

ولا يجوز النطق بالحكم؛ إلا بعد تسببه وتعليه طبقاً للمادة 162 من التعديل الدستوري لسنة 2016، والمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يكون هذا التسبب مبنياً على أسس الوقائع والقانون؛ مع الإشارة إلى النصوص المطبقة في ذلك¹؛ وكل مخالفة لذلك، يجعل من الحكم القضائي الضريبي باطلاً؛ وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 15 أبريل 2003؛ جاء فيه: "...حيث أن مديرية الضرائب لولاية المدية إستأنفت القرار بهدف إلغائه، على أساس أنه غير مستبب وغير محدد للنصوص القانونية المطبقة، وكذا الخطأ في تطبيق القانون."²

1 أنظر المادة 162 من القانون رقم: 01-16 المتضمن التعديل الدستوري 2016، المؤرخ في: 06 مارس 2016، الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة بتاريخ: 07 مارس 2016

2 قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ: 15 أبريل 2003، (قرار بدون رقم)، فضيل كوسة، منازعة التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 153.

كما يجب أن يتضمن القرار فيما إذا كان قد أصدر في جلسة علنية أو سرية، ويشتمل أيضا على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها، وخلاصة ما رجعوا إليه من نصوص قانونية، وتاريخ وقف التحقيق وعند الضرورة تاريخ إعادة فتحه، والإشارة إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس¹؛ وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم حضروا الحكم أو تغيبوا؛ ويجب الإشارة أيضا إلى الأعضاء الذين إشتراكوا في القرار²، وتتخذ المحكمة الإدارية قرارها سواء بقبول تخفيض مناسب أو برفض الطلب³.

أما المنطوق؛ فيعتبر الجزء الأساسي للحكم الضريبي، حيث يذكر فيه القاضي الإداري موقفه من النزاع الضريبي برفض الدعوى شكلا، إذا لم يحترم المدعي أحد الشروط الشكلية، أو موضوعا لعدم التأسيس، مما يعني بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بالضريبة، إذا كان هو الذي بادر برفع الدعوى الضريبية، ولا يمكن للقاضي الإداري في هذه الحالة أن يحكم على المكلف بالضريبة بتسديد الضريبة أو دفعها أو أمر الإدارة الضريبية بإعادة فرض الضريبة. أما في حال قبول الدعوى؛ يحكم القاضي الإداري بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة المتنازع فيها⁴؛ أما إذا كان النزاع متعلقا حول مادة التحصيل الضريبي؛ فإن منطوق الحكم القضائي الضريبي، قد يكون برفضها شكلا أو الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب، لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل⁵؛ كما يذكر بآخر المنطوق الطرف الذي يتحمل المصاريف القضائية ومصاريف الخبرة.

1 المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 سليم قصاص، مرجع سابق، ص 134.

3 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، مرجع سابق، ص 115.

4 فهيمة بلول، آليات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الإستثمار، مرجع سابق، ص 102.

5 عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2015، ص 60.

غير أن قانون الإجراءات الجبائية؛ أشار إلى أن بعض الإجراءات التي قد تكون سبباً في تغيير حكم المحكمة الإدارية، وهي أن يتخلى المكلف بالضريبة عن دعواه أمام المحكمة الإدارية، والذي يكون من خلال تحرير رسالة محررة على ورق بدون دمغة، موقعة من طرفه أو من ممثله، طبقاً للفقرة الأولى من المادة 87 من نفس القانون، أو تدخل الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، الذي يكون عن طريق طلب على ورق بدون دمغة، وهذا قبل صدور الحكم القضائي الضريبي.

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب تقديم طلبات فرعية أثناء التحقيق في الدعوى، قصد تعديل أو إلغاء القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، مع تبليغها للمكلف بالضريبة¹. وطبقاً للمواد: 278 و 279 و 893 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ يكون الحكم القضائي الضريبي صحيحاً ومنتجاً لآثاره، بمجرد توقيع أصل الحكم القضائي من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الإقتضاء. أما إذا تعذر توقيع أصل الحكم من طرف الرئيس وأمين الضبط، يعين رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر، قاضياً آخر و/أو أمين ضبط آخر ليقوم بذلك بدله، ويحفظ أصل الحكم القضائي في أرشيف الجهة القضائية، على أن يستعيد الخصوم الوثائق المملوكة لهم بناءً على طلبهم مقابل وصل بالإستلام، ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض هذه الوثائق تبقى ملحقة بالحكم.

1 أنظر المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: تبليغ الحكم القضائي الضريبي والآثار المترتبة على صدوره

يرتب الحكم القضائي الضريبي آثاره؛ بمجرد تبليغه رسميا للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وفي مواجهة الغير.

الفرع الأول: تبليغ الحكم القضائي الضريبي

يُبَلِّغُ الحكم القضائي الضريبي الصادر من المحكمة الإدارية إلى المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، عن طريق محضر قضائي إلى موطنهما¹، كما يمكن أن يبلغ إستثناءا الحكم القضائي إلى موطن الخصوم بأمر من رئيس المحكمة الإدارية، عن طريق أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية²، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر؛ يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وفي حالة إنعدام موطن بالجزائر، فإنه يبلغ الحكم وفقا لأحكام المادتين: 414 و415 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما إذا كان موطن المكلف بالضريبة شخصا معنويا، فيجب أن يكون تبليغ الحكم في مقر الشركة أو المؤسسة.

ويكون حساب الميعاد في تبليغ الحكم الضريبي في حالة الإستئناف، بأسبقية التبليغ مهما كان مصدره؛ وهو ما جاء في قرار مجلس الدولة رقم: 13164 الصادر ب: 01 أفريل 2003، جاء فيه: "حيث يلاحظ مجلس الدولة على هذا الدفع، أنه لا يستند على أساس قانوني، بإعتبار أن قانون الإجراءات المدنية، لم يفرق إطلاقا كما يزعم المدعي بين التبليغ التلقائي وتبليغ الأطراف، وجعل من التبليغ الذي تقوم به كتابات ضبط الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية وثيقة ذات قوة ثبوتية مطلقة، يعول عليها في حساب مواعيد الطعن، وأنه

1 أنظر المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 أنظر المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

في حالة وجوب تبليغ آخر صادر عن محضر قضائي، فإن العبرة تكون بأسبوعية تاريخ التبليغ مهما كان مصدره.¹

الفرع الثاني: الآثار المترتبة على صدور الحكم القضائي الضريبي

بعد تسجيل الحكم القضائي؛ يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية بمجرد طلبها²، فالنسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية؛ توقع وتسلم من طرف أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل عبارة: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"، وكذا ختم الجهة القضائية³، كما يجب أن تكون ممهورة بالصيغة التنفيذية التالية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري"

وتنتهي بالصيغة التالية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تدعوا وتأمّر الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، وكل مسؤول إداري آخر؛ كل فيما يخصه، وتدعوا وتأمّر كل المطلوب إليهم ذلك فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة ضد الخصوم الخواص، أن يقوموا بتنفيذ هذا الحكم، القرار.⁴

على أن تسلم نسخة تنفيذية واحدة فقط؛ إلا أن الخصم المستفيد الذي أضع قبل التنفيذ النسخة التنفيذية أو تعذر عليه التنفيذ لا سيما بسبب إتلافها أو تمزيقها، يمكنه الحصول على نسخة تنفيذية ثانية؛ وفقا لأحكام المادتين: 602 و603 من هذا القانون.

1 قرار مجلس الدولة رقم: 13164 الصادر بتاريخ: 01 أبريل 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 125.

2 المادة 280 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4 المادة 601 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وطبقا للمادة 284 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الحكم القضائي الضريبي يكتسب حجية العقد الرسمي مع مراعاة أحكام المادة 283 من نفس القانون، فمتى حاز الحكم القضائي الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية على حجية الشيء المقضي فيه، إذا لم يطعن فيه خلال المواعيد القانونية؛ فإنه يحدث آثاره المتمثلة في:

- إما يكون الحكم القضائي الضريبي ضد الإدارة الضريبية؛ وهنا يجب على المدير الولائي للضرائب تنفيذه؛ وذلك بتطبيق ما قضت به المحكمة الإدارية، سواء بإلغاء الضريبة أو بتخفيضها، كما يطلب المكلف بالضريبة من الإدارة الضريبية، رد الأموال المحصلة منه بدون وجه حق، وإذا تمادت في ذلك بإبقاء الأموال غير المستحقة لديها، بعد تبليغها بالحكم القضائي الضريبي، يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى إسترجاع المبالغ المدفوعة من دون وجه حق، مع حقه في الحصول على تعويض عن هذا التأخر.¹

وفي حالة إلغاء المحكمة الإدارية قرارًا بإعفاء أو تخفيض في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمل المكلف بالضريبة المصاريف، وجب على المدير الولائي للضرائب وضع سند تحصيل، يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة؛ الذي يستحق أداء مبلغه وفقا للإجراء المطبق في مجال الضرائب والرسوم.²

- وإما أن يكون الحكم القضائي الضريبي لصالح الإدارة الضريبية؛ وهنا يجب على المكلف بالضريبة تنفيذ قرار المحكمة الإدارية؛ حيث تكون الإجراءات التي قامت بها الإدارة الضريبية قصد تحصيل ديون الخزينة العمومية صحيحة وتستمر في مباشرتها؛ كما تكون

1 إبراهيم يامة، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية (وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد)، مجلة القانون والمجتمع، المجلد الثاني، العدد الأول، جامعة أحمد دراية، أدرار، جوان 2014، ص 237.

2 المادة 100 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

التخفيضات الواردة بحكم المحكمة الإدارية محل شهادات، يعدها المدير الولائي للضرائب، لإعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل.¹

- بالمقابل؛ أجاز المشرع في المادة 698 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الإدارة الضريبية عند مباشرتهم تنفيذ الحكم القضائي الضريبي، البحث عن أموال المدين القابلة للتنفيذ، في حال عدم تنفيذ المكلف بالضريبة للحكم الصادر ضده.

أما الإدارة الضريبية فأجاز المشرع "توقيع الغرامة التهديدية" عليها؛ حال إمتناعها عن تنفيذ الحكم القضائي الضريبي الممهور بالصيغة التنفيذية، وفقا لأحكام المواد: 980 إلى 982 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ من أجل إجبارها على التنفيذ ومنعها من التسلط، وحمايةً لحقوق المكلف بالضريبة، كما أن هذا الإجراء سيمكن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة من الإسراع في معالجة القضايا المسجلة لديهما.²

- خروج الدعوى الضريبية من ولاية الجهة القضائية الإدارية: وفقا لأحكام المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القاضي الإداري يتخلى عن النزاع الذي فصل فيه بمجرد النطق بالحكم، غير أن الفقرة الثانية لنفس المادة مكَّنت القاضي الإداري الرجوع إلى حكمه الذي أصدره في حالة: المعارضة أو إلتماس إعادة النظر.

- إكتساب الحكم القضائي الضريبي حجية الأمر المقضي فيه: تعتبر من أهم الآثار التي تنتج عن صدور حكم المحكمة الإدارية؛ فطبقا للمادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الحكم في الموضوع هو الحكم الفاصل كلياً أو جزئياً في موضوع النزاع، أو

1 المادة 100 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية.

2 هشام باهي، محمد بن محمد، إشكالية عدم تنفيذ الإدارة الجبائية للأحكام القضائية الإدارية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد الرابع، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، جوان 2019، ص 353، 354.

في دفع شكلي أو في دفع بعدم القبول أو في أي طلب عارض؛ ويكون هذا الحكم بمجرد النطق به حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه بالنزاع المفصول فيه؛ كما تتقرر حجيته بالإتحداف في الموضوع محلاً وسبباً وأطرافاً.

- ليس للمكلف بالضريبة الحق في طلب إسترجاع المصاريف أو المنح أو التعويضات عن الخسائر، كما يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة القضائية، مع إمكانية المشاركة في المصاريف في حالة حصول أحد الطرفين على جزء من مطلبه، حسب النسب التي يحددها القرار القضائي مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة.¹

- أما فيما يخص الأوامر الإستعجالية: فمن مميزات أنها وقتية لا تمس بأصل الحق، وبالتالي عند صدورها فهي لا تحوز على حجية الأمر المقضي فيه، حيث تنتهي حجيتها بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية، حيث لا يمكن لمن صدر لمصلحته الأمر الإستعجالي، أن يحتج به في مواجهة الخصم أو الغير في حالة رفض دعواه في الموضوع، أو يثبت حقه في موضوع النزاع.²

- بإمكان كل من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية؛ إستئناف الحكم القضائي أمام مجلس الدولة، أو الطعن بإحدى طرق الطعن المعتمدة في القضاء الإداري، إذا لم يرضهم قرار المحكمة الإدارية طبقاً لقانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1 المادة 98 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

2 عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق، ص 200.

المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن بالدعوى الضريبية

قد يكون الحكم القضائي الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية مشوباً بعيبٍ؛ مما يجعله محلاً للمراجعة من الطرف الذي له مصلحة في ذلك، وهو إجراء يدخل ضمن ما أُصطلحَ على تسميته بطرق الطعن؛ التي تعد ضماناً أساسيةً للمتقاضى للتظلم أمام هيئة القضاء، سواء من حكمٍ أو أمرٍ أو قرارٍ صادرٍ ضده؛ التي يعتقد أنها غير عادية أو لم تنصفه، فيطلب مراجعتها وذلك بتعديلها أو بإلغائها.

فطرق الطعن تُعرّفُ في الأحكام بأنها: "الوسائل القضائية التي قررها القانون للمحكوم عليه، للوصول إلى إعادة النظر في الحكم الصادر عليه بقصد تعديله أو إلغائه".¹

ومن هذا المنطلق؛ سن المشرع الجزائري طرقاً قانونية للخصوم؛ من خلال إستحداثه بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، باباً خاصاً بطرق الطعن أمام الجهات القضائية الإدارية، محدداً في ذلك الإجراءات التي تنظمها وتميزها عن طرق الطعن المتبعة أمام الجهات القضائية العادية؛ حيث يعتبر الطعن آخر مرحلة للفصل في الدعوى الضريبية؛ من خلال صدور أحكام نافذة ونهائية، إلا أن طرق الطعن تختلف من عادية؛ وأخرى غير عادية.

1 أمل جبر ناصر، مرجع سابق، ص 103.

المطلب الأول: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن العادية بالدعوى الضريبية

يحق لأطراف الدعوى الضريبية؛ الطعن في الأحكام القضائية الضريبية الصادرة من المحكمة الإدارية أو قرارات مجلس الدولة، بحيث تعتبر طرق الطعن طريقة مشروعة لجميع الأطراف، ولمطرح النزاع المفصول فيه أمام الجهة المصدرة للحكم؛ بذلك نكون بصدد المعارضة عندما يكون الحكم غائباً أو إستئنافه أمام مجلس الدولة، عندما يكون الحكم حضورياً، وخلال الفترة الزمنية المحددة لهذا الطعن حيث أنه لا يجوز لأي شخص لم يكن طرفاً في الدعوى الضريبية أن يطعن في الحكم أو هذا القرار ولو كان يهيمه ذلك؛ والسبب في تقرير الطعن هو حماية حقوق المكلف بالضريبة من جهة، والأموال العمومية من جهة أخرى.

الفرع الأول: المعارضة

تعتبر المعارضة من طرق الطعن العادية؛ تتعلق بالنظام العام، حيث تمنح للخصم (سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية)، الذي صدر ضده حكماً غائباً، اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار الغيابي ومراجعته، وهذا طبقاً للمادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ ويكون ذلك في أجل محدد بشهر واحد، ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي، طبقاً للأحكام المقررة للتبليغ في المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فتهدف المعارضة المرفوعة من طرف الخصم المتغيب إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي¹، حيث يقوم من صدر لصالحه الحكم وخصمه غائب وفق الشروط المنصوص عليها قانوناً؛ بتبليغه نسخة من الحكم، بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمين ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

إلا أنه بعد صدور القانون الأساسي للمحضر القضائي أصبح هذا الأخير يتولى إجراءات التبليغ، حيث يذكر في محضر تبليغ الحكم جميع البيانات المتعلقة بالمحكوم له وعليه والحكم محل التبليغ، وذكر المهلة الممنوحة قانوناً إلى المعني المحكوم عليه غيابياً، وتذكيره بأن بعد فوات الأجل فإن حقه في المعارضة يسقط، حين يبدأ حساب ميعاد المعارضة من اليوم الموالي لتاريخ التبليغ.

أولاً- شروط قبول المعارضة:

لقبول الطعن بالمعارضة شكلاً؛ وجب خضوعه للشروط التالية، التي تدخل في مجال سلطة القاضي الإداري في الرقابة القانونية عليها، قبل التطرق لموضوع الدعوى الضريبية:

أ- شرط توفر حكم أو قرار غيابي:

يعتبر شرط وجود الحكم أو القرار الموصوف بأنه غيابي؛ إذا تبين أن المطعون ضده تم تبليغه بعريضة الدعوى ووثيقة التكليف بالحضور، ولم يحضر الجلسة المحددة رغم صحة تكليفه.

يفصل القاضي الإداري غيابياً وفقاً لأحكام المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون الحكم الغيابي قابلاً للمعارضة وفقاً لأحكام المادة 294 من نفس القانون.

1 أنظر المادة 327 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فهو الطريق التي يستطيع المعني بالحكم الغيابي المعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية المصدرة له؛ لممارسة حق الدفاع عن حقوقه، إذا كان المكلف بالضريبة أو حماية أموال الخزينة العمومية، أما إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنة بالمعارضة ضد هذا الحكم أو القرار الغيابي، يعد شرطاً من الشروط التي ينبغي توافرها لإعادة النظر في الوقائع، والطلبات الخصوم من جديد مفصل في الضريبة.¹

ب- شرط احترام الأجل القانوني:

إن توفر الحكم أو القرار الغيابي لا يكفي وحده لقبول الطعن بالمعارضة؛ بل يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد بشهر واحد طبقاً للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بعد ما كانت في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم بعشرة أيام؛ بذلك يكون المشرع قد مدد آجال رفع المعارضة، ويسري على عريضة الدعوى ما يسري على العرائض من الشروط بشكل عام²، ومن تلك الشروط توقيع المحامي.

ت- إجراءات المعارضة:

بالنسبة لإجراءات تقديم المعارضة؛ فهي نفسها الإجراءات المتبعة لأول مرة في الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية، وفقاً لأحكام المادة 330 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يقوم المعارض بتحرير عريضة يودعها أو وكيله لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، أو بمجلس الدولة مؤرخة وموقعة منه.³

1 محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، مجلس الدولة، دار العلوم، الجزائر، 2004، ص 255.

2 عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 295.

3 محند أمقران بوبشير، مرجع سابق، ص 317.

حيث تقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص يسمى سجل رفع الدعاوى؛ يتضمن الرقم المتسلسل للقضية وتاريخ دخولها وأطرافها، وموضوعها وتاريخ الجلسة؛ ويبلغ المدعى الأصلي بعريضة المعارضة، والتكليف لحضور الجلسة المقررة بالتاريخ المحدد، بموجب محضر¹ يشمل¹ على: إسم ولقب العارض ومهنته وموطنه، تاريخ تسليم التكليف بالحضور ورقم الموظف القائم بالتبليغ وتوقيعه. إسم المرسل إليه ومحل إقامته، وذكر الشخص الذي تركت له نسخة منه، ذكر المحكمة المختصة بالطلب واليوم والساعة المحددين للمثول أمامها، وملخص الموضوع ومستندات الطلب.

يتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة أو إلى محل إقامته، وإذا كان غير معروف المحل يعلق على لوحة الإعلانات بالمحكمة الإدارية المرفوع أمامها المعارضة، وتسلم نسخة ثانية إلى محافظ الدولة الذي يؤشر على وصل الإستلام إذا كان المعني يقيم بالجزائر.

أما إذا كان يقيم خارج الجزائر، فيرسل محافظ الدولة نسخة إلى وزارة الشؤون الخارجية، ليتم تبليغه وفقا للإجراءات المنصوص عليها في الإتفاقيات القضائية الدولية، وفي حالة عدم وجود هذه الأخيرة، يكون التبليغ عن طريق الهيئة الدبلوماسية المختصة، طبقا للمادة 415 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يكون تبليغ إدارة الضرائب عن طريق ممثلها القانوني؛ سواءً المدير الولائي للضرائب أو أي عون مفوض عنه قانونا وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية؛ وتحدد مهلة عشرون يوما من تاريخ تسليم التكليف بالحضور إلى المعارض ضده،

1 فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 58.

لحضور الجلسة وفقا لأحكام المادة 16 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذا كان المكلف بالحضور يقيم داخل الجزائر، أما إذا كان يقيم خارج الجزائر فتمدد المهلة بثلاثة أشهر وفقا للفقرة 04 من نفس المادة.¹

ومع ذلك؛ أجاز المشرع للطرف المتخلف خيارين إثنين: إما أن يطعن في الحكم الغيابي بطريقة المعارضة أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم؛ وإما أن يطعن فيه بطريقة الإستئناف أمام مجلس الدولة؛ حيث لا يسري أجل الإستئناف إلا بعد إنقضاء أجل المعارضة، ويعد ذلك تنازلاً منه على المعارضة التي هي حق مقرر له، وبالتالي تخلي عن درجة من درجات التقاضي المنصوص عليها لصالح الأطراف.

قد يحدث أن يتضمن الحكم الغيابي أمراً بالإنفاذ المعجل رغم المعارضة، كما هو الشأن في القضاء المستعجل طبقاً للمادة 330 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ أما بالنسبة لحضور المعارض الجلسة المقررة للنظر في معارضته فإن حضوره ضروري، فبتخلفه عن الجلسة المحددة يكون مصيرها كأن لم يكن.²

رغم نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ على المعارضة كطريق من طرق الطعن في الأحكام والقرارات الإدارية؛ إلا أنه يتبين عدم جدوى هذا الطريق نظراً لخصوصية المنازعة الضريبية التي تتطلب تحقيق مبدئي "الوجاهية والتناسب".³

1 فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص ص 294، 295.

2 فضيل كوسة، التحصيل الضريبي على ضوء إجهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 169.

3 وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 140.

أما المكلف بالضريبة فهو الآخر يبلغ برسالة موسى عليها مع العلم بالوصول، يتسلم من خلالها التكاليف بالحضور أو يقوم بتسليمها وكيله القانوني، أو محاميه وامتنع عن الحضور، أُعتبرَ الحكم حضورياً إعتبارياً، ولا يمكن المعارضة فيه.¹

ثانياً- آثار المعارضة:

إذا توفرت الشروط السابق ذكرها؛ فإن الطعن بالمعارضة يكون مقبولاً شكلاً؛ وسيفتح المجال للقاضي الإداري مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد؛ والفصل فيها وفقاً للمعطيات المتوفرة لديه. ومن الآثار التي تترتب على المعارضة ما يلي:

- يترتب عنها إيقاف الأحكام والقرارات عن التنفيذ؛ نتيجة الطعن بالمعارضة من طرف الخصم في الأجل القانوني والمتمثل في شهر واحد، طبقاً لأحكام المادتين 954 و955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلى غاية الفصل من جديد. كما أنه لا يمكن تطبيق قاعدة الطعن بالمعارضة، إذا تضمن الحكم أو القرار صراحة الأمر بالنفذ المعجل، طبقاً للمادة 323 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

- إعادة طرح النزاع من جديد أمام نفس الجهة القضائية الإدارية: حيث إذا قُبِلَ الطعن يستوجب إعادة النزاع من جديد؛ وفتح تحقيق وكأن القضية تعرض لأول مرة، والفصل فيها من جديد، وذلك بإصدار حكم أو قرار يكون سليماً وصحيحاً وفقاً للقانون المعمول به.³

1 وفاء شعاوي، مرجع سابق، ص 140.

2 عبد الحميد بن عيشة، طرق الطعن في المواد الإدارية وفقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد الثالث والخمسون، العدد الرابع، جامعة الجزائر 1، ديسمبر 2016، ص 351.

3 عمر بوجادي، مرجع سابق، ص 343.

- عدم قبول طعن بالمعارضة من جديد، طبقا للمادة 331 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا يبق للمعترض سوى الحق في الإستئناف أمام مجلس الدولة، بالآجال المحددة قانونا.

الفرع الثاني: إستئناف الحكم القضائي الضريبي أمام مجلس الدولة

بعد صدور الحكم القضائي الضريبي من طرف المحكمة الإدارية؛ ولم يرض مضمونه المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية؛ يمكن إستئناف الحكم أمام مجلس الدولة ضمن الشروط والإجراءات القانونية المبينة في ذلك¹؛ حيث يعتبر الطعن بالإستئناف المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين، لأنه يرمي إلى عرض النزاع مجددا على محكمة الدرجة الثانية من أجل إعادة النظر فيه². كما يعتبر من أهم طرق مراجعة القرارات الإدارية، وهو طريق المراجعة الطبيعي ضد أحكام المحكمة الإدارية، وهو ما يسمح لمجلس الدولة فحص مجمل الدعاوى وحسمها قانونا.³

فمجلس الدولة يُعتبر الهيئة الوطنية العليا في النظام القضائي الإداري الجزائري؛ مقابل المحكمة العليا في النظام القضائي العادي، فهو بذلك يشكل إلى جانب المحاكم الإدارية ركائز الإزدواجية القضائية بالجزائر⁴؛ حيث نصت المادة 171 الفقرة الثانية من التعديل الدستوري لسنة 2016 على: "يمثل مجلس الدولة الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية

1 محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، مرجع سابق، ص 72.

2 إسماعيل بوقرة، الحكم في دعوى الإلغاء، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 16.

3 عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق، ص 203.

4 محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 40.

الإدارية؛ حيث تضمن المحكمة العليا ومجلس الدولة توحيد الإجتهااد القضائي، في جميع أنحاء البلاد، ويسهران على إحترام القانون.¹

وبموجب نص المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ التي جاءت في الفصل الأول تحت عنوان الإختصاص؛ نجدها خولت لمجلس الدولة النظر في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، وبذلك جاءت مؤكدة للمادة 09 من القانون العضوي رقم: 98-01 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

أما نص المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فحول لمجلس الدولة النظر في القضايا التي ترفع إليه عن طريق إستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، وهذا ما أيدته المادة 10 من القانون العضوي رقم: 98-01 المعدلة بموجب المادة 02 من القانون العضوي رقم: 11-13 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله؛ إذ نصت على أن مجلس الدولة، يختص بالفصل في إستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية.

فيما نصت المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض، في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية"، وبذلك جاءت موافقة للمادة 11 من القانون العضوي رقم: 98-01 المعدلة بموجب المادة 02 من القانون العضوي رقم: 11-13 السالف الذكر.

1 المادة 171 الفقرة الثانية من القانون رقم: 16-01 المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016.

أما في قانون الإجراءات الجبائية؛ نجد أن المشرع قد واكب النصوص القانونية السابقة الذكر؛ ونص على الإستئناف أمام مجلس الدولة في المادتين 90 و91 منه؛ كما أقر المشرع في المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن الإستئناف يكون من حق كل من حضر الخصومة أو أُسْتُدْعِيَ بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع ضد الحكم أو الأمر الصادر من المحكمة الإدارية؛ ما لم يجد نص مخالف.¹

أولاً- شروط قبول الإستئناف:

إن المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، تحيل فيما يخص الطعن بالإستئناف إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه فإن شروط الإستئناف وفقاً للقواعد المنصوص عليها، فيه تتوزع بالإضافة إلى أطراف الخصومة بضرورة توفرهم على الصفة والمصلحة، وتوفر الحكم القضائي الضريبي المطعون فيه، إضافة إلى جملة الشروط المتعلقة بالإجراءات والمواعيد.

أ- الشروط المتعلقة بأطراف النزاع الضريبي في الإستئناف:

يشترط لقبول الإستئناف أن يصدر ممن كان طرفاً في الخصومة التي صدر فيها قرار المحكمة الإدارية المطعون فيه، بشخصه أو من يمثله، وأن يصدر الطعن ممن له صفة في تقديم الإستئناف، وأن يكون للطاعن مصلحة في طعنه²؛ وهذا ما جاءت به المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه لا يجوز لأي شخص رفع دعوى أمام القضاء، ما لم تكن له صفة ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

1 كريمة أمزيان، مرجع سابق، ص 94.

2 عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 344.

- حسين فريجة، مرجع سابق، ص 126.

كما قضت المادة 355 من نفس القانون؛ بأن حق الإستئناف مقرر لجميع الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى، سواء للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أو لذوي حقوقهم، وهذا ما نجده متوافقا مع نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية، التي أجازت لكل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال إختصاصه؛ الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية، في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على إختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل الضرائب.

- الصفة:

كقاعدة عامة؛ يجب أن يرفع الإستئناف من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية؛ ممن رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، حيث لا تقبل دعوى رفعت من فرد ليست له صفة، غير أنه يمكن قبول الإستئناف من الغير الذي أدخل في الخصومة الابتدائية، خلافاً لتدخل الغير إختصاصي لأول مرة في الخصومة الإستئنافية، وعدم جواز إدخاله فيها¹. ووفقا للمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فإن القاضي الإداري يثير تلقائيا إنعدام توفر شرط الصفة التي تعتبر من النظام العام.

- شرط المصلحة:

يشترط في المدعي؛ فضلا عن صفته في التقاضي أن تكون له فائدة يجنيها من وراء مباشرة دعواه، لأن عدم توفرها لدى المدعي أو المستأنف، تكون محل عدم قبول الإستئناف من طرف مجلس الدولة. وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجده إشتراط المصلحة لممارسة الإستئناف من طرف المستأنف وفقا للمادة 335 من نفس القانون.

1 درين زاتي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 1، 2017، ص 120.

لهذا عدم وجود مصلحة يكون الإستئناف عرضة للرفض تطبيقاً لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المحددة لشروط المتقاضي.

- الأهلية:

المقصود بها هو أهلية الأداء أمام القضاء؛ وهي ليست شرطاً لقبول الدعوى، وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلاً لمباشرتها؛ كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة؛ وعليه فإذا كان المدعي متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى؛ ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده الأهلية كتوقيع الحجر عليه، فإن الدعوى تظل صحيحة ولكن يوقف النظر في الخصومة، إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق بمواصلتها.¹

ففي نص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ التي نصت على الأهلية ضمن الدفع ببطلان الإجراءات، وجعلها المشرع من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً، وبالتالي فإن عدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقاً لأحكام المادة 65 من القانون السالف الذكر.

ب- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

لقد تناول المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا قانون الإجراءات الجبائية، الشروط المتعلقة بإجراءات إيداع طلب الإستئناف وميعاد تقديمه.

1 حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 74.

- عريضة الإستئناف:

يرفع الإستئناف بعريضة واحدة¹ مكتوبة باللغة العربية وموقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة²؛ بإستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم: 75631 الصادر بتاريخ: 10 مارس 1991، جاء فيه: "...حيث من المقرر قانوناً أن الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة، والنيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محام مقبول أمامها، ونيابة المحامي وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول، ومن ثم فإن العريضة - في قضية الحال - الممضاة بإسم الطاعن وبدون توكيل محامي معتمد لدى المحكمة العليا تعد غير قانونية، ومتى كان ذلك إستوجب عدم قبول الطعن شكلاً".³

وتسجل العريضة بأمانة ضبط مجلس الدولة؛ وتقيد وتضبط القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص؛ على أن يقدم المستأنف وصلاً بإستلام العريضة، كما يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالإستئناف، أو أن يثبت أنه معفى من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل، أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالإستئناف شكلاً.

1 المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم: 75631 الصادر بتاريخ: 10 مارس 1991، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 525.

- ووفقا للمادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يجب توفر عريضة الإستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا على البيانات الشكلية التالية:
- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
 - ذكر إسم ولقب وموطن المستأنف.
 - ذكر إسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له.
 - عرضا موجزا للوقائع والطلبات والأوجه التي أُسِّسَ عليها الإستئناف.
 - الإشارة لطبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
 - ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- كما ترفق عريضة الإستئناف على عدد من النسخ بعدد الخصوم¹، وطبقا للمادة 541 من نفس القانون؛ يجب تحت طائلة عدم قبول العريضة شكلا، إرفاق طلب المستأنف بنسخة من الحكم المطعون فيه.
- من خلال هاته الشروط الواجب توفرها لقبول الإستئناف أمام مجلس الدولة؛ فإن سلطة القاضي الإداري تكمن في رقابته الواسعة من كل جوانب الدعوى الضريبية شكلا وموضوعا؛ والجدية في تطبيق القانون، والتدقيق في ممارسة الإستئناف مرة واحدة فقط من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

1 أنظر المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- ميعاد الإستئناف:

يقصد بميعاد الإستئناف، المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها، في حين يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الإستئناف.¹ فالمشرع لم يترك الآجال مفتوحة أمام المتقاضين؛ بل حددها تحديدا دقيقا وواضحا، حيث يستأنف المستأنف للقرار الصادر عن المحكمة الإدارية، مقدما طعنه خلال شهرين، إبتداء من التبليغ الرسمي للحكم للمكلف بالضريبة، بواسطة محضر قضائي وفقا لأحكام المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإبتداء من يوم التبليغ الرسمي للحكم بالنسبة للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، بواسطة أمين الضبط طبقا للمادة 91 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية.

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم إستئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ ورثته، وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الإستئناف، وفقا لأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويمدد ميعاد إيداع الإستئناف المقرر "بشهرين" إلى زيادة "شهر" بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر، وهذا طبقا للمادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفي حالة تجاوز المستأنف الأجل المحدد قانونا للإستئناف أمام مجلس الدولة، كانت دعواه معرضة للرفض شكلا لوقوعها خارج الآجال القانونية؛ وهذا ما نجده في قرار المحكمة العليا رقم: 89920 الصادر بتاريخ: 26 أبريل 1992، جاء فيه: "...حيث أنه بموجب عريضة

1 جازية صاش، نظام مجلس الدولة في القضاء الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في الحقوق، كلية الحقوق، بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 1، 2008، ص 364.

مودعة لدى كتابة ضبط المحكمة العليا بتاريخ: 16 ديسمبر 1990، إستأنف السيد (م.أ) القرار الصادر في: 02 جوان 1990 من الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البلدية، القاضي برفض دعواه الرامية إعفاءه من الضرائب التي طالبه بها نائب مدير الضرائب، وبدون حاجة لفحص أوجه العريضة فإنه:

يُستخلص من الوثائق والمستندات المقدمة في الملف، بأن المستأنف معترف بإستلامه للتبليغ الخاص بالقرار الصادر عن الغرفة الإدارية، لمجلس قضاء البلدية في: 02 جوان 1990، ويذكر بأنه ينازع في صحة التبليغ قانونا، وقد تلقى فعلا نسخة من القرار المستأنف عن طريق رسالة موسى عليها، وأن القرار المذكور كان مرفوقا بمجرد ورقة؛ حيث لا يمكن إعتبارها ولا تعتبر تبليغا رسميا، ويصرح كذلك أن الوثائق المرفقة بالنسخة، لم تُدكَر فيها عبارة تبليغ، كما لم يذكر فيها إسم ولقب كاتب الضبط القائم بالتبليغ، وكذا إسم ولقب وعنوان وصفة المبلغ له، كما أنه لم يذكر الآجال القانونية المحددة للإستئناف، أخيرا فإنه تم ذكر الأطراف باللغة الفرنسية.

حيث أن ذكر هذه العبارات لم يشترط عليه تحت طائلة البطلان (المواد 42، 102، 147 من قانون الإجراءات المدنية)، وبما أن المستأنف معترف بإستلامه التبليغ عن طريق رسالة موسى عليها، ومرفقة بنسخة من القرار المطعون فيه، كان عليه الإستئناف في مهلة شهر، وخارج هذه الآجال يكون الإستئناف غير مقبول شكلا، وعليه يصرح بعد قبول الاستئناف شكلا.¹

1 قرار المحكمة العليا رقم: 89920 الصادر بتاريخ: 26 أبريل 1992، نقلاً عن جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 662.

ت - الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

يمكن أن نستنتج هذه الشروط في فحوى المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تقضي بما يلي: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة، أو أٌستدعي بصفة قانونية، ولو لم يتقدم أي دفاع، أن يرفع إستئنافاً ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص هذا القانون على خلاف ذلك". وطبقاً لأحكام المادة 902 من نفس القانون، فإن الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف تتمثل في:

- أن يكون الحكم المستأنف قضائياً صادراً عن محكمة إدارية:

يُشترط في محل الطعن بالإستئناف؛ أن يكون حكماً قضائياً إدارياً له مواصفات القرار القضائي، وصادراً عن محكمة إدارية صاحبة الإختصاص العام والولاية العامة، للنظر والفصل في كافة المنازعات الإدارية كجهة قضائية إبتدائية، تكون أحكامها قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة.¹

- أن يكون الحكم المستأنف صادراً إبتدائياً:

الحكم الإبتدائي هو الحكم الصادر عن محكمة الدرجة الأولى؛ القابل للطعن فيه بالإستئناف، خلافاً للحكم النهائي الذي لا يقبل إلا الطعن بالنقض.² فإذا كان الاستئناف ينصب إلا على الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أي حكم قضائي يمكن إستئنافه، بل يجب أن يكون صادراً إبتدائياً.

1 جازية صاش، مرجع سابق، ص 348، 349.

2 محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 154.

ففي المنازعات الضريبية؛ تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها إبتدائيا بحكم قابل للإستئناف أمام مجلس الدولة، وبالتالي أعمال هذا الشرط يهدف إلى إستبعاد الأحكام التحضيرية؛ كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق، تحضيراً قبل الفصل في الموضوع أو الأحكام التمهيدية القاضي بتعيين خبير في القضية.¹

- أن يكون الإستئناف ضد الحكم القضائي الضريبي الذي لم يستجب لدفعات المدعي.

ثانياً- قرار مجلس الدولة:

تصدر المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع الضريبي أحكاماً قضائية؛ أما مجلس الدولة فيصدر ما يسمى بالقرارات القضائية، حيث جاءت نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لتعالج القرارات التي يصدرها مجلس الدولة، في الباب الثاني المتعلق بالإجراءات، أما الفصل في القضية أمام مجلس الدولة، فجاءت ضمن الفصل الثالث من نفس القانون، حيث نصت المادة 916 على تطبيق أحكام المواد من 874 إلى 900 من نفس القانون. وفيما يلي نتطرق لكيفية صدور هذه القرارات وشكلها ومحتواها، وكذا كيفية تبليغها وتنفيذها.

أ- صدور قرار مجلس الدولة:

نص المشرع في المادة 10 من القانون العضوي رقم: 98-01" على أن يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة إبتدائياً من قبل المحاكم الإدارية؛ في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك."²

1 عبد الحكيم عطوي، مرجع سابق، ص 145.

2 المادة 10 من القانون العضوي رقم: 98-01، المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998، ص 04.

فمتى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريراً ويحيله لمحافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد من يوم إستلام تقرير المستشار المقرر، حيث يودعها مع ملف الإستئناف طبقاً للمواد: 897 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

وبعد إنتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها؛ فإنه يتم تحديد النظر في الطعن بالإتفاق، مع كل من المستشار المقرر ورئيس الغرفة، مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاسبهم بتاريخ الجلسة، وذلك قبل خمسة عشر يوماً من تاريخ إنعقادها على الأقل؛ عن طريق رسالة موصى عليها، بحيث تكون الجلسة علنية ما لم يقرر مجلس الدولة جعلها سرية²؛ مع إمكانية تقديم ملاحظات شفوية من طرف المحامي، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقاً لأحكام المادتين: 884 و 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتحيل بعد ذلك للمداولة؛ بعد إتمام هذه الأخيرة والتوصل إلى القرار بشأن القضية، وتسببته قبل النطق به من حيث الوقائع والقانون؛ مع إلزامية إستعراض وقائع القضية بإيجاز، وطلبات وإدعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم، مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة³، ليتم بعدها النطق بهذا القرار، ثم يقوم مجلس الدولة بإصدار قراره في الدعوى الضريبية، ملتزماً بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، ليكون حائزاً على حجية الشيء المقضي فيه؛ كما أوجبت المادة 890 تسبيق منطوق الحكم بكلمة "يقرر" للأحكام القضائية والقرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

1 محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، مرجع سابق، ص 73.

2 المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4 المادة 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ب- شكل ومضمون القرار الصادر عن مجلس الدولة:

يعتبر مجلس الدولة المحطة الأخيرة للتقاضي بين أطراف النزاع في الدعوى الضريبية المرفوعة أمامه، وطبقا للمادة 916 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق مقتضيات أحكام المواد من: 874 إلى 900 من نفس القانون.

وبالرجوع للمواد نجد أن المشرع يحيل ثانية إشتمال القرار على أسماء الخصوم وتشكيلة المحكمة وممثل محافظ الدولة، حيث تنص المادة 276 على ضرورة أن يتضمن القرار:

- الجهة القضائية التي أصدرته.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

- تاريخ النطق بالحكم.

- إسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء.

- إسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي؛ وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

- أسماء وألقاب المحامين، أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

- الإشارة الى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

ضف لذلك؛ الإشارة للوثائق والنصوص المطبقة في الحكم، وإلى أنه تم الإستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وإلى الخصوم وممثليهم؛ وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.¹

أما فيما يتعلق "بمضمون" أو "محتوى القرار القضائي الضريبي"، الصادر عن مجلس الدولة، عند نظره في الإستئناف المرفوع إليه، فإنه لا يخرج عن الإحتمالات الثلاثة التالية:

- إما أن يؤيد القرار المستأنف، إذا جاء متفقا مع صحيح القانون أو الواقع.
- وإما إلغائه للقرار المستأنف، متى ثبت لمجلس الدولة، أن هناك قصورا شاب القرار المطعون فيه.

- وإما يعدل في القرار المستأنف، في حالة كان العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه، لا يصل إلى درجة إلغائه كلية، وإنما يحتاج لتعديل يتفق وصحيح القانون.²

ت- تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذه:

بعد صدور القرار النهائي لمجلس الدولة الفاصل في طلب الإستئناف؛ يبلغ إلى المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، كل في موطنهما بواسطة محضر قضائي؛ وهذا الإجراء كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في نص المادة 894: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي".

فيما أجازت المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إستثنائيا؛ أن يُأمرَ بتبليغ الحكم أو الأمر الصادر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط؛ وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط

1 المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 عبد الحكيم عطوي، مرجع سابق، ص 152.

الباب الثاني: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية

بموجب رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام كطريقة استثنائية، إلى كل المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

لم يحدد المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، ولا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المهلة التي يجب أن تبلغ فيها هذه القرارات الصادرة عن مجلس الدولة¹؛ كما نجد أن الطعن بالإستئناف كغيره من العناصر، نص عليه المشرع ضمن المادتين: 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية فقط، وإحالاته لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع خصوصية الإستئناف في المادة الضريبية؛ فهو لم يوضح كل ما يتعلق من الشروط والإجراءات والآثار ضمن قانون الإجراءات الجبائية، لتكون أكثر سلاسة ووضوحا للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية؛ وليتسنى للقاضي الإداري الإلمام بكل الإجراءات في قانون واحد، على شكل مجلد قانوني دون الإحالة إلى قوانين أخرى، وهذا نظرًا لخصوصية المنازعة الضريبية.

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية، في الدعوى الضريبية، فلا تنفذ هاته القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية؛ حيث يتم توقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم، الذي يرغب في متابعة تنفيذه، كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"؛ ويوضع على جانبيها ختم الجهة القضائية.²

1 يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 168.

2 المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثالثاً- آثار الإستئناف أمام مجلس الدولة:

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع الضريبي عن المحكمة الإدارية، بإعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين (المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية) من أجل مراجعة هذا القرار الإستئنافي، يترتب عليه طرح النزاع الضريبي الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، بإعتباره قاضي إستئناف، لما يملك هذا الأخير من حيث الوقائع والوسائل القانونية، وإتخاذ الإجراءات اللازمة، مما يترتب عليه مجموعة من الآثار؛ تتمثل فيما يلي:

أ-عدم وقف تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية:

نصت المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف". وبذلك يكون القرار الصادر عن المحكمة الإدارية قابلاً للتنفيذ رغم إستئنافه، وفي أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الإستئناف، وبذلك يتميز الإستئناف أمام مجلس الدولة، عن الإستئناف في القضاء العادي الذي يوقف التنفيذ لحين الفصل في الإستئناف.¹

وبذلك يكون للقرار الصادر عن المحكمة الإدارية، صفة شموله بالنفاذ بمجرد صدوره وتبليغه عن طريق أعوان الإدارة الضريبية، أو المحضر القضائي، ما لم يصدر قرار قضائي من مجلس الدولة بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، في حالة تعرض المستأنف (المكلف بالضريبة) لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، أو كانت المستندات

1 عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 347.

المستعملة فيها من الجدية، حيث يظهر معها جلياً سلامة ووجاهة الإستئناف، طبقاً لأحكام المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

إن عريضة وقف التنفيذ تمثل طلباً تبعياً للطلب الأصلي؛ وهذا ما إشتراطه مجلس الدولة في قراره رقم: 009451 الصادر بتاريخ: 30 أبريل 2002، جاء فيه: "...حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية، من شأنها أن تحدث شكوكاً فيما يخص الفصل النهائي في النزاع، وكذلك فيما يخص جسامته وإستحالة إصلاح الأضرار، التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار."²

وبما أن الطعن أمام القاضي الإداري في النزاع الضريبي، ليس له أثر موقف للتنفيذ، فإن القاضي الإداري الإستعجالي، هو الذي يكون مختصاً بتأجيل التحصيل الضريبي³؛ حيث أنه أصبح طريقاً يلجأ إليها المتقاضى بصورة متزايدة، لما يتميز به من بساطة وإقتصاد في المصاريف، وسرعة الفصل في حل النزاع المطروح أمامه⁴؛ بشرط رفع دعوى في الموضوع. وهو ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم: 5543 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "لا يمكن الأمر بوقف تنفيذ الحجز مباشرة أمام القضاء؛ إلا بوجود رفع دعوى مسبقة مرفوعة أمام قضاء الموضوع في النزاع الضريبي؛ حيث بالرجوع إلى ملف الإستئناف؛ فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع، لمناقشة صحة

1 سمية كروان، أسماء كروان، آثار الطعن بالإستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة باتنة 1، جوان 2016، ص 528.

2 قرار الغرفة الخامسة لمجلس الدولة رقم: 009451 الصادر بتاريخ: 30 أبريل 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، الجزائر، 2002، ص 224.

3 وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 134، 135.

4 سليم قصاص، مرجع سابق، ص 148.

الضريبة؛ وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف؛ والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة.¹ ينبغي سن نص قانوني؛ يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية إلى غاية الفصل في الدعوى الضريبية، لما فيها من ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة؛ والخزينة العمومية.²

ب- عرض النزاع على مجلس الدولة:

يمكن لأطراف الخصومة (سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية) وفقا للمادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية؛ نقل النزاع الضريبي الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية إلى مجلس الدولة، ليفصل فيه من جديد بكافة الوسائل التي يتمتع بها قاضي الدرجة الأولى³، وهو ما يعرف بالأثر الناقل للطعن بالإستئناف.⁴

فمجلس الدولة غير مقيد بما ورد في حكم المحكمة الإدارية؛ فله أن يلغيه أو يؤيده، وله أن يأمر بإجراءات التحقيقات اللازمة؛ إذا ما رأى أن التحقيق والأسباب التي إستندت إليها المحكمة الإدارية غير كافية أو غير صحيحة، كما يحق له رفض طلبات المدعي كتعيين خبير قضائي، دون أن يصل ذلك إلى حد قبول طلبات جديدة، تختلف عن تلك

1 قرار مجلس الدولة رقم: 5543 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، قضية مديرية الضرائب لولاية البلدية ضد (س.ع.ك)، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، الجزائر، 2003، ص 121.

2 فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 184.

3 محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 161، 162.

4 وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مرجع سابق، ص 132.

- عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 347.

- سمية كروان، أسماء كروان، مرجع سابق، ص 530.

المقدمة أول مرة أمام المحكمة الإدارية، لأن ذلك يؤدي إلى الإخلال بمبدأ التقاضي على درجتين.

المطلب الثاني: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن غير العادية بالدعوى الضريبية

يمكن أن يشوب قرار مجلس الدولة كجهة إستئناف؛ عيباً من العيوب المنصوص عليها قانوناً؛ كوجه من أوجه الطعن التي نصت عليها المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فالمتضرر من قرار الإستئناف الحق في الطعن أمام مجلس الدولة، كجهة الطعن بالنقض في القرار الصادر عنه؛ لكن قانون الإجراءات الجبائية، لم ينص عن حق المتضرر من قرار مجلس الدولة، في مرحلة الإستئناف في الطعن بالنقض.

لكن قانون المالية لسنة 2017 في مادتيه 50 التي تعدل المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 51 التي تعدل المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، واللتين أشارتا إلى أن القانون المعمول به، للفصل في القضايا الضريبية، يستند إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سواء بالنسبة للأحكام الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية، أو إجراءات الإستئناف المتبعة أمام مجلس الدولة.

ومن هذا المنطلق؛ نجد أن الدعاوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية، تخضع لإجراءات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيما يخص الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية.

حيث نص المشرع على طريق إلتماس إعادة النظر؛ بإعتباره من طرق الطعن غير العادية، حيث أن القاعدة العامة في القانون تنص على أن الطعن بإلتماس إعادة النظر لا يكون إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، وفقاً لأحكام المادة 966 من قانون

الإجراءات المدنية والإدارية، على عكس القضاء العادي الذي يمكن ممارسة حق هذا الطعن أمام كل جهات التقاضي.

ويرفع هذا النوع من الطعون؛ ضد القرارات القضائية التي إستنفذت الطعن بطريقتي المعارضة والاستئناف؛ ويتم الطعن في القرار الفاصل في النزاع الضريبي، من أحد أطرافها وفقا لأحكام المادة 351 من نفس القانون؛ حيث يهدف الطعن بالتماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الإستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لقوة الشيء المقضي به، وذلك للفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون.

يخضع الطعن بالتماس إعادة النظر للأوضاع والأشكال المقررة في المواد: 13، 14، 15، 16، 815، 824 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما ما يتعلق منها ببيان إسم الجهة القضائية المقدم اليها الطعن، وإسم ولقب وعنوان وصفة كل من الخصوم سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، وتقدم عريضة الطعن إلى أمانة ضبط صندوق مجلس الدولة وفقا للمواد: 343 إلى 383 من نفس القانون.

الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالإنتماس

أقر المشرع هذه الطريقة لإعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة، مع مراعاة جميع الشروط المحددة في القانون حتى يتسنى للقاضي الإداري قبوله.

- شرط أن يكون الملتمس طرفاً في القرار:

لا يسمح الطعن بالإنتماس إعادة النظر؛ إلا ممن كان طرفاً في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم إستدعائه قانوناً أثناء سير الدعوى الضريبية؛ طبقاً لأحكام المادة 391 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- شرط عدم قابلية القرار للمعارضة أو الاستئناف:

يشترط القانون لقبول الطعن بالإنتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة؛ أن يكون غير قابل للطعن فيه بالمعارضة ولا بالاستئناف.¹

كما يشترط إرفاق الملتمس بعريضة طعن الإنتماس إعادة النظر، شهادة تحرر من أمانة ضبط مجلس الدولة، تفيد أن القرار أصبح نهائياً.

- توفر حالات أو أسباب الطعن بالإنتماس إعادة النظر:

نجد أن المشرع أجاز في المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حالتين للإنتماس بإعادة النظر وهما:

- إذا أُكْتُشِفَ أن القرار قد بني على وثائق مزورة، مقدمة لأول مرة أمام مجلس الدولة.²

- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

1 عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 368.

2 فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 114.

وعليه؛ فإن أي طعن بإلتماس إعادة النظر؛ خارج الأسباب والحالات المنصوص عليها في المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يجعله طلباً غير مؤسس ويتم رفضه موضوعاً؛ هذا ما نجده بقرار مجلس الدولة رقم: 011067 الصادر بتاريخ: 05 نوفمبر 2002، جاء فيه: "حيث أن المدعي في الإلتماس، قدم طلب إلتماس إعادة النظر ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 31 ماي 1999، القاضي بتأييد القرار المستأنف الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة بالغرفة الإدارية بتاريخ: 13 جويلية 1993.

حيث أن المدعي في الإلتماس أسس دعواه على المادة 194 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية، غير أن هذه المادة تتعلق بإلتماس إعادة النظر ضد الأحكام الصادرة من المحاكم أو قرارات المجالس.

حيث أن طلب إلتماس إعادة النظر؛ ضد القرارات الصادرة عن المحكمة العليا ومجلس الدولة، محددة على سبيل الحصر في المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل الطلب الحالي غير مؤسس قانوناً، مما يتعين رفضه موضوعاً.¹

في حين يشمل أيضاً طلب إلتماس إعادة النظر: الأحكام الإستعجالية؛ الذي يهدف إلى مراجعة الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لقوة الشيء المقضي فيه، وذلك للفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون، وهو ما نصت عليه المادة 392 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ حيث أشارت إلى أسبابه المتمثلة في:

1 قرار مجلس الدولة رقم: 011067 الصادر بتاريخ: 05 نوفمبر 2002، نقلاً عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص 235.

- إذا بني الحكم أو القرار أو الأمر على شهادة شهود، أو على وثائق أُعترف بتزويرها، أو ثبت قضائياً تزويرها بعد صدور الحكم، أو القرار أو الأمر وحيازته قوة الشيء المقضي به.
- إذا أُكتشف بعد صدور الحكم أو القرار أو الأمر الحائز لقوة الشيء المقضي به، أوراق حاسمة في الدعوى كانت محتجزة عمداً لدى أحد الخصوم.
- شرط دفع مبلغ الكفالة:

يجب على الملتمس؛ سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، إثبات إيداع المبلغ المحدد للكفالة بأمانة ضبط مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادة 393 الفقرة الثانية من نفس القانون، لا تقل عن الحد الأدنى للغرامة المنصوص عليها في المادة 397 من نفس القانون؛ حيث تنص هذه الأخيرة على أنه يجوز للقاضي الإداري الحكم على الملتمس الذي خسر الدعوى بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار إلى عشرين ألف دينار، دون الإخلال بالتعويضات التي قد يطالب بها. كما تنص المادة 388 الفقرة الثانية من نفس القانون على عدم إسترداد الطاعن مبلغ الكفالة في حالة خسارة دعواه.

- شرط تقديم الطعن أمام مجلس الدولة:

حَصَرَ المشرع رفع الطعن بإلتماس إعادة النظر؛ في الدعوى الضريبية بصفة خاصة أمام مجلس الدولة، طبقاً للمادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع إحترام الأجل القانوني المحدد في المادة 968 من نفس القانون بشهرين، عكس ما شرعه في القضاء العادي بحيث يمكن ممارسة هذا الحق أمام كل درجات التقاضي للجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار أو الأمر، وهذا طبقاً للمادة 394 من نفس القانون.

- إحترام الآجال والمواعيد القانونية:

طبقاً لأحكام المادتين 968 و393 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ فإن الطعن بالتماس إعادة النظر؛ يرفع في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار¹؛ أو من ثبوت تزوير شهادة الشهود أو من ثبوت التزوير، أو من تاريخ إكتشاف الوثيقة المحتجزة بغير حق من الخصم.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن بالتماس إعادة النظر

يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر؛ أمام نفس الجهة التي أصدرت الحكم، أو القرار القضائي المطعون فيه، حيث يودع الملتمس عريضة الطعن بالتماس إعادة النظر، لدى أمانة ضبط مجلس الدولة، بإعتباره الجهة المختصة نوعياً وإقليمياً، بالفصل في الطعن بالتماس إعادة النظر، متضمنة البيانات التالية:²

- إسم الجهة القضائية التي سيعرض عليها الطعن بالتماس إعادة النظر.
- إسم ولقب وعنوان وصفة الطاعن بالتماس إعادة النظر.
- إسم ولقب وعنوان وصفة الطرف المطعون ضده بالتماس إعادة النظر.
- عرضاً موجزاً وواضحاً للوقائع والإجراءات التي سبقت عملية الطعن بالتماس.
- عرضاً دقيقاً لأسباب الطعن؛ على أن تكون حالة أو أكثر من الحالات المنصوص عليها في المادة 392 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1 أنظر المادة 968 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2 محمد البار عبد الدائم، الطعون في الإجراءات المدنية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2013، ص ص 121، 122.

- الإشارة إلى تاريخ تبليغ الحكم أو القرار أو الأمر الإستعجالي المطعون فيه، وإلى وصل إثبات دفع مبلغ الكفالة وفقا لأحكام المادة 393 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثالث: آثار إلتماس إعادة النظر

إن اللجوء إلى هذه الطريقة غير العادية ينتج عنها آثار تتمثل في:

- عدم وقف التنفيذ:

لا يمكن وقف التنفيذ القرار الصادر عن مجلس الدولة، رغم اللجوء إلى طريق الطعن بإلتماس إعادة النظر، من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وفقا لأحكام المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- تسليط غرامة مدنية على الخصم الخاسر للدعوى:

في حالة رفض مجلس الدولة لإلتماس إعادة النظر؛ تسلط غرامة مدنية من عشرة آلاف إلى عشرين ألف دينار جزائري، على الخصم الذي خسر الدعوى طبقا لأحكام المادة 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- عدم إمكانية تقديم إلتماس ثان:

في حالة صدور قرار عن مجلس الدولة في دعاوى الإلتماس بإعادة النظر، لا يجوز تقديم طعن ثان بإلتماس إعادة النظر، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وفقا لأحكام المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

1 عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 369.

خاتمة الباب الثاني:

إن وسائل الإثبات في النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية متعددة؛ منها الوسائل القانونية التي تتعلق أساسا بأدلة الإثبات الخاصة، التي نص عليها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى أدلة المحاسبة التي أقرها المشرع في القانون التجاري؛ وكذا وسائل الإثبات الغير محاسبية التي تستعملها الإدارة الضريبية كطريقة إعادة التقويم. أما المكلف بالضريبة فيستعمل: "الدراسة التحليلية والدراسات العلمية المهنية، الموازنة المالية، الدراسة الإحصائية، والشهادات".

علاوة على ذلك؛ نجد أدلة الإثبات العامة المتمثلة في: الكتابة (المحركات الرسمية والعرفية والإلكترونية)، إضافة إلى أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية في الدعوى الضريبية. فالقاضي الإداري عند نظره للدعوى الضريبية، وما يعرض أمامه من أدلة الإثبات والمستندات؛ لا تقتصر سلطته تقصي الحقائق الثبوتية التي نصها القانون؛ بل يعتمد في ذلك على كل دليل من شأنه أن يبين قناعته للفصل في النزاع الضريبي، فمن بين الوسائل أيضا، نجد الوسائل القضائية المتمثلة في: مراجعة التحقيق، والخبرة القضائية الضريبية.

وعند صدور الحكم القضائي الضريبي ولم ينل رضا أحد الطرفين؛ جاز له مراجعته عن طريق "المعارضة أمام المحكمة الإدارية مصدرة الحكم القضائي الضريبي أو الاستئناف أمام مجلس الدولة، تحقيقا "لمبدأ التقاضي على درجتين"؛ أو لجوءه لطرق الطعن غير العادية المتمثلة في: "إلتماس إعادة النظر؛ الوارد في الحكم أو القرار القضائي الضريبي؛ مع وجوب إحترام الآجال والشروط والإجراءات القانونية المتبعة في ذلك.

خاتمة

خاتمة:

منح المشرع الجزائري الحماية القضائية للمكلف بالضريبة؛ بإعتبارها مرحلة يسعى من خلالها المكلف بالضريبة، إلى المطالبة بحقوقه بموجب طعن قضائي يُرْفَعُ أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة نوعيا وإقليميا؛ إضافة إلى جملة من الحقوق التي كثرت فيها الإجراءات، بِحُكْمِ ما كُرِّسَ في المرحلة القضائية، من تطبيقات وإجراءات لنصوص قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، إعمالا لمبدأ المشروعية وسيادة القانون المنصوص عليهما دستوريا، الذي يسمح للقاضي الإداري بمراقبة أعمال الإدارة الضريبية في سبيل تحقيق مراعاة عادلة.

أولا- النتائج المتوصل إليها:

على ضوء دراستنا لموضوع سلطة القاضي الإداري بالنزاع الضريبي توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري؛ يأتي بعد إستنفاد المكلف بالضريبة طريق التسوية الإدارية مع الإدارة الضريبية؛ حين إيداعه الإلزامي للتظلم الإداري المسبق أمام الجهة الإدارية المختصة، وصدور قرار إداري لم يرض المكلف بالضريبة.

وبهذا الخصوص؛ حدد المشرع للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية جملة من الشروط والإجراءات القانونية، التي وجب على المدعي إحترامها خلال رفع الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري؛ وذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خاتمة

فإغفال أي شرط قانوني يؤدي إلى رفض الدعوى الضريبية؛ في هذا السياق؛ تكمن سلطة القاضي الإداري في فحص مدى توفر الشروط، والإجراءات القانونية في رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية المعروضة أمامه.

- بعد صدور القانون رقم: 07-12 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2007؛ المتضمن قانون المالية لسنة 2008، تم إلغاء إخضاع المدير الولائي للضرائب للنزاع تلقائياً أمام المحكمة الإدارية.

- في حالة تعرض مصالح المكلف بالضريبة أو أمواله لخطر داهم، يصعب تداركه وجبره مستقبلاً؛ من خلال قرار إداري غير مشروع صادر عن الإدارة الضريبية أو بتعسفها، أجاز المشرع للمكلف بالضريبة رفع دعوى إستعجالية إدارية تحقيقاً لمبدأ المشروعية؛ بالموازاة مع دعوى في الموضوع، إضافة لوجوب إحترامه الشروط القانونية في رفعها؛ وتقديم ضمانات حقيقية كافية وجدية في ذلك.

وهنا تكمن سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في: فحص مدى توفر الشروط والإجراءات القانونية في رفع المكلف بالضريبة للدعوى الإستعجالية الإدارية المعروضة أمامه؛ كما تكمن سلطته في إلغاء القرار الإداري غير المشروع، الصادر عن الإدارة الضريبية في حالة طلب وقف كل المتابعات، التي يتعرض لها المكلف بالضريبة؛ كالغلق المؤقت المحل التجاري، حيث أجاز المشرع للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت، أن يطعن في قرار المدير الولائي من أجل رفع اليد، وهذا بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، للفصل في الأمور المستعجلة، إلا أنه لا يمكن لهذه الهيئة أن تفصل في القضية إلا بعد سماع الإدارة الضريبية أو إستدعائها قانونياً، وذلك طبقاً للمادة 146 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

خاتمة

- يتدخل قاضي الإستعجال الإداري لوقف تنفيذ الحجز غير المشروع؛ وبيع المحجوزات، الذي تباشره الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة، مع إلزامية رفع المكلف بالضريبة دعوى في الموضوع إلى جانب الدعوى الإستعجالية؛ وفيما يخص منازعة غلق المحل والحجوز الإدارية، فاللجوء لوقف عملية البيع تكون من إختصاص ورقابة قضاء الإستعجال الإداري.

- يتأكد القاضي الإداري الإستعجالي؛ من مدى كفاية الضمانات المقدمة من قبل الملمزم في حالة رفضها من طرف القابض المالي؛ حين مطالبته لهذا الأخير بتأجيل الأداء الذي يعتبر من إختصاص القضاء الإداري الإستعجالي، ليقوم قابض الضرائب بتقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة؛ ويتخذ بشأنها قراراً بالقبول أو بالرفض.

- يتدخل القاضي الإداري الإستعجالي لإيقاف التسديد الذي يفرض على المكلف بالضريبة، من خلال رفع هذا الأخير دعوى إستعجالية يطلب فيها إيقاف التسديد، حيث منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، ووفقاً للشروط المبينة قانوناً.

- تكمن سلطة القاضي الإداري الإستعجالي بإلغاء قرار التحصيل الجبري؛ الذي تقوم به الإدارة الضريبية إتجاه المكلف بالضريبة؛ من خلال رفع هذا الأخير دعوى إستعجالية يطلب فيها إيقاف التحصيل بموجب شكوى الاعتراض وفقاً لأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

خاتمة

فوقف تحصيل الضريبة؛ يكون إلا بتقديم المكلف بالضريبة ل ضمانات كافية؛ ليصدر بعدها القاضي الإداري الإستعجالي؛ قراراً قضائياً مؤقتاً لصالح أحد الطرفين؛ كما يمكن الطعن فيه بكافة طرق الطعن المعروفة، ضد الأحكام القضائية، ما لم ينص القانون على إستبعاد طريقٍ من طرق الطعن في ذلك.

- عند سير الدعوى الضريبية؛ يعتمد القاضي الإداري عدة طرق للإثبات في النزاع الضريبي المعروف أمامه؛ لما له من أهمية قانونية في فض النزاع الضريبي، وكذا أهمية عملية في تجسيد وتنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فهي تعتبر من الأدوات، التي يستند إليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية، وتحديد مدى سلطته التقديرية؛ فهي تشكّل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون بالضريبة، للمحافظة على حقوقهم المترتبة عليها.

فلإثبات وسيلتين هما: أدلة الإثبات الخاصة، وأدلة الإثبات العامة؛ فالنسبة للصنف الأول، تعتمد عليها الإدارة الضريبية وهي وسائل الإثبات المحاسبية المستمدة من القانون التجاري؛ كما توجد وسائل الإثبات غير المحاسبية المتمثلة أساساً في حق الإطلاع وطلب التبرير والتوضيح، وكذا أساليب الرقابة الضريبية الأخرى، بإعتبارها طريقة فعالة تستند إليها في تحديد أسس الضريبة الواجبة الأداء، كما تتوصل بها الإدارة الضريبية لحقيقة مداخل وأرباح المكلف بالضريبة، وتحديد أسس الضريبة الجديد.

أما المكلف بالضريبة؛ فيتمتع بأكبر ضمانات في ظل إجراءات إعادة التقويم الوجيه، المتمثلة أساساً في حق الإستعانة بمستشار من إختياره؛ هذه الضمانات التي يفقدها حينما تتخذ الإدارة الضريبية إجراء الفرض التلقائي للضريبة، وعليه وجب على المكلف بالضريبة تقديم دليل بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.

خاتمة

أما الصنف الثاني فهو أدلة الإثبات العامة؛ حيث يجد المكلف بالضريبة نفسه في كثيرٍ من الأحيان أمام وضع حرج لإثبات صحة طلباته، أو درء دفع الإثبات الضريبية مثل ضياع محاسبه، أو وثائقه المحاسبية، فيلجأ المكلف بالضريبة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون الخاص، بسبب غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الضريبي، شرط أن تتصف تلك الوسائل بالطابع الكتابي، إحتراماً للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية.

فالكتابة تعتبر من أهم طرق الإثبات؛ فهي وسيلة لتأكيد كل الوقائع المادية أو التصرفات القانونية، كما تعد إحدى أدلة الإثبات الضامنة لأموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية؛ التي تشمل المحررات الرسمية والعرفية والإلكترونية؛ باعتبارها سندات وأوراق مكتوبة أو معالجة إلكترونية.

فالأولى يحررها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقاً للأوضاع القانونية؛ في حدود إختصاص ما تم على يديه أو ما أدلى به ذوي الشأن في حضوره، أما الثانية لا يتدخل الموظف العام أو الشخص المكلف بخدمة في تحريرها، أما الثالثة فهي دعامة مادية تتضمن بيانات معالجة إلكترونية مكتوبة وموقعة بطريقة إلكترونية تثبت واقعة قانونية؛ تحرر من طرف موظف عام مختص وفقاً للإجراءات التي ينص عليها القانون، مع إمكانية تحويل تلك البيانات الإلكترونية إلى محرر ورقي، عن طريق إخرجه من المخرجات الكومبيوترية.

أما أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة؛ فهي أدلة محدودة القوة القانونية فيما يخص حجيتها "كالبينة والقرائن بنوعها"؛ وأدلة الإثبات المعفية هي من يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار واليمين).

خاتمة

أما فيما يخص الوسيلة الثانية فهي "الوسائل القضائية" التي يأمر بها القاضي الإداري؛ إنطلاقاً من السلطات التي إستمدتها من طبيعة المنازعات الضريبية المتمثلة في: مراجعة تحقيق الإدارة الضريبية، عند مراقبتها للوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته.

في حين يلجأ المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية "للخبرة القضائية الضريبية"، في حالة طلب أحد ذلك أو تلقائياً بطلب من القاضي الإداري؛ إذا ما تبادرت إليه شكوكا في موضوع النزاع الضريبي، يكون ذلك عن طريق حكم قضائي، يتضمن الأمر بإجراء خبرة قضائية ضريبية، تحدد فيها بدقة البيانات الأساسية، ومهمة الخبير بدقة وآجال إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية.

- يحق للخصوم رفض الخبير أو رده في حالة القرابة أو وجود مصلحة شخصية، أو لأي سبب جدي آخر، كما تكمن سلطة القاضي الإداري هنا في قبول أو رفض طلب أحد الخصوم في تعيين خبير قضائي، مع ما تتطلبه الدعوى الضريبية المطروحة أمامه من ذلك. فإذا كان النزاع الضريبي بحاجة إلى تعيين خبير قضائي؛ قبل القاضي الإداري طلب أحد الخصمين أو كلاهما، وإذا كان النزاع واضحاً وغير متسم بالغموض أو الشكوك، جاز له رفض طلب أحدهما أو كلاهما؛ لأن الهدف من إجراءها هو توضيح الواقعة المادية التقنية والعلمية للقاضي الإداري.

كما يكمن دور هذا الأخير أيضاً؛ في الخبرة القضائية الضريبية، أنه يحدد مبلغ التسبيق الذي يكون مقاربا للمبلغ النهائي لمصاريف وأتعاب الخبير، مع تحديده للطرف الذي يتعين عليه إيداعه لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وفي الآجال المحددة، وإلا يعتبر

خاتمة

تعيين الخبير لاغياً، إلا إذا تقدم الطرف الذي لم يودع مبلغ التسبيق، بطلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعيين الخبير، بموجب أمر على عريضة، إذا أثبت حسن نيته في ذلك.

- في نفس السياق؛ تكمن سلطة القاضي الإداري بإستبدال الخبير في حالة رفضه إنجاز المهمة الموكلة له أو تعذر عليه ذلك، أو تقاعس في أداء مهامه المنوطة به بالآجال المحددة له.

وإذا قَبِلَ الخبير أداء المهام ولم يقم بها أو لم ينجز تقريره، جاز للقاضي الإداري الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الإقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية؛ كما يجوز للقاضي الإداري الإطلاع على أي إشكال يعترض الخبير، أثناء تأديته لمهامه المنوطة به؛ كما يمكن له أمر الخصوم بتقديم المستندات اللازمة للخبير؛ تحت طائلة توقيع الغرامة التهديدية.

وعند إيداع الخبير القضائي تقريره النهائي لأمانة الضبط؛ وتبين للقاضي الإداري أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره غير وافية، يمكنه إتخاذ جميع التدابير والإجراءات اللازمة، كالأمر بإستكمال التحقيق؛ أو بحضور الخبير أمامه لتلقي الإيضاحات والمعلومات منه، كما يأذن رئيس الجهة القضائية الإدارية أمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير، بعد إكمال وإيداع هذا الأخير لتقريره النهائي لها.

- القاضي الإداري غير ملزم بتأسيس حكمه على ما ورد في الخبرة القضائية الضريبية؛ وغير ملزم برأي الخبير، فله السلطة في الأخذ بها كلية أو الأخذ بها جزئياً أو استبعادها نهائياً، مع تسبب إستبعاده لها.

خاتمة

- يحق للقاضي الإداري من تلقاء نفسه أو بطلب من المكلف بالضريبة أو إلى الإدارة الضريبية، القيام بإجراء معاينات وتقييمات أو تقديرات يراها ضرورية، مع تحديده لمكان ويوم وساعة الانتقال، مع دعوة الخصوم إلى حضور العمليات.

- يتخذ القاضي الإداري الإجراءات الضرورية للفصل في الدعوى الضريبية؛ بقيامه بإيداع تقريره المكتوب وإحالته على النيابة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها هي الأخرى خلال أجل شهر، وإتفاقه مع رئيس المحكمة الإدارية لتحديد الجلسة التي يتم من خلالها إصدار الحكم القضائي الضريبي المتعلق بموضوع النزاع؛ في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة سلطة جعلها سرية، إذا ما رأى في العلنية خطراً على النظام العام.

- بعد صدور الحكم القضائي الضريبي من المحكمة الإدارية، يكون حائزاً لقوة الشيء المقضي به، حيث يتعين على الطرف الذي كان الحكم في صالحه أن يقوم بإجراءات التنفيذ طبقاً للقواعد القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من خلال إستخراج الحكم القضائي الضريبي ممهوراً بالصيغة التنفيذية؛ وتبليغه عن طريق المحضر القضائي للخصم.

- يحق للطرف الذي لم يرضه الحكم القضائي الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، مراجعته حيث يعتبر ذلك من المبادئ الأساسية التي نظمها المشرع، سواء بواسطة طرق الطعن العادية المتمثلة في: "المعارضة أمام المحكمة الإدارية أو الإستئناف أمام مجلس الدولة"؛ تحقيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين.

خاتمة

- أو عن طريق الطعن غير العادي، المتمثل في: "إلتماس إعادة النظر، مع وجوب مراعاة واحترام الضوابط والشروط القانونية في ذلك، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

ثانياً- أهم الإقتراحات والتوصيات:

فيما يلي جملة من الإقتراحات والتوصيات التي نرى أنها ضرورية، ومن شأنها تنوير المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بها، وخدمة للقضاء الإداري:

- جهل المكلف بالضريبة للقوانين الضريبية، وتعقدها وتشعبها وكثرة تعديلاتها المستمرة، وتقاعسه بأداء واجبه الضريبي المنوط به وتصريحاته المغلوطة، يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي، لهذا وجب على المكلف بالضريبة الإلمام بالقوانين الضريبية، وتحديث معلوماته الضريبية دورياً بما يتوافق مع جملة التعديلات على القوانين الضريبية.

- كما يجب عليه إيداع تصريحاته لدى الإدارة الضريبية؛ لتكون دليلاً لصحة مداخله وأرباحه، مع وجوب إحترامه لجميع الشروط المحددة قانوناً في التصريح، لما تتمتع به من قوة ثبوتية مقننة.

- ضرورة عقد أيام دراسية وملتقيات وطنية وحتى دولية في مجال الضرائب والنظام الجبائي، وفتح جسور التواصل وتنظيم أبواب مفتوحة لفائدة المواطنين بصفة عامة، وللمكلفين بالضريبة وأعاون الإدارة الضريبية بصفة خاصة، للإطلاع على المعلومات والقوانين الضريبية الجديدة والمحينة وشرحها لهم؛ وكذا طرق التصريح الضريبي وكيفية تجنب النزاعات الضريبية، من خلال توعية المكلف بالضريبة وتقديم يد العون له، وشرح القوانين الضريبية له؛ تفعيلها لمبدأ: تقريب الإدارة الضريبية من المكلف بالضريبة.

خاتمة

- وجوب نشر كل التعليمات والنشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب والمصالح الضريبية، لتكون متاحة للمكلف بالضريبة وللقاضي الإداري بغية الإطلاع عليها؛ والرجوع إليها في حالة ما إقتضت الضرورة، سواء كانت هذه التعليمات والنشرات الجبائية تنشر ورقيا أو إلكترونيا على موقع المديرية العامة للضرائب.

- عصرنة قطاع الضرائب بآخر تكنولوجيات الإعلام والاتصال، ومواكبة التطورات العالمية الحاصلة في القطاع الجبائي؛ من خلال رقمنة الإدارة الضريبية؛ والإعتماد على التصريحات الإلكترونية للمكلف بالضريبة، وإجراء شكاويهم وتظلماتهم المسبقة والرد عليها عبر الخط، لتوفير الوقت وفحصها بسرعة من جهة، ولتكون دليلا ماديا في حالة نشوب نزاع ضريبي من جهة أخرى.

- إسناد مراجعة التحقيق لأحد أعوان الإدارة الضريبية نقطة ومنطق غير سليمين، باعتبار إدارة الضرائب طرفا بالنزاع الضريبي؛ ما يدفع للتشكيك في مبدأ مصداقية وشفافية التحقيق وحياده؛ فكان بالإمكان إلغائها أو إسنادها لجهة محايدة لتحقيق التوازن بين طرفي الدعوى الضريبية.

- على المشرع أثناء صياغته لمادة قانونية في المجال الضريبي؛ إشراك أهل الإختصاص من الإقتصاد، المالية، التجارة، الجمارك، رجال القانون داخل قبة البرلمان المتخصصين في الشأن الضريبي؛ في إثراء المواد القانونية الضريبية؛ نظرا بما تتميز به الضريبة من خصوصية.

قائمة المصادر والمراجع:

Les Références:

قائمة المصادر والمراجع: Liste Des Sources et Références:

أولاً - قائمة المصادر: Liste Des Sources :

- 1- القرآن الكريم: بالشرح العثماني؛ برز أيتا ورش حوفا نافع، حازن شرف طباعته وإبراهيم هيثم، القاهرة، مصر.
- 2- الدستور الجزائري:
- القانون رقم: 16-01 المؤرخ في: 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري الجزائري، الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة بتاريخ: 07 مارس 2016.
- 3- القوانين العضوية:
- القانون العضوي رقم: 98-01 المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ: 01 جوان 1998، المعدل والمتمم بالقانون رقم: 11-13 المؤرخ في: 26 جويلية 2011، المعدل والمتمم للقانون: 98-01 المؤرخ في: 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ: 03 أوت 2011.
- القانون رقم: 01-21 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 23 ديسمبر 2001.
- القانون رقم: 06-24 المؤرخ في: 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة بتاريخ: 27 ديسمبر 2006.
- القانون رقم: 07-12 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2007.
- القانون رقم: 07-11 المؤرخ في: 26 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية، عدد 74، الصادرة في: 25 نوفمبر 2007.

- القانون رقم: 18-18 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019،
الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2018.

- القانون رقم: 19-14 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020،
الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2019.

4- القوانين العادية:

- القانون رقم: 07-05 المؤرخ في: 13 ماي 2007، المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-58،
المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، العدد 31، الصادرة بتاريخ: 13 ماي 2007.

- القانون رقم: 08-09 المؤرخ في: 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية
والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادرة بتاريخ: 23 أبريل 2008.

- القانون رقم: 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ
الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ: 11 جويلية 2010.

- القانون رقم: 18-18 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019،
الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2018.

- قانون التسجيل.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- قانون الضرائب غير المباشرة.

- قانون الطابع.

5- الأوامر:

- الأمر رقم: 35-75 المؤرخ في: 29 أبريل 1975 الملغى، المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ: 09 ماي 1975.
- الأمر رقم: 59-75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 71، الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2015.
- الأمر رقم: 01-02 المؤرخ في: 25 فيفري 2002، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة بتاريخ: 28 فيفري 2002.
- الأمر رقم: 03-07 المؤرخ في: 24 جويلية 2007، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 47، الصادرة بتاريخ: 25 جويلية 2007.
- الأمر رقم: 02-08 المؤرخ في: 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ: 27 جويلية 2008.

6- القواميس:

- ابن منظور، لسان العرب، المجلد الأول، دار الشرق، بيروت، لبنان، 1986.

ثانيا - المراجع: Liste Des Références

1- الكتب:

- السعدية جماني، السلسلة القضائية في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2014.
- أمينة غني، قضاء الإستعجال في المواد الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2014.
- بوزيد أغليس، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، المدينة الجديدة، تيزي وزو، 2012.
- جمال سايس، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الجزء الأول، الثاني، والثالث، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013.
- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضاء الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2014.
- حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلب، الجزائر، 1994.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

قائمة المصادر والمراجع

- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين- الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- سعاد بوزيان، طرق الإثبات في المنازعات الإدارية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015.
- سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، طبعة 2015، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2015.
- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الإلتزام بوجه عام، مصادر الإلتزام، العقد، العمل غير المشروع، الإثراء بلا سبب، القانون، الجزء الأول، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، 1952.
- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، الإثبات أمام القضاء الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008.
- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها على ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1999.
- كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، الطبعة الأولى، دار السلام، الرباط، المغرب، 2016.
- لحسن بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2003.
- لحسن بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري، دار هومة، الجزائر، 2007.
- لحسن بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الإدارية، دراسة قانونية تفسيرية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- محمد المجدوبي الإدريسي، إجراءات التحقيق في الدعوى في قانون المسطرة المدنية المغربي، مطبعة الكاتب المغربي، دمشق، 1996.
- محمد باهي أبو يونس، وقف تنفيذ الحكم الإداري من محكمة الطعن في المرافعات الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد علي عوض الحرّازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها دراسة مقارنة، مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، دار النهضة العربية، مصر، 2012.
- محند أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية نظرية الإختصاص، الجزء الثاني، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، دار دحلب للطباعة والنشر، الجزائر، 1992.
- يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

2- الأطروحات والرسائل الجامعية:

أ- الأطروحات:

- إسماعيل بوقرة، الحكم في دعوى الإلغاء، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- إلياس جوادي، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- جازية صاش، نظام مجلس الدولة في القضاء الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في الحقوق، كلية الحقوق، بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر 1، 2008.
- حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة دكتوراه علوم في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2018.
- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- صالح شرفي، وقف تنفيذ القرار الإداري في ضوء أحكام القضاء الإداري دراسة مقارنة "فرنسا، مصر، الجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- عائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017.

- عزيز أمزيان، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
- فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2010.
- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.
- محمد حميش، سلطات القاضي الإداري في الدعوى الإدارية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018.
- موسى قروف، سلطة القاضي المدني في تقدير أدلة الإثبات، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- نادية بونعاس، خصوصية الإجراءات القضائية الإدارية في -الجزائر، تونس، مصر- أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015.
- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

ب- رسائل الماجستير:

- إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة السانبا، وهران، 2004.
- أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، 2015.
- أمينة غني، الإستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رسالة ماجستير في القانون، تخصص الإجراءات والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012.
- حنان عكوش، معالجة شرط اختصاص قاضي المحكمة الإدارية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016.
- درين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر 1، 2017.
- رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- رحموني بلفاضل، الإستعجال الإداري على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013.
- ريمة بن ذهبية رباب، منازعات التحصيل الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2016.

- صفيان بوفراش، عدم فاعلية التظلم الإداري المسبق في حل النزاعات الإدارية في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009.
- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
- عائشة غنادرة، دور القاضي الإداري وحدود سلطاته في رقابة المشروعية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2014.
- عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2015.
- عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
- عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2011.
- عبد الغني بلعابد، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2008.
- عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2012.

قائمة المصادر والمراجع

- فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005.
- فتيحة شهبوب رحمانى، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.
- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة ماجستير في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012.
- فهيمة بلول، آليات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الاستثمار، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2012.
- فوزي خيراني، الأدلة العلمية ودورها في الإثبات الجنائي، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- فوزية زكري، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة وهران، القطب الجامعي، بلقايد، وهران، 2012.
- كريمة أمزيان، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرار المنحرف عن هدفه المخصص، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011.
- لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، رسالة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد البار عبد الدائم، الطعون في الإجراءات المدنية، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2013.
- محمد أيمن الحمصي، أهمية وجود قضاء ضريبي في سورية، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة حلب، سوريا، 2014.
- محمد سيد أعر، الفرض التلقائي للضريبة، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة السانبا، وهران، 2010.
- ناصر ديلوم، منازعات الضرائب المباشرة، حالة الضريبة على الدخل الإجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015.
- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.

3- المقالات العلمية:

- إبراهيم يامة، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية(وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد)، مجلة القانون والمجتمع، المجلد الثاني، العدد الأول، جامعة أحمد دراية، أدرار، جوان 2014.

- أبكر علي عبد المجيد علي، عادل محمد عبد الله عبد الباقي، مدى حجية الوسائل العلمية الحديثة في الإثبات من منظور التشريعات السودانية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد الثاني، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، سبتمبر 2018.

- أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد الخامس وثلاثون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013.

- إلياس جوادي، القرائن القضائية وحجيتها في إثبات الدعوى الإدارية، مجلة دفاتر السياسية والقانون، العدد العاشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جانفي 2014.

- أمال يعيش تمام، عبد العالي حاحة، قراءة في سلطات القاضي الإداري الإستعجالي وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، مجلة المنتدى القانوني، العدد السادس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الكفاءة المهنية للمحاماة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، أفريل 2009.

- حدة مبروك، حجية السندات الإلكترونية في الإثبات، دراسة مقارنة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد السابع عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حماة لخضر، الوادي، جانفي 2018.
- حسينة قرواط، الفرض التلقائي للضريبة في ظل التحقيق المحاسبي، دراسة حالة، مجلة دراسات جبائية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2015.
- حليلة بن شعاعة، محمد الأخضر كرام، حق الإطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة حماة لخضر، الوادي، جوان 2016.
- حنان براهيم، المحررات الإلكترونية كدليل للإثبات، مجلة المفكر، المجلد الثامن، العدد التاسع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2013.
- حياة كيجل، حجية الإثبات الإلكتروني، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد الخامس، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، جانفي 2016.
- ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، دراسة مقارنة، مجلة المفكر، المجلد التاسع، العدد الحادي عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سبتمبر 2014.
- ريمة مقيمي، الإثبات بشهادة الشهود في النزاع الإداري، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، المجلد الرابع والثلاثين، العدد الأول، قسنطينة، أوت 2020.

قائمة المصادر والمراجع

- ريمة مقيمي، الإقرار وحجيبته في إثبات النزاع الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد العاشر، العدد الثاني، جامعة حماة لخضر، الوادي، سبتمبر 2019.
- زليخة لحميم، دور القاضي المدني في الإثبات في ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جانفي 2011.
- سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، كلية الحقوق، جامعة مؤتة، الأردن، 2006.
- سعيدة رقام، شروط دعوى الإستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثالث، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حماة لخضر، الوادي، ديسمبر 2018.
- سمية كروان، أسماء كروان، آثار الطعن بالإستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة باتنة 1، جوان 2016.
- الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، سبتمبر 2016.

- عارف منور عبد الرحمن السعيدة، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون الضريبة الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، عمان، الأردن، 1985.
- عاسية زروقي، حجية الإثبات بالقرائن في المادة الجزائية وقيمتها القانونية، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة ابن خلدون، تيارت، جوان 2018.
- عباس زاوي، الدعوى الإستعجالية في ظل القانون 08-09 المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 31/30، جامعة محمد خيضر بسكرة، ماي 2013.
- عباس زاوي، جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية، مجلة المفكر، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2019.
- عبد الحميد بن عيشة، طرق الطعن في المواد الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد الثالث والخمسون، العدد الرابع، جامعة الجزائر 1، ديسمبر 2016.
- عبد الرحمن أبليللا، خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية، الندوة الوطنية حول: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، المجلس الأعلى، المديرية العامة للضرائب، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011.

- عبد الصديق شيخ، وقف تنفيذ القرارات القضائية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الدراسات القانونية، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة يحي فارس، المدينة، جانفي 2020.
- عبد العزيز مقبولجي، شروط قبول الدعوى، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة لونيبي علي، البليدة2، جوان2013.
- عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، الجزائر، 2006.
- عمار زعبي، سلطاني آمنة، الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، نوفمبر2020.
- عيادي عبد القادر، تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد15، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، جانفي 2016.
- غنية نزلي، دور الإدارة الإلكترونية في ترقية خدمات المرافق العمومية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد12، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2016.
- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد السادس عشر، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان2017.

قائمة المصادر والمراجع

- فاطمة حايدي، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر، المغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد السادس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، جوان 2018.
- فتيحة مسعودان، الدور الإيجابي للقاضي في الخبرة القضائية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الدراسات القانونية، المجلد الثالث، العدد الثالث، مخبر السيادة والعدالة، جامعة يحيى فارس، المدية، جوان 2017.
- فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد الثامن، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، ماي 2017.
- محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2019.
- محمد أمين مودع، زاوي أمال، شروط قبول الدعوى على ضوء تعديل قانون الإجراءات المدنية الجزائري، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، عين الدفلى، أكتوبر 2018.
- محمد غريبي، الهادي خضراوي، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد السابع، العدد الثاني، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، جوان 2020.

قائمة المصادر والمراجع

- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟ مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، العدد التاسع والثلاثون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2014.
- مصطفى التراب، أي تطور للقضاء الإستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية، الندوة الوطنية حول: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، المجلس الأعلى، المديرية العامة للضرائب، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2011.
- نادية بونعاس، التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر- تونس- مصر، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الخامس، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2014.
- نجم الأحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثالث، جامعة دمشق، سوريا، 2013.
- نجيب بوشباك، آسية سايج، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الإقتصادية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، المجلد الثاني، العدد السابع، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة يحي فارس، المدينة، أبريل 2017.
- نواف كتمان، وسائل الإثبات الإداري في قضاء محكمة العدل العليا، دراسات علمية محكمة، مجلة 26، العدد الأول، كلية علوم الشريعة والقانون، الجامعة الأردنية، جانفي 1999.

قائمة المصادر والمراجع

- هشام باهي، محمد بن محمد، إشكالية عدم تنفيذ الإدارة الجبائية لأحكام القضائية الإدارية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد الرابع، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، جوان 2019.
- وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مارس 2010.
- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، جامعة بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر 1، جوان 2017.
- وليد شريط، الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ديسمبر 2014.
- يونس زين، أصيلة العمري، الإعفاء الضريبي كأحد آليات تشجيع الإستثمار المحلي - ولاية بسكرة نموذجا - مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، جوان 2015.

4- الملتقيات:

- محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية "واقع وآفاق"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015.

- محمد فقير، رقابة القضاء الإداري الإستعجالي على الصفقات العمومية قبل إبرامها في التشريع الجزائري والتشريع المقارن آلية وقائية لحماية المال العام، الملتقى الوطني السادس حول: دور قانون الصفقات العمومية في حماية المال العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدية، 02 ماي 2013.

- شفيقة بن صاولة، السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق بالنزاع، مركز البحوث القانونية والقضائية، الجزائر، 2009.

5- المحاضرات:

- أنيسة يحيوي، إجراءات رفع الدعوى، محاضرة أقيمت بمحكمة المنصورة، مجلس قضاء برج بوعريريج، 30 ماي 2006.

- سلام عبد الزهرة عبد الله الفتلاوي، التحقيق الإداري وتوجيه العقوبات الإنضباطية، محاضرات أقيمت بالدورة التدريبية المقامة بجامعة بابل، كلية القانون، جامعة بابل، يومي: 21 و27 أوت 2008.

- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015.

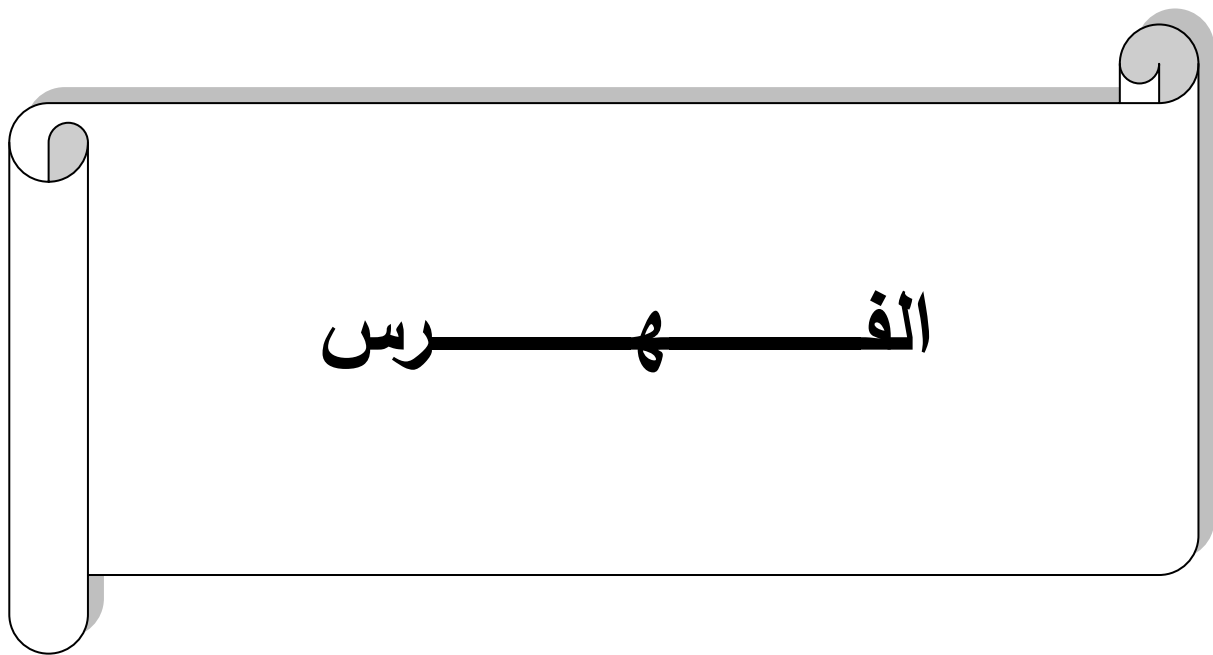
1- المجالات القضائية:

- المجلة القضائية، العدد الأول، قسم المستندات والنشر للمحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998.
- المجلة القضائية، العدد الأول، قسم المستندات والنشر للمحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1990.
- المجلة القضائية، العدد العاشر، قسم الوثائق للمحكمة العليا، الجزائر، 2001.
- مجلة مجلس الدولة، العدد الثاني، مطبعة هومة، الجزائر، 2002.
- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003.
- مجلة مجلس الدولة، العدد الرابع، منشورات الساحل، الجزائر، 2003.
- مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، منشورات الساحل، الجزائر، 2006.
- مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، منشورات الساحل، الجزائر، 2009.
- مجلة مجلس الدولة، العدد العاشر، منشورات الساحل، الجزائر، 2012.
- مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث عشر، منشورات الساحل، الجزائر، 2015.
- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2004.

ب- مواقع الإنترنت:

- عماد شفيق، المعالجة القانونية لنظرية الخطأ في التشريع الضريبي، جريدة شباب مصر،

02نوفمبر 2018، على: 20.30، عبر الرابط التالي: <https://bit.ly/3maE8kr>



الف ه رس

الفهرس :

الصفحة:	العنوان:
	البسمة
	الآية القرآنية
	الإهداء
	شكر و عرفان
أ - د	المقدمة
10	الباب الأول: سلطة القاضي الإداري بمرحلة تحريك الدعوى الضريبية
12	الفصل الأول: سلطة القاضي الإداري في فحص مدى توفر شروط رفع الدعوى الضريبية
12	المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية
13	المطلب الأول: حالات رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية
24	المطلب الثاني: شروط رفع المكلف بالضريبة للدعوى الضريبية
53	المبحث الثاني: تحديد الإختصاص وأهم الإجراءات الخاصة بالدعوى الضريبية
53	المطلب الأول: تحديد الإختصاص القضائي في النزاع الضريبي
58	المطلب الثاني: تبليغ العريضة وإجراء الصلح في المنازعة الضريبية
65	الفصل الثاني: رقابة القاضي الإداري الإستعجالي وسلطته على الدعوى الضريبية
66	المبحث الأول: متطلبات الدعوى الإستعجالية الضريبية
67	المطلب الأول: سلطة القاضي الإستعجالي في فحص شروط رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية

76	المطلب الثاني: الدعوى الإستعجالية الضريبية أمام مجلس الدولة
77	المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في الدعوى الضريبية
78	المطلب الأول: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في منازعات التحصيل
87	المطلب الثاني: سلطة القاضي الإداري الإستعجالي في منازعات إيقاف التحصيل
92	المطلب الثالث: الحكم في الدعوى الإستعجالية الضريبية
	خاتمة الباب الأول
98	الباب الثاني: سلطة القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية
99	الفصل الأول: سلطة القاضي الإداري في إجراءات التحقيق بالدعوى الضريبية
100	المبحث الأول: الموازنة بين أدلة الإثبات في الدعوى الضريبية
101	المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة
119	المطلب الثاني: وسائل الإثبات الخاصة في الدعوى الضريبية
129	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في الدعوى الضريبية
129	المطلب الأول: مراجعة التحقيق في الدعوى الضريبية
132	المطلب الثاني: الخبرة القضائية وسيلة تحقيق في الدعوى الضريبية
159	الفصل الثاني: سلطة القاضي الإداري في الفصل بالدعوى الضريبية وإجراءات الطعن فيها
160	المبحث الأول: سلطة القاضي الإداري في الفصل بالدعوى الضريبية
161	المطلب الأول: شكل ومضمون الحكم القضائي الضريبي

الفهرس

166	المطلب الثاني: تبليغ الحكم القضائي الضريبي والآثار المترتبة على صدوره
171	المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن بالدعوى الضريبية
172	المطلب الأول: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن العادية بالدعوى الضريبية
196	المطلب الثاني: سلطة القاضي الإداري في إجراءات الطعن غير العادية بالدعوى الضريبية
	خاتمة الباب الثاني
204	الخاتمة العامة
215	قائمة المصادر والمراجع
-239	الفهرس
242	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الملخص:

منح المشرع الوطني سلطات واسعة للقاضي الإداري، الذي أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعوى الضريبية، من أجل التطبيق السليم للقانون والسهرة على حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية، من خلال قيامه بفحص مدى توفر شروط رفع الدعوى الضريبية، ورقابته على مشروعية القرارات وسندات جداول التحصيل والمتابعات التي تصدرها وتباشرها الإدارة الضريبية، حيث يمكنه إلغاء تلك القرارات المخالفة للقانون، بعد تأكده من توفير المكلف بالضريبة شرط الجدية وتقديمه للضمانات الكافية، حماية لمبدأ المشروعية وتحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية. كما يتمتع بسلطات واسعة تملها الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي أثناء التحقيق فيه، من خلال اتخاذه لتدابير التحقيق المنصوص عليها قانوناً، لتتجلى بعدها سلطته في فصل النزاع الضريبي، من خلال قيامه بإيداع تقريره المكتوب، وإحالته على النيابة العامة للإطلاع عليه، واتفاه مع رئيس المحكمة لتحديد جلسة إصدار الحكم القضائي الضريبي، وبعد صدوره يكون حائزاً لقوة الشيء المقضي به، على أن يقوم الطرف الذي لم يرضه الحكم القضائي بمراجعته سواء بواسطة طرق الطعن العادية، تحقيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، أو عن طريق طرق الطعن غير العادية، مع وجوب احترام الشروط القانونية في ذلك، سواءً المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة؛ المكلف بالضريبة؛ الإدارة الضريبية؛ المنازعة الضريبية؛ القضاء الإداري؛ سلطة القاضي الإداري.

Résumer:

Le législateur algérien a accordé de larges pouvoirs au juge administratif, qui joue un rôle actif et positif dans le procès fiscal, afin de bien appliquer la loi et assurer la protection des droits des contribuables, contre l'arbitraire de l'administration fiscale, en examinant la disponibilité des conditions de dépôt du procès fiscal, et son contrôle de la légitimité des décisions et obligations du calendrier de recouvrement et de suivi émis par l'administration fiscale, où il peut révoquer ces décisions illégales, après avoir assuré que la condition de gravité et fournir au contribuable des garanties suffisantes, à protéger le principe de légalité et à réaliser le principe de justice fiscale. Le juge administratif jouit également de larges pouvoirs dictés par la nature juridique du litige fiscal au cours de l'enquête, en prenant les mesures prescrites par la loi, puis a reflété son pouvoir de séparer le litige fiscal, en déposant son rapport écrit, et le renvoyer au ministère public pour le voir, et fait son accord avec le président du tribunal pour décider de l'audition du jugement fiscal, après qu'il ait été rendu, il aura le pouvoir de la chose prescrite, à condition que la partie non satisfaite par le verdict judiciaire, que ce soit par des méthodes d'appel régulières, afin de réaliser le principe du litige à deux degrés, ou par des appels inhabituels, les règles et conditions juridiques doivent être respectées, par le contribuable ou par l'administration fiscale.

Mots Clés: Impôt; Le Contribuable; L'administration des Impôts; Litige Fiscal; Justice Administrative; L'autorité d'un Juge Administratif.

Abstract:

The Algerian legislator granted wide powers to the administrative judge, who has an active and positive role in the tax lawsuit, in order to properly apply and ensure the protection of the rights of taxpayers, against the arbitrariness of the tax administration, by examining the availability of the conditions for filing the tax lawsuit, and controlling the legality of decisions and bonds. The collection and follow-up schedules issued and initiated by the tax administration, where he can cancel those decisions that violate the law, after ensuring that the condition of seriousness and provide the taxpayer for adequate guarantees, to protect the principle of legality and to achieve the principle of tax justice. The administrative judge also enjoys wide powers dictated by the legal nature of the tax dispute during the investigation, through taking the measures prescribed by law, and then reflected his authority to separate the tax dispute, by filing his written report, referring it to the Public Prosecution for review, and his agreement with the President of the Court. To determine the hearing of the tax judgment, after its issuance, it shall have the power of the prescribed thing, provided that the party not satisfied by the judicial verdict shall review it, whether by regular appeal methods, in order to achieve the principle of litigation in two degrees, or through unusual appeals, with Exercise and respect the legal controls and conditions in this, whether by the taxpayer or the tax administration.

Key Words: Tax ; The Taxpayer; Tax Administration; Tax Dispute; Administrative Judiciary; The authority of an Administrative Judge.

