

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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: حقوق وعلوم سياسية

شعبة: حقوق

التخصص: قانون إداري

من إعداد الطالب: غرمة مصطفى

بعنوان

حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي

نوقشت وأجيزت بتاريخ : 2014/06/01

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ الأخصري نصر الدين (أستاذ محاضر أ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ زرقون نور الدين (أستاذ محاضر ب_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الدكتور/ بالطيب محمد البشير (أستاذ محاضر أ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2013/2014

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قل لو كان البحر مدادًا لكلمات ربي، لنفد البحر قبل أن تنفذ كلمات ربي، ولو
جنًا بمثله مدادًا.

الإهداء

"ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه

وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى من لم يبلغ جهدي جهدهما في تربيتي ورعائتي، إلى والدي، فاللهم

إرحمهما كما ربياني صغيراً.

إلى إخوتي وجميع أقاربي كل باسمهم.

إلى كل من أسهموا في إعلاء راية العلم على مستوى هذه الجامعة وغيرها من الجامعات الجزائرية

من عمداء ودكاترة وطلبة وإداريين.

شكر وعرّفان

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه يوافي نعمه علينا، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن وفقني لإعداد هذا العمل، وصل اللهم وبارك على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

جزيل الشكر والتقدير والإحترام للأستاذ المشرف على إشرافه على هذا العمل وتصويباته الرشيدة لي في إعداد المذكرة، فجزاه الله عنا كل خير إن شاء الله.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أشيد بجهود كل من مد إلى يد العون طيلة فترة إعداد هذا البحث كل بإسمه قريبا كان أو بعيدا فجزاهم الله عنا خير الجزاء.

وفي الأخير أسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم وأن يعم نفعه على الجميع

إن شاء الله

قائمة المختصرات

- قانون الإجراءات الجبائية.....ق.إ.ج.
- قانون الاجراءات المدنية الاداريةق.إ.م.إ.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماسلة.....ق.ض.م.ر.م.
- قانون الضرائب غير مباشرة.....ق.ض.غ.م.
- قانون التسجيل.....ق.ت.
- الجريدة الرسمية.....ج.ر.
- الطبعة.....ط.
- الجزء.....ج.

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية على مستوى الدول منذ القدم ولا زالت كذلك إلى اليوم فيمكن القول عنها بأنها ممول رئيسي للخرينة العمومية وللإنفاق الحكومي، وذلك كونها إقتطاع نقدي يدفعه الأشخاص الطبيعيون و الاعتباريون للدولة وذلك بصفة إجبارية نهائية و دون مقابل، هؤلاء الأشخاص يسمون في النظام الضريبي بالمكلفين بالضريبة وهم أشخاص يقومون بتزويد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلة ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطهم الإقتصادي في أي مكان أيا كان الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصلته، ويدخل في نطاق الضريبة المنتجون، والتجار ومقدموا الخدمات، وقطاع الزراعة والتعدين والأنشطة المهنية وأي شخص يمارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة.

وقد كرس المشرع مبدأ العدل والمساوات في دفع الضريبة وذلك حسب قدرة كل شخص وفقا للمادة 64 من الدستور والتي جاء فيها «على أن كل المواطنون متساون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، كما لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه»

فمن خلال هذا النص نجد أن المشرع الجزائري بعدم توحيد الضريبة وجعلها نسبية ، أي تدفع حسب قدرة كل فرد وأنها لا تفرض عليه إلا بموجب نص قانوني و تتوفر فيه شروط معينة كأن يكون تاجرا مثلا، فإنها بذلك تحمي المكلف بالضريبة من الطرف الذي يحصل الضريبة منه ألا وهي الإدارة الجبائية وذلك باعتبار أنه الحلقة الأضعف أمام الإدارة الضريبية لأن المشرع منح للإدارة حقوقا أكثر مما منحها للمكلف بالضريبة باعتبار أنها هي التي تقوم بحماية أموال الخزينة العمومية وقد إستغلت الإدارة هذه الميزة في كثير من الأحيان وأهملت واجباتها أمام المكلف بالضريبة وخاصة جانب الثقة بينهما، من خلال عدم توجيهه فيما يتعلق بالنظام الجبائي وطريقة التصريح والحقوق الممنوحة له عند قيام الإدارة بالرقابة الجبائية عليه .

فمن خلال هذا التباين في التعامل تتطور العلاقة بينهما إلى نزاع جبائي حول تأسيس الوعاء الضريبي مما يستدعي البحث في الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة عند الرقابة الجبائية أو الضمانات الممنوحة له في حال ما إذا وصل النزاع بينه وبين الإدارة إلى المحاكم.

أهمية الموضوع:

إن أهمية الموضوع تكمن في أن المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تمول الخزينة العمومية والإدارة هي المسؤولة عن تحصيل هذه الأموال إلا أن المشرع أحاطها بما لم يحط المكلف بالضريبة من الضمانات حيث جعلت منه الطرف الأضعف في المنازعة الجبائية المتعلقة بالوعاء، حتى إنه في كثير من الأحيان لا يعلم أو ليس محيطاً حتى بالحقوق الممنوحة له مقارنة بما هو ممنوح للإدارة ولذا فإن الأهمية تبرز في إظهار هذه الضمانات والتقليل من سلطة الإدارة وإجحافها في الكثير من تعاملاتها مع المكلف بالضريبة.

أسباب اختيار الموضوع:

ربما الذي جعلنا نقبل على دراسة هذا الموضوع هو ندرة الدراسات السابقة لمثل هذا الجانب من جوانب النزاع المتعلق بالوعاء الضريبي والمتمثل في الضمانات التي تحمي المكلف في مثل هذا النزاع، ولذلك حاولنا على قدر إمكانياتنا البحث فيه وأن نمنح لمن يلينا أن يتوغل في هذا الجانب المتعلق بالمكلف والضمانات التي تحميه فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي

الإشكالية:

انطلاقاً مما سبق فإن إشكالية الموضوع هي : فيما تتمثل الضمانات والحقوق التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ؟ وحول هذه الإشكالية العامة فإنها تتضمن إشكالية فرعية تتمثل في:

1. ما هي حقوق المكلف بالضريبة عند قيام الإدارة بالرقابة الجبائية ؟
2. ما هي شروط رفع التظلم ضد الإدارة الضريبية ؟
3. فيما تتمثل الضمانات أمام لجان الطعن الإدارية ؟
4. ما هي الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة ؟
5. فيما تتجلى التدابير المستعملة التي يستطيع المكلف بالضريبة الإستعانة بها عند سير النزاع الضريبي ؟

الفصل الأول
الحماية الإدارية للمكلف
بالضريبة

الفصل الأول. الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة.

يعتمد النظام الجبائي المعمول به في تأسيس الضريبة على نظام التصريح من قبل المكلف بالضريبة، إذ يفترض فيه الصحة، إلا أنه ومخافة من إستعمال الغش أو التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة عن طريق التصريح الكاذب اعتمد المشرع وسيلة الرقابة الجبائية عن طريق التحقيق والذي يتجلى في مراقبة صحة التصريحات ومدى مصداقيتها ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة كالمراقبة في السجلات والاستدراك وغيرها من الحقوق التي منحت للإدارة الجبائية عند قيامها بالرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة.

ولقد منح المشرع المكلف بالضريبة بالموازات مع ما للإدارة من حقوق، حقوقاً له تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية إجراءات عملية التحقيق الى نهايتها، كما أن له حقوقاً يستفيد من إستخدامها إذا لم يقتنع بتأسيس الوعاء الضريبي ، تكون أمام الإدارة وضدها، كما له أن يلتجأ الى لجان الطعن، ولذلك سنتطرق في هذا الفصل الى مبحثين، ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، و ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية.

تندرج الرقابة الجبائية ضمن المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية والتي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل المكلف وفق أنظمة متعددة منها نظام التقدير الجزائي ونظام الربح الحقيقي.¹ ومن هذا المنطلق فإن منازعات الوعاء الضريبي تشمل العمليات والإجراءات المرتبطة بأساس فرض الضريبة وحسابها.²

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن تأسيس الوعاء الضريبي يقوم على نظام تصريحي من قبل المكلف بالضريبة والأساس الذي تقوم الرقابة عليه هو التحقيق في هذه التصريحات عن طريق عدة أنواع من هذه التحقيقات كالتحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق أو المحمل في الوضعية الجبائية الشاملة وكذا التحقيق المصوب، وغيرها من التحقيقات، هنا منح المشرع الجزائر للمكلف بالضريبة حقوقا و ضمانات تحميه من تعسف الإدارة عند إجراءات هذه العملية حيث سنتطرق الى ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق (المطلب الأول)، و ضمانات المكلف بالضريبة بعد انقضاء التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق.

كما سبق وذكرنا بأن مصالح الرقابة الجبائية لها عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وأنها تجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة من المكلف، وتستخدم أشكال هذه الرقابة حسب الحالة، أو طبيعة الشخص المراد التحقيق معه³، إلا أنه وبالمرتبة مع هذه التحقيقات لا بد من التأكيد على أن للمكلف بالضريبة حقوقا تحميه لدى إجراء هذه العملية بمختلف أشكالها وعلى الرغم من تعدد هذه التحقيقات إلا أن أغلب الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة موحدة فيها، وعليه فقد قسمنا هذا المطلب الى خمسة فروع، الحق في الإعلام (الفرع الأول)، والإستعانة بمستشار (الفرع الثاني)، وعدم تجديد التحقيق (الفرع الثالث)، وتحديد مدة التحقيق بعين المكان (الفرع الرابع)، و السر المهني (الفرع الخامس).

الفرع الأول: الحق في الاعلام (الاشعار بالتحقيق) .

لا يمكن أن تجرى الرقابة الجبائية ومراقبة التصريحات وما بعدها من أنواع التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق الاشعار بالتحقيق المسبق.⁴

1-Daniel Richer, Les procédures fiscales, presse universitaire de France, 1er édition, décembre, Paris, 1990, p63

2 . Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 9 édition, Paris 2008, p123.

3- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، بدون طبعة، 2012، ص 43

4- انظر المواد 4/20، 20 مكرر 3، 3/21، 3/33، 5/33 من قانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن (ق. إ. ج)

المعدل والتنم بموجب الامر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 72 .

ويتم الإعلام بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف بالضريبة على أن يستفيد هذا الأخير من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام للتحقيق في المحاسبية والتحقق المصوب وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث يرسل برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف.¹

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار الى الشخص ذاته ، وإن كان الشخص معنويا فإنه يرسل الى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري، وإذا تعلق بالتحقيق المعمق فإنه يرسل للمكلف شخصيا، وفي حالة غيابه يسلم الى أحد أقربائه ، وفي هذا الصدد يرى مجلس الدولة الفرنسي أن ذلك يعتبر تبليغا صحيحا بتسليم الإشعار الى زوجة المعني، وإذا كان المكلف في السجن فإنه يرسل الى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها ، وفي حالة التسوية القضائية فإنه يرسل الى المدين طبقا للمادة 273 من القانون التجاري أيضا، وفي حالة الافلاس أو التصفية فإنه يرسل الى المصفي طبقا لنص المادتين 244 و 767 من نفس القانون.²

وهذا الاشعار لابد من أن يتضمن القاب وأسماء ورتب المحققين وتاريخ أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة والوثائق الواجب الإطلاع عليها، إلا أن الجدير بالذكر هنا أن عدم قبول الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، وإن استخدام طرقاً تدليسية يؤودي بالادارة للقيام برقابة فجائية دون الاعلام المسبق للمكلف بالضريبة.³

الفرع الثاني: حق الاستعانة بمستشار.

يمكن للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره كان يستعين بمحامي أو محاسب أو مستشار جبائي وفي حالة غيابه يمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة⁴، وقد جاء نص المادة 4/20 من (ق. إ.ج) "يجب تحت طائلة بطلان الاجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

ويعتبار أن المستشار الذي يستعين به المكلف رجل قانون فإن هذا الأخير يسعى جاهداً لإكتشاف تجاوزات الإدارة حينما لا تحترم هذا الحق ، وعلى العموم فإن عدم إحترام الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق من أهم أسباب منازعات التحقيق ، وللمجلس الدولة إجتهااد فيما يخص هذا الإجراء حيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها إجراء التحقيق لسبب منع الإدارة من حق الاستعانة بمستشار على الرغم من أن

1- اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع ،الجزائر، 2011، ص 24 .

2- عبيدات ابراهيم و عصمانية عبد الرحيم و سوير نجيب، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007، ص 15 .

3. عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 44 .

4- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، بدون طبعة، الجزائر، 2007، ص 22 .

هذا الحق ليس إلزاميا على المكلف ، فله الحق في أن يستعين به، كما له أيضا أن يستغني عنه إلا أن إجراء التحقيق يبطل إذا لم تشر الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بأن له إمكانية حق الاستعانة بمستشار كما سبق وذكرنا.¹

ومن القرارات التي جاء بها مجلس الدولة ما حكم به في القضية التي كانت بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "أنترنا سيونال تشي تردين" من جهة ومديرية الضرائب لولاية الجزائر من جهة أخرى والتي صدرت في القرار رقم 011327 الذي صدر بتاريخ 2004/02/17، إذ جاء فيه ما يخص الدفع في الموضوع الخاص بالتعديل الجبائي حيث أن الشركة المستأنفة تنازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و95 و96 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 190_320 من قانون الضرائب المباشر لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة بـ 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار.²

الفرع الثالث: تحديد مدة التحقيق بعين المكان.

لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق تحت طائلة البطلان المدد المحدد في كل نوع من أنواع التحقيقات والتي جاء ذكرها في (ق. إ. ج) وفق الآتي.

أولا: التحقيق في المحاسبة. يتم تحديده وفقاً لرقم الاعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة إذ لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يتعلق بالدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص.

1- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000,000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

2- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و10.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويستثنى من هذه المدتان ما يلي:

أ- أن الإدارة غير مقيدة بالمدة في حالة الملاحظات والعرائض المقدمة من المكلف عند انتهاء التحقيق

ب- كما أنها غير مقيدة بالمدة أيضا في حالة إستعمال المكلف لمناورات تدليسية مثبتة قانونا أو معلومة غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق، أو لم يرد على الإدارة في الأجل الممنوحة له على طلبات التوضيح بـ30 يوم وفق المادة 19 من (ق. إ. ج).³

ثانيا: التحقيق المصوب. حيث حددت مدة التحقيق فيه بشهرين لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (2).⁴

1- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص176 .

2- قرار مجلس الدولة، رقم 011327 ، الصادر بتاريخ 2004/02/17 ، غير منشور.

3- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 40-41.

4- أنظر المادة 20 مكرر الفقرة 04، من (ق. إ. ج) .

ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. ويكون هذا النوع من التحقيق في الضريبة على الدخل وذلك فيما يتعلق بالحالة الاجتماعية للشخص الطبيعي ولقد حدد المشرع الجزائري عند نصه على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في المادة 4/21 من (ق. إ. ج) "إذ حددت بسنة و إلا كان الإجراء باطلاً..."¹

رابعاً: المعاينة: حيث أن مدة التحقيق في هذا الاجراء مبرمجة وفق توقيت يومي وموسمي إذ لا يمكن لا عوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات هؤلاء المكلفين من أجل القيام بكل المعاينة والتحقيق إلا خلال النهار، وفي الاوقات الإيتية :

أ- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحاً إلى الساعة السادسة مساءً.

ب- من أول أفريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحاً حتى الساعة الثامنة مساءً.

وإستثناءً من ذلك يمكن للأعوان الدخول ليلاً الى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعين والتجار أن مؤسستهم في مرحلة النشاط.²

تجدر الإشارة هنا أن هذا الإستثناء تخضع له نفس مدة التحقيق في مراقبة التصريحات وفق المادة 2/18 من (ق. إ. ج).

الفرع الرابع: منع إجراء رقابة ثانية .

وهو مبدأ هام نص عليه مشرع الجزائري في المادة 7/20 من (ق. إ. ج) التي تضمنت على أنه في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.³

هذا فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة ونفس المبدأ نجده في التحقيق المعمق في المادة 6/21 من نفس القانون عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك بالنسبة للضريبة على الدخل، إذ لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية.

كما أكدت في فقرتها الثامنة على الطابع النهائي عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم بإستثناء المناورات التدليسية من قبل المكلف حيث يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الفترة " غير أن القضاء الفرنسي ذهب في تفسيره لهذا الضمان إلى منع إعادة التحقيق الجبائي حتى وإن كان التحقيق الأول قد تعرض للبطلان بسبب عيب إجرائي ، فمثلاً تحقيق جبائي

1. عبيدات إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص. 20.

2. العيد صالح، المرجع السابق، ص 53 .

3. عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 45 .

أبطل بسبب عيب في الإشعار المسبق كعدم ذكر المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة بتحضير دفاعه فتحاول الإدارة القيام بتحقيق ثان، مصححة العيب السابق.¹

الفرع الخامس: السر المهني .

إن كل ما يتعلق من أمور بالمادة الضريبية للمكلف هي في الأصل تكتسي طابعا سريا في مجمله أو في بعض منها والتي يرغب المكلف بان لا يطلع عليها أحد، والسر لغة يعني " ما يكتنم ويخفى فهو كل خبر يقتصر العلم به على عدد محدود من الاشخاص " كما عرف بأنه " كل معلومة مقررة لها أن تكون مكتوبة" أو هو " الشئ الذي يعرفه شخص واحد أو قلة من الناس".

من خلال هذه التعريفات يلاحظ بأنها تدور حول إخفاء السر، والمادة الضريبية الخاصة بالمكلف تخفى إما رغبة منه أو بحكم الوظيفة أي أن الادارة لا بد لها من كتمان أسرار المكلف لأنهم هم المعنيون بالإطلاع على الأمور المالية و التجارية من الإيرادات والنفقات الخاصة بالمكلف بالضريبة.²

جاءت أحكام المواد من 65 إلى 69 من (ق. إ. ج) التي تضمنت أحكاما تخص الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه: "يلزم بالسير المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحتى الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به، إلا أن الأحكام الواردة في المادة 301 تبطل حالة وقوع نزاع أو إذا قدمت الإدارة طعنا أمام للجان الطعن³، حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول وقائع موضوع الشكوى كما لا يكونون ملزمين به إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوي المعروضة عليها.

وأيضاً في حالة أجدود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة أن تدلي الإدارة بالمعلومات التي في حوزتها ولا تلزم بالسر المهني وذلك لمعرفة الأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة.⁴

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد إختتام أشغال التحقيق .

بعد إنتهاء العون المحقق من إجراء الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة و تحديد الأساس الذي تبني عليه الضريبة، يقوم المفتش المحقق بعدها بإستدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل حضور أشغال إختتام التحقيق ، ويتم هذا

1— عبيدات إبراهيم وآخرون، المرجع نفسه ، ص 39 .

2— زناتي فريدة العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية تخصص إدارة ومالية جامعة احمد بوقرة بومرداس ، الجزائر، 2012، ص112 .

3— عوادي مصطفى، مرجع السابق، ص 39 .

4— عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص48، 49 .

الإستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الإجتماع، وعندما ينتهي الإجتماع يجتم بحضور إحتتام الأشغال كما يجب أن يتضمن الإستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة بأن له الحق في إختيار مستشار يحضر معه هذا الإجتماع ويوقع عليه المفتش الرئيسي المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه، وإذا رفض هذا الأخير التوقيع يشار في المحضر أنه قد رفض التوقيع¹.

وبعد إحتتام أشغال التحقيق وإنقضائه يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات متعلقة بإجراء التقويم والتي سنوردها في طلب نتائج التحقيق (الفرع الأول)، والإجراء الإعتراضي (الفرع الثاني)، والخصم التسلسلي (الفرع الثالث)، والإعفاء من بعض الإلتزامات (الفرع الرابع).
الفرع الأول: طلب نتائج التحقيق .

بعد إنقضاء التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة طلب نتائج التحقيق التي توصل إليها المحقق حول مجمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدني، وذلك من الإدارة الجبائية بحيث إنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بنتائج التحقيق والأساس الضريبي المتحصل عليه بعد عملية الرقابة.²

ويكون الإعلام بتبليغ النتائج عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 6/20 من (ق. إ. ج) كما يجب أن يكون الوصل مفصلاً بشكل كاف ومعللاً، وتذكر فيه الحقوق التي يمكن للمكلف أن يستعين بها، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوم، وقبل إنقضاء أجل الرد فإنه على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير ذلك، وإذا لم يرد في الفترة المحددة فإنه يعتبر قبول ضمني،³ وخلافاً لذلك يتعين على الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالنتيجة حتى في غياب إعادة تقويم، وهذا استثناء مرتبط في التحقيق المعمق فقط حيث يراعى فيه شرط الرسالة الموصى عليها مع إشعار بالتقويم فيجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بكفاية ومبرراً بكفاية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظته أو التصريح بقبوله⁴.

الفرع الثاني: الإجراء الاعتراضي.

ويقصد به النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المحررة من ناحية أخرى، كما يسمح هذا الإجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

1- زرقون نور الدين، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 01، بجامعة قاصدي مرياح وقلة، 2013/2014.

2- Alim Brahim, Le contrôle fiscal mémoire defin d'étude, IEDF septembre 1997, p12 .

3- زناقي فريدة، مرجع سابق، ص78.

4. العيد صالح، مرجع سابق، ص 50 .

الخاضع للرقابة الجبائية، وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما إضافة الى ذلك يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.¹

وقد حددت أجال الرد بـ 40 يوم بالنسبة لمراقبة التصريجات والتحقيق المصوب، و(40) يوماً بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.² وعليه وفقاً لهذه الاجال الممنوحة للمكلف فإن له أن يقبل بالتصحيحات المقررة وإما أن يقدم ملاحظات بشأنها.

أولاً: قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات.

هذا القبول إما أن يكون ضمناً أو صريحاً.

1- القبول الضمني: يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمناً، إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الأجل القانوني الممنوح له.

2- القبول الصريح: ويكون في حالة ما إذا قدم موافقة للتصحيحات الكتابية وضمن الاجال القانونية السابقة الذكر، وإما أن يكون جزئياً كان يقبل بجزء من هذه التصحيحات فقط.

يستخلص من قراءة النصوص التي سلف ذكرها و المتعلقة بحق الرد، نجد فيها بأن القبول المباشرة من طرف المكلف بالضريبة من قبل إنقضاء الاجل لايعني نهاية الأجل الممنوحة للرد، وقد توصل الى هذا الموقف القضاء الفرنسي حيث رأى بأن الزيادات الناجمة عن التصحيحات لا يمكن للإدارة تحميلها حتى وإن قبلها، مادام لم ينقضي أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة.

كما أنه يرى أيضاً بأنه يعد باطلاً وبدون أثر كل قبول صادر من المكلف بالضريبة يشوبه عيب في الرضى، كان يحتوي الإشعار بالتصحيح على خطأ مادي تبناه المكلف بالضريبة من خلاله مرافقته.

ثانياً: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات.

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمه شفاهة أو كتابة، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أكثر ضماناً من مجرد ملاحظات شفوية، سواءً من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة مضمية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، وإلا أعترف من قبيل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير، وهذه الملاحظات إما أن تكون رفضاً قاطعاً للتصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها.³

1. عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 24 .

2. انظر المواد: 5/20، 6/20، 5/21 من (ق. ا. ج) .

3. عبيدات ابراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص 33 .

الفرع الثالث: الخصم التسلسلي .

في حالة التحقق المتزامن في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات تخصم حسب نوع الضريبة، الحقوق الناتجة عن الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضريبة وذلك من غير طلب مسبق من المكلف بالضريبة، ويجري الحكم كما يلي:

أولاً: تخفيض الرسوم المتعلقة برقم الأعمال والرسوم المماثلة: يخصم المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة المتعلقة بالعمليات المجرأة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ونتائج هذه السنة المالية ذاتها

ثانياً: الإرجاع من مبلغ الرسوم: في حالة ما إذا تم في وقت لاحق منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب التي كانت محل الخصم المشار إليه في المقطع من هذه المادة تلحق عند اقتطاع هذه التخفيضات أو الإرجاعات ضمن شروط القانون العام بالأرباح أو المداحيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف.

كما تطبق أحكام المقطعين الأول والثاني من هذه المادة ضمن نفس الشروط في الضريبة على الدخل أو في الضريبة على أرباح الشركات غير أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة لا يتم إذا سبق إنهاء تحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أسس الضريبة على المداحيل.

الفرع الرابع: الإعفاء من بعض الإلتزامات .

ويقصد بهذا الإعفاء أن تتقدم الحقوق المستحقة للدولة وذلك بأربع سنوات المتعلقة بالضرائب ، ويبدأ سريان هذا التقادم من السنة التي تستحق دفع الضريبة ، أما في الرسوم المستحقة من تاريخ إنتهاء المرافعة أو من تاريخ التحرير إذا لم تحصل المرافعة.

وقد حددت المادة 39 من (ق. إ.ج) على المدة السالفة الذكر حيث تتقدم بعد 4 سنوات ،إلا في حالة وجود مناورات تدليسية.

والتقدم حسب ما جاء في المادة السالف ذكرها بأنه وسيلة تحرر الإلتزامات بمرور مدة زمنية معينة أي تصبح هذه الإلتزامات التي هي على عاتق المكلف بالضريبة وغير ملزمة له يعفى من كل عقوبة وتسقط عنه كل الإلتزامات، ويسري هذا الأجل فيما يتعلق بـ:

أولاً: الرسم على القيمة المضافة: في حالة تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، إذ يمدد إلى سنتين (02). بمجرد إكتشاف الغش.

ثانياً: إستعمال طرق تدليسية: في حالة اللجوء إلى الطرق التدليسية يبدأ حساب مدة التقادم إبتداءً من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة كل الحقوق والمخالفات¹.

1. عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص50-51-52 .

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم.

بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية وتأسيس الوعاء الضريبي من قبل إدارة الضرائب فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرار الإدارة في حال لم يقتنع بأساس الوعاء الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية، وذلك بأن يتقدم إلى مصلحة الضرائب مباشرة بتقديم تظلم إداري، لكي تراجع موقفها ويقدم هذا التظلم إلى الجهة مصدرة القرار، أي مديرية الضرائب للولاية¹، أو لجان الطعن الإدارية لتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كما أنها تحميه من تعسف الإدارة في فرض الضريبة وعليه سنتطرق في هذا البحث إلى التظلم كإجراء إلزامي للمكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب (المطلب الأول)، والطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء إختياري (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب .

ياخذ إجراء التظلم الاداري صورتين أو شكلين.فإما أن يكون ولائيا وذلك بأن يرفع امام الجهة الإدارية مصدرة القرار وقد يكون رئاسيا أي يوجه الي السلطة السلمية أي الجهة الإدارية التي تعلق الإدارة مصدرة القرار وقد كان المشرع الجزائري ياخذ بأولوية التظلم الرئاسي على التظلم الولائي، و الأصل فيه أن يقدم الى الإدارة السلمية،والاستثناء هو تقديمه للإدارة مصدرة القرار.هذا في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم.لكن بالإعتماد على القانون 09/08 أصبح الأصل في التظلم الاداري ولائيا²، وهذا وبصريح المادة 830 منه « يجوز للشخص المعني بالقرار الاداري تقديم تظلم الي الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة829 اعلاه » كإجراء إلزامي كون أن المكلف بالضريبة لا يستطيع أن يرفع دعوى قضائية على الإدارة الجبائية دون أن يسبقها تظلم إداري عن طريق الشكوى الضريبية ضد الإدارة الجبائية وأمامها.

هذه الشكوى توجه إلى المدير الولائي للضرائب بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وقد عرف فقهاء القانون بالجزائر الشكوى: بأنها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

- ✓ تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي يمكن أن يوجد لها حل أمام إدارة الضرائب.
 - ✓ السماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة.³
- وعليه سنحاول التطرق والإمام بما للمكلف بالضريبة من حقوق و ضمانات بمقتضى هذا الإجراء وفقاً للإجراءات المعمول بها أمام الإدارة الجبائية ، بداية من ميعاد رفع شكاية (الفرع الأول)، ثم شكل شكاية ومحتواها

1. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2008، ص 13 .

2- عادل بوراس ، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات الجبائية ، مجلة الفقه القانوني ، كلية الحقوق جامعة المسيلة ، 2013/01/12 ، العدد 03 ، ص 15 .

3- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الهدى ، الجزائر، سنة 2005، ص 19 .

(الفرع الثاني) ، وتأجيل الدفع (الفرع الثالث)، قرار المدير الولائي بالتخفيض (الفرع الرابع) ، والحق في التبليغ (الفرع الخامس) .

الفرع الأول: معاد رفع الشكاية .

إن الهدف من تقديم الشكوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب، هي إما لتصحيح خطأ مادي حصل عند تأسيس الوعاء الضريبي أو للإستفادة من إمتيازات قانونية أقرها القانون، بحيث أن الشكاية الضريبية إجراء إداري بحت بحكم أنها تظلم وليست دعوى قضائية. ولكي تقبل هذه الشكاية من قبل الإدارة لابد من أن تستوفي شروطاً معينة ومن أهمها الآجال التي تقدم فيها هذه الشكاية.¹

أولاً: القاعدة العامة

وبصفة عامة لقد حددت المادة 72 الآجال التي يمكن أن ترفع فيها الشكوى وذلك وفق (ق. إ. ج) وكأصل عام فإن للمكلف الحق في أن يرفع شكواه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل، فمثلا في شهر فيفري 1997 يكون إذاً الأجل سارياً لرفع الشكوى إلى غاية 1998/12/31.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1985/06/15 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال، فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 1982/01/26 بعد التبليغ الذي إستلمه في 1981/12/28 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23، أي بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً 1982/12/31 وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة² أما إذا كانت الضريبة لا يتطلب إدراجها في الجدول فتصبح الآجال كما يلي:

1- إذا تعلق الأمر بإقتطاعات من المصدر للضريبة في محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 12/31 من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع.

2- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية التي سلف ذكرها، لو لم يسبق ذلك تبليغاً للضريبة الواجبة التسديد فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.³

ثانياً: الإستثناء من القاعدة العامة .

نجد أن المشرع قد زاد في المدة حيث أعطى مدة أطول للمكلف بالضريبة لكي يرفع شكايته في حال ما رأى ظلماً وإجحافاً قد لحق به وذلك في الحالات الآتية:

1- عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالنزاعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2012/2013، ص 12 .

2- قرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 1985/06/15 غير منشور .

3- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 21.

- 1- حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساريا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها فعلا بوجود الإزدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.
 - 2- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع
 - 3- حالة دفع الضريبة محل النزاع ، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع
 - 4- حالة تعلق الأمر بإقتطاعات من المصدر، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع
 - 5- الحالة الخاصة بالعقارات التجارية أو الصناعية الغير مستغلة المنصوص عليها في المادة 225 من (ق. ض. م.) والرسوم المماثلة، فتقدم الشكوى بشأنها قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة.
- وتجدر الإشارة إلى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 الذي أحدث (ق. إ. ج) كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي 06 أشهر، يبدأ حسابها من يوم تسليم المكلف بالضريبة جدول الإستحقاق، لكن الأمر تغير مع صدور (ق. إ. ج) حيث نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكوى فأصبح الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي جرى فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي.¹
- الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها .

عند تقديم المكلف بالضريبة للشكوى الضريبية يجب أن يراعي في ذلك الجانب الشكلي والضمني لهذه الشكوى إضافة إلى البيانات التي تحتويها وإلا كان تظلمه باطلاً .

أولاً: الجانب الشكلي .

إذ لا بدّ للمكلف بالضريبة أن يقدم شكايته إلى المدير الولائي للضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي من طرف شخص واحد فقط، وإن كانت تشمل جماعة من المكلفين فإن لهم الحق في أن ينازعوا في ضرائب فرضت على عاتق الشركة، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.

كما يشار في الشكوى أيضا وبكل وضوح إلى الضريبة المتنازع فيها إذا كانت موابية لضريبة منشأة عن طريق الجدول، فيجب ذكر رقم مادة الجدول، الذي قيدت فيه هذه الضريبة وإذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول، أن تكون الشكوى مرفقة بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة أو الدفع.

كما أنه عند تسجيل كل عريضة يقدم وصل للخاضعين للضريبة ويجب على المكلف مقدم الشكاية أن يوقع عليها، فإن كان صاحب الشأن أمياً أو غير قادر على الإمضاء فإنه يحق له أن يقدم شكايته عن طريق:

1- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة لنيل ، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر ، 2008، ص 7، 8.

1- محام مسجل في نقابة المحامين أو شخص يمكنه التصرف قانوناً بإسم المكلف مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي عن بلديته أو الوصي بحساب المكلف القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب المتوفي وهؤلاء يلزمهم توكيل قانوني

2- أن تقدم من طرف شخص آخر، حيث يجب إثبات الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تقديم الشكوى، ويرسل التوكيل برفقة الشكوى أو يتقدم إلى الإدارة منفصلاً.¹

ثانياً: الجانب الموضوعي

تكون الشكوى تحت طائلة الإبطال إذا لم يراعي فيها المكلف الجانب الموضوعي وهذا المضمون يختلف بنوع الشكوى أو طبيعتها.

1- شكوى يتعلق مضمونها بالضرائب المباشرة: في هذه الحالة يجب أن تتضمن الشكوى عرض موجز للطلبات الأساسية التي يثبت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقاً وطبيعة الضريبة المتنازع عليها، وهنا نميز بين نوعين من هذه الطلبات:

أ- طلبات تصحيح الأخطاء البسيطة: وفيها عرض موجز للأسباب الشكاية من خلالها يتجلى الخطأ مع طلب تصحيحه .

ب- طلبات إعادة النظر في تقييم الضريبة: وفيها نميز بين حالتين هما :

● إذا كانت الضريبة قد فرضت وفقاً لإجراءات التقدير الإداري وتم رفضها من طرف المكلف هنا يقع عبء الإثبات عليه، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات أحواد الخطأ في التقدير وفق المادة 1/12 من (ق. إ. ج) التي تنص على أنه " يمكن الغاء التقدير الجزافي من طرف المكلف بالضريبة قبل أول أفريل من السنة الثانية لفترة السنتين التي تم الإتفاق عليها.

● إذا كان التقدير قد أعدّ على ضوء وقائع مادية لها طابع الاستمرارية فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي إستعملت كقاعدة لتقدير الضريبة والمشتكي هو من عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع

2 — شكوى يتعلق مضمونها بالرسم على القيمة المضافة، وتقديم الشكوى هنا يكون في حالة التقدير التلقائي للضريبة من طرف الإدارة وليس بموجب تصريح المكلف.

3 — شكوى يتعلق موضوعها بحقوق التسجيل أو بالضرائب الغير مباشرة إذ لا يجوز تقديم الشكوى النزاعية للطعن في الرسم والحقوق المفروضة على المكلف مادام هناك نص يلزمه باللجوء الى لجنة المصالحة، أما بخصوص المنازعات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة فقد وردت في المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة نفس الشروط الواردة في قانون التسجيل حيث لا يلزم المكلف بتقديم شكوى قبل رفع دعوى أمام القضاء وبالتالي كان يمكنه رفع دعواه مباشرة أمام المحكمة الإدارية، إلا أن المادة 489 الغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة

1- فريجة حسين، مرجع السابق، ص 19

2002 وعليه أصبحت المنازعات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل تخضع للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتضمن بأنه لا يمكن رفع دعوى أمام القضاء ما لم تسبق بتظلم أمام الإدارة الجبائية.¹

الفرع الثالث: تأجيل الدفع .

لقد جاء هذا الحق تطبيقاً لأحكام المادتان 74 و 4/172 من (ق. إ. ج.)، وقد عرف هذا الحق بأنه تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الشكوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا بإحترام الشروط القانونية الواجبة وهي كالتالي:

أولاً: التقدم بشكاية نزاعية أمام إدارة الضرائب: إذ يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكوى إلى إدارة الضرائب المختصة وفقاً للمواد 71 و 172 من (ق. إ. ج.)، حيث ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً في الضريبة التي فرضت عليه، وتودع الشكوى وفق الشروط والآجال المشار إليها في المواد 72، 73، 75، 76 من القانون ذاته .

ثانياً: المطالبة صراحة بالإستفادة من إرجاء دفع الضريبة: يجب أن يكون الذي ينازع في الضريبة المفروضة و عليه ونقصد المكلف بالضريبة أن يذكر صراحة في الشكوى، أنه يلتمس من إدارة الضرائب إفادته بإرجاء دفع الضريبة وفقاً للمادة 74 من (ق. إ. ج) مع تحديد المبلغ أو أساس التخفيض التي يراها مؤسسة.

ثالثاً- إثبات دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى القابض: كضمان لدفع الضريبة، وعليه فإن إرجاء الدفع لا يخص إلا نسبة 80% المتبقي من مبلغ الضريبة المتنازع فيه²

أما فيما يتعلق بإجراءات طلب التأجيل فإنه بمراعاة المكلف بالضريبة لهذه الإجراءات يستطيع أن يستفيد من هذا الطلب، إذ تعتبر هذه الإجراءات مهمة لضمان حقه عند طلبه للتأجيل وعدم مراعاتها قد يؤدي به إلى فقدان حقه، ويعني بتقديم هذا الإجراء كل من المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية وقابض الضرائب.

1- دور المديرية الفرعية المنازعات الضريبية : بعد إستلام شكوى المكلف بالضريبة التي تتضمن طلب إرجاء الدفع تقوم إدارة الضرائب بعد قبول الشكوى من حيث الشكل لتوفر الشروط المذكورة أعلاه بدراستها من حيث الموضوع والتأكد من عدم إستعمال المكلف لطرق إحتيالية من أجل تنظيم إعساره ، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة، ولا بتوقيف التسوية لإستعمال الغش وعليه تتخذ الإجراءات التالية:

أ- تحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب إرجاء الدفع، وذلك بناءً على المعطيات التي تتضمنها الشكوى

ب- إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليمياً، بموجب رسالة، يبين فيها بأن للمكلف بالضريبة الحق في إرجاء الدفع للضريبة

1- فيلالي موراد ولوني يوسف ، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007، ص 7

2- قرار مجلس الدولة رقم 004039، الصادر بتاريخ 2002/01/28، مجلة مجلسة الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، بأنه يجب تقديم الضمانات الإدارية محافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه، فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً

2- دور قابض الضرائب المختص إقليمياً: إذ يكمن دوره قبل تقديم الطلب وبعد الفصل فيه حيث أنه في المرحلة الأولى يقوم بإستلام مبلغ الضمانات مقابل وصل يسمح للمكلف بتقديم طلبه ثم في المرحلة الثانية يبلغ القابض بالقرار المتخذ ليقوم بالتحصيل في حالة رفض الطلب¹.
وتجدر الإشارة هنا إلى أن أجال رفع طلب التأجيل هي نفسها الآجال الأصلية لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب بحيث تتضمن الشكوى الأصلية التي ينازع من خلالها المكلف كلياً أو جزئياً في مقدار الضريبة، وفق المادة 72 من (ق. إ.ج).
الفرع الرابع: قرار مدير الضرائب بالتخفيض.

لا يصدر هذا القرار من مدير الضرائب للولاية إلا بعد إجراء عملية التحقيق في الشكاية التي قام بها المكلف بالضريبة، حيث يقوم المفتش بدراستها من جانبها الشكلي والموضوعي، كما يحصل المفتش على بعض التوضيحات من قبل المكلف، والتي لها علاقة بالموضوع فقط، وإجراء التحقيقات في عين المكان، إذ يقوم بزيارة المؤسسات العمومية والجماعات المحلية ويستخلص الوثائق التي يرى بأنها قد تساعده في تحقيقه، وهنا قد يكتشف مفتش الضرائب أخطاءً قد وقعت فيها الإدارة يخبره فيها عن الخطأ المرتكب الذي يجعل من مدير الضرائب بالولاية يسارع بإتخاذ قرار بالتخفيض الكلي بعد قبول شكوى كلياً وإعفاؤه من دفع الضريبة المباشرة المفروضة عليه، إلا أن مدير الضرائب بالولاية قد يقبل بجزء من الشكوى ويرفض جزء آخر منها، فهنا للمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة، وفي كلى الحالتين فإن مدير الضرائب للولاية عند إتخاذه قراراً بالتخفيض فإنه يجرر قرار يوجه إلى قابض الضرائب المختلفة المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم تحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل من المكلف فعلاً².
الفرع الخامس: تبليغ القرار .

بعد صدور قرار المدير الولائي للضرائب فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يبلغ بهذا القرار ويكون التبليغ في العنوان الحقيقي الذي إختاره هو.
وفي فرنسا يعتبر تبليغ القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام ويجب إحترامه حيث أن التبليغ في الوطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام الرأي المتضمن القرار، ولقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 04 ماي 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار وأمضت زوجة المكلف وصل الإستلام في غيبته، يعد هذا تبليغاً قانونياً وتسري عليه مواعيد الطعن.
كما أنه يلاحظ في الواقع العملي أن أغلب التبليغات الموجه للمكلف عن طريق مصالح البريد والمواصلات على الرغم من انها مضمونه الوصول إلا أن أكثر من 90% تعود للمصالح الجبائية لسبب أو لآخر الشيء الذي

1- عويسات سليمان، مرجع سابق، ص 20 .

2- فريجة حسين، مرجع السابق، من ص 24 إلى 26 .

يعقد الأمر في ميدان الإثبات وبالأخص من جهة الإدارة ولذا فإننا نرى كحل لهذه الإشكالية، أن توظف الإدارة الجبائية أعوان يكون من اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات لأصحابها، وبالأخص سندات الدفع والإشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضعية الجبائية للمكلفين حتى يزول الأشكال المطروح.¹

المطلب الثاني: الطعن أمام لجان الطعن كإجراء إختياري .

تعدد ذكر هذه اللجان فمنها ما جاء ضمن (ق. ض. م) والرسوم المماثلة ومنها ما ذكر في (ق. ض. م) ومنها ما ورد ذكره في (ق.ت)

ونجد لجان الطعن الإدارية المذكورة في المواد 80، 81، 81 مكرر من (ق. إ. ج) حيث تضمنت تكوين هذه اللجان وإجراءات سير أعمالها وإختصاصاتها بعدما ألغيت من المواد 300، 301، 302 الواردة في (ق. ض. م) والرسوم المماثلة وذلك بموجب التعديل الوارد في القانون 24/06 المؤرخ في 2007/12/27 المتضمن من قانون المالية لسنة 2007.²

إضافة إلى حق المكلف باللجوء إلى اللجان السالفة الذكر فإن له أيضا أن يلجأ إلى نوع آخر من اللجان تتمثل في لجان الطعن الولائية في المواد 92 إلى 94 والمادة 173³ من (ق. إ. ج) وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة وإلغاءها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

أما لجنة المصالحة أو اللجنة التوفيقية فقد جاء ذكرها في المواد من 101 إلى 107 من (ق.ت) ولا توجد لها نصوص أخرى في غيرها من القوانين، وتضمنت حق الدفاع أمام هذه اللجنة، ويعتبر هذا الحق من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أمام هذه اللجنة ضد الإدارة الجبائية.

والجدير بالذكر هنا أن اللجوء إلى هذه اللجان من قبل المكلف بالضريبة يعد أمراً جوازياً وليس إلزامياً تطبيقاً لنص المادة 80 من (ق. إ. ج) والتي تمنع في فقرتها 3 من اللجوء إلى هذه اللجان إذا أحييت القضية من المكلف إلى القضاء، أي أنه يمكن اللجوء إلى القضاء دون المرور على هذه اللجان حيث جاء في صياغة المادة: " يمكن للمكلف...." أي أنه يحق له أن يشتكي أمام هذه اللجان كما يحق له خلاف ذلك بأن يتجاوزها ويلتجئ إلى القضاء.

وبحكم جوازية اللجوء لهذه اللجان وذكر معظمها في (ق. إ. ج) عدى لجنة المصالحة فإن هذه اللجان موحدة في العديد من الإجراءات ولذلك سنورد ضمن هذا المطلب، شروط قبول الطعن أمام هذه اللجان (الفرع الأول) طلبات المكلف بالضريبة محل نظر هذه اللجان (الفرع الثاني)، إجراءات صدور الآراء وتبليغها للمكلف (الفرع الثالث) وحق الدفاع أمام لجنة المصالحة (الفرع الرابع).

1- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 32 .

2- أمزيان عزيز، نفس مرجع، ص 49 .

3- أنظر المواد 92، 94، 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: شروط قبول الطعن .

في البداية لابد من أن نشير إلى أن الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أو الولائية يخضع إلى نفس الشروط، سواءً منها الشكلية أو الموضوعية وكذا الآجال التي تخضع لها الشكوى الأصلية و الإستنساء إنما جاء منها تنظيماً لأحكام المادة 1/81 من (ق. إ. ج) أولاً: الآجال والمواعيد.

- 1- بالنسبة للجان الطعن الإدارية: تطبيقاً لأحكام المادة 1/80 من (ق. إ. ج) فإنه على المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر عن السلطة الإدارية المختصة في طعنه الأولي أمام الإدارة الجبائية أن يلجأ لهذه اللجان في أجل أربعة أشهر (4) أشهر من تاريخ إستلام القرار¹
 - 2- بالنسبة للجان الطعن الولائية: يمكن للمكلف أن يوجهها إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت ما دام الموضوع غير نزاعي يتعلق بإلتماس مساعدة شريطة أن يرفق بطلب بنسخة من الجداول وأخرى من الإنذار².
- ثانياً: شكل ومحتوى العريضة.

1- بالنسبة للجان الطعن الإدارية: إن الطعون المقدمة لهذه اللجان ليس لها شكل خاص ومحدد من قبل المشرع وإنما أبقاها حسب ما هو متعارف عليه في التعليمات المنظمة للمنازعات الجبائية، فإنه يمكن للمكلف تقديم طعنه أمام رئيس اللجنة بواسطة عريضة بسيطة يلحقها بنسخة من القرار المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي والمقدمة من قبل المصالح المختصة.

أما عن محتوى الطعن فإنه يجب أن يتضمن بالإضافة للمعلومات الشخصية من إسم والقب والعنوان، البيانات الآتية :

- أ- الضرائب المتعلقة بموضوع الطعن من حيث طبيعتها وقيمتها.
 - ب- تضمين الطعن جميع الوثائق الأساسية والمبررة لجميع حجج المكلف.
 - ج- في حالة رغبة المكلف الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع فعليه تقديم طلب ضمن الطعن المقدم³
- 2- بالنسبة للجان الطعن الولائية: فيما يخص شكل العريضة فإن لها نفس الشكل المطلوب في شكوى الأصلية، أما في الجانب الموضوعي فإن إلتماس الإعفاء أو التخفيف يجب أم يكون معللاً ومبرراً بأن يقدم كل الحجج والبراهين اللازمة التي تساعد في إتخاذ القرار، غير أنه علينا هنا أن نفرق بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية والمتعلقة بالغرامات الجبائية.

1- عدلت الفقرة الأولى من المادة 81 بموجب المادة 42 من قانون 21/08 المتضمن قانون المالية 2009، حيث كان تقدم الطعن بعد صدور القرار الأولي بشهرين وتنص المادة على أنه يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداءً من تاريخ إستلام قرار الإدارة".

2- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 66 .

3- عويسات سليمان، نفس المرجع، ص 41 .

أ- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية: إذ لا يجوز أن يطلب المكلف الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة وبالأخص الحقوق الأصلية، وإستثناءً من ذلك ما ورد ذكره في المادة 92 من (ق. إ. ج) وهي الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز، فيجوز له أن يلتمس إعفاءه من الضرائب المؤسسة قانونياً أو التخفيف منها .

ب- الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية: حيث يمكن للمكلف الذي يملك القدر الكافي من الحجج والمبررات أن يقدم إلتماساً إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً على أن يكون طلبه مرفوقاً بالوثائق اللازمة (من مستخرج الجداول ونسخة من الإشعار بالتسديد...) ولكي يمكن للجنة من أن تبدي رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها، يجب على المكلف المعني أن يرفق مع إلتماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية وبالأخص ما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة والضرائب الغير مباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجبارياً قبل اللجوء إلى هذه اللجنة¹.

الفرع الثاني: طلبات المكلف بالضريبة محل نظر لجان الطعن .

من ضمن الطلبات المرفوعة لهذه اللجان من قبل المكلف طلب التأجيل القانوني للدفع حسب المادة 2/80 من (ق. إ. ج) والذي سبق وتطرفنا له في التظلم أمام الإدارة الضريبية، إذ يمكن للمكلف أن يسدد 20% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع للإستفادة من هذا الطلب، في حين أن من لم يستغد ومن هذا الحق في مرحلة النزاع أمام الإدارة الضريبية بسبب عدم تقديمهم لهذا طلب ضمن شكواهم، فإنه لا يمكنهم الإستفادة من هذا الإجراء أمام لجان الطعن إلا بعد أن يسددوا، ما نسبته 40% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع.

والملاحظ هنا أنه من ضمن 11885 طلب طعن مقدم أمام اللجان سنة 2010 نجد منها 103 فقط كانت محل طلب تأجيل دفع أي بنسبة 0.87%، ومن بين 103 طلب تأجيل الدفع كان محل قبول 86 طلب بعد دفع 20 % من الحقوق المفروضة²، وهذا إن دلّ على شيء فإنه يدل على أن النسبة الإضافية المقدرة بـ 40% أمر شبه إستحالي للإستفادة من هذا طلب على أساس أنه من ضمن 11885 طعن مقدم، قبل منه 86 طلب بعد دفع 20% من الحقوق المفروضة.

وبغض النظر عن طلب التأجيل، فإن لجان الطعن تختص بالنظر في مختلف الطعون المقدمة لها من قبل المكلف حسب نوع اللجنة وإختصاصها محل النقاش وتصدر في ذلك آراء.

أولاً: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة .

تختص لجنة دائرة بالنظر في طعون المكلفين سواءً الذين تلقوا قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أية رد، شريطة أن تحترم الآجال القانونية لتقديم الطعون، أي خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، أو إبتداءً من نهاية مهلة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على الشكاوي.

1. أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 66 .

2. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لتيل درجة ماجستير في الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2010،

كما أن اللجنة لا تنظر إلا في الطلبات التي لا تتجاوز حصتها 500.000 دج أو ما يعاد لها سواءا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسم على القيمة المضافة، والمقدمة في أجل شهرين اعتباراً من تبليغ قرار الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي، حيث كانت المدة قبل التعديل بـ 30 يوماً التي سلف ذكرها من تلقيه لقرار المدير الولائي¹.

ثانياً: لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات الخاضعة للضريبة ضد قرار المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى، أو مدير المؤسسات الكبرى رفضاً كلياً أو جزئياً لطلباته، أو في قرار الرفض الضمني أو يقدم الطلب في مهلة شهرين من تبليغ قرار الرفض الصريح، أو من يوم انتهاء المهلة القانونية الممنوحة للمدير الولائي أو السلطة المختصة للبت في الشكاية الإلزامية في حالة القرار الضمني للرفض، ولقد نص القانون 22/03 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على أن مجال إختصاص هذه اللجان، يتحدد في الطلبات المتعلقة بالحصص من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي تزيد عن 500.000 دج وتقل أو تساوي 2000.000 دج، كما تنظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص مراكز الضرائب.²

ثالثاً: اللجنة المركزية للطعن .

تختص هذه اللجنة في:

- 1- النظر في موضوع الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسة الكبرى فقط دون غيرها، والتي كانت محل قرار رفض كلي أو جزئي صادر عن مديرية المؤسسات الكبرى مهما بلغت قيمتها
- 2- النظر في النزاعات التي يفوق مبلغها الحقوق والغرامات 10 ملايين دينار جزائري والتي سبق للإدارة أن صدرت بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي
- 3- النظر في الطلبات التي يفوق فيها مبلغ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة بـ 2 مليون دينار جزائري والتي كانت محل قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن الإدارة الجبائية.³

والملاحظ هنا في اختصاصات هذه اللجان التي سبق ذكرها أنها لم تعد تعتمد على الطابع التدريجي في رفع الطعون حينما تكون محل رفض من لجنة الدائرة فتنتقل إلى اللجنة الولائية ثم اللجنة المركزية، في حين أصبح الإختصاص يبنى على الجانب أو المعيار المالي.

1. أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 56 .

2. فيلاي مراد وأخرون، مرجع سابق، ص 20 .

3. مقراني فنيحة، مرجع سابق، ص 19 .

رابعاً: لجان الطعن الولاية.

تختص لجان الطعن الولاية بالنظر في الطلبات المكلفين بالضريبة وذلك وفقاً لأحكام المادة 93 م (ق. إ. ج) إذ يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه في حال عوز أو ضيق، كما يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها، ويشمل ذلك حتى المكلفون التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى بعد تعديل المادة 173. بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008 حيث يمكن للمكلفين الاستفادة من أحكام المادة 93 وتشمل الإلتماس الخاص بالإعفاء أو التخفيف كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومبالغ عقوبات التحصيل والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة وكذلك حقوق التسجيل.¹

للمكلف بالضريبة أن يقدم هذه الطلبات أمام لجان مختصة لها صلاحية الفصل في مثل هذه الطعون حيث تكون هذه اللجان على مستويين الولائي والجهوي.

1- لجنة طعن الولاية: حيث تختص هذه اللجنة في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب والمعروضة عليها أي اللجنة من طرف المدير الولائي لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ خمس مئة ألف دينار جزائري 500.000 أو تسأويه.

والجدير بالذكر أن لجوء المكلفين أمام هذه اللجنة قد سجل بكثرة حيث سجلت اللجنة سنة 2010 ما قيمته 24003 طعن مقابل 27204 طعن سنة 2009، أي إنخفاض بنسبة 11.77% ويضاف إليها 2786 طعن متأخر²، مع ذلك فإنه يفسر الإقبال على هذه اللجنة القائمة على مستوى الدولة.

2- لجنة الطعن الجهوية: حيث تختص بالنظر في إستقبال طلبات الطعون التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضرائب أو قابضي الضرائب المختصة، ويمكن أن نحدد إختصاصاتها وفق الآتي:

أ- طلبات الطعون من أجل العفو التي يتقدم بها المكلف أو قابضي الضرائب والتي تكون الحصص فيها تتجاوز خمسة ألف دينار 500.000 دج³

ب- طلبات الطعون المقدمة من قبل المكلفين: التي يكون مضمونها الطعن ضد قرارات اللجان الولاية للطعن. وفي سنة 2010 سجلت اللجنة 1724 طعن مقابل 1123 طعن سنة 2009، وهذا الإرتفاع بنسبة 53.52% وهذا يدل على تزايد المكلفين الذين يلجؤون إلى هذه اللجنة.⁴

1. عويسات سليمان، مرجع سابق، ص 54 .

2 - مسعودي عبد الرؤوف ، مرجع سابق، 92 .

3. قبل التعديل كانت الحصص التي تختص بها لجان الطعن الولاية على مستوى المديرية أكثر من 250.000 دج، لتصبح 500.000 بعد التعديل بموجب المادة 40 من قانون 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمضمن قانون المالية لسنة 2005 .

4. مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 118 .

الفرع الثالث: إجراءات صدور الآراء وتبليغها للمكلف .

بعد إرسال المكلفين بالضريبة لطعونهم إلى رئيس اللجنة المختصة وعرض الأسباب التي جعلتهم يرفضون دفع الضريبة المفروضة عليهم وتبيان مبلغ التخفيض الذي يرغبون فيه والقاعدة الجبائية التي يرونها مناسبة في الأساس الضريبي، تقوم اللجنة المختصة بالإطلاع على تقارير المدير الولائي للضرائب وعلى المذكرات والوثائق الإبتدائية المقدمة من الأطراف المتنازعة وتقوم بفحص الملفات من كل جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها، بعدها تقوم بإستدعاء المكلفين المعنيين من أجل سماع أقوالهم حول موضوع النزاع ويجب تبليغهم بالإستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ عقد اللجنة لإجتماعها ويتم تحديد تاريخ الإجتماع من طرف الرئيس ولا يتم عقده إلا بعد بلوغ النصاب القانوني وبحضور الأغلبية.

وبعد دراسة القضية من كل جوانبها يصدر الرأي بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.

وفق ما جاء في المادة 81 من الفقرة 02 بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2007 على أن اللجنة تصدر قرارها الصريح في الطعن المرفوع أمامها في أجل (4) أشهر إبتداءً من تاريخ تقديمه إلى رئيس اللجنة وإن لم تبدي قرارها في الأجل المحدد فإنه يعد رفضاً ضمناً للطعن، وهنا يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء أي المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر من إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت فيه.

وعليه يجب أن تشمل الآراء التي خلصت إليها اللجان بيانات محددة، من إسم الرئيس والأعضاء المداولين معه وتاريخ المصادقة، وملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع والحيثيات والإعتبرات التي يبنى عليها الرأي إضافة إلى التوقيع والمصادقة على رأي اللجنة من الرئيس والكتاب.

أما ما يتعلق بتبليغ هذه الآراء إلى المكلف بالضريبة فإنه في حالة صدور رأي يتضمن التخفيض أو الإعفاء من الضريبة، يبلغ المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس، وفي جميع الحالات يتم تبليغ المكلف بالضريبة في أجل شهر من صدوره وذلك حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب¹.

الفرع الرابع: حق الدفاع أمام لجنة المصالحة .

قبل التطرق إلى ما منحه المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة من حقوق أمام هذه اللجنة لابد من أن ننوه إلى أنه جاء في قانون التسجيل ذكرها من المادة 101 إلى المادة 107 خلافاً للجان الطعن الولائية التي ورد ذكرها في (ق. إ. ج) كما سبق وأسلفنا.

1. مقراني فنيحة، مرجع سابق، ص 19-20.

إلا أننا لا نجد تعريفاً محدداً للجنة المصالحة في التشريع الجبائي مما يجعلنا إلى تعريفها بوجه عام في الجانب الإداري حيث تعرف بأنها أسلوب لإلغاء المتنازعات بطريقة ودية أو هي بوجه عام تسوية لنزاع بطريقة ودية¹.
 وباعتبار أن هذه اللجنة تدخل في إطار الرقابة الجبائية بحكم أنها لجنة توفيقية بين مصالح الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع بالضريبة، وذلك بإجراءات بسيطة من شأنها تحقيق الغاية المرجوة منها، إلا أن النقطة التي يبرز فيها حق المكلف بالضريبة يتجلى بصفة واضحة بعد تقديمه للإحتياجات أمام اللجنة وذلك عندما ترى الإدارة أن المبلغ المصرح به لا يتلائم مع السعر الحقيقي، ومن خلال عملية التسجيل يتم التقويم حسب سعر السوق وذلك بناءً على المعلومات التي يقدمها المسؤولين المحليين فإذا قبل ذوي الشأن بالتقويم يسدد المبلغ المحدد أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، أما إذا لم يقبل التقويم فله أن يقدم إحتجاجاً أمام لجنة المصالحة².
 إلا أنه قبل تقديم هذا الإحتجاج فإنه يمنح للمكلف بالضريبة بمقتضى هذه الإجراءات وسير أعمال اللجنة الولائية للمصالحة في المادة 104 من قانون التسجيل.

— أن يتم إستداعته قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة .
 — إعلامه بإمكانية تقديم ملاحظاته كتابياً أو شفاهياً وإمكانية الإستعانة بمستشار أو وكيل عنه للدفاع عن حقوقه.

وإذا أخلت الإدارة بأحد الإجراءات السالفة الذكر أمام لجنة المصالحة فإنه يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف وهذا ما نجده في قرار مجلس الدولة الذي صدر في ملف 006526 بتاريخ 2003/03/25³.
 حيث إعتبر فيه عتبر فيه أن خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل المتمثل في إستدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه ولقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل وليس المادتين 190 و320 التي أسند عليها المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة، والمقدر بـ 639036.08 دج...."

ونتيجة لخرق الإدارة أحد الإجراءات المتبعة أمام لجنة المصالحة حيث إنها لم تقم بإستدعاء المكلف بالضريبة أمام اللجنة، إعتبر ذلك إلغاءً منها لضمان حق الإستعانة بمستشار، وهذا إخلال بحق الدفاع حيث يمكن تكيفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنه عيب مخالفة الإجراءات الذي يؤدي إلى إلغاء القرار الإداري الغير المشروع والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناءً على رأي اللجنة.

1. أحسن يوسف، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 2001، ص 11.

2. عويصات سليمان، مرجع سابق، ص 64.

3. مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003، ص 78.79.

خلاصة الفصل يمكن القول عنها، بأن مجمل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة بمختلف أشكالها وأنواعها سواءاً أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية من بداية إجراءات التحقيق على مستوى محل المكلف أصولاً إلى رفع الشكاية أمام إدارة الضرائب أو الإلتجاء إلى لجان الطعن فإنه يتمتع فيها بالعديد من الحقوق، الهدف منها هو عدم أصول النزاع إلى الجهات القضائية ، وتختلف هذه الضمانات باختلاف نوع التحقيق ومستواه والمرحلة التي يتم فيها.

والجدير بالذكر هنا أن هذه الضمانات على الرغم من أنها مقترنة بمنازعات قائمة بين المكلف والإدارة إلا أن معظم الملاحظات التي تثار أثناء النزاع وخاصة في الإجراءات المقترنة بالتحقيق تحمل جزءاً إيجابياً يتمثل في إقامة جو من ثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف حيث يمكنها أن تؤدي إلى التقليل من النزاع مستقبلاً.

كما أنه يمكن القول بأن المشرع الجبائي قد وفق إلى حد ما في إنصاف المكلف بالضريبة بإعتباره الطرف الأضعف ومنحه حقوقاً تحميه من تعسف الإدارة، ذلك إذا كانت حقوق وواجبات كلى الطرفين أو النزاع الجبائي يقف عند هذه المرحلة ، ولكن النزاع الجبائي لا يقف هنا بل قدينتقل من مرحلة إدارية الى دعاوي أمام القضاء ، كما أن الذي يعاب في هذه المرحلة بطئ إجراءاتها بداية من الإعلام بالتحقيق وصدور نتائجه وكذلك عند الشكاية أمام الإدارة والإجراءات المعقدة التي تكثر فيها، والغموض الذي يكتنف لجان الطعن وتعددتها وكثرة الإجراءات الإدارية في هذه المرحلة.

كل هذه العراقيل جعلت من المكلفين بالضريبة يصعب عليهم الإلمام بهذه الامور فيفقدوا بذلك حقوقهم، ولذلك نرجوا من المشرع الجبائي النظر إلى هذه النقاط بعين الإعتبار وإضافة الى ذلك كثرة المواعيد وذلك بأن يوحدتها وييسط من إجراءات الرقابة الجبائية والتظلم الإداري المسبق وأن ينظر كذلك في طبيعة القرارات التي تصدر من لجان الطعن ويزيد من فعاليتها.

الفصل الثاني

الحماية القضائية للمكلف

بالضريبة

الفصل الثاني: الحماية القضائية للمكلف بالضريبة.

إذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من إستفاء حقه في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن فعليه الإنتقال من المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية إلى المرحلة القضائية وهذا هو الإمتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحلة وذلك لكي ينازع من أجل حقوقه عن طريق رفع دعوى ضريبة أمام المحكمة الإدارية .

هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فكما إشمطت المرحلة الأولى الضمانات المرتبطة بالتحقيق، والشكوى أمام الإدارة الجبائية والإلتجاء الى لجان الطعن الإدارية، فإن المرحلة القضائية أيضا تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية، منها ما يندرج ضمن الدعوى الضريبية والخيارات الممنوحة للمكلف بالضريبة بعد الفصل في الدعوى في حال إذا لم يقتنع بالحكم الصادر من المحكمة و لم يرضى به، وذلك عن طريق الطعن في حكم المحكمة، كما يتمتع أيضاً بامتياز التدابير المستعجلة، وهذا ماسنحاول دراسته في هذا الفصل بداية من الدعوى الضريبية (المبحث الأول) ، إلى الطعن في حكم المحكمة والتدابير المستعجلة (المبحث الثاني) .

المبحث الأول: الدعوى الضريبية .

إن الدعوى القضائية هي الوسيلة القانونية التي سنتها التشريعات لأصحاب الخصومة للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم، كما عرفت بأنها: " كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة تم إقرارها¹ ومن المعلوم أن المنازعات الضريبية تشمل كل ما له علاقة بقانون الضرائب وبما أننا بصدد المرحلة القضائية فإنها تخضع لأحكام المادة 82 من (ق. إ. ج.)، والمواد 800، 801، 803، 805، 810 (ق. إ. م. إ.) ، أما الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة فإنها تحوي ضمانات منها ما يأتي ضمن شروط قبول الدعوى الضريبية التي تهدف إلى التصريح بوجود الحق ، وعدم مراعات أحد الشروط من قبل المكلف فإنه يؤدي به إلى فقدان حقه في رفع الدعوى الضريبية، ومن الضمانات ما يأتي ضمن المواعيد كما تأتي أيضا الحقوق الفرعية أو الطلبات المقترنة بسير الدعوى والتي تتعلق بالتحقيق الإضافي ومراجعته وطلب الخبرة .

كل هذه الضمانات لا يمكن للمكلف أن يستفيد منها إلا بعد إتجاهه للقضاء برفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية ولنفصل ذلك ، قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، ضمانات التصريح بوجود الحق (المطلب الأول) الضمانات المقترنة بالمواعيد (المطلب الثاني)، والضمانات المرتبطة بالتحقيق (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: ضمانات التصريح بوجود الحق .

إن الأصل العام في شروط رفع الدعوى القضائية هو ما جاء في المادة 13 من (ق. إ. م. إ.) الجديد لسنة 2008 حيث جاء نص المادة " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون " حيث نجد المشرع قد حدد لنا شرطان أساسيان لرفع الدعوى بداية من شرط الصفة حيث إعتبرها من النظام العام ويمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل التقاضي وذلك وفقا لأحكام المادة 68 من (ق. إ. م. إ.)²

ويكتسب المدعي هذه الصفة إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية أو تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، وفي نفس الوقت يأتي ثاني شرط والذي هو المصلحة حيث يمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي إذ لا دعوى بلا مصلحة وهذا هو الذي يصعب علينا الفصل بين هذين الشرطين بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة وهذا الاندماج الذي بين الصفة والمصلحة غالبا ما يكون في منازعة أدراية .

إضافة إلى هذه الشروط العامة والمشاركة لجميع الدعوى القضائية ، فإن هناك شروط خاصة بالدعوى الضريبية لا بد من توافرها حتى تقبل أمام المحكمة الإدارية المختصة وهي ما سنركز عليه في هذه الفروع التالية وهي

1- فريجة حسين الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب ، 1994 ، ص 12 .

2- تنص المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في الموضوع " .

التظلم الإداري المسبق (الفرع الأول)، والإختصاص القضائي (الفرع الثاني)، وشكل العريضة ومحتواها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التظلم الإداري المسبق .

التظلم هو عبارة عن إجراء يرسمه القانون أحيانا لإتباعه، ويتمثل في طعن إداري يقوم به الشخص الذي يريد مقاضات الإدارة كإجراء أولي عن طريق توجيه شكوى أو احتجاج أو إلتماساً ويدعى ذلك الإجراء تظلماً مسبقاً أو طعناً إدارياً يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها والقرار الصادر عنها وذلك قبل الشروع في مقاضاتها¹ وبالرجوع إلى نصوص المواد 70، 71، 72، 73 من (ق. إ. ج) فيما يتعلق بالوعاء الضريبي نجد أن المشرع الجبائي قد ألزم المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوي المختص إقليمياً حسب الحالة، بغية إثارة صدوره قراراً إدارياً صريحاً أو ضمني لكي يتمكن بعد ذلك من أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري،² والغرض من إصدار هذا القرار هو أنه يحمي المكلف بالضريبة عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لافائدة منها، وذلك إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه .

وإذا كان ولا بد من رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية فإنه لا بد أن يكون المكلف بالضريبة قد رفع تظلماً مسبقاً أمام الإدارة الضريبية، إذ يعتبر التظلم شرطاً أساسياً لرفع دعوى قضائية، كما تجدر الإشارة هنا إلى أن الشكاية النزاعية تتميز بها النزاع الضريبي فقط مقارنة بالاحكام العامة المتعلقة بقبول دعاوى القضاء الكامل، إلا أن هذه القاعدة لا تشمل كل المنازعات الضريبية إذ تستثنى منها المنازعات المتعلقة بتحصيل حقوق التسجيل، والضرائب غير المباشرة، حسب المادة 335³ من (ق.ت)، والمادة 498⁴ من قانون الضرائب غير مباشرة، إذ يفهم من الأولى أنه يمكن للمكلف بالضريبة في منازعات تحصيل حقوق التسجيل أن يلجأ إلى القضاء مباشرة قبل لجوئه إلى إدارة الضرائب بل أكثر من ذلك فالطعن الإداري يرفع بشرط أن لا يكون المكلف قد قدم طعنه القضائي.

من خلال المادتين اللذان سلف ذكرهما يلاحظ أن التظلم الإداري المسبق الذي يعتبر شرطاً أساسياً لقبول الدعوى الضريبية لا نجد له نفس الأهمية في المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل والضرائب غير مباشرة وذلك بموجب تعديل الوارد في (ق. إ. م. إ.)، في حين يبقى ضرورياً في منازعات الوعاء الضريبي⁵ وذلك لارتباطه بالنظام العام، إذ يترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى شكلاً.

1- مجلة مجلس الدولة العدد 08 سنة 2007 ص 73.

2- انظر المواد 73، 71، 70، فقرة 1، 74، والمادة من (ق. إ. ج) لسنة 2012 .

3- تنص المادة 355 من قانون التسجيل " أن الأنواع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي .

4- تنص المادة 398 من قانون الضرائب الغير مباشرة " تسوي النزاعات التي يكون رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من (ق. إ. ج) .

5- مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003، ص 75

الفرع الثاني: الاختصاص القضائي .

يعرف الاختصاص بأنه "توزيع العمل القضائي بين الجهات القضائية المختلفة وهو سلطة الحكم وفق القانون في نزاع معين كما أنه السلطة الممنوحة للمحكمة للنظر في النزاع".¹ ويعتبر تحديد الاختصاص القضائي في الدعاوى الإدارية عموماً ومنها الدعوى الجبائية، من الشروط الأساسية لقبول الدعوى، وتأكيداً لذلك نصت المادة 36 من (ق. إ. م. إ.) "عدم الاختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائياً في أي مرحلة كانت عليها الدعوى" وبما أن الدعوى الجبائية تكيف على أنها دعوى إدارية فإن طبيعة الاختصاص فيها تتحدد بما ورد في القواعد العامة من (ق. إ. م. إ.) ولذلك سنتطرق في البداية إلى الاختصاص الإقليمي، ثم بعد ذلك إلى الاختصاص النوعي.

أولاً: الاختصاص الإقليمي .

ويقصد به ولاية الجهة القضائية بالنظر في الدعاوى المرفوعة أمامها إستناداً إلى معيار جغرافي للتقسيم القضائي. كما جاء في نص المادة 803 من (ق. إ. م. إ.)¹ "يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقاً للمادتين 37 و 38 من هذا القانون" وإذا عدنا إلى نص المادتين اللذان سلف ذكرهما فأفهماً يجدان الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المتعلقة بموطن المدعي عليه.²

وتجدر الإشارة هنا أيضاً إلى أن إحالة المادة 803 الاختصاص الإقليمي إلى المواد 37 و 38 بأفهماً يطبقان على الدعاوى الإدارية عموماً وليس الدعوى الجبائية وذلك بدليل ما جاء في نص المادة 1/804 من (ق. إ. م. إ.) "خلافاً لأحكام المادة 803 أعلاه ترفع الدعاوى وجوباً أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه: في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصهم مكان فرض الضريبة أو الرسم"

ثانياً الاختصاص النوعي:

يقوم النظام القضائي في الجزائر على وحدة الجهة القضائية أي المحكمة ، ولا توجد محاكم كما هو الشأن في النظم القضائية الأخرى وتنظر المحكمة في جميع القضايا المعروضة بحسب طبيعة النزاع وتشكل من أقسام وكذا من أقطاب متخصصة هذه الأخيرة تنظر في العديد من النزاعات منها ما يتعلق بالتجارة الدولية والإفلاس والتسوية القضائية والمتعلقة بالبنوك الجبائية وغيرها من النزاعات حيث تفصل فيها بتشكيلة جماعية³ وبذلك فإن الاختصاص النوعي في المنازعة الجبائية الإدارية يؤول الاختصاص فيه نوعياً إلى المحاكم الإدارية وهذا حسب أحكام القانون العضوي 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية حيث نصت المادة الأولى منه "تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"

1- طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموحدة، (شرح لقانون الإجراءات المدنية، والإدارية الجديد) الجزء الأول، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 29 و32.

2- انظر المواد 37 و38 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية .

3- طاهري حسين، مرجع سابق، ص30

كما جاء في نص المادة 800 من (ق. إ. م. إ.) " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية

تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغ الإدارية طرفا فيها
والمادة 801 من نفس القانون " تختص المحاكم الإدارية
كذلك بالفصل في:

- 1- دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن:
 - الولاية والمصالح غير المركزية للدولة على مستوى الولاية.
 - البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية.
 - المؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الإدارية.
- 2- دعاوى القضاء الكامل.
- 3- القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

من خلال هذه النصوص القانونية فإنه يتأكد بأن الإختصاص النوعي للمنازعة الجبائية يؤول إلى المحكمة الإدارية وتعتبر المنازعة الجبائية وتحديد المنازعات الوعاء الضريبي من أهم المواضيع التي يعود الاختصاص فيها إلى القضاء الإداري طبقا للمعيار العضوي المعتمد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹
الفرع الثالث: شكل العريضة ومحتواها .

يعتبر شكل العريضة ومحتواها من شروط قبول الدعوى الضريبية والتي لا بد للمكلف بالضريبة أن يستوفيها في عريضته وعدم مراعات إحدى هذين الشرطين المتلازمين يؤدي إلى عدم قبول الدعوى من حيث الشكل أو المحتوى .

أولا: شكل العريضة .

لقد جاءت المادة 15 من (ق. إ. م. إ.) محددة البيانات التي يجب أن تتضمنها الضريبة وذلك تحت طائلة عدم القبول شكلا

- 1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- 2- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- 3- اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فاخر موطن له.
- 4- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثلة القانوني أو الاتفاقي.
- 5- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

1- فيلاي موارد، مرجع سابق، ص 37 .

6- الإشارة عند الاقتضاء إلى للمستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.¹

كما نجد أيضا في (ق. إ. ج) قد حدد لنا الكيفية التي يجب أن يكون عليها شكل العريضة وذلك وفق المادة 83 من (ق. إ. ج)، حيث أنه إضافة إلى الشروط العامة المنصوص عليها في المادة 15 أن ترفق العريضة بما يلي:

أ- أن تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، غير أنه وفي حدود التخفيض المطالب به في الشكوى حيث يمكن تقديم طلبات جديدة

ب- إرفاقها بنسخة من الشكوى الضريبية وعند الاقتضاء نسخة من قرار لجنة الطعن.

ت- ضرورة التوقيع على العريضة من قبل صاحبها تحت طائلة عدم القبول وفق المادة 72 من (ق. إ. ج) .

ث- إذا كانت الشكوى الضريبية معيبة بعيب بعدم التوقيع فإنه يجب تغطيتها بعريضة إفتتاح الدعوى²

إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن الشرط الذي يتعلق بأن تكون العريضة على ورق مدموغ تم إلغائها بمقتضى المادة

ثمان وعشرين(28) من قانون المالية لسنة 2008³

ثانيا: محتوى العريضة .

بالرجوع إلى المادة 83 الفقرة 02 من (ق. إ. ج) نجد أن المشرع الجزائري أوجب أن تتضمن العريضة

المقدمة الى الغرفة الإدارية عرضا موجزا للوقائع، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات فضلا عن البيانات المتعلقة بالاسم واللقب ومحل الإقامة وموضوع الطلب وإسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته.

ولتسبب العريضة الموجهة إلى القاضي الإداري فإن المكلف بالضريبة وخلافا لما يمكن للإدارة من تغييره عند

تسببها للعريضة حيث يمكنها إستبدال الأوجه المثارة في النزاع، وتغييرها لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان

الوجه الجديد المثار من النظام العام فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الخروج عن الطلبات المقدمة في شكواه أماما إدارة الضرائب دون أن يغير في مضمونها⁴

ومن خلال نص المادة فإنه يجب أن يحتوي مضمون العريضة مجموعة من النقاط التي توضح طلباته المقدمة أمام

المحكمة المختصة وهي كالتالي:

1- يجب أن تحتوي العريضة على عرض موجز للوقائع التي بها يتصل بالنزاع وخاصة الأدلة التي تثبت صحة

الادعاءات ، إضافة إلى ذلك لا بد من أن تحتوي على البيانات العامة المتعلقة باسم المكلف ومحل إقامته، وموضوع

الطلب، واسم من يوجه إليه الطلب ومحل إقامته كما يجب تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى

الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية ، غير انه يمكن تقديم أسباب جديدة في حدود التخفيض المطالب به في

الشكوى شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الإفتتاحية⁵ ومعنى هذا أن يعرض الأوجه الجديدة وليس

1- المادة 15 من (ق. إ. م. إ) الجيد 08-09 الصادر في 25 فيفري 2008

2- زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة ،القيت لطلبة الحقوق،تخصص قانون إداري،ماستر 02،بجامعة قاصدي مرباح وقلة،2013/2014

3- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية(أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراء علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال) جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2010-2011 ص 97

4- زرقون نور الدين،محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة،القيت لطلبة الحقوق،تخصص قانون إداري،ماستر 2،جامعة قاصدي مرباح ورقلة2014/2013

5- حركات بوبكر عبد الغاني ، تسوية المنازعات الضريبية،مذكرة مقدمة لنيل شهادات المدرسة العليا للقضاء الجزائر2007، ص 40

الطلبات الجديدة، وعدم المطالبة بتخفيض أعلى من المطلوب في الشكوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب أو الهيئات المركزية المختصة .

2- يجب أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب للولاية وذلك وفق المادة 83

الفقرة 02 ".... يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"

في هذا الإطار أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي:¹

من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ خطأ في تطبيق القانون

في هذه القضية نجد أن قضاة المجلس قبلوا بالعريضة الإفتتاحية رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير الولائي، وبه قد خرقوا القانون .

المطلب الثاني: الضمانات المقترنة بالمواعيد .

إن الأصل العام في المنازعات الجبائية أن لها مواعيد محددة ترفع من خلالها الدعوى القضائية أمام المحكمة مثلها مثل المنازعات الإدارية وهذه المواعيد محددة قانونا، وقد جاءت في نصوص خاصة ، وتجاوز هذه الآجال يجعل الدعوى مرفوضة شكلا² .

وقد جاءت آجال رفع الدعوى الضريبية من خلال نص المادة 82 من (ق. إ.ج.): "يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.."

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة ..

يمكن لكل متشكك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة 4 الموالية للأجل المذكور أعلاه³ .

من خلال هذا النص يمكن القول بأن المبدأ العام في رفع الدعوى الضريبية يبدأ في أجل 04 أشهر يبدأ حسابها من تاريخ إستلام الإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، فإذا ما قام مدير الضرائب بتبليغ المكلف بالقرار المتخذ بشأن الشكوى إلى المكلف فإنه في هذه

1- القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991، ص 233

2- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري (رسالة ماجستير في قانون الأعمال)، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2008، ص

102

3- انظر المادة (82) من (ق. إ.ج) .

الحالة لا يثار أي إشكال حيث إن تاريخ التبليغ هو نقطة بداية حساب أجال رفع الدعوى القضائية ما لم يختر المكلف اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية .

وفي حالة رفع الدعوى خارج الآجال يمكن للمكلف أن ينازع في مسألة تبليغه بالإشعار فإذا استطاع أن يثبت خطأ إدارة الضرائب فإن الأجل يكون مفتوحاً ، ولكن السؤال الذي يثار فيما يتعلق بعدم جواب الإدارة على الشكوى الضريبية خلال الأجل المقرر لجوابها والمقصود به هل يبدأ حساب الأجل (04) أشهر من تاريخ إنقضاء المهلة المخصصة للجواب أم يبقى مفتوحاً ، ولا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور القرار من الإدارة ؟ والجواب جاء في الفقرة الثانية من المادة 82 من (ق. إ. ج) بأن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر 04 الموالية للمدة المذكورة أعلاه وجوازية رفع هذا النزاع بعد إنتهاء المدة المحددة جاءت مقصودة من المشرع أي أنه يمكن للمكلف بالضريبة إنتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد إنتهاء أجل الرد الممنوح لها حسب الفقرة الثانية من المادة 76 من (ق. إ. ج) وبالتالي فإن المكلف له الخيار في هذه الحالة بين

- إما أن يرفع دعواه مباشرة بعد إنتهاء آجال الرد .

- إما أنه ينتظر الرد حتى ولو كان خارج الأجل ثم يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر من تاريخ هذا الرد ¹ .

من خلال ما سبق ذكره فإن الأصل العام لرفع الدعوى الضريبية محدد بأجل أربعة أشهر (4) يبدأ حسابها من يوم التبليغ بالقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب، وإنطلاقاً من هذا فإنه يمكن أن تخضع الآجال لحالات يمكن أن تمدد فيها الآجال لظروف معينة تمنع من رفع الدعوى القضائية، وهذه الحالات هي في حد ذاتها ضمانات منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حيث سنوردها في ثلاثة فروع، إنقطاع الميعاد (الفرع الأول)، وقف الميعاد (الفرع الثاني)، تمديد الميعاد (الفرع الثالث) .

الفرع الأول: إنقطاع الميعاد.

ويقصد به أن آجال الشكوى التي تتعلق برفع الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري تتوقف ويبدأ حسابها بداية من تاريخ اليوم الموالي لزوال الحادث الذي إنقطع الميعاد من خلاله، حيث سنورد في هذا الفرع حالتين ينقطع الميعاد من خلالهما الأولى عند الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة، والثاني عند شطب الدعوى الضريبية .

أولاً: الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة .

إن مجلس الدولة الجزائري إستقر على ترتيب أثر قاطع على رفع الدعوى الضريبية إلى محكمة غير مختصة حيث إن آجال رفع الدعوى تكون منقطعة حتى صدور حكم نهائي بعدم الاختصاص ² والميعاد الجديد يبدأ من تاريخ العلم بالحكم النهائي للمكلف بالضريبة ويشترط لا وقوع الأثر القاطع للميعاد شروط معينة وهي كالآتي:

1- زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية ، غير منشورة، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 2، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014

2- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 338

- 1- أن ترفع الدعوى أمام محكمة غير مختصة، وفي الميعاد المحدد لرفع دعوى الضريبة أي خلال أربعة (4) أشهر من تبليغ صاحب الشأن أو العلم به علما يقينيا.
 - 2- يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بإختصاص إدارة الضرائب ويكلفها بالحضور أمام المحكمة الإدارية لتسمع الحكم في قرارها.¹
- من خلال تحقيق هذه الشروط فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يرتب إنقضاء الآجال القانونية حيث يمكن أن يتجدد إبتداء من اليوم الموالي لتبليغ الحكم القضائي الذي قضى به في المحكمة بسوء توجيه الدعوى أو عدم الاختصاص ، وأن إجراءات سير الدعوى أمام المحكمة الغير مختصة لا تحتسب وتعتبر كالم تكن
- ثانيا: شطب الدعوى الضريبية .**

إن الذي يعنى بشطب الدعوى التي تكون أمام المحكمة الإدارية هو القاضي الإداري بإعتبار أنها من إختصاصاته وصلاحياته ولكن السؤال الذي يطرح ما مصير الآجال القانونية بعد الحكم بالشطب؟ وهل يمكن رفع الدعوى من جديد أم إن الأجل يسقط؟

يقوم القاضي الإداري بشطب القضية عندما لا يراعي المكلف بالضريبة الإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون أو التي أمر بها القاضي، فقد منح المكلف فيها حق العودة في سير الخصومة ولكن بعد زوال سبب الشطب وحسب (ق. إ. م. إ.) الجديد فإن الآجال تحسب من يوم تاريخ حكم النطق بالشطب وفق المادة 542 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. " يترتب على الشطب إزالة الأثر الموقوف للاستئناف ما لم يعاد تسجيل القضية في الجدول خلال آجال الاستئناف المتبقية"²

حيث إن تاريخ تبليغ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الاعتماد عليه من جديد في حساب الآجال المنصوص عليها في أحكام المادة 337 من (ق. ض. م.) والرسوم المماثلة، كما يشترط في تحريك الدعوى المشطوبة أمام الجهة القضائية الإدارية مراعاة شرطين أساسين هما:

- 1- أن يصدر حكم بالشطب وأن يتم تبليغه .
 - 2- أن ترفع الدعوى المشطوبة في ميعاد أربعة أشهر المحددة للدعوى الضريبة³ .
- الفرع الثاني: توقف سريان الميعاد .**

ويقصد بتوقف سريان الميعاد لفترة معينة بسبب حادث أدى إلى توقف الميعاد وذلك إلى أن يزول الظرف كأن يبدأ الميعاد في السريان في 01 جانفي لسنة 2014 ثم يحدث سبب يوقف سريان الميعاد في 03 فيفري لسنة 2014 ويدوم إلى أن ينتهي في 10 فيفري من نفس السنة، فإن حساب الآجل هذا يبدأ من يوم 11 فيفري والمدة التي إستغرقها الحادث المسبب لوقف الميعاد تسقط من الحساب وكأنها لم تكن.

1- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 95

2- أنظر المادة 542 من (ق. إ. م. إ.)

3- كوسى فضيل، نفس المرجع، ص 98

وسنتصر في دراستنا لهذا الفرع على حالتين من الحالات التي توقف سريان الميعاد، طلب المساعدة القضائية والقوة القاهرة أو الحادث المفاجئ¹.

أولاً: القوة القاهرة.

يستقر قضاء مجلس الدولة الفرنسية على أن القوة القاهرة تؤدي إلى وقف الميعاد وذلك بسبب مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة ورفع الدعوى الضريبية ومنه يستحيل على المكلف أن يقوم بإجراءات للمحافظة على حقه وهو في حالة قوة القاهرة ولذلك فإنه ليس من العدل أو الإنصاف أن يستمر ميعاد الشكوى، أمام إدارة الضرائب أو أمام القضاء الإداري ولذلك فإنه مادام المانع قائماً فإن سريان الميعاد يوقف ولا يسري، فإذا زال أثر القوة القاهرة يبدأ سريان الميعاد من جديد ويكمل مدته، ونعني به حساب الميعاد من بدايته إلى تاريخ الوقف، ثم يستمر التوقف إلى أن تنتهي مدة الوقف، ثم يعود من جديد بعد زوال السبب الموقوف ليستمر من جديد حتى مدة الآجال، أما إن ظهر الوقف قبل بدئ الميعاد فإنه يتعطل سريان الميعاد ويبدأ إلى أن يزول سبب الوقف² وقد وضح المشرع صورة القوة القاهرة وكيف تكون وذلك وفقاً لأحكام المادة 832 في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "... القوة القاهرة أو الحادث الفجائي"

كما أن مجلس الدولة قضى برفض الطعن المؤسس على إعتبار هطول الأمطار والفيضانات كان سبباً في غلق محل الطاعن، ومن ثم تعد بمثابة قوة القاهرة، فرد مجلس الدولة على هذا الدفع بما يلي في نفس قراره الذي صدر بتاريخ 2001/02/19 حيث جاء في القرار أن هطول الأمطار لا يعتبر قوة القاهرة، لأنه بالإمكان توقعها والتنبؤ بها بواسطة نشرة الأحوال الجوية الخاصة بعد تطور التقنيات المتعلقة بها والتي أصبحت من شأنها أن تعطي مسبقاً التنبؤات المرتقبة مستقبلاً بالنسبة لعدة أيام³

ثانياً: طلب المساعدة القضائية.

من أسباب إنقطاع الميعاد المساعدة القضائية حيث إنها توقف سريان الميعاد وهذا ما جاء في المادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يترتب على تقديم طلب المساعدة القضائية، توقيف سريان أجل الطعن بالنقض أو أجل إيداع المذكرة الجوابية".

أما المساعدة القضائية فإن المقصود بها أن يرفع المكلف بالضريبة صاحب الصفة والمصلحة طلباً إلى الجهات القضائية المختصة لتوكيل محام مجاناً، علماً أن توكيل محام أصبح وجوبياً أمام المحكمة الإدارية وفقاً للأحكام المادة 826 من (ق. إ. م. إ.) تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة وكذا المحكمة العليا ومجلس الدولة وفق المادة 10 من نفس القانون " تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام جهات الاستئناف والنقض ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"

1- أنظر المادة 832 من (ق. إ. م. إ.)

2- كوسى فضيل، مرجع سابق، ص 99، 100.

3- قرار مجلس الدولة رقم 171409 الصادر بتاريخ 2001/02/19 الغرفة الإدارية الثانية، غير منشور.

كما نصت المادة 357 من نفس القانون " يستأنف سريان أجل إيداع المذكرة الجوابية للمدة المتبقية إبتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع إشهار بالاستلام"¹ .
من خلال هذه النصوص نستنتج بأنها أكدت لنا طلب المساعدة القضائية والتمثيل الأجوبي بمحامى سواء كان على مستوى المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كما جعلها المشرع سببا من أسباب وقف الميعاد وحرصا منه إلى تكريس مبدأ حماية حقوق وأموال المكلف بالضريبة .
الفرع الثالث: تمديد الميعاد بحكم القانون .

فقد منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة ضمانا يتمثل في تمديد أجل رفع الدعوى الضريبية وذلك نتيجة لأسباب يراها المشرع منطقية وقانونية لتمكين المكلف من مباشرة حق اللجوء للقضاء المكرس دستوريا حيث سنتطرق في هذا الفرع إلى تمديد الآجال بسبب البعد المكاني، وبعد ذلك التمديد بسبب العطل الرسمية .
أولا: البعد المكاني.

ويقصد به أن يكون المكلف بالضريبة مقيماً خراج الوطن حيث منح المشرع الجبائي هذه الخاصية القانونية لحماية حقه فيما يتعلق منها بالآجال القانونية"²
من خلال هذا التعريف نجد بأن المشرع أحاط المكلف بالضريبة بإمتيازات تتعلق بالآجال في حال ما إذا كان مقيماً بالخارج حيث تمدد بحكم القانون .

ف نجد المدة الأصلية المحددة بـ (4) أشهر وفق أحكام المادة 82 من (ق. إ. ج) يضاف إليها مدة شهران (02) فتصبح ستة (06) أشهر كما أنه يمدد ميعاد تسليم التكليف بالحضور و أول جلسة بالنسبة للمقيمين بالخارج إلى ثلاثة (03) أشهر وفقا لأحكام المادة 16 والتي جاء في فقرتها الأخيرة من (ق. إ. م. إ) والتي جاء فيها " ..يمدد هذا الأجل أمام جميع الجهات القضائية إلى ثلاثة (03) أشهر، إذا كان الشخص المكلف بالحضور مقيماً في الخارج"³ .
ثانيا: العطل الرسمية .

حيث نجد المشرع الجزائري كغيره من التشريعات المقارنة مدد آجال الدعوى الضريبية بموجب القواعد العامة وقد نصت المادة 405 من (ق. إ. م. إ) على ما يلي " تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم إنقضاء الأجل " .

1- انظر المواد(10)(356)(357)(826) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

2.عمار عوابدي النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري(نظرية الدعوة الإدارية)، الجزء الثاني ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1995، ص62

3 - كوسى فضيل، نفس المرجع، ص103 .

لقد جاء وفق هذه المادة بأنه يعتد بالأيام و العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها كما تعتبر أيام العطل بموجب هذا القانون أيام الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقا للنصوص الجاري بها العمل وإذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي¹.

فمثلاً لو افتراضنا أن آخر يوم من الميعاد هو يوم السبت وبعد يوم السبت عيد الفطر، إذاً فيوم السبت يوم عطلة وعقب يوم السبت عيد الفطر وفيه يومان عطلة، كما صادف يوم الثلاثاء أول ماي، إذاً في هذه الحالة فإن آخر أجل للميعاد يكون يوم الأربعاء فإنه يحسب ميعاد تقديم الشكوى أو رفع الدعوى الضريبية .

المطلب الثالث: الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية .

إن إجراء التحقيق في هذه المرحلة بصفة عامة يقصد به مجموعة من الإجراءات التي حددها القانون لكل من القاضي والمتقاضى من أجل إستخدام وسائل الأثبات حيث يقوم فيها القاضي بدور مهم للوصول للحقيقة، وهذا الإجراء يكون بناء على طلب الخصوم أو من طرف القاضي، إذ يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون وهذا في أية مرحلة تكون عليها الدعوى كما يمكنه أن يأمر بعدة إجراءات في أن واحد ومتتالية².

وعلى العموم فإن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية هي نفسها المعمول بها في المنازعات الإدارية، إلا ما جاء منها في نصوص خاصة في (ق. إ. ج) في المادة 84 و 85 و 86 وللاشارة فقط إن المادة 84 ألغيت من القانون³.

والجدير بالذكر هنا أن عدم المساواة بين أطراف النزاع كانت لصالح الإدارة الجبائية، وهذا ما دفع بالمشرع إلى فرض قواعد جديدة تتعلق بالتحقيق وذلك لكي يكون هناك نوع من المساواة بينها وبين المكلف أو لكي يستطيع أن يواجه بهذا التحقيق الخاص الإدارة الجبائية أمام المحكمة ولذلك قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق(الفرع الأول) وطلب المكلف بالضريبة لإجراءات الخبرة (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق .

من بين الإجراءات الخاصة للتحقيق في المنازعات الجبائية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق أو بما يسمى التحقيق المضاد، اللذان يعتبران من بين أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية.

أولاً: التحقيق الإضافي.

حيث نصت عليه المادة 85 من (ق. إ. ج) "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة

1- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012 ص 124 .

2- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإداري دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 197، 198 .

3- المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008 .

ويكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، يجب أن يخضع الملف لإبداع جديد.."¹

وفق هذه المادة فإنه يمكن القول بأن الإجراءات الخاصة التي حددها المشرع الجبائي جاءت على سبيل الحصر لا على سبيل المثال¹

ثانياً:مراجعة التحقيق.

أما ما جاء في مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد فقد نصت عليه نفس المادة التي سبق ذكرها في عنصر مراجعة التحقيق، وهذه الحالة من التحقيق تكون إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذلك يمكن إستدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة .

وبعد الإنتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير المحضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي.²

الفرع الثاني: طلب إجراءات الخبرة .

يمكن للقاضي الإداري بطلب من الخصوم وتحديداً المكلف بالضريبة ، الرجوع إلى الخبرة القضائية أو طلب الخبرة القضائية في كل المسائل التي تستلزم الفصل فيها إستيعاب نقاط فنية لا يستطيع القاضي الإلمام بها، إلا انه لا يجوز للمحاكم أن تبالغ من إستعمال هذا الحق لأنه قد يؤدي إلى مضار قد تلحق بالخصوم بسبب تكليفهم مصاريف باهظة وتعطيل الفصل في النزاع³

إلا أن هذا الحق يعتبر من الضمانات الأساسية التي حولها المشرع للمكلف بالضريبة لإعتبار أن إجراء الخبرة القضائية من الممكن أن يغير من مجريات سير الدعوى القضائية وقد نظم المشرع إجراء الخبرة في المادة 858 من (ق. إ. م. إ.) والتي تحيلنا إلى المواد من المادة 125 إلى 145 من نفس القانون، وقد تطرق إليها (ق. إ. ج) في المادتين "85" و"86" منه بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولذلك سنقوم بدراسة هذا الفرع من خلال النقاط التالية:

أولاً: الحق في طلب تعيين الخبير: إن طلب تعيين الخبير ليس حكراً فقط على الإدارة الجبائية وإنما يمكن للمكلف بالضريبة أيضاً أن يقوم بهذا الإجراء وذلك عندما ما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة أو بطلب من عنده، وقد نصت المادة 86 من (ق. إ. ج) الفقرة الثانية " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على

1-كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 73 .

2- كويسي لحسن، مرجع سابق، ص 15 .

3- طاهري حسين، مرجع سابق ، ص 55 .

طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القضائي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبير¹

وطلب التعيين هذا يقدمه المكلف بالضريبة إلى القاضي الذي له السلطة التقديرية في الموافقة على الطلب أو رفضه، وهذا ما نستشفه من المادة 77 من القانون 09-08" يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناء على طلب كل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل والاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي قد تحدد مآل النزاع".

كما نصت المادة 76 " يجوز الأمر بإجراء التحقيق في أي مرحلة تكون عليها الدعوى"²

من خلال هذه النصوص نجد بأن طلب تعيين الخبير من قبل المكلف بالضريبة يخضع إلى سلطة القاضي التقديرية ولذلك لكي يكون هذا الطلب مؤسساً لا بد من أن يرر الأسباب التي دعت به إلى هذا الطلب ويبين إسم ولقب الخبير مع تحديد التخصص ويوضح النقاط التي تدرج فيها مهمة الخبير تحديداً دقيقاً والجدول الزمني للخبرة وذلك بتعيين أجل إيداع الملف .

والنقطة الإيجابية الثانية التي نستنتجها من خلال هذه النصوص هي أن طلب تعيين الخبير يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم به في أي مرحلة من مراحل التقاضي.

ثانياً. طلب رد الخبير: يحق للمكلف بالضريبة طلب رد الخبير سواء كان هذا الخبير معين من قبل المحكمة الإدارية أو من قبل الإدارة الجبائية، ولا بد أن يكون هذا الطلب مبرراً حتى يقبل وذلك في أجل (08) أيام إعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله الرد، ويفصل في هذا الطلب بعد رفع الدعوى على الخصم طبقاً للمادة 4/86 من (ق. إ. ج) وإستناداً للمادتين 132 و 133 من (ق. إ. م. ل.)³.

إن الخبير عند عجزه عن القيام بمهامه التي أسندت له أو تعذر عن القيام بها فإن المكلف بالضريبة يجوز له طلب إستبداله أو رده إن وجدت أسباب لذلك كما أن هذا الرد لا يكون مقبولاً إلا في الحالات الآتية :

أ- القوة القاهرة

ب- القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة

ج- أجود مصلحة شخصية أو سبب جدي⁴

ثالثاً: إجراءات الخبرة وتبليغها للمكلف : إن اليوم الذي تبدأ فيه عمليات المعاينة يقوم بتحديد الخبير كما لا بد له من أن يعلم المكلف بالضريبة قبل البدء في إنجاز الخبرة وذلك قبل 10 أيام على الأقل حيث يتوجه الخبير إلى مكان حضور أطراف الخصومة وبعد إتمام الخبرة وإطلاع الخبراء على الملف الجبائي فأهم يقومون بتحرير تقرير

1- انظر المادة 86 من (ق. إ. ج)

2- انظر المواد (76) (77) من (ق. إ. م. ل.)

3- كويسي لحسن، نفس المرجع، ص 17 .

4- انظر المواد (132)(133) من قانون الإجراءات الخفية والإدارية .

مشترك أو تقارير منفردة ويتم إدعاها لدى أمانة ضبط المحكمة وبعد الإيداع تمنح مهلة 20 يوم للمكلف بأن يطلع على تقرير الخبير ومهلة 03 أيام إعتبارا من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية¹

الفرع الثالث: التنازل عن الخصومة.

جاء في نص المادة 87 الفقرة الاولى من (ق. إ. ج) " يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمغة " يوقعها بيده أو من طرف وكيله²

وفقا لما جاء في المادة فإنه يمكن للمكلف أن يتنازل عن الخصومة بان للمكلف بالضريبة له حق اخر أثناء سير الدعوى الضريبي حيث يتمثل هذا الضمان أو الحق في حق التنازل عن الخصومة وهوة إجراء يسبق النطق بالحكم حيث يستطيع المكلف بموجبه أن يتنازل عن الخصومة التي رفعهما، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة التي رفعها، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة دون قيد أو شرط، كما يمكن أن يكون هذا التنازل بموجب تصريح يثبت فيه بمحضر يجره رئيس أمناء الضبط، وإذا كان المدعي عليه قد سبق وقدم طلبا مقابلا أو دفعا بعدم القبول أو دفعا في الموضوع فإن سحب الطلب يكون معلقا على قبول المدعي عليه .

كما تجدر الإشارة إلى أن سحب الطلب والتنازل عن الخصومة لا يؤدي إلى سقوط حق المكلف بالضريبة في حق رفع الدعوى من جديد حيث إن أثره يتوقف فقط على إنهاء الخصومة القائمة، كما يمكنه سحب الطلب متى رأى أن وسائل دفاعه لا تكفيه لتأسيس طلبه فينهي الخصومة بالسحب على أمل إن يتحصل على وسائل دفاع جديدة تمكنه من رفع الدعوى من جديد³

المبحث الثاني: الطعن في حكم المحكمة الإدارية.

بعد صدور القرار عن المحكمة الإدارية وتبليغه للمكلف عن طريق المحضر القضائي أو أمانة ضبط المحكمة تطبيقا لنص المادة 894 من (ق. إ. م. إ.) " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي " .

كما نصت المادة 895 من نفس القانون " يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يامر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط " .

1- مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 48 .

2- انظر المادة 1/87 من (ق. إ. ج) .

3- زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 2، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014.

ومن ثم فإنه بعد تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الصادر من المحكمة عن طريق المحضر القضائي في موطنه الحقيقي أو المختار¹ أو عن طريق أمانة ضبط المحكمة فإنه يجوز له إذا لم يقتنع بهذا الحكم، أن يقوم بالطعن في هذا القرار ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مراجعة الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمجالس القضائية (المطلب الأول) والتدابير المستعجلة (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: مراجعة الأحكام القضائية.

إن القصد من مراجعة الأحكام القضائية هو إعادة النظر في الأحكام التي صدرت عن المحكمة الإدارية المختصة وكذلك ما يتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه ليس كل حكم يجوز إستئنافه، بل يجب أن يكون هذا الحكم ابتدائياً صدر عن المحكمة الإدارية المختصة ويقبل الإستئناف أمام مجلس الدولة²، ولذلك فإن المكلف بالضريبة له الحق في المعارضة والاستئناف إضافة الى الطعن في الحكم المستأنف أمام مجلس الدولة .

الفرع الأول: المعارضة أمام المحكمة الإدارية.

المعارضة هي طريق من الطرق العادية يلجأ إليها المكلف بالضريبة وذلك عند صدور الحكم الغيابي في حقه والهدف منها الغاء أو تعديل الحكم الغيابي الذي صدر، والفصل في القضية من جديد وتكون المعارضة أمام الجهة التي أصدرت الحكم.

وبما أن القاضي يقوم بمراجعة الحكم فيها فإنه يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون ويصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كالم يكن.

أما فيما يتعلق باجال المعارضة فإنها شهر واحد إبتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي حيث ترفع المعارضة وفق الشكل المقرر لعريضة إفتتاح الدعوى ويجب أن يرفق معها نسخة من الحكم المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول شكلاً، وعند صدور الحكم من قبل القاضي يصبح غير قابل للمعارضة من جديد.³

وإجراءات المعارضة أمام المحكمة الإدارية منظمة في المواد (953) و (954) والمادة (955) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴ حيث يستشف من خلال هذه النصوص بان المعارضة تكون في الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية بحيث ترفع خلال شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، كما أن للمعارضة أثر موقوف للتنفيذ.⁵

1- إضافة إلى نص المادة (894) و(895) فإنه في حالة انعدام كموطن بالجزائر فان التبليغ يتم وفق ما جاء في المادتين 414 و415 من (ق. إ. م. ل.) حيث جاء في المادة 414 " يتم تبليغ الشخص الذي له موطن في الخارج وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية أما المادة 415 فنصت " في حالة عدم وجود اتفاقية قضائية يتم

إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية

2- امزيان عزيزي، مرجع سابق، ص 91

3- طاهري حسين، مرجع سابق، ص 176-177

4- انظر المواد 953، 954، 955، من قانون الإجراءات المدنية الإدارية

5- فيلالى موارد، مرجع سابق ص 55

الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس الدولة

وفقا لنص المادة 90 من (ق. إ. ج) إنه يمكن الطعن في الأحكام الصادر عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها، وكمبدأ عام فإن المادة 90 تحيلنا إلى القواعد العامة في (ق. إ. م. إ) والقانون رقم 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وبالتالي تكون الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة¹ وعليه فإنه لكي يضمن المكلف بالضريبة إستيفاء هذا الحق، فإن عليه أن يراعي بعض الشروط التي لا غنى عنها ولكي يقبل الإستئناف، كتوفر الصفة والمصلحة في المكلف بالضريبة بالإضافة إلى الجهة التي صدر عنه الحكم المستأنف أي المحكمة إدارية مختصة أصدرت حكماً ابتدائياً لأن القرارات الصادرة في المواد الضريبية عن المحكمة الإدارية تصدر ابتدائياً إلا ما كان متعلقاً بالضرائب الغير مباشرة وهذا إستثناء .

وفي جميع الحالات لا بد من أن تكون العريضة في ورق مدموغ مقدمة إلى محامي معتمد لدى مجلس الدولة ، أما أجال الإيداع فإنها شهرين من يوم التبليغ الرسمي للحكم الى المكلف بالضريبة وتخفيض إلى 15 يوماً بالنسبة للأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة²

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن ميعاد تقديم الإستئناف يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان الميعاد وتقديم طلب الإستئناف وفقا للأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية الادارية "في حالة وفات المحكوم عليه ، لا يستأنف سريان الأجل الابعد التبليغ الرسمي للورثة ، ويكون التبليغ الرسمي صحيحا إذا تم في مسكن المتوفى"³ .

الفرع الثالث: الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة .

يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة ، ولعدم أجود نصوص خاصة تحكم هذا الطعن في قانون الإجراءات الجبائية، فإنها تحيلنا إلى القواعد العامة الواردة في (ق. إ. م. إ) وبالرجوع إلى هذا القانون نجد المواد من 963 إلى 969، فيه بأن للمكلف بالضريبة الحق في التماس إعادة النظر وتصحيح الأخطاء المادية وهو ما ستتطرق إليه في هذا الفرع .

أولاً: التماس إعادة النظر: القاعدة العامة في قانون الإجراءات المدنية الإدارية أن الطعن بالتماس، إعادة النظر لا يكون إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وفق نص المادة 966 من (ق. إ. م. إ) .
وللمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع هذا الإلتماس أمام مجلس الدولة بناءً على إعادة النظر في الحكم وذلك في إحدى الحالتين الواردتان في المادة 976 من (ق. إ. م. إ)

1- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، (قانون رقم 08-09 في 23 فيفري 2008) منشورات بغدادي، طبعة ثانية، الجزائر، 2011، ص 280

2- انظر المادة 950 من (ق. إ. م. إ)

3- محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009، ص(9) (15)

1- إذا إكتشف أن القرار قد صدر بناءً على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة وهذه الوثائق إذا نظرنا إليها من زاوية القانون الجنائي سواء كانت أصلية أو صورة شمسية فإنه تغيير أو تزيف للحقيقة

2- إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم ، والأمر يتعلق بالإدارة في غالب الأحيان، إذ هي التي بحكم طبيعتها تحوز على الوثائق الضرورية، ويمكن أن تتحقق هذه الحالة في عدة صور منها أن تمتنع الإدارة عن تقديم مستند طلب المدعي تقديمه، أو أمرها العضو المقرر بذبك، كما أنها قد تمتنع عن تقديم مستند ضروري لم يطب منها تقديمه .

وقطعية الوثيقة تعد عاملاً حاسماً، ليس فقط في قبول التماس إعادة النظر وإنما أيضاً في الفصل في موضوع النزاع المرفوع عن طريق هذا الطعن¹ .

أما فيما يتعلق بميعاد التماس إعادة النظر فإنه خلافاً لما جاء في نص المادة 393 من (ق. إ. م. إ.) حيث يبدأ سريان الأجل بشهرين (2) وذلك من تاريخ ثبوت تزوير شهادة الشاهد أو ثبوت التزوير، أو تاريخ إكتشاف الوثيقة المحتجزة، فإن أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة المحدد (بشهرين) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ إكتشاف التزوير أو من تاريخ إسترداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم²

ثانياً: تصحيح الأخطاء المادية :

يقصد بالخطأ المادي العرض الغير الصحيح لوقائع مادية أو تجاهل وجودها³ ويشترط لقبول طلب الطعن لتصحيح الخطأ المادي شروط محددة وهي وفق الآتي:

1- من حيث المحل لا بد من أن يكون القرار صادراً عن مجلس الدولة وأن يكون حضورياً بمفهوم المخالفة فالقرارات الموصوفة بالغيابية لا تقبل الطعن فيها بالتصحيح .

2- من حيث السبب أن يكون القرار المطعون مشوباً بخطأ مادي يتمثل في سقطات القلم أو الكتابة أو أخطاء في الحساب أو الأرقام أو خطأ القاضي في التبصر أو السهو عن الفصل في إحدى الطلبات .

ويتعين أن يكون الخطأ المادي منسوباً للقاضي أو أحد أعوانه وليس للمكلف بالضريبة ومن شأن هذا الخطأ أن يؤثر في الحكم الصادر عن الدعوى .

3- من حيث الميعاد فإن أجل الطعن بتصحيح الأخطاء المادية يرفع أمام الهيئات القضائية الإدارية خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ المادي⁴

المطلب الثاني: التدابير المستعجلة .

1- عبد القادر عدو، مرجع سابق، ص 325 326.

2- برايرة عبد الرحمان، مرجع سبق، ص 514 .

3- انظر المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

4- محمد الصغير بعللي، مرجع سابق، ص 367 إلى 378

أثناء سير الدعوى القضائية المتعلقة بالنزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة، فإنه قد تحصل تسوية مؤقتة بينهما وذلك له أثر بالغ الأهمية في تغير مجريات القضية حيث جاء في نصوص متعددة سواء في (ق. إ. ج) أو (ق. إ. م. إ) طلبات أو تدابير إستعجاليه يستفيد منها المكلف بالضريبة إلى غاية الفصل في النزاع وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب بداية من طلب تأجيل الدفع (الفرع الأول) ثم طلب وقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: طلب التأجيل القانوني للدفع

إن طلب التأجيل القانوني للدفع، إستثناء من قاعدة إمتياز الأسبقية الذي تتمتع به الإدارة الجبائية في تنفيذ قراراتها ولكن جاء هذا الحق مكفولا بقوة القانون، وذلك في نص المادة 82 من (ق. إ. ج) الفقرة (4) منها " .. بحيث يمكن للمدين بالضريبة أن يرحى دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة" فمن خلال هذا النص نجد أن طلب إرجاء الدفع من قبل المكلف بالضريبة لا بد له من شروط معينة لكي يكون صحيحا وهي:

أولاً: أن يقدم المكلف بالضريبة طلب التأجيل في عريضة إفتتاح دعواه وهذا طبقا للمادة 74 من (ق. إ. ج) وذلك لكي يتفادى إجراءات الحجز على أمواله، وبذلك يشترط فيه أن يكون النزاع مطروحا على القضاء¹ وقد قضي مجلس الدولة بأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء: المختص في هذه المرحلة يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع، غير أنه بالرجوع إلى ملف الإستئناف في الدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع المطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة ، وفي هذه الحالة لا يمكن وقف تسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء لقرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة².

ثانياً: أن يقدم المكلف ضمانات كافية تضمن حق إدارة الضرائب بإستيفاء حق الخزينة العمومية: وذلك بأن يسدد المكلف بالضريبة مبلغ مالي يساوي على الأقل 20% من المبالغ المتنازع عليها، فقد قضي بأنه من المقرر قانونا أن الإعتراض على التحصيل الجبري للضرائب لا ينتج أي أثر إلا إذا كان المكلف قد قسم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب ومن ثمة فإن القضاء بما يخالف هذه المقتضيات يعد خطأ في تطبيق القانون ولما ثبت في قضية الحال أن البنك الخارجي قام بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين فإن ذلك لا يعد ضمانا كافيا³.

1- حوري احمد، بن حواة حلول الطابع الخاص للمنازعة الجبائية مذكرة مقدمة لتبيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر، 2008/2007، ص 52

2- قرار رقم 05543، الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، قضية مديرية الضرائب البلدية ضد سعيد حاني عبد الكريم، منشور بمجلة مجلس الدولة عدد خاص - المنازعات الضريبية 2002، ص 27

3- قرار رقم 43995، الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1885 الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور .

ثالثا: يجب أن يوضع المبلغ المسدد من قبل المكلف بالضريبة في بنك أو تحت تصرف الإدارة الجبائية نفسها: ولذلك قضى بأنه يجب تقديم الضمانات الإدارية للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف فلا يمكن أن تشكل ضمانا كافيا.¹

وخلاصة القول هنا انه إذا ما توافرت هذه الشروط وكذلك موافقة إدارة الضرائب على الضمانات فإن القاضي يقوم بإصدار قرار وقفي يقضي بتأجيل الدفع القانوني .
الفرع الثاني: طلب وقف تنفيذ القرار الإداري .

في البداية لا بد من أن نشير إلى أن المشرع الجزائري قد نهج نفس المنهاج الفرنسي حول فكرة الأثر غير الموقوف للطعن .

كما أن المكلف بالضريبة له الحق في طلب هذا الأمر الاستعجالي والمتمثل في طلب وقف لتنفيذ سواء على مستوى المحكمة أو على مستوى مجلس الدولة .

أولاً: طلب وقف التنفيذ أمام المحكمة الإدارية : وقد جاء في المادة 833 من (ق. إ. م. إ.) " لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر، بناء على طلب الطرف المعني بوقف تنفيذ القرار الإداري" من خلال هذا النص نجد أن المشرع قد أجاز للمكلف بالضريبة أن يطلب من المحكمة أمر بوقف تنفيذ القرار غير أن المشرع قد قيد هذا الطلب بشروط وهي

- أن يقدم طلب وقف تنفيذ القرار الإداري عن طريق دعوى مستقلة .
- أن يكون طلب وقف التنفيذ متزامناً مع رفع الدعوى الأصلية² .
وعند الفصل في هذا الطلب من قبل الجهة أو التشكيلة القضائية والتي نصت عليها المادة 836 " في جميع الأحوال، تفصل التشكيلة التي تنظر في الموضوع في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بأمر مسبب .
ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في دعوى الموضوع "

فإنه يتم التبليغ الرسمي للأمر القاضي بالوقف في تنفيذ القرار الإداري وذلك خلال 24 ساعة للمكلف بالضريبة.

ثانياً: طلب وقف التنفيذ القرار أمام مجلس الدول .

بداية نقول بأن الإستئناف أمام المجلس الدولة يوقف التنفيذ و يكون خلال أجل 15 يوما من تاريخ التبليغ الأمر الصادر من المحكمة الإدارية³ .

1- قرا رقم 5691، الصادر بتاريخ 17 ديسمبر 2002 مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 3 ص 69

2- فيصل نسيغة ، وقف تنفيذ القرار الإداري في (ق. إ. م. إ.)، مجلة المنتد القانوني ، جامعة محمد حيدر بسكرة، 2009، العدد 06، ص 155 .

3- أنظر المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولقد جاء في نص المادة 911 على أنه "يجوز لمجلس الدولة إذا أخطر بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية ، أن يقرر رفعه حالاً، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة أو بحقوق المسأف، وذلك إلى غاية الفصل في موضوع الإستئناف" .

من خلال ما ورد في هذه المادة يمكن القول بأن المشرع قد عالج حالة رفع وقف تنفيذ القرار المحكوم من طرف المحكمة الإدارية وربطه بشرط المصلحة العامة والضرورة، وعدم الإضرار بحقوق المسأف .

الا أن وفق التنفيذ لا بد أن لا يتعارض مع المصلحة العامة لأن القضاء في هذه الحالة يقوم بإجراء موازنة بين الضرر الناجم عن تنفيذ هذا القرار والضرر الناجم عن وقف تنفيذه.¹

كما نصت المادة 912 من نفس القانون "عندما يتم إستئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضي برفض الطعن لتجاوز السلطة للقرار الإداري يجوز للمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المسأف عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها."²

وهنا أيضا نجد المشرع الجزائري أجاز لمجلس الدولة وقف تنفيذ القرار بطلب من المكلف بالضريبة، وذلك إذا كان في تنفيذه إثارة لعواقب يصعب تداركها وذلك حماية لمصلحة المكلف بالضريبة .

¹ - عبد القادر عدو ، مرجع سابق، ص258.

² - أنظر المادة 912 من (ق. إ. م. أ.).

تعتبر الدعوى الضريبية دعوى قضائية من حيث الجهة إدارية من حيث النزاع وهي ضمان جديد أتيح للمكلف بالضريبة بعد النزاع الذي كان قائما أمام الإدارة الضريبية عن طريق الشكوى، والاحتكام لدى لجان الطعن الإدارية.

وبفضل القاضي الإداري وحرصه على التفحص والتحقيق في النقاط المثارة في النزاع، حيث إستطاع المكلف بالضريبة من خلاله الإستفادة من جملة من الحقوق عند رفعه الدعوى الضريبية أمام الجهات الإدارية سواء أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي أو مجلس الدولة كدرجة ثانية وجهة إستئناف .

وضمن التقاضي أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إستفاد المكلف من ضمانات مرتبطة بالآجال، مثل توقف سريان الميعاد بسبب القوة القاهرة أو طلب المساعدة القضائية، كما أن له الحق في الاستعانة بالخبير، وكذلك يكمن له رده إن توافرت بعض الظروف، كما له الحق في طلب وقف التنفيذ أو تأجيل الدفع القانوني وحتى أنه يستطيع أن يسحب الدعوى إن رأى عدم إمكانية السير فيها.

إلا أنه حتى وإن منح المكلف بالضريبة مثل هذه الحقوق في هذه المرحلة إلا أن الذي يعاب في ذلك هو أن هذه الحقوق التي يسعى المكلف من خلالها إلى تحقيق نفس الطلبات التي كان ينازع من خلالها أمام الإدارة الجبائية عن طرق التظلم الإداري المسبق وذلك بسبب عدم منحه الحق في تقديم طلبات جديد عند التقاضي أمام المحاكم خلافا لما منحت للإدارة في تسبب عريضتها لأوجه مختلفة لكي تؤسس طلبات جديدة .

فهنا نجد المشرع قد أجحف في حق المكلف عندما منعه من الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب، والمشكل الثاني أنه لا يستطيع أن يرفع دعوى مباشرة أمام المحاكم دون القيام بالشكاية النزاعية.

فعند رفع الدعوى الضريبية قد تتغير مجريات النزاع على مستوى القضاء فتستدعى حينها طلبات جيدة ولا يستطيع المكلف أن يقوم بذلك والذي نرجوه من المشرع العودة إلى النظر في هذه النقطة .

خاتمة

خاتمة:

إن حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي قد جاءت مكرسة دستوريا، حيث جاءت ممثلة في الشرعية الدستورية إذ لا يمكن أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى نص قانوني، وقد إشتملت هذه الحماية الدستورية العديد من الحقوق التي هي عبارة عن ضمانات للمكلف بالضريبة، منها ما جاء في نصوص خاصة من قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما أحيل إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية بإعتبار أن المنازعات الجبائية منازعات إدارية.

وحسب ما جاء في النصوص القانونية أن هذه الضمانات جاءت بدايتها في المجال الإداري كما جاءت دراسة الفصل الأول، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من الحق في الإعلام وذلك عندما تريد الإدارة القيام بالرقابة الجبائية وذلك حتى يتمكن من تحضير الدفاتر والسجلات التجارية الخاصة به قبل حضور المفتش بفترة معينة وكذا الاستعانة بمستشار والذي يكون في العادة محاسبا عموميا إذ يمكن له أن يناقش المفتش ويتجاوب معه أكثر من المكلف بالضريبة، ويعتبر هذان الحقان من أكثر الضمانات أهمية عندما تقوم الإدارة بالرقابة الجبائية، وعند انقضاء التحقيق لا بد من الإدارة أن تبلغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الذي قامت به وتوصلت فيه إلى الأساس الذي تقوم عليه الضريبة، وذلك حتى يقوم بالاعتراض إن لم يقتنع بالقرار عن طريق التظلم أمام الإدارة الجبائية حتى تعيد النظر في القرار الذي أصدرته، كما يستفيد من الحق في طلب التأجيل إلى حين صدور القرار النهائي في التظلم، وإن صدر القرار بالتخفيض الضريبة لا بد من الإدارة أن تبلغه بهذا القرار.

أما الحقوق الاختيارية للمكلف بالضريبة فهي في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، واللجوء إلى هذه اللجان هو اختياري للمكلف بالضريبة وذلك لأن قراراتها غير ملزمة، وإنما تبدي آراء فقط.

أما فيما يتعلق بالحماية القضائية فإن المشرع الجبائي قد منح المكلف جملة من الحقوق كثرة فيها الإجراءات وذلك بحكم ما كرس في هذه المرحلة من تطبيقات وإجراءات لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد منح الحق في رفع دعوى ضريبة أمام المحكمة الإدارية ضد الإدارة الجبائية وبما أن، رفع الدعوى أمام المحكمة مرتبط بآجال فإن المكلف بالضريبة إستفاد من حقوق مقترنة بالآجال، فعندما تقطع مدة حساب الآجال بسبب رفع الدعوى الضريبية أو رفع شكوى أمام إدارة الضرائب، يتوقف الميعاد بسبب القوة القاهرة أو طلب المساعدة القضائية، ويعاد تمديد الميعاد في حالة البعد المكاني أو العطل الرسمية.

وعند سير الدعوى الضريبية يستطيع أن يطلب أو يستعين بالخبير المعين كما له الحق في رفضه أو رده في حالة القرابة أو وجود مصلحة، أما فيما يتعلق بالحقوق الغير مباشرة والمتمثلة في مراجعة الأحكام القضائية فتتم

عن طريق المعارضة أمام المحكمة الإدارية والاستئناف أمام مجلس الدولة وكذا الطلبات الاستعجالية المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري والتأجيل القانوني.

إن هذه الضمانات التي جاء بها المشرع لحماية حقوق المكلف لو جئنا إليها من الجانب النظري فإنها متعددة ومختلفة باختلاف الجهة التي يحق للمكلف بالضريبة أن يلتجأ إليها ليستوفي حقه منها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على تعدد الجهات التي تنظر في النزاع الجبائي إلا أن هناك الكثير من المكلفين الذين لا يستطيعون الدفاع عن حقهم في حال إنتهكت حقوقهم وإلى أي جهة من الجهات يلجؤون أولاً.

1. إن عدم وجود نصوص قانونية تحدد التزامات الإدارة أمام المكلف بالضريبة كما لها حقوق وإمميزات أكثر مما لدى المكلف، جعله يعاني من العديد من المشاكل المتعلقة بالأمور الجبائية كالإعلام والتوجيه ولذلك نرجو أن يحدد لها المشرع نصوصاً قانونية خاصة يلزم بها الإدارة وفي ذلك فائدة كبيرة تتجلى في خلق نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة وخاصة عندما توضح الإدارة له بأن للضريبة فائدة تعود على المجتمع ككل مما يجعل المكلف يقوم بدفعها قناعة من نفسه وبذلك تتحقق مقولة القاضي الأمريكي هولمز في مقولته المشهورة «أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة»

2. إن كثرة التعديلات في المجال الجبائي وإن مست كل من الإدارة والمكلف بالضريبة، إلا أن المكلف بالضريبة يبق بعيداً عن معرفة هذه التعديلات كما أن أغلب هذه التعديلات تكون ضمن إجراءات معقدة لا يستطيع المكلف أن يلم بها ولذلك نجوا من المشرع إيجاد طريقة لإعلام المكلف بها وكذلك تبسيط الإجراءات وتوحيد المواعيد، ونعني بهذا أن يكون النظام الجبائي مستقراً في القوانين الضريبية، وهي أهم نقطة ينبغي مراعاته إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في هذا المجال وخاصة وأن أغلب المكلفين لهم مستوى تعليمي محدود، وذلك ما يجعلهم بعيدين عن كل إستحداث وتغيير فيما يخص الأمور الإدارية والجبائية خاصة.

3. يجب أن تكون التصريحات والمطالب التي يعنى المكلف بالضريبة بأن يملئها تحتوي على بيانات واضحة وسهلة مما ييسر الأمر على المكلفين المألأ دون أخطاء أو اللجوء إلى المختصين للملئها وبالتالي إضافة عبئ مالي إضافي عليه.

4. العمل على إنشاء جمعيات خاصة بالمكلفين بالضريبة تعمل على الدفاع عن حقوقهم عن طريق توعيتهم وتحسيسهم بالضمانات الجبائية بموجب القانون مع الأخذ بعين الاعتبار أن أغلب المكلفين بالضريبة وخاصة التجار هو مجهلون الكثير مما يتعلق بالأمور الجبائية

5. إن إنشاء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة ودورها في حماية حقوق المكلف بالضريبة جاءت محدودة النتائج وذلك لأنها لم تتعرض إلى تعديلات كافية وإصلاحات تجعلها تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والدليل على ذلك أن آرائها غير ملزمة وهذا ما يجعل أغلب المكلفين يتجاوز عنها إلى المحاكم الإدارية وهذا يدل

على أنها غير ضرورية في مجال الطعن ولذا نرجو من المشرع أن يجد حلاً فيما يتعلق بالنصوص المنظمة لها وأن يقوم باستحداثها وحل الغموض والنقص الذي يعترى نصوصها وأن يصبح لها دور فعال في مجال الطعن بالنسبة للمكلف بالضريبة حتى يعود الإقبال عليها من جديد.

6. ضرورة تكوين القضاة في المجال الجبائي وذلك من أجل التخفيف من الإستعانة بالخبير سواً من طرف القاضي أو بطلب من المكلف بالضريبة وذلك لأن أغلب أتباع الخبير يتحملها المكلف بالضريبة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

اولا: المصادر .

1-القوانين العضوية .

- القانون العضوي رقم 01/98، المؤرخ في 30/05/1998، الجريدة الرسمية العدد 37، المتضمن انشاء مجلس الدولة وإختصاصاته وعمله .

-القانون رقم 02/98، الصادر بتاريخ 30/05/1998، المتضمن إنشاء المحاكم الادارية ، الجريدة الرسمية العدد 37 .

2 -القوانين العادية .

- القانون رقم 21/01، الصادر بتاريخ 12/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بموجب الامر رقم 08/02 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي ،سنة 2008 ،الجريدة الرسمية رقم 72.

-الامر رقم 154/66، المؤرخ في 18 صفر 1386، الموافق ل08/01/1966، المتضمن قانون الاجراءات المدنية المعدل .

-الامر رقم 101/76، الصادر بتاريخ 0/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-القانون رقم 24/06، المؤرخ في ذي الحجة 1427، الموافق ل26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 .

- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 .

- القانون رقم 12/07، الصادر بتاريخ 30/12/2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 الجريدة الرسمية العدد 82 .

- القانون رقم 09/08، الصادر بتاريخ 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزائر، 2008 الجريدة الرسمية رقم 21 .

- الامر رقم 02/08، الصادر 24/07/2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 42، مؤرخ في 27/07/2008 .

- الامر رقم 01/09، المؤرخ في 2009/07/22، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية رقم 44 مؤرخ في 2009/07/26 .

- الامر رقم 01/10، مؤرخ في 2010/08/26 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 الجريدة الرسمية رقم 49 المؤرخة في 2010/08/29 .

ثانيا: المراجع

المؤلفات

المؤلفات العامة .

- ببارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، (قانون رقم 08-09 في 23 فيفري 2008) منشورات بغداددي، طبعة ثانية، الجزائر، 2011 .
- طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، (شرح لقانون الإجراءات المدنية، والإدارية الحديد) الجزء الأول، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، الجزائر، 2012 .
- محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009 .
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية(الهيئات والاجراءات امامها)، الجزء الثاني الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 .
- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإداري دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008 .

- عبد القادر عدو، المنازعات الادارية (مبدأ المشروعية الإدارية ، تنظيم القضاء الإداري ،دعوى الغاء القرارات الإدارية ،التحقيق في المنازعة الإدارية ،تنفيذ الاحكام الإدارية ،قضاء الإستعجال الإداري ،طرق الطعن في القرار الإداري) دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2012 .

- عمار عوا بيدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995 .

المؤلفات المتخصصة

- أحسن يوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 2001.

- أعمارة منصور، إجراءات المراقبة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، بدون طبعة، الجزائر 2011 .

- العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، السنة 2008 .

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الهدى ، الجزائر، سنة 2005.

- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، بدون طبعة، سنة 2012 .

- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، بدون طبعة، الجزائر، سنة 2007 .

- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، سنة 2008 .

المحاضرات والمقالات.

1- زرقون نور الدين، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ،، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 1 و2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014، غير منشورة.

2- عادل بوراس ، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مجلة الفقه القانوني ، كلية الحقوق جامعة المسيلة ، 2013/01/12 ، العدد 03 .

3- فيصل نسيعة ، وقف تنفيذ القرار الاداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مجلة المنتد القانوني جامعة محمد جليزر بسكرة ، 2009 ، العدد 06 .

المذكرات

1. حبوري احمد، بن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية مذكرة مقدمة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر، 2007/2008 .

2. حركات بوبكر عبد الغير ، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادات المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر 2006/2007.

3. زناتي فريدة ، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية تخصص إدارة ومالية ، جامعة احمد بوقرة بومرداس ، الجزائر، 2011-2012.

4. مقراني فتيحة، منازعات الجبائية في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، سنة 2008 .

5. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، سنة 2010 .

6. عبيدات ابراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، سنة 2007 .
7. عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة المنازعات الضريبية ، مذكرة مقدمة لإسكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013/2012 .
8. فيلاي مراد، لوني يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، السنة 2007 .
- 9- وفاء شيعاوي الأحكام، الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2010-2011 .

القرارات القضائية

- 1- القرار رقم 42780، الصادر بتاريخ 15/06/1985 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور .
- 3- قرار رقم 43995، الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1885 الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور .
- 4- القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 07/04/1990 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية العدد 04، سنة 1991.
- 5 - قرار مجلس الدولة رقم 004039، الصادر بتاريخ 28/01/2002 المنشور في مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003 .
- 6- قرار رقم 05543، الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002 مجلة مجلس الدولة عدد خاص-المنازعات الضريبية 2002.
- 7- قرار رقم 5691 الصادر بتاريخ 17 ديسمبر 2002 مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 03 .
- 8- قرار رقم 006526، الصادر بتاريخ 25/03/2003. مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.
- 9- مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبية سنة 2003 .
- 10- قرار الغرفة الادارية بالمحكمة العليا، رقم 011327 ، الصادر بتاريخ 17/02/2004 ، غير منشور .

- ¹ - .Alim Brahim, **Le contrôle fiscal** mémoire défini d'étude, IEDF septembre 1997 .
- ² - Daniel Richer, **Les procédures fiscales**, presse universitaire de France, 1er édition, décembre, Paris, 1990.
- ³ . Michel Bouvier, **Introduction au droit fiscal général** et à la théorie de l'impôt, 9 édition, Paris 2008.

30	الفصل الثاني : الحماية القضائية للمكلف بالضريبة.
31	المبحث الأول: الدعوى الضريبية .
31	المطلب الأول: ضمانات التصريح بوجود الحق.
32	- الفرع الأول: التظلم الإداري المسبق .
33	- الفرع الثاني: الإختصاص القضائي.
34	- الفرع الثالث: شكل العريضة ومحتواها.
36	المطلب الثاني: الضمانات المقترنة بالمواعيد .
37	- الفرع الأول: إنقطاع الميعاد.
38	- الفرع الثاني: توقف سريان الميعاد.
40	- الفرع الثالث: تمديد الميعاد بحكم القانون .
41	المطلب الثالث: الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية.
41	- الفرع الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.
42	- الفرع الثاني: طلب إجراءات الخبرة .
44	- الفرع الثالث: التنازل عن الخصومة.
44	المبحث الثاني: الطعن في حكم المحكمة الإدارية.
45	المطلب الأول: مراجعة الأحكام القضائية.
45	- الفرع الأول: المعارضة أمام المحكمة الإدارية.
46	- الفرع الثاني: الإستئناف أمام مجلس الدولة .
46	- الفرع الثالث: الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة.
47	المطلب الثاني: التدابير المستعجلة .
48	- الفرع الأول: طلب التأجيل القانوني للدفع.
49	- الفرع الثاني: طلب وقف تنفيذ القرار الإداري.
51	ملخص الفصل الثاني.
53	خاتمة
56	قائمة المصادر والمراجع
	قائمة المحتويات

المخلص

تعتبر ضمانات المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي من أهم المواضيع الجبائية ، كون أن المكلف يساهم في تمويل الخزينة العمومية عن طريق تسديد الضرائب التي تقوم الإدارة بتحصيلها، وهنا يقوم النزاع بينهما ، وباعتبار أن المكلف هو الطرف الأضعف فقد منح ضمانات إدارية وقضائية .

أما الضمانات الإدارية فتتمثل في ما قبل التحقيق على مستوى الرقابة التي تقوم بها الإدارة ، كإعلام وتحديد مدة التحقيق وعدم إفشاء السر المهني الخاص به وكذلك بعد إنتهائه منه، حيث لا بد من أن تعلمه بنتائج التحقيق حتى يتمكن من إتخاذ التدابير اللازمة كالتنظيم الإداري المسبق، و الالتجاء الى لجان الطعن ، وكل هذه الضمانات هي على المستوى الاداري .

أما على المستوى القضائي فإن رفع دعوى قضائية ضد الادارة وأمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى في التقاضي والمعارضة في الأحكام الصادرة عنها تعتبر مرحلة أخرى ونوع آخر من الضمانات التي تحمي المكلف وذلك بإنتقال النزاع إلى القضاء ، إضافة إلى الإستئناف أمام مجلس الدولة والطعن في الأحكام الصادرة عنه حيث يعمل مجلس الدولة على دراستها وتصحيحها، ودون الإغفال عن حق الإستعجال الذي يمكن أن يقوم به المكلف بالضريبة في أي مرحلة من مراحل النزاع القضائي على حسب طبيعة الإستعجال .

الكلمات المفتاحية:

الضريبة- المكلف بالضريبة- إدارة الضرائب - الرقابة الجبائية- الأساس الضريبي -النزاع الجبائي-منازعات الوعاء.

Resume

Les garanties de contribuable dans les conflits de l'assiette de l'impôt sont les plus importants sujets fiscaux, à cause que le contribuable participe au financement de trésor public par voie de paiement des impôts reçu par l'administration, les conflits peuvent développer entre eux. Le contribuable c'est le membre le plus faible, il se donne des garanties administratif et judiciaire.

D'abord ,les garanties avant et après l'impute au niveau de contrôle effectué par l'administration ;Parmi l'information et la fixation de la durée de l'enquête et ne dévrille pas leur secret professionnel ,puis après on termine l'enquête il faut informer le contribuable des résultats d'enquête pour faire des procédures nécessaires comme le doléance administratifs en cas où il n'a pas convaincu par la décision annoncée par le directeur des impôts ou fait un retour au commissions recours.

Puis, Au niveau juridictionnel, l'action portée devant le tribunal administratif contre l'administration comme un premier degré de juridiction et il est opposé aux jugements confisqués et considèrent aussi comme une autre étape et un autre type des garanties que protègent le contribuable pour transformer le conflit à la justice. En outre laçassent le recours contre le jugement promulgué par lui devant le conseil d'état et l'invective aux jugements confisqués, sans on ne néglige pas le droit d'empressement à cette partie du conflit.