



جامعة محمد لامين دباغين سطيف 2

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

قسم الحقوق



محاضرات في مادة :

# المنازعات الضريبية

محيّنة وفقا لأخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2023

- السنة أولى ماستر القانون العام

إعداد: د. بن اعراب محمد

العام الجامعي 2022-2023

## تقديم

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع، إذ أن هناك ارتباط كبير بين النظام الضريبي وطرق وأساليب فرض الضريبة وتحصيلها، وبين نظام الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق أثناء فرض الضريبة. كما تعد من أهم أدوات السياسة العمومية في إدارة وتوجيه النشاط الاقتصادي، وتمويل الميزانية العامة وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي جعل الدول تحرص على فرضها بطرق يتوخى من خلالها تحقيق نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية والملزم، كما تعمل على استخلاصها بوسائل متعددة وتعتمد إلى تجريم التملص الضريبي.

أصبحت الدولة تستعمل الضريبة ليس كمصدر من مصادر الإيرادات العامة فقط، بل كوسيلة لتحقيق أهداف معينة والتأثير على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. يقوم النظام الضريبي على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول في إطار عولمة الأنظمة الضريبية، أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو الحضرية إلى جانب النظام الجبائي المحلي.

إن تطبيق مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلا عن ضرورة استناد الضريبة للمبادئ المذكورة أعلاه (العدالة، والملائمة، التحديد واليقين، المردودية، ضمانات المكلف) أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به. غير أن المكلف بالضريبة ولكون هذه الأخيرة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أدائها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخيله أو يلجأ للغش أو التدليس؛ كما أن الإدارة بدورها وأثناء قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين.

غير أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات تتعلق بتأسيس الوعاء الضريبي، قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للملزمين من مثل: التبليغ بفرض الضريبة، احترام الإجراءات المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها... مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين

الإدارة الضريبية والملمزم. وضمنا لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث  
المشرع الجزائري قانونا يحدّد كيفية حل هذه النزاعات وهو قانون الاجراءات الجبائية، فما هي  
المنازعة الضريبية وماهي خصائصها ومراحل حلها؟

## الفصل الأول: مفهوم المنازعة الضريبية وتقسيماتها

ظهرت المنازعات الضريبية في الأنظمة الليبرالية مع تطوّر الأنشطة التجارية والمالية المربحة  
التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون، ومع تنامي نشاط الادارة وتعدد هيكلها وحاجاتها إلى امكانيات  
مالية ضخمة للقيام بمسؤولياتها الأساسية المتعددة في كل المجالات، فكل التشريعات تجيز للمكلف  
الاعتراض على الضريبة المترتبة عليه، يقول "gaudmet": "أن الغاية من الاعتراضات هي مراقبة الادارة  
واحترام الشرعية الضريبية".

### المبحث الأول: تعريف المنازعة الضريبية

تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه، فهي كل ما ينتج عن الخلافات  
التي تحدث بين المكلفين بالضريبة والادارة الضريبية، والذي يمكن حله من خلال اجراءات إدارية  
قضائية، ويقابل هذه الكلمة بالفرنسية (Contentieux) التي هي من أصل لاتيني، ويقصد بها الشيء  
المتنازع فيه أو المتخاصم فيه فنقول (Juridiction Contentieux) صلاحية قضائية متنازع فيها،  
ويعرفها عمر باكر بأنها: "مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها".  
وكلمة منازعة أو نزاع تتطلب طرفين، لهذا الغرض نجد أن كل شركة أو إدارة تنشئ مصلحة  
مختصة تدعى بمصلحة المنازعات. فتفيد كلمة منازعة وجود خلاف بين شخصين يدعي كل منهما  
أحقية في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية.  
ويعرّف "باكر عمر"، المنازعة بصفة عامة بقوله: "يمكن تحديد المنازعة الضريبية بأنها مجموع  
القواعد والوسائل التي تمكّن من وجود حل لقضية متنازع فيها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الارادة  
والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي. ومن جهته يعرفها الأستاذ بن سعد  
على أنها: "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين،  
والناتجة عن نزاعات حول نتائج قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق  
في المخالفات من جهة أخرى".

أما المنازعات الجبائية فيقصد بها كل الأعمال والإجراءات التي ترمي إلى الإلغاء أو التخفيض  
الكلي أو الجزئي للجبائية بمعناها الواسع، سواء كانت ضريبة أو رسم أو غرامات ناتجة عن تخلف أداء

الواجبات الجبائية أو تأخر في دفع المستحقات، أو المتابعة الناتجة عن عدم الدفع أو استعمال طرق تدليسية للتملص من دفع الضرائب.

ومن هنا يمكننا تعريف المنازعة الجبائية أو الضريبية بأنها: "مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وجباية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى، كما يمكن القول إن المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدا لرفعها كليا أو جزئيا".

### المبحث الثاني: تقسيم المنازعات الضريبية

تنقسم المنازعات الجبائية من حيث موضوعها إلى:

- منازعات حول أساس القاعدة الضريبية، وتسمى منازعات وعاء الضريبة، وينازع فيها المكلف الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناءً عليه تم فرض الضريبة.
  - ومنازعات التحصيل وفي هذا النوع من المنازعات المكلف لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في إجراءات التحصيل بحد ذاته، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.
  - ومنازعات تحمل الطابع الجزائي تتعلق بجريمة الغش والتهرب الضريبيين.
- يتضح مما سبق أن المنازعات الضريبية تنقسم حسب ما ورد في ملخص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، إلى نوعين هامين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل؛ وسنركز في محتوى هذا المقياس على نوع واحد هو منازعات الوعاء فقط، وإعطاء لمحة وجيزة عن النوع الثاني مع احالة الطالب للمراجع الضرورية قصد الاطلاع عليه أكثر.
- ويتعلق النوع الأول (محل الدراسة) بمنازعات الوعاء "المنازعة في أساس الضريبة". وتتمر الخصومة الجبائية في هذا النوع بمرحلتين هما المرحلة الادارية، ومرحلة أخرى قضائية. خلال المرحلة الادارية يمكن خلالها للمكلف بالضريبة اللجوء إلى الإدارة الجبائية ذاتها التي أصدرت القرار الذي فرض الضريبة، وذلك عن طريق الشكوى أو عن طريق لجان الطعن.
- أما من منظور طبيعة المنازعة الادارية الضريبية - في مرحلتها القضائية - بحد ذاته فقد تكون دعوى قضاء شامل، أو دعوى إلغاء، أو دعوى قضاء استعجالي.

## المبحث الثالث: موضوع المنازعة الضريبية

من خلال التعريف السابق نجد أن موضوع المنازعة الضريبية قد يكون امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه إدارة الضرائب أو عدم تمكينه من الاستفادة من إعفاء أو إلغاء أو أي حق ضريبي صادر بموجب القانون أو التنظيم أو من أجل استدراك خطأ في حساب الضريبة أو استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق، أو من أجل الحصول على تأجيل للدفع أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات أو التخفيف من قيمتها أو بسبب قيامه بغش جبائي.

كما تنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء في أسس وطريقة حسابها والقواعد المعتمدة في تأسيسها. ويقصد بوعاء الضريبة العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا، سلعة، عملا أو حيازة تكون سببا لفرض الضريبة (محلا لها/ فهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة من بينها: طريقة المظاهر الخارجية، وطريقة التقدير الجزائي، وطريقة التقدير المباشر الذي يتم إما عن طريق التصريح (تصريح المكلف، وتصريح الغير)، أو التقدير بواسطة الإدارة الضريبية...). وهذا ما تضمنته المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية التي نصّت على ما يلي: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها ما يلي:

- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها،

- وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

نلاحظ أن هذه المادة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2021 استثنت حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير من نطاق اختصاص الطعون النزاعية.

وتجدر الإشارة كذلك أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الادارة والمكلف ويمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين:

الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن القانون الضريبي نفسه، ويحدث ذلك نتيجة تداخل في صلاحيات الهيئات الضريبية.

الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهو ما ينتج عنه الازدواج الضريبي (أي خضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على الوعاء نفسه).

### المبحث الرابع: أسباب ومميزات المنازعات الضريبية

#### المطلب الأول: أسباب نشوب المنازعات الضريبية

هناك العديد من الأسباب المؤدية لنشوب المنازعات الضريبية فزيادة عن التغيرات المستمرة في القانون الذي يحكمها سواء في قوانين الضرائب المختلفة أو في قانون الاجراءات الجبائية، هناك أسباب أخرى وهي:

#### الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

- كثرة النصوص القانونية التي كثيرا ما يشوبها الغموض وكثرة الأخطاء خاصة التناقض بين النص العربي وما يقابله في النص الفرنسي الذي كثيرا ما يطبق على أرض الواقع، ووجود العديد من الفراغات القانونية التي تميز النصوص الضريبية والتضارب الواضح في تفسيرها وفهمها،
- مخالفة النصوص الضريبية للقواعد والمبادئ العامة التي تحكم الضريبة كالعدالة والمساواة أمام التكاليف والأعباء العامة.
- عدم استقرار التشريع الضريبي.

#### الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بإدارة الضرائب

- عدم كفاءة أعوان الضرائب المكلفين بحساب وبتحصيل الضريبة أحيانا نتيجة تعديل المعدلات الضريبية،
- عدم استغلال بعض الهيئات لوسائل التكنولوجيا الحديثة في خدمة النظام الجبائي بما يؤدي لربح الوقت والمصاريف.
- نقص الامكانيات المادية والبشرية أحيانا، وعدم ايلاء الأهمية اللازمة للتكوين والتكوين المتواصل للعنصر البشري كعنصر هام ومقوم أساسي لقيام الادارة الضريبية بعملها على أكمل وجه،
- تعسف أعوان الضرائب أحيانا في استعمال السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، واللجوء للتقدير الجزافي الذي لا يتماشى والمقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة،

- انتشار مظاهر الفساد المالي والاداري في بعض الادارات الضريبية، وهو ما يقوّض العملية المهنية الصحيحة لأعوان الادارات الجبائية،
- مغالاة السلطات الادارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الادارة الضريبية، ففي إطار تحفيز الادارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لمن يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على تلك الامتيازات يتم ارتكاب الكثير من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، وهو ما ينعكس سلبا على علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية.

### الفرع الثالث: أسباب مرتبطة بالمكلف بالضريبة

يعد المكلف بالضريبة حلقة هامة في مكونات النظام الضريبي ويساهم بدور كبير في فعاليته من عدمه، والواقع يثبت أن هناك حساسية بين المكلفين بالضريبة والادارة الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف كثيرا ما يلجأ للتملص من التزاماته الضريبية نظرا للخصائص المميزة للضريبة والتي لا يعود عن دفعها من المكلف أية فائدة مباشرة، فيلجأ للتخلص من العبء الضريبي وذلك بعدة وسائل فينتج عن تلك الممارسات نشوب نزاعات ضريبية كثيرة. زيادة عن ذلك توجد أسباب أخرى عديدة لقيام النزاع الضريبي تتعلق بالمكلف بالضريبة منها:

- عدم احترام الالتزامات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة، من بينها مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلفين بالضريبة، مما يؤدي الى استبعادها من طرف الإدارة عند تقييمها للضرائب.
- عدم قبول نتائج التحقيقات الجبائية للملفات،
- تغيير الآجال في تقديم التصريحات الجبائية السنوية،
- انعدام الثقة بين المكلف وإدارة الضرائب،
- نقص الوعي الضريبي والثقافة القانونية التي تشعر المكلف بأنه يساهم في التكاليف والأعباء العامة بما يعود بالفائدة على المجتمع ككل.
- التأخر في دفع المستحقات الضريبية تجاه الخزينة، وهو ما يترتب عنه فرض غرامات التأخير وزيادة ثقل العبء الضريبي نتيجة ذلك، علما أن الديون الضريبية هي ديون امتيازية لا تتقدم، وتستوفي بالأفضلية عن بقية الديون.

## المطلب الثاني: مميزات المنازعة الضريبية

تتميّز المنازعة الجبائية بالخصائص التالية:

- 1/ تعدّد المراحل وتعقيدها وتشعبها.
- 2/ صعوبة استيعاب المكلف للنصوص التي تحكمها نتيجة كثرة التعديلات الواردة عليها، استجابة للحركية الاقتصادية والاجتماعية والاستثمارية التي تعرفها الدولة، وهو ما قد يتنافى مع مبدأ الأمن القانوني إن لم يتم مراعاة بعض الجوانب الاجرائية المرتبطة بالضمانات.
- 3/ رفض العديد من القضايا لعدم التأسيس أو لعدم استيفاء الشروط القانونية، نتيجة جهل بعض المكلفين بالإجراءات أو عدم احترامهم للمواعيد، أو بسبب الخصوصية الفنية للمنازعة.
- 4/ زيادة عدد المنازعات وكثرتها بسبب التوسع والانفتاح على اقتصاد السوق، وهم ما أفرز نظام جبائي متعدد المصادر.
- 5/ تميّزها بالمرور بمرحلتين أساسيتين لحلها الأولى إدارية (وفيها شطرين اجباري وهو اللجوء أمام الهيئات الادارية وآخر اختياري فيما يخص اللجوء للجان الطعن المختلفة) والأخرى قضائية.
- 6/ خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات الجبائية الذي تسيّر وفقا لمقتضياته.
- 7/ وجود نوعين هامين من المنازعات الجبائية، الأول يتعلّق بالوعاء والثاني يتعلّق بالتحصيل.
- 8/ المنازعة الضريبية منازعة إدارية، فتحديد النزاع الاداري يعتمد على قاعدة السلطة العامة وإن اختصاص القاضي الإداري لا يقوم إلا إذا ثبت وأن الإدارة استعملت أثناء تصرفها تقنيات استثنائية خارجة عن القواعد العامة، وأنها استفادت من إجراءات السلطة العامة، في حين أستعمل المشرع الجزائري معيارا بسيطا في تحديد النزاع الاداري ألا وهو المعيار العضوي فكلما كانت الإدارة طرفا في النزاع بمفهوم المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والادارية يعتبر النزاع إداريا، أما عن النزاع الجبائي فهو نزاع إداري بطبيعته فالإدارة الجبائية إدارة ينطبق عليها المعيار العضوي، وفي تحديدها لأساس الضريبة وتحصيلها لها تعتمد على امتيازات السلطة العامة، وهذا ما سنبينه في هذا المبحث في شكل مطلبين الأول حول الإدارة الجبائية بمختلف هياكلها ومصالحها، والثاني حول علاقة الإدارة الجبائية بالجباية من خلال إعطاء مفهوم الجباية وطرق فرضها، تحصيلها، ومراقبتها.
- 9/ المنازعة الجبائية تتضمن جانب قمعي، ففي أغلب المنازعات الضريبية تكون المنازعة الجبائية منازعة إدارية تقوم بين المكلف بالجباية والإدارة، ولكن في بعض المنازعات تتخذ الإدارة الجبائية مركزا مخالفا، وذلك إثر معاينة جريمة جبائية، أو تحريك دعوى عمومية على أساسها، وهذا



النوع من المنازعات يعرف بالمنازعات الجبائية القمعية، وقد نصت عليها المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها "يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التقلص من واجباته الجبائية، للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية". وما دام مضمون هذه المطبوعة لا يعالج هذا النوع من المنازعة ذات الطابع القمعي لا بأس بأن نعطي لمحة وجيزة عن الجانب الجزائي للمنازعات التي تثور بين المكلف وإدارة الضرائب على سبيل التثقيف القانوني:

**أولا/ الغش الجبائي:** هو استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو من تصفية، أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة؛ جريمة الغش الضريبي تحتوي على ركن شرعي وركن مادي وركن معنوي الركن الشرعي يتمثل في النصوص التي تحدده وتعاقب عليه،

#### 1- **الركن المادي** يتكون من ثلاثة عناصر وهي:

**أ/ استعمال طرق احتيالية:** جاءت أساليب الاحتيال المنصوص عليها في قوانين الضرائب على سبيل المثال، فقد أوردت القوانين الجبائية عدت أعمال تعد طرقا احتيالية كل حسب القانون المنظم لها مع الإشارة أن كل النصوص أجمعت على استعمال صيغة لا سيما (Notamment).

قبل بيان الأعمال التي تعتبرها طرقا احتيالية وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال، ونذكر منها:

◀ الإغفال عمدا عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي، وفي سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها؛

◀ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة؛  
◀ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم، أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛

◀ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال؛

◀ القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح، قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير؛

◀ وعلى العموم الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.

ب/ التملص من الضريبة: وقد يكون هذا التملص من كل أو بعض (جزء) من وعاء الضريبة أو من تصفيتهما أو من أداء الضريبة كلها أو بعضها؛ ولا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي إلى نتيجة معينة وهي التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي لقيامه.

ج/ العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية: لقيام الجريمة يجب أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني، وبالتالي إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في فرض الضريبة أو في تقرير الإعفاء، فإن الجريمة تنعدم؛ غير أنه في حالة خطأ الإدارة كعدم الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فإن العلاقة السببية متواجدة في هذه الحالة.

2- **الركن المعنوي:** تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم العمدية، وتتطلب توفر قصد جنائي عام، يتمثل في علم الجاني بأنه يرتكب فعلا من أفعال الاحتيال، من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها. بالإضافة إلى القصد العام يجب توفر قصد خاص، يتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

ونظرا لخطورة جرمي الغش والتهرب الضريبيين فإن القانون أعطى للإدارة الضريبية عدة وسائل قصد مكافحتهما، ومن بين هذه الاجراءات:

#### أ- الإجراءات الإدارية:

تتخذ إدارة الضرائب عدة إجراءات للكشف عن محاولة الغش الجبائي التي قد ترتكب من طرف المكلفين بالضريبة؛ إذ يتولى مفتش إدارة الضرائب القيام بالتحقيقات في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها، وفي هذا المجال منح قانون الضرائب المباشرة الحق لأعوان إدارة الضرائب الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات التي بحوزة إدارات الدولة، فليس لهذه الأخيرة الدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة الضرائب، وكل رفض لتقديم الوثائق التي بحوزتهم، يترتب عليه تطبيق جزاءات. يحق للمكلف بالضريبة تقديم شروحات شفوية أو كتابية، كما يمكن للمفتش أن يصحح هذه التصريحات، بعد

إعلام المكلّف وإعطائه مدة للرد، وخاصة إذا قدم المعني بالأمر محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها.

زيادة عن حق الاطلاع لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل، وهذا لا يتم إلا بناء على أمر من موظف سام يقدم عرضاً مسبباً إلى مدير الضرائب للولاية المختص وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية، وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقاً للمادتين 499، 501 من قانون الضرائب غير المباشرة، زد على ذلك منحهم سلطة اتخاذ تدابير تحفظية، كحجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش مع تحرير محضر بذلك طبقاً للمواد 511 إلى 517 من نفس القانون.

**ب- الإجراءات القضائية:**

تهدف الدعوى العمومية التي تترتب عن قيام المكلّف بفعل من أفعال الغش أو التهرب الضريبيين إلى تطبيق العقوبات الجزائية، وهي الحبس والغرامة، أما الدعوى الجبائية فيسعى من وراءها إلى تحصيل الحقوق الجبائية، وهي الضريبة المفروضة، الغرامة الجبائية (التأخيرية) والمصادرة، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية وتباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، فالجرائم الجبائية تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك، إذ خولت القوانين الضريبية صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب.

على أن تتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب ممثلاً في رئيس مكتب المنازعات، بدون إنذار سابق للمعنى لتسوية وضعيته اتجاه التنظيم الجبائي. ويشترط أن تقدم الشكوى مكتوبة وموقعة من طرف الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك، وفي حالة رفع الدعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك، يكون الإجراء باطلاً، لأنه من النظام العام، فإذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه إصدار أمر بانتفاء وجه الدعوى لبطان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه.

وتجدر الإشارة إلى أن مدة تقادم الدعوى العمومية هي ثلاث سنوات أما الدعوى الجبائية هي أربع سنوات طبقاً للمواد 3/305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 2/564 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 153 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 27 من قانون الطابع إلا أنهما يتحدان من حيث بدء سريان التقادم وأسباب انقطاعه.

خلافاً للتشريع الجمركي الذي جعل من إدارة الجمارك طرفاً مدنياً أمام المحكمة فإن التشريع الضريبي لم يصف على إدارة الضرائب هذه الصفة وإن كانت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة

قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناءً على شكوى إدارة الضرائب.

لكن يثور التساؤل حول جدوى تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا طالما كل النصوص الضريبية تلزم المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي ترتبت على ذمته وقام بالتملص من دفعها.

فيما يتعلّق بدراسة الدعوى والفصل فيها، فإن القاعدة العامة في الاختصاص المحلي، أن يحدد بمحل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، إلا أنه طبقا للقوانين الجبائية، فقد استثنى الجرائم الجبائية من هذه القاعدة، وخولت سلطة الاختيار لإدارة الضرائب. فيكون للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة.

ويجب أن يحتوي الملف المطروح أمام العدالة على محضر محرر من طرف عون محلف برتبة مراقب على الأقل، بالإضافة إلى تقرير مختصر تذكر فيه الأركان المادية والمعنوية المتعلقة بالجريمة الجبائية، والتي تدل على وجود طرق احتيالية، على أن لإدارة الضرائب الحق في الاطلاع على كل المعلومات، ومتابعة الملف طبقا للمادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويعد الفاعل أول من يخضع للمسألة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، كما نصت على ذلك المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة، أما الشريك فقد عرفته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/305 من قانون الطابع والمادة 1/120 قانون التسجيل على أنه: "يدخل في حكم الشريك كل من قام بالتدخل بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، أو قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

وفيما يتعلّق بمسؤولية الشخص المعنوي فقد كرسّت النصوص الضريبية كلها المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

ونصت عليها المواد 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمدة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب الغير المباشرة وقد تضمنت هذه المواد عقوبات ذات طبيعة جنحية تشمل الحبس والغرامة كما تضمنت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على عقوبات جنائية تصل عقوبتها إلى السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين فضلا عن الغرامة التي تتناسب ومقدار المبلغ المتملّص منه. وأجمعت النصوص الضريبية على أن

تضاعف العقوبات في حالة العود إلى الجريمة، مع تحديد مدة العود بخمس سنوات وكذا منع المتهم الحق في استفادة من الظروف المخففة طبقاً للمادة 53 من قانون العقوبات، وفضلاً عن ذلك أجازت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة أن تأمر المحكمة بنشر الحكم. وفيما يخص العقوبات الجبائية فنجد أنها تختلف من نص لآخر مضموناً ومقداراً.

### ثانياً/ جنحة الإعفاء والتخفيض الغير القانوني في الضريبة أو الرسم:

يقصد بهذه الجنحة الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية، مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة أو يضع جداولها، كما نص قانون مكافحة الفساد على أن تطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات على صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأى سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجاناً، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكاً.

يعد مرتكب هذه الأفعال مرتكباً لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة، وهذا يدل على أن الجاني يتعرض لمتابعة تأديبية وجزائية في نفس الوقت، وبثبوت الفعل المرتكب من طرف الجاني وتوفر أركان الجريمة، يخضع لعقوبات تأديبية وجزائية

فيما يخص صفة الجاني يشترط المشرع في هذه الجريمة أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يجب أن يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة. وكذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب أو بتحصيلها، وهذا خلافاً للجريمة المذكورة سابقاً الغش الجبائي التي يكون مرتكبها الشخص المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص الركن المادي فتجدر الإشارة إلى أن إلى أن هذه الجريمة تأخذ صورتين وهما:  
تحصيل ما هو غير مستحق للدولة: يتمثل الركن المادي في هذه الصورة في إصدار صاحب السلطة العمومية أمراً إلى رؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانوناً، والتي يكون أساس فرضها القانون المستمد من الدستور، ونفس الحكم يطبق على الموظف الذي يعد جداول لتحصيل الضرائب، وكذا الموظف الذي يقوم بالتحصيل.

الإعفاء من أداء ما هو مستحق للدولة: الركن المادي لهذه الصورة يتجسد في منح إعفاء من أداء كل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات بدون وجه حق أو التنازل عن جزء منها، تسليم مجاناً منتجات مما تنتجها مؤسسات الدولة، ويتعلق الأمر هنا بتبديد أموال الدولة والمقصود بمؤسسات الدولة المؤسسات التي تخضع للقانون العام، أي الهيئات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري.

أما فيما يتعلق بالركن المعنوي فتتطلب هذه الجريمة توفر قصد جنائي عام، يتمثل في علم الموظف بأنه سعى إلى تحصيل ضرائب غير مستحقة للدولة، أو بأنه يتنازل عن مال مستحق للدولة، ولا تقوم الجريمة إذا تصرف الفاعل عن جهل إما خطأً في فهم قانون المالية مثلاً أو أساء تحديد وعاء الضريبة.

يترتب عن كل خطأ مهني يرتكبه الموظف، تسليط العقوبات التأديبية المنصوص عليها في القانون بعد إتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية من خلال إجراء تحقيق أولي قصد التأكد من صحة الوقائع وتحديد درجات المسؤولية، في هذه الحالة يجب الاستماع على التوالي إلى الأعوان المعنيين من طرف موظفين أعلى رتبة منهم في الإدارة. وإذا ثبت بعد التحقيق، أن الموظف قد ارتكب خطأً تأديبياً، يتم الشروع في اتخاذ إجراءات ضده، ويحق للموظف المحال على لجنة التأديب الاطلاع على ملفه التأديبي فور الشروع في إجراءات القضية التأديبية، ويتضمن الملف كل الإجراءات المتخذة، حتى يقدم أمام لجنة التأديب، أو أمام لجنة الطعن توضيحات كتابية أو شفهية أو إحضار شهود، كما يمكنه الاستعانة بمدافع يختاره للدفاع عنه.

زيادة يترتب عن الفعل الذي قام به الموظف متابعية جزائية، بعد تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية ضد مرتكب الجريمة والذي يأمر بفتح تحقيق ابتدائي.

وتجدر الإشارة إلى أن انقضاء الدعوى العمومية لا أثر لها على المتابعة التأديبية فرغم عدم ثبوت الخطأ الجزائي في حق الموظف إلا أن الخطأ المهني يبقى قائماً.

فيما يخص الجزاءات المطبقة فإذا ثبت في حق الموظف (المتهم) قيامه بتلك الأفعال المجرمة يتعرض لعقوبات تأديبية باعتباره مرتكباً لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة، كما يخضع لعقوبات جزائية بتوافر أركان الجريمة السالفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانوناً طبقاً للمادتين 121 و122 من قانون العقوبات.

## المبحث الخامس: الفرق بين المنازعة الضريبية والالتماسات

هناك نوع من طلبات المكلفين بالضريبة لا يدخل ضمن الطابع المنازعاتي ويتعلق بالالتماس الولائي أين يقر المكلف ويعترف بالضريبة كإجراء قانوني، لكن هناك ظروفًا معينة تعيقه عن أدائها فيتقدم بطلبه لالتماس الاعفاء منها، هذا فيما يخص المكلفين بالضريبة (المطلب الأول)، كما ينطوي تحت هذا الإجراء الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: التماسات المكلفين بالضريبة

قبل دراستنا للطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والشروط الواجب توافرها في هذه الطلبات وكيفية إصدار القرار بشأنها، تجدر بنا الإشارة إلى المقصود بالطعن العفوي كإجراء من إجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية.

### الفرع الأول: تعريف الطعن العفوي

الطعن العفوي أو الطعن المجاني أو الالتماس الولائي "Recours Gracieux" هو من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي لتسوية الاشكالات الجبائية، ويختلف عن الطعن النزاعي الذي سنعرضه فيما بعد في طبيعة الطلب المرفوع إلى الجهات المختصة (مديرية الضرائب للولاية عادة) كون الطعن العفوي لا يكون ناتج عن رفض المكلف للضريبة، بل إن هذا الأخير يقر بالضريبة ويعترف بالأساس القانوني لها، لكن هناك ما يحول دون إبراء ذمته إزاء الخزينة، بسبب وضعية مالية أو اجتماعية أصابته مثل العوز أو ضيق الحال أو إفلاسه أو هلاك أمواله، وهو ما يجعله لا يحتوي على المعنى الحقيقي للمنازعة التي يقصد بها التخاصم "Litige" بل يدخل ضمن مفهوم الالتماس الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة في أوقات عصيبة يمر بها، تحول دون دفعه لمستحقاته الضريبية.

وعليه فإن المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب المقدمة طلباتهم، لا يحق لهم اللجوء إلى الجهات القضائية، ويرجع ذلك إلى طبيعة هذه الطلبات وموضوعها المتضمن لالتماسات وليست منازعات يتطلب رفعها إلى القضاء.

### الفرع الثاني: شروط طلبات المكلفين بالضريبة

نصت المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يحول بين المكلفين بالضريبة وبين إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة، يجوز لهم أن يلتمسوا إعفاءهم من الضرائب المؤسسة قانونًا أو التخفيف منها ما عدا الرسم على القيمة المضافة، لأن هذه الأخيرة

يتحملها المستهلك وليس الممول، ولهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة الشروط القانونية. يجب ارسال الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة مرفقة بالإنداز، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات.

ويمكن عرض هذه الطلبات على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه إذا كانت هذه الرسوم مخصصة لميزانية البلدية. عموما يشترط في هذا الالتماس ما يلي:

- يمنح هذا الإعفاء أو التخفيض على وجه الخصوص للمدين بالضريبة الذي يثبت حسن نيته، ولذي اكتسبت الملاحقات ضده طابع إجراءات تحفظية من أجل الحفاظ على امتياز الخزينة. وتكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على المواعيد لأداء التزاماته الجبائية وكذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي ويمكن للمدين بالضريبة بعد دفع الرسم أن يقدم طلب بتخفيض الغرامة أو الإعفاء إلى مدير الضرائب للولاية.

طلبات المكلفين التي ترمي إلى التماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المؤسسة قانونا، ترسل إلى مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا، وهذا إجراء طبيعي لما يتصف به هذا الأخير من صلاحيات واسعة، ونظرا للطابع الإداري لهذه الطلبات، أين يعد المدير الولائي هو المسؤول المباشر على المفتشيات التي قامت بفرض هذه الضرائب وكذلك القباضات المطالبة بها.

هذا عن مكان إرسال الطلبات، أما فيما يخص الشروط الشكلية للطلبات فهي نفسها شروط الطعن النزاعي (الشكوى) والتي سنبرزها فيما بعد، والملاحظ أن المشرع لم يقيد طلبات المكلفين بشرط الزمن والأجال القانونية كما في الطعن النزاعي، وربما يرجع ذلك لطبيعة الطعن العفوي الذي هو نتاج لحالة مالية يمر بها المكلف؛ وبالإضافة إلى الشروط الشكلية هناك شروط موضوعية نوردتها فيما يلي:

\* توضيح موضوع الطلب أي التخفيف من الضريبة أو الإعفاء الكلي.

\* إثبات حسن النية، واكتساب الملاحقات طابع الاجراءات التحفظية، وقد وضع المشرع

العناصر المثبتة لحسن النية والمتمثلة في العنصرين الآتين:

1). الحرص على مواعيد أداء الالتزامات الجبائية والمتمثلة في إيداع التصريحات الجبائية سواء الشهرية أو الفصلية أو السنوية، حسب النظام الذي يخضع له المكلف مثلا النظام الجزافي وكذلك الاستجابة لطلبات الإدارة الجبائية.



(2). الجهود المبذولة لتسديد الدين الجبائي ويتمثل ذلك في سعي المكلف لتسديد مستحققاته الجبائية في وقتها وذلك بكل الطرق المتاحة قبل حالة العسر التي وقع فيها.

والملاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى ذكر أنواع الضرائب أو الرسوم التي يمكن أن تكون موضوع الطلب، وجاءت النصوص شاملة لكل المستحقات الجبائية والمتمثلة في الآتي:

\* الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سواء تعلق الأمر بالحق الرئيسي للضريبة أو الزيادات.

\* غرامات التحصيل والزيادات الناتجة عن عدم دفع الضريبة في ميعاد استحقاقها وتكون حسب نوع الضريبة، فمثلا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) تكون الزيادة بنسبة مئوية عن كل شهر دون أن تزيد عن حد معين.

\* الغرامات والزيادات الناتجة عن الرسم عن القيمة المضافة والضرائب الغير مباشرة الأخرى.

\* حقوق التسجيل والزيادات المترتبة عنها.

### الفرع الثالث: دراسة الطلبات

بعدما تعرفنا على الشروط الواجب توافرها في طلبات المكلفين بالضريبة سنتابع في هذا الفرع كيفية دراسة الطلبات وإصدار القرار بشأنها.

كما ذكرنا سابقا وحسب نص المادة 93 السالف ذكرها فإن طلبات المكلفين لالتماس الإعفاء أو التخفيض ترسل إلى مدير الضرائب للولاية، ومن ثمة فإنها تمر بنفس مراحل دراسة الشكوى، حيث تسجل في سجل خاص لدى مكتب المنازعات، أين يعطى لها رقم خاص ثم ترسل إلى مفتشية الضرائب أين تسجل هذه الطلبات في السجل المخصص لذلك.

وبعد ذلك يشرع رئيس المفتشية بدراسة هذه الطلبات واجازت المادة السالفة الذكر لرئيس المفتشية أن يعرض الطلب على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه، وبعد ذلك يقوم رئيس المفتشية بالتحقق من الشروط الموضوعية لطلبات الالتماس.

وتكون المعلومات التي تحتويها مذكرة الربط كأساس للعناصر المثبتة لحسن النية فباستلام رئيس المفتشية لهذه الوثيقة (مذكرة الربط) بالإضافة إلى المعلومات والحجج التي تضمنها طلب المكلف، يكون قد جمع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه سواء بالرفض أو القبول، وتجدر بنا الإشارة هنا إلى التفريق بين أنواع الضرائب موضوع الطلب:

\* فبالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا يمثل الدفع المسبق سواء للحقوق الرئيسية أو للزيادات شرط أساسي لقبول الطلب.

\* بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة الأخرى وحقوق التسجيل يمثل الدفع المسبق للحقوق موضوع الطلب شرط أساسي لقبول هذا الأخير.

\* وبالنسبة لغرامة التحصيل يمثل الدفع المسبق لها، شرط أساسي لاسترجاعها عند طلب التخفيض. وبعد انتهاء رئيس المفتشية من دراسة الطلبات وإبداء رأيه حولها يعاد إرسال ملف الطعن إلى مديرية الضرائب أين يصدر المدير الولائي قراره النهائي بالرفض أو القبول، بعد أخذ رأي اللجنة التي تم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، ويبلغ المعني حسب الشروط، المنصوص عليها في القانون يكون القرار من اختصاص المدير الولائي للضرائب. ويكون للمكلف الذي قوبل بطلبه بالرفض الكلي أو الجزئي إمكانية الطعن في هذا القرار أمام المدير الجهوي طبقا لنص المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية.

### **المطلب الثاني: طلبات قابض الضرائب**

#### **الفرع الأول: مفهوم طلبات قابض الضرائب**

نصت على هذا النوع من الطلبات المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية، إن الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب تبدو حالة غريبة نوعا ما في أول وهلة، على عكس الطلبات الخاصة بالمكلفين وغرابتها تكمن في أن الجهة المكلفة بالتحصيل هي التي تتقدم بهذه الطلبات ألا وهي قابض الضرائب.

لكن هذا لا يكون غريبا، إذا علمنا أن هذه الطلبات لا تهدف إلى إعفاء المكلف من مسؤوليته الجبائية إذ يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضده إذا تيسر حاله من جديد طالما لم يتم التقادم إنما إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته والمتمثلة في انعدام قيمة الحصص القابلة للتحصيل، فقباضة الضرائب هي مصلحة مختصة بتحصيل كل ما يفرض على المكلف من ضرائب ورسوم وغرامات، ويشرف على ذلك قابض الضرائب الذي يتحمل على عاتقه تحصيل مستحقات الخزينة من المكلفين بها بالطرق المنصوص عليها في القانون، قد يصل إلى الحجز التنفيذي وذلك حفاظا منه على إيرادات الخزينة.

لكن قد يحدث أن يقوم القابض بكل الإجراءات المنصوص عليها قانونا ويستحيل عليه تحصيل الحصص الموكلة له لأسباب مختلفة. ولهذا منحه المشرع طرق قانونية تسمح له بإبراء ذمته من المسؤولية وذلك من خلال نص المادة 94 وهو ما يعرف بكشف الحصص غير القابلة للتحصيل أو ما يسمى:

(Etat des cotés irrécouvrable)، وهو كشف جماعي يقدمه قابض الضرائب المختص إلى مدير

الضرائب للولاية، من خلال ثلاث أنواع من الطلبات:

\* طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية.

\* طلبات إلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة.

\* طلبات تأجيل الدفع.

إن طلبات قابض الضرائب المختلفة بإلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة تتعلق بالحصص التي تقع على ذمة المكلفين المفقودين أو المتوفين أو المتبوعين بدون جدوى أو بالحصص الضريبية التي تم فرضها مرتين أو نتيجة خطأ.

الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة:

بعد قيام قابض الضرائب بكل الإجراءات القانونية الخاصة بالتحصيل مثل الإنذارات بالحجز على الحساب البريدي أو البنكي، وبعد تأكده من أنها غير مجددة لتحصيل الضريبة وبعد التحري عن المكلف يلجأ إلى تحضير طلب كشف الحصص غير القابلة للتحصيل، وذلك لتوفر أحد الأسباب التالية: غياب المكلف "وفاته أو إعساره".

ويخضع تسجيل هذه الكشوف لنفس العملية الخاصة بتسجيل الشكايات والطعون المجانية المشار إليها سابقاً لدى مفتشية الضرائب، وبعد تأكد قابض الضرائب من توافر أحد الأسباب السابقة الذكر، يحضر كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل، ويرسلها لرئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً، أين يقوم هذا الأخير بالتأكد من أن كل إجراءات التحصيل قد اتبعت (حساب بنكي، حساب بريدي، أموال قابلة للحجز)، كما يتحقق من عدم وجود أشخاص يمكن مطالبتهم بهذه الحصص مثل الورثة في حالة الوفاة، أو الشركاء المتضامنين.

وبعد إدلاء رئيس المفتشية برأيه بالموافقة، ترسل هذه الكشوف إلى مدير الضرائب للولاية قبل 20 أفريل من كل سنة، والذي يصدر قراره بالرفض أو القبول.

### الفصل الثاني: مراحل حل المنازعات الضريبية

بالرجوع إلى قانون الاجراءات الجبائية نجد أن إجراءات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية -المكلف بالضريبة، من جهة، وإدارة الضرائب التي تتصرف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة، من جهة

أخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل المنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية لسنة 2002 (مصدره السلطة التنفيذية)، وأكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في قوانين المالية المتعاقبة، وأجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى، الشيء الذي يجعله متغير، وغير مستقر، وغامض، ومعقد، ويصعب على المكلف حتى وإن كان مثقفا الإلمام بكل جوانبه، وهذا يتناقض مع مبدأ الأمن القانوني.

بالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية نجد أنه تضمن طريقتين أو مرحلتين لحل المنازعات الضريبية وهما: المرحلة الادارية (المبحث الأول) والمرحلة القضائية (المبحث الأول).

### المبحث الأول: المرحلة الادارية لحل المنازعة الضريبية

لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، فكل طعن في مجال المنازعات الضريبية يجب أن يسبق بشكاية مسبقة أمام مدير الضريبة للولاية، وذلك بموجب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية، وهو ما يعتبر استثناءً عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الإداري جوازيا، والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. إذ تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "يجوز للشخص المعني بالقرار الاداري، تقديم تظلم إلى الجهة الادارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه...".

ويعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

ويبدو أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظرا لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني الذي كثيرا ما يصعب على القاضي فهمه من دون الاستعانة بخبير أو خبراء مختصين، أو الاهتداء لما يردده من استنتاجات في التظلم أو الشكاوى، من خلال الحوار الكتابي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية الساعي لإيجاد أحسن وأسرع الحلول للنزاعات المطروحة، وتجنب النفقات الإضافية وتضييع الوقت باللجوء للطريق القضائي الذي يتميز بطول الإجراءات، كما يمكن التظلم الإدارة من استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها، من دون جرّها إلى العدالة حول أخطاء أو أوضاع لا تمانع في إصلاحها.

**المطلب الأول/تعريف الشكوى:** الشكوى (الطعن النزاعي) هي طلب أو تظلم إداري وجوبي يتقدم به المكلف بالضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية،

ويمكن تعريف هذا التظلم أو الشكاية بأنه الطريقة القانونية أو الشكوى أو الطلب المرفوع من طرف متظلم للحصول على حقوقه أو لتصحيح وضعيته.

ويهدف المكلف بالضريبة طبقاً لأحكام المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية من وراء شكايته (طعنه النزاعي) إلى الإلغاء الكلي أو الجزئي لهذه الضريبة ويكون ذلك بسبب إحدى الحالات التالية:

(1) ارتكاب مصلحة الضرائب لخطأ في وعاء الضريبة أي قاعدة الحساب الضريبي، أو بعبارة أخرى أساس فرض الضريبة.

(2) ارتكاب خطأ في حساب الضريبة.

(3) صدور نص تشريعي أو تنظيمي يمنح هذا المكلف الحق في إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة الملقاة على عاتقه (استرداد الضريبة).

### المطلب الثاني: شكل الشكوى وشروط تقديمها

لقد تم ضبط شروط وإجراءات الشكوى في قانون الاجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها وتمثّل تلك الشروط فيما يلي:

#### الفرع الأول: شرط الميعاد

نصت المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية، وعلى المكلف بالضريبة لكي تكون شكواه مقبولة قانوناً أن يقدمها وفقاً لهذه الآجال، فكل شكوى لم تقدّم إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال هذه المواعيد يترتب عنها عدم قبولها من الإدارة الضريبية، لأن المواعيد من النظام العام التي يثيرها القاضي من تلقاء نفسه.

• ويتم قبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى (فإذا أدرج الجدول للتحصيل في شهر جانفي 2020 مثلاً فإن الأجل المحدد لرفع الشكوى يسير إلى غاية 31/12/2021). سواء تعلق الأمر بـ:

- الحالات التي تكون فيها الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول كحالة الاقتطاعات من المصدر فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- في حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الازدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.

- في حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي كذلك في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

• يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم.

• يجب تقديم الشكاوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع (04) الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

من خلال المادة السابقة الذكر يتضح أن آجال تقديم الشكاوى يمكن تقسيمها كالآتي:

#### أ- الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكاوى.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فالآجال تصبح كالآتي:

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

- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

#### ب- الآجال الاستثنائية:

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

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء أكان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.

#### ج- الآجال الخاصة:

التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري: كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة (كتهديم عقار مبني كان خاضعاً للضريبة على الأملاك العقارية، شغور منزل أو محل مؤجر، توقف مصنع عن النشاط... إلخ).

ففي هذه الحالة ينتهي الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة.

### الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بشكل الشكوى

بمراجعة المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية نجد أنها تضمنت جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكاية، تتمثل فيما يلي:  
أولاً/ يجب أن تقدم الشكوى كأصل عام بشكل فردي أي متعلقة بمكلف واحد، واستثناءً يمكن أن تقدم شكوى جماعية أي أن تشمل مجموعة من المكلفين، وذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعياً أو أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة تضامن SNC.

ثانياً/ حسب الفقرة الثانية من المادة 2/73 لا يشترط تقديم الشكوى على ورق مدموغ بل يكفي تحريرها على ورق عادي، أي أنها لا تخضع لحقوق الطابع.

ثالثاً/ أن تخص الشكوى موضوعاً واحداً أي أنها لا تتعلق بعدة أنشطة. (عبّرت المادة 73 في فقرتها الثالثة على ذلك بالنص: "يجب تقديم شكوى منفردة لكل محل خاضع للضريبة")  
رابعاً/ تحت طائلة عدم القبول ينبغي بيان نوع الضريبة موضوع التظلم، ورقم المادة من الجدول الذي أقرت بموجبه الضريبة، هذا في حالة تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الجدول المرفق بالإنداز، حيث يحمل هذا الجدول تاريخ ورقم. وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول، فإن المكلف بدفع الضريبة لا يبلغ بنسخة من الجدول بل يبلغ عادة بحوالة الخزينة فعليه أن يرفق هذه الوثيقة بالشكوى، لأنها هي التي تثبت مبلغ الاقتطاع.

خامساً/ كقاعدة عامة لا بد أن تتضمن الشكوى توقيع المكلف للشكوى بخط يده، غير أنه وحسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن أن توقع الشكوى من طرف وكيل بشرط: أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل، وذلك قبل تقديم الشكاية، ويتم إرفاق الشكوى بالتوكيل أو يقدّم إلى الإدارة منفصلاً. وقد نصّت المادة 75 على أنه: "يتعيّن على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخّل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً"

ويعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، والأشخاص الذين لديهم وفقا لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة (أجراء المؤسسة المعنية)، أو إذا كان الموقع قد أُعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى سادسا/ اختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين وكذا الأشخاص الذين أُعذروا شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى المقيمين خارج التراب الجزائري، وبالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاوتهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار. ويعتبر في حكم الموطن المختار: مكتب المحامين في حالة تقديم الشكوى من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج؛ وكذا عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج؛ والعنوان الذي تتواجد فيه احدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.

### الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية

اشتطت المادة 73 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية أن تحتوى الشكاية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي واستنتاجاته على الشكل التالي:  
أولا/ عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها:  
فعلى المعارض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية أن يعرض وسائل دفاعه، وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية أن يعرض وسائل دفاعه، وموضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي. وهنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها:

\* تصحيح أخطاء بسيطة

\* وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

1/ حالة الخطأ البسيط:

في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

2/ حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:

هنا كذلك يمكن أن نفرق بين حالتين:



أ- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من المكلف ففي هذه الحالة فإن عبئ إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير المادة 12 من قانون إجراءات الجبائية.

ب- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأمالك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات خطأ الإدارة وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع.

ثانيا/ عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

ثالثا/ إمكانية تقديم طلب تأجيل الدفع:

حسب المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، ويترب على قبول الإدارة الضريبية لطلب المكلف تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار في الشكاية.

غير أنه لقبول طلب التأجيل القانوني للدفع لا بد من استيفاء الشروط الواردة في نفس المادة التي تتمثل فيما يلي:

أ/ تضمين الشكوى طلب صريح بتأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب فقط.

ب/ تقديم الشكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، من قانون الاجراءات الجبائية. ولضمان صحة الطلب على المكلف أن يثبت بأنه قدّم لقابض الضرائب بمبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة ويستلم وصل بذلك، وهذا الوصل يعتبر شرطا مهما لقبول الطلب، وللفصل في هذا الطلب تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها لشكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع.

بعد التأكد من توافر الشروط الشكلية لها بدراستها من حيث الموضوع بأن المكلف لم يستعمل طرق احتيالية من أجل تنظيم إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة ولا بتوقيف التسوية لاستعمال الغش، ثم تقوم بتحديد المبلغ الضريبي المراد تأجيل دفعه

وذلك تبعا للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة، وبعد ذلك تسجّل (تدوّن) علامة (S.P) بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق، ويتم إعلام قابض الضرائب المختص إقليميا والمكلف بتحصيل الضرائب بواسطة رسالة يطلب المشتكي تأجيل الدفع.

لقابض الضرائب المختص إقليميا دور هام بعد صدور القرار فيما يخص طلب إرجاء الدفع، حيث يقوم بتبليغه ويتخذ اجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء، أما في حالة قبوله، فإنه يقوم بوقف إجراءات المتابعة التي كان قد باشرها من أجل تحصيل مبالغ الضرائب التي هي في ذمة المكلف وذلك إلى غاية صدور القرار النهائي من الإدارة الجبائية بشأن الشكوى التي تقدم بها المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يوقف سريانها إلا أنه يقطع مواعيد دعوى التحصيل.

ج/ أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب بتخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

د/ أن يتعلّق موضوع الاحتجاج بالضرائب التي مارست عليها الإدارة حقها في رقابة التصريحات، وتلك التي مارست بشأنها تحقيقا مصوّبا أو تحقيقا معمّقا في الوضعية الجبائية، وفقا للمواد من 18 إلى 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

هـ/ دفع مبلغ يساوي 30% من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص؛ وتمثل هذه الحصة المدفوعة ضمانا لتحصيل الضريبة، بالتالي المكلف يستفيد من إيقاف دفع نسبة 70% من مبلغ الضرائب المستحقة والمتنازع بشأنها.

و/ ألا يتعلّق طلب تأجيل الدفع بمنازعة تخص ضرائب مثقلة بزيادات مطبقة في حالة الغش الجبائي.

وتجدر الإشارة إلى أن: الاجراء القانوني للدفع بناء على طلب المكلف يمكن أن يكون محلا للإنهاء من طرف السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الاجراء. وذلك حسب الفقرة الرابعة من المادة 74.

ملاحظة هامة: يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج أو أخطاء مادية تم اثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها.

## المطلب الثاني: طريقة التحقيق في الشكوى واتخاذ القرار بشأنها:

### الفرع الأول: التحقيق في الشكاية

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكاية المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص تسلمه وصلا بذلك، ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها، لأنه يملك معلومات أكثر من غيره حول فرض الضريبة، وهذا ما نصت عليه في المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية. ويتم التحقيق في الشكوى من جانبين كما يلي:

#### أولاً/ من حيث شكل الشكاية:

عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكاية، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي ويقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي للشكاية التأكيد من ورود جميع الشروط التي جاءت بها المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية المتعلقة بشكل ومضمون الشكاية، وكذا التأكد من تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية والتأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية. وعند التأكد من توفر كل الشروط والاقتران بأحقية طلبات المكلف يكتب المفتش على الطلب ملاحظة: "طلب مقبول شكلاً".

أما إذا كان ملف الشكوى منقوصاً من أية وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه من شأنها دعم طلباته فإن الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية أتاحت للمكلف المشتكي فرصة لاستدراك ذلك النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلباته، إذ يقوم مفتش الضرائب الذي يحقق في الشكوى بتبليغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتنبية المشتكي لضرورة إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى، وذلك خلال أجل 30 يوماً من اعتباراً من تاريخ استلام الرسالة الموصى بها الموجهة من قبل إدارة الضرائب والتي بموجبها مُنح هذه الفرصة. وفي هذه الحالة لا تسري الآجال الممنوحة للإدارة للفصل في تلك الشكايات والمنصوص عليها في المادتان 76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية إلا اعتباراً من تاريخ استلام الإدارة جواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد خلال هذا الأجل أو كان هذا الرد ناقصاً قامت الجهة المكلفة بالفصل في الشكوى بتبليغ قرار عدم قبولها للشكاية للمعني الذي له الخيار بين الطعن في هذا القرار أمام لجان الطعن الإدارية المختصة أو اللجوء بشأنه للمحكمة الإدارية.

وهذا القرار قابل للطعن أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية حسب الفقرة الأخيرة من المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية.

## ثانيا/ من حيث موضوع الشكاية:

بعد تفحص مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكوى الجانب الشكلي لها، ينتقل إلى الجانب الموضوعي ويقوم في هذه المرحلة بالتحقيق من صحة المعلومات والوقائع الواردة في الشكوى وتفحص ودراسة الوسائل القانونية المعروضة من المكلف دعما لادعاءاته، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كل المعلومات والتوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع شكواه، كما له الانتقال إلى عين المكان، لإجراء التحقيقات الضرورية وله كذلك الاتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الاطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعد في إجراءات التحقيق والوصول إلى أفضل النتائج، وعلى المفتش المكلف بالتحقيق أن يدقق في الشكاية، كذلك من أجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، هل يقع على المشتكي أم الإدارة الجبائية.

وبعد انتهاء المفتش من جمع المعلومات والقيام بجميع التحريات اللازمة في الموضوع، يقوم بتحرير اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع، وذلك في شكل تقرير يرسله إلى الإدارة الجبائية التي كلفته بإجراء التحقيق، من أجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع الشكاية. ويرسل قراره إلى الجهة الإدارية التي لها صلاحية الفصل فيها والتي أخطرتة بموجب جدول إرسال.

## الفرع الثاني: اتخاذ القرار بشأن الشكاية

بعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى من قبل المفتش المكلف بذلك وإرسال تقريره المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كلفته بذلك والمتمثلة سواء في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب. إذ تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة...". فهذه الشكاوى توجه للجهة التي يخضع لها المكلف وهذه الأخيرة تقوم بدراسة الشكوى وتحيلها للجهة المختصة وهي:

-مفتشية الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والجزافي معا (وهما من اختصاص مدير الضرائب بالولاية)

-مركز الضرائب ويتبع له المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي المبسّط

-المركز الجوارى للضرائب ويخضع له المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، والرسم العقاري، والجباية الفلاحية. وهذا ما سنعرضه من خلال ما يلي:

## ■ البت في الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب:

يصدر المدير الولائي للضرائب قراره حول الشكايات المقدمة من المكلف بالضريبة وفقا للمعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، وذلك في إطار اختصاصه الموكل إليه قانونا بموجب المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية.

والطعن الموجه إليه لا يوقف الدفع غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا.

### ● مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية:

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التالية:

- تلك المتعلقة بالقضايا التي يقل أو يساوي أو يتجاوز مبلغها الإجمالي 200.000.000 دج (مائتي مليون دينار جزائري) مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوى التي تتعلق بالشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المبلغ المذكور أعلاه على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية. (تنص المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: "يتعين على مدير الضرائب بالولاية التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائتي مليون دينار (200.000.000 دج))

وللمدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية أن يفوض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته مع مراعاة شروط التفويض التي يحددها مقرر صادر عن المدير العام للضرائب.

وبناء على التقرير الذي يعده مفتش الضرائب يقوم المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار مسبب ومعلّل بالأسس القانونية، تطبيقا لنص الفقرة الخامسة من المادة 77 من قانون الاجراءات الجبائية التي تفرض على الهيئات الادارية (المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب) أن تراعي عند إصدار قراراتها مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.

ويمكن أن يتضمن قرار مدير الضرائب بالولاية رفضا كليا أو جزئيا لطلبات المكلف بالضريبة أو تخفيضا جزئيا أو كليا للضريبة، ويقوم بتبليغ القرار هذا القرار للمكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكوى بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول. واستنادا للتسبيب الذي

اعتمده مدير الضرائب بالولاية يستطيع المكلف أن يبني قناعته بأن يرضى بمحتواه. أو أنه يرفض محتوى القرار وفي هذه الحالة يمكنه تقديم طعن أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام القضاء حسب اختياره.

#### • الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاوى:

فيما يخص الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاوى فينبغي أن نميّز بين الحالات التالية:

1- يجوز له أن يفصل في الشكاوى فوراً إذا تعلّقت بشكاوى يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة طلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكاوى فلا يبدأ سريان الأجل إلا من يوم استلام الإدارة لجواب المكلف. كما يمكنه إذا اكتشف خطأ ظاهر ارتكب عند إعداد الضريبة أن يمنح تخفيضاً لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم طبقاً لنص المادة 95 فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية.

2- عليه أن يفصل في الشكاوى خلال شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3- عليه أن يفصل فيها في غضون (6) ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكاوى أمام الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة ويمدد هذا الأجل بشهرين ليصبح ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق أو الموافق للمديرية العامة للضرائب.

#### • إمكانية الطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية:

##### -الطعن أمام اللجان:

تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان الطعن قبل إحالتها إلى المجالس القضائية، طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 80 فإنه يحق للمكلف بالضريبة إما أن يختار الطريق القضائي للطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وعندئذ يفقد حقه في اللجوء للجان الطعن مرة أخرى، أو أنه يستعمل حقه في الطعن أمام اللجان، ويحتفظ بحقه في الطعن في القرارات الصادرة عنها أمام الجهة الادارية المختصة.

وإذا اختار المكلف الحل الأخير فإنه حسب الفقرة الرابعة من المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية يحق للمكلف بالضريبة أن يطعن أمام رئيس لجنة الطعن المختصة، بعد استيفاء الشروط

الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من قانون الاجراءات الجبائية والمتعلقة بشكل ومحتوى الشكوى وضرورة توفر الصفة، غير أنه لابد أن يرفع الطعن أمام اللجنة المختصة في غضون أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي للضرائب.

ووفقا للمادة 1/81 قانون الاجراءات الجبائية يمكن اللجوء للجنة الطعن قصد تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو للاستفادة من حق ناجم من حكم تشريعي أو تنظيمي. فلا يمكن اللجوء اليها بخصوص الردود الضمنية بالرفض (السكوت)

ويوجّه هذا الطعن حسب الحالة إما:

- لرئيس اللجنة الولائية بخصوص قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصريح بعد استنفاذ الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية وذلك بالنسبة للشكاوى التي تتعلّق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال (م 81 مكرر)، التي يساوي أو يقل مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة الجهوية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة 20 مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة المركزية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة سبعين 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

وفي كل الحالات فإن الطعن أمام اللجان لا يوقف دفع الضرائب محل النزاع، غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا زيادة على ضرورة تسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع من جديد (ليصبح المبلغ الإجمالي

المسدّد بمناسبة تقديم طلب الإجراء أمام المدير الولائي للضرائب وأمام اللجنة المختصة هو 40% من الحقوق والعقوبات محل النزاع).

### هل القرارات الصادرة عن اللجان السابقة قابلة للطعن؟

على اللجنة المختصة أن تفصل في الطعن الموجه إليها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامها له حسب المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، وينبغي أن يكون قرارها معللاً تطبيقاً للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، ويأخذ قرار اللجنة أحد الأشكال التالية:

\* المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهب إليه، وهو ما يعتبر رفضاً للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كلياً أو جزئياً، وفي هذه الحالة يحق للشاكي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بقرارها، وهو نفس الأجل الممنوح للشاكي لتقديم دعوى قضائية أمام القضاء، في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال أجل 4 أشهر الممنوح لها إذ اعتبرت الفقرة الثانية من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية ذلك رفضاً ضمناً يجيز للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الطعن. فبالرجوع للمادتين 1/80 المادة 81 مكرر في سطرها التاسع من قانون الإجراءات الجبائية من قانون الإجراءات الجبائية نستشف أن الطعن أمام اللجنة المختصة بالنظر في قرارات المدير الولائي للضرائب تختص بالنظر في القرارات الصريحة التي يصدرها هذا الأخير فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

وعندما يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن قضائي في القرار الصادر عن اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية أمام المحكمة الإدارية وتقوم هذه الأخيرة بالفصل لصالحه وذلك بإلغاء القرار المتضمن إعفاء أو تخفيض في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمّل مكلفاً بالضريبة المصاريف القضائية، يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يتولى قابض الضرائب المختلفة تحصيله وفقاً للمادة 2/100 من قانون الإجراءات الجبائية.

\* عدم المصادقة على تقرير الإدارة وهو ما قد يعتبر قبولاً لطلبات المكلف كلياً أو جزئياً، وعندئذ على اللجنة أن تحدّد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي تقترحه لفائدة الشاكي، ويبلغ الشاكي بمضمون هذا القرار من طرف الجهة التي نظرت في التظلم الإداري الأول (مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب) وذلك في غضون شهر واحد من



تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة. وفي هذه الحالة أعطت المادة 81 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية للإدارة المصدرة للقرار محل طعن الشاكي الحق فيما يلي:

\* الأصل أن قرارات مختلف اللجان تكون نافذة (ملزمة) واستثناءً عندما تكون هذه القرارات مخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فعندئذ لا تكون نافذة وفي هذه الحالة يحق لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب برفض هذا القرار الصادر عن اللجنة ويبلغ الشاكي بذلك.

كما يمكن لتلك الهيئات الادارية رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة الى المحكمة الإدارية خلال شهرين (2) من تاريخ إبلاغها أو استلامها رأي اللجنة، وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك. ومن جهته يحق للشاكي رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة في حالة كون قرار اللجنة لم ينصفه في كل أو جزء من طلباته.

#### -الطعن أمام الجهة القضائية المختصة:

بإمكان المكلف الذي لا يرضى بقرار مدير الضرائب بالولاية أن يلجأ مباشرة للمحكمة الإدارية المختصة محليا من دون ممارسة حقه في الطعن أمام اللجان، وفي هذه الحالة يفقد حقه في اللجوء الى اللجان وفقا للمادة 3/80 قانون الاجراءات الجبائية كما له أن يمارس حقه في الطعن أمام اللجان وينتظر ردها بخصوص طلباته، ومن ثم إذا لم يكن قرارها مرضيا له أن يلجأ إلى القضاء.

#### ■ البت في الشكوى من قبل رئيس مركز الضرائب:

يكلف رئيس المركز الجوارى الضرائب بما يلي:

\* تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال

اختصاص \*مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛

\* مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة

للضريبة على أرباح الشركات؛

\* مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم

عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛

\* إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛

\* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

- \* تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- \* ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- \* البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- \* إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- \* تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- \* تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- \* تعوّض قروض الرسوم؛
- \* تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- \* تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- \* تنظم المواعيد وتسيرها؛
- \* تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

#### 1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

#### تعمل على تسيير:

- أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

ج) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

د) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

هـ) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

## 2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

### تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بـ:
  - تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
  - مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
  - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
- ب) مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:
  - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
  - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- ج) مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف بـ:
  - برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
  - اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- د) مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

### 3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتاج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

#### تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

(ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

(ج) مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

#### 4. القباضة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

#### تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.
  - مصلحة المحاسبة.
  - مصلحة المتابعات.
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

#### 5. مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

#### 6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

أجازت الفقرة الثانية من المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة اللجوء لرئيس مركز الضرائب بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 من القانون نفسه، وهذا التظلم لا يعلق دفع الضريبة غير أنه يمكن للشاكي

تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و80 فقرة 2 قانون الاجراءات الجبائية ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تتوفر الشروط التي تم ذكرها أعلاه (المادة 74). فقد أعطت هذه المادة لرئيس مركز الضرائب صلاحية الفصل في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة، وقبل الفصل في الشكوى يحيل رئيس مركز الضرائب الشكوى لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية، وبعد تلقي رئيس مركز الضرائب للتقرير الذي يعدّه مفتش الضرائب يقوم بالفصل في الشكاية.

● مجالات اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل في التظلمات:

يختص رئيس مركز الضرائب بالفصل باسم مدير الضرائب الولائي في القضايا النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن خمسين مليون دينار أو يساويها (50.000.000 دج. ولرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقا للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقا للفقرة 2 من المادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية

● أجل الفصل من قبل رئيس مركز الضرائب:

على رئيس مركز الضرائب أن يفصل في الشكوى طبقا لأحكام المادة 76 فقرة 2 خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى.

وينبغي أن تبليغ القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب بموجب رسالة مضمّنة مع الاشعار بالاستلام، كما ينبغي أن تكون هذه القرارات مسببة ومعلّلة بأحكام المواد التي بنيت عليها وذلك لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونها من ممارسة حقه في الطعن فيها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه لها أمام الهيئات التالية:

\*كل القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب والفاصلة الطلبات التي يقدمها المكلفون تختص بها اللجنة الولائية للطعن والقاضية بالرفض الكلي أو الجزئي الصريح لرئيس مركز الضرائب (لا يجوز الطعن أمام اللجنة بشأن قرارات الرفض الضمني) بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية كما تنظر هذه اللجنة في الطلبات التي تتعلق

بالعمليات التي يقل أو يساوي مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن مليونين دينار (2.000.000 دج). ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرّر اللجنة بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها. وقد منح القانون لهاته اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكوى بقرار معلّل ومسبّب وفي حالة عدم ردها خلال هذا الأجل اعتبر ذلك رفضا ضمنيا للطلبات الواردة في الطعن مما يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية. أما في حالة اتخاذ اللجنة لقرار صريح بالرفض أو بالقبول الكلي أو الجزئي فإن الفقرة الثالثة من المادة 81 قانون الاجراءات الجبائية ألزمت بضرورة تبليغ رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويتم تبليغ الشاكي بقرار اللجنة خلال شهر واحد. من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

### البت في الشكوى من قبل رئيس المركز الجوّاري الضرائب:

يكلف رئيس المركز الجوّاري الضرائب بما يلي:

- \*تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
- \*تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- \*تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- \*تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- \*تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- \*تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- \*تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- \*تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛

- \* تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- \* تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم ؛
- \* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- \* تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- \* تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- \* تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- \* تدرس طلبات التخفيض الإداري ؛
- \* تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- \* تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- \* تنظم المواعيد وتسيرها؛
- \* تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوية للضرائب.

يتكون المركز الجوي للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين.

#### 1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛
- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .  
تعمل على تسيير:
- (أ) مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية، وتكلف بـ:
- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا إعداد العقود المتصلة بها؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.



ب) مصلحة الجباية الزراعية، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

ج) مصلحة جباية المداخيل والممتلكات، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه؛  
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

د) مصلحة الجباية العقارية، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية؛

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

## 2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛  
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

### تعمل على تسيير:

أ) مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها،

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

- ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:
- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.
  - تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛
  - اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخيل.

- ج) مصلحة المراقبة، وتكلف ب:
- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛
  - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخيل.

### 3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف ب:

- دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب؛
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

### تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف ب:
- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها؛
  - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

- ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف ب:
- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛
  - متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

- ج) مصلحة التبليغ والأمر بالصرف، في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوارى للضرائب، وتكلف ب:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات المتصلة بها؛
- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

#### 4. القباضة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

#### تعمل على تسيير:

- (أ) مصلحة الصندوق؛
  - (ب) مصلحة المحاسبة؛
  - (ج) مصلحة المتابعات.
- تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

#### 5. مصلحة الاستقبال والإعلام، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

#### 6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

أعطت الفقرة 2 من المادة 79 لرئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحية الفصل باسم المدير الولائي للضرائب في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة والرامية الاستفادة من تخفيض كلي أو جزئي للضرائب التي ينازعون بشأنها، وقبل الفصل في الشكوى يحيل رئيس المركز الجوّاري للضرائب الشكوى لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 المذكورتين، وبناء على التقرير الذي يعده هذا الأخير يقوم رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالفصل في الشكاية.

غير أن التظلم المرفوع لرئيس المركز الجوّاري للضرائب في هذه الحالة لا يعلق دفع الضريبة ومع ذلك يمكن للشاكي تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و80 فقرة 2 قانون الاجراءات الجبائية ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة توفر شروطه.

#### ● نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب:

تدخل ضمن نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب كل الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه. كما يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والنتيجة عن نفس إجراء فرض الضريبة عشرين مليون دينار (20.000.000 دج). وعلى غرار المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب يجوز لرئيس المركز الجوّاري للضرائب تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقا للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقا للفقرة 2 من المادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية وسواء تولى صلاحية البت رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو من فوّضه للقيام بذلك بالنيابة فإنه يجب الفصل في الشكوى خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى بقرار مسبب ومعلّل بأحكام المواد التي بني عليها، وتبليغ المكلف بالضريبة بمحتواها بموجب رسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونه من ممارسة حقه في الطعن فيه خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه له وذلك إما:

- بأن يلجأ الى القضاء مباشرة دون ممارسة الحق في الطعن الإداري أمام اللجنة الولائية إذا تعلّق الأمر بقرار صريح، إذ أن كل القرارات الصادرة عن رئيس المركز الجوّاري للضرائب والفاصلة في

الطلبات التي يقدمها المكلفون والقاضية بالرفض الكلي أو قابلة للطعن أمام اللجنة الولائية بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرّر لجنة الولاية بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها. وقد منح القانون لهذه اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكوى بقرار معلّل ومسبّب، ويمكن تصوّر الحالات التالية في هذا القرار:

- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

إذا كان قرار اللجنة ملبياً لطلباته، ولو في جزء منها، ورضي بمحتواه واقتنع بما ذهبت إليه رضي بقرارها. أما إذا لم ينصفه قرارها بأن تصادق اللجنة على تقرير الإدارة وترفض طلبات المكلف كلياً أو جزئياً، فإن له الحق في اللجوء الى القضاء خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تلقيه قرار اللجنة. أما في حالة عدم رد اللجنة على طلبات المكلف خلال الأجل الممنوح لها اعتبر ذلك رفضاً ضمناً للطلبات الواردة في الطعن يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية.

### **البت في الشكوى من طرف الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى:**

لم تدرج المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية مديرية المؤسسات الكبرى ضمن الهيئات التي ينبغي اللجوء إليها لاستكمال الإجراءات الأولية، إذ اكتفت هذه المادة بذكر مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب. أما الأحكام المتعلقة بمديرية المؤسسات الكبرى فقد جاء بها جزء مستقل من القانون ذاته هو الجزء الخامس تحت عنوان "الأحكام المتعلقة بالهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى" بداية من المادة 160، وبالأخص الباب السادس من هذا الجزء والمتعلّق بالاحتجاجات.

غير أن الفقرة الثانية من المادة 172 أحوالت فيما يتعلّق بأجال رفع الشكوى أمام مديرية المؤسسات الكبرى للمادة 72 من القانون نفسه، كما أحوالت للمادة 73 بخصوص شكل الشكوى ومحتواها لذا يجب الرجوع بخصوص ذلك لما سبق تفصيله آنفاً.

• نطاق الاختصاص النوعي للهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى:

تنص المادة 1/172 وكذا فقرة 5 من قانون الاجراءات الجبائية على سلطة مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى في البت في كل الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على المؤسسات التي تختص بها، كما تختص بالفصل في الطلبات والشكاوى الرامية لاسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة والتي يقدمها الأشخاص المعنويين المذكورين حصرا في المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية.

والمتمثلة في:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدى يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

والمتعلقة بالعمليات التي يكون مبلغها الإجمالي أربعمائة مائة مليون دينار جزائري (400.000.000 دج)، وفي الحالات التي يتجاوز فيها النزاع هذا المبلغ يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.

وعملا بأحكام المادة 172 من قانون الاجراءات الجبائية يجوز لمدير المؤسسات الكبرى النطق تلقائيا بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة تطبيقا لأحكام المادة 95 من القانون ذاته.

• الشروط المتعلقة بمضمون وشكل الشكوى المرفوعة أمام مديرية المؤسسات الكبرى:

تجدر الإشارة إلى أن مضمون المادة 72 المتعلق بآجال رفع الشكوى، وكذا المادة 73 المتعلقة بشكل ومحتوى الشكوى ينطبق كذلك على الشكوى المرفوعة أمام الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى.

وطبقا للمادة 172 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، للأعوان الخاضعين لسلطته، وفقا للشروط المحددة بموجب مقرر المدير العام للضرائب.

• آجال الفصل في الشكوى من طرف المديرية:

طبقا للمادة 172 فقرة 5 على مديرية المؤسسات الكبرى الفصل في الشكوى خلال أجل يقدر بستة (6) أشهر ابتداءً من تاريخ استلامها إياها. غير أنه عندما تتعلّق الشكوى بعمليات يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات أربعمئة مائة مليون دينار جزائري (400.000.000 دج)، فإنه في هذه الحالة يتعيّن على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية، وعندئذ يحدد أجل البت بثمانية (8) أشهر.

وينبغي بغي أن يكون القرار الصادر عن المديرية معللا ومبيّنا أحكام المواد التي بني عليها، ويُبلغ للشاكي بموجب رسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، لتمكينه من ممارسة حقه في الطعن. إذ يمكن تصوّر الحالات التالية في القرار الصادر عنه:

- إما أن يوافق على طلبات الشاكي

- وإما أن يرفضها كليا أو جزئيا، وفي هذه الحالة الأخيرة فإنه وفقا للمادة 80 من قانون

الاجراءات الجبائية يجوز لهم الطعن أمام اللجنة المختصة المحددة في المادة 81 مكرر وهي:

اللجنة المركزية للطعن: خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تلقيه قرار الهيئة مع ضرورة مراعاة الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية وقد ألزمت الفقرة 14 من المادة 81 مكرّر اللجنة المركزية للطعن بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني بشكل رسمي لحضور اجتماعها وسماع أقواله 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها لتمكينه من تأييد طلباته والدفاع عنها، وهو الإجراء نفسه الذي يمكنها استعماله بالنسبة لمدير الضرائب بالولاية

ومدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى للحصول منهما على التفسيرات اللازمة. وبعد اختتام أشغالها تقوم بتبليغ مديرية المؤسسات الكبرى بالأراء الصادرة عنها.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الرابعة من المادتين 172 و173 من قانون الاجراءات الجبائية أتاحت للشاكي فرصة الاستفادة من أحكام المادة 74 قانون الاجراءات الجبائية بتقديم طلب تأجيل دفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تكون الشكوى مستوفية للشروط المنصوص عليها في المادتين 72 و73 من قانون الاجراءات الجبائية، فضلا عن ضرورة استنفاذ الشروط الواردة في المادة 74.

أما بخصوص الأجل الممنوح للجنة المركزية للطعن من أجل الفصل في الطعن الموجه إليها فهو 4 أشهر من تاريخ استلامها له طبقا للمادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية بموجب قرار معلل. ويأخذ قرار اللجنة المركزية أحد الأشكال التالية:

1- المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهب إليه، وهو ما يعتبر رفضا للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كليا أو جزئيا، وفي هذه الحالة يحق للشاكي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بقرارها، وهو نفس الأجل الممنوح للشاكي لتقديم دعوى قضائية أمام القضاء، في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال أجل 4 أشهر الممنوح لها إذ اعتبرت الفقرة الثانية من المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية ذلك رفضا ضمنيا يجيز للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية يبدأ حسابها من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الطعن.

فبالرجوع للمادتين 1/80 و81 مكرر في سطرها التاسع من قانون الاجراءات الجبائية من قانون الاجراءات الجبائية نستشف أن الطعن أمام اللجنة المركزية للطعن يكون بالنسبة للقرارات الصريحة التي يصدرها مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

2- عدم المصادقة على تقرير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى وهو ما قد يعتبر قبولا لطلبات المكلف كليا أو جزئيا، وعندئذ على اللجنة أن تحدّد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي تقترحه لفائدة الشاكي، ويبلغ الشاكي بمضمون هذا القرار من طرف مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى، وذلك في غضون شهر واحد من تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة وفقا للمادة 81 فقرة 3 من قانون الاجراءات الجبائية وفي هذه الحالة أعطت المادة 81 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية للإدارة



المصدرة للقرار محل طعن الشاكي الحق في رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة الى المحكمة الإدارية خلال شهرين (2) من تاريخ إبلاغها أو استلامها رأي اللجنة، أو اصدار قرار برفض قرار اللجنة إذا خالف أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول صراحة، وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك.

ويجوز للمكلف أن يلجأ الى القضاء مباشرة دون ممارسة الحق في الطعن الإداري أمام اللجنة المختصة (اللجنة المركزية للطعن) وعندئذ تطبق أحكام المادة 80 فقرة 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

### المبحث الثاني: المرحلة القضائية لحل المنازعة الضريبية

#### **المطلب الأول: الجهات المخولة برفع الدعوى الإدارية الجبائية أمام القضاء الإداري:**

قد يتم مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، وفي كلتا الحالتين لا بد من ارتباطها بحالات وشروط معينة لقبولها تختلف بحسب رافع الدعوى.

#### الفرع الأول: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشروع منح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة ومراقبة مدى قانونية وشرعية الضريبة المفروضة عليه وكذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها.

#### **أولا/ حالات رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:**

بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، مكنه المشروع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية ويكون ذلك في الحالات التالية:

- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.

- يمكن أن ترفع القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، أمام المحكمة الإدارية.
- كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن.
- يمكن لكل مشتك 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.
- يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، إذا لم تبد اللجنة قرارها في الآجال الممنوحة لها.
- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بعد انقضاء الآجال القانونية، أو بتبليغه بقرار الرفض أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، ونفس الأمر في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على التحصيل الجبري.
- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي لضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

#### ثانيا/ شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة:

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري (1)، والتي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل، كما أنه هناك شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها (2).

**1/ الشروط العامة:** وهي الشروط التي يجب توافرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه لم تتوافر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى، وتتمثل باختصار فيما يلي:

#### أ- صفة تقاضي المكلف بالضريبة:

تطرت لها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمقصود بها أن يكون رافع الدعوى صاحب الحق الذي اعتدي عليه وتخص الصفة كذلك المدعي عليه حيث ترفع الدعوى ضد من قام بهذا الاعتداء مع بعض الاستثناءات، حيث يحق لكل منهما أن تمثله بشخص آخر وفقا للطرق القانونية المقررة وهو ما يطلق عليه بالصفة العادية أو الاستثنائية أو الإجرائية.

وبالتالي لا يصح رفع الدعوى أمام القضاء الإداري من شخص من أشخاص القانون العام ضد آخر أو شخص طبيعي وكذلك العكس إلا بوجود هذا الشرط.

وبالاطلاع على الفقرة 2 من المادة 13 جعل المشرع الصفة من النظام العام حيث يشير الخصوم بطبيعة الحال إذا لم تكن متوفرة في احدهما كما يثيرها القاضي الإداري تلقائيا عند تفحص الملف وملاحظة عدم توفرها، وبالتالي يجب إثارتها في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو لأول مرة أمام مجلس الدولة بصفته جهة استئناف، أو نقض حسب الحالة، وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى الصفة الجماعية حيث يحق للنقابات والجمعيات رفع الدعاوى، ويعد هذا استثناء على الأصل حيث لا ترفع الدعوى إلا من شخص واحد إلا انه في الحالة هذه ترفع من النقابة أو الجمعية دفاعا على المصلحة الجماعية.

يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية واللامركزية، فيحق له أن يطعن في قرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو جزء منه، وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل.

أما بالنسبة لصفة التمثيل القانوني فهو صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات لاستحالة مادية أو قانونية، وهنا نميز بين الوكيل الذي له القيام بإجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية، والذي يتم وفق أحكام قانون الاجراءات الجبائية بواسطة رسالة عادية مصادق على إمضاءها وهذا وفق للمادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية غير أن الوكيل هنا لا يستطيع وفق لأحكام ق.إ.م.إ أن يباشر الإجراءات أمام المحكمة الإدارية إلا بواسطة محامي وهذا ما نصت عليه المادة 826 من ق.إ.م.إ، على أن تمثيل الخصومة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة.

## ب- المصلحة في التقاضي:

لا يكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة، وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لأخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة. ويكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصاً بالمدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب)، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده. إن هذا الشرط في الدعوى القضائية الإدارية قد يتسع مفهومه بالنسبة للدعوى القضائية التي تكون من عدة أشخاص طبيعيين وذلك ولو نظريا، فقد يقوم مواطن أو أكثر برفع دعوى إدارية للتصدي لتعسف إدارة أو إضرارها بمصلحة من المصالح العامة، وهو معروف في القانون الروماني بالدعوى الشعبية وفي القضاء الإسلامي بدعوى الحسبة، وهذا ما لم يأخذ به القضاء الإداري في دعوى القضاء الكامل.

ويشترط في المصلحة أن تكون قانونية أي يعترف بها القانون وتكون هذه عن طريق القضاء الإداري في الدعوى الإدارية وهذا تجنباً لرفع الدعوى لحماية مصلحة واقعية، وبالتالي يجب أن تكون المصلحة المراد حمايتها مشروعة كذلك، وقد تكون شخصية أو جماعية. ضف إلى ذلك أن تكون قائمة وحالة أي يكون الاعتداء قد وقع فعلا فتحققت مصلحة رافع الدعوى في رفعها. فقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الفقرة الأولى من المادة 13 منه على ما يلي: لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون....

## ج- شروط تتعلق بالعريضة

حتى تقبل العريضة يجب أن ترفع وفقا للمادة 815 قانون الإجراءات المدنية والإدارية وما يليها والتي بدورها تحيلنا على مواد أخرى مشتركة بين الدعويين المدنية والإدارية، وتكون العريضة مكتوبة موقعة من محام ومتضمنة البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من اسم ولقب وموطن المدعي والمدعي عليه والجهة القضائية وعرض موجز للوقائع والمستندات إن وجدت ونفس البيانات عندما يتعلق الأمر بمجلس الدولة، إلا أنه يجب توقيعها من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة ما عدا الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يجب أن تكون العريضة مكتوبة، وذلك ضمانا للدقة وتثبيتا لطلبات المدعي ويجب أن تأخذ الكتابة شكل عريضة لكي يعتد بها وتودع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة مقابل وصل ثم تسجل في سجل خاص. ويتضح من هذا أن العريضة إذا استوفت ما ذكرناه سابقا تتحقق الغايات المرجوة منها فيستطيع المدعي عليه معرفة المدعي اسما وموطنا وبالتالي يستطيع مواجهته واتخاذ كل ما يصد به دعواه كما أن الوقائع والأسانيد المحددة التي تميز الدعوى القضائية الإدارية عن أي طلب آخر أو برقية أو إرسالية تحصر النزاع حتى للقاضي الإداري نفسه، ويستطيع بذلك الفصل في النزاع وبالنسبة لتوقيع المحامي فهو ضروري على الرغم من أن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية غير مجبرة على ذلك وهذا لما تتوفر عليه هذه الأخيرة من إطارات قانونية قادرة على الدفاع على مصالحها ومثال على ذلك المستشارين القانونيين وإطارات مصلحة المنازعات القانونية فهي بعض منها.

- يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.إ، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، وهي (الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، اسم ولقب المدعي وموطنه، اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له، الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي، عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- يجب أن تكون العريضة موقعة من طرف محامي حسب نص المادة 815 من ق.إ.م.إ.
- وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.
- والجديد بهذا الشأن أن القانون 09/08 نص على أنه إذا ثبت أن المانع لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمر القاضي الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة من هذا الامتناع.
- إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون خلاف ذلك.

## 2- الشروط الخاصة:

هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الاجراءات الجبائية، يمكن إجمالها فيما يأتي:

### أ/ شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية)

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازيًا في المنازعات الإدارية حسب ق.إ.م.إ، ولكن استثناءً يعد إلزامياً في المنازعات الضريبية، كونها من نوع خاص، إلى جانب ذلك يعد التظلم إجراءً لتسوية المنازعات الضريبية ودياً، فالطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية قبل التوجه إلى القضاء، حيث يمثل هذا الشرط إجراءً إلزامياً للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معاً. وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروح أمام القضاء، كما يضع هذا الشرط حداً للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف، وتقديراً لتلك الأهمية أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوب تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية، ولكن في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

يعرف التظلم الإداري المسبق أنه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون خلال الطلب المرفوع من طرف المتظلم يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها قصد الحصول على حقوقه وتصحيح وضعيته.

وبالرجوع إلى المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الاجراءات الجبائية فيما يتعلق بالوعاء نجد أن المشرع قد ألزم المدعي قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات حسب نص المادة 172 من نفس القانون.

### ت- احترام الأجال القانونية

حرصاً من المشرع على استقرار الأوضاع الإدارية والمراكز القانونية، حدد أجال معينة يتوجب على الطاعن الالتزام بها وهذه أجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات إذ تصبح هذه الأخيرة محصنة على الإلغاء، وعلى

المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول، والهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة الخاصة للطاعن والمصلحة العامة، فالمصلحة الخاصة تقتضي أن يمنح المشرع الأفراد وقتا كافيا للطعن في القرارات الإدارية، بينما تتطلب المصلحة العامة أن لا تطول هذه المدة وأن لا تبقى أعمال الإدارة مهددة بالإلغاء وأن تستقر الأوضاع الإدارية وتتحصن القرارات الإدارية، لذلك نجد المشرع غالبا ما يعمد تحديد مواعيد قصيرة الأجل.

تجدر الإشارة إلى أن قانون الإجراءات المدنية القديم وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية ربط هذا بشرط الطعن الإداري أي التظلم المسبق في حال إلزاميته، حيث يحسب موعد رفع الدعوى القضائية الإدارية بالارتباط مع التظلم الإداري حيث نصت المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية (الدعوى القضائية) يكون 4 أشهر من تاريخ تبليغ القرار الإداري تبليغا شخصيا للشخص المعني به.

ومن أجل تكامل ميعاد التظلم الإداري وميعاد الطعن القضائي وذلك للاحتجاج بها أمام القضاء يجب إثبات إيداع التظلم بكل الوسائل المكتوبة لإرفاقه مع عريضة الدعوى، وهنا نطرح التساؤل ما المقصود بالكتابة؟ وهذا لأن هذه الأخيرة قد تكون رسالة مضمونة الوصول، أو ختم الإدارة الذي يشهد على اتصالها بالتظلم، وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع استجاب لدعوات الفقه في تحديد ميعاد الطعن القضائي وتوحيده بالنسبة للدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية وكذا مجلس الدولة وهي 4 أشهر.

وتقدر آجال رفع الدعوى في مادة منازعات الوعاء حسب أحكام المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية بأربعة 4 أشهر ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها في م 76 ف 2 وم 77 من قانون الاجراءات الجبائية.

- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الجهوية والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

- تاريخ انتهاء الأجل المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية للإدارة من أجل الرد على الشكوى.

إن إهمال المدعي لهذا الإجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني.

وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الرابعة والخامسة من المادة 82 المذكورة أعلاه فيما يخص منازعات التحصيل تنص على ما يلي: "تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذين ينازعون الضرائب المفروضة، بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق، خلال أربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل.

غير أنه، بعد انتهاء أجل المعالجة المنصوص عليه في المادة 2-76 من هذا القانون، يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية، في أي وقت، طالما أنه لم يستلم الإشعار بقرار، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب".

#### ث- الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى الضريبية

إن عريضة الدعوى الضريبية ورقة عادية، يقدم فيها المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه أو المدير الولائي للضرائب طلباته القضائية كتابةً باللغة العربية، على أنه بعد تقديمها إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، وقيام هذه الأخيرة بتدوين بعض بياناتها تصبح ورقة رسمية. بالإضافة إلى الشروط العامة سابقة الذكر، فالمشرع أوجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط معينة وهي:

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه، وإمضاء العريضة هي عملية توضح بأن المكلف تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف المحكمة الإدارية، أما الفقرة 4 فقد ورد استثناء على هذا الشرط وهو عدم التوقيع على الدعوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.
- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعى، ولا يكفي أن يكون العرض الذي تتضمنه العريضة عبارات عامة غير محددة



والأصل انه يجب أن يتضمن الطلب نفسه عرضاً للوقائع والأدلة والطلبات إذ لا يكفي مجرد الإشارة إلى الأوراق أخرى، كطلب آخر أودعه المكلف نفسه، أو الإشارة إلى طلب مماثل أودعه مكلف آخر، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإسناد إليها أمام لجان الطعن الإدارية.

- يجب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه، فقد نصت 1/82 من قانون الاجراءات الجبائية على انه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، يتضح من خلال هذه المادة أنها نصت صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف، أما 2/83 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضامن تبليغ القرار المعترض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار.

- وجوب مطابقة العريضة لمضمون الشكاوى النزاعية، إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

- أما فيما يخص اشتراط تحرير عريضة الدعوى الضريبية على ورق مدموغ، قد تم إلغاء هذا الإجراء بموجب قانون المالية لسنة 2008.

وبعد استكمال هذه الإجراءات والشروط وفق ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية (خاصة المواد 12 و 13 منه)، تسجل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة للنظر فيها من طرف المحكمة الإدارية.

### الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب

قبل تعديل قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2016، كان يحق للإدارة الضريبية أن ترفع دعوى قضائية في حالتين:

الحالة الأولى: كان يمكن لها أن تعرض النزاع على المحكمة الإدارية بصفة تلقائية بمجرد تلقيها للشكاوى بحكم أنها غير موافقة على طلب المكلف وهذا ما كانت تنص عليه المادة 79 ف 2 من قانون الاجراءات الجبائية، ولقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008.

أما الحالة الثانية: كان يحق لإدارة الضرائب (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب) أن ترفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، إذا

رأت أن رأي اللجنة غير مؤسس وأنه مخالف للقانون، في هذه الحالة تقوم بتعليق تنفيذ هذا الرأي خلال شهرين من تاريخ استلام هذا الرأي وتبلغ الشاكي بذلك، هذا قبل تعديل قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2016، أما بعد تعديل قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2016 فقد تم تعديل الفقرة 4 من المادة 81 أين أصبحت قرارات اللجان -كما أسلفنا- نافذة باستثناء الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي".

### **المطلب الثاني: انعقاد وسير الدعوى الضريبية**

بعد تقديم عريضة الدعوى للمحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، وإنما يستأثر القاضي بهذه المهمة، إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقصى الأدلة تهيئة الدعوى للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها.

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الاجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، وإلى ق.إ.م.إ. فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

### **الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وعوارض الخصومة**

هناك إجراءات تحقيق عامة تم النص عليها في ق.إ.م.إ.، وأخرى خاصة تم النص عليها في قانون الاجراءات الجبائية وقد تعيق سير الدعوى الضريبية عوارض تدعى بعوارض الخصومة. أولاً/ الإجراءات العامة:

تضمنها ق.إ.م.إ. وهي نفس إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة وهي:

#### **1- تعيين القاضي المقرر:**

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط. ويعين رئيس تشكيلته الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم لمذكرات الإيضاح والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.

## 2- تبلغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:

تودع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية. يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر. كما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال.

جاء في المادة 849 من ق.إ.م.إ أنه: "عندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعذارا برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام".

في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير. كما نصت المادة 850 من نفس القانون على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم الإعذار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يقوم بتحضير الملف يعتبر متنازلا". أما المادة 851 من نفس القانون فقد نصت على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم إعذاره، أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة".

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم، للاطلاع عليها بأمانة الضبط، وأخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة، بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده. كما جاء في المادة 854 من ق.إ.م.إ على أنه: "المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم".

### الدعوى الضريبية وإمكانية إجراء الصلح؟؟

وفقا للمواد من 970 إلى 974 من ق.إ.م.إ، فإن الصلح مسموح به في المنازعات الإدارية، يعني تسوية الخلاف القائم بين الإدارة والمواطن خارج الخصومة الإدارية لكن داخل الجهاز القضائي، فموضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ تعتبر ديونا للخزينة، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية.

غير أنه من الجدير بالذكر أنه في بقية المنازعات الإدارية يعتبر إجراء الصلح من الإجراءات القضائية الجوهرية التي يلتزم المستشار المقرر القيام بها في الدعوى الإدارية التابعة لاختصاص المحاكم الإدارية باستثناء دعاوى الاستعجالية، وهذا قبل الدخول في التحقيقات والإجراءات القضائية الأخرى، وإلا اعتبر قرارا باطلا لمخالفته إجراءً جوهرياً؛ بينما في إجراء الصلح في المنازعة الإدارية الضريبية وفي غياب نص صريح بذلك فتح مجال للجدل الفقهي حول أهميته وقابليته للتطبيق في المادة الضريبية، فجانب كبير من الفقه يرى عدم إجراء الصلح في هذا النوع من المنازعات لكون المنازعة الضريبية لا تزال تخضع لشرط التظلم الإداري المسبق وهدف كل منهما (الصلح والتظلم) واحد يتمثل في إنهاء الخصومة القضائية، فضلا عن كون المنازعة الضريبية تستهدف تحصيل مبالغ مالية تشكّل ديونا للخزينة العمومية تبعا للرخصة السنوية للميزانية في شقها المتعلق بجباية الإيرادات، لذلك -حسبما أسلفنا- لا يمكن لإدارة الضرائب التصالح بشأنها بما يلحق أضرارا بالخزينة العمومية، خاصة إذا علمنا أن قانون الإجراءات الجبائية يعطي للمكلف بالضريبة أحقية طلب تأجيل الضرائب المتنازع بشأنها حسب المادة 74 منه إذا توفرت شروطه.

وفي المقابل يرى جانب آخر من الفقه بأنه لا يوجد ما نع للقاضي في أن يقوم بإجراء الصلح في المنازعة الضريبية لأن الصلح والتظلم الإداري يختلفان من حيث طبيعتهما، فالصلح يجمع بين طرفين من دون علاقة إذعان، والصلح ابتغاء متبادل لفض نزاع بطريق ودي، بينما التظلم وكما يوحي اللفظ اللغوي ذاته فإنه جاء لطرف في مركز أعلى وأقوى، ومن ثمة فإنه يفرض علاقة إذعان، وهو إن لم يكن طلبا يكون عرضا متوقفا على إرادة الطرف القوي أي الإدارة؛ هذا من جهة، ومن جهة أخرى، كل من الصلح والتظلم وجوبيان وكلاهما منصوص عليه في القانون، ولا يؤمن قياس غياب تظلم في قانون الإجراءات المدنية بسبب تظلم في قانون خاص بغياب الصلح لوجود هذا التظلم، وذلك لأن طبيعتهما القانونية مختلفة، فضلا عن ذلك ليس هناك ما يمنع أن يجري عملية الصلح لا ماديا ولا قانونيا، وما دام لا يوجد نص قانوني يمنع ذلك فلماذا يحرم المتقاضي في المادة الضريبية منه؟ زيادة على كل ذلك فإن التظلم الإداري شرط لرفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، بينما الصلح إجراء من إجراءات الخصومة ذاتها، قد يترتب عند تحققه موت الخصومة قضائيا. وهو الموقف ذاته الذي تبناه القضاء، إذ توجد تطبيقات قضائية تؤكد على وجوب إجراء الصلح في القضايا التي لا زال التظلم الإداري فيها وجوبيا.

### 3- إطلاع محافظ الدولة على القضية

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويحللها ويبني أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات، كما يبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب، ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، بحيث يعرض محافظ الدولة تقريره المكتوب، ويبيدي رأيه حول كل مسألة مطروحة، والحلول المقترحة في المنازعة الضريبية. وعندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر. والملاحظ أن محافظ الدولة على مستوى مجلس الدولة يقوم بنفس الدور الذي يلعبه نظيره على مستوى المحاكم الإدارية، غير أن الأول يمارس دورا مميزا لا نجد له مثيلا على مستوى المحكمة الإدارية.

### 4- اختتام التحقيق

جاء في المادة 852 من ق.إ.م.إ أنه: "عندما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن. يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمّنة مع إشعار الاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر". كما نصت المادة 853 من ق.إ.م.إ على أنه: "إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة". وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن إجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية.

### 5- الإجراءات الخاصة

إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكالات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية

وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون، هذا الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعادلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتدقيق في القضية.

لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن قانون الاجراءات الجبائية في المادة 85 والتي نصت على ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة".

من خلال هذه المادة نلاحظ أن المشرع الجزائري استغنى على التحقيق الإضافي الذي كان موجود ضمن الإجراءات الخاصة والوحيدة وذلك بتعديل المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017. كما أنه حصر هذه الإجراءات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أي استبعد الضرائب الغير مباشرة ورسوم التسجيل والطابع.

#### 6- مراجعة التحقيق "التحقيق المضاد":

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، طبقا المادة 85 فقرة 3 قانون الاجراءات الجبائية ويتم هذا الإجراء وفق الشروط التالية:

- تتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.
- تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله.
- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.
- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.
- وبعد انتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، ويبدي رأيه، ويرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.
- إن المشرع الجزائري قد خوّل للمحكمة الإدارية السلطة التقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق ولم يقيد بها في ذلك بحالات محددة، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى.

## 7- إجراء الخبرة:

الخبرة هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الاتيان بها بنفسه، وإجراء خبرة في مجال المنازعات الضريبية أصبح من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية، فقد أفرزت الممارسة القضائية في هذا المجال لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيلة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية.

نصت المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية على إجراء الخبرة وذلك بقولها: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية". وقد ركزت الفقرة الأولى من المادة نفسها على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدقة.

إذا كان اللجوء إلى الخبرة من طرف القاضي الإداري عند النظر في النزاعات الجبائية أمرا ضروريا بل يمكن اعتباره بديهيا، فإن المبالغة في التسليم برأي الخبير واعتباره الحاكم الفعلي والمقرر الحقيقي في ملف النزاع الجبائي يرتب آثارا سلبية أدت إلى حد اعتبارها مدخلا أساسيا للإفلات من الضريبة أو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

وقد أحالتنا المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى المواد من 125 إلى 145 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يجوز للقاضي تعيين خبير في الاختصاص الذي تكون فيه معلوماته غير كافية أو منعدمة لتسهيل الفصل في الموضوع، وقد أعطت المادة 126 للقاضي الإداري الحق في تعيين خبير أو عدة خبراء من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم، وكأصل تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم اسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. كما تحدث عن رد الخبراء (على الطالب الرجوع لقانون الاجراءات المدنية والادارية للاستزادة حول الموضوع).

وفي حال تعددهم يحررون تقريرا واحد وفي حال اختلاف وجهة نظرهم يسبب كل واحد منهم رأيه، وعلى الخبير إن لم يكن من بين المقيدين في جدول الخبراء بالمجلس القضائي الواقع في دائرة

اختصاص المحكمة الإدارية الناظرة في الدعوى أن يؤدي اليمين أمام القاضي الذي عينه مع إثبات ذلك بمحضر أداء اليمين.

ويعين الخبير بموجب حكم قضائي قبل الفصل في الموضوع ولكن استبداله لعجزه عن القيام بمهمته يكون بمجرد أمر على ذيل عريضة من القاضي الإداري نفسه، وفي حال عدم إنجاز مهمته يجوز الحكم عليه بالتعويضات المدنية اللازمة. كما أن الخبير يمكن رده من الأطراف خلال 8 أيام بأمر غير قابل لأي طعن بسبب القرابة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة.

يقوم بأعمال الخبرة خبير أصلي تعينه المحكمة في إطار الإجراءات والظروف التالية:

\* القيام بالخبرة: يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات. بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

\* تحرير المحاضر: يسمح الخروج الميداني والاطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، وعلى إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

ويتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، إن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة.

#### - المصارييف المتعلقة بالخبرة:

يقدم الأطراف تسبيق مالي يحدده القاضي الإداري يكون مقاربا لأتعاب الخبير، ويودع هذا المبلغ لدى أمانة الضبط وقد رتب القانون على عدم إيداع هذا المبلغ اعتبار تعيين الخبير لاغياً، ويجوز في الوقت نفسه للخصم طلب مهلة إضافية للتسديد ويمكن في إطار التسبيق أن يأمر القاضي بإضافة مبلغ آخر إذا تبين له أن الأول وحده غير كاف، وبعد انتهاء الخبير من عمله يودع تقريراً لدى أمانة الضبط وينوه على وجود صلح إذا حدث لأن مهمته تصبح بدون موضوع.

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



من المستقر عليه في القانون، أن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة، في حدود ما قضى به الحكم القضائي، أما بخصوص المصاريف التي تتحملها الإدارة، فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضريبة أو برسم أو غرامة محصلة لصالح الدولة.

#### 8- عوارض التحقيق القضائي:

إن عوارض التحقيق القضائي في المنازعات الضريبية لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية.

وقد تطرق المشرع الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال ما تضمنته المادة 87 والمادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية والمتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية، ويتم توضيح ذلك فيما يلي:

#### أ/ سحب الطلب:

نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 87 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها: "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 وكيله". في حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.

سحب الدعوى أو الطلب هو إجراء استثنائي يميز المنازعة الجبائية ويتمثل في قيام أحد طرفي النزاع الجبائي بوضع حد للمنازعة أمام القضاء دون صدور حكم بذلك، ويتميز السحب عن الترك في كون هذا الأخير إجراءً تتميز به القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو طلب المدعي ترك الخصومة، وهو لا ينهي الدعوى وإنما تنتهي عن طريق حكم يقضي بالإشهاد بتركها، في حين أن السحب يضع حداً للدعوى دون صدور حكم.

وبالرجوع للمادة 87 المذكورة نجد أن من له الحق في سحب الطلب هم الإدارة، وبتصوّر ذلك إذا ما قام المكلف بدفع ما عليه من دين جبائي وتكون الإدارة قد رفعت دعوى أمام القضاء، عندئذ يجوز لها سحب الدعوى؛ كما يمكن للمكلف بالضريبة سحب الطلب إذا ما خلص بأن الإدارة محقة في مطالباتها.

ويشترط لسحب الطلب أن يكون قبل صدور الحكم، فضلا عن ضرورة قبول الطرف الآخر، ففي حالة تقديم الطرف الآخر طلبات فرعية، لا يمكن طلب السحب إلا إذا ما قبل هذا الأخير. وتجدر الإشارة أن المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية أجازت لمدير الضرائب تقديم طلبات فرعي. ويتم تقديم طلب السحب بمحرر مكتوب على ورق موقع من طرف الطالب أو موكله.

### ب/تدخل الغير من ذي مصلحة:

يقدم طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم المماثلة والغرامات الجبائية، ويجب أن يحضر على ورق من دون دمغة، وقبل صدور الحكم بشأن النزاع وهذا عملا بنص المادة 87 ف 2 من قانون الاجراءات الجبائية

### ج/الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة، فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن ق.إ.م.إ. وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، التنازل عن الخصومة.

### الفرع الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية وإمكانية الطعن في الحكم الفاصل بخصوصها

بعد الانتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق فيها واستنفاذ الأجل المحددة لها قانونا، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامها، وبعد الفصل فيها يصدر القاضي حكما قابلا للطعن بالطرق المتاحة قانونا.

### أولا/ الفصل في النزاع الضريبي

نصت المادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: "يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية". ومن خلال هذه المادة نستنتج أن الفصل في النزاع الضريبي الذي يرفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقا للقانون 08-09، ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه والأثار المترتبة عنه.

## 1- جدولة القضية

حيث يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة ويبلغها إلى محافظ الدولة، ويجوز لرئيس تشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر في أي وقت وفي حالة الضرورة جدولة أية قضية للجلسة للفصل فيها بإحدى تشكيلاتها، ويخطر الخصوم بتاريخ الجلسة الذي يناقده فيه على القضية ويتم الإخطار في مهلة 10 أيام قبل تاريخ الجلسة على الأقل وفي حالة الاستعجال يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم حسب المادة 876 قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والأصل أن يتم إصدار القرارات القضائية في جلسة علنية تنعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام.

## 2- سير الجلسة

حسب المادة 848 قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعمل القاضي المقرر على تلاوة التقرير المعد حول القضية، ويجوز في هذه المرحلة سماع أقوال وملاحظات الأطراف الشفوية المدعمة لطلباتهم الكتابية، وفي هذا الصدد يمكن سماع الإدارة المعنية وتقديم توضيحات من طرفها، ويمكن أخذ التوضيحات من طرف حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه، وفي السياق نفسه يقدم محافظ الدولة بصفته طرفاً في الخصومة طلباته لكن من الأحسن بالنسبة لباقي الخصوم تقديم مذكراتهم كتابية، لأن المادة 886 من نفس القانون لم تلزم المحكمة الإدارية بالرد على الأوجه المقدمة شفويًا. ومن باب توثيق كل ما جرى بالجلسة فإن المادة 889 ألزمت القاضي الإداري بأن يشير في حكمه إضافة إلى الوثائق التي اعتمدها عليها والنصوص المطبقة إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر عند تلاوة تقريره، وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم وكذا كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

تطرقت المادة 884 وما يليها لدور القاضي المقرر، حيث يختص بتعيينه رئيس تشكيلة الحكم وعليه بمناسبة ذلك النظر لظروف القضية والأجل الممنوح للخصوم لتقديم مذكراتهم وملاحظاتهم وأوجه دفاعهم، ويجوز للقاضي المقرر أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد في فحص النزاع وجب في هذا الصدد أن يشير أن المشرع غير مصطلح المستشار المقرر بمصطلح القاضي المقرر. أما دور محافظ الدولة فيتمثل دور هذا الأخير في أنه يتصل بالملف مرفقاً بالتقرير من طرف القاضي المقرر، وبدوره عليه أن يقدم تقريره حول الملف خلال شهر من استلامه، وبعد ذلك يعيد الملف وذلك حسب المادة 879 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يتوجب عليه

عرض تقريره مكتوبا وذلك لما يتضمنه من رأي هول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم بطلباته وعليه في هذا التقرير أن يشير بإيجاز للوقائع والقانون المطبق هذا بالإضافة لحقه في إبداء ملاحظات الشفوية أثناء الجلسة وذلك قبل غلق باب المرافعات.

### ثانيا/ أسباب انقطاع الدعوى الإدارية:

وجب أن نتطرق بصدد حديثنا عن ميعاد رفع الدعوى إلى أسباب انقطاعها حيث تطرق المشرع لها في المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ونص عن أربعة وهي:

- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة: وذلك بسبب جهل المدعي بالقواعد الإجرائية والاختصاص.
- عند طلب المساعدة القضائية من اللجنة المختصة بذلك والتي قد تتأخر لسبب أو لآخر في دراسة الملف وبالتالي تضر بمصلحة المدعي.
- عند وفاة المدعي أو تغيير أهليته بسبب الجنون مثلا والحجر عليه فهذا يحتاج لإجراءات ووقت ليتمشى الورثة مع الوضع الجديد فقد يضر بمصلحتهم فيما يخص الموعد، وبطبيعة الحال لكي يحتج بهذه الأسباب أمام القضاء الإداري يجب إثباتها بالطرق القانونية.
- وأضاف المشرع سببا آخر وهو القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، وهذا السبب الأخير منصوص عليه في القانون المدني الجزائري. حيث لا يستطيع المدعي توقعه ولا درؤه رغم ذلك لما للقضاء الإداري من خصوصيات ننتظر من القضاء التطبيق لهذه الفقرة تماشيا مع الواقع الجزائري وكذا كل قضية على حدا.

### ثالثا/ صدور الحكم في الدعوى الضريبية:

نصت المادة 888 من ق.إ.م.إ على أنه: "تطبق المقتضيات المتعلقة بأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية". وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة هي أحكام إجرائية عامة ومشتركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على ألا يتجاوز جلسيتين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة

منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

### 1- بشكل الحكم ومضمونه:

يجب أن يشمل الحكم، تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري" وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسريبه، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، ولا بد من الإشارة إلى النصوص القانونية.
- كما يجب استعراض وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة بإيجاز ويشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمد عليها، وإلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.
- ويتم التوقيع على أصل الحكم منطوق الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر، قاضيا آخر و/أو أمين ضبط آخر ليقوم بذلك بدله، ويحفظ أصل الحكم، وملف القضية في أرشيف الجهة القضائية.

أما بخصوص منطوق الحكم فهو الجزء الأساسي يحتوي على مضمون الحكم، أو هو النص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم المعروضة عليها. ويختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس وهذا ما سوف يؤدي إلى بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، لكن لا يمكن للقاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو يأمر الإدارة الضريبية بإعادة فرض الضريبة، أما إذا قبل دعوى المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الفرضية وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة.

أما إذا كان النزاع متعلقاً بتحصيل الضريبة فقد يكون منطوق الحكم إلغاء القرار المتخذ لبدأ إجراءات التحصيل أو إخلاء مسؤولية المكلف.

## 2- حفظ الملف وتبليغ الحكم الفاصل في النزاع الضريبي

تحفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم، وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الاستئناف، ويتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم، وعن طريق محضر قضائي أساساً، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

وبشأن إجراء التبليغ نلاحظ أن المشرع خول هذه العملية إلى المحضر القضائي، وذلك على خلاف ما كان عليه الأمر ضمن قانون الإجراءات المدنية سابقاً، حيث كان تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى. ويكون التبليغ بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصاحبه، فيبلغ إلى الطرف الآخر من أجل تنفيذه.

والتبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلقة بموضوعها بالمصلحة العامة، والتي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو تبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف.

### 3- آثار الحكم:

من بين الآثار المترتبة عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في المنازعات الضريبية ما يلي:

- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية، أي استنفاد سلطة رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يمكن بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، ما عدى الحالات التي نصت عليها المادة 297 من ق.إ.م.إ في الطعن والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.
- يحوز الحكم لقوة الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً.

فإذا عدل هذا الحكم ما اتخذته الإدارة، فليس من حقها التنصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة، وتستمر في مباشرتها إلا أنه يكون بإمكان المكلف بالضريبة وخلال الموعد القانوني أن يقوم باستئناف هذا الحكم أمام مجلس الدولة، كما يجوز للإدارة كذلك أن تستأنف الحكم وبنفس الإجراءات.

وفيما يخص حجية الحكم القضائي الفاصل في الدعوى الضريبية، يجدر بنا التمييز هنا بين حجية الحكم في مواجهة الإدارة الضريبية وفي مواجهة المكلف بالضريبة:

#### أ- بالنسبة للإدارة الضريبية:

عندما يعدل حكمها ما اتخذته الإدارة الضريبية فليس من حقها التنصل من نتائجه، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد اتخذتها لتحصيل الضرائب ضد المكلف تعتبر صحيحة، وتستمر في مباشرتها إلى غاية تحصيلها.

#### ب- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

إذا كان قرار المحكمة الإدارية في صالح المكلف بالضريبة فإن له المطالبة برد الأموال المحصلة منه دون وجه حق، وإذا تمادت الإدارة الضريبية في إبقاء الأموال غير المستحقة لديها بعد تبليغها بالقرار القضائي ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة من دون وجه حق، مع حقه في طلب الحصول على تعويض عن هذا التأخر. أما إذا لم يكن في صالح المكلف بالضريبة فله الحق أن يطعن فيه كما لإدارة الضرائب القيام بذلك.

## رابعاً/ تنفيذ الحكم

بما أن لتنفيذ الأحكام والقرارات دور مهم في سير الخصومة الإدارية، فإن المشرع نص على هذا في الباب السادس من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تستطيع الجهة القضائية الإدارية المختصة في الوقت الذي تصدر فيه الحكم أو القرار القضائي الإداري أن تأمر الشخص المعنوي العام باتخاذ تدبير من التدابير لتسهيل تنفيذه، وذلك عندما يطلب من الجهة القضائية ذلك أثناء سير الدعوى الإدارية، كما يحق لها الأمر بذلك بقرار لاحق إذا طلب منها ذلك، وفي هذا الصدد نثير التساؤل التالي: هل يكون هذا القرار المتخذ على شكل حكم قضائي أو أمر مثل الأوامر الولائية التي أصبح يصدرها القضاة المدينون في الأقسام المختلفة؟ وما يزيد من الصرامة في تنفيذ الحكم أو القرار القضائي الإداري هو نص المشرع على إمكانية تسليط الغرامة التهديدية على الشخص المعنوي العام، وذلك وفقاً للمادة 980 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقد نودي بهذا الإجراء من قبل الفقه والقضاء الإداري في الجزائر حيث لم يكن منصوص عليه بصفة صريحة والتي يجب أن يكون لها تاريخ معين لسريان مفعولها.

ويبدو جلياً من خلال المادة 989 قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المشرع أراد أن تكون هناك دراسات ومتابعات من أجل إيجاد حل للصعوبات في التنفيذ، وذلك من خلال النص على توجيه تقرير في نهاية كل سنة من رئيس كل محكمة إدارية إلى رئيس مجلس الدولة. كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع حمى تنفيذ الحكم أو القرار القضائي الإداري جزائياً وهذا يخرج عن دراستنا وإنما أردنا الإشارة إليه فقط.

### الفرع الثالث: إمكانية الطعن في الحكم الفاصل في النزاع الضريبي أمام نفس الجهة التي أصدرته

وضع المشرع طرقاً قانونية لأطراف النزاع الضريبي يمكنهم بمقتضاها الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار وهي المحكمة الإدارية وذلك قصد النظر فيه ثانية لتدارك الأخطاء في تطبيق القانون. أولاً/ المعارضة:

تعتبر طريقة للطعن في الأحكام الصادرة غيابياً، ويعتبر طريق استدراكي يكون أمام الجهة القضائية الإدارية نفسها التي أصدرت الحكم أو القرار الإداري، وتدل الدارسة المقارنة على انحسار هذا الطريق وتضييقه.

والطعن يكون من الطرف الذي لم يقبل الحكم (كلياً أو جزئياً)، وهذه الطرق هي حالة الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر أو الطعن عن طريق دعوى



تصحيح الخطأ المادي أو دعوى التفسير (أنظر الأحكام العامة التي درستها في مادة الاجراءات المدنية والادارية).

ثانيا/ الاستئناف:

يجسد استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة في مادة المنازعات الضريبية المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين، لأنه يهدف إلى عرض النزاع مجددا على هيئة الدرجة الثانية كي تعيد النظر في حكم أو قرار سواء من زاوية الوقائع أو القانون. والأصل جواز استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، أي كانت قيمة النزاع، إذ راعى المشرع أنها نزاعات تتباعد فيها وجهات النظر وجب تمحيصها أمام مجلس الدولة، بصرف النظر عن قيمتها المادية، فضلا فيها من دواعي الطمأنينة للمكلفين.

فقد أتاحت المادة القانونية الفرصة لطرفي الدعوى (المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب) في استئناف النزاع أمام مجلس الدولة ضمن شروط حددتها المادتان 90 و91 من قانون الاجراءات الجبائية.

ويكون الاستئناف ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية الفاصلة في النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، طبقا لما ورد في المادتين 949 و951 من ق.إ.م.إ، فمجلس الدولة لا يختص إلا بالطعون الصادرة عن المحكمة الإدارية، فهو لا يختص مباشرة بنظر الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب للولاية. إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة تسوده قاعدة عامة وقيده استثناء.

#### 1-القاعدة العامة:

أنه طبقا للنصوص السابقة تكون جميع القرارات الصادرة من المحاكم الإدارية قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة ما دامت ابتدائية. فلا بد أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية، فضلا عن ضرورة ان يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي للمحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية التي تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بل تتصرف كأفراد.

#### 2-الإستثناء:

هو الحالات التي ينص القانون على خلاف ذلك، أي عدم قبول الطعن بالاستئناف أمامه.

إنّ عبارة "ما لم ينص القانون على خلاف ذلك" الواردة بنص المادة 10 فقرة 2، المعدلة بالمادة 02 من القانون العضوي رقم 11-13 "المخولة له بموجب نصوص خاصة"، إنما تتمثل في حالة صدور قانون في مجال معين لا يسمح إلا بالطعن بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية.

يشترط لقبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة توفر مجموعة من الشروط، طبقاً للقانون العضوي رقم 11-13 وقانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، ذلك أنّ المادة 40 من القانون العضوي السالف الذكر على أن: "تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية"، وتتمثل هذه الشروط أساساً في:

أ- أن يكون حكماً: يشترط في محل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون من القرارات أو الأحكام القضائية أي أن يكون عملاً قضائياً.

ب- أن يكون الحكم ابتدائياً: الحكم الابتدائي هو الحكم الصادر عن محكمة الدرجة الأولى، والقابل بالطعن فيه بالاستئناف.

ج- أن يكون صادراً عن محكمة إدارية: يشترط لقبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون القرار المطعون فيه صادراً عن المحاكم الإدارية.

### الفصل الثالث: الأحكام العامة لمنازعة التحصيل الضريبي

#### -مدخل موجز-

عملياً أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وتحصيلها تنشأ علاقة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، وطرف ثان هو المكلف بالضريبة والذي يكون في أغلب الأحيان جاهلاً بالنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات التحصيل، وبلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي.

بعد أن تناولنا في الفصل السابق منازعات وعاء الضريبة نتناول في هذا الفصل منازعات التحصيل، انطلاقاً من التساؤل حول ما هيتهما والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناءها؟ تشمل المنازعة الضريبية المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، ويعتبر قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المعدلة والمكملة له المصدر الرئيسي المتعلق بمنازعات الضرائب والثابت علماً، أن التشريع الضريبي يستمد قواعده من القواعد الآمرة والمتعلقة بالنظام العام، فلا

يجوز الاتفاق على ما يخالفها، فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الراض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء مراقبة حسابية أو رفض محاسبة المكلف بالضريبة أو انعدام الوثائق، عندما يتعلق الأمر بمراجعة حساباته أو تقديم معلومات غير صحيحة أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة أو عدم التزام إدارة الضرائب بالشروط الإجرائية المتعلقة بإشعار المكلف بدفع أثناء إجراء عملية المراقبة المحاسبية، ففي كل هذه الحالات يكون شرط المنازعة متحققا.

## المبحث الأول: مدخل لموضوع التحصيل الضريبي

### المطلب الأول: المقصود بالتحصيل الضريبي

يقصد بعمليات التحصيل الضريبي العمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المطبقة في هذا الإطار، وقد تدخل المشرع الجبائي بوضع قواعد تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أية عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، وقد يتم التحصيل بصورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية، وقد يكون بصورة عينية وتكون استثناء بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا استثناء من القاعدة العامة ولا يجب التوسع فيه.

كقاعدة عامة يتم التحصيل بقيام المكلف بالدفع من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها وهذا الأكثر شيوعا وتسمى بطريقة التوريد المباشر، وقد يكون دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها وهذا كاستثناء، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب الغير مباشرة وإن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة ومضمونها أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي)، غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي، ويلجئ إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتدعى بالاقطاع من المنبع، ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، أي يتم التحصيل عند نشوء الدخل وتطبق هذه الضريبة على مداخيل العمل (الأجور، المرتبات) إيرادات القيم المنقولة وكذلك في ضرائب الإنتاج والاستهلاك، فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يحصلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة،

أما بالنسبة لضرائب الطابع فيتم تحصيلها عن طريق وضع الطوابع الجبائية على الوثائق القانونية (يقوم بائعها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب).

### المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي

لا تتعلق منازعات التحصيل الضريبي بحساب الضريبة كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء بل تخص الكيفيات التي تتبعها الإدارة في اقتطاع حقوقها، لذلك تسمى بمنازعات الإجراء، وهو ما سنبرزه فيما بعد.

ففي هذه المرحلة المكلف بالضريبة يقر ويقبل بالأساس ولكنه يعتبر الإدارة مخالفة إما للأجل أو لكيفية التحصيل ومن أجل ذلك المكلف ملزم بتقديم تظلمه أمام الإدارة الجبائية قبل مباشرة الدعوى القضائية وذلك بنفس الطرق والكيفيات التي يتبعها في الشكاية المقدمة بشأن منازعته في أساس الضريبة المفروضة عليه ولكن يختلف فقط من حيث الموضوع لأن الهدف من التظلم في منازعة التحصيل هو الاعتراض على إجراءات المتابعة.

تخضع عملية تحصيل ديون الخزينة العامة المتعلقة بالضرائب لإجراءات استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للالتزامات، فبعد تحديد أساس الضريبة والمبلغ الواجب الأداء من المكلف بالضريبة تدخل مهمة قابض الضرائب الذي عهد إليه المشرع مهمة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم ويقصد بها العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل وعلى قابض الضرائب احترامها قبل دخول الضريبة حيز التنفيذ، حيث تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجلاً في جدول الضرائب ويبين في هذا الإنذار زيادة على مجموعة كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة محرر سلفاً، ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

### المبحث الثاني: ماهية دعوى التحصيل الضريبي

تعتبر دعوى منازعات التحصيل الضريبي من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون، وعملية رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا

وتطبيقا لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية، وتثور منازعة التحصيل الضريبي عندما تبدأ الإدارة الضريبية في عملية تحصيل المستحقات الضريبية المفروضة على المكلف، حيث تتبع أسس معينة لفرض الضريبة بالإضافة إلى اعتماد طرق وكيفيات مختلفة، وهذا من أجل دفعها للخزينة العامة. إن منازعات التحصيل الضريبي تثار عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب أو عندما يرى المكلف وجود تعسف من الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة عند ممارسة التحصيل الضريبي، فبعد فرض الضريبة وتقديرها، انطلاقاً من تحديد الوعاء المالي للضريبة تبدأ الإدارة في إجراءات تحصيل هذه الضريبة.

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى نقل الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة العامة بعد تحديد الوعاء الضريبي، فمرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها.

تتميز منازعة الوعاء الضريبي عن منازعة التحصيل في كون النوع الأول يرتبط بالعمليات والإجراءات المرتبطة بالوعاء الضريبي أي أساس حساب الضريبة وتقييم رقم الأعمال ومستوى الدخل أو بمكونات رأس الأموال، ويهدف المكلف من خلالها لمراجعة طريقة حساب الضريبة في مرحلتها الإدارية كإعادة تكييف الوعاء المنشئ أو مراجعة المعدلات المطبقة. أما منازعة التحصيل فإن المكلف فيها يعترف بالضريبة وبأساس فرضها، ويقر برقم الأعمال أو الربح المحقق، غير أنه ينازع الإدارة في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة عند عدم احترام الأجل أو البيع دون إشعار أو اقتطاع فوق المبلغ المقدر.

تنقسم منازعات التحصيل إلى صنفين من المنازعات:

أ/ منازعات تتعلق بالالتزام في حد ذاته، ويتم ذلك عن طريق اعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل القصري.

ب/ منازعات تتعلق بإجراءات المتابعة، ويتم ذلك من خلال اعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته.

أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة، إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء.

## المبحث الثالث: ضمانات تحصيل المستحقات الضريبية والمنازعات المرتبطة بها

الأصل أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ بالتقدم إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة من أجل دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، والتحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتوجّه من خلاله المكلف بالضريبة لتسديد مستحقات الإدارة الضريبية في الوقت المحدد من تلقاء نفسه، وفي هذا الشأن حددت مذكرة المديرية العامة للضريبة رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة، حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية. والإدارة الضريبية على استعداد دائم للاتفاق مع المكلف حول رزنامة زمنية تحثه على الالتزام بها، تعد بمثابة مساعدة نتيجة ما يمر به المكلف من ظروف في بعض الأحيان.

ولكن إذا امتنع المكلف عن ذلك يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانوناً من أجل تحصيل الضريبة، ومن وسائل التحصيل الجبري التنبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني...

### المطلب الأول: التنبيه

هو إجراء يسمح لقابض الضرائب المختص باستعمال الإجراءات الردعية، ويتضمن بعض البيانات كاسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوعها، العقوبات، امضاء قابض الضرائب، التنبيه إلى أنه في حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعاً يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردعاً هي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

### المطلب الثاني: الغلق المؤقت للمحلات

منح المشرع إجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بموجب المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين، حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر. فإذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل -وبعد التنبيه- دون محاولة منه تبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتاً.

اللجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخبزينة العمومية.

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع يصدره مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي. يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في استعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً.

لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه.

### المطلب الثالث: الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها. وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، وهو نظام أكثر اختصاراً، ومن خلال ذلك تقوم السلطة العامة خصماً وحكماً في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة، ومع ذلك يضل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها أو عدم الاعتداد بها.

توجد عدة أشكال من الحجز من بينها:

- الحجز التنفيذي: وهو وضع منقولات المتقاعس التي تكون في حوزته أم ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي على عاتقه.
- الحجز على المحصول الزراعي: وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصلاً ملك للمتقاعس.

- **الحجز على الأثاث والمبيعات:** وهو إجراء يسمح بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاض الاستعجال أو رئيس المحكمة.

- **حجز ادعائي أو مطالبي:** إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير يكون مستعد لتسليمه.

- **الحجز التوقيفي أو الحدي:** هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف كونه يخص ثلاثة أشخاص هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث، ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي.

- **الحجز العقاري على العقارات:** هو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي على عاتقه.

مباشرة الحجز على أموال المدين تكون وفق شروط وإجراءات، حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع. غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقها وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويجب -كما أسلفنا- أن يسبق إجراءات الحجز الإجباري إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

يمكن للمكلف الاعتراض والاحتجاج عن الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في هذا الإطار استنادا لقانون الإجراءات الجبائية، لكن ينبغي التذكير والتركيز على كون المنازعات المتعلقة باعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل القصري، كإجراء إجباري، أوجب المشرع الجبائي على



المكلف المعترض تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص، ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف طبقاً للأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية. أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة في المواد 153، 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الأول: القواعد العامة للحجز الإداري

- (1) يجوز لقاطب الضرائب أن يوجه تنبيهاً بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.
  - (2) إذا لم يتم الحجز في يوم واحد جاز إتمامه في اليوم الموالي وعلى المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز.
  - (3) إذا اقتضى الحال الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية، جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة.
  - (4) يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وساعة نهايته تحت طائلة القابلية للإبطال.
  - (5) عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.
  - (6) يشترع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة والغير منقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين تم حجز ما للمدين لدى الغير.
  - (7) يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها، ويجري الحجز التحفظي خشية تهريب الأموال وإخفائها.
- ينفذ الحجز بانتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز وتعيين حارس عليها وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية. أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأموال التي تقع تحت امتيازها.

وفيما يخص مدى امكانية منازعة الحجوز الادارية جاء في قانون الإجراءات الجبائية أنه يحزر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد (1) ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن طلب إلى المكلف بالضريبة المحتج، ويبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد (1) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى. ويمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد (1) أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ولا يوقف هذا الطعن عمليات الدفع ويجب أن يرفع في أجل شهر واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب الولاية للبت وإما من إبلاغ قراره.

لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل، وتبت المحكمة الإدارية حصريا ووفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب، ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه. وقد استقر الفقه على أن منازعات الحجز الإداري هي من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الاستعجالية الذي له الولاية الكاملة دون غيره فهو الذي يفصل في الإشكالات التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو إيقافه أو إجراءاته، وبالتالي نكون بصدد دعوة استعجالية، حيث أنه إذا كان إجراء من إجراءات التنفيذ أو الحجز قابلة للإبطال يجوز للمحجوز عليه أو لكل ذي مصلحة أن يطلب بدعوى استعجالية ضد الحاجز والمحضر القضائي، الحكم ببطلان الإجراء، وزوال ما ترتب عليه من آثار، وذلك خلال أجل شهر واحد من تاريخ الإجراء وإلا سقط الحق في طلب الإبطال واعتبر صحيحا.

ويشترط لقبول الدعوى الاستعجالية الخاصة بالحجوز الإدارية أن ترفع دعوى الحجز الاستعجالية من صاحب المصلحة والصفة وهو المكلف بالضريبة أو من يمثله وهو المدين بالضريبة، وأن ترفع هذه الدعوى على القائم بالحجز أي المحضر القضائي، فضلا عن ضرورة توفر حالة الاستعجال، وينبغي أن يكون موضوع الدعوى هو طلب المكلف بالضريبة، إما بوقف الحجز (قبل تمام تنفيذه) أو برفعه (بعد تمام تنفيذه)، وهي إجراءات وقتية يطلب المكلف بالضريبة من القاضي الحكم بها إلى حين الفصل في دعوى الموضوع، زيادة عن تلك الشروط لا بد من تقديم الضمانات الكافية من طرف المكلف بالضريبة.

وعن مخرجات الأمر الصادر في الدعوى الاستعجالية فإنه إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه أو صدر بدوره قرار في الموضوع يقضي بأن قرار الحجز قد خالف نصوصا

إجرائية أو خالف القانون، فإن الحجز يكون غير مشروع، ويمكن أن يكون الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب مشروعاً، لأن النزاع يكون حول صحة الضريبة. حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية - قاضي الموضوع - مطعون برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية، بحجة أنه قدم تظلماً إلى إدارة الضرائب، ولم تجب عنه، وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية.

تقضي أحكام المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة أنه في جميع الحالات فإن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص، وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع، غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة، كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى رفع دعوى الإلغاء وهي الدعوة الإدارية الموضوعية والعينية التي يحركها ذوو الصفة والمصلحة أمام جهات القضاء المختصة في الدولة، للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير مشروعة.

وترفع دعوى الإلغاء وفقاً للشرط المتعلق برفع الدعوى الضريبية وهي الوسيلة الفريدة المميزة من حيث رقابة القاضي الإداري على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة ويكون الهدف منها مهاجمة وإعدام قرارات وسندات وجداول التحصيل الصادرة من المدير الولائي للضرائب المشوبة بعيب من العيوب وتمكين المكلف بالضريبة من إخضاع هذه القرارات لرقابة القاضي الإداري، فدعوى الإلغاء هي الطريقة القانونية التي وضعها المشرع بين يدي المكلف بالضريبة لتحريكها أمام قاضي الإلغاء ليتولى توقيع الجزاء على إدارة الضرائب في حالة تجاوزه.

### الفرع الثاني: بيع المحجوزات

بعد اتخاذ إجراءات الحجز للمحل الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة الذي امتنع عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات البيع القصري بمفرده لعنصر أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار

في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشرة 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

#### أولا/ إجراءات البيع:

يجري البيع بعد عشرة 10 أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وأسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القابضة. ويدرج الإعلان قبل عشرة 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، وإذا لم تراعى شكلية الإشهار لا يجوز إجراء البيع، وبعد ذلك يتم عقد جلسة علنية للمزايدة ويتقدم المزايدون بعروضهم حيث يرسي مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الاقتصادي غير أنه في حالة قصور المزايدات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن شروط المنصوص عليها في 152، وبعد رسوم المزاد يقوم القابض بإعداد محضر البيع ويسلم نسخة منه للمشتري وأخرى لصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري.

ويدفع الثمن فورا مع إضافة جميع مصاريف البيع ويتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية باطلاع على محضر البيع ودفتر شروط عند اقتضاء ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري. الهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة. إدارة الضرائب. حقها من ثمن الأموال المحجوزة.

في حالة إذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستها بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاح لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وفقا لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من العام للضرائب، غير أنه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر لأي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون خمسة عشرة (15) يوما، اعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر مجلس الشعبي البلدي

الذي يتبع له مكان البيع وتسليم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القايض المباشر للمتابعة.

ولا يمكن قبول أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشرة (10/1) هذا العرض لدى صندوق القايض المكلف بالبيع، وإذا سحب العارض عرضه قبل انقضاء أجل (15) يوماً من تاريخ الإعلان الثالث فلا يمكنه أن يسترجع قيمة الوديعة التي كان قد أودعها وإنما تدخل في الخزينة العامة.

### ثانياً/ منازعة بيع المحجوزات:

استقر القضاء الإداري في مجال الضرائب على إلزامية رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية، وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية وقانونية.

### **خاتمة:**

إن تطور أدوار الدولة يستتبع ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل النفقات الضخمة التي يفرضها هذا الإشراف، وسد أي عجز محتمل في الخزينة العمومية، وتعتبر الضريبة من أهم إيرادات الدولة التي تستعملها لتغطية نفقاتها وتحقيق حاجات أفراد المجتمع، كما أنها تعتبر من وسائل توجيه الاقتصاد، وتشجيع الاستهلاك وإعادة توزيع الثروة، ولتحقيق هذه الأهداف يقتضي مبدأ توزيع التكاليف والأعباء العامة أن يتحمل كل مواطن جزء من هذه التكاليف بما يتناسب وقدرته التكليفية، عن طريق المساهمة في دفع الضريبة.

وتطبق مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلاً عن ضرورة استناد الضريبة للمبادئ المعروفة (العدالة، والملائمة، التحديد واليقين، المردودية، ضمانات المكلف) أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به. غير أن المكلف بالضريبة ولكون هذه الأخيرة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أدائها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخيله أو يلجأ للغش أو التدليس؛ كما أن الإدارة بدورها وأثناء قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين، وضمناً لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث المشرع الجزائري قانوناً يحدد كيفية حل

هذه النزاعات وهو القانون رقم 02/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقوانين المالية.

يبرز من خلال ما تناولناه في مادة المنازعات الضريبية أن المشرع نظم طرق حل المنازعة الضريبية وأحاطها بقيود زمنية وأوضاع شكلية لا بد من مراعاتها واحترامها، تختلف وتتميز عن تلك المتبعة في المنازعات الإدارية بصفة عامة، وهذا ما جعلها أكثر تعقيدا وطولا ومن ثم عدم الإلمام بها من قبل المكلف بالضريبة وفي بعض الأحيان من الإدارة الجبائية نفسها التي يفترض فيها الاختصاص. ويجدر التنبيه في خاتمة دراسة هذه المادة التنبيه إلى كونها شديدة الارتباط بمحاور القانون الإداري عموما والمنازعات الإدارية على الخصوص، لذا على الطالب الرجوع للمبادئ العامة للمنازعات الإدارية والاجراءات المدنية والإداري لفهم بعض الجزئيات نظرا لذلك الارتباط.

ويتبين من خلال المادة العلمية التي يشكل قانون الاجراءات الجبائية أحد أهم أعمدها أن التطور السريع والمستمر للقانون المنظم للمنازعة الجبائية في الجزائر وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها أدى لتشتت النصوص القانونية المنظمة لها رغم محاولة جمعها في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا الوضع أدى إلى عدم معرفتها من قبل المكلف بالضريبة، وحتى الإدارة الجبائية والقاضي، الشيء الذي يستدعي البحث عن الاستقرار التشريعي في هذا المجال وتبسيط إجراءات حل المنازعة الضريبية وجمعها في قانون موحد يسهل الرجوع إليه والإلمام به.

كما يبرز من خلال دراسة المنازعة الضريبية أن مجال الضريبة فني وتقني، الشيء الذي يدفع القاضي إلى الاعتماد على خبراء في الميدان لتنوير العدالة وغالبا ما يتم تعيين خبراء محاسبين ليست لهم الدراية الكافية بالقوانين الضريبية؛ مما يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة أو المكلف بالضريبة. وهذا ما يستدعي وجود خبراء جبائين للقيام بالمهمة بدلا من المحاسبين.

والملاحظ كذلك أن قانون الإجراءات الجبائية يوجد فيه أحيانا كثيرة تباين بين النص العربي والنص الفرنسي، وهذا التناقض يولد الغموض وسوء التطبيق، وهو ما يجعل سرعة استدراك هذا النقض أمر ضروري.

إن عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية وعدم إلمامهم بالتشريع الجبائي وتفسيراته الذي يتصف بالسرعة والمرونة لمواكبة التطور السريع للاقتصاد الوطني، يستدعي المناداة بتخصص القاضي في هذا المجال، بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية، وحث القضاة على العمل المستمر والبحث من أجل مساندة التعديلات والمستجدات التي طرأت على التشريع الجبائي.

كما يلاحظ أيضا أن الاجتهاد القضائي غير موحد في الكثير من المسائل التي تثيرها المنازعات الجبائية، فنجد اختلاف في القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة في قضايا متشابهة رغم وضوح النص المنظم للمسألة في بعض الأحيان. الشيء الذي يضع قاضي أول درجة في تردد حول الموقف الذي يتخذه، ويفتح المجال إلى صدور قرارات متناقضة تقلل من ثقة المتقاضين في القضاء، لذا فتوحيد الاجتهاد القضائي على مستوى مجلس الدولة ضرورة حتمية تضمن الاستقرار القضائي وإرجاع الثقة في سلك العدالة.

### قائمة المراجع:

#### 1-المصادر:

- 1) القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 21، 2008.
- 2) القانون 09-08 المؤرخ في 23 فيفري 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، مؤرخ في 2008/4/23
- 3) القانون 21-01 المؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 2001/12/2، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79، المؤرخ في 23 ديسمبر 2001.
- 4) قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 83، الصادرة يوم: 31 ديسمبر 2020.

#### 2-الكتب:

- 1) أحمد محيو. المنازعات الإدارية. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر، 1992.
- 2) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السابعة.
- 3) اعمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 4) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 5) بربارة عبد الحمن، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009.
- 6) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2006.

- (7) حسن صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1999.
- (8) حسين فريجة، الاجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- (9) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر. منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- (10) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (11) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (12) خثيري عثمان، فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، مصر، 2013.
- (13) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (كشروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- (14) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
- (15) رشيد خلوفي، قانون المنازعة الادارية (شروط قبول الدعوى الادارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- (16) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- (17) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
- (18) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- (19) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- (20) عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 1987.



- (21) عبد العالي حاحا، آمال يعيش تمام، "دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09-08"، مجلة المفكر، العدد الرابع، 2009.
- (22) عبد العزيز سعد، طرق واجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- (23) عبد العزيز عبد الكريم والأستاذ كمال الدين صدقي، لجان التقدير والتقاضي في الضرائب، مكتبة النهضة المصرية، 1950.
- (24) عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- (25) عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- (26) عمار معاشو وعزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعات الادارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999.
- (27) عمارة بلغيث، الوجيز في الاجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- (28) عمر زودة، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، ENCYCLOPEDIA.
- (29) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- (30) فاطمة بن سنوسي، دور التظلم الاداري في حل المنازعات الاداري في القانون الجزائري، دار مدني، الجزائر، 2003.
- (31) فضيل العايش، الصلح في المنازعة الادارية، منشورات بغدادي، الجزائر، 2016.
- (32) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- (33) لالة بوزنكاظ، التقاضي في المادة الضريبية، صوماديل "somadil"، للنشر والتوزيع، المغرب، 2014.
- (34) محمد السيد التحيوي، الطعن في الأحكام القضائية، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2001.
- (35) محمد بشير، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

- (36) محمد صغير بعلي، الوجيز في المنازعة الادارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- (37) محمد عباس محزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003.
- (38) مسعود شهبوب، المباديء العامة للمنازعات الإدارية-الهيئات والإجراءات أمامها- الجزء 2
- (39) نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، المكتبة القانونية، اليمن، 2005.
- (40) نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الادارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- (41) نعيم فهيم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصوصية، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مصر، 1997.

### 3-المدخلات والمقالات:

- (1) أمقران عبد العزيز في مقال له بعنوان: "عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، العدد الخامس، 2004.
- (2) بن عمارة منصور، "المنازعات الجبائية وإجراءات الفصل فيها"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و22 أفريل 2008. (منشورة).
- (3) بن عمارة منصور، "المنازعات الجبائية وإجراءات الفصل فيها"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و22 أفريل 2008. (منشورة).
- (4) بن عمارة منصور، "المنازعات الجبائية وإجراءات الفصل فيها"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و22 أفريل 2008. (منشورة).
- (5) أحسن بوسقيعة، "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)"، المجلة القضائية، العدد 1، 1998.
- (6) حموم الهواري بومدين، "منازعات الضرائب المباشرة في ظل الإصلاحات الجبائية في الجزائر"، المدرسة الوطنية للضرائب.
- (7) سماح فارة سهيلة بوخميس، "الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و22 أفريل 2008، (منشورة).
- (8) عبد الكريم بودريوة، "القضاء الاداري في الجزائر"، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، 2005.

9) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.

10) مراد مهبوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، الذي نظمه قسم العلوم القانونية والادارية، بجامعة 08 ماي 1945، قالمة، يومي 21، 22 أفريل 2008، (منشورة).

11) نجيب جيري، "المنازعات الضريبية: النظام القانوني والاشكالات التطبيقية على ضوء القانون 41-90 المحدث للمحاكم الادارية"، مقال ضمن كتاب بعنوان: فقه المنازعات الادارية، سلسلة متخصصة في العلوم والمنازعات الادارية، العدد السنوي الأول، 2011، منشورات مجلة الحقوق المغربية، المغرب، 2011.

#### 4-الرسائل والاطروحات:

1) حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، معهد الحقوق والعلوم القانونية، الجزائر، 1985.

2) سمية بوحناك، سير الدعوى الإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء الدفعة السابع عشر.

3) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة الماجستير، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2001. 2002.

4) مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر 2005/2006.

5) وفاء شيعاوي، الأحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

ثانيا/ باللغة الأجنبية

- 1) A.Bouderbal ,**la fiscalite a la portee de tous, etudes historique, formulaire contentieux**, 2eme edition, la maison de livre, alger, (s.a.d).
- 2) Charles Debbash, contentieux administrative, dalloz, 1975.
- 3) Jean Marie Auby et R.D Ader. **Eléments de droit adminstratif**, dalloz, france, 1959.

- 4) Thomas BERNES, Jean-Claude K. DUPONT, Mikhail XIFARAS,  
**Philosophie de l'impôt**, Collection Penser le droit, Bruylant, Bruxelles,  
2006.