

جامعة عبد الرحمان ميرة _ بجاية _
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: القانون الخاص الشامل

من إعداد الطالبين:

إشراف الأستاذ:

أوسيدهم يوسف

- أيت العربي محمد عبد النور

- خليل ياسين

لجنة المناقشة

.....الأستاذ.....رئيسا

.....الأستاذ أوسيدهم يوسف..... مشرفا

.....الأستاذ.....ممتحنا

السنة الجامعية 2014-2015

تُشكرات

بعد الشكر والحمد لله

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "أوسيدهم يوسف" الذي لم يبخلنا بأي معلومة أو

نصيحة طيلة فترة إعداد المذكرة

عميق الشكر إلى الأستاذة "سقلاب فريدة"

شكر خاص إلى السيد نائب مدير مصلحة المنازعات لمديرية الضرائب لولاية بجاية

وكل أعوان المصلحة خاصة المراقب السيد "أيت صالح عيسى" والعون المراقب

الآنسة "بريخ آسية".

كما نشكر كل أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية على ما قدموه لنا طيلة مسارنا الجامعي.

محمد - ياسين

الإهداء

بفائق من الفرحة وقلب ملاء الشكر بعد أعوام من الجهد والكد أهدي هذا العمل:

إلى أبي وأمي وأخواتي وكل العائلة الذين ساندوني ورافقوني بحبهم وتشجيعهم

إلى الأحباء والأصدقاء

وإلى كل زملاء الجامعة

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى أغلى ما في الوجود الوالدين العزيزين.

إلى إخوتي وأخواتي وكامل أفراد عائلتي

إلى أصدقائي نسيم، لونيس، أحمد، خالد و صليحة

وإلى كل من ساهم في هذا العمل سواءا من قريب أو من بعيد

مقدمة

الفصل الأول

حقوق المكلف بالضريبة في

المرحلة الإدارية

الفصل الثاني

حقوق المكلف بالضريبة في

المرحلة القضائية

خاتمة

قائمة المراجع

الفهرس

مقدمة

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية والمالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ولما تحدثه من إشكالات تقنية وإقتصادية متعلقة بفرضها وحسابها من جهة أخرى¹.

لقد أخذ تعريف الضريبة إهتمام الكثير من الباحثين واستقر معظمهم على تعريف واحد للضريبة، وهو ذلك الإقتطاع المالي الذي تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة بصورة جبرية ودون مقابل خاص من أجل تغطية الأعباء العامة للدولة².

يكون فرض الضريبة بإحترام مجموعة من المبادئ العامة وهي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع وكذا الإقتصاد في النفقات، وتعتبر هذه المبادئ معتمدة داخل أي نظام ضريبي تهدف إلى مراعاة مصلحة الدولة من جهة وحماية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى³، توجد هذه المبادئ قبل أي نزاع ضريبي كرسها المشرع الجزائري في دستور 1996 بحيث تنص المادة 64 على أنه «كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الجزائر، 2003، ص.09.

² LAMULLE(Thierry), droit fiscal, Gualiano Editeur, Paris, 2006. P.23.

³ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول؛ الطبعة الأولى، دار هوم، الجزائر، 2008، 14.

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو رسم أو جباية، أو أي حق كيفما كان نوعه»⁴.

ولا شك أن العلاقة التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة هي علاقة مديونية، تكون فيها الإدارة الطرف الدائن والمكلف بالضريبة الطرف المدين⁵.

لكن أثناء تطبيق النصوص الضريبية لفرض الضريبة وتحصيلها، تتكون علاقة متبادلة بين الطرفين الإدارة الجبائية من جهة قوية نظرا لصلاحياتها وإمтиازاتها الواسعة، وطرف ضعيف يتمثل في المكلف بالضريبة الذي في غالب الأحيان يكون جاهلا بالنصوص المطبقة عليه وكذلك حقوقه⁶.

وأمام عدم توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة فهذه الأخيرة قد تسيء إستعمال سلطاتها أثناء القيام بنشاط تحديد الوعاء الضريبي، أو حساب الضريبة من خلال إصدار قرارات تعسفية قد تضر بمصالح المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى رفض هذا الأخير لقرارات الإدارة الجبائي، وبالتالي يتولد نزاع ضريبي بين الطرفين. لذا سعى المشرع الجبائي إلى إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية أثناء النزاع بحماية المكلفين بالضريبة⁷. بمنحهم مجموعة من الحقوق والضمانات طيلة فترة النزاع سواء كان النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية أو بعد إنتقال النزاع إلى مرحلته القضائية.

⁴ دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07، الجريدة الرسمية عدد 76. صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل ومتمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، الجريدة الرسمية عدد 25، صادر بتاريخ 2002/04/14، بالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، الجريدة الرسمية عدد 63 الصادر بتاريخ 2008/11/16.

⁵ محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة؛ الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010، ص.11.

⁶ الهام خرسى، النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائي، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008، ص.155.

⁷ RICHER(Richer), les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Thèse pour le doctorat en droit, université Jean Moulin, Lyon3, 1996.p.05.

ومن خلال هذه المقدمة تظهر بوادر الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها في هذا الموضوع والتي

هي:

هل وفق المشرع الجزائري في حماية المكلف بالضريبة طيلة مراحل المنازعة الضريبية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج التحليلي والذي إرتأينا أنه يتناسب مع موضوع البحث.

إن دراسة هذه الموضوع لا يخلو من الصعوبات والعراقيل نظرا لقلة المراجع والدراسات الجامعية التي عالجه وكذا عدم إستقرار القوانين التي تنظم الضريبة لسبب تعديلاتها المستمرة، بالإضافة إلى قلة النصوص القانونية الواضحة التي تحدد بدقة حقوق المكلف بالضريبة أثناء النزاع الضريبي.

وقد إرتأينا معالجة الإشكال السالف الذكر في فصلين.

الفصل الأول: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية.

الفصل الثاني: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية.

الفصل الأول

حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية

النظام الضريبي المعتمد في الجزائر، هو نظام مبني على التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة و التي يقوم بتقديمها إلى الإدارة الجبائية، والتي بدورها تقوم بفحصها والتدقيق فيها ومراقبة مدى صحتها، ولقد خول المشرع للإدارة صلاحيات واسعة في هذا المجال لكي تقوم بتأسيس الوعاء الضريبي المناسب، والذي يوجه للمكلف بالضريبة ليقوم بتسديد قيمتها إلى الخزينة العمومية ولكن القول أن للإدارة صلاحيات واسعة لايعني أن قراراتها قطعية، ولا تقبل إعادة النظر فيها وعلى هذا الأساس أعطى المشرع مجموعة من الحقوق والضمانات للمكلف بالضريبة والتي تكفل حمايته من اجحاف الإدارة في حقه، وهذا في مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة الضريبة، أي قبل سلوك المكلف طريق القضاء لذا سنحاول في هذا الفصل استعراض الحقوق الممنوحة للمكلف في المرحلة الإدارية من خلال تحديد هذه الحقوق خلال الرقابة الجبائية كمبحث أول، وفي المبحث الثاني سنقوم بعرض حقوق المكلف بعد صدور قرار إعادة التقويم.

المبحث الأول

حقوق المكلف بالضريبة أثناء المراقبة الجبائية

إذا كانت الضريبة بمفهومها الحديث ذلك الإقتطاع المالي الذي تفرضه الدولة على الأشخاص بصورة جبرية من دون مقابل خاص عملا بنظرية توزيع الأعباء العامة، فإنها تعتمد على النظام التصريحي أي بتحصيل الضريبة من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها هذا الأخير إلى إدارة الضرائب، وبمقابل ذلك فإن إدارة الضرائب تقوم بفرض الرقابة الجبائية وذلك بالقيام بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي منحها إياها القانون لمراقبة مدى صحة التصريحات التي يدلي بها المكلف.

وأمام صرامة هذه الرقابة أعطى المشرع للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات والتي تهدف لحماية حقوقه من تعسف الإدارة، وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم حقوق المكلف بالضريبة بحسب ترتيبها تبعا لمراحل إجراء المراقبة، وذلك بعرض حقوق المكلف بالضريبة في مرحلة التحقيق (المطلب الأول)، ثم نعالج حقوق المكلف بالضريبة بعد انتهاء عملية التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول

حقوق المكلف بالضريبة أثناء إجراءات التحقيق

تعتبر الرقابة الضريبة أداة في يد إدارة الضرائب للتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال التحقيقات التي تباشرها مع الطرف الثاني في المعادلة الضريبية الذي هو المكلف بالضريبة، ومنح المشرع لهذا الأخير مجموعة من الحقوق في هذه المرحلة تسمح له بالدفاع عن نفسه أمام إدارة الضرائب.

ولقد قسمنا هذا المبحث إلى أربع فروع، الفرع الأول خصصناه لحق المكلف بالإعلام، الفرع الثاني سنشير فيه إلى حق الإستعانة بمستشار، الفرع الثالث سنفصل فيه مواعيد إجراء التحقيق، أما الفرع الرابع سندرس فيه ضمانات الجاهية أثناء التحقيق.

الفرع الأول

الحق في الإعلام

في إطار تكييف الواجب الضريبي، حرص المشرع على الإعلام المسبق للمكلف بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية قبل مباشرتها. وينطبق هذا الإشعار على إجراء التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

فقد منع القانون الشروع في عملية المراقبة الجبائية دون إعلام مسبق للمكلف بالضريبة⁸.

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار إلى الشخص ذاته، وإن كان الشخص معنوي فإنه يرسل إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة.

وإذا ما تعلق بالتحقيق المعمق فإنه يرسل إلى المكلف بالضريبة شخصياً، وإذا كان المكلف بالسجن فإنه يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، وفي حالة التسوية القضائية فإنه يرسل إلى المدين، وفي حالة الإفلاس أو التصفية فإنه يرسل إلى المصفي⁹.

وعليه يجب أن يتضمن الإشعار في مجال المحاسبة مجموعة من البيانات وهي:

- تحديد ألقاب وأسماء ورتب المحققين.

⁸ عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008، ص.42.

⁹ مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2014، ص.8.

- تحديد موعد أول تدخل باليوم والساعة.
- تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحقيق المزمع إجراءه.
- تحديد الحقوق، الضرائب، والرسوم المعنية بالتحقيق.
- الوثائق التي سيتم الإطلاع عليها.

ويجب أن تكون هذه البيانات مرفوقة بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة¹⁰.

أما فيما يخص التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع ذكر أربع بيانات للإشعار وهذا ما نصت عليه المادة 21 الفقرة الثالثة، من قانون الإجراءات الجبائية وهي

- المدة التي يتم فيها التحقيق.
- المكلف بالضريبة له حق الإستعانة بمستشار.
- إرفاق ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع الإشعار.
- إخطاره بأن له مدة 15 يوم لتحضير دفاعه، يسري من تاريخ تسليمه الإشعار¹¹.

ومن هنا نجد أن البيانات التي أوردها المشرع في الإشعار بالتحقيق سواء كان تحقيقا محاسبيا أو تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، تختلف من تحقيق إلى آخر حسب نوع التحقيق، غير أنها تشترك في بيان واحد، والذي أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان، وهو حق المكلف بالضريبة بالإستعانة بمستشار أثناء التحقيق¹².

¹⁰ عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص.42.

¹¹ قانون الإجراءات الجبائية، معدل ومتمم إلى غاية القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

¹² حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، 2014، ص.60.

الفرع الثاني

حق الاستعانة بمستشار

يتعين وجوبا الإشارة في مضمون الإخطار بالتحقيق، إلى إمكانية المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق وذلك تحت طائلة البطلان¹³.

فعندما تفتح إدارة الضرائب تقويم العناصر التي تشكل قاعدة احتساب الضرائب، لا بد عليها إحترام إجراءات الحوار المعاكس مع المكلف بالضريبة¹⁴، وذلك بتمكينه من حق الإستعانة بمساعد.

وتجدر الإشارة إلى أن ضمانة الإستعانة بمستشار، لا تعني بالضرورة وجود المستشار أثناء عملية التحقيق، فغياب هذا الأخير أو عدم إستعانة المكلف بالضريبة به رغم صحة إشعاره بذلك، لا يؤثر في السير الحسن للتحقيق، وبالتالي فحضور المستشار أثناء عملية التحقيق ليس هو الضمانة التي يحميها القانون، وإنما ضرورة الإشارة إلى الضمانة في الإشعار التي يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق.

كما حرص القاضي الإداري الجزائري هو الآخر في تطبيقه لضمانة حق الإستعانة بمستشار أثناء التحقيق نظرا لما تلعبه هذه الضمانة من دور في تكريس الوجاهية، وحق الدفاع الذي يظهر جليا في الدور الذي يقوم به المستشار سواء كرجل قانون أو كمحاور¹⁵. وهكذا فإن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا -سابقا- بموجب قرار صادر بتاريخ 05-06-1994، ملف رقم 104152، أيدت قرار المجلس الذي قضى ببطلان نتائج التحقيق الذي أجري على السيد (ب.م)

¹³ فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2012، ص.75.

¹⁴ مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر (دون سنة النشر)، ص.54.

¹⁵ حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، المرجع السابق، ص."64-65".

لخرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له¹⁶، بنص المادة 379 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الإستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق¹⁷.

ولقد تضمنت المادة 20-فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف في الإستفادة من أجل التحضير للتحقيق في المحاسبة مدته عشرة أيام كحد أدنى، ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل إنقضاء آخر يوم من المهلة القانونية، وتسري مهلة 10 أيام إبتداء من تاريخ الإشعار بالتحقيق في المحاسبة¹⁸. ومن جانب آخر تضمنت أحكام المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف الذي يخضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من الإستفادة من أجل للتحضير للتحقيق مدته خمسة عشر يوما كحد أدنى¹⁹.

وبالرجوع إلى طبيعة النص الذي جاء بصيغة الوجوب وليس الجوازية فإنه إذا ترتب عن المخالفة، أي عدم إحترام مهلة الإستعداد للتحقيق، فإن النتيجة تكون صارمة وذلك بإبطال التحقيق.

ولكن يمكن بالمقابل إذا لم يظهر المكلف اعتراضه واحتجابه على مباشرة إجراء المراقبة قبل انقضاء أجل التحضير لا يترتب أي جزاء²⁰.

¹⁶ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، الصادر بتاريخ 1994/06/05، ملف رقم 104152، المجلة القضائية عدد 3، لسنة 1994، ص199.

¹⁷ المادة 379 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ملغاة). بموجب قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، معدل ومتمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

¹⁸ المادة 20فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹⁹ المادة 21فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

²⁰ عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص.43-44.

الفرع الثالث

إحترام مواعيد التحقيق

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مدة التحقيق بحيث أنه: "لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- وفي جميع الحالات الأخرى يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة أشهر".²¹
- ولكن هناك حالات قانونية لتجاوز مهلة التحقيق يمكن فيها للإدارة الجبائية عدم احترام المهلة القانونية دون وقوع الإجراءات المتخذة تحت طائلة البطلان.
- قراءة الملاحظات والعرائض حيث أن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد إنتهاء عمليات التحقيق في عين المكان.²²
 - حالة إستعمال مناورات تدليسية، إذ لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، وفي حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير

²¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²² عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص.45.

كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أوالتبرير²³.

أما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فالمهلة الممنوحة لإدارة الضرائب هي سنة تحت طائلة البطلان.

ولكن يمكن لإدارة الضرائب، ألا تتقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات الغير الصحيحة أو الناقصة أورده على طلبات التوضيح خارج الآجال المحددة للرد²⁴.

الفرع الرابع

ضمانة الوجاهية أثناء التحقيق

تعتبر هذه الضمانة إجراء جوهري لفتح حوار مباشر بين طرفي العلاقة الضريبة، إذ تسمح للمكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته وتبريراته المتعلقة بمصادر دخله وتقديمها إلى المحقق الجبائي، ولكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يوجد نص صريح يتضمنه، إلا أنه يمكن أن نجد هذا المبدأ من خلال مصادر قانونية مختلفة، المكتوبة منها كالتشريع أو الغير المكتوبة كالعرف الإداري، والاجتهادات القضائية²⁵.

ويسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق، أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار ومناقشة حضورية مستمرة خلال

²³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014، ص.44.

²⁴ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص.10.

²⁵ عبد الرزاق غضيبي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014، ص.82.

كل مدة التحقيق وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق، وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق.

وتحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة، حتى يتمكن من أخذ فكرة عن موقف الإدارة تجاه وضعيته الجبائية، ويجب على العون كذلك تقديم توضيحات حول مضمون التبليغ، إذا طلب المكلف بالضريبة ذلك، وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والمقدر ب 40 يوم من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله²⁶.

وفي الحقيقة لا يوجد نص واضح ينص ضمانا المقابلة المباشرة²⁷، ولكن باستقراء المادة 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية يمكننا أن نستشف ضرورة إجراء الحوار، حيث أن هاتان المادتان تقضيان بضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه، مع منح المكلف بالضريبة أجلا لتحضير نفسه، مقدر ب 10 أيام بالنسبة للتحقيق في المحاسبات و 15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق²⁸.

و تنص المادة 20-فقرة 6 دائما في قانون الإجراءات الجبائية " يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها"²⁹. من خلال هذا النص نلاحظ أن المشرع حاول أن يكرس مبدأ الواجهة من خلال نصه على إجراء حوار ومناقشات بين المكلف بالضريبة والعون المحقق أثناء عملية التحقيق.

²⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبع بالمؤسسة الوطنية لفنون المطبعية، وحدة الرعاية، الجزائر، 2014، ص 26.

²⁷ عبد الرزاق غضيفي، المرجع السابق، ص 86.

²⁸ المادتان 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹ المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث تنص المادتان 2/20 و 2/21 على التوالي أنه لا يمكن إجراء تحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، أما بالنسبة للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فيتم الإجراء من طرف عون إدارة له رتبة مراقب على الأقل³⁰.

المطلب الثاني

حقوق المكلف بالضريبة بعد انتهاء عملية التحقيق

تتمحور دراستنا في هذا المطلب على الحقوق التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة بعد إنتهاء الإدارة من إجراءات التحقيق وذلك في أربع فروع، المطالبة بنتائج التحقيق كفرع أول، حق الرد على نتائج التحقيق كفرع ثاني، الفرع الثالث السر المهني وكفرع رابع وأخير الحق في منع إجراء رقابة ثانية.

الفرع الأول

الحق في تبليغ نتائج التحقيق

يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج سواءا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو في الوضعية الضريبة الشاملة، وتعتبر النتائج المتحصل عليها بمناسبة التحقيق الجبائي بمثابة موقف الإدارة الجبائية تجاه الوضعية الجبائية للشخص الخاضع للتحقيق، ولذلك يجب على هذه الأخيرة إعلام المكلف بالضريبة بهذه النتائج³¹.

³⁰المادتان 2/20 و 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

³¹ حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، المرجع السابق، ص 79.

وبالتالي يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية، إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام، أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالإستلام، وينطبق الأمر على التحقيق في المحاسبة أو الوضعية الجبائية الشاملة.

ولقد إشتراط المشرع أن تتم صياغة نتائج التحقيق بشكل مفصل بالقدر الكافي، وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في الوصول إلى تلك النتائج³².

ولقد نصت المواد 5/19 و 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية على الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار بالتبليغ، وتحت طائلة البطلان أن يحتوي الإشعار بالتقويم على مايلي:

- "تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.
- تحديد وذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.
- ذكر أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.
- منح المكلف بالضريبة أجلا محددًا ب40 يوم من أجل الرد أو تقديم الملاحظات.
- الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للإستعانة بمستشار من اختياره هو، حتى يتسنى له مناقشة جميع الإقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها"³³.

ووضع المشرع كل هذه الشروط لكي يسمح للمكلف بالضريبة بالإطلاع الجيد على نتائج التحقيق، وملاحظة الأسانيد التي اعتمدت عليها الإدارة، حتى يتسنى له تقديم ملاحظاته بشأنها والرد عليها بالشكل المناسب.

³² عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص 46.

³³ المادة 5/19 والمادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثاني

حق الرد

يوجد في متناول المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوم لتقديم ملاحظات أو قبول نتائج التحقيق، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة طلب توضيحات شفوية حول محتوى التبليغ وبعد انقضاء الأجل يمكنه كذلك طلب توضيحات إضافية.

وفي حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة موافقته، يعد فرض الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه فيصبح نهائي ولا يمكن التشكيك فيه من طرف الإدارة. وفي حالة ما إذا قدم المكلف ملاحظات حول محتوى التبليغ، هناك حالتين يجب أخذها بعين الاعتبار:

- إن تم إقرار أن ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة في مجملها أو جزء منها، تتخلى الإدارة أو تعدل مشروع تقييمها.
- إن تم رفض ملاحظات المكلف، يتعين على الإدارة إعلام المكلف عن الرفض عن طريق رد يكون مفصل ومبرر³⁴.

الفرع الثالث

حق المكلف في سرية المعلومات الخاصة به

تعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسر المهني، فيمنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية والجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة، ويعتبر هذا الأخير (موظف الضرائب) من الأشخاص الملزمين بالحفاظ على سر المهنة³⁵.

³⁴ المديرية العامة للضرائب، الضمانات فيما يخص الرقابة الجبائية، www.mfdgi.gov.dz

³⁵ حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي؛ الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص.223.

كما يمكن أن يترتب على عدم إحترام السرية في المعلومات، المسؤولية الإدارية للإدارة. أما الفكرة الأهم في أن الإجراءات التي تخاطب بها الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة دون مراعاة السرية، يمكن أن يلحقه جزاء بطلان.

وهذا ما جاءت به أحكام المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما في حالة وقوع نزاع أو قدمت الإدارة طعنا أمام لجان الطعن، حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق³⁶.

الفرع الرابع

ضمانة عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة

تمنع أحكام المواد 20-8 و 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على التوالي، الشروع في إجراء رقابة جديدة في نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها ضمن المهل القانونية المقررة³⁷.

إن الطابع النهائي لعملية التحقيق هو مبدأ هام، نص عليه المشرع صراحة في المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: "في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة"³⁸. ونفس المبدأ نص عليه المشرع

³⁶ عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، (دون سنة النشر)، ص.278.

³⁷ المرجع نفسه، ص. 46.

³⁸مادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

فيما يتعلق بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك في نص المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية³⁹.

أي أنه إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من ضرائب أو الرسوم، عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تديسية أو قدم معلومات غير بناءة وغير كاملة. فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر⁴⁰.

المبحث الثاني

حقوق المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم

بعد الإنتهاء من عملية الرقابة الجبائية وجميع التحقيقات التي تقوم بها الإدارة، تقوم هذه الأخيرة بتأسيس الوعاء الضريبي، الذي عليه يحدد قيمة الضريبة، وللمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد قرار الإدارة الجبائية في حال عدم اقتناعه بأساس الوعاء الضريبي الذي توصلت إليه الإدارة الجبائية بحيث يتقدم المكلف بالضريبة إلى الجهة مصدرة القرار، لكي تراجع نفسها، وتعتبر هذه المرحلة نقطة أساسية وهامة بحيث تعمل على حماية المكلف من تعسف الإدارة من جهة، وإمكانية حسم النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة من جهة أخرى.

وعليه سنتلخص دراستنا في هذا المبحث إلى حق المكلف في التظلم أمام إدارة الضرائب كإجراء إلزامي (المطلب الأول) والحق في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري (المطلب الثاني).

³⁹ المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴⁰ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص. 23.

المطلب الأول

التظلم أمام إدارة الضرائب كإجراء إلزامي

من خصائص المنازعة الجبائية ومن أجل تسويتها، إشتراط المرور بمرحلة إدارية سابقة لأي إجراء قضائي. وهو التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي قبل المرور إلى الطعن القضائي ولقد أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم التظلم، أمام الجهة الإدارية المعنية والهدف من هذا التظلم⁴¹، هو ما جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية وهو "استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"⁴².

الفرع الأول

فاعلية التظلم الإداري

يعد التظلم الإداري إجراء سابق وضروري لقبول الطعن القضائي فيعتبر مرحلة أساسية في فظ الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة، من خلال إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة، بأن يلجأ في تظلمه من قرار تقدير الضريبة إلى الإدارة الضريبة، قبل اللجوء إلى القضاء.⁴³

فيعتبر هذا الإجراء إلزامي كون أن المكلف بالضريبة لا يستطيع أن يمارس حقه القضائي في رفع دعوى قضائية إلا بعد إستفتاء شرط التظلم الإداري المسبق.

⁴¹ زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014، ص.12.

⁴² المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴³ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر؛ الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2014، ص.71.

أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة:

التظلم الإداري مفيد للمكلف بالضريبة إذ يكتشف من خلاله موقف إدارة الضرائب في قضيته، غالباً ما تكون خلفياتها الفنية مجهولة عنده، وبالشكوى على إدارة الضرائب، يكون المكلف ليس فقط قد حقق قاعدة التظلم الإداري المسبق، ولكن أيضاً إستجلى الدوافع والإعتبارات التي دفعت بالإدارة إلى اتخاذ ذلك القرار⁴⁴ ومن جهة أخرى وهي الأهم أن يتفادى المكلف بواسطة هذا التظلم طريقاً صعباً سيضيع من خلاله الكثير من الوقت والجهد والمال. من خلال معرفته دوافع ومبررات اتخاذ القرار من طرف الإدارة الضريبة. كما يسمح التظلم أيضاً بفتح باب الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بإظهار نوايا وطلبات كل طرف مما يؤدي إلى تدعيم الثقة بين الطرفين⁴⁵.

ثانياً: بالنسبة لإدارة الضرائب:

لم يشأ التشريع الضريبي أن يجعل العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبة، علاقة تقاض تحسمه دائماً جهات القضاء بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها للإدارة الضريبة بأن تراجع نفسها.

تحاول القوانين الضريبة حل المنازعات التي تقوم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة، عن طريق قيام هذه الأخيرة بنفسها أن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم طعن إداري، فهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى، فضلاً عن توفير جهد ووقت للمكلف بالضريبة كما يمكن اللجوء بعدها إلى لجان الطعن الإدارية المشكلة خصيصاً للنظر في قرارات التقدير، وفي الوقت نفسه تبقي الباب مفتوحاً للطعن في قرارات الإدارة الضريبة أو قرار اللجان الإدارية للطعن أمام القضاء⁴⁶، ضف إلى ذلك أنه في الكثير من الأحيان، لا توجد

⁴⁴ المرجع نفسه، ص.71.

⁴⁵ إلهام خرسى، النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص.157.

⁴⁶ أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص.70.

نزاعات بمعنى الكلمة من وراء تظلمات المكلفين، إنما مجرد تصحيح أخطاء مادية، مع تخيل العدد الهائل من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وقرارات فرض الضريبة وكذا تحصيلها سنويا، والتي يمكن أن تصيبها الأخطاء، أو النسيان أو الإهمال، فإنه يصبح من غير الملائم اللجوء مباشرة إلى القاضي، وإذا كان من الشائع أن حظوظ النظر في الشكايات ضئيلا لصعوبة تراجع الإدارة الضريبة عن قرارها، فإن ما يثبت العكس الإحصائيات المقدمة لنا من مديرية الضرائب لولاية سطيف والتي أثبتت خلال سنوات 1998، 1999، 2000، 2001، أن نسبة النظر والفصل في الشكايات هي 72,58 %، 91,00 %، 60,00 %، 85,00 % على التوالي⁴⁷.

الفرع الثاني

الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى

لقد قسم المشرع الجزائري شروط تقديم الشكوى إلى قسمين الشروط الشكلية والشروط الموضوعية، وككل طعن إداري يجب أن تتضمن الشكوى المرفوعة إلى إدارة الضرائب، البيانات المحددة قانونا بنص المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية⁴⁸.

وأشارت المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الغرض من الشكوى التي تعد في الواقع كطعن نزاعي، وهو استدراك أخطاء الوعاء الضريبي، أو حسابها أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁴⁹.

فما هي البيانات التي تتضمنها الشكوى الضريبة؟

⁴⁷ إلهام خرسى، المرجع السابق، ص 158.

⁴⁸ حسين طاهري، المنازعات الضريبة، شرح لقانون الاجراءات الجبائي؛ الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 10.

⁴⁹ المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: الشروط الشكلية:

تكون الشكوى مكتوبة، وتقدم في شكل رسالة بسيطة، وعلى ورق عادي ويجب أن تكون فردية.

ولم تشترط المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة أن تكون الشكوى مكتوبة. ولكن شرط الكتابة يفهم من الشروط الأخرى الموضوعية التي تتطلب الكتابة بما فيها شرط التوقيع على الشكوى من طرف صاحبها باليد⁵⁰.

تنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية أن الشكوى يجب أن تكون:

- فردية، أي الشكوى تخص شخص واحد فقط، والمتمثل في صاحب الصفة والمصلحة، "غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يتعرضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية"⁵¹.

- تقدم على ورق عادي، فهذه الخاصية تسهل المهمة على المكلف بالضريبة للمطالبة بحقوقه، دون نفقات وتكاليف، فإن الشكوى ترسل إلى إدارة الضرائب على ورق عادي، تعفى من حق الدمغة ولا تخضع لحقوق الطابع⁵².

- منفردة بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة، يحمل رقم مادة خاص به⁵³.

- ذكر الموطن، على المشتكي أن يذكر موطنه بدقة في الجزائر. أما من كان موطنه في الخارج، أن يتخذ له موطناً في الجزائر، هذه بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية

⁵⁰ سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، الشكوى الضريبة كآلية لتسوية النزاع الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، ص.32.

⁵¹ المادة 73 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵² سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، المرجع السابق، ص.33.

⁵³ العيد صالح، المرجع السابق، ص.87.

التي تقوم بعمليات مع الجزائر، وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA ،
فعلية أن تعتمد ممثل عنها مقيم في الجزائر⁵⁴.

ثانيا: الشروط الموضوعية:

يجب على المكلف بالضريبة تفصيل شكواه، أي أن تحتوي عن عرض موجز للتعبير على
أنه لا يقبل بالضريبة ويعترض على تسديدها، كأن يدفع بأن الضريبة جاءت مرهقة، أو مبالغ فيها
وأن حسابها خاطئ لا يتناسب مع وضعية المكلف ونشاطه المهني أو التجاري⁵⁵.

أي يقوم بعرض مفصل لمحتوى دعواه، والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بالتبرير
والحجج، وبالتالي يقع عبء الإثبات بسوء التقييم أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية
عليه.

وعلى ذلك يجب أن تتضمن الشكوى الشروط التالية:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليهما.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة وإرفاق الجدول أو قيمة الإقتطاع أو الدفع.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته
سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الإقتطاع⁵⁶.

إضافة إلى توقيع صاحبها باليد غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير (الوكيل)، بشرط أن
تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى، وترسل الوكالة والشكوى وتقدم إلى إدارة
الضرائب، وقد إستنتت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، شرط تقديم الوكالة في حالتين:

- لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين.

⁵⁴ سامية العايب، الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية،
كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص.194.

⁵⁵ حسين طاهري، المرجع السابق، ص. 11.

⁵⁶ العيد صالح، المرجع السابق، ص. 88.

- ولا يشترط على إجراء المؤسسة المعنية⁵⁷.

الفرع الثالث

الشروط المتعلقة بالأجال

لكي تقبل شكوى المكلف بالضريبة يجب أن يتقدم بها خلال مدة معينة وأن يستوفي شروط محددة حتى يتم قبولها من طرف مدير الضرائب⁵⁸.

حدد المشرع بصرامة هذه الأجال، ووسع فيها اعتبارا لخصوصيات هذه المنازعة وطبيعة المعنيين بها.

وكقاعدة عامة، الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.⁵⁹

وهناك أجال خاصة لإنقضاء الشكاوى، نصت عليها المادة 72 من ذات القانون وهي كالآتي:

1- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة وقوع أخطاء في الإرسال.

2- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار.

⁵⁷ المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁸ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 21.

⁵⁹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 83.

3- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الإقتطاعات، إن تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر، هنا بالنسبة للضريبة التي لا تحصل بواسطة جدول.

4- يتعين تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة أشهر ابتداء من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي⁶⁰.

الفرع الرابع

حق طلب تأجيل الدفع

بالموازاة مع تقديم شكوى إلى مدير الضرائب، أتاح المشرع للمشتكي فرصة تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه في الضرائب المفروضة.

أولاً: تعريف طلب تأجيل الدفع:

يقصد بهذا الإجراء تقديم طلب ثانوي مرفق للطلب الرئيسي في الشكوى، يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه وهذا بإحترام الشروط المحددة قانوناً.

ثانياً: شروط صحة حق طلب إرجاء الدفع:

نصت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 112 و 113 و 115 و 116 أدناه في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجىء دفع القدر المتنازع فيه الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب إذا طلب الاستقادة من ذلك في شكواه"⁶¹.

⁶⁰ المادة 72 فقرة 05 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁶¹ المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويمكن من خلال هذه المادة أن نستنتج الشروط الواجب احترامها، وهي:

- 1- تقديم الشكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، 76، باعتبار أن هذا الطلب هو طلب لاحق.
- 2- تحديد مبلغ أو أساس التخفيض الذي يريده المكلف بالضريبة.
- 3- تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، وإذا لم يتم تقديم الضمانات، لا يجوز للمكلف بالضريبة المطالبة بالإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه يجوز للإدارة اتخاذ جميع التدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوقها⁶²، والهدف من تصرف الإدارة بهذا الإجراء هو المحافظة على أموال الخزينة العمومية، بحيث بقاء الأموال بحوزة المكلف بالضريبة فلا يمكن أن تشكل ضمانا كافيا⁶³.

وعلى أساسه تقوم مصلحة الضرائب بالتنسيق مع نيابة المديرية المكلفة بالمنازعات بالنظر في طلب تأجيل الدفع.⁶⁴

المطلب الثاني

حق الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

إذا كان التظلم الإداري المسبق أمام مدير الضرائب إجراء وجوبي، فإن المشرع قد أتاح للمكلف بالضريبة حق اللجوء أمام لجان الطعن الإدارية المختلفة بصفة اختيارية قبل سلوك هذا الأخير طريق اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة هذا من أجل الإستفادة من إصلاح الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء أو حساب الضريبة بشرط عدم لجوءه إلى القضاء قبل المرور على هذه اللجان وستعرض في هذا المطلب في (الفرع الأول) شروط قبول الطعن أمام لجان الطعن

⁶²العبد صالح، المرجع السابق، ص.89-90.

⁶³مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص.48.

⁶⁴المرجع نفسه، ص.90-91.

الإدارية، (الفرع الثاني) اختصاصات لجان الطعن الإدارية، (الفرع الثالث) أجل ومواعيد الطعن أمام هذه اللجان، أما (الفرع الرابع) والأخير سنخصصه لأراء لجان الطعن الإدارية.

الفرع الأول

شروط قبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

الطعن أمام لجان الطعن الإدارية، يخضع إلى نفس شروط الشكوى أمام إدارة الضرائب، سواء ما يتعلق بالشروط الشكلية أو الموضوعية، والتي تم ذكرها سابقا، إضافة إلى بعض الشروط الخاصة بلجان الطعن المختلفة والتي سنتعرض إليها من خلال هذا الفرع.

نصت المادتان 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية على عدة شروط يجب أن تتوفر في الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، فتلك الشروط يجب أن تتوفر في الطلب المقدم إلى لجان الطعن الإدارية، إضافة إلى ما نصت عليه المادة 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "الطعن لا يعلق الدفع ولكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية"⁶⁵.

كما يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولية إلى مدير الضرائب بالولاية، مع وجوب إرفاق التظلم الإداري بقرار الرفض الكلي أو الجزئي.

احترام الجهة المختصة ولقد فصل المشرع الجزائري بين تشكيلة اللجان الثلاث المتمثلة في لجنة الدائرة للطعن، اللجنة الولائية للطعن واللجنة المركزية للطعن، وفصل كذلك في اختصاصاتهم فجعل المعيار المالي أساسا لذلك أي حسب قيمة الضريبة⁶⁶.

⁶⁵ المادة 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶⁶ سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، المرجع السابق، ص. 67، 69.

إضافة إلى وجوب إحتواء طلب المكلف بالضريبة الذي تعرض للأخطاء مصلحة الضرائب، على:

أ- عرض الدفع:

أي استظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب التي جعلته يمتنع عن دفع الضريبة، وذلك بإرفاق إن أمكن وثائق الإثبات.

وإذا لم يتمكن من إظهار وتوضيح الأخطاء التي وقعت فيها إدارة الضرائب فإنه بإمكانه أن يوضح العمليات التي يقوم بها. وعندما ينازع المشتكي في فرض الضريبة ويقدم طلبه للجنة الطعن الإدارية للضرائب عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات، فإذا وقع عليه عبئ الإثبات فله أن يثبت بكل وسائل الإثبات، وأما إذا كان عبئ الإثبات على الإدارة فعليه الإشارة إلى ذلك بوضوح في طلبه⁶⁷.

ب- عرض الطلبات:

بعد عرض الدفع من طرف المكلف بالضريبة عليه أن يبين بوضوح في طلبه المقدم إلى لجان الطعن الإدارية.

-إما مبلغ التخفيض المرغوب دفعه وذلك بدقة.

-إما القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة، وذلك بعرض إدعاءاته دون غموض⁶⁸.

وعندما يقدم الطلب من المكلف بالضريبة للجنة الطعن الإدارية، تقوم هذه الأخيرة بالإجماع لإبداء رأيها في الطلب المقدم إليها، وهذا بناء على دعوة من رئيسها⁶⁹.

⁶⁷ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 71.

⁶⁸ سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، المرجع السابق، ص 71.

⁶⁹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 50.

الفرع الثاني

اختصاصات لجان الطعن الإدارية

وسنتعرض في هذا الفرع إلى توضيح اختصاصات مختلف لجان الطعن الإدارية وكذا حالات لجوء المكلف إليها وهذا بطبيعة الحال بتوضيح دور كل لجنة على حدة.

أولاً: اختصاصات لجنة الدائرة للطعن:

تختص لجنة الدائرة للطعن بجميع الضرائب والرسوم المماثلة التي يقدم أصحابها اعتراضات وشكاوى إلى مدير الولائي للضرائب وتلقى هذه التظلمات عدم الموافقة سواء كان عدم الموافقة جزئياً أو كلياً⁷⁰.

وتهدف طلبات المكلفين بالضريبة إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها أو الإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي⁷¹.

وتبث هذه اللجنة عملها حسب المادة 1/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: "الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات عن 2000.000 دج أو يساويها وكذا الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب"⁷².

وتدخل هذه اللجنة بطلب من المكلف بشرط إحترامه مجموعة من الشروط وهي:

- 1- عدم إمكانية المكلف بالضريبة الطعن أمام اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.
- 2- تقديم تظلم أمام مدير الضرائب أولاً.

⁷⁰ المرجع نفسه، ص 49.

⁷¹ أحمد فنيديس، ص 110.

⁷² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

3- إصدار مدير الضرائب قرار يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للشكاية⁷³.

ثانيا: إختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

إن موضوع إختصاص هذه اللجنة يكون مماثل لموضوع إختصاص لجنة الدائرة أي أن اللجنة الولائية تبدي رأيها في الطلبات الرامية للحصول، إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي والإختلاف يكمن فقط في الحصص الضريبة⁷⁴.

بحيث يجب أن تمثل هذه الطلبات، أفساط الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة التي يزيد مبلغها عن 2000.000 دج وتقل عن أو تساوي 20.000.000 دج، والتي أصدرت الإدارة الضريبة مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁷⁵. شريطة أن لا يكون المكلف بالضريبة قد رفع طعنا أمام المحكمة الإدارية، وأن يكون الطعن المقدم أمام اللجنة في أجاله.

كما تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعن ضد آراء لجنة الطعن للدائرة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة⁷⁶.

ثالثا: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن:

تختص هذه اللجنة في:

1- النظر في موضوع الطعون المقدمة من قبل المكلفين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى والتي كانت محل قرار رفض كلي أو جزئي، صادر عن مديرية المؤسسات الكبرى مهما بلغت قيمتها.

⁷³ سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، ص 61.

⁷⁴ المرجع نفسه، ص 61.

⁷⁵ المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷⁶ أحمد فنيديس، ص 116.

2- النظر في الطلبات التي يفوق فيها مبلغ الضرائب المباشرة وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة بـ 20 مليون دينار جزائري والتي كانت محل قرار رفض كلي أو جزئي صادر عن الإدارة الجبائية⁷⁷.

الفرع الثالث

أجال ومواعيد الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

أولاً: بالنسبة للجان الطعن الإدارية:

تطبيقاً لأحكام المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية، على المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر عن السلطة الإدارية المختصة في طعنه الأولي (المسبق) أمام الإدارة الجبائية، أن يلجأ إلى هذه اللجان في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام القرار⁷⁸.

وتختص لجنة الولاية للطعن بالفصل في الطعون الخاصة بآراء لجان الدوائر، شرط أن يرفع هذا الطعن (الإستئناف) في أجل شهر (01)، من تسلم المكلف إشعار الرفض من قبل لجنة الدائرة، ويرفق طلبه بنسخة عن قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن لجنة الدائرة وتصل اللجنة في التظلم في أجل شهر (01) برأي واجب التنفيذ⁷⁹.

⁷⁷ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص. 22.

⁷⁸ المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷⁹ محمد هاملي، شرط الميعاد في المنازعة الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والأداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008، ص. 125.

ثانياً: بالنسبة للجان الطعن الولائية:

للمكلف بالضريبة أن يوجه طلب الطعن إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت مادام الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة، بشرط أن يرفق الطلب بنسخة من الجداول وأخرى من الإنذار⁸⁰.

الفرع الرابع

آراء اللجان الإدارية للطعن

تكون اللجان الإدارية للطعن مختصة بعد ورود طلب المكلف إليها كما تقوم بفحص الملف الوارد إليها، والإطلاع على تقرير مدير الضرائب للولاية. كما أنها تقوم بإستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل 20 يوم من تاريخ الإجتماع⁸¹.

وبعد تأكد هذه اللجان من أن الملفات المعروضة عليها أصبحت صالحة للفصل، تعقد هذه اللجان جلساتها، لتبدي رأيها في النزاعات المعروضة أمامها.

أولاً: كيفية تقديم الرأي:

تجتمع اللجان الإدارية بناء على استدعاء من رئيسها، ويتوفر النصاب المحدد قانوناً، والمتمثل في 3/2 من أعضاء لجنة الدائرة للطعن و(7) سبعة أعضاء بالنسبة للجنة الولائية للطعن، و(4) أربعة أعضاء بالنسبة للجنة المركزية للطعن.

⁸⁰ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 25.

⁸¹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 53.

وعند توفر النصاب القانوني، تعقد اللجنة اجتماعها، ويبيدي كل عضو رأيه في القضية المطروحة مع تقديم الأسانيد والأدلة على ذلك، وتناقش اللجنة هذه الآراء، وبعد المداولة تصدر رأيها وذلك بأغلبية الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس⁸².

وفيما يلي سنتعرض إلى البيانات التي يشملها رأي اللجنة:

- 1- اسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في المداولة لإصدار الرأي.
- 2- تاريخ صدور الرأي.
- 3- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة.
- 4- الحثيات والإعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.
- 5- رأي اللجنة وتسببها لهذا الرأي، بحيث تكون الآراء معللة⁸³.

ثانياً: تبليغ آراء اللجان:

بعد صدور الرأي من قبل اللجان الإدارية للطعن، يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة، وهذا فيما يخص لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن.

أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن، فإن الكاتب يقوم بتبليغها خلال أجل 20 يوم إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁸⁴.

⁸² أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 120.

⁸³ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 55.

⁸⁴ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 122.

ثالثاً: مدى إلزامية آراء اللجان الإدارية للطعن:

باعتبار أن إجراء اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية هو إجراء اختياري، فكيف يمكن أن نتصور الآراء التي تصدر عن هذه اللجان هل هي ملزمة أمر غير ملزمة؟

بالنسبة لإدارة الضرائب آراء هذه اللجان ملزمة، ولهذه الأخيرة حجية في مواجهة إدارة الضرائب، لكن هناك إستثناء أين يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بتأجيل تنفيذ الرأي إلى غاية الفصل فيه وذلك عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، ففي هذه الحالة يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أوالمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى تعليق تنفيذ هذا الرأي، لكن شريطة أن يبلغ المكلف بالضريبة بذلك.

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فهذه الآراء غير ملزمة، ودليل ذلك هو الفرصة التي منحه إياه القانون والتي تشمل حق الطعن في هذه القرارات أمام القضاء في أجل أربع أشهر، وفي حالة عدم تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار فهذا دليل على رفض الإدارة إحتجابه لذا عليه إنتظار المدة المحددة قانوناً ليرفع طعنه أمام القضاء.

وعليه كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له، بل ويمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إن لم يرضيه ذلك⁸⁵.

ونلاحظ في هذه المرحلة أن المشرع أعطى حرية أوسع للمكلف على حساب الإدارة بحيث أن قرارات اللجان تكون ملزمة للإدارة على عكس المكلف الذي يمكن له ألا يتقيد بهذه القرارات وبالتالي إمكانية الطعن في هذه القرارات أمام القضاء.

⁸⁵ سعيدة زيدان، تسيانة زواوي، المرجع السابق، ص.79-80.

الفصل الثاني

حقوق المكلف بالضرية في المرحلة القضائية

تحاول التشريعات الضريبية حل المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضرية في المرحلة الإدارية، ورغم أن المشرع قد منح للمكلف بالضرية الكثير من الضمانات في هذه المرحلة للدفاع عن حقوقه أمام الإدارة، إلا أنه وبحكم أن الإدارة في هذه المرحلة تعتبر الخصم والحكم في نفس الوقت فهذا سيؤثر حتما على عنصر حيادية هذه الأخيرة.

وعلى هذا الأساس يحق للمكلف بالضرية في اللجوء إلى القضاء للطعن في القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية ضده وهذا ممارسة لحق دستوري ألا وهو الطعن القضائي، ويعتبر هذا الأخير من أنجع الضمانات، بحيث يحقق الرقابة القضائية على الإدارة من جهة، ومن جهة أخرى يضمن حقوق المكلفين من تعسف الإدارة.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول خصصناه لحماية المكلف بالضرية في مرحلة رفع الدعوى، أما المبحث الثاني فسندرس فيه حماية المكلف بالضرية في مرحلة سير الدعوى.

المبحث الأول

حماية المكلف بالضريبة في مرحلة رفع الدعوى

يحق للمكلف بالضريبة في حالة عدم إقتناعه بقرارات الإدارة الجبائية ولجان الطعن الإدارية الإنتقال إلى المرحلة الثانية من النزاع الضريبي وهي اللجوء إلى القضاء عن طريق وسيلة قانونية متمثلة في الدعوى القضائية. والتي يهدف من خلالها المكلف بالضريبة الإستفادة من حكم قضائي قد يلغي الضريبة، أو يخفضها أورد المصاريف التي دفعها دون وجه حق⁸⁶.

ويعود الإختصاص في المنازعات الضريبة إلى القضاء الإداري وذلك إعمالاً للمعيار العضوي الذي اعتمد عليه المشرع الجزائري⁸⁷.

ولقد قسمنا مبحثنا هذا إلى مطلبين، المطلب الأول خصصناه لإستعراض ضمانات المكلف في رفع الدعوى، أما المطلب الثاني فسنقوم بتوضيح ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بمراجعة الأحكام القضائية.

المطلب الأول

شروط رفع الدعوى كضمان للمكلف بالضريبة

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض الشروط والإجراءات الملزمة على المكلف بالضريبة الذي يتنازع مع الإدارة، لتقادي إهدار حقه أو رفض دعواه، وهذا ما سنعرضه ضمن شروط رفع الدعوى (فرع الأول) البيانات الإلزامية المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى (فرع الثاني) الشروط المتعلقة بالآجال والاختصاص القضائي (الفرع الثالث) صدور حكم المنازعة الضريبية (الفرع الرابع).

⁸⁶ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 18.

⁸⁷ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 77.

الفرع الأول

رفع الدعوى وشروطها

في حالة ما إذا قرر المكلف بالضريبة رفع دعوى في المنازعة الجبائية عليه الإلتزام ببعض الشروط.

أولاً: شرط التظلم المسبق أمام الجهة الإدارية:

أصدرت المديرية العامة للضرائب تعليمات، بوجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق، قبل عرض النزاع أمام الجهات القضائية المختصة، ولم تستبعد هذه التعليمات أي نوع من الضرائب والرسوم⁸⁸.

وهذا الشرط هو عبارة عن إجراء ملزم في المنازعات الجبائية يتمثل في طعن إداري يقوم به المكلف بالضريبة الذي يريد مقاضاة الإدارة.

وتكمن أهمية هذا الشرط، لإرتباطه بالنظام العام، إذ يترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى شكلاً⁸⁹.

والقصد من إقرار المشرع شرط التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب يتمثل في إبقاء الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، للبحث عن الحلول الملائمة ووضع حد للنزاع قبل اللجوء إلى القضاء⁹⁰.

⁸⁸ يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر -باتنة، 2012، ص 146.

⁸⁹ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 32.

⁹⁰GROSCLAUDE(Jacques),MARCHESSOU(Philippe),Procédures Fiscales, DALLOZ, 4eme édition,Paris, 2007, p.232.

ثانيا: الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

إن الدعوى الضريبية، مثلها مثل أي دعوى قضائية، بحيث لا تقبل إلا إذا توفرت في المدعى الصفة "la qualité" والمصلحة "l'intérêt à agir"، وهذا ما يظهر في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على: «لا يجوز لأي شخص التقاضي، ما لم يكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعى أو في المدعى عليه.

كما يثير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون».⁹¹

وعليه فإن شرطي الصفة والمصلحة من النظام العام، وبالتالي لا يجوز مخالفتها.

أ- صفة المتقاضي:

للكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرارات الإدارة الضريبية، ردا على شكواه، كما له أن يطعن أيضا في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية والمتعلقة بأخذ رأي لجان الطعن، وذلك أمام المحكمة الإدارية المختصة.

وإذا قدمت الدعوى من طرف وكيل، فعلى هذا الأخير أن يثبت وكالته، وذلك تحت طائلة رفض الدعوى شكلا، وهذا ما جاء به القرار الصادر عن مجلس الدولة، رقم 23957 الصادر في 2006/04/19، عندما لاحظ في القضية أن الشكوى المستظهرة، والتي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب ممضية من طرف ولدها، ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكتته كما تشترط المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا⁹².

⁹¹ قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁹² فتيحة شهبوب رحماني، المنازعات الضريبية في ظل إجتهد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر - بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص. 83.

ب- مصلحة المتقاضي:

يعد شرط المصلحة من أهم شروط قبول أي دعوى قضائية، طبقاً للمبدأ «لا دعوى دون مصلحة»، (pas d'intérêt, pas d'action)، وبالتالي فإن المصلحة هي التي تبرر ممارسة الدعوى القضائية، وتقيد المدعى بالصفة القانونية للمتقاضي⁹³.

غير أنه وعلى خلاف الدعوى المدنية التي تشترط لقبولها أن يستند فيها المدعى إلى حق أو مركز قانوني تم الإعتداء عليه، ويترتب عن هذا الإعتداء ضرر مادي أو معنوي، فإن الدعوى الإدارية لا يشترط فيها أن يستند رافعها إلى حق معتدى عليه، وإنما فقط أن تكون ثمة مصلحة محتملة.

ولكن ليس هناك معيار بالإمكان الإعتماد عليه في تقدير المصلحة، فيترك للقاضي أن يقدرها في كل دعوى على حدة⁹⁴.

الفرع الثاني

البيانات الإلزامية المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى

لا تكون الدعوى مقبولة إلا إذا توافرت فيها بعض البيانات أو الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى، سواء تلك المتعلقة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية أو تلك المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

بالنسبة للشروط أو البيانات المتعلقة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، تتلخص في وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁹⁵.

⁹³ فتيحة شهبوب رحمانى، المرجع السابق، ص.84.

⁹⁴ عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص.117.

إضافة إلى تضمين العريضة بالبيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على البيانات التالية:

«الجهة القضائية المختصة، اسم ولقب المدعى وموطنه، اسم ولقب المدعى عليه وموطنه...»⁹⁶.

بالإضافة إلى شرطي الصفة والمصلحة التي تم التعرض إليهما، هناك شروط نص عليها قانون الإجراءات الجبائية ولاسيما المادة 83 منه وتتمثل في كون العريضة موقعة من صاحبها، وفي حالة تقديمها من طرف وكيل، على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية، تتضمن صراحة الأوجه والوسائل المعتمدة عليها.

أن تكون تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية في إطار ما جاء في الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، ولا يزيد عنها، ولكن يجوز للمدعى في حدود التخفيض الذي إلتمسه أن يقدم في شكواه طلبات جديدة⁹⁷.

إضافة إلى شرط التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية، وإرفاق العريضة الإفتتاحية بقرار الإدارة المتنازع فيه المتضمن ردها على الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة (المدعى).

ولكن يمكن الملاحظة أن المشرع في قانون الإجراءات الجبائية ألزم تقديم شكوى ضريبية أمام الإدارة الضريبية المختصة، واعتباره شرطا جوهريا دونه لا يتم قبول الدعوى أمام القضاء الإداري، إلا أن المشرع لم يجعل إرفاق العريضة الإفتتاحية للدعوى الضريبية بالقرار الإداري المتنازع فيه شرطا وجوبيا لقبول الدعوى شكلا، وإنما ألزم أن تكون عريضة المكلف بالضريبة مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار إدارة الضرائب المختصة المتنازع فيه، وهذا الإجراء أمر

⁹⁵ المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁹⁶ المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁹⁷ المادة 83 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

طبيعي على أساس أن الإشعار بالتبليغ، هو الذي يحدد لنا تاريخ بدء سريان ميعاد رفع الشكوى الضريبية، ويمكن للقاضي الإداري مراقبة مدى إحترام آجال الطعن من طرف المكلف بالضريبة⁹⁸.

الفرع الثالث

الشروط المتعلقة بالآجال والاختصاص القضائي

أما فيما يخص الآجال والاختصاص القضائي الواجب على المكلف بالضريبة احترامها فسنعرضها كآتي:

أولاً: مواعيد رفع الدعوى:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، أو بالقرار المبلغ له من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة أو الولاية، أو اللجنة المركزية، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداءً من يوم إستلام القرار المتخذ بشأن شكواه، كان قبل أو بعد إبداء رأي لجنة الطعن المختصة رأياً في ذلك⁹⁹.

وتبقى المواعيد نفسها أي أربعة (04) أشهر لكل مشتك لم يتحصل على قرار من مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية،¹⁰⁰ ابتداءً من تاريخ انقضاء الآجال الممنوحة للجان

⁹⁸ فتية شهبوب رحمانى، المرجع السابق، ص.87.

⁹⁹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص. 43.

¹⁰⁰ المادة 82 فقرة قانون الإجراءات الجبائية.

الطعن، لإبداء رأيها بشأن طعون المكلفين بالضريبة المرفوعة أمامها، في حالة عدم رد هذه الأخيرة (قرار ضمني بالرفض)¹⁰¹.

ثانيا: الإختصاص النوعي والإقليمي:

أ- الإختصاص النوعي:

بما أن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة أصبحتا الجهات القضائية المشكلة للقضاء الإداري، سنتعرض إلى اختصاص كل منهما.

1) اختصاص المحكمة الإدارية إبتدائيا في الفصل في المنازعة الإدارية:

سنلاحظ من خلال قانون الإجراءات الجبائية وذلك طبقا لنص المادة 82، أنه يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المختصة (كل جهة حسب اختصاصها)، والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، أمام المحكمة الإدارية¹⁰².

في هذا الصدد لقد جاءت المادة 82 من نفس القانون لتؤكد على أنه يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية، في قرارات الإدارة الضريبية، كما يمكن الطعن فيها أيضا بعد أخذ رأي لجان الطعن.

كما نصت المادة 173 من القانون نفسه على إمكانية الطعن في قرار مدير المؤسسات الكبرى حول شكاوى المكلفين بالضريبة¹⁰³.

أما بما يخص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المتضمن القواعد العامة التي يخضع لها كل نزاع إداري، فلقد اعتبرت المادة 800 منه أن: «المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في

¹⁰¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص. 43.

¹⁰² المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁰³ المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

المنازعات الإدارية، تختص في أول درجة بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها»¹⁰⁴.

ولكن رغم وضوح النصوص القانونية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيما يخص الإختصاص النوعي، إلا أنه وقع أن أخطأ قضاؤنا في شأن هذه المسألة وكان للمحكمة العليا أن تتدخل لتؤكد اختصاص المجالس القضائية في المواد الضريبية¹⁰⁵. ومن أمثلة ذلك قرار المحكمة العليا رقم 88444 الصادر بتاريخ 1991/12/29، والذي جاء فيه: « من المقرر قانوناً أن القرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب للولاية فيما يخص الشكايات النزاعية والتي لم ترض المعنيين، وكذلك القرارات المتخذة فوراً فيما يخص الحصة الضريبية طبقاً لأحكام المادة 404 يمكن الطعن فيها أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس خلال أجل شهرين إبتداءً من يوم إستلام الرأي المتضمن تبليغ القرار، ومن ثم فإن القرار المطعون فيه القاضي بعدم الإختصاص في طلب الإعفاء الكلي من الغرامة المفروضة من مصلحة الضرائب أخطأ في تطبيق القانون ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن المادة المذكورة أعلاه حددت صراحة الجهة القضائية وهي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، فإن الإختصاص يعود إلى المجلس القضائي.

وإن قضاة المجلس بقضائهم بعدم الإختصاص لم يطبقوا القانون تطبيقاً سليماً ومتى كان كذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون فيه»¹⁰⁶.

(2) اختصاص مجلس الدولة كدرجة ثانية في التقاضي:

إن الهيئة الفاصلة في الطعون بالإستئناف ضد الأحكام الإبتدائية الصادرة عن قاضي الدرجة الأولى (المحاكم الإدارية) هو مجلس الدولة الذي يعتبر أعلى قمة في هرم الجهات

¹⁰⁴ المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹⁰⁵ فتيحة شهبوب رحمانى، المرجع السابق، ص 62.

¹⁰⁶ المرجع نفسه، ص 63.

القضائية الإدارية، وتنص المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 والمتعلق بمجلس الدولة، على:

«يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة إبتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك»¹⁰⁷.

ويمكننا الملاحظة أنه هناك اختصاص آخر لمجلس الدولة وهو اختصاص مجلس الدولة كجهة نقض، فإن قانون الإجراءات الجبائية لم يتعرض في أية مادة منه إلى الطعن بالنقض في الأحكام النهائية الصادرة عن دعاوى المنازعات الضريبية، فهذا لا يعني أنها غير قابلة للطعن بالنقض، وإنما هو مجرد إغفال من المشرع، من المستحسن تداركه فمع غياب النص في قانون الإجراءات الجبائية وجب العودة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية لنبين اختصاص مجلس الدولة كجهة للطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية¹⁰⁸.

ب- الإختصاص الإقليمي:

بالنسبة للإختصاص الإقليمي يمكننا أن نلاحظ بأن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على هذا الإختصاص، مما يجبرنا بالعودة إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتعلقة منها بالنزاعات الإدارية، وعليه وطبقا لأحكام المادة 804 منه:

«... ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية... في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم»¹⁰⁹.

¹⁰⁷ قانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 الموافق ل 30 مايو سنة 1998، المعدل والمتمم بموجب قانون عضوي رقم 11-13 مؤرخ في 24 شعبان الموافق ل 26 يوليو سنة 2011 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

¹⁰⁸ فتيحة شهبوب رحمانى، المرجع السابق، ص.63.

¹⁰⁹ المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الرابع

صدور الحكم في المنازعة الضريبية

تعتبر دعوى المنازعة الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، فعند صدور الحكم لا يقتصر دور القاضي في هذه الدعاوى على إلغاء قرار إداري، وإنما يتعدى الأمر ذلك، فبإمكانه إتخاذ قرار آخر أو تعديل قرار الإدارة الضريبية، وعلى سبيل المثال: إبطال القاضي القرار الذي يحدد مبلغ الضريبة، وإعلانه في صدور الحكم مبلغاً أدنى من المقدار المفروض¹¹⁰.

صدور حكم القاضي لايحيل إلى إدارة الضرائب ويكلفها بفرض ضريبة جديدة، بل تكتفي الإدارة بإصدار سند تحصيل الضريبة،¹¹¹ وعلى ذلك فإن دور القاضي الإداري في المنازعات الجبائية لا يقتصر فقط على قبول أو رفض العرائض المحالة إليه ويكتفي بصدور الحكم، وإنما له سلطات أوسع من ذلك وتتمثل هذه الأخيرة في إعادة التقييم والتحقيق في قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بها،¹¹² فإن هذه السلطات جد مهمة وفعالة في إصدار حكم منصف، أي بأن المكلف بالضريبة لم يسلب من أي حق أو ضمان.

المطلب الثاني

ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بمراجعة الأحكام القضائية

يحق للمكلف بالضريبة بعد صدور حكم المحكمة الإدارية، وفي حالة عدم إقتناعه بالحكم، الطعن فيه وذلك بالطرق التي أتاحها له القانون وهذا عن طريق المعارضة في حالة صدور حكم غيابي ضده وهذا ما سنراه في الفرع الأول، أو عن طريق الإستئناف أمام مجلس الدولة والذي

¹¹⁰ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص. 99.

¹¹¹ يحي بدائرية، المرجع السابق، ص. 135.

¹¹² GROSCDLAUDE(Jaques), MARCHESSOU(Philippe), OP-CIT, p.234.

سنتناوله في الفرع الثاني، أو بالطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة والذي خصصنا له الفرع الثالث.

الفرع الأول

الحق في المعارضة

المعارضة طريق من الطرق العادية للطعن موجهة ضد الأحكام الموصوفة قانوناً بأنها غيابية، وبمقتضى هذا الطعن يستطيع المكلف بالضريبة أن يتقدم إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم في غيابه دون تمكينه من ممارسة حق الدفاع، طالبا منها إعادة النظر في الدعوى على ضوء ما سيقدمه من أدلة ودفع.¹¹³

يحق للمكلف بالضريبة اللجوء إلى إجراء المعارضة وذلك عند صدور حكم غيابي في حقه والهدف من هذا الإجراء هو إلغاء أو تعديل الحكم الغيابي الذي تم إصداره من الجهة القضائية والفصل فيه من جديد.¹¹⁴

ولا تقبل المعارضة إلا في ميعاد شهر من تاريخ تبليغ الحكم إذ تنص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: «ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي».¹¹⁵

وتجدر الإشارة أن إجراء المعارضة قليل الحدوث في المرافعات الإدارية إن لم نقل نادر الحدوث بحكم أن القضايا الجبائية تخضع لإجراءات الواجهية ويعرض هذا المبدأ إلزامية تمكين كل خصم من الإطلاع على إدعاءات الخصم الآخر والرد عليها.

¹¹³ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص. 293.

¹¹⁴ مصطفى غرمة، مرجع السابق، ص. 45.

¹¹⁵ المادة 954 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويسري على عريضة الدعوى في المعارضة ما يسري على العرائض من شروط بشكل عام ومن ذلك شرط توقيع محام.¹¹⁶

الفرع الثاني

الحق في الإستئناف

عملاً بمبدأ التقاضي على درجتين يحق للمكلف بالضريبة إستئناف حكم المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية متى رأى أن حكم المحكمة الإدارية لم يرضيه¹¹⁷.

ويرفع الطعن بالإستئناف وفقاً لأحكام المادة 949 و951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي¹¹⁸.

أولاً: شروط قبول الإستئناف:

يشترط لقبول إستئناف المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة، أن يكون حائزاً على الصفة والأهلية والمصلحة. وتعتبر هذه الشروط عامة نجدها في جميع الدعاوي.

كما أنه يشترط لقبول الإستئناف صدور حكم ابتدائي صادر عن المحكمة الإدارية ويكتسي طابعاً نهائياً، وبالتالي استبعاد كل القرارات القضائية التحضيرية¹¹⁹.

¹¹⁶ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 295.

¹¹⁷ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 170.

¹¹⁸ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 171.

¹¹⁹ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 176.

إذ تنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط ووفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله»¹²⁰.

لكي يضمن المكلف بالضريبة إستيفاء هذا الحق، عليه مراعاة مجموعة من الشروط المتعلقة بعريضة الإستئناف التي يجب أن تكون موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وتودع لدى أمانة ضبط مجلس الدولة، وذلك بعدد النسخ يساوي عدد الأطراف وتتضمن العريضة نفس البيانات المطلوبة في عريضة إفتتاح الدعوى المتمثلة في البيانات الأساسية وهي تبيان الجهة القضائية التي يرفع أمامها الطعن، اسم ولقب المدعى، اسم ولقب وموطن المدعى عليه.

كما يتعين على المستأنف بيان الحكم المطعون فيه بالإستئناف وتاريخه والجهة التي أصدرته، كما يتعين على المكلف بالضريبة بيان الأسباب والوسائل التي يؤسس عليها الطعن حتى يتمكن المستأنف عليه من الرد عليها¹²¹.

ثانيا: الشروط المتعلقة بآجال الإستئناف:

يقصد بميعاد الإستئناف المهلة الزمنية التي أجازها المشرع للخصوم لرفع طعنهم أمام مجلس الدولة¹²².

تنص المادة 91 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية «يسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية»¹²³.

¹²⁰ المادة 90 قانون الإجراءات الجبائية.

¹²¹ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص.311.

¹²² لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2013، ص.30.

وفي هذا الصدد يلاحظ أن المادة المذكورة لم تحدد سريان الإستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة، وهذا ما يؤدي بالرجوع إلى الأحكام العامة المتمثلة في قانون الإجراءات الإدارية بحيث نصت المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ميعاد الإستئناف وهو أجل شهرين تسري من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني بواسطة محضر قضائي¹²⁴.

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة، وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الإستئناف¹²⁵.

ويمدد ميعاد الإستئناف المقرر بشهرين إلى ثلاث أشهر بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر. وهذا وفقا للمادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹²⁶.

ويعتبر أجل تقديم الإستئناف من النظام العام، فعدم تقديم المكلف طعنه خلال الأجل القانوني يسقط الحق، وبالتالي وضع حد للنزاع الضريبي¹²⁷.

الفرع الثالث

الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة

للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة، ففي قانون الإجراءات الجبائية ليس هناك نصوص خاصة تحكم هذا الطعن، وهذا وبالرجوع إلى القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحيث نجد فيه من خلال المواد 963 إلى 969 بأن

¹²³ المادة 91 قانون الإجراءات الجبائية.

¹²⁴ المادة 950 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹²⁵ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص. 179.

¹²⁶ المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹²⁷ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص. 177.

للمكلف بالضريبة الحق في إلتماس إعادة النظر وتصحيح الأخطاء المادية، وهذا ما سوف نراه خلال هذا الفرع¹²⁸.

أولاً: إلتماس إعادة النظر:

إلتماس إعادة النظر هو إجراء يمنح للمكلف بالضريبة، الذي ليس بإمكانه الطعن إلا عن طريق المعارضة أمام المحكمة الإدارية أو عن طريق الإستئناف، فيمنح له هذا الحق (إلتماس إعادة النظر)¹²⁹ وبالرجوع إلى أحكام المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها حددت بدقة الجهة المختصة بالنظر في الإلتماس ألا وهو مجلس الدولة¹³⁰.

ونلاحظ كذلك المادة 968 من القانون نفسه تنص على ميعاد التماس إعادة النظر بشهرين، بحيث تنص: «يحدد أجل الطعن بإلتماس إعادة النظر بشهرين (02)، يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم»¹³¹.

ووفقاً لأحكام المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد بأن المشرع قد حدد حالتين لممارسة الطعن بالإلتماس، وبالتالي يجد المكلف بالضريبة في هذا الطعن تقييدا لممارسته من خلال:

1- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة،¹³² وهذه الوثائق إن نظرنا إليها من زاوية القانون الجنائي، مهما كانت أصلية أو نسخة، فيعد تغيير أو تزيف للحقيقة¹³³.

¹²⁸ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 64.

¹²⁹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 122.

¹³⁰ المادة 966، قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹³¹ المادة 968 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹³² المادة 967 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹³³ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 47.

2- إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه لوثيقة قاطعة كانت في حوزة الخصم الآخر، والأمر يتعلق بالإدارة في غالب الأحيان، إذ هي التي بحكم طبيعتها تحوز على الوثائق الضرورية، ويمكن أن تتحقق هذه الحالة في عدة صور منها، كأن تمتنع الإدارة عن تقديم مستند طلب المدعى بتقديمه، أو إذا أمرها عضو مقرر بعدم تقديم الوثيقة، أو في حالة امتناع الإدارة بمحض إرادتها عن تقديم مستند ضروري لم يطلب منها تقديمه¹³⁴ وقطعية الوثيقة يعد عامل حاسم وأساسي، ليس فقط في قبول إلتماس إعادة النظر بل وأكثر في الفصل في موضوع النزاع المرفوع عن طريق هذا الطعن¹³⁵.

ثانياً: دعوى تصحيح الخطأ المادي:

لقد حاول مجلس الدولة تعريف الخطأ المادي الذي يشوب الحكم أو القرار القضائي، وذلك في قراره الصادر بتاريخ 2005/01/11 على أنه: «إن الخطأ المادي يتعلق بسهو أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي أو خطأ في الترجمة أو غير ذلك من الأخطاء المادية، شريطة أن لا تمس بجوهر النزاع»¹³⁶.

ولقبول طلب الطعن لتصحيح الخطأ المادي شروط محددة وهي:

1- أن يكون القرار الصادر عن مجلس الدولة حضوري فالقرارات الموصوفة بالغيابية لا تقبل الطعن فيها بالتصحيح.

2- أن يكون الخطأ المادي منسوب للقاضي أو أحد أعوانه وليس للمكلف بالضريبة، وهذا الخطأ يتمثل في الحساب أو الكتابة أو الأرقام، أو خطأ القاضي في التبصر أو السهو عن الفصل في إحدى الطلبات¹³⁷.

¹³⁴ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص. 326.

¹³⁵ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص. 47.

¹³⁶ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص. 213.

¹³⁷ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص. 47.

3- أن يقدم الطعن خلال شهرين، من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار المطعون فيه، وفقا لأحكام المادة 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹³⁸.

ويقدم طلب التصحيح بعريضة من أحد الخصوم، ويكون هذا الطلب وفقا للأشكال المقررة في رفع الدعوى، وهذا ما تنص عليه المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹³⁹.

المبحث الثاني

حماية المكلف في مرحلة سير الدعوى

يتمتع المكلف بالضريبة بحماية وحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية وتكمن هذه الحماية في سلطات القاضي الإداري، الذي يأمر بإجراء تحقيقات إضافية لإنصاف وتحقيق عدالة يرضى بها المكلف بالضريبة وكذا الإدارة، وكذلك للمكلف بالضريبة الحق في المطالبة بالتدابير الإستعجالية وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المبحث في مطلبين، حق المكلف بالضريبة في التحقيق وطلب الخبرة (المطلب الأول) حق المكلف بالمطالبة بالتدابير الإستعجالية (مطلب ثاني).

المطلب الأول

حق المكلف بالضريبة في التحقيق وطلب الخبرة

هناك عدم مساواة بين أطراف النزاع في المنازعة الجبائية، فتمتع الإدارة بامتيازات واسعة على خلاف المكلف بالضريبة، وهذا ما دفع بالمشروع الجزائري في فرض قواعد جديدة تتعلق بالتحقيق إضافة إلى الإجراءات العامة التي هي نفسها في جميع المنازعات الإدارية ليس فقط في المنازعات الجبائية وقد خصص لها المشروع الجزائري إجراءات خاصة في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما

¹³⁸ المادة 964 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹³⁹ المادة 286 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

سنراه في مطلبنا هذا خلال التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (الفرع الأول) وحق طلب إجراء الخبرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق

يعتبر التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)، من بين أهم الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة¹⁴⁰ خلال المرحلة القضائية، هذا من جهة ومن جهة أخرى تساعد القاضي الإداري بالقيام بمهامه بإنصاف، في القضية المطروحة عليه في المنازعة الإدارية عامة والجبائية خاصة.

أولاً: التحقيق الإضافي

قد يكون التحقيق الإضافي جوازيًا أو تلقائيًا إذا تبين للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹⁴¹ ولم تؤد هذه الأخيرة إلى النتيجة المرجوة، قد يأمر القاضي بالتحقيق الإضافي عملاً بالمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁴² فللقاضي السلطة التقديرية في ذلك.

أما في الصورة التي يكون فيها التحقيق الإضافي إجباري، وهذا ما يهمننا أكثر في البحث والتي تعني المكلف بالضريبة أكثر، ويظهر في حالتين:

أ- إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة تدعم مطالبه التي أسس عليها إدعاءه¹⁴³ قبل الفصل في الدعوى وصدور الحكم بحيث يعتبر من المبادئ الأساسية التي تحكم الإجراءات في الدعوى الإدارية بوجه عام ومنها الدعوى الضريبية،

بأنه لا يمكن الحكم في الدعوى الضريبية إلا بالمرور بمرحلة التحقيق، ولا يستثنى من ذلك إلا القليل.

¹⁴⁰ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 41.

¹⁴¹ يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 166.

¹⁴² المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁴³ المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

إضافة لكون الوسائل أو الوقائع الجديدة التي أتى بها المكلف بالضريبة كتابية على أساس أن الإجراءات في المادة الجبائية تتمتع بخاصية الكتابة¹⁴⁴.

ب- أما الحالة الثانية فهي من أهم الضمانات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أثناء سير الدعوى الضريبية وهي إذا تذرع المدير الولائي للضرائب بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها¹⁴⁵ أي ظهور وقائع جديدة فكان المكلف يجهلها تماما فيتم إعلامه بتلك الأسباب والوقائع.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم إعلام المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية بالوقائع الجديدة، يعد خرقاً لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي يكرسه المشرع الجبائي لذا يأمر القاضي الإدارة بتقديم تلك الوقائع للمكلف بالضريبة قصد الإطلاع عليها¹⁴⁶.

واشترط المشرع الجزائري، تقديم المذكرات على ورق مدموغ وهذا كله لجعل عملية الدفع الجديدة جدية، والهدف منه أن يكون كل طرف مقتنع بجدية ما يقدمه الطرف الآخر من دفع¹⁴⁷.

ثانياً: مراجعة التحقيق:

تنص المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإنها تأمر بذلك¹⁴⁸.

ولقد خول المشرع الجزائري القاضي الإداري الفاصل في المنازعة الجبائية الأمر بمراجعة التحقيق الأول، متى قدم المكلف بالضريبة قبل صدور الحكم أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، أو تبين للقاضي أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدها الإدارة

¹⁴⁴ مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة - الجزائر، 2009، ص. 193، 194.

¹⁴⁵ المادة 85 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁴⁶ يحي بدائرية، المرجع السابق، ص. 171.

¹⁴⁷ حسين فريجة، المرجع السابق، ص. 92.

¹⁴⁸ المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

غير كافية أو غير مؤكدة، ورأى القضائي عدم جدية التحقيق الأول وشكك في فعاليته فهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني¹⁴⁹.

فإذا غفل القاضي الإداري على هذه الإجراءات فهذا يعتبر تعدياً على حقوق المكلف بالضريبة لمحاكمة منصفة وعادلة.

فيتم إجراء مراجعة التحقيق وفقاً للمادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على: «إن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول»¹⁵⁰.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً بيدي فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، مع إبداء رأيه هو كذلك وتدوينه في المحضر وفي الأخير يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية بإقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي¹⁵¹.

وما يمكن نقده في هذا الإجراء أنه رغم المجهودات التي يقوم بها المشرع والقضاء، نرى عدم فاعلية مراجعة التحقيق، لأنه يعتبر إجراء شكلي، ولا يكون لصالح المكلف بالضريبة لأنه لا يضيف الجديد للتحقيق السابق، لأن القائم بمراجعة التحقيق هي الإدارة والتي تعتبر كخصم وحكم في الوقت نفسه، فهذا يآثر سلبياً على مبدأ الحياد، ويمس بمصداقية التحقيق، وفي هذا الأمر يتعين على المشرع جعل التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق يتم على يد طرف محايد لإضفاء المزيد من الشفافية كخبير متخصص وهذا الأمر في صالح المكلف بالضريبة¹⁵².

¹⁴⁹ يحي بدائيرية، المرجع السابق، ص 172.

¹⁵⁰ المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁵¹ يحي بدائيرية، المرجع السابق، ص 173.

¹⁵² مالك عليان، المرجع السابق، ص 192.

الفرع الثاني

الحق في طلب إجراء الخبرة

تمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق والذي تأمر به المحكمة الإدارية، حيث تختار أشخاص من ذوي الإختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية وفنية (الخبراء) ويقومون بإبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات¹⁵³

تتميز الخبرة بطابع تقني فني نظرا لخصوصية المنازعة الجبائية، والتي تركز بشكل كبير على آليات وحسابات معقدة، لذا فيمكن للقاضي الإستئناس بها لكي تساعده على تكوين قناعته وبالتالي مساعدته في الفصل في الدعوى المعروضة عليه¹⁵⁴

أولاً: طلب تعيين خبير:

يمكن للقاضي الإداري وبطلب من المكلف بالضريبة اللجوء إلى الخبرة القضائية في كل المسائل التي تستلزم الفصل فيها إستيعاب نقاط فنية يصعب على القاضي الإلمام بها. ويعتبر هذا الحق من الضمانات الأساسية التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة لإعتبار أن إجراء الخبرة القضائية من الممكن أن تغير من مجريات سير الدعوى لصالحه¹⁵⁵.

وتنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب"¹⁵⁶.

ويفهم من خلال هذه المادة أن طلب تعيين الخبير ليس حكراً على القاضي والإدارة فحسب وإنما يحق للمكلف كذلك طلب هذا الإجراء.

¹⁵³ حسين فريجة، المرجع السابق، ص. 39.

¹⁵⁴ خليل بوضنيرة، إجراءات الخبرة في المنازعة الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والأداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة 2008، ص.145.

¹⁵⁵ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص.42.

¹⁵⁶ المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تنص المادة 76 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية «يجوز الأمر بإجراء التحقيق في أي مرحلة تكون عليها الدعوى»¹⁵⁷.

ونستنتج من هذه المادة ضمانات أخرى منحها المشرع للمكلف بالضريبة مفادها أنه يمكن له في أي مرحلة من مراحل الدعوى طلب تعيين خبير.

«ويقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل (10) عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات» وهذا حسب المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁵⁸.

وتجدر الإشارة إلى أن طلب تعيين الخبير يجب أن يكون مؤسسا، أي إبراز المكلف بالضريبة للدوافع والأسباب التي دعت به إلى طلب إجراء الخبرة¹⁵⁹.

ثانيا: الحق في رد الخبير:

تنص المادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة»¹⁶⁰.

وبالتالي فيمكن للمكلف بالضريبة رد الخبير سواء كان هذا الخبير معين من قبل المحكمة أو من قبل الإدارة، لكن يجب أن يكون هذا الطلب معللا حتى يقبل¹⁶¹.

¹⁵⁷ المادة 76 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹⁵⁸ المادة 86 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁵⁹ صالح العبد، المرجع السابق، ص 11.

¹⁶⁰ المادة 86 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁶¹ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 43.

وذلك في أجل 8 أيام إبتداء من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة وهذا ما نصت عليه المادة 86 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁶².

الفرع الثالث

حق المكلف في التنازل عن الخصومة (سحب الطلب)

وفقا لنص المادة 87 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية «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»¹⁶³. وفقا لما جاء في نص المادة فبإمكان المكلف بالضريبة أن يتنازل عن الخصومة.

أي أن لهذا الأخير أثناء سير الدعوى الضريبة الحق أو الضمان في سحب الطلب أو ترك الخصومة، ولكن هذا الإجراء يكون سابق عن النطق بالحكم¹⁶⁴.

قيتم ذلك من خلال إيداع طلب لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية قبل صدور الحكم،¹⁶⁵ يتضمن إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة، دون قيد أو شرط كما تجدر الإشارة إلى أن سحب الطلب والتنازل عن الخصومة لا يؤدي إلى سقوط حق المكلف بالضريبة في حق رفع الدعوى من جديد¹⁶⁶.

¹⁶² المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁶³ المادة 87 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁶⁴ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص. 44.

¹⁶⁵ حسين فريجة، المرجع السابق، ص. 104.

¹⁶⁶ مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص. 44.

لكن في حال ترك الخصومة تكون المصاريف على عاتق المتخلي عنها ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك¹⁶⁷.

المطلب الثاني

حق المكلف بالضريبة بالمطالبة بتدابير إستعجالية

قد يحدث أثناء سير الدعوى في المنازعة الجبائية، أن يطلب المكلف بالضريبة بإتخاذ إجراء مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها¹⁶⁸، بحيث يستفيد هذا الأخير من هذه الطلبات أو التدابير الإستعجالية إلى غاية الفصل في موضوع النزاع وهذا ما سنتعرض إليه من خلال طلب وقف تنفيذ القرار أمام المحكمة الإدارية (الفرع الأول)، ثم طلب وفق تنفيذ القرار أمام مجلس الدولة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الحق في طلب وقف تنفيذ القرار أمام المحكمة الإدارية

طبقا لما جاء في نص المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على: « لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بناء على طلب المعني بوقف تنفيذ القرار الإداري»¹⁶⁹ ويفهم من خلال نص المادة أن المشرع الجزائري أجاز للمكلف بالضريبة الطلب من المحكمة الإدارية الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري، وعلى الرغم من أن النص هنا على

¹⁶⁷ حسين فريجة، المرجع السابق، ص. 104.

¹⁶⁸ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص. 38.

¹⁶⁹ المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وقف التنفيذ وارد ضمن أحكام قضاء الموضوع، ينبغي أن تكون هذه الدعوى إستعجالية¹⁷⁰، وطبقاً لنص المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على وجوب التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة عاجلة¹⁷¹.

غير أن هذا الطلب مقيد بشروط وهي:

أن يقدم طلب وقف التنفيذ عن طريق دعوى مستقلة وأن يكون هذا الطلب متزامن مع الدعوى الأصلية¹⁷².

إضافة إلى ما أتت به المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه: «تفصل التشكيلة التي تنتظر في الموضوع في الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بأمر مسبب ينتهي أثر وقف التنفيذ بالفصل في دعوى الموضوع»¹⁷³.

الفرع الثاني

الحق في طلب وقف تنفيذ القرار أمام مجلس الدولة

يجوز الإستئناف أمام مجلس الدولة بوقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، ويكون هذا الإستئناف خلال أجل 15 يوم من تبليغ الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية وهذا وفقاً لأحكام المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹⁷⁴.

¹⁷⁰ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 49.

¹⁷¹ المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹⁷² مصطفى غرمة، المرجع السابق، ص 49.

¹⁷³ المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹⁷⁴ المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إضافة إلى ما جاء به نص المادة 911 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بما يخص صدور أمر من المحكمة الإدارية بتنفيذ قرار الإدارة، بحيث يجوز لمجلس الدولة رفع هذا القرار، أي بوقفه، بشرط عدم تعارضه مع المصلحة العامة، وعدم الإضرار بحقوق المكلف بالضريبة بالنسبة لمنازعات الضريبية، ويكون وقف تنفيذ قرار الإدارة إلى غاية الفصل في موضوع الإستئناف، ويكون كل هذا بعد إخطار مجلس الدولة من طرف المكلف بالضريبة¹⁷⁵ وفي هذه الحالة يقوم القضاء بإجراء موازنة بين الضرر الناجم عن تنفيذ هذا القرار والضرر الناجم عن وقف تنفيذه¹⁷⁶.

كما نصت المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن المشرع الجزائري أجاز لمجلس الدولة وقف تنفيذ القرار بطلب من المكلف بالضريبة، وذلك إذا كان في تنفيذ القرار قد تنشأ عواقب يصعب تداركها، وهذا حماية لمصلحة المكلف بالضريبة¹⁷⁷

¹⁷⁵ المادة 911 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹⁷⁶ عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص.258.

¹⁷⁷ المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خاتمة

نخلص من دراستنا للموضوع أن المشرع الجزائري سعى جاهدا للموازنة بين طرفي العلاقة الجبائية وذلك بحماية المكلف بالضريبة طيلة مراحل النزاع الضريبي سواء كان النزاع في مرحلته الإدارية أو في مرحلته القضائية، ولقد منح المشرع للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات الكفيلة لحماية حقوقه من تعسف الإدارة الضريبة في المرحلة الأولية للنزاع حيث:

- في مرحلة الرقابة الجبائية يستفيد المكلف من حق الإعلام حيث حرص المشرع على إعلام المكلف بالضريبة بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية عليه، وأعطى له مهلة معينة حتى يتسنى له تحضير دفوعاته، كما أتاح المشرع للمكلف بالضريبة حق الإستعانة بمستشار من إختياره، حيث راع إعتبار جهل بعض المكلفين لنصوص الضريبة، لذا مكنهم من هذا الحق المتمثل في الإستعانة بمستشار الذي تكون له دراية أوسع بهذه النصوص حتى يتناقش ويتجاوب مع المراقب، ولوضع حد لجهل المكلفين بالضريبة لحقوقهم والتزاماتهم وضع المشرع تحت تصرفهم دليل تطبيقي، المتمثل في ميثاق المكلفين بالضريبة يحدد بدقة ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات.

كما فرض المشرع على الإدارة الجبائية إحترام المواعيد والآجال سواء تعلق الأمر بآجال التحقيق أو آجال تبليغ النتائج حتى يتسنى للمكلف بالضريبة معرفة موقف الإدارة الجبائية حتى يستفيد من حق الرد عليها، وفي حالة عدم إقتناعه بهذه النتائج أتاح له المشرع اللجوء إلى إدارة الضرائب عن طريق تقديم تظلم إداري (الشكوى) حتى تقوم بمراجعة قرارها وبالتالي قد يستفيد من إلغاء أو تحفيظ لأساس الوعاء الضريبي الذي فرضته وبالتالي سيتجنب مشقة اللجوء إلى القضاء.

كما مكن المشرع للمكلف بالضريبة وبصفة إختيارية اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء وهذا سعيا منه لبعث الثقة بين طرفي المعادلة الضريبة من جهة ورغبة منه في حسم النزاع في مرحلته الإدارية.

-أما فيما يتعلق بالحماية المقررة للمكلف في المرحلة القضائية، يحق للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرار إدارة الضرائب بعد إستنفاد شرط التظلم الإداري المسبق.

كما يمكن له مراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، ولقد قرر المشرع كذلك أثناء مرحلة سير الدعوى حق طلب إجراء الخبرة وكذا الطلبات الإستعجالية لوقف تنفيذ القرار الإداري.

عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة لكن هذا لا يعني عدم وجود نقائص.

يعاب على المشرع أنه لم يحدد بدقة هذه الحقوق وكيفية حمايتها حيث لاحظنا من خلال دراستنا للموضوع أن هذه الحقوق يطغى عليها الطابع الإجرائي وبالتالي يصعب على المكلف بالضريبة فهمها.

- إن الإدارة الجبائية حين تقوم بعملية الرقابة الجبائية تتمتع بسلطات واسعة بمقابل ضمانات ضئيلة للمكلف بالضريبة.

- إن التعديلات المفردة للقواعد الجبائية يؤدي إلى عدم إستقرارها وبالتالي يصعب على المكلف بالضريبة فهمها والإطلاع عليها.

- يتعين على المشرع الجبائي في إجراء التحقيق الإضافي في المرحلة القضائية، تعيين خبير محايد عوضا من الإستعانة بعون إداري.

وفي رأينا حبذا لو أن المشرع الجزائري:

- أعطى القواعد الجبائية قدرا من الاستقرار حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الفهم الجيد للنصوص الضريبية وكذا حتى يسهل عليه الإطلاع عليها.

- العمل على التكوين الجيد لأعوان إدارة الضرائب للإرتقاء إلى إحترافية أكبر بإقامة تربيصات دائمة.

- إستحداث دليل للمكلفين بالضريبة يقوم بشرح النصوص القانونية بطريقة يسهل عليهم فهمها واستيعابها وذلك بإستعمال لغة سهلة.
- تكوين قضاة في المجال الجبائي وذلك من أجل التخفيف من الإستعانة بخبير وذلك لأن أغلب أتعاب الخبير يتحملها المكلف بالضريبة.
- تخصيص أيام إعلامية خاصة بالتعريف بواجبات وحقوق المكلف بالضريبة لنزع الحاجز النفسي الموجود بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة الناتج عن المفهوم الخاطئ المتمثل في عدم وجود فائدة من دفع الضرائب.
- إدخال مادة الجباية في البرامج التعليمية ابتداء مثلا من الطور المتوسط أو الثانوي لتوعية الشباب الصاعد على فهم أهمية الضرائب وغرضها في تحسين الخدمة العامة.

قائمة المرجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

- بعلي محمد الصغير، أبو العلاء يسري، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003.
- الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول؛ الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول؛ الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2008.
- الديزيري مروان، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
- طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية؛ طبعة منقحة، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، 2012.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- فنيديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر؛ الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2014.
- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011.

- محرزى محمد عباس، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، الجزائر، 2003.

- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة؛ الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010.

ب- الرسائل والمذكرات الجامعية:

1/ الرسائل:

01- عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة -الجزائر، 2009.

2/ المذكرات:

01- بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2012.

02- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد بوقرة- بومرداس، 2012.

03- شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة-الجزائر، 2009.

04- تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، عبد الرحمان ميرة -جباية، 2014.

05-سالمي براهيم، يحياوي وهيبة، بطلان إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة -بجاية، 2013.

06-العمرى زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر -بسكرة، 2014.

07-غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح -ورقلة، 2014.

08-غضيفي عبد الرزاق، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014.

09-كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2013.

ج- المقالات:

01-بن عبد الله عادل، مستاري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر -بسكرة، العدد الرابع، (دون سنة النشر)، ص. 272-279.

د- أعمال الملتقيات:

01-بن عبد الله عادل، مستاري عادل، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مداخلة أقيمت في إطار أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22

أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 39-48

02-بوصبورة خليل، " إجراءات الخبرة في المنازعة الجبائية"، مداخلة أقيمت في إطار أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 143-157

03-خرسي إلهام، " النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، مداخلة أقيمت في إطار أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 155-173.

04-العايب سامية، " الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي"، مداخلة أقيمت في إطار أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 191-199.

05-هاملي محمد، " شرط الميعاد في المنازعات الضريبية"، مداخلة أقيمت في إطار أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الإجتماعية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص 120-135.

هـ - الوثائق:

ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، وحدة الرغاية، الجزائر، 2014.

د - النصوص القانونية:

د/1- الدستور:

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في إستفتاء 28/11/1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 07/12/1996، جريدة رسمية عدد، 76 صادر بتاريخ 08/12/1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 10/04/2002، جريدة رسمية عدد 25، صادر بتاريخ 14/04/2002، وبالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 15/11/2008، جريدة رسمية عدد 63 صادر بتاريخ 16/11/2008.

د/2- النصوص التشريعية:

01-قانون رقم 98-01 مؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، جريدة رسمية عدد 37، صادر في 01/يونيو 1998.

02-قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 78، صادر في 23 ديسمبر 2001.

03-قانون رقم 08-09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21 صادر في 23 أبريل 2008.

04- قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر سنة 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية عدد 80، صادرة في 30 ديسمبر 2010.

05- قانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية عدد 68، صادرة في 31 ديسمبر 2013.

و/ الاجتهادات القضائية:

01- قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 104152، الصادر بتاريخ 1994/06/05، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1994.ص.199.

ن/المواقع الإلكترونية:

- المديرية العامة للضرائب، الضمانات فيما يخص الرقابة الجبائية، www.mfdgi.gov.dz

ثانياً: باللغة الفرنسية

- 1- Grossclaude (Jacques), Marchessou(Philippe), procédures fiscales, DALLOZ, 4ème Edition, PARIS, 2006.
- 2- Lamulle (Thierry), droit fiscal, Gualino éditeur, PARIS, 2006.
- 3- Richer (Daniel), les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, thèse pour le doctorat en droit, université jean moulin ; Lyon3, 1996.

الفهرس

1	مقدمة
6	الفصل الأول: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية
7	المبحث الأول: حقوق المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية
7	المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة أثناء إجراءات التحقيق
8	الفرع الأول: الحق في الإعلام
10	الفرع الثاني: حق الإستعانة بمستشار
12	الفرع الثالث: إحترام مواعيد التحقيق
13	الفرع الرابع: ضمانات الواجهية أثناء التحقيق
15	المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة بعد انتهاء عملية التحقيق
15	الفرع الأول: الحق في تبليغ نتائج التحقيق
17	الفرع الثاني: حق الرد
17	الفرع الثالث: حق المكلف في سرية المعلومات الخاصة به
18	الفرع الرابع: ضمانات عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة
19	المبحث الثاني: حقوق المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم
20	المطلب الأول: التظلم أمام إدارة الضرائب كإجراء إلزامي
20	الفرع الأول: فاعلية التظلم الإداري
21	أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة

- 21..... ثانيا: بالنسبة لإدارة الضرائب
- 22..... الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى
- 23..... أولا: الشروط الشكلية
- 24..... ثانيا: الشروط الموضوعية
- 25..... الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالآجال
- 26..... الفرع الرابع: حق طلب تأجيل الدفع
- 27..... المطلب الثاني: حق الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
- 28..... الفرع الأول: شروط قبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
- 30..... الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية
- 32..... الفرع الثالث: آجال ومواعيد الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
- 33..... الفرع الرابع: آراء اللجان الإدارية للطعن
- 33..... أولا: كيفية تقديم الرأي
- 34..... ثانيا: تبليغ آراء اللجان
- 35..... ثالثا: مدى إلزامية آراء اللجان الإدارية للطعن
- 37..... الفصل الثاني: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية
- 38..... المبحث الأول: حماية المكلف بالضريبة في مرحلة رفع الدعوى
- 38..... المطلب الأول: رفع الدعوى كضمان للمكلف بالضريبة
- 39..... الفرع الأول: رفع الدعوى وشروطها
- 39..... أولا: شرط التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب

- 40.....ثانيا: الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة.....
- 41.....الفرع الثاني: البيانات الإلزامية المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى
- 43.....الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالآجال والإختصاص
- 43.....أولا: مواعيد رفع الدعوى
- 44.....ثانيا: الاختصاص النوعي والإقليمي.....
- 47.....الفرع الرابع: صدور الحكم في المنازعة الضريبة.....
- 47.....المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بمراجعة الأحكام القضائية.....
- 48.....الفرع الأول: الحق في المعارضة.....
- 49.....الفرع الثاني: الحق في الإستئناف.....
- 51.....الفرع الثالث: الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة.....
- 54.....المبحث الثاني: حماية المكلف بالضريبة في مرحلة سير الدعوى
- 54.....المطلب الأول: حق المكلف في التحقيق وطلب الخبرة
- 56.....الفرع الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.....
- 56.....أولا: التحقيق الإضافي
- 57.....ثانيا: مراجعة التحقيق.....
- 59.....الفرع الثاني: الحق في طلب إجراء الخبرة
- 59.....أولا: طلب تعيين خبير
- 60.....ثانيا: الحق في رد الخبير.....
- 61.....الفرع الثالث: حق المكلف في التنازل عن الخصومة.....

62.....	المطلب الثاني: حق المكلف بالضريبة بالمطالبة بتدابير إستعجالية
62.....	الفرع الأول: الحق في طلب وقف تنفيذ القرار أمام المحكمة الإدارية
63.....	الفرع الثاني: الحق في طلب وقف تنفيذ القرار أمام مجلس الدولة
66.....	خاتمة

قائمة المراجع

الفهرس

ملخص

حاول المشرع الجزائري والقضاء الإداري حماية حقوق المكلفين بالضريبة، طيلة مرحلة النزاع الضريبي، سواء كانت المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية أو في شقها القضائي، حيث أتاح المشرع للمكلف بالضريبة، في حالة رفضه للضريبة المفروضة عليه، بالإحتجاج برفع تظلم أمام إدارة الضرائب إجباريا، كما يحق له اللجوء أمام لجان الطعن الإدارية بصفة إختيارية.

أما في المرحلة القضائية يحق للمكلف بالضريبة، الطعن ضد قرار إدارة الضرائب عن طريق رفع دعوى أمام الجهة القضائية المختصة.

ملخص

حاول المشرع الجزائري والقضاء الإداري حماية حقوق المكلفين بالضريبة، طيلة مرحلة النزاع الضريبي، سواء كانت المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية أو في شقها القضائي، حيث أتاح المشرع للمكلف بالضريبة، في حالة رفضه للضريبة المفروضة عليه، بالإحتجاج برفع تظلم أمام إدارة الضرائب إجباريا، كما يحق له اللجوء أمام لجان الطعن الإدارية بصفة إختيارية.

أما في المرحلة القضائية يحق للمكلفين بالضريبة، الطعن ضد قرار إدارة الضرائب عن طريق رفع دعوى أمام الجهة القضائية المختصة.

Résumé

Le législateur Algérien a essayé de protéger les contribuables tout au long du contentieux fiscal, que ça soit dans la phase administrative ou dans la phase judiciaire.

Lors de la phase administrative le législateur a permis aux contribuables qui contestent aux impositions de faire un recours administratif (obligatoire) ou de saisir les commissions de recours administratives s'ils le souhaitent.

Dans la phase judiciaire les contribuables ont le droit de contester la décision de l'administration fiscale saisissent le juge compétent.