

## تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري



الأستاذة/ فاطمة الزهراء عربوز

طالبة دكتوراه بجامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس  
الجزائر



### ملخص:

يكتسي موضوع المنازعة الضريبية أهمية كبيرة على الصعيد العملي؛ نظرا للانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات أمام القضاء، وذلك نتيجة التدخل المستمر من قبل مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها في حوض وتحصيل الضرائب. وتتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الإدارية بطابع خاص؛ حيث تتطلب السرعة في البث والخبرة والدراية بالشؤون المالية، إضافة إلى السرية لما تتضمنه من حماية للمال العام والذمة الخاصة، لذلك أفرد لها المشرع الجزائري أحكاما خاصة وردت أساسا في قانون الإجراءات الجبائية، وأخرى في قانون التسجيل، وكذا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما وضع الآليات والضمانات التي تكفل للمكلف بالضريبة الطعن في قرارات إدارة الضرائب في حالة عدم رضاه بها، ورسم له طريقين إداري وهو إلزامي يسلكه المكلف أمام الإدارة الضريبية، وطريق آخر قضائي، والذي يتم عن طريق الدعوى الضريبية باعتبارها الوسيلة أو الممكنة التي يخولها القانون للمكلف في اللجوء إلى القضاء الإداري للمطالبة بحقوق مستها تصرفات وأعمال إدارة الضرائب وأضررت بها، ولاشك أن الرقابة القضائية هي أكثر الضمانات فعالية لحماية حقوق المكلف بالضريبة كونه الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

### **Abstract:**

*The subject of tax dispute is of great importance at the practical level, due to the increasing prevalence of this type of dispute before the courts and as a result of continuing intervention from tax authorities by virtue of their function in the search and collection of taxes.*

*The tax dispute is regarded as a distinctive one compared to other administrative disputes, as it requires speed of treatment, experience and knowledge of financial affairs as well as confidentiality to prevent disclosure of public money and private liability; therefore the Algerian legislature allocated special provisions contained mainly in the code of fiscal procedures, the registration code and the direct taxes and similar taxes law; it also put in place*

*the necessary mechanisms and safeguards that guarantee to the taxpayer appeal against tax administration decisions; two paths are made available for this purpose : an administrative way which is mandatory before the tax administration, and a judicial pathway that is through tax lawsuit which is the course and action conferred by the law to the taxpayer to have recourse to the administrative court and claim his rights affected by conduct and tax administration acts; there is no doubt that the judicial control is the most effective way to protect taxpayer rights as he is the most vulnerable party in tax relationships.*

#### مقدمة:

تعتبر المنازعة الضريبية من أكثر المنازعات انتشارا على الصعيد العملي، وذلك نظرا للدور الهام الذي تضطلع به الضرائب في تمويل النفقات العامة والتأثير في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب حينما تباشر هذه الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية في تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها أو حرمان المكلف من حق من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وتختلف الجهة القضائية التي تختص بالنظر في المنازعة الضريبية باختلاف الموضوع الذي تطبق عليه، فإذا كانت متعلقة بالغش الضريبي، فهنا تكون من اختصاص القضاء الجزائي، أما إذا تعلقت بأساس القاعدة الضريبية أو تحصيلها، فإن النظر والفصل فيها يرجع لاختصاص القضاء الإداري الذي يعتبر بمثابة هيئة مراقبة تراقب مدى توافق نشاط الإدارة مع القانون. وسنقتصر في هذا المقال على دراسة تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري.

وعليه فالإشكال المطروح مفاده: ما هي الضوابط الموضوعية والإجرائية لتسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية وتماشيا مع موضوع دراستنا، فقد اعتمدنا على منهج التحليل القانوني من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بهذا الموضوع. وهكذا فإنه يقتضي تقسيم الموضوع إلى مبحثين وفق المنوال الآتي:

### المبحث الأول

#### تسوية المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية

تعتبر المحاكم الإدارية كجهة قضائية صاحبة الاختصاص والولاية العامة بالنظر والفصل في المنازعات والقضايا الإدارية في النظام القضائي الجزائري طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(1)</sup>.

واعتبارا أن المشرع الجزائري كيّف المنازعات الضريبية على أنها من قبيل المنازعات الإدارية، فإن الفصل فيها يكون أمام المحاكم الإدارية وذلك تطبيقا للمعيار العضوي الذي اعتنقه المشرع في تحديد الاختصاص القضائي الإداري بموجب المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سواء تم رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة أو من الإدارة الضريبية.

ولعل الهدف من وراء رفع الدعوى من قبل المكلف أمام المحاكم الإدارية هو العمل على إصلاح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية أثناء تحديد أو تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها.

كما يتجلى اختصاص المحاكم الإدارية في المواد 801-804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمواد من 82-89 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تختص المحاكم الإدارية في مجال الضرائب والرسوم بالنظر في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والتي لا ترضي المكلفين بدفع الضريبة وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص والقرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية<sup>(2)</sup>.

كما يرجع الاختصاص النوعي في المنازعة الضريبية إلى المحاكم الإدارية طبقاً للمادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي جاء فيها " تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في دعاوى القضاء الكامل"، ومن ثم تعتبر الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل والتي تندرج ضمن وصف الدعوى الإدارية.

أما بالنسبة للاختصاص المحلي فترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم وذلك وفقاً لأحكام المادة 804 الفقرة 1 من نفس القانون المذكور أعلاه.

وغني عن البيان أن تسوية المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية يتطلب وجود دعوى معروضة أمام المحكمة والتي ينبغي أن تستوفي لمجموعة من الشروط مع إتباع بعض الإجراءات بغية الوصول إلى حل للنزاع وهو ما سوف نتطرق له في مطلبين على التوالي.

### المطلب الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية

إن مباشرة أي دعوى أمام المحكمة الإدارية تكون مرتبطة بتوافر شروط معينة ومحددة سواء من حيث الشكل أو الموضوع<sup>(3)</sup>، ولذلك كي يتم قبول الدعوى القضائية في مجال المنازعات الضريبية من قبل القاضي الإداري ينبغي أن تستوفي جملة من الشروط الشكلية والموضوعية.

### الفرع الأول: الشروط الشكلية للدعوى الضريبية:

لقد حددت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية الشروط الشكلية لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وهذه الشروط هي:

#### 1- الميعاد:

كما هو الشأن بالنسبة للمنازعات الإدارية بصفة عامة ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام، وإلا لا تقبل الدعوى شكلاً<sup>(4)</sup>، لذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر تحسب من تاريخ استلامه قرار مدير الضرائب بالولاية بشأن الشكوى المقدمة للطعن في قرار التكييف، كما يطبق هذا الأجل عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية بعد إبداء لجان الطعن الإدارية رأيها سواء على مستوى الدائرة أو الولاية أو اللجنة المركزية<sup>(5)</sup>.

وفي الحالة التي لا يقوم المدير الولائي بالرد على الشكوى خلال الأجل المحدد للرد، فإننا نكون أمام رد ضمني بالرفض، وللمكلف بالضريبة الحق في رفع دعواه خلال أربعة (4) أشهر من نهاية الأجل المحدد للرد على الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذا عملاً بمقتضيات المادة 82 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه إذا خالف المكلف بالضريبة الميعاد ورفع دعواه أمام المحكمة الإدارية خارج الآجال المذكورة أعلاه، فهنا ترفض دعواه شكلاً باعتبار أن مخالفة ميعاد رفع الدعوى يعد عيباً شكلياً ترفض الدعوى من أجله.

## 2- أن ترفع الدعوى بعريضة مكتوبة:

انسجاماً مع خصائص القضاء الإداري الذي تغطي عليه السمة الكتابية ولا تمثل فيه الشفاهة سوى مظهراً استثنائياً<sup>(6)</sup>، فإنه ينبغي على المكلف بالضريبة أن يقدم دعواه مكتوبة ويتم ذلك بتسجيلها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع رسوم قضائية ويسلم وصل استلام للمكلف، وهذا على عكس الشكوى التي ترفع أمام المدير الولائي للضرائب بحيث لا تخضع لحقوق الطابع<sup>(7)</sup>.

## 3- أن تكون العريضة موقعة:

إن توقيع العريضة من قبل المكلف أو وكيله القانوني يعد شرطاً شكلياً جوهرياً في الدعوى المتعلقة بالضريبة حسب نص المادة 83 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، وإذا قدمت الدعوى من طرف وكيل، فعليه أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على أجزاء المؤسسة المعنية<sup>(8)</sup>، وبالتالي فإنّ عدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى رفضها شكلاً من طرف المحكمة الإدارية.

وعلاوة على توافر الشروط الشكلية الخاصة بالدعوى الضريبية، يجب أن تتوفر الدعوى على الشروط العامة لقبولها المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي الصفة والمصلحة.

ويقصد بالصفة في الدعوى الضريبية صلاحية المدعي في رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ولما كان محل الدعوى الضريبية هو دائماً إيداع حق أو مركز قانوني اعتدي عليه، فإن الدعوى المرفوعة لحماية هذا الحق أو المركز أمام المحكمة الإدارية لا بد أن تكون ممن يدعي لنفسه هذا الحق أو المركز القانوني ضد المعتدي على الحق، وإذا كان هذا هو الأصل فإنّ المشرع أورد استثناءً بحيث يجوز لدائن المكلف بالضريبة الذي لا يستعمل حقه أن يرفع دعوى يطالب فيها بحقوق مدينه، ويكون بذلك نائباً عنه.

أما عن المصلحة فطبقاً لقاعدة " لا دعوى بدون مصلحة "، فلا تقبل الدعوى الضريبية إلا إذا كان لرافعها مصلحة قانونية في إقامتها، والمقصود بالمصلحة هي المنفعة أو الفائدة التي يحصل عليها رافع الدعوى من وراء التجائه إلى القضاء، والتي حرم منها نتيجة الاعتداء على حقه أو مركزه القانوني سواء كان المدعي مكلفاً بالضريبة أو إدارة الضرائب<sup>(9)</sup>.

## الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للدعوى الضريبية

وهي الشروط التي تتعلق بالمحتوى الذي يجب أن تتضمنه الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية حتى تقبل من الناحية الموضوعية، وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

## 1- أن تتضمن الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل:

يجب أن تتضمن الدعوى المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضاً صريحاً للوسائل والوقائع التي تتصل بالنزاع الضريبي طبقاً لأحكام المادة 83 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية والأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعي، بحيث يجب على المكلف بالضريبة المدعي ضد إدارة الضرائب أن يعرض في عريضته الطلبات والدفعات الأولية التي سبق، وأن أبدأها في شكواه أمام إدارة الضرائب<sup>(10)</sup>.

ولا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، غير أنه يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في الشكوى أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى<sup>(11)</sup>.

## 2- إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المتنازع فيه:

تطبيقاً للمادة 83 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أوجبت أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار الإداري المطعون فيه، تحت طائلة عدم القبول، فإنه إذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الإدارة الضريبية، فيجب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بدفع الضريبة، وإشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية إن وجد<sup>(12)</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبية

بعد أن تتوافر الشروط الشكلية السابق ذكرها في الدعوى المقدمة من قبل المكلف بالضريبة وتودع لدى أمانة الضبط، يتعين على المحكمة الإدارية أن تفصل فيها لفض النزاع القائم بين المكلف والإدارة الضريبية بصفتها قاضي ضريبة من الدرجة الأولى، ولا يتم ذلك إلا بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتشريع الضريبي والتي تتمثل في التحقيق والخبرة.

### الفرع الأول: التحقيق

لقد جاء في المادة 85 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة "، ومن خلال قراءتنا لهذه الفقرة نستنتج أن التحقيق في المنازعة الضريبية يأخذ شكلين رئيسيين هما:

#### 1- التحقيق الإضافي:

نصت المادة 85 الفقرة 2 من القانون المذكور أعلاه على أن " يكون التحقيق الإضافي إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم "، ومن ثم يجوز للقاضي بناء على طلب المكلف بالضريبة أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع بإجراء تحقيق إضافي، ويكون هذا الأخير وجوبي كلما قدم المكلف أوجه أو دفعات جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، فيتم إحالة ملف القضية إلى المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بتنفيذ أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي، وتحرير تقرير عن ذلك يبيد فيه رأيه وطلباته ودفعه، ويرسل إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية على أن يبلغ المكلف بموقف مدير الضرائب<sup>(13)</sup>.

## 2- التحقيق المضاد (مراجعة التحقيق):

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء فحص مضاد أو إعادة التحقيق إذا رأت ضرورة لذلك، ويقوم بهذه العملية أحد أعوان مديرية الضرائب غير الذي قام بإجراء التحقيق الأول، على أن يكون ذلك بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وذلك ضمنا له، وإذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، تتم هذه العملية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وبعد الانتهاء من مراجعة التحقيق، يقوم العون المكلف بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يبدي رأيه أيضا، ويجيل بعد ذلك محضر التحقيق على مدير الضرائب بالولاية الذي يتولى بدوره إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته<sup>(14)</sup>.

## الفرع الثاني: الخبرة

تعتبر الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، وقد عرفتها المحكمة العليا بأنها " عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يحول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"<sup>(15)</sup>.

ولاشك أن الخبرة تلعب دورا كبيرا في المادة الجبائية، لأنها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية<sup>(16)</sup>، فالمسائل الضريبية تحتاج إلى خبرة في العمليات الحسابية والبيانات المالية، لذلك فإن حسم المنازعات المتعلقة بموضوع الضريبة قد يكون متوقفا على شهادة الخبير، مما يجعل القاضي الحقيقي هو الخبير<sup>(17)</sup> وليس القاضي رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي.

ولقد عالج المشرع الضريبي الخبرة في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء خبرة إما من تلقاء نفسها، وإما بناء على طلب أحد الأطراف المتنازعة، وفي الحالة الأخيرة تسند مهمة الخبرة إلى ثلاثة (3) خبراء، فيعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، على أن لا يتم تعيين الخبراء وفقا لنص المادة 86 الفقرة 3 من نفس القانون المذكور أعلاه من بين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق، وتحدد المحكمة مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى أمانة الضبط.

يحق لكل طرف في النزاع الضريبي أن يطلب رد الخبير سواء كان معينا من طرف المحكمة الإدارية أو الخصم، ويشترط المشرع أن يكون طلب الرد معللا ويقدم هذا الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (8) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويثبت في هذا الطلب بئا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، وهذا وفقا لمقتضيات المادة 86 الفقرة 4 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفي الحالة التي يرفض فيها الخبير إنجاز المهمة الموكلة إليه أو تعذر عليه ذلك فإنه يمكن للمحكمة أن تعين خبيراً آخر بدلا عنه،<sup>(18)</sup> ويقوم هذا الأخير بتسيير الخبرة حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وعند الاقتضاء، الخبراء الآخرين بعشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات<sup>(19)</sup>.

ومن أجل إعداد تقرير الخبرة يقوم الخبراء بالانتقال إلى مكان إجراء الخبرة وذلك بحضور ممثل عن مصلحة الضرائب وكذا المكلف أو ممثله القانوني، وعند الاقتضاء، رئيس لجنة الدائرة للطعن لتأدية المهمة المخولة لهم من طرف المحكمة الإدارية، يحرر عون إدارة الضرائب محضر عن سير عملية الخبرة مع إضافة رأيه، ويقوم الخبراء بعد إنجاز عملية الخبرة بتحرير تقرير مفصل عن ذلك، يكون إما مشترك بين الخبراء أو تقرير خاص بكل خبير، ويتم إيداع المحضر وتقرير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية وبمهلة مدة عشرين (20) يوما كاملة للأطراف للاطلاع عليها وتقديم الملاحظات بشأنها.

ويقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بناء على قرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الاعتبار، أتعاب الخبراء المقدمين للتقارير بعد أكثر من ثلاثة (3) أشهر من تاريخ غلق محضر إجراء الخبرة.

يجوز للخبراء أو أطراف النزاع ضمن أجل ثلاثة (3) أيام ابتداء من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية أن ينازعوا في التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبث في المسألة بصفتها غرفة استشارية<sup>(20)</sup>.

وما نود الإشارة إليه في هذا السياق أن القاضي غير ملزم برأي الخبير خاصة إذا لم يكن كافيا، وفي جميع الحالات إذا رأت المحكمة الإدارية بأن الخبرة غير قانونية وغير سليمة فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم حسب الشروط المحددة في الخبرة الأولى<sup>(21)</sup>.

بعد الانتهاء من إجراء التحقيق والخبرة واستنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف، فإنه يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة للفصل في القضية المتنازع فيها، وطبقا للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(22)</sup>، يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيل ملف القضية وجوبا إلى محافظ الدولة مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به للاطلاع عليه وتقديم التماساته في ميعاد شهر (1) من تاريخ استلامه الملف وبعد ذلك يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحديد ميعاد الجلسة ويبلغ إلى محافظ الدولة<sup>(23)</sup>، كما يخطر جميع الخصوم من طرف أمانة الضبط بعشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، وفي حالة الاستعجال، يجوز تخفيض هذا الأجل إلى يومين وذلك بموجب أمر صادر من رئيس تشكيلة الحكم<sup>(24)</sup>.

تعقد المحكمة الإدارية جلساتها بالتاريخ المعلن عنه للأطراف بعد تلاوة القاضي المقرر التقرير المعد حول القضية، يحق للخصوم أو محاميهم تقديم ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان إدارة الضرائب أو دعوتهم لتقديم توضيحات<sup>(25)</sup>، وأخيرا تقدم النيابة العامة طلباتها لتحال بعد ذلك القضية للمداولة السرية قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب.

بعد صدور القرار يبلغ إلى أطراف الدعوى بواسطة أمين ضبط المحكمة الإدارية، وينتج القرار آثاره فور تبليغه حيث يجوز لقوة الشيء المقضي فيه ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال المواعيد المحددة قانونا، ويجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من

قبل إدارة الضرائب أو من قبل المكلف بالضريبة فلا يمكن لأي طرف التنصل من آثاره والتنكر لها، وبإمكان كل طرف من أطراف النزاع استئناف هذا القرار أمام مجلس الدولة غير أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية طبقاً للمادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

## المبحث الثاني

### تسوية المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة لا تتم إلا من خلال استئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعة الضريبية، ذلك لأنه من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين الذي يشكل حماية للقاضي والمتقاضي على حد سواء<sup>(26)</sup>، ولقد كرس المشرع الجزائري هذا المبدأ باعتباره ضماناً هامة للمكلف بالضريبة بموجب المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي بأنه " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة من الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف... ".

ومما تقدم، يختص مجلس الدولة بصفته قاضي ضريبة وباعتباره درجة ثانية للتقاضي بالفصل في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الابتدائية الصادرة من المحاكم الابتدائية في القضايا الإدارية<sup>(27)</sup>، وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون المتعلق بمجلس الدولة التي نصت على أنه " يفصل مجلس الدولة<sup>(28)</sup> في القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف وذلك"، والمادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جاء فيها " يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية"، وكذا المادة 2 في فقرتها الثانية من القانون المتعلق بالمحاكم الإدارية<sup>(29)</sup> التي تقضي بأن " أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

#### المطلب الأول: إيداع طلب الاستئناف وميعاد تقديمه

حتى يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب على المكلف بالضريبة أن يودع طلب الاستئناف لدى كتابة الضبط على أن يقدم هذا الطلب وفق الآجال المنصوص عليها قانوناً.

#### الفرع الأول: إيداع طلب الاستئناف

يودع طلب الاستئناف بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية تبعاً لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص معد لذلك<sup>(30)</sup>، ويقدم وصل إلى صاحب الطعن ويجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت أنه معفي من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلاً.

يقوم أمين الضبط بعرض عريضة الطعن بالاستئناف على رئيس مجلس الدولة الذي يحيلها إلى رئيس الغرفة المختصة لتعيين عضو مقرر، وبمجرد وصول عريضة الاستئناف إلى العضو المقرر، يأمر بتبليغ العريضة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إلى كل مستأنف ضده<sup>(31)</sup>، ويجب أن يحدد بناء على ظروف القضية من أجل تقديم المذكرات الإيضاحية

والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع طبقاً للمادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم.

يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات الشكلية الآتية:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.

- اسم ولقب وموطن المستأنف.

- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له.

- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.

- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>(32)</sup>.

ويجب إرفاق عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف وفقاً لأحكام

المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وينبغي الإشارة هنا أيضاً أنه يجب تقديم عريضة الطعن بالاستئناف، تحت طائلة عدم القبول، من طرف محام معتمد

لدى مجلس الدولة، بالنسبة للمكلف بالضريبة، غير أن إدارة الضرائب معفاة من وجوب تمثيلها بمحام بموجب المادة 905 من نفس القانون المذكور أعلاه.

### الفرع الثاني: ميعاد تقديم طلب الاستئناف

بعد تبليغ قرار المحكمة الإدارية الفاصل في المنازعة الضريبية، يبدأ ميعاد الاستئناف في السريان، وقد نصت المادة

901 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب

مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف

أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب. ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة

الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية "، وطالما أن المشرع في قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد

أجل استئناف القرار الصادر من المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، فتطبق بالتالي نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية

حيث تحدد المادة 950 منه أجل الاستئناف بشهرين ويقلص هذا الأجل إلى 15 يوماً بالنسبة للأوامر الاستعجالية.

وتسري هذه الآجال بالنسبة للإدارة الضريبية من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف

بالمؤسسات الكبرى من طرف أمين الضبط، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فتحسب من يوم التبليغ الرسمي للحكم بواسطة

المحضر القضائي حسب المادة 894 من نفس القانون.

وفي حالة وفاة المكلف قبل أن يقدم الطعن بالاستئناف، يمدد هذا الأجل إلى أن يتم تبليغ الورثة، وعندها يبدأ سريان

ميعاد تقديم طلب الاستئناف<sup>(33)</sup>.

## المطلب الثاني: قرار مجلس الدولة

بعد عملية التحقيق في ملف طلب الاستئناف، يقوم قاضي الاستئناف بدراسة الملف لاتخاذ قرار نهائي الذي قد يكون موافقا لقرار القاضي الأول، أو يعدله جزئياً<sup>(34)</sup>، كما يستطيع كذلك أن يلغيه ويتصدى للفصل في النزاع من جديد. ومن ثم فإن المستشار المقرر إذا رأى أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره في أجل شهر واحد بعد دراسته من قبل القاضي المقرر، ويقوم باتفاق مع رئيس المحكمة بتحديد جلسة النظر في القضية ويخطر الخصوم ومحاميهم من طرف أمانة الضبط وكذلك محافظ الدولة بتاريخ الجلسة بعشرة (10) أيام على الأقل، وأثناء الجلسة يجوز للخصوم أو محاميهم تقديم ملاحظات شفوية دعماً لمذكراتهم الكتابية، كما يقوم المستشار المقرر بتلاوة تقريره، وكذلك يحق لمحافظ الدولة إبداء طلباته وبعد ذلك تحال القضية للمداولة، وبعد إتمام المداولة يصدر مجلس الدولة قراره.

## الفرع الأول: شكل قرار مجلس الدولة

يصدر قرار مجلس الدولة في الصيغة التي تصدر فيها قرارات المحكمة العليا حيث جاء في المادة 582 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه " يصدر القرار في جلسة علنية مع الإشارة إلى النصوص المطبقة وبيان ما يأتي:

- اسم ولقب وصفة وموطن كل من الخصوم وأسماء وألقاب محاميهم وعناوينهم المهنية.
- المذكرات المقدمة والأوجه المثارة.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين أصدره مع صفة المستشار المقرر.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة.
- سماع محامي الخصوم في الجلسة عند الاقتضاء.
- تلاوة التقرير خلال الجلسة والمداولة.
- النطق بالقرار في جلسة علنية.

يوقع القرار من طرف رئيس التشكيلة وأمين الضبط والمستشار المقرر عند الاقتضاء، وفي حالة وجود مانع، يعين الرئيس الأول للمحكمة العليا بموجب أمر، رئيساً أو مستشاراً آخر، و/أو أمين ضبط آخر للتوقيع على أصل القرار، حسب الحالة.

ويتضمن أيضاً حسب المادة 889 من نفس القانون المذكور أعلاه، الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى أنه يقع الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكذا إلى كل شخص يقع سماعه بأمر من الرئيس.

## الفرع الثاني: تبليغ قرار مجلس الدولة

بعد صدور القرار النهائي من مجلس الدولة الذي يفصل في طلب الاستئناف يبلغ إلى الخصوم ( المكلف بدفع الضريبة، وإدارة الضرائب ) في موطنهم، عن طريق محضر قضائي طبقاً لنص المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، غير أنه يجوز لرئيس مجلس الدولة أن يأمر بصفة استثنائية تبليغ القرار إلى أطراف النزاع عن طريق أمانة الضبط<sup>(35)</sup>.

وتجدر الملاحظة أن المشرع الجزائري لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات بعد صدورها من مجلس الدولة. وبصدور القرار من مجلس الدولة يصبح نهائيا وحائزا لقوة الشيء المقضي فيه، وعندئذ تنتهي المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى آخر مراحل.

### خاتمة:

وفي ختام هذه الورقة البحثية نخلص بالقول أن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام الهيئات الإدارية تخضع للعديد من الضوابط الموضوعية والإجرائية التي لا بد من مراعاتها واحترامها من قبل أطراف المنازعة الضريبية بغية الوصول إلى حل ينهي النزاع، ولعل من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة ما يلي:

- إن تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري تمر على درجتين، المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي ومجلس الدولة كدرجة ثانية وذلك طبقا لمبدأ التقاضي على درجتين السائد في النظام القضائي الجزائري.
- تقييد المشرع الجزائري لتسوية المنازعة الضريبية أمام المحاكم الإدارية بضرورة توافر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية التي يتوقف عليها قبول الدعوى الضريبية.
- تعد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعة الضريبية أحكاما ابتدائية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.
- إن مجلس الدولة باعتباره قاضي ضريبة من الدرجة الثانية لا يمكنه تسوية المنازعة الضريبية إلا بعد استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الفاصل في موضوع المنازعة الضريبية.
- إن القرار الصادر عن مجلس الدولة يعتبر قرارا نهائيا يترتب عليه إنهاء المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية. وبعد عرضنا لأهم النتائج نقترح بعض التوصيات التي نراها ضرورية وأساسية لتدعيم موضوع البحث والتي تتمثل فيما يلي:
- ضرورة تحديد الأجل القانوني الذي يتم خلاله تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة إلى أطراف المنازعة الضريبية.
- وجوب تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي بهدف تمكينهم من الفصل في المنازعة الضريبية في أجل معقول لاسيما وأن هذه المنازعة تمتاز بالسرعة والخبرة ودراية بالشؤون المالية.

### التهميش:

(1) أنظر خاصة: محمد الصغير بعلي، المحاكم الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، دون رقم طبعة، 2004، ص 70. ود. عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر "دراسة وصفية تحليلية مقارنة"، جصور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2008، ص 95 وما بعدها. أنظر أيضا: رشيد خلوفي، القضاء الإداري "تنظيم واختصاص"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2007، ص 296.

(2) راجع المادة 82 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بالقانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية 2016.

(3) نفس المرجع، ص 102.

(4) المادة 82 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

- (5) محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، بدون رقم طبعة، 2005، ص 123.
- (6) برحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري " دراسة مقارنة "، دار الجامعة الجديدة، الأزيطة، بدون رقم طبعة، 2009، ص 384 وما بعدها.
- (7) راجع المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (8) برحمان محفوظ، المرجع السابق، ص 382.
- (9) نفس المرجع، ص 385.
- (10) المادة 83 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (11) برحمان محفوظ، المرجع السابق، ص 386.
- (12) للإشارة فإن هذا التقرير يجسد رأي وموقف إدارة الضرائب من الدعوى المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة، نفس المرجع، ص 389.
- (13) المادة 85 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (14) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 123.
- (15) د.مى إدلى، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011، ص 50.
- (16) رجاء أحمد محمد خويلد، الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 82.
- (17) راجع المادة 86 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (18) المادة 86 الفقرة 6 من نفس القانون.
- (19) راجع المادة 86 الفقرات 7، 8، 9 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (20) المادة 86 الفقرة 10 من ذات القانون.
- (21) تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يثبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم "، وللإشارة فإنه تم إلغاء هذا الأمر بموجب القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 22 أبريل 2008.
- (22) المادة 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- (23) راجع المادة 876 من القانون المذكور أعلاه.
- (24) المادة 884 من ذات القانون.
- (25) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 135.
- (26) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، بدون رقم طبعة، 2008، ص 126. أنظر أيضاً: د. محمد الصغير بعلي، مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، بدون رقم طبعة، 2005، ص 86.
- (27) القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.
- (28) قانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية.
- (29) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 134.
- (30) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 134.
- (31) راجع المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- (32) المادة 319 من نفس القانون.
- (33) برحمان محفوظ، المرجع السابق، ص 400.
- (34) راجع المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- (35) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 141 وما بعدها.