

التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر

Judicial settlement of tax disputes in Algeria

الدكتور. بغني شريف

المركز الجامعي "صالحى أحمد" بالنعامة

cherifbeghni@gmail.com

ملخص:

منح المشرع الضريبي طريقا للمكلف بالضريبة، ليلجأ إليه كلما شعر بضيق حقوقه، متى تبين له عدم شرعية الضريبة أو مخالفتها للقانون، كما ألزم المكلف بالضريبة المرور بإجراء إلزامي تجاوزه في المنازعات الإدارية الأخرى، ألا وهو شرط التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية، وتكون فيه التسوية ودية قبل اللجوء إلى القضاء، وتعرف هذه المرحلة بالتسوية الإدارية، لتليها مرحلة أخرى يلجأ فيها المكلف إلى جهات القضاء الإداري عندما تكون الشكوى غير مجدية وينتج عنها رفض طلبات المكلف بالضريبة، وتسمى بالتسوية القضائية. كلمات مفتاحية: الدعوى الضريبية، الشكوى، الخبرة.

Abstract:

Granting the tax legislator a way for the taxpayer to resort to it whenever he feels that his rights have been lost, whenever he finds that the tax is illegal or that it is in violation of the law. Friendly before resorting to the judiciary, and this stage is known as the administrative settlement, followed by another stage in which the taxpayer turns to the administrative judiciary authorities when the complaint is not useful and results in the refusal of the taxpayer's requests, called the judicial settlement.

Keywords: Tax lawsuit, complaint, expertise.

عهد المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات الضريبية المقارنة، لإدارة الضرائب أمر فرض وتحصيل الضريبة وزودها بامتيازات السلطة العامة بما يكفي لأداء وظيفتها، وفي المقابل سن تشريعات كفيلة بتحقيق ضمانات واسعة للخاضعين بالضريبة لحماية من كل خطأ مرتكب احتمالا أو تعسف تمارسه الإدارة الجبائية نتيجة التعديلات المتلاحقة للتشريعات الضريبية. يلتمس المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية بموجب شكوى، مراجعة واستدراك الأخطاء في تقدير المبلغ المستحق، فمصير الشكوى يتقرر إما على مستوى مصالح إدارة الضرائب عن طريق التسوية الإدارية بشكل ودي، أو يأخذ منعرجا آخر لي طرح أمام الجهة القضائية المختصة التي تبث فيه وفق أحكام قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيصبح بذلك نزاعا قائما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، في طرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعية تأسيس موضوعها.

وعليه الإشكال المطروح في هذه الورقة البحثية هو: كيف تتم التسوية القضائية للمنازعة الضريبية طبقا للتشريع الجزائري؟ إن انخفاض أو بالأحرى انهيار أسعار النفط في الأسواق العالمية سبب أزمات اقتصادية للدول التي تعتمد بصفة أساسية على موارد الجبائية البترولية على غرار الجزائر، والتي جعلت من السلطة الضريبية تفكر في موارد بديلة تساهم في إنعاش الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية لتنفيذ سياستها، ولعل الضرائب بشتى أنواعها أصبح بيت القصيد ومسعى الإدارة الجبائية، وبالتالي تدفع هذه السلطة إلى إيلاء أهمية قصوى لهذا المورد الذي لم يكن في وقت غير بعيد محل اهتمام الدارسين وحن الوقت لنفض الغبار عنه وإعادة النظر فيه من خلال إرساء قواعد قانونية تتماشى وعصرنة هذا القطاع.

تعد الضريبة بمفهوم المكلف بها، عبئا عليه خاصة إذا علمنا أنه لا يوجد لها مقابل مباشر، إنما التزامه بدفعها تمليه اقتناعه بفكرة التضامن باعتباره عضوا في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات والأعباء العامة، وعليه تتجسد فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي، لذلك يستعمل المكلف بالضريبة طرق وتقنيات مختلفة تهدف إلى تفادي دفع هذه الضريبة، ويصطلح على هذا السلوك بالغش الضريبي.

كما منح المشرع طرقا للمكلف بالضريبة، ليلجأ إليها كلما شعر بضياح حقه سواء عند تقدير وعاء الضريبة، أو أثناء عملية ربطها، متى كانت الضريبة مخالفة للقانون الجبائي، فيحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على مختلف الإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، باعتباره طرفا ضعيفا في هذه العلاقة الضريبية، وذلك بالتقدم برفع شكوى إلى الهيئة التي أصدرت الضريبة أو اللجان المختصة لذلك، أو عن طريق اللجوء إلى الهيئات القضائية الإدارية، هذه الأخيرة ستكون محل بحثنا في هذه الورقة البحثية.

2. رفع الدعوى الضريبية

ترفع الدعوى الضريبية فرديا أو جماعيا، ممن لم يرض بقرار المدير الولائي للضرائب، بموجب عريضة مستوفية للشروط العامة ووفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أن القانون الإجمالي 08-09 ذكر شرطين لقبول الدعوى وفقا لنفس المادة السابقة، وهما الصفة¹ والمصلحة القائمة² أو المحتملة التي تعتبر من النظام العام، وألغى شرط الأهلية واعتبرها شرطا لصحة الإجراءات مرتب إنعدامها بطلان الإجراءات من حيث موضوعها، وحسنا ما فعل، إذ أخذ بالنظرية الحديثة بخصوص قبول الدعوى، كما حددت المادة 1/82 و3 من قانون الإجراءات الجبائية الأطراف المؤهلين لرفع الدعوى، وخصت كلا من المكلف بالضريبة أو وكيله أو إدارة الضرائب الممثلة من طرف المدير الولائي للضرائب، بالإضافة إلى ذلك فإن الفقه والقضاء الإداريين اتفقا على اعتبار الشكوى والمواعيد وشكل العريضة ومحتواها من الشروط الأساسية لقبول الدعوى الضريبية، ويتضح الأمر أكثر في قرارات

مجلس الدولة، التي تستوجب أن تكون الدعوى مرفوعة من ذي صفة³، وأن تسبق بشكوى⁴ تطرح أمام المدير الولائي للضرائب، في الآجال المحددة لرفعها⁵، كما أُلزم المشرع على رافع الدعوى احترام جملة من الشروط الشكلية والموضوعية وهو ما سنبينه فيما يلي:

1.2 الشروط الشكلية للدعوى الضريبية:

تسمى الشروط الشكلية كذلك بشروط قبول الدعوى، وهي من المواضيع الأساسية في قانون المنازعات الإدارية بصفة عامة، والدعاوى الإدارية بصفة خاصة، وعليه فمتى روعيت واستوفى المدعون شروطها، فإنها تسمح للقاضي الإداري بالنظر في الموضوع، وتحدد هذه الشروط أساسها القانوني في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون العضوي رقم 01-98، والقانون 02-98، ثم القوانين الخاصة منها قانون الضرائب، وعليه يستنبط من ذلك أن هناك شروط عامة مشتركة بين أنواع الدعاوى وأخرى خاصة بالمنازعة الضريبية.

2-1-1-2- الشروط العامة

يقصد بالشروط العامة لرفع الدعوى أمام القضاء تلك الشروط التي تثبت قيام الحق في الدعوى، أي الشروط التي تساعد في الحصول على الحكم في موضوع الدعوى، أو كما يسميها البعض بشروط سماع الدعوى، وتحكم الدعوى الضريبية القواعد العامة التي تحكم الدعاوى بصفة عامة وهناك من الفقه من يرى بأن الشروط اللازمة لقبول الدعوى أمام القضاء ثلاث، الصفة والمصلحة والأهلية، والبعض الآخر يرى بأنه يكفي لقبول الدعوى توافر شرطين، المصلحة والصفة، وعليه يؤخذ بالرأي الأخير وتستبعد الأهلية كشرط لرفع الدعوى باعتبار صاحب الدعوى ليس هو بالضرورة من يقوم برفعها، فقد ينوب عن المكلف بالضريبة العقارية شخص آخر في رفع الدعوى⁶.

2-1-1-1-2- الصفة والمصلحة في الدعوى الضريبية

يقصد بالمصلحة الفائدة المرجوة من رفع الدعوى القضائية، نصت عليها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتطبيقا لقاعدة "لا دعوى بدون مصلحة"، فإن الدعوى الضريبية لا تقبل إلا إذا كانت للمدعي فائدة مادية أو معنوية يرجوها من خلال لجوئه إلى القضاء، ويشترط أن تكون مشروعة قانونا، مباشرة وكافية، وأكيدة، والأصل فيها أن تكون شخصية تخص فردا واحدا، كما يمكن أن تكون جماعية كما هو الحال في الدعوى الضريبية المتعلقة بحقوق التسجيل الخاصة بالورثة⁷.

بغض النظر عن الخلاف الفقهي حول علاقة شرط الصفة بشرط المصلحة، إلا أن الاتجاه السائد فقها وقضاء يذهب لاندماج مدلول الصفة في شرط المصلحة في نطاق الدعوى الإدارية، بحيث تتوافر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية مباشرة لرافع الدعوى الضريبية⁸، وبالرجوع للمادة 13 المذكورة أعلاه، نصت على وجوب توفر شروط التقاضي وجمعت في طياتها على كل من الصفة والمصلحة، كما أشارت إلى أن القاضي يثير انعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى، لأنها من النظام العام⁹.

2-1-1-2- التمثيل وجوبا بمحام

ينبغي أن ترفع الدعوى وجوبا في المادة الإدارية تحديدا على يد محام طبقا للمادتين 815 و826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويشترط فيه الاعتماد لدى مجلس الدولة إذا تعلق الأمر بنزاع معروض أمام هذه الهيئة العليا، وإذا كان شرط رفع الدعوى عن طريق محام لا يثير أدنى خلاف إن كان النزاع معروضا أمام مجلس الدولة، فإن اشتراط محام في المادة الإدارية على سبيل الوجوب في كل الدعاوى الإدارية يفتح بابا من الخلاف حول هذا الشرط سيما وأنه يحمل المتقاضي أعباء مالية، حيث أن المشرع الجزائري فرض هذا الشرط بهدف تمكين مؤسسة الدفاع من أن تلعب دورها في تأسيس وتطوير أحكام القانون الإداري، وتمتع الخصام والنزاع في المادة الإدارية بطابع خاص يفترض في رافع الدعوى أن يكون مؤهلا من الناحية القانونية حتى يستطيع توجيه الدعوى في إطارها السليم وتحقيق

الهدف من إقامتها، كما أن المادة 827 من نفس القانون الإجرائي أعفت الهيئات المذكورة في المادة 800 من نفس القانون من شرط تقديم العريضة بواسطة محام¹⁰.

نرى أنه بالرغم من أن المحام يعتبر لسان الدفاع وأبرز الضمانات التي خولها المشرع لصالح المكلفين بالضريبة عند عرض النزاع أمام القضاء، إلا أنه في الجانب المالي وتحديدًا في المنازعات الضريبية نجد معظم المحامين يفتقرون لأصول التشريع الضريبي حيث أنهم يرتكبون بعض العيوب الإجرائية التي تؤدي إلى رفض الدعوى شكلاً، مما يفوت الفرصة على المكلفين بالضريبة لاستفتاء حقوقهم، نتيجة غياب التخصص الضريبي في تكوين المحامين، مما يستدعي إدراج مقياس المنازعات الضريبية في تكوينهم خاصة أن هذه الدعاوى تتميز بخصوصية تميزها عن باقي الدعاوى الأخرى.

2-1-2- الشروط الخاصة

تتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية، بخضوعها لبعض الشكليات الخاصة والتي تضمنتها أحكام القانون الإجرائي الضريبي، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

2-1-2-1- ميعاد رفع الدعوى

يجب أن ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في غضون أربعة أشهر عملاً بالمادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76-2 من نفس القانون المتعلقة بآجال البت في الشكوى. تعلق الدعوى الجبائية على رد مدير الضرائب على الشكوى أي أن الدعوى تكون سابقة لأوانها في حالة إقامتها قبل انقضاء الأجل المقرر لرد مدير الضرائب بالولاية، كما يجب احترام الأجل الممنوح لرفع الدعوى المحددة بأربعة أشهر وإلا رفضت دعواه¹¹، حيث أن مجلس الدولة أقر ذلك في قراره رقم 186070 الصادر بتاريخ 2000/01/17: "حيث أن المستأنف قدم تظلمًا لإدارة الضرائب المستأنف عليها في 1995/08/14 وأنه رفع دعواه أمام مجلس قضاء وهران في 1996/06/03 أي بعد مضي 08 أشهر خرقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال 08 أشهر التالية لتظلمه المقدم في 1995/08/14 وأنه مادام لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونياً فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية"¹².

في حالة سكوت الإدارة عن الرد لشكوى المكلف بالضريبة في الآجال المذكورة سابقاً في المادة 76-2 من قانون الإجراءات الجبائية، فيجوز له أن يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر التي تلي هذا الأجل، طبقاً للمادة 82-2، كما تسري نفس الآجال إذا كان الطعن مرتبطاً برد لجان الطعن التي منح لها القانون أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المعنية، للرد بالقبول أو الرفض صراحة، فإذا لم تبد رأيها خلال هذه المدة فيعبر عن سكوت هذه اللجان بالرفض الضمني للطعن، ويجوز للمكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن، وهو ما جاء في أحكام المادة 81-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

حدد المشرع آجال الطعن في دعاوى إلغاء قرارات رفض الاعتراضات على التحصيل الجبري والمتابعات، بشهرين من تاريخ تبليغ القرارات المطعون فيها، حيث بالرجوع للمادة 153 مكرر 1 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، نجدها أعطت إمكانية للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في أجل شهرين من تاريخ تقديم الشكوى، الممنوح لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب للبت فيه، أو إذا لم يرض المشتكي بالقرار الصادر منهما، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الشهرين الأولى الخاصة بالبت في القرار.

2-2-1-2- العريضة ومحتواها

تخضع عريضة الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى القضائية لأحكام المواد 14، 15 و 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يستوجب إيداع عريضة كتابية لافتتاح الدعوى، ولا بد أن تتضمن البيانات الأساسية تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلا، هذه البيانات نصت عليها المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونصت المادة 83 المقطع 01 و 02 من قانون الإجراءات الجبائية على الشروط الشكلية، ولم تتطرق إلى خصوصية هامة في هذا الشأن، عدا وجوب توقيع العريضة وذكر عرضا صريحا للوسائل¹³.

2.2 الشروط الموضوعية للدعوى الضريبية

بعد أن يتحقق القاضي الإداري من توافر الشروط الشكلية للدعوى الضريبية أي شروط قبولها التي ذكرناها سابقا، ينتقل إلى فحص موضوع الدعوى، حيث يبحث فيما إذا كان القرار المسبق موافقا للقانون أو مخالفا للقانون، فضلا عن بعض الشروط الأخرى التي سوف نتناولها بالدراسة على الوجه التالي:

2-2-1- إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن

تعد الدعوى الضريبية في الأصل أنها دعوى إلغاء لقرارات الإدارة الجبائية الراضة لشكوى الطعن النزاعي الرامية إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضرائب والرسوم والغرامات، وأنه يتوقف عن هذه القرارات ما يستدل بأن التظلم أو اللجوء إلى الإدارة قد تم بالفعل، وأنها أصدرت قرارها في الطعن، كما يستدل به على الآجال المقررة للطعن القضائي، وبالتالي يكون وجوبا تقديم نسخة من القرار الصادر عن الإدارة أو نسخة من الرأي الصادر عن لجان الطعن، وعند الاقتضاء تقديم نسخة عن وصل إيداع الشكوى¹⁴، أما فيما يخص إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه فإن كانت القاعدة العامة في المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد اشترطت تقديم القرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر في كل من دعاوى الإلغاء والتفسير وفحص المشروعية، وعلى العموم في دعاوى القضاء الكامل، وبالرجوع للمادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن المشرع الجزائري لم يلزم المكلف بالضريبة المدعي بإرفاق العريضة بالقرار الأصلي وإنما الاكتفاء بإرفاقها بإشعار يتضمن تبليغ رد مدير الضرائب بالولاية في حالة رده على التظلم¹⁵.

2-2-2- أن تتضمن الدعوى عرضا صريحا للوسائل

نصت المادة 83-02 من قانون الإجراءات الجبائية، على وجوب أن تتضمن كل عريضة دعوى على عرض صريح للوسائل، وعند الاقتضاء إذا جاءت على إثر قرار صادر من المدير الولائي للضرائب، فألزم المشرع ضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

2-2-3- أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى

بالرجوع للمادة 83-3 من قانون الإجراءات الجبائية، ألزمت المكلف بالضريبة المدعي أمام الإدارة الجبائية أن يقدم في عريضته نفس الطلبات والدفع التي سبق وأن أباها في الشكوى المودعة أمام الإدارة الضريبية، حيث لا يجوز له الاعتراض أمام المحكمة الإدارية سوى على الحصص الضريبية الواردة في شكواه، باستثناء أن يقدم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتزم في البداية، أي كانت شريطة أن يعبر المكلف بالضريبة عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.

وهنا نتساءل عن سبب إدراج المشرع الجزائري للشروط الموضوعية المذكورة أعلاه في القانون الجبائي الإجرائي في صورة شروط شكلية حيث عنونها بـ "شروط متعلقة بالشكل"، وفي نظرنا أن الشروط الشكلية تم تبيانها سابقا ولا علاقة لها بالشروط التي بينها المشرع في نصوصه الإجرائية على أنها شروط تتبع لشكل الدعوى بل هي شروط موضوعية للدعوى الضريبية مثلما استقر عليه الفقه والقانون المقارن.

3. سير الخصومة

يعبر في كثير من الأحيان عن الخصومة بالدعوى، لاعتبارها مجموعة الإجراءات التي يسلكها صاحب الحق أو مدعيه أمام القضاء، إلا أنه لا تستند دائما الخصومة إلى حق وليست كل خصومة متوفرة حتما على شروط الدعوى، فالقضاء ينظر في كل الطلبات التي تقدم إليه بصرف النظر عن كون مزاعم المدعي مؤسسة على حق أم لا، لأن مسؤولية المدعي تقتصر على دفع المصاريف القضائية ما لم تكن هذه الخصومة كيدية¹⁶.

تقضي القاعدة أن كل قاضي يلتزم بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي، فإن لم يجد اتجاه صواب المصادر الأخرى القانونية، مراعيًا الترتيب الذي رسمه المشرع¹⁷، وعلى غرار بقية الدعاوى، لا يمكن للقاضي الإداري الامتناع إصدار حكم في الخصومة الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عد ناكرا للعدالة¹⁸، بل يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وإبداعه، حيث أن افتتاح الخصومة الضريبية ينطلق من تسجيل عريضة افتتاحية مكتوبة أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية¹⁹، وفقا للشروط السابق ذكرها، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الخصومة الضريبية، مستعينا بمختلف وسائل الإثبات²⁰ في التحقيق، ثم يقوم بالفصل في النزاع المطروح أمامه.

1.3 الإجراءات الخاصة بالتحقيق

يأمر القاضي الإداري المعارض أمامه النزاع الضريبي بجملة من الإجراءات التي تمكنه من التقصي والتحقيق في الخصومة الضريبية، على غرار مراجعة التحقيق الذي أسند إلى أعوان الضرائب غير زملائهم الذين قاموا بالتحقيق الأول، والخبرة، وهو ما جاء في نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-1-1-1-مراجعة التحقيق

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو الفحص المضاد، إذا تبين للقاضي ضرورة مراجعة التحقيق فإنها تأمر بهذا الإجراء، وبذلك يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يحدد أسباب لجوء القاضي الإداري لمراجعة التحقيق، وإنما يترك لسلطته التقديرية متى رأى ضرورة لذلك، ولكن حف هذا الإجراء بشروط لإضفاء الشفافية والمساواة من بينها أن تتم هذه العملية بحضور الشاكي أو وكيله، كما اشترط أن يقوم أحد أعوان الضرائب بهذا الإجراء غير العون الذين قام بالمراقبة الأولى طبقا للمادة 85-3 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

ونرى أن المشرع عندما قام بتكليف عون آخر بإجراء مراجعة التحقيق بدل العون الذي وكل بالقيام بالمراقبة الأولى كان يهدف من وراء تحقيق المساواة والشفافية بين أطراف الخصومة الضريبية، فهو في نظرنا لن يبلغ هذا المسعى لأن مراجعة التحقيق تتم في نفس الإدارة الضريبية ولا يمكن بأي حال أن تناقض الإدارة نفسها رغم تكليف عون آخر للقيام بمراجعة التحقيق، لذلك كان من الأجدى تكليف طرف آخر محايد للقيام بهذه العملية، يكون شخصا غير موظف بالمحكمة ويتقن فنيات الضريبة ويكون محلفا.

يتم تعيين العون المكلف بالتحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، ويقوم القاضي الإداري عن طريق حكم، بتحديد المهام الموكلة لهذا العون، حيث يحدد كذلك من خلاله المدة التي يجب على عون الضرائب أن يجري من خلالها مهمته، حيث يعد تقريرا عن العملية الموكلة إليه ويضمن فيه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي توصل إليها، كما يقوم بإبداء رأيه حول التحقيق الإضافي الذي قام به زميله في السابق، ليقوم بعد ذلك المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء مراجعة التحقيق طبقا للمادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

تجدر الإشارة كذلك إلى طريقة تعيين العون المكلف بمراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب الذي هو نفسه طرفا في النزاع، والتي في نظرنا تبقى بعيدة عن الموضوعية والمصادقية، لذلك كان لزاما على المشرع تضمين القانون الضريبي الإجرائي نصوص تقرر رد الفحص المضاد إذا تبين للقاضي أو المكلف بالضريبة تحيز العون المكلف بهذه العملية لإدارته الجبائية.

3-1-2-الخبرة

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعة الضريبية، وهي إجراء جوازي للقاضي يأمر به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية وفقا لأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن المادة 89 منه أحالت على أحكام المواد ذات الصلة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتعلق الأمر بالمادة 125 إلى غاية المادة 145 منه²¹.

3-1-2-1-تعريف الخبرة

عرف المشرع الجزائري الخبرة من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنها "توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضنة للقاضي"²²، فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي، فالقاعدة العامة أن اللجوء إلى الخبراء يعود للسلطة التقديرية للقاضي، حيث يجوز له أن يأمر بالخبرة في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها، وفي بعض الدعاوى على غرار الخصومة الضريبية يستحيل على القاضي الفصل فيها دون الاستعانة بالخبراء²³.

أخذت المحكمة العليا في الجزائر بتعريف مشابه لتعريف محكمة النقض المصرية على النحو التالي: "أن الخبرة عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم، في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"²⁴.

عرف الأستاذ الدكتور أحمد خليل الخبرة بأنها "العمليات والتقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها"²⁵، والخبير هو شخص غير موظف بالمحكمة له معلومات فنية خاصة فيستعين القضاء برأيه في المسائل التي تستلزم تحقيقها هذه المعلومات، يعني أن الخبراء هم مساعدو القاضي وينتدبون لحل نقاط التحقيق الغامضة التي يمكنهم وحدهم تقديرها²⁶.

كان التدبير القديم في التشريع الجزائري، يوكل مهمة الخبرة لعون الضرائب المباشرة طبقا للمادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولكن بعد التعديل في سنة 1992 من خلال المادة 57 من قانون المالية لسنة 1992، وجهت الخبرة لخبير يعين من قبل المحكمة الإدارية، وهذا لضمان الحياد في الخبرة فضلا عن الوصول لنتائج جدية وموضوعية لأنها تعد من قبل خبير في الجباية²⁷.

3-2-1-2-شروط تعيين الخبراء

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد طرفي النزاع ذلك يتم إسنادها إلى ثلاثة خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الخبير الثالث، وتضمنت النصوص الإجرائية الأحكام الخاصة بالخبير في النقاط التالية²⁸:

3-2-2-1-3-من لا يجوز تعيينهم كخبراء

- مع القانون بعض الأشخاص الذين يتعذر عليهم ممارسة الخبرة وهذا لضمان الحياد والمساواة بين طرفي الخصومة الضريبية، وهم:
 - الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها.
 - الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها.
 - الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.
- تجدر الإشارة أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيرا آخر بدلا عنه.

3-1-2-2-2-1-3-رد الخبير

يجوز لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، وفي هذه الحالة يوجه الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي تسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم²⁹.

3-1-2-3-إجراء الخبرة

يقوم الخبير الأصلي الذي عينته المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وعند الاقتضاء الخبراء الآخرين قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات، يتوجه بعد ذلك الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية طبق للمادة 7-86 من قانون الإجراءات الجبائية.

يسمح الخروج الميداني والإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، بتحرير محضر من قبل العون الإداري يضيف فيه رأيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة، ويتوجه عون الإدارة والخبراء بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية لإيداع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين يوما كاملة³⁰.

يأمر القاضي الإداري الخصوم بدفع مبلغ التسيقات لدى أمانة الضبط في الأجل الذي يحدده في الحكم المعين للخبير، والذي يكون مقاربا قدر الإمكان للمبلغ النهائي لأتعاب ومصاريف الخبير، وهذا قبل بدء الخبراء المهام المنوطة بهم، ويحدد القاضي أتعاب الخبير النهائية بعد إيداع التقرير بأمانة ضبط المحكمة الإدارية التي عينته، مراعى في ذلك مجموعة من المعايير لتحديد هذه الأتعاب، مثل المساعي المبذولة من الخبير في إنجاز المهمة المكلف بها، وكذا احترام الآجال المحددة للخبير، وكذلك جودة العمل المنجز من قلا الخبير، ثم يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المدوعة لديها في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعابه³¹.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، يجوز لها أن تأمر بخبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السابقة المذكورة أعلاه.

ونرى أن اللجوء إلى الخبرة في المادة الضريبية أصبح إلزاميا في نظر القضاة، فالقاعدة العامة هي أنه يؤخذ بالخبرة على سبيل الاستئناس في إصدار أحكامهم، ولكنهم يبنون تلك الأحكام على مضمون الخبرة لأنهم يجهلون المبادئ التشريعية الضريبية التي لا تدخل في تكوينهم في المدارس العليا للقضاء، وحتى إن وجدت لا يعط لها الأهمية البالغة، لهذا أصبحت الخبرة تستعمل بإفراط من قبل القضاة مما يكبد أطراف النزاع مصاريف زائدة.

2.3 الفصل في النزاع:

أحال المشرع الضريبي في سياق القانون الإجرائي، إجراءات التقاضي صراحة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، متمسكا ببعض خصوصيات الإجراءات الجبائية، وعلى أساس قانون الإجراءات المدنية والإدارية سنقوم بدراسة الفصل في الخصومة الضريبية في المحكمة الإدارية ابتداء من الجدولة، سير الجلسة، انتهاء إلى صدور الحكم، ثم إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة.

3-1-2-3-1-الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية

تعد المحكمة الإدارية جهة الولاية العامة في المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الضريبية، حيث تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع، ويكون بذلك قد اعتمد المشرع على المعيار العضوي وهذا تطبيقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتنتج المحكمة الإدارية أحكامها متبعة الإجراءات التالية:

3-1-2-1-1-الجدولة

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك³²، ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، ويجوز في حالة الاستعجال تقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم³³.

3-1-2-2-سير الجلسة

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويبيّن أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، فضلا على أنه يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه، ويتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية³⁴، أما بخصوص دور محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة، وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعة³⁵.

3-1-2-3-صدور الحكم

يصدر القاضي الإداري قراره بإقفال باب المرافعة بعد الانتهاء من دراسة الدعوى الضريبية ووقائعها، ويصدر الحكم بأغلبية الأصوات، كما يمكن أن يتم النطق بالحكم في الجلسة أو في تاريخ لاحق ويبلغ الخصوم بتاريخ النطق بالحكم في حالة التأجيل³⁶، ويتم النطق بالحكم بعد المداولة بين أعضاء المحكمة الإدارية وهي مداولة سرية لا يشترك فيها إلا القضاة الذين سمعوا المرافعة، ولا يشترك فيها محافظ الدولة لأنه ليس من أعضاء المحكمة، وبعد ذلك يتم النطق بالحكم في القضية بتلاوته في جلسة علنية³⁷.

يترتب على النطق بالحكم من قضاة المحكمة الإدارية خروج الدعوى من ولايتها وبالتالي لا تملك بعد ذلك العدول عما قضت به أو تعديله، وإن كان لها أن تفسره وأن تصحح ما وقع به من أخطاء مادية أو كتابية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية³⁸، وبالنظر إلى طبيعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وخاصة إذا تعلق الأمر بدعوى الإلغاء والآثار التي تحدثها هذه الدعوى على نشاط الإدارة ومراعاة لمبدأ الفصل بين السلطات وما يقتضيه هذا المبدأ من ضرورة أن تقف سلطات القاضي عند حد معين، بحيث لا يتحول دوره إلى سلطة رئاسية إدارية فلا يجوز له أن يوجه أمر للإدارة الجبائية بالتصرف على نحو معين، أو يقوم بنفسه باتخاذ تصرف باسمها³⁹.

يجب أن يتضمن حكم المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات الأطراف، ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، ويستند القاضي في اتخاذ القرار على جميع الوثائق المرفقة وأن يشمل أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل باب التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه وتوضيح ما إذا كانت الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيّبوا، ويجب الإشارة أيضا إلى الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وإلى شخص تم سماعه بأمر من الرئيس⁴⁰.

يختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس، وهذا ما تكون نتيجته بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة، وأما إذا قبل القاضي دعوى المكلف

شكلا ونظر في موضوعها، وكان هذا الأخير مؤسسا فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد مبلغ التخفيض بدقة في منطوق الحكم⁴¹.

3-2-2-3- إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

أقر المشرع الضريبي في القانون الإجرائي الجبائي، على مبدأ جواز الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، حيث أحال مرة أخرى إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الإجراءات المتبعة والشروط الواجبة في هذا النوع من الطعون طبق للمادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-2-2-3-1- تعريف الاستئناف

ينصب الاستئناف باعتباره طعن عادي، على الأحكام والأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية بمفهوم المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بمجلس الدولة⁴² ونص المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3-2-2-3-2- إجراءاته

ترفع عريضة الدعوى الضريبية الاستئنافية من إحدى أطراف الخصومة الضريبية الحاضرين أو المستدعين الصادر فيها حكما حضوريا عن المحكمة الإدارية، ويجب أن تودع عريضة الدعوى الاستئنافية لدى أمانة ضبط مجلس الدولة في أجل شهرين متتالين من يوم التبليغ الرسمي للحكم محل الاستئناف، وفي نفس الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة عندما يكون الحكم المستأنف صادرا غيايبا عن المحكمة الإدارية، أما فيما يخص الأمور الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الإدارية يجب أن يرفع الاستئناف في ظرف خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ الرسمي للأمر، فضلا عن وجوب أن تتضمن عريضة الاستئناف الموضوعي أو الاستعجالي كافة الشروط الشكلية وسائر الإجراءات القانونية مع تحديد الأسس الموضوعية والقانونية للاستئناف⁴³.

3-2-2-3-3- أنواع الاستئناف

تتعدد أنواع الاستئناف، حيث بالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا الفقه الإداري نجد عدة نواع نذكر منها:

3-2-2-3-1- الاستئناف الأصلي والاستئناف الفرعي

الاستئناف الأصلي هو الاستئناف الذي يقدمه الطاعن الأول أي المستأنف، وهو عادة المحكوم عليه كليا أو جزئيا، وهو حق مقرر لجميع أطراف الخصومة على مستوى محكمة الدرجة الأولى أو لدوي حقوقهم، وللمتدخلين أو المدخلين في الخصومة، بشرط توفر المصلحة في من يمارس هذا الحق⁴⁴.

أما الاستئناف الفرعي هو الاستئناف الذي يرفعه المستأنف عليه بمناسبة الاستئناف الأصلي أي المذكرة الجوابية، حيث نصت عليه المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يجوز للمستأنف عليه أن يقدم استئنافا فرعيا للحكم المستأنف حتى وإن فاته الأجل في رفع استئناف أصلي، لكن إذا فات أجل الاستئناف ولم يستأنف القرار أصلا، فلا يجوز تقديم الاستئناف الفرعي⁴⁵.

3-2-2-3-2- الاستئناف المقابل والاستئناف الجزئي

فضلا عن الاستئناف الأصلي والاستئناف الفرعي، فلقد أقر الفقه الإداري نوعين آخرين هما⁴⁶:

الاستئناف المقابل هو أن يستأنف كل من الطرفين القرار، في الأجل المحدد بعريضتين، يعني هناك ملفين فيأمر بضمهما ويسمى الملف الأسبق بالاستئناف الأصلي والتالي له استئناف مقابل، ومن نتائج الاستئناف المقابل أنه إذا قبل الاستئناف الأصلي يلغي القرار المستأنف فيه ويلغى تلقائيا الاستئناف المقابل، وإذا رفض الاستئناف الأصلي يتأكد القرار المستأنف فيه وينظر في الاستئناف المقابل.

أما الاستئناف الجزئي هو الاستئناف الذي يجريه أحد الطرفين لقرار الدرجة الأولى، ولكن في جزء منه فقط، وبالتالي فيشترط في كل من الاستئنافين أن يحصل في الأجل القانوني وبعريضة تودع وتكليف بالحضور.

3-2-2-4-آثار الاستئناف

ليس للاستئناف أي أثر موقف لتنفيذ الحكم الجبائي الصادر عن المحكمة الإدارية المطعون فيه⁴⁷، غير أن لمجلس الدولة اختصاص النظر في طلبات توقيف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذها من شأنها تعريض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، أو عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها أن تبرير إلغاء القرار المستأنف، أو عندما تبدو من التحقيق الجدية، ويجوز لمجلس الدولة في جميع الحالات وفي أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ بناء على من يهيمه الأمر⁴⁸، يصدر مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف قراراً نهائياً، لأنه هيئة الدرجة الثانية والأخيرة في القضاء الإداري⁴⁹.

ونرى أنه من خلال المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الضريبي حصر الطعن في أحكام المحكمة الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، متجاهلاً بذلك طرق الطعن الأخرى سواء كانت عادية أو غير عادية، مخالفاً بذلك الأحكام العامة التي تسيّر الدعاوى الإدارية، على خلاف ما هو الحال عليه في الميدان، حيث نرى أن الطعن في المادة الضريبية يتضمن جميع طرق الطعن المتاحة قانوناً سواء كانت عادية على شاكلة المعارضة، الاستئناف، دعوى تصحيح الخطأ المادي، الدعوى التفسيرية ودعاوى الاستعجال، أو غير عادية مثل الطعن بالنقض، التماس إعادة النظر، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

4. خاتمة:

تختلف المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى من حيث المفهوم والإجراءات، حيث أن المشرع الجزائري حفرها بمجموعة من الشروط الإلزامية التي تعكس حرصه على تقديم ضمانات للمحاكمة العادلة لفائدة المكلف بالضريبة، بدءاً من طرح شكواه أمام الإدارة الجبائية المختصة، وطعنه أمام لجان الطعن المتاحة، انتهاءً إلى إمكانية رفع دعواه أمام القاضي الإداري. كما يلاحظ من خلال التعمق في المنازعة الضريبية، أنها تتميز بكثرة التعديلات المتعاقبة التي تطرأ على الأحكام الجبائية سواء في التشريع الموضوعية أو الإجرائية، مما يربك كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة معاً، كما يعيق القاضي الإداري المسؤول عن النظر في قضايا المنازعة الضريبية، فضلاً عن عدم تحكمه في المادة الجبائية، بسبب عدم إعطاء العناية الكافية لهذه المقاييس في برنامج تكوين القضاة، ضف إلى لجوئهم المفرط لتدبير الخبرة، حتى في المسائل غير الفنية، والذي أصبح عرفاً في المنازعة الضريبية، عندما أضحي القاضي الإداري لا يستغني عن هذا التدبير الذي يكبد لا محالة مصاريف إضافية ترهق كاهل المكلف بالضريبة، ناهيك عن طول الإجراءات وتعقده من ناحية ثانية.

5. قائمة المراجع:

- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فايز أنجق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- جمال سايس، الملكية العقارية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ج2، منشورات كلبك، الجزائر، ط1، 2014.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، ط3، 2016.
- حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2013.
- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2011.
- حسين مصطفى حسين، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 1987.
- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2013.
- خليل بوصنورة، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج1، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر

- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2015.
- سليمان بوركري، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014.
- سليمان محمد الطماوي، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، مصر، ط4، 1967.
- عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015.
- عبد العزيز الجوهري، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.
- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- عطاء الله بوحميدي، الوجيز في القضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2011.
- علي الشيخ إبراهيم ناصر المبارك، المصلحة في دعوى الإلغاء، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، مصر، 1997.
- عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2009.
- عمري بوفليحة، قضاء الإلغاء في الجزائر، المكتبة المصرية، مصر، ط1، 2010.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015.
- محفوظ برحمان، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 2007.
- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005.
- يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012.

- Yahia DENIDENI, Etudes de droit fiscal Algerien, Dar el Khaldounia, Algérie, 2013.

6. هوامش:

¹ - يقصد بالصفة التي تعد شرطاً لقبول الدعوى أن يكون المدعي هو صاحب الحق والمركز القانوني، فالصفة في الدعوى لا تثبت إلا للشخص الذي يدعي لنفسه حقاً، أو مركزاً قانونياً، سواء كان هذا الشخص طبيعياً أو معنوياً، وسواء كان الشخص الطبيعي بالغاً سن الرشد أو قاصراً، وتختلف الصفة في الدعوى عن الصفة في الخصومة القضائية، فهذه الأخيرة تثبت لصاحب الحق أو المركز القانوني، إذا كان هو رافع الدعوى بنفسه، وقد تثبت لغيره الذي يمثله في رفعها ومباشرتها، كالكيل أو النائب القانوني، والملاحظ أن الصفة في الخصومة لا تثبت إلا في الشخص الطبيعي كامل الأهلية الإجرائية، ويرى الكثير من شراح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن الصفة في الدعوى بالمعنى المتقدم ما هي إلا تعبير آخر عن شرط المصلحة وهو أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة للمدعي، بمعنى أن الشخص صاحب الدعوى يجب أن يكون قد تضرر من تعرض وقع على حق يخصه هو شخصياً، وبالتالي إدماج شرط الصفة والمصلحة. (خليل بوضنيرة، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج1، نومديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 146 ومايليها.)

- الصفة هي كذلك القدرة على اللجوء إلى القضاء بقصد الدفاع على حق أو مصلحة وهي بذلك تختلف عن الصفة الإجرائية أو التمثيل القانوني وهي أن يرفع شخص دعوى نيابة عن صاحب الصفة فيها، أو أن يرفع من يمثل هذا الشخص قانوناً. (عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 115.)

- إذا رفع الولي أو الوصي دعوى فالقاصر هو صاحب الصفة في الدعوى، أما الولي أو الوصي فهو صاحب الصفة الإجرائية أو التمثيل القانوني، وانعدام الصفة الإجرائية و التمثيل القانوني لا يترتب عليه عدم قبول الدعوى لانتهاء الصفة في المحامي الذي وقع العريضة لأن الصفة لقبول الدعوى تتعلق بالمدعي ولا تنصرف إلى محاميه. (علي الشيخ إبراهيم ناصر المبارك، المصلحة في دعوى الإلغاء، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 92.)

² يقصد بالمصلحة القائمة أي أن تستمر من وقت رفع الدعوى حتى صدور الحكم فيها، حيث أن معظم الفقهاء يرون أن دعاوى الإلغاء والقضاء الكامل هي وسيلة عامة للدفاع عن المشروعية والصالح العام أكثر منها وسيلة خاصة للدفاع عن الحقوق والمصالح الخاصة، وعلى هذا فإنه لا يتطلب أكثر من توفر المصلحة وقت الدعوى، بحيث يصرف النظر عن استمرار تلك المصلحة حتى نهاية الدعوى بصدر الحكم فيها. (حسين مصطفى حسين، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 1987، ص 52).

³ قرار مجلس الدولة رقم 021762 الصادر بتاريخ 2005/11/22: "حيث أن المادة 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على أنه يتعين على كل مزارع أو مربي مواشي أن يكتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية ويرسله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مزرعته قبل الفتح أفريل من كل سنة.

حيث أن مجلس الدولة وبعد المداولة القانونية يرى بأنه في غياب التصريح بالنشاط الفلاحي فإن شهادة الفلاح المحررة في 2003/09/03 لا تثبت صفة الفلاح خاصة وأن الضريبة تخص سنوات 1995 إلى 2000 بينما الشهادة محررة في سبتمبر 2000 ولا تشير إلى تاريخ بداية النشاط." (فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015، ص 32 وما يليها).

⁴ قرار مجلس الدولة رقم 09358 الصادر بتاريخ 2003/09/16: "حيث ولكن في المنازعات الجبائية التي تنصب على كيفية تحديد أسس الضريبة وكيفية احتسابها كما هو الحال بالنسبة للقضية الراهنة يتعين وجوباً تقديم شكوى ضريبية إلى مدير الضرائب للولاية المختص وذلك تطبيقاً للمادة 392 وما بعدها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن الشكوى تعتبر إجراء مسبق جوهري من النظام العام يؤدي عدم احترامه إلى عدم قبول الدعوى.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب عند قضائه بعدم قبول الدعوى بتطبيقه للقانون تطبيقاً سليماً لذا يتعين القول دون التطرق إلى الدفع الخاصة بالموضوع، أن الاستئناف الحالي غير مؤسس ونتيجة لذلك القضاء بتأييد القرار محل الاستئناف." (فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع نفسه، ص 33).

⁵ قرار مجلس الدولة رقم 008956 الصادر بتاريخ 2003/06/17: "وحيث أن تقديم المستأنف لطن مسبق بتاريخ 1999/11/03 وتحصله على رد إدارة الضرائب في 1999/11/20 حسب ما ورد بعريضة المستأنف نفسه، ورفع الدعوى في 2000/01/22 يجعل دعواه غير مقبولة شكلاً لوقوعها خارج الأجل المنصوص عليه بالمادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أنه دون مناقشة الدفع المتعلقة بالموضوع يتعين القضاء بإلغاء القرار المستأنف وفصلاً من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً طبقاً للمادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وليس المادة 337 من نفس القانون." (فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع نفسه، ص 33).

⁶ محفوظ برحمان، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2007، ص 286.

⁷ -عطاء الله بوحميده، الوجيز في القضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 175.

- عبد العزيز الجوهري، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص 38.

- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فايز أنجق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص 156 وما بعدها.

⁸ محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005، ص 145.

⁹ - سليمان بوزكري، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014، ص 181.

- في الجزائر وعلى غرار باقي الدول لا تقبل دعوى الإلغاء مالم تتوفر الصفة و المصلحة بحيث تبنى المشرع الجزائري نظرية الفصل بين المصلحة و الصفة من خلال المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحكم جميع الدعاوى، على خلاف المشرع المصري وما ذهب إليه مجلس الدولة صراحة في حكمه بتاريخ 1948/12/15 والذي جاء فيه: "ومن حيث أن الصفة في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية المجاوزة حدود السلطة تندمج في المصلحة فتتوفر الصفة كلما كانت هناك مصلحة شخصية مباشرة مادية أو أدبية لرافع الدعوى في طلب إلغاء القرارات المذكورة سواء كان رافع الدعوى هو الشخص الذي صدر بشأنه القرار المطعون فيه أم غيره." (عمري بوفليجة، قضاء الإلغاء في الجزائر، المكتبة المصرية، مصر، ط1، 2010، ص 61).

- 10 - عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2009، ص93.
- 11 - حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2013، ص367.
- 12 - اختلف التشريع الإداري الفرنسي عن كل من التشريع الإداري المصري والأردني في مدى شموله للمنازعات الإدارية الخاضعة لموعد الطعن القصير المحدد بستين يوماً، إذ نجد أن موعد الطعن يسري على الدعاوى والمنازعات الإدارية كافة التي تدخل في اختصاص مجلس الدولة الفرنسي، وفقاً لشمول المادة 49 من قانون تشكيله وإطلاقها في حين نجد أن مجلس الدولة المصري ومحكمة العدل العليا الأردنية قد حصر هذا الموعد القصير بدعوى الإلغاء وحدودها دون سائر دعاوى القضاء الإداري الأخرى، عملاً بصريح المادة 24 والفقرة (ك) كدعاوى تعويض عن الأضرار الناجمة عن القرارات الإدارية والمنازعات الناشئة عن العقود الإدارية وطعون الانتخابات البلدية والإقليمية وغيرها، حيث تخضع لمواعيد الطعن العادية المحددة قانوناً. (سليمان محمد الطماوي، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، مصر، ط4، 1967، ص616).
- 13 - حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، ط3، 2016، ص22.
- 14 - سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص182.
- 15 - سليمان بوزكري، المرجع نفسه، ص183.
- 16 - قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 64255 الصادر في 1990/04/07: "من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، يجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأً في تطبيق القانون. ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن قضاة المجلس بقبولهم العرضية الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقت القانون ومتى كان ذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه." (ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2015، ص344).
- 17 - محفوظ برحمان، المرجع السابق، ص291.
- 18 - المادة الأولى من الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية عدد 78 المؤرخة في 1975/09/30.
- 19 - قرار المحكمة العليا رقم 262993 الصادر في 2004/06/23: "حيث أنه لما كان ذلك وكانت دعوى الحال تكييف على أنها دعوى وضع المعالم عملاً بالمادة 703 من القانون المدني الجزائري فإن قضاة المجلس لما أحجموا عن مناقشة أدلة وأسانيد أطراف الخصومة يكونون قد تجاهلوا صلاحياتهم. وحيث فضلاً عن ذلك فإن صرف الأطراف لما يروونه مناسباً على سند أن أملاك الدولة هي المؤهلة لمعاينة إعادة النظر في القياس مع أن الإدارة مختصة بتحديد أملاكها لا غير، مؤداه الامتناع عن الفصل في النزاع وهو ما يشكل نكران للعدالة. وحيث بهذا فإن القضاة بفصلهم كما فعلوا يكونون وذلك دون حاجة لمناقشة الوجه الباقي قد تجاوزوا سلطتهم وأشأبوا قرارهم المنتقد بانعدام التسيب وهو ما يعرضه للنقض والإبطال." (جمال سايس، الملكية العقارية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ج2، منشورات كليك، الجزائر، ط1، 2014، ص455).
- 20 - أحمد محيو، المرجع السابق، ص388 وما بعدها.
- 21 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص62.
- 22 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص249.
- 23 - المادة 125 من القانون رقم 08-09 مؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 21 المؤرخة في 2008/04/23.
- 24 - خليل بوصنوبرة، المرجع السابق، ص258-259.
- 25 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص253.
- 26 - خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2013، ص36.
- 27 - علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجبائية، دار الفكر الجامعي، مصر، 1997، ص7.
- 28 - Yahia DENIDENI, Etudes de droit fiscal Algerien, Dar el Khaldounia, Algérie, 2013, p91.

- 28 العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 110 وما بعدها.
- 29 المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 30 المادة 86-8 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 31 -المواد 129، 143 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- خليل بوصنوبرة، المرجع السابق، ص 261 وما بعدها.
- 32 المادة 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 33 المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 34 المادتان 884 و 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 35 -المواد 897، 998 و 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- يحي بداييرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2012، ص 181.
- 36 المادة 271 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 37 -المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2011، ص 235.
- 38 المادة 891 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 39 عمار بوضيف، المرجع السابق، ص 166.
- 40 -المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 237.
- 41 يحي بداييرة، المرجع السابق، ص 182.
- 42 -قانون عضوي رقم 98-01 مؤرخ في 30 مايو 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 37 المؤرخة في 1998/06/07.
- يتضح من خلال المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن رفع الاستئناف ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، يكون من الطرف الذي حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع، ما لم ينص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على خلاف ذلك، ولا يتميز الاستئناف أمام القضاء الإداري عما هو مقرر أمام القضاء العادي إلا بالنسبة لأجل ممارسته المحدد بشهرين، بينما هو شهر واحد أمام القضاء العادي، أما باقي الأحكام الأخرى الواردة في المواد من 950 إلى 952، فهي نفس الأحكام التي تضمنتها المواد من 334 إلى 338 من نفس القانون المتعلقة بالاستئناف أمام القضاء العادي.(عبد الرحمن بريارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغداددي، الجزائر، ط2، 2009، ص 507).
- 43 حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 276.
- 44 خليل بوصنوبرة، المرجع السابق، ص 320.
- 45 عطاء الله بوحميده، المرجع السابق، ص 163.
- 46 حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص 278.
- 47 المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 48 المادتان 913 و 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- 49 سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 198.