



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة المجاهد عبد الحفيظ بوصوف - ميلّة -



كلية الحقوق

قسم : الحقوق

منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في القانون تخصص : قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ(ة):

من إعداد الطلبة :

رماش سميرة

✓ بوشارف شهاب الدين

✓ نصروش يوسف إسلام

الصفة	الرتبة	إسم و لقب الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر - أ -	د. موسى زينب
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر - ب -	د. رماش سميرة
مناقشا	أستاذ محاضر - ب -	د. مغزيلي نوال

السنة الجامعية : 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

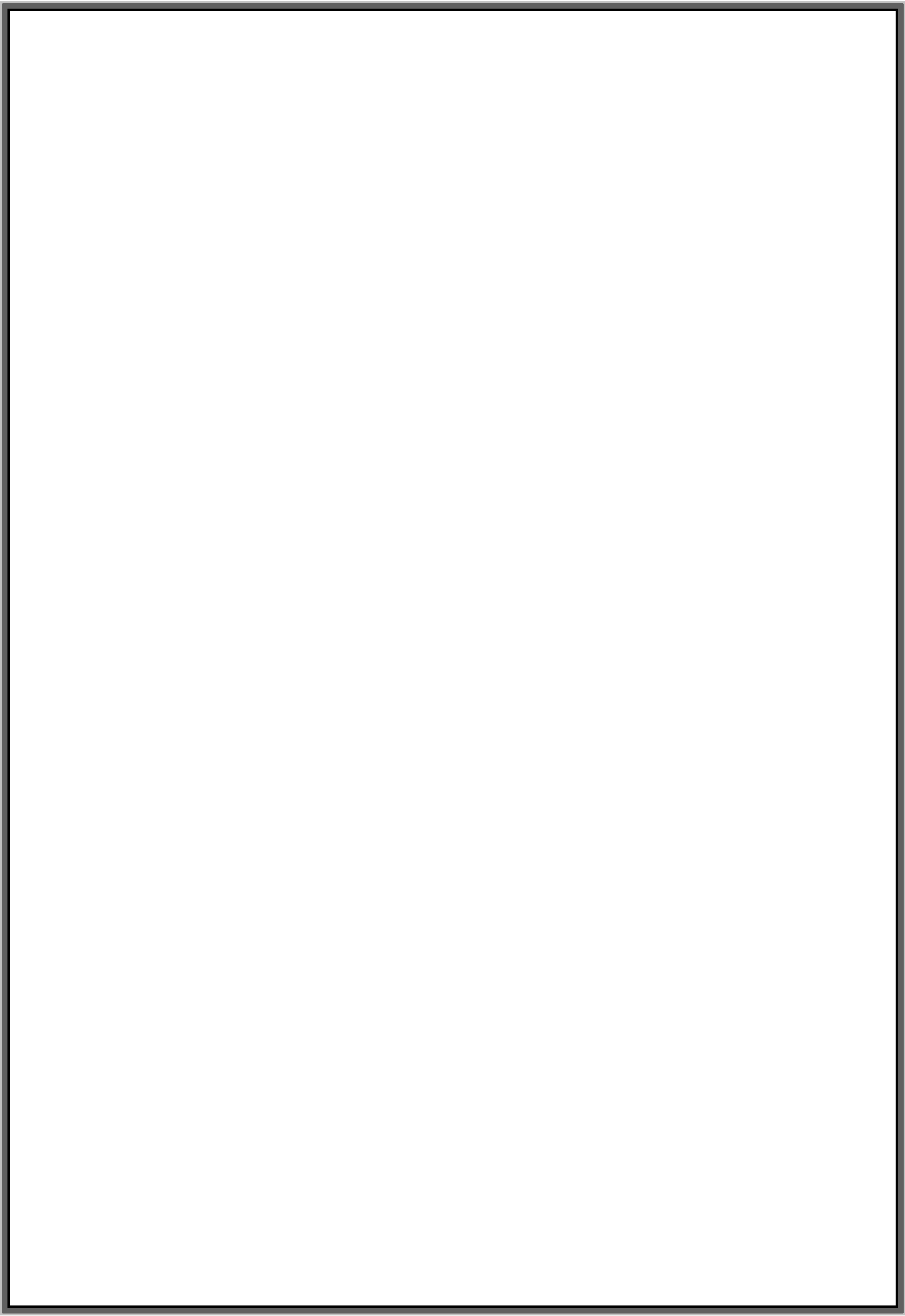
الملخص :

تنشأ منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري نتيجة الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول أساس فرض الضريبة أو كيفية حسابها أو تصنيفاتها ، وتمتاز هذه المنازعة بطابعها الفني والدقيق لارتباطها المباشر بتحديد الوعاء الضريبي الذي يعد أساس تقدير الضريبة، كما تتسم بخصوصية إجرائية تتمثل في خضوعها لمسار مسبق وجوبي قبل اللجوء إلى القضاء ، ولحل هذه المنازعة وضع المشرع مساراً إلزامياً يمر بمرحلتين، تبدأ بالمرحلة الإدارية كإجراء وجوبي مسبق بموجب قانون الإجراءات الجبائية، حيث يلزم المكلف بتقديم شكوى ضريبية أمام الجهة المختصة كشرط لرفع الدعوى القضائية مع إحاطة هذا المسار بضمانات المكلف بالضريبة. ويظل الطعن أمام لجان الطعن (الولائية أو الجهوية أو المركزية) إجراءً اختياريًا يهدف إلى التسوية الودية وتصحيح الأخطاء. وفي حال فشل التظلم الإداري تنتقل المنازعة إلى القضاء الإداري بداية بالمحكمة الإدارية ثم الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف وتنتهي بالنقض أمام مجلس الدولة.

الكلمات المفتاحية: منازعات الوعاء الجبائي، الشكوى الضريبية، لجان الطعن، القضاء الإداري، قانون الإجراءات الجبائية.

Tax base disputes in Algerian legislation arise from disagreements between the taxpayer and the tax administration regarding the basis of taxation, its calculation, or its liquidation. This type of dispute is characterized by a technical and precise nature due to its direct link to the determination of the tax base, which constitutes the foundation of tax assessment. It also has a procedural specificity, as it is subject to a mandatory preliminary administrative stage before resorting to the judiciary. To resolve such disputes, the legislator has established a mandatory two-stage procedure. It begins with the administrative stage as a compulsory prerequisite under the Tax Procedures Law, where the taxpayer is required to submit a tax complaint before the competent authority as a condition for filing a judicial claim, while ensuring the taxpayer's guarantees. The appeal before tax appeal committees (wilaya, regional, or central) remains optional and aims at amicable settlement and correction of errors. If administrative remedies are exhausted, the dispute is referred to the administrative judiciary, starting with the Administrative Court, then appeal before the Administrative Courts of Appeal, and finally cassation before the Council of State.

Keywords: tax base disputes, tax complaint, tax appeal committees, administrative judiciary, tax procedures law.



إهداء

أهدي جهدي المتواضع هذا إلى أبي أطل الله في عمره

إلى أمي الحبيبة

إلى أخواني

إلى عائلتي كل باسمه

إلى أصدقائي

إلى كل أساتذتي الذين درسوني طوال مشواري الدراسي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

بوشارف شهاب الدين

إهداء

أهدي جهدي المتواضع هذا إلى أبي أطل الله في عمره

إلى أمي الحبيبة

إلى أخواتي

إلى عائلتي كل باسمه

إلى أصدقائي

إلى كل أساتذتي الذين درسوني طوال مشواري الدراسي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

نصروش يوسف إسلام

كلمة شكر

نشكر الله سبحانه وتعالى ، ابتداءً ، واعترافاً بالفضل
نتقدّم بجزيل الشكر وعميق التقدير إلى أستاذتنا المشرفة
الدكتورة : "رماش سمية "
التي زوّدتنا بتوجيهاتها ونصائحها القيّمة ، أثناء انجاز هذا العمل ، وقامت
بمراجعة هذه المذكرة وتصويبها ، فجزاها الله عن كلّ خير
و نتقدم بالشكر الخاص لأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على الذين تكرموا بقبول قراءة مذكرتنا
ومناقشتها

بوشارف شهاب الدين ، نصرّوش يوسف إسلام

قائمة المختصرات

ص :	الصفحة
ط	الطبعة
د.ط	دون طبعة
د.س.ن :	دون سنة النشر
ق.إ.ج :	قانون الإجراءات الجبائية
ق.ض.م.ر.م.	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق.إ.ج.م.إ.	قانون الإجراءات المدنية والإدارية
ق.إ.ج.	قانون الإجراءات الجبائية
د.س.ن.	دون سنة النشر
ج.ر.	الجريدة الرسمية
ق.م.	القانون المدني
ق.ت.	قانون التسجيل
د.ج.	دينار جزائري
ط.	الطبعة
ج.	الجزء

مقدمة:

تعد الضريبة المورد الأساسي للخرينة العمومية لدورها الفعال في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، والتي تستمد سلطة فرضها وجبايتها من المبدأ الدستوري القائم على المساواة أمام الأعباء العامة وواجب التضامن، ونظراً لتعدد المادة الجبائية وتنوع الأنشطة المحققة للمداخيل والأرباح الخاضعة للضريبة، سعى المشرع الجزائري إلى صياغة منظومة تشريعية تضمن تحصيل الإيرادات وتحكم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية؛ وهي العلاقة التي كثيراً ما يشوبها نزاع قائم حول مدى الالتزام بالواقعة المنشئة للضريبة أو اللجوء لأساليب التهرب الضريبي.

وفي هذا الإطار، حظي الجانب النزاعي في المادة الجبائية بتنظيم قانوني دقيق بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية¹، حيث خول المشرع للمكلف حق منازعة القرارات الصادرة عن الإدارة ومعارضتها حماية له من أي تعسف، وفي مقابل ما تتمتع به الإدارة من سلطات واسعة كحق الاطلاع والرقابة الجبائية وإعادة تقدير الوعاء الضريبي، لتتفرع هذه المنازعات الجبائية بحسب طبيعتها إلى صنفين جوهريين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل .

تبدأ هذه الخصومة الجبائية عادة بعد قيام الإدارة بإصدار الجداول الضريبية وتبليغ المكلف بمستخرج الجدول أو الإشعار بالدفع، والذي يتضمن الحصص الضريبية المطالب بأدائها وتاريخ الشروع في التحصيل، وفي حال عدم رضا المكلف بالضريبة عن هذه الضرائب المفروضة لاعتبارها غير قانونية أو غير واقعية ترى في الضريبة المفروضة عليه تعسفاً، يوجب عليه القانون سلوك مسارين متتابعين؛ بداية بالمرحلة الإدارية المسبقة التي تتمثل في وجوب رفع شكوى ضريبية (تظلم إداري مسبق) أمام إدارة الضرائب المختصة كإجراء جوهري وإلزامي ، تليها تقديم الطعن أمام لجان الطعن المختصة كإجراء اختياري ، و تليها المرحلة القضائية في حال صدور قرار برفض الشكوى كلياً أو جزئياً، حيث يؤول الاختصاص على الجهات القضائية الإدارية؛ ممثلة في المحكمة الإدارية بصفتها أول درجة تقاضي، مع حق استئناف أحكامها أمام المحكمة الإدارية للاستئناف.

تتجلى أهمية الموضوع لمنازعات الوعاء الجبائي في أبعادها العلمية والعملية؛ فمن الناحية العلمية النظرية، تسهم هذه الدراسة في تأطير المفاهيم القانونية والإجرائية المحيطة بالمادة الجبائية، وتعمل على سد الثغرات والغموض التشريعي الذي قد يشوب نصوص قانون الإجراءات الجبائية، فضلاً عن تقديم

¹ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية ج ر العدد 79 الصادر في 23 ديسمبر سنة 2001 ، المعدل والمتمم بموجب قانون رقم 25-17 المؤرخ في 14 ديسمبر سنة 2025، يتضمن قانون المالية لسنة 2026

حلول متوازنة لتوطيد العلاقة بين حق الدولة السيادي في تحصيل مواردها المالية وحق المكلف بالضريبة في الحماية القانونية وضمان عدم المساس بزمته المالية. ومن الناحية العملية التطبيقية، تكتسي الدراسة أهمية بالغة في ترشيد القرار الإداري وتنظيمه، وتجنب الإدارة الجبائية مخاطر التعسف أثناء ممارسة سلطاتها في الرقابة الجبائية وإعادة تقدير الوعاء الضريبي، مع تمكين المكلفين بالضريبة من معرفة طرق الطعن والشكاوى النزاعية الفعالة لحماية مراكزهم القانونية؛ كما تنعكس هذه الأهمية التطبيقية مباشرة على المنظومة القضائية من خلال تزويد القاضي الإداري بالأدوات والآليات التقنية والمحاسبية اللازمة للفصل في خصومة الوعاء، باعتباره أن المنازعة الضريبية هي منازعة تقنية بامتياز، حيث يساهم ذلك في توحيد الاجتهاد القضائي واستقراره، وتفعيل مسارات التسوية الإدارية والودية، وهو ما يضمن في نهاية المطاف فض النزاعات في أقصر الآجال واستقرار التدفقات المالية للخزينة العمومية.

تهدف هذه الدراسة إلى تأصيل الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية من حيث المفهوم والخصائص، وتحديد الشروط الشكلية والموضوعية الملزمة لرفعها أمام الإدارة الجبائية باعتبارها الجهة مصدرة القرار وفقاً لقانون الاجراءات الجبائية مع تتبع مراحل التحقيق والفصل فيها من طرف الجهات الإدارية المختصة؛ كما تسعى الدراسة إلى تبيان الأحكام المنظمة للجان الطعن الاستشارية من حيث الاختصاص، سير الأعمال، والطبيعة القانونية لآرائها، وصولاً إلى ضبط شروط رفع الدعوى الجبائية والفصل فيها أمام المحكمة الإدارية، وتوضيح إجراءات استئناف أحكامها أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، وصولاً لتحديد حالات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة. وينعكس الهدف الأسمى لهذه الدراسة في معالجة الفجوة المعرفية الناتجة عن قصور إدراك المكلف بالضريبة للضمانات القانونية المكفولة له، وذلك في مواجهة الامتيازات والسلطات التقديرية الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، مما يساهم في إرساء الثقافة الجبائي.

تتنوع دوافع اختيار هذا الموضوع بين أسباب موضوعية وذاتية؛ تكمن الأسباب الموضوعية في ارتباط المنازعات الجبائية الوثيق بالقانون الإداري الذي يمثل ميدان تخصصنا، وضرورة مواكبة التعديلات الديناميكية المستمرة التي تطرأ سنوياً بموجب قوانين المالية على المنظومة التشريعية الجبائية كقانون الإجراءات الجبائية، ومختلف القوانين الجبائية الموضوعية كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير المباشرة...، وذلك للوقوف على المراكز القانونية المستحدثة للمكلف وضمان التطبيق الإجرائي الصحيح وفق آخر النصوص السارية. بينما تتجلى الأسباب الذاتية في الرغبة في اكتساب معرفة معمقة بمسار الشكوى الضريبية إدارياً وقضائياً، ومحاولة معالجة الإشكالات الواقعية الناجمة عن خوف المكلفين من الأعباء المالية والزمنية للمنازعة وقصور ثقافتهم القانونية، بما يساهم في إرساء الوعي الجبائي وضمان التوازن الإجرائي بين الطرفين.

أهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع

- دراسة الباحثة لكحل عائشة بعنوان: الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر أطروحة دكتوراه 2020. تناولت هذه الدراسة طرق إنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر وخلصت إلى أن تفعيل الآليات الإدارية خاصة التظلم المسبق ولجان الطعن يعد الوسيلة الأكثر فعالية لتقليل اللجوء إلى القضاء الإداري كما ركزت على التسوية الودية ودورها في تحسين التحصيل الجبائي مع تحليل إجراءات الدعوى أمام القضاء الإداري من حيث الشكل والبيانات الجوهرية لعريضة الدعوى.

وتتميز دراستنا عنها في تركيزها على منازعة الوعاء الضريبي تحديداً ضمن إطار القضاء الإداري الحديث مع تحليل مسار التقاضي على درجتين بعد استحداث محاكم الاستئناف الإدارية وإبراز دور القاضي الإداري في معالجة الأخطاء التقنية المرتبطة بوعاء الضريبة

- دراسة الباحث المهدي صدوق بعنوان: التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري أطروحة دكتوراه 2019

أكدت هذه الدراسة أن آليات التسوية الودية مثل الشكوى الضريبية ولجان الطعن تمثل وسيلة فعالة لتخفيف العبء عن القضاء الإداري واعتبرت التظلم الإداري المسبق شرطاً لقبول الدعوى القضائية كما تطرقت إلى تطور التنظيم القضائي الإداري وإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة وتتميز دراستنا عنها في تجاوزها لمجال التسوية الودية من خلال تحليل شامل لمنازعة الوعاء الضريبي أمام جميع درجات القضاء الإداري مع التركيز على الإشكالات العملية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وليس فقط تسوية النزاع

تأسيساً لما سبق، تتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في التساؤل الجوهرى الآتي: ما مدى فعالية الإجراءات الإدارية والقضائية التي كفلها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في تسوية منازعات الوعاء الضريبي وتحقيق التوازن بين امتيازات الإدارة الجبائية والضمانات المقررة للمكلف حمايةً لحقوقه من التعسف؟

ويتفرع عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية نوردتها فيمايلي:

- ما مدى إلزامية الشكوى الضريبية كشرط مسبق لرفع الدعوى أمام القضاء الإداري في منازعات الوعاء الضريبي وفق قانون الإجراءات الجبائية ؟

• ما هو دور لجان الطعن الجبائية في تسوية منازعات الوعاء الضريبي وما طبيعة قراراتها وفعاليتها في إنهاء النزاع؟

• ما هي خصوصية منازعة الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري باعتبارها منازعة القضاء الكامل وما هي سلطات القاضي الإداري في التحقيق والفصل فيها ؟

• إلى أي مدى يساهم الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية في تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي؟

- تماشياً مع طبيعة الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في التأسيس المفاهيمي للشكوى الضريبية والدعوى الجبائية وتحديد شروطهما القانونية، إضافة إلى بيان طبيعة الهياكل واللجان الاستئنافية للطعن المختصة بخصومة الوعاء الضريبي، بموازاة الاعتماد على المنهج التحليلي لتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية الحاكمة للمنازعة، وفي مقدمتها أحكام قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، بغرض استنباط القواعد المنظمة لإجراءات التحقيق والفصل الإداري والقضائي عبر مختلف من

واجهت هذه الدراسة جملة من الصعوبات، أبرزها نقص المراجع المتخصصة والكتب الجامعية على مستوى مكتبة الجامعة، لاسيما تلك المتعلقة بالشكوى الضريبية ومنازعات الوعاء الضريبي وفق آخر المستجدات التشريعية، فضلاً عن ضيق الوقت لإنهاء البحث وفحص كافة الجوانب الإجرائية للموضوع.

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واستجلاء جميع معالم الموضوع تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين متكاملين؛ حيث خُصص الفصل الأول للإجراءات الإدارية لتسوية النزاع الضريبي، وقسم إلى مبحثين؛ يتناول المبحث الأول الشكوى الضريبية، في حين يدرس المبحث الثاني إجراءات الطعن أمام لجان الطعن. وجاء الفصل الثاني متمماً له ومخصصاً للإجراءات القضائية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، وقسم بدوره إلى مبحثين؛ شمل المبحث الأول الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية، بينما أفرد المبحث الثاني للإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ومجلس الدولة.

الفصل الاول : إجراءات التسوية الإدارية للنزاع الضريبي

تعد الضريبة الأداة السيادية الأولى التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزائنها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. إلا أن هذا الحق السيادي في فرض الجباية وتحصيلها كثيرا ما يصطدم بالرغبة الطبيعية للمكلف في الحفاظ على ذمته المالية وتخفيف عبئها، مما يفتح الباب أمام نشوء ما يعرف بالمنازعة الضريبية. ونظرا لخصوصية المادة الجبائية ، فقد حرص المشرع على إيجاد حلول تمهيدية لفض هذه النزاعات قبل وصولها إلى أروقة المحاكم، وهو ما يعرف بإجراءات التسوية الإدارية للنزاع الضريبي.

وتكتسي هذه المرحلة الإدارية أهمية بالغة بالنظر إلى المؤشرات الإحصائية التي تؤكد تفضيل الغالبية العظمى من المكلفين سلوك طرق التظلم المسبق واللجوء إلى لجان الطعن الإدارية؛ رغبة منهم في اختصار الوقت والنفقات، وأملا في إلغاء الضريبة أو تخفيضها. ورغم هذه الأهمية العملية، فإن كفاءة هذه الآليات الإدارية تظل محل نقاش قانوني مستمر، كون الإدارة الضريبية تجد نفسها في مفارقة قانونية تجمع فيها بين صفتي الخصم والحكم في آن واحد، فهي الجهة التي تصدر قرار الربط والتحصيل، وهي ذاتها المخولة بالفصل في طعون المكلفين ، و الذي قسمناه إلى مبحثين الأول الشكوى الضريبية ، المبحث الثاني إجراءات الطعن أمام لجان الطعن .

المبحث الأول : الشكوى الضريبية

تمنح الشكوى الضريبية فرصة هامة فهي تتيح للإدارة مراجعة قراراتها وتصحيح أخطائها دون اللجوء لأروقة المحاكم و إضافة أعباء إضافية، كما توفر للمكلف بالضريبة طريقا سريعا، مرنا، وغير مكلف ماديا لاسترداد حقوقه أو تخفيف العبء الضريبي عنه سنتطرق في هذا المبحث عن الشكوى الضريبية

و مفهومها و تعريفها وشروط قبولها في المطلب الأول و في المطلب الثاني إجراءات الفصل في الشكوى وقبل هذا نعطي تعريفاً لوعاء الضريبة حيث يعرف وعاء الضريبة أو القاعدة الضريبية Tax base " بأنه المبلغ الإجمالي للأصول أو الدخل الذي يخضع للضريبة من قبل السلطة المسؤولة عن فرض الضرائب وعادةً ما يتم فرض الضريبة من قبل الحكومة ويتم استخدام وعاء الضريبة للتمكن من حساب الالتزامات الضريبية، فعلى سبيل المثال إذا كان الدخل هو وعاء الضريبة فإنَّ إجمالي الدخل الذي يتقاضاه شعب معيّن هو وعاء الضريبة، كما إذا كانت الضرائب تفرض على العقارات فإنَّ وعاء الضريبة هو القيمة الإجمالية لجميع الممتلكات العقارية ويتم حساب الالتزامات الضريبية من خلال ضرب وعاء الضريبة في معدل الضريبة ¹"

المطلب الأول : مفهوم الشكوى الضريبية (التظلم الإداري المسبق)

تعد الشكوى الضريبية (النزاع الإداري المسبق) خطوة جوهرية وركيزة أساسية في المنازعة الضريبية ، فهي تمثل القناة القانونية التي يمنحها المشرع للمكلف بالضريبة للتظلم أمام الإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض أو تقدير الضريبة قبل اللجوء إلى الجهات القضائية وفي هذا المطلب سنتطرق حول تعريف الشكوى الضريبية من خلال الفرع الأول و شروط قبولها من شروط شكلية و موضوعية في فرع ثاني.

الفرع الأول: التعريف بالشكوى الضريبية

سنتطرق أولاً على تعريف الشكوى الضريبية و ثانياً أساس اشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها.

¹ - دليل تعلم المحاسبة , <https://almohasabah.com> , أطلع عليه بتاريخ 5 جوان 2026 , على الساعة 00:59

أولاً: تعريف الشكوى

جاء في كتاب لسان العرب لأبو الفاضل جمال الدين محمد ابن مكرم ، ان معنى كلمة شكا تعني الإخبار

عن فعل صادر عن شخص ما ، فيقال شكا الرجل أمره ، شكوه شكوا ، على فعلا ، و شكوى على فعلا

و يقال تشاكى القوم شكا بعضهم إلى بعض ، و تقول شكوت فلانا اشكوه شكوى و شكاية وشكية و شكاة ، إذا أخبرت عن سوء فعله بي ، و الإسم من الفعل شكا وهو الشكوى¹

أما من الناحية القانونية فلم يرق المشرع الجزائري بتحديد تعريف مخصص لشكاية لكنه أشار إليها في النصوص القانونية أهمها قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

و يقصد بالتظلم الإداري أيضا أنه مواجهة القرار الصادر عن جهة الإدارية المختصة و إعاد النظر في قرارها أي الطعن .

و مصطلح ”الشكوى” يتم تداوله في مواد المنصوصة في قانون الإجراءات الجبائية أما مصطلح ”الشكاية” فهو يتدم تداوله في داخل الإدارة الضريبية بكثرة.

مما سبق يتضح لنا أن الشكوى الضريبية هي أولى مراحل المنازعة الضريبية، وهذه الأخيرة تتميز بخصوصية عن باقي المنازعات الإدارية، إذ لا بد من سرعة الوصول للاستقرار الضريبي، لأن بقاء النزاع مستمرا يضر بمصالح الدولة التي تمثلها مديرية الضرائب، وذلك في صورة عدم دخول الإيرادات اللازمة وفي التوقيت المناسب، كما يضر بمصالح المكلف بالضريبة في صورة عدم وضوح مستقبل هذا النزاع مع احتمال تضاعف الأعباء المالية التي يتحملها.²

¹ - المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة الدكتوراه ، تخصص قانون الاعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2018-2019 ، ص 14

² - عمار زعبي و أمانة سلطاني ، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن ، المجلة الجزائرية للحقوق و العلوم السياسية ، المجلد 5، العدد 2 ، سنة 2020 ، جامعة الوادي ، ص4

ثانياً: أساس إشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها

ان التظلم الضريبي هو اجراء يفصل في خصومة، فإذا كان الفصل في الخصومات تباشرها السلطة القضائية عن طريق المحاكم فان هذه المهمة تباشرها هيئات إدارية بحتة، ولذلك لا يمكن القول ان للتظلم الضريبي طابعا قضائيا، وإنما طابع الفصل في خصومة ويتطلب هذا توافر عنصرين أساسيين:

العنصر الأول يتمثل في وجود منازعة و يتجه رأي في الفقه (Gille Noël, 1985, p. 134) إلى انه يكفي في المنازعة وجود ادعاء من جانب واحد أو طلب يقدم إلى السلطة المختصة يدور حول مسألة من مسائل القانون تثار من الشخص صاحب الصفة للتوصل إلى حلها، وبذلك يمكن القول أن التظلم الضريبي ينطوي على منازعة تدور حول تطبيق قاعدة قانونية , العنصر الثاني يتمثل في وجود جهة يقدم إليها التظلم ولها سلطة الفصل فيه، وتتطوي هذه السلطة على إصدار هذه الجهة لقرارات يتم التوصل عن طريقها إلى حل المنازعة¹.

فإذا توافر هذان العنصران يعتبر التظلم الضريبي بمثابة اجراء يفصل في خصومة لكنه لا يعتبر عملا قضائيا، و لا يعتبر القرار الصادر بالفصل في التظلم من قبيل الأحكام، ويترتب على اعتبار التظلم الضريبي اجراء يفصل في المنازعة الضريبية انه يعتبر من النظام العام و للقاضي ان يثير من تلقاء نفسه بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم التظلم الضريبي خلال أي مرحلة تكون عليها الدعوى وعليه فإن إجراء الشكوى الضريبية يعد من النظام العام، وبالتالي فإن الالتزام بهذا الإجراء أمر إلزامي لكل من المكلف بالضريبة، وإدارة الضرائب والقاضي على حد سواء، حيث أن لهذا الأخير أن يثير الدفع بعدم قبول الدعوى الضريبية شكلاً من تلقاء نفسه، لعدم تقديم تظلم إداري مسبق (الشكوى الضريبية) وفي أية مرحلة كانت عليها الدعوى باعتباره حامي القانون.

خصائص الشكوى الضريبية :

بعدما تبين أن الشكوى الضريبية هي تظلم إداري مسبق، وإجراء جوهري ومن النظام العام، فمن المهم الإشارة إلى أهم الخصائص التي تتميز بها الشكوى نوجزها في الآتي:

¹ - الهادي خضراوي , التظلم الضريبي المسبق كشرط قبول النظام القضائي , مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية , مجلد 8 , العدد 1 , 2025 , ص 255

أ- الطابع الوجوبي (الإلزامي): تتميز الشكوى بطابعها الوجوبي، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة الذي ينازع في مشروعيتها تأسيس الضريبة، بأن يقدم تظلاً إدارياً مسبقاً إلى إدارة الضرائب المختصة، قبل اللجوء إلى الطرق الأخرى للطعن، فيستوجب تقديم شكوى أمام مدير الضرائب. وأن عدم القيام بهذا الإجراء الجوهري يجعل الدعوى غير مقبولة...

ب- الطابع العام: بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانون إجرائي عام بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم باختلاف أنواعها، نستكشف عدم وجود نص صريح يعفي من إجراء الشكوى الضريبية في أي نوع من أنواع الضرائب والرسوم، ونظراً لعدم وجود نص خاص يقيده، فإنه يجب القيام بإجراء الشكوى في جميع أنواع الضرائب باختلاف أنواعها وطبيعتها، وهو ما يجعلها ذات طابع عام وشمولي¹.

ت- الطابع الشخصي: إن الأثر المترتب عن تقديم الشكوى لا ينصرف إلا لصاحب الصفة والمصلحة الذي تقدم بها، فالشكوى التي يتقدم بها الشريك المتضامن في شركة التضامن، أو شركة التوصية البسيطة أو الوارث، لا ينصرف أثرها إلى باقي الشركاء أو الورثة، خاصة في مجال الضريبة على الدخل.

ث- الطابع الشكلي: لقد ألزم المشرع من خلال مضمون نص المادة 73 ق.إ.ج، المكلف بالضريبة بتقديم شكواه إلى إدارة الضرائب وفق أشكال محددة، كأن تكون مكتوبة وتتضمن بيانات محددة وإلزامية وغيرها.

ج- الطابع المسبق: يقصد بذلك أن تكون الشكوى الضريبية سابقة للدعوى الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة لا تقبل شكلاً ما لم تكن مسبقة بالشكوى الضريبية، وإن المدعي لا يمكنه مناقشة أي ضريبة دون تحديدها بدقة ودون الطعن فيها مسبقاً وهو ما لم يتوفر في قضية الحال ففي هذا القرار نجد أن مجلس الدولة يعتبر الشكوى الضريبية، وإجراء إلزامي في الدعوى الضريبية، وذلك لاشتراطه النظر في الدعوى ضرورة وجود الطعن الإداري المسبق، قبل النظر في موضوع النزاع².

الفرع الثاني : شروط قبول الشكوى الضريبية

في هذا الفرع سنقوم بذكر أولاً شروط الشكوى الضريبية من الناحية الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية ثانياً.

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص 18

² - المهدي صدوق ، مرجع نفسه . ص19

أولاً: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية :

لقد حدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026 في المادة 73 شروط الشكلية لقبول الشكاية الضريبية عند تقديمها أمام الإدارة الضريبية : " يجب أن تكون الشكاوى فردية. غير أنه كإستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدمو شكوى جماعية "

- يجب تقديم الشكاية منفردة عن كل قضية، بمعنى أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة أو تضم أنواعا متعددة من الضرائب والرسوم، أو تتضمن نوعين من الطلبات كالإعفاء في الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة، والتخفيض في حالة عوز المكلف بالضريبة.¹

فالقاعدة المتعارف عليها هو أن المكلف بالضريبة هو الذي يقدم شكوى لدى الإدارة الضريبية إلا أنه يوجد حالات التي يمكن للمكلف بالضريبة بتوكيله شخص آخر ينوب عنه و هذا ما نصت عليه المادة 75 من القانون المتعلق بالإجراءات الجبائية لسنة 2026 و التي نصت : " يجب على كل شخص يقدم أو يساند الشكوى لحساب الغير ، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل . يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني ، الذي عين ممثلا له ، بصفته موكلا ، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا . غير أنه ، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية . و الأمر كذلك ، إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر "

ومنه يتضح أن مكتب المحامي يعتبر أنه موطن الذي إختاره الشاكي لدى الإدارة الضريبية و ذلك نيابة عنه إلا أن الوكالة لا تشترط على المحامين المسجلين في نقابة المحامين ، و في حالة وجود فرع لشركة أجنبية أو وكالة داخل التراب الجزائري معناه أن موطن المكلف الضريبة موطنه هو أحد مراكز المتواجدة داخل التراب الوطني ، وبالنسبة للشخص الطبيعي يتخذ موطن له في الجزائر ، فإذا غير

¹ - المادة 73 من القانون 01-21 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية

المكلف بالضريبة مكان إقامته فإنه يقوم بإبلاغ مصالح الضرائب حتى تؤسس الضريبة من قبل المصالح التي يتبعها إقليميا .

مثل المعاهدة الدولية الضريبة لتفادي الإزدواج الضريبي بمعنى خضوع المكلف بالضريبة لضريبتين واحدة في وطنه و الثاني في الجزائر , كمعاهدة بين الجزائر و روسيا المبرمة في 10 مارس 2006.¹

ثانيا: الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية

و المقصود بالقواعد الموضوعية في الشكاية الضريبة التي ترفع امام الإدارة الضريبية هي البيانات الشكاية أي محتوياتها بالإضافة إلى الأجل القانونية و التي أقرها المشرع لسلامة الشكوى المقدمة للإدارة الضريبية و يجب أن تحترم حتى يتمكن في قبول الشكاية و النظر فيها , وهذه ممثلة في دفع و هي مقرة قانونا على ضرورة وجودها هذه الدفع في الشكاية الضريبية و بمعنى الأصح و القريب هي الإدعاءات التي يركز عليها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبة في خطائها في تقدير الضريبة, و تبرير حقه و الدفع تنقسم إلى دفع شكلية و دفع موضوعية :

* الدفع الشكلية :

و يقصد بالدفع التي تتعلق بإجراءات المتابعة، كأن تقوم إدارة الضريبة بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقا ودون تبليغه بالتحقيق، وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها، فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفعا للمكلف بالضريبة يمكنه استخدامه لإسقاط قرارات الإدارة وإلغائها، وحتى تقبل الدفع الشكلية يجب ما يلي:

- أن يكون الدفع قانونيا أي أن يكون محدد في نص قانوني الذي تم إنتهاكه من طرف الإدارة الضريبة.

- أن يكون الدفع جوهريا و الذي لا يمكن للإدارة تجاوزه لأنه حق للمكلف بالضريبة.

¹ - التعلية رقم 2016/905 المؤرخة في 27/11/2016، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

- مقدم من ذي صفة أي صاحب الشاكي أمام الإدارة الضريبية .

- مقدم في الآجال القانونية المحددة له وعدم تجاوزها.¹

* الدفع الموضوعية :

فيتعلق دائما في الموضوع المادي أي المالي بمعنى الأخطاء المادية الصادرة من الطرف الإدارة الضريبية عند تقديرها للضريبة أو تحصيلها و قد تكون متعلقة بحساب مبلغ الضريبة الواجب دفعها أو خطأ في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة , وهذا يكون دافع حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع تظلم يطلب فيه تصحيح خطأ في فرض الضريبة، قام به في إحدى تصريحاته، ونتج عنه صدور جدول ضريبي تصحيحي، كما قد يطلب المكلف بالضريبة استرداد حقوق دفعها زيادة عن الحقوق الحقيقية.²

ومن شروط الواجب لسلامة الشكاية أيضا مايلي :

- لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع كما يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع

للضريبة و ذكر الضريبة المعترض عليها.³

- مع بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار , وفي حالة التي لا يستوجب فيها الضريبة وضع جدول , ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع , عرض ملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف و توقيع صاحبها باليد.⁴

كل ما تم ذكره أعلاه تعتبر بيانات يجب على مكلف بالضريبة اعدادها وهذا بإعتبارها أدلة و حجج و براهين ضد الإدارة الضريبة و التي تدعم الشكوى و المحددة لنوع التظلم وهذا إذا كان في حالة قد تم تضخيم المبلغ المالي لضرائب أو سوء تقدير الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة .

لكي يقبل التظلم لا بد أن يقدم خلال مدة معينة , إذا كان في السابق يقدم في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر

¹- عمار زعبي و آمنة سلطاني , الشكوى الضريبية : ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة, مجلة الفكر القانوني و السياسي , المجلد 4 , العدد 2 , 2020 , ص8

²- عائشة لكحل , الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبة في الجزائر , أطروحة دكتوراة , تخصص الدولة و المؤسسات العمومية , جامعة الجزائر . كلية الحقوق , السنة الجامعية 2019-2020 , ص37

³- المادة 75 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

⁴- المادة 75 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

البث من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل , أو الحصول الأحداث الموجبة لهذا التظلم , و فواتها يؤدي الى إنقضائها وعدم قبولها , بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 أصبح ميعاد تقديم هذا التظلم في أجل لا يتعدى السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل , أو حصول الأحداث الموجبة لهذا التظلم ¹.

إن الهدف من رفع التظلم أمام الإدارة الضريبية من طرف الشاكي وهو المكلف بالضريبة قبل رفع شكواه أمام القضاء الإداري بإعتبار أن الإدارة ضريبية هي مرفق عام وهذا من أجل النظر في طلبه المتمثل في الإعفاء الضريبي , التخفيض في الضريبة , إسترجاع مبلغ الضريبة كليا أو جزئيا المعترض عليها وهذا تخفيضا لي تكاليف , و توضيح إدعاءاته و هذا إبتعادا من أي تعسف يمكن أن يصدر من طرف الإدارة الضريبية في تحصيل حقوقها المالية .

المطلب الثاني: إجراءات الفصل في الشكوى

بعد وصول الشكاية إلى مصالح الإدارة الضريبية إذا كانت تستوفي جميع الشروط الشكلية والقانونية تتم مباشرة عملية التحقيق في هذه الشكوى وللتفصيل في مضمون هذا العنصر تم تقسيمه إلى إلى فرعين , الأول إجراءات التحقيق في الشكاية، و الفرع الثاني آجال البث فيها.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الشكاية

نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية " ان الدعاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 من نفس القانون حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له ويسلم وصل للمكلف بالضريبة لإثبات الإيداع والتسليم ².

أولاً: التحقيق في الشكوى الضريبية من طرف الجهة المختصة

في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، مهما كان نوع الضريبة والحقوق والرسوم المتنازع فيها، فإن التحقيق فيها يعود للمصلحة التي قامت بتحديد الوعاء الضريبي وتصفيته من

¹- صفيان بوفراش , التظلم الإداري بين النصوص القانونية و الاجتهاد القضائي , ألفا للوثائق , الجزائر , 2024 , ص104

²- المادة 15 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

الضرائب، وهي التي تتولى دراسة وفحص الشكوى من الجانبين الشكلي والموضوعي، ليتم بعد ذلك إرسال ورقة التحقيق التي تمت بخصوصها عملية التحقيق إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات

1- نطاق التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية :

بعد وصول ملف النزاع إلى المصلحة المختصة بالتحقيق يقوم رئيس هذه المصلحة بتسجيل ملف النزاع سجل خاص، ثم يعهد إجراء التحقيق الذي يكون تحت مسؤوليته إلى المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب على مستوى الهيئة التابعة له، أي للعون الذي يسير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، كما يمكن تفويض التحقيق في الشكوى لأعوان آخرين. يقوم العون المحقق بمعاينة وفحص جميع الوثائق والبيانات الضرورية لمعالجة الشكوى النزاعية ، وذلك بالرجوع إلى ملف المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الإثباتات المقدمة والمرفقة مع الشكوى، ويجب عليه عدم إغفال أي عنصر أو طلب من الطلبات المقدمة، وإلا كان التحقيق مشوباً بالنقصان، وتشمل عملية التحقيق فحص الشكل والمضمون كما تشمل الآجال.

أ- النظر في آجال الشكوى الضريبية:

يقوم العون المحقق بالتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لآجال تقديم واستقبال الشكوى المنصوص عليها في المادة 72 ، وذلك بالنظر إلى تاريخ تقديم الشكوى الذي يعتبر كأساس لحساب آجال التحقيق والبت فيها؛ وامتداد الآجال المطبق؛ وتاريخ نهاية الآجال ، وبعد عملية التدقيق وفحص الآجال من طرف العون المحقق، نكون أمام إحدى الحالتين الآتيتين:

- شكوى مقبولة، إذا قدمت في الآجال المحددة قانوناً.

- شكوى مرفوضة، إذا قدمت قبل بداية الآجال أو بعد انتهائها¹.

ب- النظر في مدى توفر الشروط الشكلية للشكوى الضريبية:

بعد إتمام العون المحقق في فحص آجال الشكوى الضريبية، ينتقل إلى فحص الشكوى من الجانب الشكلي، ويقصد بهذا الأخير البحث والتدقيق في ما إذا كانت الشكوى متوفرة على كافة الشروط الشكلية ، لأن المشرع رتب على عدم احترامها عدم قبول الشكوى الضريبية.

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص 79

فإذا كانت الشكوى مستوفية لجميع الشروط الشكلية، فهنا يكفي الإشارة في الإطار المخصص لذلك في ورقة التحقيق (العريضة) بعبارة شكوى مقبولة من حيث الشكل، يتولى مفتش الضرائب في حال وجود عيوب شكلية لتكليف المشتكي بتصحيحها أو تسديد الضريبة. وتتحدد خيارات المدير الولائي بناءً على ذلك في أربع حالات هي : إما الرفض المباشر للشكاوى ذات العيوب الجوهرية غير القابلة للإصلاح، أو توجيه المكلف لإصلاح العيوب البسيطة المكتشفة قبل بدء التحقيق، أو الفصل الفوري في الشكوى إذا كان المطلب واضحاً وبسيطاً كإصلاح خطأ مادي أو حسابي دون الحاجة لتحقيق، وأخيراً قبول الشكاية شكلاً وتحويلها للتحقيق المعمق في المضمون؛ حيث يُمنح مفتش الضرائب صلاحيات واسعة تشمل استدعاء المكلف لتقديم التوضيحات، والانتقال للمعاينة الميدانية، والاطلاع القانوني على الوثائق والمستندات لدى الإدارات العمومية، والمؤسسات المالية، والأطراف ذات الصلة لحل النزاع الضريبي.¹

ج - النظر في مضمون الشكوى الضريبية :

تعد هذه العملية أهم مرحلة في التحقيق وحساسة جداً، باعتبار المحقق مؤسس الضريبة مطالب بإثبات صحة الإخضاع المتنازع فيه محل الشكوى، أو إعادة التقويم تبعاً للإثباتات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يقوم العون المحقق بالتحقيق ببيان القضية من خلال حصر الوقائع والأسباب المحيطة بالنزاع والأسس القانونية والتنظيمية التي يتذرّع بها المكلف بالضريبة، بغرض الوقوف على درجة مصداقية الدوافع والحجج التي قدمها، واعتباراً لذلك، وجب على المحقق إتباع منهجية واضحة تركز على جانبين أساسيين هما:

- النظر في الوقائع لعملية فرض الضريبة على الفرد وتبرير جميع الضرائب المفروضة في تقدير الوعاء و حساب مبلغ الواجب دفعه من طرف مكلف بالضريبة.
- النظر في دوافع الإثبات هي المستندات و المبررات التي يقدمها المكلف بالضريبة أمام الإدارة لإلحاحه عن الضريبة الملزمة أمامه².

¹ - يوسف قاشي ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة البويرة ، السنة الجامعية 2014-2015 ، ص85

² - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص80

2- نتائج التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

بعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، وما يوجد من معلومات في ملف المكلف بالضريبة الراجع لشكوى، وخاصة فحص وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فهنا نكون أمام حالتين:

أ- عدم صحة إدعاءات المكلف بالضريبة:

في حالة ما إذا تبين العون المحقق الذي قام بالتأسيس كأصل من صحة تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وكذا الإجراءات المتبعة في الإخضاع، أو ليس بإمكان المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فعليه أن يبين مشروعية التأسيس، لأنه لا ضريبة ورسم إلا بنص قانوني¹.

ب- صحة إدعاءات المكلف بالضريبة:

إذا ما تبين للعون المحقق من خلال ما تم تقديمه من إثباتات أو من خلال ملف المكلف بالضريبة، بوجود أخطاء في تقدير وعاء الضريبة وحسابها، أو ارتكبت أخطاء في الإجراءات المتبعة للتأسيس، أو من حق المكلف بالضريبة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فلا بد من تداركها²

3- التحقيق الإضافي :

إن التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية يتم بعد عملية التحقيق الأولي التي أنجزت من قبل مصالح التأسيس، أو مصالح الرقابة، ويسمح هذا التحقيق باتخاذ قرار عادل ونهائي يجنب الإدارة الطعن في قراراتها سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، ونجد أن المشرع قد حدد من له صلاحية التحقيق كما حدد أيضاً كفاءات التحقيق.

أ- الأعوان المحققون في الشكوى الضريبية: بعد أن تتم عملية التحقيق الأولي للشكوى من قبل مصلحة الوعاء أو مصالح الرقابة، وعلى حسب كل هيئة، تشرع مصلحة المنازعات بعد استلامها الملف في التحقيق الخاص بها، ويكون ذلك من طرف أعوان محققين مؤهلين قانوناً، ويمارسون مهامهم لدى:

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص84

² - المهدي صدوق ، مرجع نفسه ، ص84

- مكتب الشكاوى، بالنسبة لكل من المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات.

- مصلحة الاحتجاجات، بالنسبة لكل من المركز الجوّاري للضرائب ومركز الضرائب¹.

والعون المحقق له من السلطات والصلاحيات في إتباع إجراءات التحقيق في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، ما للأعوان الذين حققوا قبله في التحقيق الأولي.

ب- محتوى التحقيق الإضافي في الشكاوى الضريبية:

على غرار التحقيق الأولي في الشكاوى الضريبية يقوم كذلك العون المحقق في التحقيق الإضافي، بدراسة الشكاوى من حيث الشكل ومن حيث الآجال، وكذا من حيث الموضوع، وهذا نظراً للجانب التقني المعقد الذي يتميز به نزاع الوعاء الضريبي ، حيث ينصب التحقيق الإضافي في أول الأمر على التأكد من أن العون المحقق قد استوعب موضوع النزاع، وأن رأيه موضوعي ويجب بشكل كامل ومحدد على كل النقاط المثارة من قبل الشاكي، ومدى مراعاته لمصلحة الخزينة العمومية وذلك من خلال:

- رقابة الوقائع من حيث تكييفها القانوني: يقوم المحقق في هذه المرحلة بالتحقق من صحة الوقائع من الناحية المادية، ثم ينزل عليها القانون وذلك بمعالجته للقانون بالتفسير عن طريق المراسيم والتعليمات، لمعرفة مدى انطباقه على الواقعة².

- رقابة الملائمة للوقائع (رقابة تناسب) : من خلال التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، خولت للعون المحقق بالقيام برقابة الملائمة، التي تركز على التحقق من مدى التناسب بين الوقائع المبررة لقرار فرض الضريبة ومحل هذا القرار، بمعنى الموازنة بين مدافع الخزينة العمومية والأضرار التي تلحق بالمكلف بالضريبة، نتيجة قرار فرض الضريبة، عن طريق قياس المصلحة والفائدة التي تعود للحل موضوع للقضية .

- رقابة أدلة الإثبات (توزيع عبئ الإثبات): إن عبء الإثبات يتحمله من يدعي خلاف الظاهر أصلاً، أو الظاهر عرضاً، أو الظاهر فرضاً، فالأول كان ظاهراً بحسب أصله أي حسب طبيعة الأشياء، والثاني ما ظهر بدليل أقيم عليه خلافاً¹

¹- المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص86

²- المهدي صدوق ، مرجع نفسه ، ص87

- نتائج التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.

بعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، وما توصل إليه العون المحقق في التحقيق الأولي، بناءً على ما يوجد من معلومات في ملف المكلف بالضريبة رافع الشكوى، وفحص وسائل الإثبات المقدمة من طرفه، ناهيك عن التحقيقات التي يقوم بها العون المحقق في التحقيق الإضافي نكون أمام حالتين:

صحة التأسيس الضريبي:

في حالة ما إذا تبين العون المحقق لدى مصلحة المنازعات من صحة تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وكذا الإجراءات المتبعة في الإخضاع، وأن الإثباتات التي تقدم بها المشتكي غير كافية، وليس بإمكان المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فعليه أن يبين ذلك في تقريره.

عدم صحة التأسيس الضريبي:

إذا ما تبين للعون المحقق لدى مصلحة المنازعات من خلال ما تم تقديمه من إثباتات، وما تم التوصل إليه من خلال التحقيقات التي قام بها، بوجود أخطاء في تقدير وعاء الضريبة وحسابها، أو ارتكبت أخطاء في الإجراءات المتبعة للتأسيس، أو من حق المكلف بالضريبة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فلا بد منحه التخفيض أو الإعفاء².

وقد منح المشرع على غرار العون المحقق في التحقيق الأولي، إمكانية إجراء المقاصة للعون المحقق في التحقيق الإضافي، لكنها تختلف عنها من حيث مجال التطبيق، حيث أن عملية التحقيق الأولي تكون بين التخفيضات المعترف بثبوتها والإغفالات بجميع أنواعها، أو التي تم معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها في نفس الطلب، بينما عملية التحقيق الإضافي التي تتم على مستوى مصلحة المنازعات، لا تكون إلا بين طعنين مختلفين لنفس المكلف بالضريبة، مع مراعاة بطبيعة الحال الشروط المتعلقة بالضريبة.

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص87

² - المهدي صدوق ، مرجع نفسه ، ص94

وبعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، يقوم العون المحقق بإبداء الرأي من خلال تقرير يكتب في العريضة المرفقة مع الشكوى، الذي يتضمن الإشارة الواضحة والدقيقة لغرض الشكوى، ووسائل الإثبات المقدمة والفحص الخاص بها، والإشارة للقواعد والأحكام الأساسية المطبقة في القضية المعروضة، وعادة ما يتخذ العون المحقق في التحقيق الإضافي بمصلحة المنازعات رأياً مغايراً للمقترح الذي أصدره العون المحقق في التحقيق الأولي بمصلحة تأسيس الضريبة، ثم يقوم بعد التأشير عليه من طرف رئيس مصلحة المنازعات، بإرسال الملف (العريضة، الشكوى، الإثباتات) للسلطات المختصة بالبت النهائي في الشكوى¹.

يتم النظر والتحقيق في الشكاوى الضريبية من طرف المفتش الضريبي الذي قام بتأسيس الضريبة باعتباره اعلم من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة حسب المادة 76-1 من قانون الإجراءات الجبائية ويمكن للمفتش الضريبي اللجوء الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رايه في موضوع الشكاوى الجاري التحقيق فيها في مدة زمنية لا تتجاوز 15 يوم².

تتكفل المراكز الجوارية للضرائب بتسيير: المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي المستثمرات الفلاحية، الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛ لقد أرسلت المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

تختص المراكز الجوارية للضرائب، في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، بكل الضرائب والرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين بالضريبة وبالأخص في هذه المجالات :

في مجال الوعاء : تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها، تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص94

² - فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، 2009-2010، ص70

في مجال التحصيل : تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى، تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود، تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم¹.

في مجال الرقابة : تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها، تراقب التصريحات المكلفين بالضريبة وتنظم التدخلات.

في مجال المنازعات : تدرس الشكاوى وتعالجها، تتابع المنازعات الإدارية والقضائية، تدرس طلبات التخفيض الإداري التي يتم دفعها من طرف المكلف بالضريبة

في مجال الاستقبال والإعلام:

تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل، تنظم المواعيد وتسيّرهما، تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب تنظم المراكز الجوارية للضرائب التي يسيّرهما رئيس مركز في ثلاث (3) مصالح رئيسية ومصلحتين (2) وقباضة: المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات، مصلحة الاستقبال والإعلام ، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، القبضات².

تختص المديرية الجهوية للضرائب بمتابعة المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة، يمكنها دراسة طلبات الطعن لغرض الإعفاء من الضريبة وتوجيهها للجان الجهوية حيث أنها تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.

كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب. تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.

وبهذه الصفة تتولى خصوصاً ما يأتي:

¹ - المادة 26 من المرسوم تنفيذي رقم 327-06 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم

المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، ج.ر عدد 59 ، الصادرة بتاريخ 2006-09-24

² - المادة 26 من المرسوم تنفيذي رقم 327-06 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته، تعد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية، تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي، تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم، تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات، تقدر احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وتعد تقريراً دورياً عن¹ ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها، تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي، توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به².

تقوم بتنظيم المديرية الجهوية البالغ عددها تسع (9) مديريات والتي سيحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، في مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربع (4) وفي مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) مكاتب في كل مديرية فرعية. حيث يحدد تنظيم وصلاحيات كل هيكل بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

- تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي، أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ولا سيما:

في مجال الوعاء: تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها، تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها، تراقب الملفات حسب كل وثيقة، تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

في مجال التحصيل: تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى، تراقب حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه، تمون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

¹ - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدّد المنظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

² - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدّد المنظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

في مجال الرقابة: تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات، تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلف بالضريبة وتقييم نتائجها.

في مجال المنازعات: تدرس التظلمات وتعالجها، تتابع المنازعات الإدارية والقضائية، تعالج طلبات التخفيض الإداري.

في مجال تسيير الوسائل: تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها.¹

ثانيا: التحقيق من طرف مفتشي الضرائب

بعد تسلم المفتش ملف الشكاية من المدير الولائي ومباشرة التحقيق فيها، إذا لاحظ المفتش أي خلل بالشكاية كفوات الاجل القانوني للإيداع او عدم توقيع المكلف شخصا او موكله فيقوم باطلاع المدير بها، ويمكن للمفتش استدعاء المتظلم لتقديم توضيحات بخصوص الشكاية وله الحق أيضا بقوة القانون التحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة على مستوى المؤسسات والجماعات المحلية المساعدة في التحقيق، وبعد اكمال التحقيق يقوم المفتش بتحرير تقرير مبدئي يتضمن:

• الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة والمطابقة للنصوص القانونية.

• ذكر الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير المقدم².

عند الانتهاء من التقرير يرسله المفتش الجبائي الى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ بدوره قرار بالشكاية مع تمتعه بكامل الحرية في اعداده غير ملزم برأي المفتش.

جاء في المواد 76-77-78-79 من قانون الإجراءات الجبائية اجال البند في الشكاية كالتالي:

- يجوز البث في الشكاية إذا كانت يشوبها عيب في الشكل.

- تبث الإدارة المركزية في الشكاية خلال ثمانية أشهر.

¹ - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 يحدّد المنظم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

- نبيل مباركو و إبراهيم يامة , طرق تسوية النزاعات الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء حسب مستجدات التشريع الجزائري , المجلد

² 10 , العدد 01 , سنة 2022 , ص 223

- يختص مدير الضرائب الولائي في الدعاوى في اجل ستة أشهر إذا تجاوز مبلغها سبعون مليون دينار جزائري.

- يختص رؤساء مراكز الضرائب في النزاع المتعلق المتجاوز ثلاثون مليون دينار جزائري - 30.000.000 - و أقل من سبعون مليون دينار جزائري - 70.000.000 - ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب للبث في الشكاية في مدة أربعة أشهر التي لا يتجاوز مبلغها ثلاثون مليون دينار جزائري ولا يقل - 30.000.000 -

- يحق للأعوان المعنيين برتبة مفتش رئيس البث في الدعاوى التي لا يتجاوز مبلغها مليوني دينار جزائري. إذا كانت الشكوى تابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فيقلص الاجل الى شهرين.

الفرع الثاني : البث في الشكوى الضريبية في الأجل المحددة

بعد الاطلاع على موضوع الشكاية يقوم المدير الولائي للجباية بإصدار قرار مكتوبا ، يتضمن في محتواه احدى القرارات بشكل رفض نهائي لطلبات المتظلم، او تخفيض جزئي لقيمة الضريبة او القبول الكلي للشكاية بالإضافة الى إمكانية اصدار قرار التخفيض مع الرفض الجزئي للشكوى و هذا في القضايا المتعلقة التي يكون مبلغ المتنازع عليها أكثر من سبعون مليون دينار جزائري - 70.000.000 -

1- في حالة الرفض الكلي للدعوى:

اشترط المشرع الجزائري على المدير الولائي للضرائب في حالة إصداره قرار في شكاية معروضة عليه رفضا كليا، ان يكون القرار مغللا ومسببا حماية له كهيئة مختصة في الموضوع، وحتى يتمكن المتظلم من تقديم دفعه وكما ان للتسبب فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء¹.

2- في حالة تخفيض الجزئي أو الكلي :

بعد ان يصدر المدير الولائي قراره في حالة التخفيض الجزئي او الكلي، قد يعفى المتظلم كليا من الضريبة المفروضة عليه بالاستجابة لكل طلباته، او يتم إنقاص الضريبة بصفة جزئية عند تخفيضها².

¹ - عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2003، ص369.

² - حسين فريحة، المرجع السابق، ص44

في كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لتوقيف المتابعة كليا أو تخفيضها ويكون ذلك إذا كان المكلف قد سدد الضريبة أو لم يسدها بعد.

3- في حالة سكوت الإدارة عن الرد على الشكاية:

يعتبر سكوت الإدارة الجبائية فيما يخص الدعاوى المعروضة عليها وعدم الرد على المكلف بالضريبة في الآجال المحددة وفق القانون هو رفضا ضمنيا للدعوى.

يمكن على أساسه للمتظلم ان يرفع شكايته ليعرضها على لجان الطعن المحلية والجهوية والوطنية بالإضافة الى إمكانية عرضها على الجهات القضائية المختصة. كما نصت عليه المادة 02/82 من قانون الإجراءات الجبائية كما تكلم عنه مجلس الدولة الجزائري في قراره الذي أصدر بتاريخ 2000/03/13 تحت رقم 181034.

أولا: تبليغ المكلف بالقرار

يعد التحقيق في موضوع الشكاية واصدار القرار من طرف المدير الولائي للضرائب يقوم هذا الأخير بتبليغ قراره الى المكلف بالضريبة و تبليغ هو إجراء اداري قانوني يهدف لإحاطة المكلف بالضريبة بالقرار الفردي , الصادر بشأن شكواه من السلطات المخولة في البث في الشكوى , و للإدارة مطلق الحرية في اعتماد الوسيلة الملائمة لتبليغ القرار للمخاطبين به بواسطة محضر قضائي أو المناولة باليد , أو طريق البريد المسجل مع إشعار العلم بالوصول , أو البريد الإلكتروني.¹

وبشترط لصحة التبليغ أن يكون القرار موضوع داخل ظرف بريدي مغلق بإحكام مع ضرورة المكلف بالضريبة إعطاء العنوان لمقره الإجتماعي بدقة مع ذكره لإسم الحي و الشارع و رقم المنزل أو رقم العمارة تفادي أي أخطاء أثناء التبليغ وهذا من اشراك المكلف بالضريبة عملية تأسيس الضريبة , عن طريق الحوار مع الإدارة تحقيقا للعدالة الضريبة المرجوة في إطار جو يسوده الإطمئنان و المسؤولية.

إذا كان مقيم داخل الجزائر يبلغ بصفة شخصية , او الى من ينوب عنه كالمحامي او الوصي، الى العنوان الموجود في الشكوى على شكل رسالة مع اشعار بالاستسلام، وفي حالة كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر فتبلغ القرارات الصادرة بشأن شكوى النزاع الضريبي إلى موطن الذي إختاره

¹ - المهدي صدوق , مرجع السابق , ص116

المكلف بالضريبة الأجنبي ، ويعتبر ذلك التاريخ كبداءة لحساب المدة الزمنية الممكنة للمكلف بالضريبة للطعن في القرار الصادر سواء على مستوى لجان الطعن الإدارية او امام المحكمة الإدارية¹.

بعد صدور قرار المدير الولائي للضرائب بشأن الدعوى التي رفعها المكلف بالضريبة وفي حالة عدم رضاه بما جاء فيها من رد، يمكن له اللجوء الى لجان الطعن المختصة في هذا المجال وحسب نص المادة 80 في فقرته الأولى من قانون الإجراءات الجبائية حيث تتضمن منازعات الوعاء الجبائي إجراءات خاصة مجسدة في تدخل لجان الطعن سواء على المستوى المحلي المتمثلة في لجان الطعن الولائية ولجان الطعن الجهوية من جهة، بالإضافة الى اللجان المركزية للطعن من جهة أخرى " يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

- الطعن لا يُعلق الدفع، غير أنه يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بتقديم ضمانات حقيقية من أجل ضمان تحصيل الحقوق والغرامات المتبقية قيد النزاع أو بدفع من جديد مبلغ يعادل 20% من هذه الضرائب.

- يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

- ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون . و تخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من هذا القانون " ².

ثانيا : الأجل القانوني للشكوى

إن إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني به يرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته للإدارة الضريبية حتى وإن لم يصدر قرار إذا

¹ - المهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص117

² - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية

تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع الشكاية، وتحدد آجال البث في الشكاوى النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكاوى وكذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي:

- الشكاوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب: تحدد المدة بستة (6) أشهر ويمدد الاجل الى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الاجل الى شهرين (2) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

- الشكاوى التابعة لاختصاص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب: تحدد المدة بأربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى.

- الشكاوى التابعة لاختصاص مديريات كبريات الشركات: تحدد المدة بستة (6) أشهر انطلاقا من تاريخ استلام الشكاوى، وتمدد الى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية¹.

كما اشارت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية للصلاحيات المخولة لرئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمدير الولائي للضرائب ومدير كبريات الشركات للبث والشكاوى، وفي حالة غياب الرد على الطعن الاولى وانقضاء مدة أربعة (4) أشهر يمكن للمكلف بالضريبة التقدم بشكاوى امام لجان الطعن او امام المحكمة الإدارية².

¹ - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 77 من قانون يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

المبحث الثاني: إجراءات الطعن امام لجان الطعن الضريبي

يعتبر الطعن الضريبي الإداري المرحلة الأولى التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء، إذ أتاح المشرع الجزائري لكل من يرى في تقدير الإدارة الجبائية خاطئ وله حق الاعتراض وطلب مراجعة وضعه الضريبي عبر منظومة متدرجة من الهيئات الإدارية المتخصصة تعرف بلجان الطعن الضريبي تهدف إلى تسوية النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء الإداري و الذي سنذكر تنظيم هذه لجان و اختصاصها في المطلب الأول وإجراءات الفصل في الطعن و طبيعة القرارات الصادرة من طرفها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تنظيم لجان الطعن و اختصاصاتها

يتمثل اختصاص هذه اللجان بإبداء رأيها في جميع الخلافات التي تثار بين الإدارة الجبائية والمكلف بدفع الضريبة، حيث يمكن للمشتكين التوجه إليها للحصول اما على تصحيح الأخطاء المرتكبة سواء في الوعاء الضريبي والمتمثلة أساسا في:

تصحيح الأخطاء المرتكبة عن ضريبة مفروضة بدون مبرر اي طلب الغاء او تسوية ضريبية مبالغ فيها اي طلب تخفيض او دفعات غير مستحقة اي طلب استرداد او في حالة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او نص تنظيمي.

ويمكن للإشارة انه في مجال تشكيل اللجان واختصاصاتها، وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، حيث تؤهل هذه اللجان أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي والدافعة للحصول من السلطة الإدارية على تخفيض او تخفيف الضريبة المقدرة قانونا، وبهذا أضاف المشرع اختصاص النظر في طلبات العفو الى لجان الطعن.¹

والذي ذكرنا في الفرع الاول لجنة الطعن الولائية و الفرع الثاني لجنة الطعن الجهوية و الفرع الثالث لجنة الطعن المركزية.

¹ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية

الفرع الأول : تشكيلة اللجنة الولائية للطعن واختصاصاتها

اولا - تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

حسب نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه تنشأ على مستوى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتشكل من:

محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيسا.

-عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي،

-ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل،

-ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل،

-ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،

-ممثل (1) عن غرفة التجارة و الصناعة للولاية،

-ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية،

-المدير الولائي للضرائب او، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواني للضرائب او ممثلهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير او او رئيس مصلحة رئيسية.

-ممثل (1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

- مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين¹

كما اقر المشرع شروط وجب توافرها في الاعضاء المكونين لهذه اللجنة منها الجنسية الجزائرية وان يكون سنهم 25 سنة على الأقل وان يتمتعوا بكامل حقوقهم المدنية وان يكون للأعضاء معارف كافية فيما يخص الاشغال المنوطة بها هذه اللجنة.

¹ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026

يتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين لتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط¹.

يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواني للضرائب.

كما يجب ان يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المواد 65 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية².

ثانيا : اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي ترمي الى اصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها.

كما تختص هذه اللجنة في النظر في طعون الاستئناف التي يقدمها المدير الولائي للضرائب ضد قرارات اللجنة الجهوية للطعن في الحقوق الضريبية التي تفوق 500.00 دج وتقل عن 2.000.000 دج، مع العلم ان هذه العتبة قد تم تمديدها وذلك في التعديل الذي حصل بصور قانون المالية 2016 والذي من خلاله قام المشرع بتمديد عتبات الاختصاص فيما يخص المجال المالي حيث أصبحت لجنة الطعن الولائية تبدي رأيها في الحقوق التي تقل أو تساوي عن 20.000.000 دج والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي او الجزئي³.

تجتمع هذه اللجنة بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع باجل 20 يوم على الأقل قبل انعقاد الاجتماع بوضع جدول لسير المداولات، يتم اتخاذ القرارات بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، وتكون اراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية , تبلغ هذه الآراء، التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويتم تبليغ هذه الآراء الى مقدم الطلب "المكلف

¹ - المادة 48 من القانون 16-14 المؤرخ في 2016-12-28 المتضمن قانون المالية سنة 2017 , ج.ر رقم 77 الصادرة في

2016-12-29

² - عائشة لكل , مرجع السابق , ص103

³ - منشور رقم 01 الصادر عن المديرية العامة لضرائب في 2017-01-02 المتعلق بالتدابير الجديدة الخاصة بلجان الطعن الإدارية

بالضريبة او قابض الضرائب" خلال 15 يوم التالية لتاريخ انعقاد الجلسة، وتدون اعمال الجلسة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

الفرع الثاني: لجنة الطعن الجهوية واختصاصاتها

اتخذ المشرع الجبائي في هذا السياق كل ما من شأنه الخروج بتشكيلة مثالية لإنصاف أطراف النزاع سواء المكلف بالضريبة او الإدارة الجبائية، وهو ما يتجلى بوضوح من خلال التعديلات المختلفة والمتكررة لهذه اللجان، سواء من حيث تركيبها او اختصاصاتها. وقد حذا في ذلك حذو التشريعات الضريبية في العالم .

أولاً: تشكيلة لجنة الطعن الجهوية

نصت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على تشكيلة لجان الطعن الولائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال ونظمت إجراءات سير عملها و التي تضم الآن : خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.

المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير، ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرينة، برتبة نائب مدير، ممثل واحد (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل،

ممثل واحد (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل، ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب،

ممثل واحد (1) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب،

ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ممثل (1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين.

تعتقد هذه اللجنة اجتماع بناءا على استدعاء رئيسها، ولا يتم ذلك الا إذا بلغ النصاب القانوني المحدد بثلثي الاعضاء، كما يتم استدعاء المكلفين المبرمجين شكاويهم بمدة 20 يوما قبل انعقاد الجلسة¹.

يلتزم الأعضاء المكونين للجنة بالسر المهني، بحيث لهم الحق في النظر وتخصص الملفات الجبائية بما فيها التصريحات بكاملها وكذا الوضعية المالية للمتظلم لدى قباضة الضرائب التابع لها إقليميا. حيث انه تعتبر الضريبة على الدخل والأرباح وارقام الاعمال من الضرائب السرية، أي افشاء للسر المهني يعرض صاحبه لتطبيق احكام المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري : " كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.001 إلى 100.000 دينار. وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.001 إلى 100.000 دينار. ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة. وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني² بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر"

وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب البلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ويجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية وأن يكون سنهم خمسا وعشرين (25) سنة على الأقل، وأن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية.

وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة، على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط. يقوم بمهام الكاتب

¹ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

² - أمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 يتضمن قانون العقوبات. الجريدة الرسمية عدد 49 لسنة 1966 معدل و متمم ب القانون رقم 24-06 المؤرخ في 28 أبريل سنة 2024 الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2024

موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعينه، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب¹.

ويخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية.

ثانيا: اختصاص لجنة الطعن الجهوية

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي ترمي الى اصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الاعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000) ويقل او يساوي سبعين مليون (70.000.000) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي².

الفرع الثالث : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن واختصاصاتها

- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

انشأت هذه اللجنة اول مرة من خلال قانون المالية 1991-1992، وحسب نص المادة 03/81 مكرر المتضمن قانون الإجراءات الجبائية على انه تنشأ على مستوى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة المتكونة من:

- 1- الوزير المكلف بالمالية او ممثله المفوض قانونا "رئيسا".
- 2- ممثل وزير العدل على ان يكون برتبة مدير على الأقل.
- 3- ممثل وزير التجارة على ان يكون برتبة مدير على الأقل.

¹ - عائشة لكحل , مرجع السابق , ص101

² - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

4- المدير العام للميزانية او ممثله على ان يكون برتبة مدير على الأقل¹.

5- المدير المركزي للخزينة او ممثله على ان يكون برتبة مدير على الأقل

6- نائب مدير مكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب².

تعقد اللجنة اجتماعاتها كل 03 أشهر وهذا بطلب من رئيسها، ويجب على أعضائها العمل بجدول الاعمال المحدد لمدة 10 أيام قبل الاجتماع، ولا يصح الاجتماع الا بحضور أربعة أعضاء على الأقل³.

كما يمكن للجنة ان تسمع حسب الحاجة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني او مدير المؤسسات الكبرى، حيث يتم تزويدهم بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع وتكون جلسات اللجنة سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح رأي رئيس اللجنة⁴.

- اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

ان اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تشبه موضوع اختصاصاتها اللجنة الجهوية واللجنة الولائية للطعن، وبالتالي فهي تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول على اصلاح الخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي يتعلق بمايلي⁵:

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقا قرار بالرفض الكلي او الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى.
- الطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية، وهذا بموجب القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991⁶.

¹ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

³ - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، " شرح لقانون الإجراءات الجبائية" الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة - الجزائر - 2007، ص17

⁴ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية

⁶ - المادة 31 من القانون 36/90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

بالنسبة للجانب المالي فهذه اللجنة تبدي رأيها في:

1- طلبات وأقساط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 2.000.000 دج التي أصدرت الإدارة الضريبية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

2- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى التي سبق و ان أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة (10) أيام من تاريخ اجتماعها ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع حسب الحالة، لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة ويجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجان، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا.

وفي الأخير تبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

¹ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2026

المطلب الثاني : إجراءات الفصل في الطعن و طبيعة قرارات اللجان

تُمثل اللجان الطعن الضريبية هيئات شبه قضائية استحدثتها المشرع لإضفاء نوع من الحياد والضمانة الإضافية للفصل في النزاعات القائمة بين المكلف والإدارة الجبائية سنتطرق في الفرع الأول سير الأعمال المكلفة بها لجان الطعن الإدارية الفاصلة في الشكاية و الفرع الثاني طبيعة القانونية للأراء لجان الطعن.

الفرع الأول : سير الأعمال المكلفة بها لجان الطعن الإدارية الفاصلة في الشكاية

خضع عملية سير أعمال لجان الطعن إلى قواعد إجرائية دقيقة ومحددة قانوناً بموجب قانون الإجراءات الجبائية، وذلك لضمان الشفافية والحياد عند الفصل في الطعون حيث سنتطرق اولا الى إجراءات تقديم الطعن و ثانيا مهام لجان الطعن .

أولا : إجراءات تقديم الطعن

في حالة عدم رضى المكلف بالضريبة من القرار الصادر من الإدارة الضريبية أي من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب , اللجوء إلى لجان الطعن المختصة مع تقديم طلبه المرفوق بنسخة من من القرار الصادر في حقه و الوثائق المساندة لطلبه و يقدمه على مستوى مكتب لجان الطعن على مستوى مديرية الضرائب وهذا بداية من تاريخ صدور القرار من الإدارة الضريبية لمدة لا تتجاوز 4 أشهر.¹

حيث يتم إنشاء ملف الطعن مرقم ويتم وضعه ضمن وثيقة خاصة تحمل ملف المكلف بالضريبة وتسمى وثيقة التشكيل وتحمل هذه الوثيقة المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة اسمه، لقبه، عنوانه، واسم المفتشية التابع لها المكلف بالضريبة والقباضة والبلدية ورقم الملف وتاريخ ايداع الطعن، ثم المعلومات المتعلقة بالضريبة المفروضة على المكلف بها، ثم حيثيات الطعن، و ثم يتم نقل ملخص كل هاته المعلومات في سجل خاص بمكتب لجنة الطعن يتم فيه تدوين معلومات كل الطاعنين.²

تقديم الطعن لا يقف تنفيذ القرار , ولكن يمكن للمكلف بالضريبة الراجع للشكاية الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل وقف تنفيذ أن يقدم بدفع ضمانات عينية لضمان

¹ - المادة 80 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

² - عائشة لكحل , مرجع السابق , ص137

تحصيل الحقوق المتنازع عليها من خلال دفع مبلغ من الضرائب المتنازع عليها بقيمة 20% من المبلغ المتنازع عليه و الذي يودع لى قابض الضرائب المختص.¹

كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء دون اللجوء للجنة المختصة في الطعن الإداري و القضاء المختص , في حالة لجوء الى القضاء هو القضاء الإداري و مبدأ تقاضي على درجتين وهي المحكمة الإدارية و المحكمة الإدارية للإستئناف و المختصتين في جميع المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي , وفي حالة اللجوء مكلف بالضريبة للقضاء فلا يمكن التراجع و قيام بطعن أمام اللجنة يتم ارسال الطعون من طرف الأشخاص المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون , مع اتباع القواعد الشكلية التي تم ذكرها سابقا وهذا في النص المواد 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.²

ثانيا : مهام لجان الطعن

تختص لجان الطعن الإدارية في جميع الطعون المرفوعة اليها من طرف المكلفين بالضريبة و المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة , و الرسوم على رقم الأعمال مع الضرورة لمعالجة و تصحيح الأخطاء الصادرة عن تحصيل الوعاء الضريبي و حسابه سواء كان خطأ في تفسير و استنتاج من حكم تفسيري أو تنظيمي .

للإشارة أن مكتب لجان الطعن الذي يستقبل ملف الطعن و هو نفسه الذي يتكفل بمهام أمانة اللجنة، وبالتالي فإن الملف يتأكد من بياناته الأساسية في أول الأمر قبل إعداد التقرير بصفته ممثل إدارة الضرائب، لكن بالنسبة للجنة الطعن الجهوية والمركزية فإن الطعن يقدم في أول الأمر أمام إدارة الضرائب المختصة أي التي أسست بالضريبة، ثم يتم إرسال ملف الطعن إلى أمانة اللجنة المختصة حسب الحالة، وهنا تقوم هذه الأخيرة بالتأكد من أن ملف الطعن يحتوي على جميع الوثائق والبيانات الرئيسية من أجل تسجيل الطعن , تستلم أمانة اللجنة حسب الحالة للجنة الطعن الولائية أو الجهوية أو المركزية، حسب الحالة إشعار بتسلم ملف الطعن مرفقاً بالتقرير لإدارة الضرائب، بعد تسجيله في سجل خاص معد لذلك.

و إعداد جدول أعمال جلسات اللجان: بعدما تتلقى أمانة لجان الطعن ملفات النزاع وتسجيلها، يقوم الكاتب المكلف بها بترتيبها حسب ورودها وإدراجها في جدول أعمال اللجنة في الجلسات الموالية.

¹ - المادة 80 من القانون 21-01 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 80 من القانون 21-01 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية

ب- المهام المتعلقة بمراسلات الأعضاء:

بعد جدولة الكتابة جميع ملفات الطعون الكاملة التي تم استلامها، تأتي مرحلة التنسيق بين أعضاء اللجان والمكلفين بالضريبة أصحاب الطعون و إستدعائهم و برمجة طعونهم ، حيث تقوم الكتابة بما يأتي:

تقوم أمانة لجان الطعن النزاعي سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية بعد جدولة أعمال الجلسة وتحديد تاريخها، بتوجيه استدعاءات موقعة من طرف رئيس اللجنة لكل أعضاء اللجنة، والمكلفين بالضريبة أو ممثليهم الذين تمت برمجة طعونهم، عشرون (20) يوماً قبل تاريخ اجتماع اللجنة، مصحوباً بجدول أعمالها مع إشعار بالاستلام، كما يمكن لأمانة اللجان بعد استشارة أعضائها توجيه دعوة على سبيل الاستشارة، لأي موظف ذو خبرة من شأنه أن يساعدها في أعمالها.¹

يقتضي عمل لجان الطعن النزاعي تكليف رئيس اللجنة، الكاتب المقرر بالنسبة للجان الطعن الولائية والجهوية، والمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررّاً بالنسبة للجان الطعن المركزية، بإعداد تقرير تحليلي عن ملفات الطعن النزاعية المبرمجة في جلسات اللجنة، ولتحقيق ضمان حسن سير عمل اللجان وتجنب تأجيل الاجتماعات، تتكفل أمانة اللجنة بإرسال الملف كاملاً مرفقاً بتقرير المقرر إلى الأعضاء قبل أيام من انعقاد الجلسة. وعليه ومن أجل ضمان فعالية الدور الرقابي للأعضاء اللجان، خاصة من حيث إعطاء الوقت الكافي لدراسة الطعون، كان على المشرع أن يحدد المدة التي يجب فيها على أمانة اللجنة أن ترسل تقرير المقرر إلى الأعضاء.²

تجتمع اللجان الثلاث لدراسة طعون المكلفين بالضريبة وجوبا وهذا ما أقرته التعليلة الصادرة عن مديرية لجان الطعن رقم 156 الصادرة بتاريخ 07-03-2011 ، أما اللجنة الولائية للطعن لايمكن أن تجتمع إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين سبعة (07) ، و بخصوص اللجنة المركزية للطعن فلا يمكن أن تكون مداولاتها مطابقة للقانون إلا بحضور خمسة (05) أعضاء ، مع التذكير أن لجان الطعن و في حالة

¹ - مهدي صدوق ، مرجع السابق ، ص 189

² - مهدي صدوق ، مرجع نفسه ، ص 190

غياب الأعضاء الذين يمثلون الجمعيات و الإتحادات المهنية , يمكن اللجوء إلى تعويضهم بواسطة الأعضاء الإضافيين.¹

وفي اليوم المحدد اذا لم يتم بلوغ النصاب والمقدر ب 2/3 أعضاء اللجنة يؤجل انعقادها الى أجل لاحق، فالهدف من اشتراط المشرع لنصاب معين هو صحة اجتماع اللجنة بالحضور الشخصي للأعضاء ولا يمكن أن يمثلهم إلا مستخلفوهم في حالة حصول مانع لهم، وهذا ما أكدته القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات² والمحاسب المعتمد بنصه على ضرورة إنجاز الاعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد تحت أسمائهم الشخصية، وتحت مسؤوليتهم الشخصية، حتى وان كانوا ضمن شركة، وأما اذا بلغت النصاب فبمجرد بلوغها هذا النصاب تتعد وتبدأ بدراسة الملفات بحضور المكلف بالضريبة وشرح وضعيته وتقديم أدلته (ويمكن تأجيل الجلسة اذا تبين بأنه هناك توضيحات وأدلة يمكن ادراجها في وقت لاحق)³

الفصل في المنازعات و هذا من خلال الاعتراضات المرفوعة أمام اللجنة على حقوق التسجيل الصادرة من اجل التسوية التي تعمل من اجلها الإدارة الضريبية , يتوجب على اللجنة دراسة الطعون المرفوعة أمامها في أجال قانونية لا تتعدى 4 أشهر ابتداء من تاريخ إيداع المكلف بالضريبة الطعن أمام اللجنة .⁴ يتوجب على اللجان التعليل عن الأراء الصادرة منها , و امتناع عن مصادقة على تقرير الإدارة و تحديدها للمبالغ التخفيض و الإعفاء الضريبي للمكلف بالضريبة و تبليغها التخفيضات و الإعفاءات المقررة للمكلف بالضريبة و هذا بعد إجتماع اللجنة مع المدير الولائي للضرائب و هذا في أجل شهر واحد وهذا من تاريخ إستلام رأي اللجنة وفي حالة صدور رأي اللجنة مخالفا للأحكام و القواعد سارية المفعول فيصدر القرار بالرفض من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب .⁵

¹ - منصف ذيب , الأليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري , مذكرة ماجستير في القانون العام ,

جامعة الوادي , كلية الحقوق و العلوم السياسية , تخصص تنظيم إداري , السنة الجامعية 2013-2014 , ص150

² - قانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , المؤرخ في 29 جوان 2010 , ج.ر عدد 42 , الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010

³ - عائشة لكحل , مرجع السابق , ص138

⁴ - المادة 81 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

⁵ - المادة 81 من القانون 01-21 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

الفرع الثاني : الطبيعة القانونية لأراء لجان الطعن الإدارية

أي أن المشرع يوجي بعدم إلزامية الأراء الصادرة من اللجان الطعن . كما أن دورها يقتصر في إعطاء الأراء من أجل المصالحة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبة دون أن يحوز قرارها أن يكون نافذ و هذا يدل على عدم إمكانية الطعن في قراراتها الصادرة أمام المحكمة الإدارية بسبب عدم إلزاميتها¹.

كما يجب أن تعلل الأراء الصادرة عنها و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة بالمكلف بالضريبة في أجل غصون شهر واحد, حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواني للضرائب.

إن آراء هذه اللجان تتولد عنها آثار تخلق مراكز قانونية في حق المكلف، وفي صالح الإدارة الجبائية، هذه الأخيرة التي تعد في الحقيقية مصدرة القرار نظراً لتشكيلة لجان التوفيق في هذا النوع من الحقوق الجبائية، وكذلك باعتبارها الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء اللجان، وكذا توقيع الجزاءات عن عدم الامتثال لهذه الآراء وذلك من خلال تحديد سندات التحصيل ثم متابعة المكلفين بها.²

وهذا يجعل آراء لجان الطعن تكتسب الطبيعة القانونية للقرارات الإدارية ، وفي حالة عدم رضا المكلفين بالضريبة من آراء لجان الطعن يمكنهم اللجوء إلى القضاء الإداري و دون اللجوء و العودة إلى إجراءات التظلم أو الشكوى الجبائية مرة أخرى ، وذلك باعتبار أن آراء اللجنة هو تجسيد لقرارات الإدارة الضريبية .

و عند إصدار اللجنة رأي مخالفا أو معيبا لأحد أحكام القانون أو تنظيم الساري المفعول . فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، إصدار قرار مسبب الرفض و الذي يبلغ إلى الشاكي أي المكلف بالضريبة و عليه يتضح أن آراء اللجان غير ملزمة تماما أو بالدرجة الكافية لإدارة الضرائب وهذا لوجود سبب قلة الخبرة التقنية لأعضاء اللجان الطعون في المادة التجارية و المحاسبية و الجبائية.

¹ - عمار زعبي و أمانة سلطاني ، المرجع السابق ، ص 38

² - محمود علي بديار ، ممارسة الشكاوى الضريبية أمام لجان الطعن الضريبي ، مذكرة ماجستير ، جامعة بومرداس ، السنة الجامعية 2017-2018 ، ص128

حيث أن رأي اللجنة الولائية للطعن ملزم للإدارة الضريبية وهذا لحيازة رأي اللجنة للقوة التنفيذية للإلزام و يمكن للإدارة الضريبية التملص من الإلزام من إجبارية الرأي في حالة مخالفة نص تشريعي أو تنظيمي ساري المفعول .¹

و بموجب أحكام قانون المالية 2016 و على إثر تعديل المادة 80 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ألغى المشرع إجراء تعليق إدارة الضرائب لأراء اللجان و الطعن فيها أمام القضاء المختص , و مكنها من إصدار قرار مسبب بالرفض من شأنها, على أن يبلغ هذا القرار للشاكي ودون أن يبين أجال تبليغه , و عليه أصبح المكلف بالضريبة يواجه قراراتين إداريين صادريين عن إدارة الضرائب , الاول حين يرفض شكواه , و الثاني عند إصدار إدارة الضرائب قرارها بالرفض لقرار اللجنة المختصة المطعون أمامها من طرفه .²

من الناحية العملية، ثمة غموض فيما يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، وفضلا عن ذلك فإن السؤال المثار باستمرار هو معرفة ضد من يوجه هذا الطعن، بإعتبار أن هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية . عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.³

وكان المشرع يمنح صفة القرار الإداري على آراء لجان الطعن الضريبية، من خلال اجبار مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار مسبب بالرفض وتبليغه للمشتكي، وذلك في حالة اصدار لجان الطعن الضريبية لآراء مخالفة صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول هذا من جهة، ومن جهة أخرى منح المكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا، وبالتالي فتكون أمام قرار اداري غير مرضي للمكلف بالضريبة ولا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيه إلا عن طريق القضاء⁴ لأنه لا يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية

¹ - عمار زعبي و أمانة سلطاني , المرجع السابق ,ص38

² - يحي بدارية , الطعن الإختياري في المادة الضريبية على ضوء المستجدات قوانين المالية لغاية 2018 , مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية , جامعة الوادي , المجلد 6 , العدد 1, جانفي 2019 , ص667

³ - لكل عائشة , مرجع السابق , ص142

⁴ - لكل عائشة , مرجع نفسه , ص143

ضد لجان الطعن بشكل مباشر نظرا لعدم اكتساب هذه اللجان الأهلية وهذا راجع لسبب إفتقارها و عدم إكتسابها الشخصية المعنوية و تجيردها و إنعدامها لصفة التقاضي .

فتعتبر أن آراء اللجان الطعن الضريبية تحتل الوسط أي أنها تكون بين القرارات الإدارية العادية الصادرة من الطرف الإدارة الجبائية و الأحكام القضائية الصادرة من طرف المحاكم الإدارية , أي انها بمثابة همزة وصل للقرار الإداري و أحكام القضائية الإدارية حيث لايمكن أن نقول أنها قرارات إدارية لعدم وجود شروط و اركان القرار الإداري و غياب شروط و أركان الحكم القضائي بمعنى أنها تكون مساعدة و داعمة للقرار الصادر من الإدارة الجبائية , أو معارضة له و تطبيق آرائها في حالة لم تكون مخالفة للتعليمات و القوانين و الأحكام المعمول بها , وفي حالة وجود آراء مخالفة للقوانين و الأحكام فلا يلزم الإستعانة بآراء هته اللجان ومنه أن لجوء المكلف بالضريبة للقضاء الإداري يكون ضد القرار الإداري الصادر من طرف الإدارة الجائية وليس ضد الآراء الصادرة من طرف لجان الطعن الضريبية .

خلاصة الفصل :

تشكل مرحلة التسوية الإدارية في منازعات الوعاء الضريبي آلية مهمة لحماية حقوق المكلف، إذ تبدأ بتقديم شكوى ضريبية وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية كإجراء وجوبي يضمن حقه في عرض تظلمه على الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء، تليها إمكانية الطعن أمام لجان الطعن الولائية أو الجهوية أو المركزية كخيار اختياري يهدف إلى إعادة دراسة النزاع وتصحيح ما قد يشوبه من أخطاء.

وتتجلى أهم ضمانات هذه المرحلة في ما كفله قانون الإجراءات الجبائية للمكلف من حق التظلم الإداري، وتمكينه من الاعتراض على أساس فرض الضريبة ومراجعة تقديرها، إضافة إلى إمكانية تصحيح الأخطاء الإدارية وتخفيف الأعباء المالية والإجرائية عنه. كما تبقى هذه المرحلة تمهيداً مهماً يسبق اللجوء إلى القضاء الإداري الذي يمثل الضمانة النهائية لحماية حقوق المكلف بالضريبة .

الفصل الثاني : الإجراءات القضائية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي

تعد الإجراءات القضائية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي المرحلة الحاسمة والفصل النهائي الذي يضمن التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية في تحصيل الأموال العامة، وحق المكلف بالضريبة في حماية مراكزه القانونية والمالية. وتتمثل هذه الآلية في لجوء المكلف إلى القضاء المختص بعد عدم رضاه عن القرارات المتخذة بشأن وعاء الضريبة وتأسيسها، حيث يتولى القضاء الإداري بشتى درجاته فحص مدى مشروعية ومطابقة هذه القرارات للقوانين والأنظمة الجبائية السارية. وتشكل هذه المرحلة ضمانة دستورية أساسية لتكريس مبدأ الشرعية الضريبية، وفرض الرقابة القانونية الصارمة وحيادية تفصل في جوهر النزاع وتنتهي الخصومة الضريبية بحلول قضائية ملزمة تضمن العدالة والإنصاف للطرفين. و قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية ، المبحث الثاني الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ومجلس الدولة .

المبحث الأول : الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية

تعتبر الطبيعة القانونية المنازعة الضريبية (أمام اللجان الإدارية أو القضاء الإداري) من المواضيع الكلاسيكية للقضاء الكامل في الجزائر ، وليست مجرد دعوى إلغاء عادية، وإن كانت تتشابه معها في بعض الأوجه.

ولفهم هذه الطبيعة القانونية بدقة، وسلطات القاضي الإداري أثناء النظر فيها وفقا للتشريع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية يعود إلى حجم السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري في المادة الجبائية، والتي تتجاوز بكثير سلطته في دعوى الإلغاء يقوم القاضي بإعدام القرار الإداري المعيب أو الإبقاء عليه. أما في الدعوى الجبائية، فإذا تبين للقاضي أن حساب الضريبة من طرف الإدارة مبالغ فيه، لا يكفي بإلغاء جدول فرض الضريبة، بل يملك سلطة إعادة حساب الضريبة وتخفيضها إلى حدها القانوني الصحيح.

لا يبحث القاضي فقط في مشروعية القرار الخارجية (الشكل، الاختصاص)، بل يبحث في "الأساس الضريبي" ويتحقق من الأرقام، المداخل، والأرباح الحقيقية للمكلف بالضريبة، مما يجعله قاضيا كاملا

يفصل في الحقوق والالتزامات المالية متبادلة الأطراف. و يمكن للقاضي أن يحكم بإعفاء المكلف بالضريبة تماما وإبراء ذمته إذا ثبت عدم الخضوع القانوني للضريبة، أو تأييد فرضها.

ونتطرق في هذا المطلب الأول شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية و المطلب الثاني إجراءات التحقيق و الفصل الدعوى الضريبية.

المطلب الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

يبدأ سير رفع الدعوى القضائية أمام المحاكم بمجموعة من الإجراءات الشكلية التي قام بتحديدتها المشرع الجزائري لضمان سلامة الخصومة وهذا حسب نوع المحكمة المختصة في النزاع المرفوع أمامها , حيث أن الدولة الجزائرية قامت بتبني تنظيم قضائي يقوم على الإزدواجية القضاء أي هناك نظام قضائي العادي المختص في المنازعات المتعلقة بالأفراد العاديين أو بين الأفراد و الدولة باعتبارها شخص عادي و نظام قضائي ثاني وهو القضاء الإداري المختص بمنازعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية طرف في النزاع و إعتبرها صاحبة سلطة و سيادة , إلا انه توجد بعض المنازعات التي لا يختص فيها القضاء الإداري وهي :

مخالفات الطرق و المنازعات المتعلقة بكل دعوى خاصة بالمسؤولية الرامية إلى طلب تعويض عن الاضرار الناجمة عن مركبة تابعة للدولة أو لإحدى الولايات أو البلديات أو المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية.¹ و منه يتضح أن القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة العمومية (المرفق العام) يختص بها القضاء الإداري وهذا ما نصت عليه المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية :

" تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في: دعاوى إلغاء وتفسير وفحص مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن: الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية , البلدية , المنظمات المهنية الجهوية , المؤسسات العمومية المحلية ذات الصيغة الإدارية " ²

¹ - التنظيم القضائي , الصادر عن وزارة العدل للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , <https://www.mjjustice.gov.dz> ,
أطلع عليه بتاريخ 2026-04-21 , على الساعة 22:36

² - قانون رقم 08 - 09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 , المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المعدل بقانون رقم 22-13, ج.ر عدد 21 الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008

فيتضح أن القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية هي قرارات إدارية بحتة تختص فيها المحاكم الإدارية دون المحاكم العادية و التي ترفع من طرف المكلف بالضريبة , بعد عدم رضاه بالقرار الصادر عن الإدارة الإدارية الضريبية و التي ترفع في فترة زمنية محدد التي أقرها المشرع و التي سيتم تحدث عنها في الفرع الأول الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية و الفرع الثاني الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية

الفرع الأول : الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية

يمكن للمكلف بالضريبة برفع دعواه أمام القضاء المختص و هو القضاء الإداري ضد الإدارة الضريبية في أجل حدده القانون, في مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ صدور القرار أو تبليغ به وفي حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، يبدأ سريان أجل رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة في هذه الحالة ابتداء من انتهاء أجل الأربعة أشهر4 الممنوحة للإدارة من أجل الرد على الطعن , كما يمكن في نفس الأجل رفع دعوى أمام القضاء الإداري في حالة عدم وصول أي إشعار حول قرار الصادر من الإدارة الضريبية في شأنه.

وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية أنه : " يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية. يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر، ابتداءً من استلام الإشعار الذي يبلغ، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه. كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون، سواء تم تبليغ هذه القرارات قبل أو بعد انتهاء الأجل المذكور في المادة 81-2 من هذا القانون¹.

¹ - المادة 82 من القانون 21-01 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

غير أنه، بعد انتهاء أجل المعالجة المنصوص عليه في المادة 76-2 من هذا القانون، يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية، في أي وقت، طالما أنه لم يستلم الإشعار بقرار، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب.¹

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية ضد القرارات الصادرة، حسب الحالة، من قبل المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب، في أي وقت، ما لم تبت لجنة الطعن المعنية بعد انتهاء الأجل الممنوح لها للبت، والمنصوص عليه في المادة 81-2 من هذا القانون²

فبعد مرور الميعاد المقدر من طرف القانون بأربعة أشهر فلا يمكن للمكلف الضريبية أن يرفع دعواه أمام القضاء خارج هذا الميعاد .

الفرع الثاني : شروط الخاصة بالدعوى الضريبية

الدعوى الضريبية هي الوسيلة القضائية التي يلوذ بها المكلف لحماية مراكزه القانونية ومواجهة قرارات الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري. ولأن هذا النوع من الدعاوى يتسم بخصوصية شديدة تمس النظام العام المالي للدولة و سنتحدث أولا عن الشروط العامة لرفع الدعوى من صفة و مصلحة و العريضة ثانيا و الشروط الخاصة المتمثلة في التظلم الإداري المسبق و ميعاد رفعها .

أولا : الشروط العامة

1- الصفة : ويقصد بها هي العلاقة التي تتصل بأطراف الدعوى و محتواها فلا تقبل الدعوى إلا إذا كان المدعي يدعي حق أو وجود مركز قانوني لنفسه و سليم , أما الدعوى التي يكون الهدف منها حماية مصالح الآخرين فإن مصيرها عدم القبول و الرفض .

¹ - المادة 82 من القانون 21-01 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

² - المادة 82 من القانون 21-01 يتضمن قانون الاجراءات الجبائية

شرط الأهلية : طبقا لنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أشار المشرع الجزائري لأهلية و هي شرط من شروط المتعلقة برفع الدعوى أمام القضاء , فلأهلية يقصد بها الصلاحيات الشخص لإكتساب الحقوق و أداء الإلتزامات و رفع دعاوى أمام القضاء وهذا لبلوغ الفرد سن 19 سنة كاملة , وفي حالة عدم بلوغه لسن القانوني للأهلية فلايمكنه للقيام بهذه الاعمال التي تم ذكرها إلا بواسطة شخص يمثلّه أو ينوب عنه .

2 - المصلحة : بغض النظر على الخلاف الفقهي حول علاقة شرط الصفة بشرط المصلحة، إلا أن الاتجاه السائد فقها وقضاء يذهب لاندماج مدلول الصفة في شرط المصلحة في نطاق الدعوى الادارية، بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية مباشرة لرافع الدعوى الضريبية. وقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب توافر شروط التقاضي وجمعت في طياتها الصفة والمصلحة وأشارت إلى أن القاضي يثير تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه في أي مرحلة من مرحلة كانت عليها الدعوى لأنها من النظام العام¹

3 - العريضة الإفتاحية :

تبدأ الخصومة برفع دعوى أمام المحكمة وذلك بعريضة مكتوبة، موقعة ومؤرخة تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، و عرض الوقائع والطلبات ومسائل إثبات للبيانات ، بعد ذلك يتم تبليغ العريضة للمدعى عليه من قبل محضر قضائي²

يتم استدعاء المدعى عليه بواسطة ورقة يحررها المحضر القضائي تسمى تكليف بالحضور على نسختين تسلم إحداها للمدعى عليه والأخرى يقدمها للمحكمة في أول جلسة يتضمن تكليف بالحضور البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى،
- اسم ولقب المدعي وموطنه،
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له،
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي،
- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى،
- الإشارة، عند الاقتضاء، إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.³

¹ - سمية رماش و زينب موسى ، الإجراءات القضائية للدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري الملتنقى الوطني بعنوان مستجدات المنازعات الادارية وفقا للقانون رقم 22-13 وباقي التشريعات المرتبطة به المنظم بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميله يوم 09 أكتوبر 2024 ، جامعة ميله ، ص3

² - المادة 15 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،

³ - المادة 15 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،

وفي للنظر الى موضوع بحثنا الذي تم ذكرنا فيه عن الدعوى الجبائية فنجد أن قانون الإجراءات الجبائية نص عن شروط التالية وهي نفس شروط التي تم ذكرها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالف الذكر :

- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية عرضاً صريحاً للوسائل وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية يجب إرفاق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه.

- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة على الحصص الضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجه إلى الإدارة الضريبية.

- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية. وبعد استكمال هذه الشروط تودع عريضة الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية.¹

ثانياً : الشروط الخاصة

بالإضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في المدعي لرفع الدعوى المتمثلة في الصفة وأن يثبت وجود مصلحة له لإقامة الدعوى ، هناك شروط خاصة لقبول الدعوى الضريبية تضمنها التشريع الضريبي تتعلق أساساً بمواعيد الطعن القضائي .

أ- التظلم الإداري المسبق :

و يقصد بها الشكاية التي رفعها المكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية من أجل مراجعة و إعادة النظر مبلغ الضريبة الذي فرض عليه أمام المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات ، فيعتبر اللجوء ورفع التظلم أمام الإدارة شرط أساسي قبل رفع دعوى ضدها أمام القضاء الإداري .

¹ - سمية رماش و زينب موسى ، مرجع السابق ، ص4

ب - الأجل (الميعاد) :

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر إبتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه ، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة ، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الولائية و اللجنة الجهوية واللجنة المركزية¹ المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 ، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (4) المالية للأجل المذكور أعلاه. كما نصت المادة (85) و (86) من قانون الإجراءات الجبائية على أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة. بالإضافة إلى أنه يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل² صدور الحكم برسالة محررة على " ورق بدون دمغة " ، يوقعها بيده أو من طرف وكيله. يجب تحرير طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية ، على ورق بدون دمغة ، وهذا قبل صدور الحكم . كما يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية قصد الغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الإبتدائية وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي³.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق و الفصل في الدعوى الضريبية

إن إجراءات التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري لم تعد مجرد خطوات شكلية متممة للخصومة، بل تعدت آلية قانونية دقيقة توازن بين كفتين غير متكافئتين ابتداء كفة الإدارة الضريبية المسلحة بامتيازات السلطة العامة ، وكفة المكلف بالضريبة المطالب بإثبات عيوب فرض

¹ - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية

² - حنان عكوش ، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري ، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية و السياسية ، المجلد 5 ، العدد 2 ، السنة 2021 ، ص1169

³ - حنان عكوش ، مرجع نفسه ، ص1169

الضريبة وسط ترسانة من النصوص التشريعية والقرارات التنظيمية بالغة التعقيد و تم ذكرهما كفرع الأول إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية و الفرع الثاني الفصل في الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

تمثل الدعوى الضريبية الوسيلة القضائية التي يلجأ إليها المكلف لحماية مراكزه القانونية ومواجهة قرارات الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري. ولأن هذا النوع من الدعاوى يتسم بخصوصية شديدة تمس النظام العام المالي للدولة و تحدثنا أولاً إجراءات التحقيق العامة و ثانياً سير إجراء التحقيق العام و ثالثاً الإثبات في المنازعات الجبائية و رابعاً إجراءات التحقيق الخاصة , خامساً التحقيق الإضافي , سادساً مراجعة التحقيق , بالإضافة إلى سابعاً الخبرة

أولاً: إجراءات التحقيق العامة

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، والملاحظ ان إجراءات التحقيق العامة تتميز بخصائص تتمثل اجمالاً في الاستقصاء، والكتابة والحضور.

1-خصائص إجراءات التحقيق العامة

- خاصية الاستقصاء: تعطي هذه الخاصية للقاضي الدور الأخير في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة في التحري و التحقيق، و بذلك يتمتع القاضي هنا بالسلطة التقديرية منذ ان يتقدم الخصوم بادعائهم الى غاية انقضاء الدعوى، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، و له ان يحدد المواعيد المناسبة لتقديم المستندات والمذكرات وللاطلاع. كما له سلطة اعلان قفل باب التحقيق¹.

- خاصية الكتابة: تمكن هذه الخاصية لقاضي من تقرير مدى صحة القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المخصص للشفاهة يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة، وعند

¹- نسيمه حشود , إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية , مجلة القانون العقاري , مخبر القانون و العقار , جامعة البليدة 2 ,

وصول القاضي لأي حل فاصلاً للنزاع فينبغي عليه أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية .

- **خاصية الحضور:** أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعي عليه قدم كل مستنداته وطلباته ودفعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وتقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف. وعدم مراعاة الطابع الحضورى لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيباً وقابلًا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى. ويترتب على هذا المبدأ استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي.¹

هذا وتعمل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب على تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، فتسير القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحت يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبئ الإثبات حال كونها مدعى عليها، وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفي الخصومة. وتميز إجراءات التحقيق بالخاصية الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا تترك لتماطل الخصوم.

2- سير اجراء التحقيق العام

بالنسبة لإجراءات التحقيق العامة فليس هناك اختلاف بين المنازعة الضريبية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المتبعة في الدعويين، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الضريبية بإتباع الإجراءات الآتية:

- يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.
- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، كما يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، و يمنح للخصوم اجلا يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم.

¹ - نسيمه جشود ، مرجع السابق ، ص403

- تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي.
- وإذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بألا وجه للتحقيق، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلباته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم إلتماسات محافظ الدولة، و يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر:
- لا يمكن إجراء التحقيق إذا تبين له من الإطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقاً قبل رفع الدعوى.
- إما بأن لاوجه للتحقيق إذا تبين له من الإطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقاً قبل رفع الدعوى . فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة الى المدعى اليه مع انذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم و ذلك في المواعيد التي يحددها¹.
- عندما تكون القضية مهياة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لإعطاء رأيه و إستشارته حيث أن لايشترك في مداولات فدوره إستشاري و هذا لضمان التطبيق السليم للقانون , بعد دراسته من قبل القاضي المقرر ثم يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر للخصوم في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر. اما اذا لم يصدر الامر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منهيًا ثلاثة(03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة، فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق².

¹ - المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط، ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوى المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئة لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة.

• بعد تلاوة لقاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتلقي توضيحات المدفوعة¹ و الذي يتيح للمدير الضرائب بالولاية أثناء التحقيق في الدعوى أن يقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدره في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي طبقاً لنص المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية².

وكآخر إجراء للتحقيق يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام إجراءات التحقيق مفرغاً طلباته في شكل تقرير يتضمن عرضاً عن وقائع الدعوى والحل القانوني المقترح والواجب تطبيقه على موضوع النزاع مراعيّاً في ذلك الظروف والحالات الخاصة بالنزاع ويجب أن يكون هذا التقرير معداً باللغة العربية، تطبيقاً لنص المادة السابعة من القانون رقم 91-05 و التي تنص على : " تحرر العرائض والاستشارات وتجرى المرافعات أمام الجهات القضائية باللغة العربية. تصدر الأحكام والقرارات القضائية وآراء المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة وقراراتهما باللغة العربية وحدها."³

وبعدها يمكن للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً لمذكراتهم المكتوبة، فيمكن بذلك سماع أي عون أو مأمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات اللازمة ثم تحال القضية بعد ذلك للمداولة ويتم طبقاً للمواد 172 و 271 و 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية النطق بالحكم علنياً في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم لهذا التاريخ خلال الجلسة، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية باستثناء محافظ الدولة على انه يمثل النيابة العامة، و قد نصت المادة 269 من القانون السالف الذكر على أنه: «تتم المداولات

¹ - المادة 884 من القانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - المادة 84 من قانون 01-21 متضمن قانون الإجراءات الجبائية

³ - قانون رقم 91-05 ، المتضمن تعميم استعمال اللغة العربية ، ج.ر عدد 3 ، المؤرخ في 16 يناير 1991

في سرية وتكون وجوباً بحضور كل قضاة التشكيلة، دون حضور ممثل النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط¹

3- الإثبات في المنازعات الجبائية

يقع عبئ الإثبات في المنازعات الإدارية في الأصل على عاتق المدعي إلا أن الأخذ بهذا المبدأ لا يستقيم مع واقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع. غير أن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة، وللقاضي الإداري سلطة إلزام الإدارة الحائزة للأوراق الإدارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع إعمالاً للطبيعة الاستقصائية والتحقيقية في المنازعات الجبائية.

أما في حالة تقاعس المكلف بالضريبة عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد ويتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات، والإجراءات التي يمكن عن طريقها الحصول على أدلة الإثبات تتمثل أساساً في: الفحص المستندات، نتائج الإطلاع، الاستفسارات والمناقضات مع المكلف بالضريبة.²

تختلف وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات نظراً للخصوصية التي تتمتع بها، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى اختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون كالمعاينة والإقرار واستبعاد بعض وسائل الإثبات كالاستجواب واليمين والشهود والقرائن، واستحداث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد والخبرة، وقصرها على المنازعة الجبائية دون غيرها خاصة فيما يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في الدفاتر التجارية الإلزامية، والوثائق والمستندات المحاسبية، والوسائل غير المحاسبية المتمثلة في: المحاضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين، وعلامات الرفاهية. رغم القيام بإجراءات التحقيق التي يتم إتباعها في كل المنازعات الإدارية، إلا أنه ونظراً لخصوصية المنازعات الجبائية غالباً ما لا تكون إجراءات التحقيق العامة كافية لتمكين القاضي من إصدار قراره بشأن القضية. فإذا تبين للمحكمة الإدارية أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للبت في الدعوى

¹ - نسيم حشود ، مرجع السابق ، ص 406

² - نسيم حشود ، مرجع نفسه ، ص 406

الجبائية، فإنها تؤجل إصدار قرارها إلى غاية استنفاد أحد أو كل إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة

لقد منح المشرع الجبائي القاضي للفصل في المنازعة الضريبية صلاحيات واسعة، بالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الممنوحة لأي قاضي إداري فقد خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الضريبية في حد ذاتها وتتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والتي تتمثل في التحقيق الإضافي والتحقيق المضاد والخبرة القضائية. وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة في قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"¹

1- التحقيق الإضافي: التحقيق الإضافي يكون: إما جوازياً أو تلقائياً إذا تبين للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة للتوصل إلى حل بشأن المنازعة الجبائية، ورأى أنه في حاجة إلى أعمال وسائل تحقيق أخرى للفصل في النزاع المطروح أمامه، وللقاضي السلطة التقديرية في ذلك.

إما إلزامياً في حالتين:

الحالة الأولى : كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة تدعم مطالبه التي أسس عليها إدعاؤه قبل الفصل في الدعوى وصدور القرار، ويتم التحقيق الإضافي في هذه الحالة كما يلي:

يقدم المكلف بالضريبة طلب التحقيق الإضافي إلى المحكمة الإدارية التي تنتظر في النزاع، ويكون هذا الطلب كتابياً لأن الإجراءات في المادة الجبائية تتمتع بخاصية الكتابة.

ثم يقوم القاضي بتوجيه أمر للمدير الولائي للضرائب بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل تابع للإدارة الجبائية مع ضرورة الإشارة إلى أن المشرع لم يشر في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إلى حالات التنافي بالنسبة للمعونة المحقق كما نص على ذلك في الخبرة، فكان الأجدر عليه أن يؤكد على تعيين عون محقق لم يشارك في إعداد أسس الضريبة، حفاظاً على النزاهة والحيادية، كما أن المشرع لم

¹ - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية

يحدد المدة اللازمة للتحقيق، لانتدابه للقيام بإجراءات التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة.

بعدها يشرع العون المحقق بالتحقيق في افي الأحداث التي أثارها المكلف بالضريبة بتاريخ بدء عملية التحقيق، ويجب أن تتم هذه العملية بحضور المكلف أو بحضور وكيله، ويمكن للمحقق أثناء قيامه بالتحقيق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحتها المسببة من طرف المكلف بتقديم هذا الأخير ما يثبت إدعاءاته كتقديم الفواتير الخاصة بنشاطه لفحص حساباته. بعد انتهاء العون المحقق من جميع مراحل التحقيق يحضر محضر بيدي فيه ملاحظاته وملاحظات المكلف بالضريبة، ليتولى المدير الولائي للضرائب إرسال الملف مرفقا بالمحضر إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية.

الحالة الثانية : إذا حدث أن تعذر من طرف مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم وجوباً إعلامه بتلك الوقائع أو الأسباب، وكذلك إعلامه بأن له أجل ثلاثين (30) يوم للإطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة ، و تدعيم طلباته بمستندات للمحافظة علقه أمامها.¹

إذ أنه عندما ينتج عند التحقيق الإضافي أحد الأطراف بسبب وجود وقائع أو أسباب جديدة و مستحدثة ، يفتح التحقيق مرة أخرى ، مع إعلام وتبليغ الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة وإلا يعد إنتهاء صريح لمبدأ المقابلة وحق الدفاع التي تم تكريسه من طرف المشرع.

و نشير أيضا أنه لم يذكر المشرع مدة التحقيق الإضافي، الأمر الذي قد يطول المدة ويعطل به مصالح المكلف بالضريبة و التزاماته و سير أعمال الإدارة الضريبية على حد سواء لذا نرى ضرورة تحديد مدة التحقيق فعليه يتوجب على المشرع إدراك خطأ و تحديد المدة من أجل تسريع فإجراءات و عدم تعطيلها و بطئها و التي من الممكن أن ترسخ في ذهن المكلف بالضريبة صورة سيئة حولة الإدارة العمومية بصورة عامة و الإدارة الضريبية بصورة خاصة .

¹ - نسيمه حشود , مرجع السابق , ص 409

2- مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الضريبية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله.

فإذا رأى القاضي عدم جدية التحقيق الإضافي أو شكك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف أو الحسابات التي اعتمدتها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي إعمال سلطته التقديرية لفصل في النزاع على أساسها، وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي.¹

وما يمكن ملاحظته على المشرع أنه بالرغم من إقراره بضرورة أن يكون المحقق الثاني في مراجعة التحقيق غير المحقق الأول إلا أنه لم يحدد رتبته، وكان من الأولى أن تكون رتبته أعلى من رتبة المحقق الأول وذلك لضمان فعالية ومصادقية التحقيق.²

تتم إجراءات التحقيق المضاد على النحو التالي:

يكلف المدير الولائي للضرائب عوناً للقيام بالتحقيق المضاد غير العون أو المحقق الأول والذي يكون على الأرجح مفتش. و تتم إجراءات التحقيق المضاد بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله مع ضرورة إعلامه بتاريخ إجراء التحقيق المضاد.³

حيث سمح لرئيس المجلس الشعبي البلدي حضوره لمراجعة التحقيق، عليه أن يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الولاية لسريان عملية مراجعة التحقيق وهذا لضمان شفافية تحقيق مثلما فعل بشأن إجراءات الخبرة إذ خول لهذا الأخير حضور عمليات الخبرة متى اقتضى الأمر.

¹ - نسيم حشود ، مرجع السابق ، ص 410

² - نسيم حشود ، مرجع نفسه ، ص 410

³ - عائشة لكل ، مرجع السابق ، ص 225

يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يعطي حول رأيه و كتابة ملاحظات المكلف بالضريبة، وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، إذ تطلب ذلك . ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره الى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته حول القضية .

3- الخبرة

الخبرة وهي الإجراء الرئيسي و الركيزة الأساسية و الجوهرية في التحقيق . والخبرة كإجراء من إجراءات التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، وقد اعتمد القضاء الإداري على الأخذ بهذه الوسيلة أي الخبرة الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية. وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص ذوي الاختصاص تعطيهم مهمة و يعطون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات المثارة أمام القضاء الإداري.

- تعيين الخبير القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة حيث أنه شخص غير موظف بالمكمة. يعين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي والذين أدوا اليمين القانوني أمامه ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 86 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

من الأفضل أن يكون تعيين الخبراء من طرف المحكمة من بين المختصين في المجال الجبائي والذين يكونون من بين المستشارين الجبائيين أو الخبراء المحاسبين، و هذا حفاظا للعدالة و المساواة حقوق المكلف بالضريبة .

يحدد القاضي الإداري المهام المسندة للخبير أو للخبراء تحديدا دقيقا وتتمثل خصوصا فيما يلي:

• تحديد الضريبة الواجب دفعها.

• تحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما.

¹ - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ,

• الإطلاع على مختلف المستندات المحاسبية، تحديد رقم الأعمال الخاصة بسنة معينة، تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفترة معينة لفائدة الإدارة.

- رد الخبر

رد الخبر سواء كان معين من طرف المحكمة أو من طرف الخصم حيث يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، يوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية، بحيث يجب أن يكون معللاً في أجل ثمانية (08) أيام كاملة¹، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبر، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة ويثبت في هذا الطلب بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الخصم و توجب حالات تبين أن رد الخبر لا يقبل إلا في الحالات التالية: القرابة المباشرة ، القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة ، وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

- إجراءات الخبرة

يقوم بأعمال الخبرة خبر تعيينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية. ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما بتقارير منفردة. ويودع المحضر تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً مصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر، ويجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، اعتباراً من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي ثبتت في المسألة بصفتها غرفة استشارية.

¹ - عائشة لكلل ، مرجع السابق ، ص 232

الفرع الثاني : الفصل في الدعوى الضريبية

بعد الإنتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية و كذلك شروط رفع الدعوى الضريبية العامة و الخاصة , و إجراء التحقيق فيها و إنتهاء الأجل المحددة من طرف المشرع فيتوجب على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات اللازمة للفصل في المنازعة المعروضة أمامها , حيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنياية العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها خلال أجل شهر، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة التي يتم خلاله إصدار القرار القضائي المتعلق بموضوع النزاع .

حيث يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة ويبلغها إلى محافظ الدولة، ويجوز لرئيس تشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر في أي وقت وفي حالة الضرورة جدولة أية قضية للجلسة للفصل فيها بإحدى تشكيلاتها، ويخطر الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية ويتم الإخطار في مهلة 10 أيام قبل تاريخ الجلسة على الأقل وفي حالة الاستعجال يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم حسب المادة 876 قانون الإجراءات المدنية والإدارية أما من ناحية صدور الحكم يصدر الحكم في جلسة علنية تتعقد في معادها المحدد لها ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام¹.

حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً للمذكرات التي قدموها ثم تقوم النياية العامة بإيداع طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة وذلك قصد دراسة القضية وإعداد الحكم المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية ويبلغ بعدها للأطراف وينطق رئيس² الجلسة بحضور قضاة تشكيلة المداولة ويكون ذلك بشكل علني أو في تاريخ آخر مع تبليغ الخصوم بتاريخ الحكم وللضرورة يتم تمديد المداولة شرط ألا تتجاوز جلسيتين متتاليتين³.

¹ - المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - المادة 271 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

³ - المادة 271 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

ولصدور الحكم لابد من معرفة شكل ومحتوى الحكم وهذا طبقا لما تنصت عليه المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مايلي :

" يجب أن يتضمن القرار البيانات الآتية: الجهة القضائية التي أصدرته، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، الإشارة إلى تلاوة التقرير، تاريخ النطق بالقرار، اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة , أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقر الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية، الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية"¹

ويتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر، قاضيا آخر مكان القاضي الذي أصدره، أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدلا من أمين الضبط الذي لم يوقع ويحفظ أصل الحكم، وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية²

و في الأخير فإذا كان الحكم ضد إدارة الضرائب، فعلى السلطات الضريبية تنفيذه، وذلك بأن تضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها، وإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب، فعلى المكلف بالضريبة تنفيذه، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها، وبإمكان المكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار إذا لم يرضه، كما يجوز لإدارة الضرائب أيضاً أن تستأنف قرار المحكمة الإدارية. وما تجدر الإشارة إليه هو أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من طرف المحكمة الإدارية³

فقبل أن نذكر الاستئناف في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في المبحث الأول و الذي يعتبر طريق من طرق الطعن العادية فحبذا أن نذكر طريق آخر و هو طريق الطعن بالمعارضة فكما هو مقرر بإمكانية الطعن بالمعارضة في الأحكام الصادرة في القضاء العادي , نجد مقنن أمام القضاء الإداري .

¹ - المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - عائشة لكحل , مرجع السابق , ص 240

³ - أحمد فميدس , منازعات الضرائب المباشرة , محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية , جامعة قالمة , السنة الجامعية 2015-2016 , ص62

" إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور، يفصل القاضي غيابياً.¹ حيث تنتج للخصم المتغيب إعادة النزاع أمام نفس المحكمة التي أصدرت الحكم غيابياً وهذا من أجل سحب إعادة النظر في الحكم الصادر غيابياً وفتح الدعوى من جديد مع نفس البيانات والمستندات والوقائع من أجل مدافعة المكلف بالضريبة عن حقوقه . و يتوجب على المكلف بالضريبة إحترام الأجل القانوني و التي ترفع في أجل خلال شهر من التبليغ، وتوقف تنفيذ الحكم الغيابي الى غاية الفصل في محتوى المعارضة .

و توجد حالات لا يتم فيها قبول المعارضة و هي :

- عند انتهاء الأجل القانوني للمعارضة والمحدد بشهر فيصبح الحكم غير قابل للطعن بالمعارضة، وإذا تم الطعن فيه يكون الطعن غير مقبول شكلاً لفوات الأجل القانوني للطعن بالمعارضة.
- إذا تم الطعن في الأجل القانوني، ورأت المحكمة أن ما قدمه الطاعن يؤيد حكمها الأول فإنها ترفض المعارضة.
- حضور الجلسة بتاريخ معين ولا يقدم ما يدعم طلباته أو دفعه، وصدر حكم آخر غيابي في نفس الطعن بالمعارضة فإنه ينتج عنه عدم قبول الطعن.²

المبحث الثاني : الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للإستئناف و مجلس الدولة

يشكل القضاء الإداري المراقب الأساسي للإدارة والمعتمد عليه في حفظ التوازن المطلوب بين الإدارة وما خول لها من سلطات استثنائية وبين الحقوق والحريات الفردية المكرسة دستورياً، حيث يقوم القضاء الإداري في الجزائر التي تأخذ بازدواجية القضاء على حل جميع المنازعات التي تكون الدولة طرفاً فيها، وفق نظام قانوني وإجرائي يحدد قواعد اختصاص هيئات القضاء الإداري وينظمها بكل أنحائها الوظيفية والنوعية والإقليمية بصفة دقيقة وواضحة ويبرجها ضمن قواعد النظام العام بما لا يدع المساس بها أو الاعتداء عليها، وهو ما من شأنه أن يجعل من القضاء الإداري أساس من أسس الدولة القانونية ومعياراً لانقياد السلطة إلى القانون وكذا وسيلة لحمل الإدارة على احترام مبدأ المشروعية الإدارية وضمانة لحماية المواطن من كل تجاوز وتعسف قد يصدر عنها والذي نتحدث في هذا المبحث المقسم إلى مطلبين

¹ - المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - عائشة لكلل , مرجع السابق , ص 247

هما المطلب الأول إجراءات الإستئناف أمام المحاكم الإدارية للإستئناف و المطلب الثاني إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

المطلب الأول : إجراءات الإستئناف أمام المحاكم الإدارية للإستئناف

تماشيا مع النظام المعتمد في القضاء العادي القائم على التقاضي على درجتين (المجالس القضائية- المحاكم الابتدائية)، نص المؤسس الجزائري بموجب التعديل الدستوري الأخير لسنة 2020 الذي تضمنه المرسوم الرئاسي 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 على أن "مجلس الدولة يعتبر الهيئة المقومة لأعمال المحاكم الإدارية للإستئناف والمحاكم الإدارية"¹، وهو ما يمثل نصا صريحا اتجه المؤسس الدستوري الجزائري من خلاله نحو جعل التقاضي في المادة الإدارية على درجتين، غير أن الدستور السالف الذكر لم يتضمن أي نص يتعلق باستحداث المحاكم الإدارية للإستئناف حيث اكتفى فقط بإدراجها ضمن الهيئات التي يقوم مجلس الدولة أعمالها، وهو ما جعل استحداث هذه الهيئات وتنظيمها وعملها مرتبطا بالنصوص التطبيقية التي نص المؤسس الدستوري على أنها ستصدر قبل نهاية هذه السنة وفقا لما نصت عليه المادة 224 من الدستور التي جاء فيها: "تستمر المؤسسات والهيئات التي طرأ على نظامها القانوني في هذا الدستور تعديل أو إلغاء في أداء مهامها إلى غاية تعويضها بالمؤسسات والهيئات الجديدة في أجل أقصاه سنة واحدة"²

لقد أصاب المشرع ضمن أحكام الدستور على المحاكم الإدارية للإستئناف، نظرا لما يوفره نظام التقاضي على درجتين من إيجابيات و مميزات وفي أولها توفير ضمانات أكثر للمتقاضين وكذا تخفيف العبء على مجلس الدولة، و نظرا للعدد الكبير و الهائل من الاختصاصات المنوطة و المسندة إليه فيمكن القول بأن المشرع لم أخطأ في توزيع قواعد الاختصاص بالنسبة لمجلس الدولة حيث أنقل عليه وجعل منه محكمة ابتدائية ونهائية ومحكمة استئناف إلى جانب وظيفة النقض وهي الوظيفة الطبيعية.

¹ - المرسوم الرئاسي رقم 20-442 هو مرسوم مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، ويتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020

² - فارس مزوزي ، المحاكم الإدارية للإستئناف و دورها في إرساء دعائم للقضاء الإداري في الجزائر ، مجلة الفكر القانوني و السياسي ، مجلد 7 ، العدد 2 ، 2023 ، ص447

وفي سنة 2022 صدر القانون رقم 22-07 المؤرخ في 5 ماي 2022 المتعلق بالتنظيم القضائي، الذي نص من خلاله المشرع على استحداث ست 6 محاكم إدارية للاستئناف تقع مقراتها بالجزائر وهران وقسنطينة و ورقلة وتمنراست وبشار¹.

صدر القانون العضوي رقم 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي، الذي حدد من خلاله المشرع تشكيلة هذه الجهة القضائية الجديدة، ونصت المادة 29 من القانون السالف الذكر على أن: "المحكمة الإدارية للاستئناف جهة استئناف للأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، وتختص أيضاً بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة"²، وهو ما يعني أن اختصاصات المحاكم الإدارية للاستئناف هي اختصاصات قضائية فقط، وعليه سنحاول في هذا العنصر استعراض قواعد التي تختص بها تحكم المحاكم الإدارية للاستئناف.

أ- تشكيلة المحاكم الإدارية للاستئناف:

وفقا لنص المادة 30 من القانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي تتشكل المحكمة الإدارية من قضاة الحكم وأشارت المادة 34 من القانون العضوي رقم 22-10 على أن تنظم المحكمة الإدارية للاستئناف في شكل غرف، يحدد عددها حسب طبيعة وحجم النشاط القضائي بموجب أمر من رئيس كل جهة قضائية بعد استطلاع رأي محافظ الدولة، وعند الاقتضاء يمكن تقسيم غرف المحكمة الإدارية للاستئناف إلى أقسام.

1- قضاة الحكم:

حددت المادة 30 من القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي تشكيلة قضاة الحكم كما يلي:

- رئيس برتبة مستشار بمجلس الدولة على الأقل.
- نائب رئيس أو نائبين اثنين (2) عند الاقتضاء.
- رؤساء غرف.
- رؤساء أقسام، عند الاقتضاء.

¹ - قانون رقم 22-07 المؤرخ في 05 ماي 2022 ، يتضمن التقسيم القضائي ، ج ر عدد 32 الصادرة في 14 ماي 2022

² - قانون عضوي رقم 22-10 مؤرخ في 9 جوان سنة 2022، يتعلق بالتنظيم القضائي. ج.ر عدد 41 ، الصادرة بتاريخ 16 جوان

• مستشارين¹.

2- قضاة محافظة الدولة:

تتوفر المحكمة الإدارية للاستئناف على محافظ دولة برتبة مستشار بمجلس الدولة على الأقل، هذا بالإضافة إلى محافظ دولة مساعد أو اثنين (2) عند الاقتضاء².

وأشارت المادة 36 على أن محافظ الدولة يتولى المهام المنوطة به بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية والنصوص الخاصة.

ثانيا: اختصاصات المحكمة الإدارية للاستئناف:

حدد قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب تعديل سنة 2022 الصادر بموجب القانون 13-22 قواعد اختصاص المحاكم الإدارية للاستئناف، فحدد لها اختصاصاتها النوعية التي تستقل بموجبها عن الجهات القضائية الأخرى بما فيها مجلس الدولة والذي يمثل الجهة العليا لها، كما ضبط لها قواعد الاختصاص الإقليمي تفاديا لحدوث تنازع في الاختصاص فيما بينها، وهي الضوابط التي سنوضحها فيما يلي:

1- الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية للاستئناف:

حددت المادة 900 مكرر من القانون رقم 13-22 المعدل لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نوع المنازعات التي تختص بها المحاكم الإدارية للاستئناف، الاختصاص الابتدائي للمحاكم الإدارية للاستئناف وهذا وفقا لنص المادة 900 مكرر من القانون رقم 13-22 تختص المحاكم الإدارية للاستئناف كدرجة أولى في الدعاوى التالية:

"" المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وتختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة . وتختص المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر بالفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية

¹ - المادة 30 من قانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي

² - المادة 30 من القانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي

الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية¹،
وينعقد الاختصاص في الدعاوى المذكورة أعلاه للمحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة.

إن إسناد مهمة الفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وفحص مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المركزية ابتدائياً إلى المحكمة الإدارية للاستئناف المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة ينتهك مبدأ التقاضي على درجتين في هذا النوع من المنازعات رغم أن المشرع أسس لهذا المبدأ بموجب الإصلاحات القانونية الأخيرة والتي في مقدمتها استحداث المحاكم الإدارية للاستئناف، كما أن إسناد مهمة الفصل في هذه المنازعات إلى المحكمة الإدارية للاستئناف يسلب المتقاضين طريقاً من طرق الطعن غير العادية المكرسة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية هو طريق الطعن بالنقض رغم أهميته وبحول مجلس الدولة في هذا النوع من المنازعات إلى محكمة موضوع، ومهما يكن من قول فإن إسناد هذا النوع من المنازعات إلى المحكمة الإدارية للاستئناف فإنه يوفر ضمانات أكثر للمتقاضين مقارنة بالإجراءات المعمول بها سابقاً قبل الإصلاحات الأخيرة والتي كان فيها مجلس الدولة قاضي أول وآخر درجة².

2- المحاكم الإدارية للاستئناف كجهة استئناف:

يعتبر الاستئناف الاختصاص الأصيل للمحاكم الإدارية للاستئناف، حيث نصت المادة 900 مكرر من القانون 13-22 على أن تختص المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وتختص أيضاً بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

أولاً : الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف:

لم يشر قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف، غير أنه بالرجوع إلى القانون رقم 07-22 المتعلق بالتنظيم القضائي نجد المادة 9 منه تنص على أن "تحدث في دائرة اختصاص كل محكمة إدارية للاستئناف محاكم إدارية، فالاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية

¹ - المادة 900 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية

² - فارس مزوزي ، مرجع السابق ، ص 450

للاستئناف يتحدد بما إذا كانت المحكمة الإدارية تقع في دائرة اختصاصها أم لا، وأضافت المادة 10 من ذات القانون أن تحديد الدوائر سيكون عن طريق التنظيم¹.

وفي هذا الإطار صدر المرسوم التنفيذي رقم 22-435، حيث حدد قائمة الولايات التي تقع في دائرة اختصاص كل محكمة إدارية للاستئناف²، وعليه فإن الاختصاص الإقليمي لهذه الهيئات حيث لا يمكن استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن محكمة إدارية إلا أمام جهة الاستئناف التابعة لها المستحدثة يتحدد كما أسلفنا الذكر بما إذا كانت المحكمة الإدارية مصدرة الحكم تقع في دائرة اختصاصها أم لا.

المحاكم الإدارية التابعة لدائرة اختصاصها	المحكمة الإدارية للاستئناف
الجزائر - البليدة - البويرة - تيزي وزو - الجلفة - المدية - المسيلة - بومرداس - تيبازة - عين الدفلى.	الجزائر
وهران - تلمسان - تيارت - سعيدة - سيدي بلعباس - مستغانم - معسكر - البيض - تيسمسيلت - عين تموشنت - غليزان - الشلف.	وهران
قسنطينة - أم البواقي - باتنة - بجاية - جيجل - سطيف - سكيكدة - عنابة - قالمة - برج بوعريريج - الطارف - سوق أهراس - ميلة - تبسة - خنشلة.	قسنطينة
ورقلة - غرداية - الأغواط - الوادي - بسكرة - أولاد جلال - إيليزي - توقرت - جانت - المغير - المنيعية.	ورقلة
تامنغست - إن صالح - إن قزام.	تامنغست
بشار - أدرار - تندوف - النعامة - تيميمون - برج باجي مختار - بني عباس.	بشار

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية - العدد 84 - الصادرة بتاريخ 14-12-2022

ثانيا : اختصاص المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر العاصمة كدرجة أولى من درجات التقاضي

إضافة إلى اختصاص النظر في الطعون واعتبار المحاكم الإدارية للاستئناف كدرجة ثانية من درجات التقاضي منح المشرع الجزائري لمحكمة الجزائر العاصمة استثناء دون غيرها من المحاكم اختصاص آخر تمثل في الفصل كدرجة أولى من درجات التقاضي في نوع من القضايا وهي دعاوى إلغاء وتفسير وفحص مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية وهو ما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل بموجب القانون 22-13.

¹ - قانون رقم 22-07 المؤرخ في 05 ماي 2022 ، يتضمن التقسيم القضائي

² - مرسوم تنفيذي رقم 22-435، مؤرخ في 11 ديسمبر 2022، يحدد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف والمحاكم الإدارية، ج ر عدد 84، صادرة بتاريخ 14 ديسمبر 2022

نستنتج مما سبق أن المشرع الجزائري اعتبر المحاكم الإدارية للاستئناف درجة ثانية من درجات التقاضي تنتظر في الاستئناف في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وما خولته إياه صراحة أحكام أخرى في القانون كقانون الانتخابات، وقانون النقد والقرض وقرارات مجلس المحاسبة وغيرها وهنا نجد بأن المشرع الجزائري وفق في إنشاء المحاكم الإدارية للاستئناف وتدعيماً لمبدأ التقاضي على درجتين واعتبر أن للاستئناف أثر ناقل للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم القضائي للدرجة الأولى، إلا أنه استثناء منح المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر العاصمة النظر كأول درجة في بعض المنازعات وهنا لم يوفق في هذا الاستثناء لأنه خرج عن مبدأ التقاضي على درجتين من حيث الهيكلية ليرجع بذلك مجلس الدولة كجهة استئناف وهذا يمس بالاختصاص الأصيل لمجلس الدولة في إطار مبدأ التقاضي على درجتين.¹

ثالثاً: استحداث المحاكم الإدارية للاستئناف على دور القضاء الإداري في الجزائر بصور دستور 1996 تبنى المشرع نظام الازدواجية القضائية بما لا يدع للشك مجالاً، وهذا بموجب المادة 152 منه والتي دعت إلى استحداث مجلس الدولة كهيئة قضائية إدارية عليا إلى جانب المحكمة العليا كهيئة قضائية عادية. وهو ما تحقق بصور القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 كما تم استحداث محاكم إدارية نص عليها القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30-05-1998.

أدى غياب محاكم إدارية التي تختص بالفصل في الطعون بالاستئناف إلى إبعاد مجلس الدولة الجزائري عن وظيفته الطبيعية لفترة زمنية طويلة بغض النظر عن جملة الإشكالات التي تثيرها هذه المسألة عملياً، استمر الوضع إلى غاية سنة 2022 التي جسد فيها المشرع جملة الأحكام التي تضمنها التعديل الدستوري لسنة 2020 ذات الصلة بالقضاء الإداري، وفي مقدمتها استحداث محاكم إدارية للاستئناف، وهو الأمر الذي من شأنه أن تترتب عنه جملة من الآثار العملية وفي مقدمتها تعزيز مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية وكذا إعادة مجلس الدولة إلى وظيفته الطبيعية.²

أ - تعزيز مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية:

أسند المشرع قبل التعديلات الأخيرة مهمة الفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وفحص مشروعية القرارات الإدارية للمحاكم الإدارية كقاعدة عامة مع ورود بعض الاستثناءات وفي مقدمتها تلك الطعون الموجهة

¹ - ليندة بلهوشات ، المحاكم الإدارية للاستئناف على ضوء القانون 22-13 ، المجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية ، المجلد

8 ، العدد 3 ، ديسمبر 2024 ، ص 260

² - فارس مزوزي ، مرجع السابق ، ص 451

ضد القرارات الصادرة عن السلطات المركزية ، وفي المقابل أسند المشرع مهمة الفصل في الطعون بالاستئناف ضد الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية إلى مجلس الدولة رغم أن المؤسس الدستوري حينما استحدث هذه الهيئة بموجب أحكام الدستور لسنة 1996¹ اعتبرها بصريح النص هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية وتسهر على توحيد الاجتهاد القضائي في المادة الإدارية، وهو النص الذي لا يدع مجالاً للشك في اعتبار مجلس الدولة محكمة قانون لا محكمة موضوع منذ بداية تأسيسه.

إذا كان المشرع قد كرس مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية بموجب المادة 02 من قانون المحاكم الإدارية الملغي وبموجب المادة 10 من القانون العضوي 98-01 وبموجب المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أنه لم يوفق حين عقد الاختصاص بالنظر في الطعن بالاستئناف لمجلس الدولة بل إنه أحدث تغييراً وظيفياً وموضوعياً فيما يخص أداء مجلس الدولة إلى محكمة وقائع.

ظل القضاء الإداري لسنوات عدة يثير جملة من الإشكاليات إلى أن تم استحداث المحاكم الإدارية للاستئناف والتي على ضوءها أعاد المشرع توزيع الاختصاص بين هيئات القضاء الإداري في شكل نسق واحد يتماشى مع ما هو معمول به في القضاء العادي، وهو الأمر الذي يكفل للمتقاضي ضمانات أكثر ويجعله يستفيد من جميع طرق الطعن العادية، فإعفاء مجلس الدولة من الفصل في طعون الاستئناف الموجهة ضد قرارات المحاكم الإدارية من شأنه أن يعيد الأمور إلى نصابها الطبيعي ويعزز مبدأ التقاضي على درجتين في إطار ضبط دقيق للاختصاصات التي تتمتع بها كل هيئة قضائية.

و قسمنا هذا المطلب إلى فرعين هما الفرع الأول شروط و إجراءات الاستئناف و الفرع الثاني أثار الإستئناف المازعة الضريبية

الفرع الأول : شروط و إجراءات الاستئناف

إذا كان المشرع قد خول لجميع أطراف النزاع اللجوء الى سبيل الاستئناف بهدف إعادة فحص النزاع والنظر مجدداً فيه، بأن يتم نقله برمته إلى الجهة الأعلى، وهي محكمة الدرجة الثانية، فإن ممارسة هذا الحق لا يكون هكذا عشوائياً وإنما القانون بين إجراءات وشروط التي يجب التقيد بها ومراعاتها عند

¹ - مرسوم رئاسي رقم 96 - 438 مؤرخ في 26 رجب عام 1417 الموافق 7 ديسمبر سنة 1996، يتعلق بإصدار نص الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر سنة 1996، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. عدد 76 الصادر بتاريخ 8-12-1996

ممارسة هذا الطعن وذلك تحت طائلة رفضه، وهو ما نجده منظماً ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم، والذي من خلاله سوف نقوم بإستنتاج مختلف الضوابط القانونية لممارسة هذا الطعن، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

أ- بالنسبة للطاعن:

حيث وبصفة عامة لا يمكن ممارسة الحق في اللجوء الى القضاء إلا إذا كان الشخص متمتع بصفة ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون. وهذه الشروط من صفة ومصلحة نجدها وردت تحت عنوان الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية ما يفيد صلاحية هذه الشروط ووجوب توافرها لكل راغب في اللجوء الى القضاء سواء بمناسبة رفع الدعوى أو ممارسة إحدى الطعون بما فيها الطعن بالاستئناف.

ب- بالنسبة لموضوع الاستئناف:

بدراسة تحليلية للأحكام النازمة لمسألة موضوع أو محل الاستئناف في صلب القانون رقم 22/13 الذي يعدل ويتم القانون رقم 08/09 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الشق المتعلق بالإجراءات الإدارية وتحديداً المادة 949 منه نجد وأن الطعن بالاستئناف ينصب على:

الأحكام القضائية الإدارية الابتدائية والصادرة في أول درجة من درجات التقاضي، الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية في أول درجة، القرارات القضائية الإدارية الصادرة عن المحكمة الإدارية للاستئناف لمدينة الجزائر العاصمة عندما تفصل في القضايا في أول درجة¹.

وتضيف المادة 952 من نفس القانون أنه لا يمكن أن تكون محلاً للاستئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، ما يفيد وأن الأحكام التي تكون محلاً للاستئناف هي تلك الأحكام التي تفصل في موضوع النزاع وتكون بعريضة واحدة²

ج- بالنسبة لأجل تقديم الاستئناف:

¹ - قانون رقم 22 - 13 المؤرخ في 12 يوليو 2022 يعدل ويعدل القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن

قانون العدل والادارية ، ج ر العدد 48 الصادر بتاريخ 17 يوليو 2022

² - المادة 952 من القانون رقم 22-13 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية 08-09

لم يترك المشرع الجزائري الطعن بالاستئناف مفتوح ومتاحاً في أي وقت بل حدده بأجل معين لا بد من مراعاته تحت طائلة عدم قبوله، فأحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف في أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم القضائي، أما بالنسبة لتلك القرارات القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية للاستئناف باعتبارها أول درجة في القضايا المسندة لها على سبيل الاستثناء فيكون الطعن فيها في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار القضائي، على أن تخفض هذه الآجال الى خمسة عشر يوماً بالنسبة للأوامر الاستعجالية، تسري أيضاً من تاريخ التبليغ الرسمي للأمر ما لم توجد نصوص خاصة.

وتجدر الإشارة إلى أنه وقبل التعديل الذي طال قانون الإجراءات المدنية والإدارية كان ميعاد الاستئناف محدداً بأجل شهرين على أن يخفض الى خمسة عشر يوماً في حالة الأوامر الاستعجالية، وعليه فإن المشرع قد قلص أو خفض الميعاد الى شهر واحد بالنسبة لاستئناف أحكام المحاكم الإدارية ومنح شهرين لاستئناف قرارات المحكمة الإدارية للاستئناف.

وبموجب التعديل الجديد للقانون 08-09 أصبح بالإمكان إيداع التصريح بالاستئناف أمام الجهة القضائية الصادر عنها الحكم القضائي الذي سيتم الطعن فيه. وهو ما هو معمول به في القضاء العادي.

د- بالنسبة لكيفية تقديم الاستئناف

يتم تقديم الاستئناف بموجب عريضة والتي تسري عليها القواعد المنصوص عليها بالنسبة لعريضة إفتتاح دعوى. مع ضرورة التقيد بالأحكام الواردة ضمن المواد 815 الى 825 والتي تمت الإحالة لهما بموجب أحكام المادة 904 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

من المهم أيضاً الإشارة الى شرط أو إجراء جوهري ألا وهو التمثيل بمحام أمام الجهات القضائية الإدارية، فالتمثيل بالنسبة للأشخاص الطبيعية أمام المحكمة الإدارية ليس إجباري وهو ما نستخلصه من أحكام القانون 22-13 والتي أشارت في محتواها الى إمكانية تقديم العريضة ورقياً أمام المحكمة الإدارية¹ وحتى أيضاً بالطريق الالكتروني وهي إضافة جديدة في مجال التقاضي ، على خلاف النص السابق قبل التعديل الذي أكد على وجوب توقيع العريضة من طرف محامي، أما بخصوص التمثيل أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية وبصراحة النص القانوني فالتمثيل إجباري.

¹ - المادة 815 من القانون رقم 22-13 المعدل و المتمم لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية 08-09

الفرع الثاني : الطعن بالنقض في المنازعة الضريبية

يعتبر الطعن بالنقض ضد قرار قضائي نهائي صادر عن محكمة الإدارية للإستئناف يلجأ إليه المتقاضى للدفاع عن حقوقه بعد إستنفاد جميع طرق الطعن المتوفرة وهي الإستئناف و المعارضة , كالقرار القضائي النهائي وهو القرار الذي لايقبل الطعن بالطرق العادية سواء بالإستئناف أو بالمعارضة .

يستنتج أن الطعن بالنقض يكون أمام مجلس الدولة ضد قرار قضائي نهائي الصادر من المحكمة الإدارية للإستئناف , و أن الأحكام التي يمكن الطعن فيها أمام مجلس الدولة يمكن أن تكون بموجب نص خاص حيث أنه لايعيد الفصل في الوقائع القضائية بل يراقب مدى مطابقة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية.

المطلب الثاني : إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يمثل الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة الحل القضائي الأخير والدرجة العليا للتقاضي في المنازعة الضريبية , حيث يهدف إلى بسط الرقابة على مدى سلامة تطبيق القانون من طرف الجهات القضائية الإدارية السابقة

أ - حالات للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة : بإعتبار أن مجلس الدولة هو طريق من الطرق الطعن الغير العادية المقررة قانونا على الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة نهائية و التي يمكن طعن ضدها بالنقض , وقد ذكر المشرع الجزائري في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية و المدنية الحالات التي يمكن الطعن بالنقض فيها حيث نصت على مايلي : "" لا يبنى الطعن بالنقض إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه الآتية:

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات
- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات
- عدم الاختصاص و هذا إذا صدر من القضاء الإداري و العادي بعد الإختصاص بالنظر في نفس النزاع و قيام نفس الشخص برفع دعواه أمام القضاء العادي يرد بعدم إختصاصه ثم يلجأ للقضاء الإداري ويرد فعد إختصاصه هو أيضا .
- تجاوز السلطة بمعنى إعتداء سلطة إدارية أعلى على إختصاص سلطة إدارية أدنى أو العكس .

- مخالفة القانون الداخلي والمقصود به جميع قوانين الجمهورية، وبصفة عامة كل القواعد الآمرة التي تتضمنها هذه النصوص¹
- مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة
- مخالفة الاتفاقيات الدولية
- انعدام الأساس القانوني
- انعدام التسبب في مشروعية القرار كأن تكون الواقعة غير موجودة
- قصور التسبب
- تناقض التسبب مع المنطوق
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، عندما تكون حجة الشيء المقضي فيه قد أثبتت بدون جدوى، وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ، وإذا تأكد هذا التناقض، يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول
- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي. في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، ولو كان أحد الأحكام موضوع طعن بالنقض سابق انتهى بالرفض.
- وفي هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ويجب توجيهه ضد الحكمين، وإذا تأكد التناقض، تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معا :
- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار
- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب
- السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية
- إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية²

إن كقاعدة عامة مجلس الدولة لا يختص بالنظر في المنازعات الضريبية كدرجة أولى باعتبارها من الدعاوى الإدارية لكن استثناءا يمكنه ذلك في حالات معينة : اختصاص مجلس الدولة بموجب نصوص خاصة وفقا للمادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (المادة 901 من ق إ م إ)

¹ - المادة 358 من القانون 08-09 المتعلق بإجراءات المدنية و الإدارية

² - المادة 358 من القانون 08-09 المتعلق بإجراءات المدنية و الإدارية

- إمكانية النظر في قرار صادر عن جهة مركزية.
- يمكن لمجلس الدولة الى جانب المحكمة الإدارية بأن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، بناء على طلب الطرف المعني، عندما ينظر كدرجة أولى في الطلبات المتضمنة وقف تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية وما يدخل في اختصاصه بموجب نصوص خاصة (المادة 833 ق إ م إ)¹

و الذي قسمنا هذا المطلب إلى فرعين هما الفرع الأول شروط و إجراءات الطعن بالنقض و الفرع الثاني آثار أحكام مجلس الدولة في المنازعات الضريبية

الفرع الأول : شروط و إجراءات الطعن بالنقض

- يجب أن يكون الطعن بالنقض ضد الأحكام القضائية الإدارية النهائية الصادرة من المحاكم الإدارية و المحاكم الإدارية للإستئناف و يلجأ المكلف بالضريبة وهو صاحب الصفة و المصلحة إلى مجلس الدولة.

- كما يجب أن تتوفر عريضة تشمل البيانات التالية تحت طائلة عدم قبولها شكلا :

1- اسم ولقب وموطن الطاعن، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي

2- اسم ولقب وموطن المطعون ضده أو ضدهم، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته ومقره الاجتماعي

3- تاريخ وطبيعة القرار المطعون فيه

4- عرضا موجزا عن الوقائع والإجراءات المتبعة

5- عرضا عن أوجه الطعن المؤسس عليها الطعن بالنقض

ويجب أن لا يتضمن الوجه المتمسك به أو الفرع منه، إلا حالة واحدة من حالات الطعن بالنقض بعد تحديدها، وذلك تحت طائلة عدم قبوله

¹ - عائشة لكلل ، مرجع السابق ، ص276

كما يجب إرفاق عريضة الطعن بالنقض تحت طائلة عدم قبول الطعن شكلا تلقائيا، بالوثائق الآتية:

6- نسخة مطابقة لأصل القرار أو الحكم محل الطعن، مرفقة بمحاضر التبليغ الرسمي إن وجدت

7- نسخة من الحكم المؤيد أو الملغى بالقرار محل الطعن¹

8- الوثائق المشار إليها في مرفقات عريضة الطعن

9- وصل دفع الرسم القضائي لدى أمين الضبط الرئيسي لدى مجلس الدولة²

10- نسخة من محاضر التبليغ الرسمي للتصريح و/أو لعريضة الطعن بالنقض إلى المطعون ضده وأخيرا يجب أن تحمل عريضة الطعن بالنقض وتحت طائلة عدم قبولها شكلا تلقائيا، التوقيع وختم المحامي المعتمد وعنوانه المهني، ويتعين التذكير بأن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية معفاة من التمثيل الوجوبي بمحام

11- أن يكون القرار المطعون ضده قضائيا: لقبول إجراء الطعن بالنقض يجب أن يكون القرار صادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة قضائيا.

12 - أن يكون الحكم نهائيا³

• الميعاد : حيث تنص المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن : " يحدد أجل الاستئناف بشهر (1) بالنسبة لأحكام المحاكم الإدارية ، وشهرين (2) بالنسبة لقرارات المحاكم الإدارية للاستئناف . تخفض هذه الآجال إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة . تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم أو القرار إلى المعني ، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا. تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ الرسمي"⁴

¹ - عائشة لكل ، مرجع السابق ، ص305

² - عائشة لكل ، مرجع نفسه ، ص305

³ - عائشة لكل ، مرجع نفسه ، ص305

⁴ - المادة 950 من قانون 08-09 المتضمن الإجراءات المدنية و الإدارية

غير أنه إذا صدر الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابيا فإن الأجل يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم إنقضاء الأجل .

الفرع الثاني : آثار أحكام مجلس الدولة في المنازعات الضريبية

بعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية

أ- **محتوى الحكم القضائي** و هذا بالرجوع لنص القانون الإجراءات المدنية و الإدارية و الذي تضمن مجموعة من البيانات التالية التي يجب توافرها في وثيقة صدور الحكم :

- 1 -الجهة القضائية التي أصدرته،
- 2 -أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية،
- 3 -تاريخ النطق به،
- 4 -اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء،
- 5 -اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم،
- 6 -أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي،
- 7 -أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم،
- 8 -الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.¹

كما أنه لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسبيبه، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، وأن يشار إلى النصوص المطبقة ، يجب أيضا أن يستعرض بإيجاز، وقائع القضية وطلبات وادعاءات

¹ - المادة 276 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

الخصوم ووسائل دفاعهم , ويجب أن يرد على كل الطلبات والأوجه المثارة , يتضمن ما قضى به في شكل منطوق¹

ب- **تبليغ القرار** : وضع قانون الاجراءات المدنية و الادارية قاعدة عامة تسري على تبليغ مختلف

الاحكام و القرارات الادارية القضائية

1- القاعدة العامة تنص المادة 894 التي تطبق بالنسبة لاحكام المحاكم الادارية و كذا قرارات مجلس الدولة على ما يلي " يتم التبليغ الرسمي للاحكام و الاوامر الى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي "

2- الاستثناء تنص المادة 895 التي تطبق بالنسبة لاحكام المحاكم الادارية و كذا قرارات مجلس الدولة على ما يلي : يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الادارية ان يامر بتبليغ الحكم او الامر الى الخصوم عن طريق امانة الضبط" و من ثم فان تبليغ القرار او الحكم القضائي يتميز بما يلي وجوب تبليغ القرار القضائي الاداري تبليغا رسميا من طرف " محضر قضائي" الى جميع اطراف الدعوى. و ثانيا جواز تبليغ القرار القضائي الاداري -استثناء- الى جانب التبليغ الرسمي بواسطة كتابة الضبط.و في هذه الحالة تكون العبرة في حساب المواعيد باسبقية التبليغ مهما كان مصدره .²

ج - **تنفيذ القرار** :

عد إصدار القرار من مجلس الدولة يتم تنفيذ مضمون القرارات، حيث لا يتم تنفيذ هذه القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي رغب في متابعة تنفيذه.

¹ - المادة 277 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

² - المحامي , تبليغ الأحكام و القرارات الإدارية , <https://elmouhami.com> , أطلع عليه بتاريخ 04-05-2026 على الساعة

خلاصة الفصل :

تشكل مرحلة الإجراءات القضائية في منازعات الوعاء الضريبي المرحلة النهائية لحماية حقوق المكلف بالضريبة، وتأتي بعد استفاد طرق الطعن الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. وتمتاز هذه المنازعة بخصوصية واضحة باعتبارها منازعة تقنية وجبائية معقدة، كما تُعد منازعة منازعات القضاء الكامل، مما يمنح القاضي الإداري سلطات واسعة لا تقتصر على الرقابة الشكلية، بل تمتد إلى إعادة تقدير الوعاء الضريبي والتحقق من أسس فرضه وحساباته.

كما تخضع هذه المنازعة لشروط عامة وخاصة لرفع الدعوى، وتتميز بإجراءات تحقيق خاصة منحها المشرع الجبائي للقاضي الإداري تتجاوز سلطاته العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث خصّه بإجراءات التحقيق الإضافي والتحقق المضاد والخبرة القضائية وفقاً للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما يعزز دوره في البحث عن الحقيقة الجبائية بدقة.

وتتمثل أهم ضمانات هذه المرحلة في خضوع قرار الإدارة الجبائية لرقابة قضائية فعالة، وحق المكلف في الدفاع وتقديم الأدلة، مع إمكانية الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، ثم الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، بما يحقق التوازن بين سلطة الإدارة و ضمانات المكلف في إطار العدالة الضريبية.

الخاتمة :

خلصت دراستنا لموضوع منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري وفقا للتشريع الجزائري بأنها تمثل منازعة جبائية تقنية ذات طابع دقيق ترتبط بمرحلة تقدير الوعاء الضريبي وتحديد أساس الفرض الجبائي وتندرج ضمن منازعات القضاء الكامل حيث لا يقتصر دور القاضي الإداري على رقابة المشروعية بل يمتد إلى إعادة تقدير الوعاء الضريبي والتحقق من عناصره الفنية والحسابية بما يضمن رقابة قضائية فعالة على أعمال الإدارة الجبائية في مجال الفرض والتصفية والتحصيل

وقد تبين أن المشرع الجزائري قد أقر منظومة إجرائية تقوم على مرحلتين متكاملتين تبدأ بالمرحلة الإدارية من خلال الشكوى الضريبية التي تعد إجراءً وجوبياً وشرطاً أساسياً لقبول الدعوى أمام القضاء الإداري وفق قانون الإجراءات الجبائية وهو ما يجعلها مرحلة إلزامية لا يمكن تجاوزها كما تهدف هذه المرحلة إلى تمكين الإدارة الجبائية من إعادة النظر في وعاء الضريبة وتصحيح قراراتها قبل عرض النزاع على القاضي الإداري

كما أظهرت الدراسة أن لجان الطعن الجبائية على المستويات الولائية والجهوية والمركزية تمثل آلية اختيارية ذات طابع تقني واستشاري تهدف إلى إعادة فحص عناصر الوعاء الضريبي وتدعيم الرقابة الداخلية على قرارات الإدارة غير أن فعاليتها تبقى محدودة في بعض الحالات بسبب عدم إلزامية قراراتها في مواجهة الإدارة الجبائية مما يقلل من أثرها في تسوية النزاع بصفة نهائية

أما في المرحلة القضائية فقد منح المشرع القاضي الإداري صلاحيات واسعة في إطار إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تشمل التحقيق الإضافي والتحقيق المضاد والخبرة القضائية إضافة إلى سلطاته العامة في التحقيق وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو ما يعكس خصوصية المنازعة الجبائية باعتبارها منازعة تقنية تتطلب وسائل تحقيق دقيقة

غير أن هذه الدراسة سجلت أن بعض الآليات الإجرائية وعلى رأسها مراجعة التحقيق قد تثير إشكالات تتعلق بمدى تأثيرها على سلطات القاضي الإداري في تكوين قناعته القضائية الأمر الذي يستوجب توظيفها بشكل يضمن عدم المساس باستقلالية القاضي في الفصل في منازعات القضاء الكامل كما أن الطبيعة التقنية لهذه المنازعات تفرض الاعتماد على الخبرة المتخصصة دون الإخلال بدور القاضي في التقدير والفصل

كما يضمن نظام التقاضي في منازعات الوعاء الضريبي حماية مهمة للمكلف بالضريبة من خلال إمكانية الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ثم الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بما يعزز الرقابة القضائية على قرارات الإدارة الجبائية ويكرس مبدأ التدرج القضائي في حماية الحقوق

في ضوء النتائج المتوصل إليها نقدم مجموعة من الاقتراحات الرامية إلى تعزيز فعالية تسوية منازعات الوعاء الضريبي وتحقيق توازن أفضل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من خلال:

- ضرورة تدعيم المرحلة الإدارية للتسوية من خلال تعزيز ضمانات دراسة الشكوى الضريبية وجعلها آلية أكثر فعالية في تصحيح قرارات الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء مع تعزيز الرقابة على كيفية معالجتها داخل الإدارة

- تعزيز دور لجان الطعن الجبائية من خلال إعادة النظر في طبيعتها القانونية بما يمنحها فعالية أكبر في تسوية النزاعات مع ضرورة تدعيم تشكيلتها بكفاءات متخصصة وخبراء مستقلين لضمان الحياد والدقة التقنية في تقييم الوعاء الضريبي

- تطوير الإطار القانوني المنظم لإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال وضع ضوابط دقيقة لاستعمالها بما يضمن عدم المساس باستقلالية القاضي الإداري في تكوين قناعته القضائية

- دعم التكوين المتخصص للقضاة الإداريين في المادة الجبائية والمحاسبية نظراً للطبيعة التقنية لمنازعات الوعاء الضريبي بما يسمح بفهم أدق لآليات تقدير الوعاء والتحقق من مشروعية القرار الجبائي

- تعزيز التوازن الإجرائي بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من خلال تحسين فعالية الضمانات القانونية المقررة للمكلف وضمان رقابة قضائية أكثر دقة وعمقاً على قرارات التقدير الجبائي والتحصيل الضريبي

فتح تخصص ماستر في القانون الجبائي ومنازعاته ضمن كليات الحقوق بالجامعات الجزائرية، نظراً للأهمية المتزايدة للمجال الجبائي في دعم موارد الدولة وتعقيد المنازعات المرتبطة بالوعاء الضريبي والتحصيل الجبائي. ويأتي هذا الاقتراح استجابة لحاجة عملية متزايدة إلى متخصصين في المجال الجبائي، خاصة في ظل تطور النظام الجبائي الجزائري وتعقد المنازعات المرتبطة به وارتباطها المباشر بالاقتصاد الوطني والعدالة الجبائية.

يتضح أن المشرع الجزائري قد سعى إلى تحقيق توازن دقيق بين فعالية الإدارة الجبائية في فرض وتحصيل الضريبة وبين الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة من خلال تكريس إلزامية الشكوى الضريبية وتدعيم الرقابة القضائية على الوعاء الضريبي غير أن خصوصية هذا النوع من المنازعات تفرض مواصلة تطوير الآليات الإجرائية والقضائية بما يضمن عدالة جبائية أكثر دقة وفعالية في تقدير الوعاء الضريبي والفصل في النزاعات المرتبطة به

شكلت هذه الدراسة محاولة علمية جادة لتسليط الضوء على واحدة من أعقد الإشكاليات القانونية والعملية في القانون الإداري والمالي المعاصر، وهي تسوية منازعات الوعاء الضريبي ومدى فاعليتها في تحقيق التوازن بين امتيازات السلطة العامة وحماية الحقوق للصيقة بالمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري.

وإن التعمق في تفاصيل هذه العلاقة يكشف عن سعي مستمر من قبل المشرع الجزائري لإيجاد حل موفق و صائب تضمن من جهة تدفق الموارد المالية نحو الخزينة العمومية باعتبارها مورد هام للتنمية المستدامة، وتكفل من جهة أخرى إحاطة الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية وهو المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات الإجرائية والموضوعية التي تحميه من أي تعسف قد تمارسه الإدارة الضريبية مستندة إلى امتيازاتها القانونية.

وقد انطلقت هذه الدراسة في مرحلة أساسية و فعالة للطرق الممنوحة للمكلف بالضريبة و ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى فعالية الفرص والآجال والوسائل المتاحة للخصوم سواء في المرحلة الإدارية (الشكوى الضريبية ولجان الطعن) أو في المرحلة القضائية أمام المحاكم الإدارية.

وبناء على ما تم مناقشته في فصلي هذا البحث، يمكننا أن نتحدث الى النتائج التي تم التوصل إليها وهي :

تمر المنازعة الضريبية وجوبا قبل رفعها أمام المحكمة الإدارية إلى الإدارة الضريبية بصفتها هي المصدرة للقرار في حق المكلف للضريبة حيث يسعى هذا الأخير إلى في رفع التظلم الذي يراه الصادر في حقه و الهدف من هذا الإجراء إعادة النظر و مراجعة الوعاء أو التحصيل الضريبي , و تمكين الإدارة من تصحيح قراراتها بمفردها قبل رفع النزاع أمام القضاء الإداري.

تفاوت الآجال الإجرائية وغياب التكافؤ و وجود خلل في التوازن الإجرائي بين الإدارة والمكلف؛ حيث منح المشرع لجان الطعن وإدارة الضرائب المختصة آجالا زمنية موسعة للبحث في الشكوى وتدقيق نزاع

الوعاء الضريبي قد تصل في مجملها إلى 8 أشهر، و إمكانية تجاوز هذه المدة دون ترتب أي مساءلة قانونية أو جزاء مباشر على الإدارة باستثناء قيام حالة القرار الضمني بالرفض الذي يعد وسيلة تملص مقنعة. وبالمقابل، نجد أن المشرع ضرب حصاراً زمنياً ضيقاً على المكلف بالضريبة في مرحلة تحصيل الدين الضريبي المتنازع فيه، بحيث لا تتعدى الآجال في أقصى حالاتها ثلاثة أشهر، وترتبط بقوة بفرض عقوبات وغرامات تأخير فورية وتصاعدية تسري في حقه بمجرد فوات الأجل، مما يمثل مساساً بمبدأ المساواة أمام القانون.

إن الطبيعة القانونية الضيقة لقرارات لجان الطعن تبين أن الدور الدفاعي والوسيط الذي تلعبه لجان الطعن الضريبية يظل قاصراً ومقيداً، نظراً لأن آراءها وقراراتها تفتقد في كثير من الأحيان لصفة الإلزام القانوني المطلق في مواجهة إدارة الضرائب، مما يجعلها أقرب إلى الهيئات الاستشارية منها إلى الهيئات شبه القضائية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الأجل الممنوح لهذه اللجان لمعالجة الشكاوى (المقدر بأربعة أشهر) يعد أجلاً طويلاً جداً يؤدي إلى تجميد مالي وتعطيل حقيقي للمصالح الاستثمارية والتجارية للمكلفين، لا سيما وأن فئة التجار تشكل النسبة الأكبر منهم، وتتميز نشاطاتهم بالحركية والسرعة التي لا تتلائم مع البطء البيروقراطي.

إن إيجابية الدور التحقيقي للقاضي الإداري ومحاذير غياب التخصص للإجراءات الصادرة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد عزز بشكل ملحوظ من الصلاحيات الإيجابية للقاضي الإداري، فلم يعد مجرد حكم سلبي، بل منحه المشرع سلطات واسعة في توجيه الدعوى والتحقيق فيها عبر الاستعانة بالخبرة القضائية، وسماع الشهود، والانتقال لمعاينة الأماكن. ورغم أهمية هذه الأدوات الإجرائية في حماية المكلف من تعسف الإدارة، إلا أن عدم تخصص القاضي الإداري في المسائل الجبائية والتقنية المعقدة يدفعه للارتكاز الكلي على تقارير الخبراء، أو يرجح كفة الإدارة تقنياً بالنظر إلى ما تملكه من آليات متخصصة.

على النتائج السابقة، و من أجل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و تفعيل العدالة الجبائية، نتقدم بالحزمة التالية من التوصيات :

ضرورة تدخل المشرع لتعديل الآجال الممنوحة للإدارة في مرحلة النزاع الإداري المسبق وتقليصها بشكل يتماشى مع سرعة المعاملات الاقتصادية، مع ضرورة تقييد الإدارة بالجزاءات القانونية صارمة و الرادعة

(إلغاء الفرض الضريبي أو إسقاط المتابعة) في حال عدم احترامها للآجال المقررة للرد، وذلك تحقيقاً للعدالة التبادلية وتوازناً مع العقوبات الصارمة المفروضة على المكلف في مرحلة التحصيل.

إضفاء صفة الإلزام على قرارات لجان الطعن وتطوير تشكيلتها، و بضرورة إعادة النظر في الطبيعة القانونية لقرارات لجان الطعن الضريبية من خلال جعل آرائها واجبة التنفيذ وملزمة قانوناً لإدارة الضرائب، لتتوقف عن كونها مجرد إجراء شكلي و استشاري. كما يتوجب تدعيم هذه اللجان وتزويد تشكيلاتها بأراء استشارية دائمة من طرف خبراء مستقلين وموظفين ذوي كفاءة عالية من خارج قطاع للمتابعة المباشرة ، لمنح النوعية والنزاهة والحياد على قراراتها وتأسيسها وفق أسس علمية ومحاسبية دقيقة.

نرى أن الحل الأمثل لسد الفراغ في المرحلة القضائية يكمن في تكثيف الدورات التكوينية المعمقة للقضاة الإداريين في المادة الجبائية والمحاسبة التجارية، أو بالسعي التدريجي نحو إنشاء دوائر ضريبية متخصصة ومستقلة داخل المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف، تضم قضاة متخصصين يملكون رؤية دقيقة وآليات واضحة لفحص وعاء الضريبة وإجراءات فرضها وتحصيلها، مما يضمن للمكلف بالضريبة حق الوقوف في وضعية متكافئة تماماً أمام الإدارة أثناء النظر في قضيته.

قائمة المصادر و المراجع :

أولا : المصادر :

• الدستور :

- المرسوم الرئاسي رقم 96 - 438 مؤرخ في 26 رجب عام 1417 الموافق 7 ديسمبر سنة 1996، يتعلق بإصدار الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر سنة 1996، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
- المرسوم الرئاسي رقم 20-442 هو مرسوم مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، ويتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020

• النصوص القانونية :

- أمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 يتضمن قانون العقوبات. الجريدة الرسمية عدد 49 لسنة 1966 معدل و متمم ب القانون رقم 24-06 المؤرخ في 28 أبريل سنة 2024 الجريدة الرسمية عدد 30 ، الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2024
- القانون رقم 90-36 هو قانون المالية لسنة 1991 في الجزائر، الصادر في 31 ديسمبر 1990
- قانون رقم 91-05 ، المتضمن تعميم استعمال اللغة العربية ، ج.ر عدد 3 ، المؤرخ في 16 يناير 1991
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم سنة 2026
- قانون رقم 08 - 09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المعدل بقانون رقم 22-13، ج.ر عدد 21 الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008

- قانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافط الحسابات و المحاسب المعتمد , المؤرخ في 29 جوان 2010 , ج.ر عدد 42 , الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010
- القانون 16-14 المؤرخ في 29/12/2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 جريدة رسمية رقم 77 مؤرخة في 29/12/2016
- قانون رقم 22-07 المؤرخ في 05 ماي 2022 , يتضمن التقسيم القضائي , ج ر عدد 32 المؤرخة في 14 ماي 2022
- قانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي , المؤرخ في 9 جوان 2022 , ج.ر عدد 41 الصادرة بتاريخ 16 جوان 2022
- قانون رقم 22 - 13 المؤرخ في 12 يوليو 2022 يعدل ويعدل القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والادارية , ج ر العدد 48 الصادر بتاريخ 17 يوليو 2022

النصوص التنظيمية :

- المرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها , ج.ر عدد 59 , الصادرة بتاريخ 24-09-2006
- المرسوم تنفيذي رقم 22-435، مؤرخ في 11 ديسمبر 2022، يحدد دوائر الاختصاص الاقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف والمحاكم الإدارية، ج ر عدد 84، صادرة بتاريخ 14 ديسمبر 2022
- التعليم رقم 905-2016 المؤرخة في 27/11/2016، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

- منشور رقم 01 صادر عن المديرية العامة للضرائب في 02/01/2017 المتعلق بالتدابير الجديدة الخاصة بلجان الطعن الإدارية

ثانيا : المراجع

1- الكتب

- عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005
- عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2003

ثالثا : أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير

- أطروحات الدكتوراه:

- المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة الدكتوراه ، تخصص قانون الاعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2018-2019.

- عائشة لكلل ، الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبة في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، تخصص الدولة و المؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر . كلية الحقوق ،السنة الجامعية 2019-2020

- فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، رسالة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، بن يوسف بن خدة، 2009-2010

- رسائل ماجستير

- محمود علي بديار ، ممارسة الشكاوى الضريبية أمام لجان الطعن الضريبي ، رسالة ماجستير ، جامعة بومرداس ، السنة الجامعية 2017-2018.

- منصف ذيب ، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة ماجستير في القانون العام ، جامعة الوادي ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، تخصص تنظيم إداري ، السنة الجامعية 2013-2014

رابعاً : المقالات

- الهادي خضراوي ، التظلم الضريبي المسبق كشرط قبول النظام القضائي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، مجلد 8، العدد 1، 2025.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية، "شرح لقانون الإجراءات الجبائية"، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة - الجزائر، 2007.
- حشود نسيم، إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون والعقار، جامعة البليدة 2 ، 2015
- حنان عكوش ، خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 5، العدد 2، السنة 2021.
- صفيان بوفراش، التظلم الإداري بين النصوص القانونية والاجتهاد القضائي، ألفا للوثائق، الجزائر، 2024.
- يحي بدارية، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة الوادي، المجلد 6، العدد 1، جانفي 2019.
- عمار زعبي و آمنة سلطاني ، الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 4، العدد 2، 2020.
- عمار زعبي وسلطاني آمنة ، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد 5، العدد 2، سنة 2020، جامعة الوادي.
- فارس مزوزي ، المحاكم الإدارية الاستئناف ودورها في إرساء دعائم للقضاء الإداري في الجزائر، مجلة الفكر القانوني والسياسي، مجلد 7، العدد 2، 2023.
- ليندة بلهوشات، المحاكم الإدارية للاستئناف على ضوء القانون 22-13، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 8، العدد 3، ديسمبر 2024.

- نبيل مباركو و إبراهيم يامة ، طرق تسوية المنازعات الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء حسب مستجدات التشريع الجزائري، المجلد 10، العدد 01، سنة 2022.

خامسا : المداخلات العلمية

- سمية رماش و زينب موسى ، الإجراءات القضائية للدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري الملتقى الوطني بعنوان مستجدات المنازعات الادارية وفقا للقانون رقم 22-13 وباقي التشريعات المرتبطة به المنظم بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميله يوم 09 أكتوبر 2024 ، جامعة ميله

سادسا : المحاضرات

- أحمد فنيدس ، منازعات الضرائب المباشرة ، محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية ، جامعة قالمة ، السنة الجامعية 2015-2016
- يوسف قاشي ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة البويرة ، السنة الجامعية 2014-2015

سابعا : المواقع الإلكترونية

- التنظيم القضائي ، الصادر عن وزارة العدل للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، <https://www.mjustice.gov.dz>
- المحامي ، تبليغ الأحكام و القرارات الإدارية ، <https://elmouhami.com>
- دليل تعلم المحاسبة ، <https://almohasabah.com>

الفهرس

1	مقدمة
5	الفصل الأول : الإجراءات الإدارية لتسوية النزاع الضريبي.....
5	المبحث الأول : الشكوى الضريبية.....
6	المطلب الأول : مفهوم الشكوى.....
6	الفرع الأول : التعريف بالشكوى الضريبية
7	أولا : تعريف الشكوى.....
8	ثانيا : أساس إشتراط الشكوى و خصائصها.....
9	الفرع الثاني : شروط قبول الشكوى الضريبية.....
10	أولا : الشروط الشكلية.....
11	ثانيا : الشروط الموضوعية
13	المطلب الثاني : إجراءات الفصل في الشكوى
13	الفرع الأول : إجراءات التحقيق.....
13	أولا : التحقيق في الشكوى من طرف الجهة المختصة
22	ثانيا : التحقيق من طرف مفتشي الضرائب.....
23	الفرع الثاني : البث في الشكوى في الأجل المحددة
24	أولا : تبليغ المكلف بالقرار.....

25.....	ثانيا : الأجال القانونية للشكوى.....
27.....	المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام لجان الطعن.....
27.....	المطلب الأول : لجان الطعن و اختصاصاتها
28.....	الفرع الأول : لجنة الطعن الولائية
30.....	الفرع الثاني : لجنة الطعن الجهوية.....
32.....	الفرع الثالث : لجنة الطعن المركزية.....
35.....	المطلب الثاني : إجراءات الفصل في الطعن و طبيعة القرارات للجان.....
35.....	الفرع الأول : سير أعمال لجان الطعن.....
35.....	أولا : إجراءات تقديم الطعن
36.....	ثانيا : مهام لجان الطعن.....
39.....	الفرع الثاني : الطبيعة القانونية لقرارات لجان الطعن الإدارية.....
42.....	خلاصة الفصل.....
43.....	الفصل الثاني: الإجراءات القضائية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي.....
43.....	المبحث الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية.....
44.....	المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية.....
45.....	الفرع الأول: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية.....
46.....	الفرع الثاني: الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية.....
46.....	أولا : الشروط العامة
48.....	ثانيا : الشروط الخاصة.....

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية.....	49
الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.....	50
أولا : إجراءات التحقيق العامة	50
ثانيا : إجراءات التحقيق الخاصة	55
الفرع الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية.....	60
المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ومجلس الدولة.....	62
المطلب الأول: إجراءات الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف.....	63
الفرع الأول: شروط وإجراءات الاستئناف.....	69
الفرع الثاني: الطعن بالنقض في المنازعة الضريبية.....	72
المطلب الثاني: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.....	72
الفرع الأول: شروط وإجراءات الطعن بالنقض.....	74
الفرع الثاني: آثار أحكام مجلس الدولة في المنازعات الضريبية.....	76
خلاصة الفصل.....	78
الخاتمة	79
قائمة المصادر و المراجع.....	84
الفهرس.....	89
قائمة الجداول.....	92

قائمة الجداول :

الصفحة	رقم الجدول	عنوان الجدول
67	1	الولايات التي تقع في دائرة إختصاصات كل محكمة إدارية للإستئناف

