

ثالثا: المرحلة القضائية لحل المنازعة الضريبية.

طبقا للمادة 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية . تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها. كما تختص بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة . إن النصوص الخاصة في هذا المجال هي قانون الإجراءات الجبائية الذي خول بموجب المادة 82 منه هذا الاختصاص بالفصل في منازعات الضرائب المباشرة للمحاكم الإدارية . طبقا لما ذكره تنظر المحاكم الإدارية في الدعاوي المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ضد القرارات الصادرة عن مدير الضرائب للولاية ورئيس المركز الجبائي للضرائب في حالة عدم قبولهم لهذه القرارات وكذلك ضد القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص الضريبية من طرف إدارة الضرائب.

1- حالات رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:

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

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

- يمكن أن ترفع القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، أمام المحكمة الإدارية.
- كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن.

- يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2 - 76 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.

- يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، إذا لم تبد اللجنة قرارها في الآجال الممنوحة لها.

- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بعد انقضاء الآجال القانونية، أو بتبليغه بقرار الرفض أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، ونفس الأمر في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على

التحصيل الجبري.

-يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي لضرائب وفي الأجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

2-الاختصاص القضائي:

إن المنازعة الضريبية، منازعة إدارية فهي من اختصاص القاضي الإداري طبقاً لأحكام المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية. يتحدد الاختصاص الاقليمي لرفع الدعوى الضريبية استثناءً عن تطبيق القاعدة العامة للضرائب، حيث ترفع الدعوى في مادة الضرائب والرسوم وجوباً أمام المحكم الإدارية التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم المادة 804 من قانون الاجراءات المدنية والادارية. وكذلك المادة 83 ق. الاجراءات الجبائية التي تنص على: ترفع الدعوى وجوباً أمام المحكمة الادارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم . غير أنه في حالة تغيير المصلحة المسيرة للملف الجبائي للمكلف بالضريبة فإن المحكمة الادارية المختصة اقليمياً هي التي تقع في دائرة اختصاصها المصلحة الجديدة".

3- شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة:

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري) ، والتي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل، كما أنه هناك شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها. أ- **الشروط العامة:** وهي الشروط التي يجب توافرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه لم تتوافر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى ، وتتمثل باختصار فيما يلي:

- **صفة تقاضي المكلف بالضريبة:** تطرقت لها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمقصود بها أن يكون رافع الدعوى صاحب الحق الذي اعتدي عليه وتخص الصفة كذلك المدعي عليه حيث ترفع الدعوى ضد من قام بهذا الاعتداء مع بعض الاستثناءات، حيث يحق لكل منهما أن تمثله بشخص آخر وفقاً للطرق القانونية المقررة

يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري ، الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية واللامركزية، فيحق له أن يطعن في قرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو جزء منه، وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التّحصيل. أما بالنسبة لصفة التمثيل القانوني فهو صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات لاستحالة مادية أو قانونية.

• المصلحة في التقاضي:

لا يكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة، وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لأخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة. ويكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية بالمدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب) شرطا خاصا ، الخصم باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده. ويشترط في المصلحة أن تكون قانونية أي يعترف بها القانون وأن تكون قائمة و حالة

- شروط تتعلق بالعريضة:

حتى تقبل العريضة يجب أن ترفع وفقا للمادة 815 قانون الإجراءات المدنية والإدارية وما يليها والتي بدورها تحيلنا على مواد أخرى مشتركة بين الدعويين المدنية والإدارية.

ب- الشروط الخاصة:

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

• شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية)

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطا جوازيا في المنازعات الإدارية حسب ق.إ.م.إ، ولكن استثناء يعد إلزاميا في المنازعات الضريبية، كونها من نوع خاص، إلى جانب ذلك يعد التظلم إجراء لتسوية المنازعات الضريبية وديا، فالطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية قبل التوجه إلى القضاء، حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للمرور إلى الطعن القضائي.

كما يضع هذا الشرط حدا للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف، وتقديرا لتلك الأهمية أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوب تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية، ولكن في حالة عدم التوصل إلى

حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

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

• احترام الآجال القانونية:

حرصا من المشرع على استقرار الأوضاع الإدارية والمراكز القانونية، حدد آجال معينة يتوجب على الطاعن الالتزام بها وهذه آجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات إذ تصبح هذه الأخيرة محصنة على الإلغاء، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول ، والهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة الخاصة للطاعن والمصلحة العامة.

آجال رفع الدعوى:

تتضمن الدعوى الجبائية أحكاما خاصة فيما يخص ميعاد رفع الدعوى الضريبية، نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، الذي فرق بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي فقد نظم آجال للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

وبخصوص آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي تنص المادة 82 : "من قانون الإجراءات الجبائية على أن: " يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة(4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ حسب الحالة المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليهما في المادة 81 مكرر من هذا قانون، سواء تم تبليغ هذه قرارات قبل أو بعد انتهاء الأجل المذكور في المادة 81-2 من هذا القانون "

تختص المحكمة الادارية للنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذين ينازعون الضرائب المفروضة ، بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق، خلال أربعة 04 أشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل.

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

أما في منازعة التحصيل بالنسبة للاعتراضات المقدمة على إجراء المتابعة او على إجراء التحصيل الجبري و بالرجوع المادة 153 مكرر 1 و المادة 154 من ق.إ.ج يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار الفصل في الشكوى من الشخص المختص حسب الحالة، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الادارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الادارة او انقضاء أجل الفصل في الشكوى.

• الشروط المتعلقة بالعريضة:

بالإضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في عريضة افتتاح دعوى التي أسلفنا الذكر عنها في الشروط العامة، يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية مجموعة من الشروط أهمها م 83 ق إ جبائية .

* يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضا صريحا للوسائل وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية يجب إرفاق العريضة بالاشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

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

وبعد استكمال هذه الشروط تودع عريضة الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية.

4- انعقاد وسير الدعوى الضريبية

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

القضاء الإداري لأحكام قانون الاجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، وإلى ق.إ.م.إ. فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

أ- إجراءات التحقيق الخاصة في الدعوى الضريبية .

هناك إجراءات تحقيق عامة تم النص عليها في ق.إ.م.إ.، (راجع المواد 849، 850، 851، ق إ م إ) وأخرى خاصة تم النص عليها في قانون الاجراءات الجبائية. إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكالات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون ، هذا الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعادلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتدقيق في القضية. لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن قانون الاجراءات الجبائية في المادة 85 والتي نصت على ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة".

• مراجعة التحقيق

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

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

• الخبرة:

إجراء خبرة في مجال المنازعات الضريبية أصبح من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية، فقد أفرزت الممارسة القضائية في هذا المجال لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيلة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية.

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

للقاضي الإداري الحق في تعيين خبير أو عدة خبراء من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم، وكأصل تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم اسنادها إلى ثلاثة 03 خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث

* لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين ابدو رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين اثناء التحقيق. هذا ويمكن رد رد الخبراء من الأطراف خلال 8 أيام اعتبارا من اليوم الذي يستلزم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد بسبب القرابة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة.

*يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام

المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة 10 أيام على الأقل من بدء العمليات. بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

*يسمح الخروج الميداني والإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، وعلى إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة. ويتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، إن تطلع عليها خلال مدة عشرين 20 يوما كاملة.

وأخيرا إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة

تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

ب- عوارض الخصومة القضائية:

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

• سحب الطلب:

نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 87 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها: "يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله "

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

• تدخل الغير من ذي مصلحة:

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

• الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88

من قانون الاجراءات الجبائية وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة، فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن ق.إ.م.إ وهي :
الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، التنازل عن الخصومة.

5- الفصل في الدعوى الضريبية :

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

نصت المادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي " يبيث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية . "ومن خلال هذه -المادة نستنتج أن الفصل في النزاع الضريبي الذي يرفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقا للقانون رقم 13-22 المعدل والمتمم للقانون رقم 08-09 والمتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه والأثار المترتبة عنه.

..... يتبع طرق الطعن في الأحكام الضريبية..