

الطبيعة القانونية للمنازعة الجبائية

عيسى زرقاط⁽¹⁾

⁽¹⁾ أستاذ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

البريد الإلكتروني: zergat.aissa@univ-ouargla.dz

الملخص:

تعتبر المنازعة الجبائية منازعة إدارية وفقا للمعيار العضوي الذي يتبناه المشرع الجزائري لذا فإن المقال الحالي يعالج التكييف القانوني لهذه المنازعة ضمن المنازعة الإدارية، وهذا التكييف يثير الكثير من الجدل الفقهي والقانوني وحتى القضائي حول ما إذا يمكن اعتبار المنازعة الجبائية من دعاوى القضاء الكامل أم من دعاوى الإلغاء وقد توصلنا بعد البحث وبالإعتماد على الواقع العملي أن هذه المنازعة لا تأخذ شكلا واحدا نتيجة المراحل والإجراءات التي تمر بها.

الكلمات المفتاحية:

المنازعة الجبائية، دعوى الإلغاء، دعوى القضاء الكامل، الجدول الضريبي، المصلحة الجبائية.

تاريخ إرسال المقال: 2026/01/31، تاريخ قبول المقال: 2026/06/07، تاريخ نشر المقال: 2026/06/30

المؤلف المراسل: زرقاط عيسى، aissazergat@yahoo.fr

The Legal Nature of Tax-Dispute

Abstract:

Tax-dispute is considered an administrative dispute depending on organic criterion that Algerian legislation has adopted. This paper scrutinized the legal adjustment of this dispute in the administrative one. This adjustment highlights many jurisprudential, legal and even judicial controversies about whether tax dispute can be considered either a full or cancellation litigation. After research and basing on practical realities, it is revealed that tax dispute doesn't take one form due to what stages and procedures it follows.

keywords:

Tax-dispute, Cancellation litigation, Full litigation, Role excerpt, tax administration

La nature juridique du contentieux fiscale

Résumé :

En vertu de la législation algérienne, le contentieux fiscal est considéré comme un litige administratif. Cet article examine la qualification juridique de ce contentieux dans le cadre administratif. Cette qualification met en lumière de nombreuses controverses Doctrinales, juridiques et même jurisprudentielles quant à la qualification du contentieux fiscal : recours pour excès de pouvoir ou recours de pleine juridiction. Après analyse et en s'appuyant sur la pratique, il apparaît que le contentieux fiscal ne revêt pas une forme unique, compte tenu des différentes étapes et procédures qu'il suit.

Mots-clés:

Contentieux fiscal, recours pour excès de pouvoir, recours de pleine juridiction, extrait de rôle, administration fiscale

مقدمة

تعتبر الجباية المصدر الأول والأهم لموارد الخزينة العمومية على الأقل في الدول التي تأخذ بنظام رأسمالي حر وبعيدا عن الموارد الأولية التي تتمتع بها هذه الدول، وهي تمثل العلاقة المالية التي تربط بين الدولة والمكلفين الجبائيين وتدقيقا هي علاقة نقدية، وقد اهتمت التشريعات بتنظيم هذه العلاقة نتيجة أهميتها التي تظهر في مشاركة السكان في تمويل نفقات وأعباء الدولة من أجل تحقيق الصالح العام بحيث اعتبرها المشرع الجزائري من واجبات المواطنة وفقا لنص الفقرة 3 من المادة 82 من الدستور، ويقوم النظام الجبائي الجزائري أساسا وخاصة بعد سنة 2016 على النظام التصريحي بحيث حدد المشرع تواريخ للمكلفين الجبائيين من أجل التصريح بمدخلاتهم وأرباحهم ... إلخ وقد افترض المشرع في هذه التصريحات الصحة المبنية على حسن نية المكلفين، وفي المقابل منح المشرع للمصالح الجبائية الحق في مراقبة تلك التصريحات من أجل الوقوف على حسن النية المفترض في المكلف الجبائي فإذا تبين للمصالح الجبائية أن تلك التصريحات تخالف الحقيقة أو أن هناك شكوك في صحتها ومن أجل المحافظة على العلاقة بين هذه المصالح والمكلفين الجبائيين، فقد أوجب المشرع على تلك المصالح مراسلة المكلف وتبنيه إلى الأخطاء أو الثغرات الموجودة في تصريحه فإذا قام بالتصحيح ودفع حقوق الخزينة العمومية فهنا ينتهي الأمر لكن في كثير من حالات يُصر المكلف على ما هو وارد في تصريحاته وهنا يبدأ النزاع بين الطرفين أي تبدأ المنازعة الجبائية والتي تناولها المشرع الجزائري في المادة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية والتي يُعرفها الفقه بأنها "كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها"¹.

يتضح من التعريفات الفقهية والتشريعية أن كل نزاع ينشأ بين المكلف الجبائي والمصالح الجبائية حول تطبيق أحد القوانين الجبائية الموضوعية و/أو الإجرائية تنتج عنه منازعة جبائية لكن هذه المنازعة ليست نوعا واحدا وإنما تأخذ ثلاث (03) أشكال رئيسية وهي المنازعة في الوعاء، المنازعة في المتابعة والتحصيل وطلبات الإعفاء والتخفيض إلا أن المنازعة الجبائية لا تتوقف على هذه الحالة فقد يُقر المكلف الجبائي بأعمال وإجراءات المصالح الجبائية أو أن لا يقوم بواجبه الجبائي المتمثل في التصريح برقم أعماله أو أرباحه ... إلخ ودفع حقوق الخزينة العمومية فتنتقل المصالح الجبائية إلى المرحلة الثانية وهي التحصيل وهنا يظهر النوع الثاني من المنازعة والتي تدرج تحت مصطلح منازعات المتابعة والتحصيل، ودون الدخول في هذه التفاصيل والتي تُعد

¹ فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 09، مع الملاحظة أنني أعتقد أن هذا التعريف قاصر لأنه يخص المنازعة في الوعاء دون المنازعات المتعلقة بالمتابعة والتحصيل وطلبات الإعفاء أو التخفيض، ومن ثم أعتقد أن التعريف الشامل للمنازعة الجبائية والمستمد من قانون الإجراءات الجبائية هو كل عمل أو إجراء يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي أو الاعتراض على إجراء من إجراءات التحصيل أو المتابعة أو طلب الإعفاء أو التخفيض في حالة العوز أو ضيق الحال".

خارج هذه الدراسة فإننا سنتطرق إلى مسألة مهمة وهي طبيعة هذه المنازعة ليس من حيث نوعها لأن المنازعة الجبائية تُعد منازعة إدارية ولا تثير أي إشكال لا على مستوى الاجتهاد القضائي ولا على المستوى الاجتهاد الفقهي لأن المشرع يستند على المعيار العضوي في تحديد المنازعة الإدارية وفقا لأحكام الفقرة 2 من المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم² وهو ما ينطبق على المنازعة الجبائية وإنما ينصب البحث الحالي من حيث تكييفها القانوني من بين المنازعات الإدارية مهما كان شكلها³، وهذا ما يجرنا إلى طرح الإشكالية التالية : هل المنازعة الجبائية دعوى إلغاء أم دعوى قضاء كامل ؟

إن الإجابة عن هذه الإشكالية ليست بالأمر الهين رغم أن غالبية الفقه والاجتهاد القضائي الإداري الفرنسي يدرجها ضمن منازعات القضاء الكامل⁴ وهذا ما لا أعتقه لأن الفقه وعند إعطائه هذه النظرة عن هذه المنازعة يأخذها بصورة إجمالية ولا يتوقف على جزئياتها الكثيرة والكثيرة جدا والمعقدة والمتداخلة مع بعضها البعض والتي تثير الغموض والاستفهام في العديد من المراحل التي سنتطرق إليها، وأعتقد أن ذلك الغموض والتداخل يرجع أساسا إلى الحساسية التي يثيرها القانون الجبائي في حد ذاته باعتباره قانونا له ذاتية خاصة ويتميز في العديد من الجوانب عن القواعد والمبادئ العامة للقانون الإداري ناهيك عن القانون الخاص، مما جعله مجالا خصبا تمارس فيه الدولة أعلى صلاحياتها وامتيازاتها المتعلقة بالعمل والسلطة التي تتمتع بها⁵، لذا سنقوم بدراسة الطبيعة القانونية للمنازعة الجبائية دراسة قانونية، فقهية مع ما توفر من اجتهادات وأحكام صادرة عن مجلس الدولة.

² انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 21 لسنة 2008 ورقم 48 لسنة 2022.

³ نشير إلى أن المنازعة الإدارية ووفقا للتصنيف الحديث تنقسم إلى أربعة أقسام وهي منازعات الإلغاء، منازعات القضاء الكامل، منازعات التفسير ومنازعات الزجر أو العقاب وذلك على عكس التصنيف التقليدي لها والذي يُقسمها إلى صنفين قضاء كامل وقضاء إلغاء، انظر سليمان محمد الطماوي: القضاء الإداري "قضاء الإلغاء"، دار الفكر العربي، 1976، ص 306 وما يليها.

KAMMOUN Slim, La nature juridique du contentieux fiscal Par, Sfax, jeudi 3 et vendredi 4 janvier 2002. Association Tunisienne de Droit Fiscal, p. 03.

⁴ Le juge Administratif, et l'impôt, Les dossiers thématiques du Conseil d'État, p. 08.

ونشير إلى أن اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي ثابت في هذه المسألة وله العديد من القرارات من أهمها القرار الصادر بتاريخ 1962/06/29 وهو من القرارات المبدئية وكذا قرار صادر له بتاريخ 1967/07/13.

« les réclamations et recours formés en matière fiscale relevant par nature du plein contentieux aucune forclusion ne peut être opposée au contribuable qui a postérieurement à l'expiration dudit délai de six mois, présenté une demande au Tribunal Administratif tant qu'une décision expresse du directeur ne lui a pas été régulièrement notifié ».

مع الإشارة إلى أن هذا الاتجاه هو الرأي السائد في الفقه والقضاء الجزائري، فنيش كمال، "المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2007، ص 07.

⁵ Le juge Administratif et l'impôt, op. cit., p. 04.

المبحث الأول: المنازعة الجبائية، دعوى إلغاء

تُعرف دعوى الإلغاء بأنها "تلك الدعوى القضائية الإدارية الموضوعية العينية التي يحركها ويرفعها ذوو الصفة القانونية والمصلحة أمام جهة القضاء المختصة في الدولة للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير مشروعة، وتتحرك وتتحصّر سلطات القاضي المختص فيها في مسألة البحث عن شرعية القرارات الإدارية المطعون فيها بعدم الشرعية"⁶ وهناك من يُعرفها بأنها "الدعوى التي يرفعها الأفراد إلى القضاء الإداري بطلب إعدام قرار إداري مخالف للقانون"⁷.

يتضح من التعريفين السابقين أن محل دعوى الإلغاء هو قرار إداري صادر عن جهة إدارية يرى فيه الطاعن أنه غير مشروع ويخالف القانون، وهذا ما يجرنا إلى تحديد ما هو القرار الجبائي محل الطعن بالإلغاء وما يترتب عن ذلك من إلزامية توفر شروط دعوى الإلغاء في الدعوى الجبائية.

المطلب الأول: محل الطعن بالإلغاء في الدعوى الجبائية

تنص الفقرة 1 من المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يُدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله" كما ينص البند 3 من الفقرة 3 من المادة 81 من نفس القانون "ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب...".

يُشترط في الدعوى الجبائية العديد من الشروط لكن ما يهمنا في هذه الحالة هو التظلم المسبق بحيث لا يجوز للمكلف الجبائي الذي ينازع الإدارة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات) اللجوء إلى القضاء ما لم يلجأ إلى الإدارة الجبائية والحصول على رأيها المسبق حول طعنه الجبائي وفقا لنص الفقرة 1 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، وهنا يُطرح الإشكال ما هو محل الطعن بالإلغاء هل هو الجدول الضريبي باعتباره سندا تنفيذيا وفقا لأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية أم هو القرار الصادر عن المصالح الجبائية ممثلا في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات ؟

⁶ عوايدي عمار، النظرية العامة لمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 314.

⁷ سليمان محمد الطماوي، المرجع السابق، ص 314.

الفرع الأول: الجدول الضريبي محل إلغاء

تنص الفقرة الأخيرة من المادة 600 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم "وتعتبر أيضا سندات تنفيذية كل العقود والأوراق الأخرى التي يعطيها القانون صفة السند التنفيذي".

يُعتبر الجدول الضريبي الذي يدخله حيّز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، سندا تنفيذيا تستطيع بموجبه المصالح الجبائية التنفيذ على الذمة المالية للمكلف وفقا لمقتضيات المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا الفقرة الأخيرة من المادة 600 ق إ م إ، وهنا يجب على المكلف وقبل اللجوء إلى القضاء، اللجوء إلى الجهة الجبائية مصدرة الجدول الضريبي والتنظم منه، وفي هذه الحالة فإن الإدارة الجبائية تكون أمام وضعين وهما : **الوضع الأول** : ويتمثل في الرد على التنظم الإداري، فإذا ردت المصالح الجبائية ردا سلبيا أو قبولاً جزئياً لا يرضي المكلف فيكون من حقه اللجوء إلى القضاء أو اللجوء إلى لجان الطعن، وفي حالة اللجوء إلى لجان الطعن فإن هذه الأخيرة تصدر رأياً وترسله إلى الجهة الجبائية المختصة (المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة) وهذه الأخيرة هي التي ترد على المكلف الجبائي فإذا لاحظت مخالفة صريحة للقانون الجبائي أو القوانين السارية المفعول فإنها تُعلق قرار اللجان وتطلب من المكلف اللجوء إلى القضاء في أجل أربعة (04) أشهر تحت طائلة سقوط حقه وفقا لأحكام الفقرة 4 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية⁸، أما **الوضع الثاني** فهو السكوت وهنا يجب على المكلف الجبائي اللجوء إلى لجان الطعن أو القضاء في الآجال المحددة قانونا في الفقرة 1 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، وكما هو متعارف عليه قانونا، فقها وقضاء فإن التنظم أمام الجهات الإدارية لا يكون إلا في القرارات الإدارية، فهل يمكن اعتبار الجدول الضريبي قرارا إداريا حتى يمكن أن يكون محلا للطعن أمام الجهة القضائية ؟

إن إثارة هذا التساؤل يستند إلى مسائل عملية وهي أن المكلف وبعد التنظم من الجدول الضريبي فعادة ما تقوم المصالح الجبائية برفض التنظم أو تعليق آراء لجان الطعن في حالة لجوء الملف لها باعتباره لجوء اختياري ومن هنا تأتي وجهة التساؤل المذكور أعلاه.

أعتقد ومن أجل الوصول إلى فكرة واضحة ووفقا للمنطق السليم، يجب إسقاط الجدول الضريبي على شروط القرار الإداري.

⁸ تنص الفقرة 4 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ للشاكي".

يُعرف القرار الإداري بأنه "عمل قانوني صادر عن السلطة الإدارية أو شخص يمارس السلطة الإدارية بإرادتها المنفردة يؤثر على حقوق أو واجبات الغير دون موافقتهم"⁹.

يتضح من التعريف أن كل الشروط تتوفر في الجدول الضريبي من أجل اعتباره قرارا إداريا مع ملاحظات بارزة تميّز القانون الجبائي عن القانون الإداري، وتتمثل هذه المميزات في أن الجهة المصدرة للجدول الضريبي لا تتمتع بالشخصية المعنوية بل ليست من هيئات عدم التركيز لأن الجداول الضريبية تصدر عن مديرية المؤسسات الكبرى، مركز الضرائب أو المركز الجوازي للضرائب ولا تصدر عن المديرية الولائية للضرائب وإن كانت هذه الأخير تمارس السلطة على تلك المراكز دون المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الجداول الضريبية قد تصدر بعد نقاش بين المصلحة الجبائية والمكلف لأن المشرع يوجب على الإدارة الجبائية وقبل إعداد التقييم النهائي مراسلة المكلف واستطلاع أمره حول ما ورد في تقييمها النهائي.

يتبين مما تقدم أن الجدول الضريبي يُعتبر قرارا إداريا لكنه يراعي الجانب المُتميّز للقانون الجبائي ضمن إطار القانون العام، ومن ثم فيكون محلا للإلغاء وفي هذا الإطار نجد قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2014/05/15 تحت رقم 084062 يُشير إلى المسألة بوضوح حيث ورد في منطوقه "... والقضاء من جديد بإلغاء الجدول الفردي رقم 2011/81 لبطلان الإجراءات مع رفض باقي الطلبات لعدم التأسيس"¹⁰، كذلك يوجد قرار آخر صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2002/05/27 تحت رقم 4716 كان ينصب على إلغاء الضريبة أي الجدول الضريبي وليس على القرار الصادر بعد تقديم الشكوى الجبائية، وفي هذا القرار لم نجد مجلس الدولة يعقب على الفكرة مما يعني أن الدعوى تنصب على إلغاء الجدول الضريبي وليس على القرار الإداري الصادر بعد تقديم الشكوى الجبائية¹¹.

الفرع الثاني: قرار المصلحة الجبائية، محلا للإلغاء

تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب..."، كما تنص المادة 172 من نفس القانون "يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب ...".

⁹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول الدعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص 34.

¹⁰ القرار منشور في مجلة مجلس الدولة لسنة 2015، ص 95 وما يليها.

¹¹ جمال سايس، المنازعة الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، ص 238 مع الإشارة إلى أن القرار منشور في مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 100.

يتضح من النصين المذكورين أعلاه، أن الجهة التي تقدم لها الشكاوى الضريبية هي مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب أو مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب **لكن** في الحقيقة أن المشرع منح الحق للمدير الولائي لتلقي الشكاوى ليس على أساس أنه هو أو مصالح مديريته هي من تُعدّ الجداول الضريبية بل لأنه يمارس السلطة السلمية على رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب باعتبار أن المشرع ووفقا لنص الفقرة 1 من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية يمنح الاختصاص للبت في الشكاوى الضريبية إلى المصلحة التي تُعدّ الضريبة والمديرية الولائية للضرائب ليس من اختصاصها إعداد الجداول الضريبية وفقا للاختصاصات المخولة لها بموجب المرسوم التنفيذي 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم¹²، ومهما يكن من أمر فإنه وبعد تقديم الشكاوى الجبائية فإن المصلحة الجبائية قد تصدر قرارا إداريا يتضمن الرد على الشكاوى الجبائية إما بالقبول وهنا ينتهي النزاع الجبائي وهذه الحالة تخرج عن نطاق دراستنا الحالية كما قد تصدر قبولا جزئيا أو رفضا للشكاوى الجبائية، وهذا القرار هو الذي يكون محلا للطعن أمام القضاء في الحالة التي لا يلجأ فيها المكلف الجبائي إلى لجان الطعن المشار إليها في المادة 81 مكرر، الفقرة 3 من المادة 93 والفقرة 3 من المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، ونشير هنا إلى أن القرار الصادر عن المصلحة الجبائية يتضمن القبول أو الرفض أو القبول الجزئي للشكاوى الجبائية أو الاعتراض فقط ولا يعالج الأسباب التي يمكن للقاضي الإداري بسط الرقابة عليها.

يتضح مما سبق أن القرار محل الطعن أمام القضاء هو القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات في حالة القبول الجزئي للشكاوى الجبائية أو رفضها أو القرار الصادر عن تلك المصالح والمتضمن تعليق آراء لجان الطعن، لكن ومن خلال الاطلاع على ما هو منشور من قرارات مجلس الدولة لم نعثر على أي قرار يشير إلى فكرة الطعن في القرار المتضمن تعليق آراء لجان الطعن إلا أن الأمر يتعلق بمبادئ القانون الإداري.

المطلب الثاني: شروط دعوى الإلغاء

أوجب الفقه الإداري عموما العديد من الشروط التي يجب توافرها في دعوى الإلغاء، وإن كانت هذه الشروط تخرج عن نطاق دراستنا هذه فإن ما يهمنا من تلك الشروط هو القرار الإداري المسبق الذي يصدر عن الإدارة الجبائية سواء برفض الشكاوى الجبائية كليا أو جزئيا أو القرار الصادر بتعليق قرار لجنة من لجان الطعن فهل يعتبر هذا القرار، قرارا إداريا أو هو من الأعمال اللاحقة للقرار الإداري المتمثل في الجدول الضريبي؟

¹² انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 59 لسنة 2006 ورقم 26 لسنة 2017 ورقم 40 لسنة 2021.

يُقصد بالأعمال اللاحقة "تلك الإجراءات التي تتخذها الإدارة بعد إصدارها للقرار الإداري من أجل السعي في تنفيذه"¹³.

يظهر من التعريف أن الأعمال الإدارية اللاحقة لا تضيف أي شيء إلى القرار الأصلي وإنما ينحصر هدف هذه القرارات في سعي الإدارة إلى تسهيل تنفيذ القرار الإداري ومن الأعمال أو الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من أجل تنفيذ قراراتها عديدة ومتعددة من أهمها التبليغ، النشر، التأييد ... إلخ فكل هذه الأعمال لا تدخل ضمن نظرية القرار الإداري وما دامت تأخذ هذه الصفة فإنه لا يجوز الطعن فيها أمام القضاء بدعوى الإلغاء، وهذا ما يجزنا إلى التساؤل حول مدى إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات القاضي برفض الشكاوى الجبائية كلياً أو جزئياً أو قرارهما المتعلق بتعليق رأي لجنة من لجان الطعن؟

أعتقد أنه ومن أجل الإجابة عن هذا التساؤل سنناقش المسألة من زاويتين وهما:

الفرع الأول: القرار من الأعمال اللاحقة

تنص الفقرة 2 من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية "يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصهم ... " كما تنص الفقرة 5 من المادة 172 من نفس القانون "يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من قبل الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من هذا القانون ...".

يتضح من النصوص القانونية أن المصلحة التي أعدت الضريبة وفقاً لأحكام نص الفقرة 1 من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، هي التي تنتظر في الشكاوى المقدمة من قبل المكلف، وما هو محل الشكاوى هو الجدول الضريبي ومن ثم يتبين أن القرار الصادر عن المصالح الجبائية بعد تقديم الشكاوى الجبائية ليس قراراً مستقلاً وإنما هو من الأعمال اللاحقة فقط لأن عمل المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات ينحصر في التحقق من أقوال المكلف ووثائقه ومطابقتها بما هو موجود في الملف الجبائي للمكلف هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الشكاوى الجبائية أو التظلم من الجدول الضريبي لا يوقف تنفيذه وفقاً لأحكام الفقرة 2 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتبين مما سبق أن القرار الذي يصدره المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات يدخل ضمن الأعمال اللاحقة لإصدار الجدول الضريبي ولا يعتبر قرار إدارياً قابلاً للإلغاء والدليل على ذلك أن هذا القرار لا يلحق أي أذى بذاته بل يكون مكرساً لفكرة موجودة مسبقاً وهي الجدول الضريبي.

¹³ رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 39.

الفرع الثاني: القرار من صميم العمل الإداري

يظهر وبوضوح أن القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كعمل إداري أصيل، في حالتين، تتمثل الحالة الأولى في الوضعية التي يقبل فيها كل واحد منهما وحسب اختصاصه الشكوى الجبائية وذلك عند التوقف على الأخطاء المرتكبة من قبل المصالح التابعة لهما، والقبول المقصود في هذه الحالة هو القبول الجزئي لأن القبول الكلي للشكوى لا يؤدي إلى صدور قرار إداري عن أي منهما في غالب الأحيان وإذا صدر فإنه لا يجوز أن يكون محلاً للطعن لأنه لا يلحق أي أذى (ضرر) بالمكلف أما الحالة الثانية فتظهر عند رفض أي منهما لرأي لجنة من لجان الطعن عندما يتبين له المخالفة الصريحة لرأيها لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول وفقاً لأحكام الفقرة 04 من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، ففي كلتا الحالتين يجب عليه أن يقوم بتسبيب قراره المتضمن الرفض الجزئي أو رفض رأي اللجنة، وهناك يكون قراره عملاً إدارياً أصيلاً يستحق الطعن فيه أمام القضاء لكونه خارجاً عن الأعمال اللاحقة لكن يثار إشكال عملي في هذه الحالة وهو هل يجب على المكلف المطالبة عند رفع دعوى إلغاء قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات إلغاء الجدول الضريبي تبعاً لذلك أم يكفي بالمطالبة بإبطال القرار الإداري فقط ؟

أعتقد أنه يجب على المكلف وعند المطالبة بإلغاء القرار الإداري الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أن يستتبعه بالمطالبة بإلغاء الجدول الضريبي وفقاً للصيغ القانونية في الطلبات "القضاء بإلغاء القرار الصادر عن المدعى عليه الصادر بتاريخ وبالنتيجة إلغاء الجدول الضريبي رقم ... المؤرخ في ..."، والسبب في ذلك أن الإلغاء يمس رأي المصالح الجبائية المتعلقة بالشكوى أو التظلم المرفوع ضد الجدول الضريبي ولا يمس الجدول الضريبي في حد ذاته، وفي هذا الصدد نجد قراراً لمجلس الدولة مؤرخ في 2001/11/12 تحت رقم 3975 قضى ببطالان إجراءات المتابعة وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة على المستأنفة والمقدر بـ ...¹⁴.

المبحث الثاني: المنازعة الجبائية دعوى قضاء كامل¹⁵

تُعرف دعوى القضاء الكامل بأنها "وسيلة قانونية يستطيع الفرد بمقتضاها اللجوء إلى القضاء المختص للمطالبة بإلزام الإدارة بالتعويض عما أصابه من ضرر نتيجة تصرفها غير المشروع سواء تمثل في قرار إداري

¹⁴ جمال سايس، المرجع السابق، ص 173 وما يليها مع الإشارة إلى أن هذا القرار منشور في مجلة مجلس الدولة لسنة 2002 العدد 02 ص 191.

¹⁵ انظر في تبرير هذا الاتجاه: KAMMOUN Slim, op. cit., p. 06

أو عمل قانوني¹⁶ وهناك من يُعرفها بأنها "الطعن الذي يمكن من خلاله مطالبة القاضي الإداري ليس فقط بالمطالبة بإقرار أو إلغاء عمل قانوني ولكن يمكن المطالبة بتعديله أو استبداله أو دفع مبلغ من المال"¹⁷.

تمنح دعوى القضاء الكامل الحرية الواسعة للقاضي الإداري¹⁸ للوقوف على الحق المتنازع فيه بغض النظر على الشكلية التي يصطبغ عليها، ومن ثم فهو يقترب إلى حد كبير من القاضي العادي لهذا نجد بعض الفقهاء وعند تعريف هذه الدعوى يدخلون ضمنها الدعاوى التي ترفع أمام القضاء العادي¹⁹، ومهما يكن من أمر ومن أجل الوقوف على مدى اعتبار الدعوى الجبائية من دعاوى القضاء الكامل، سنتطرق إلى المسألتين التاليتين:

المطلب الأول: طلبات المكلف من خلال دعوى القضاء الكامل

حدد المشرع بموجب المادة 70 والفقرة 3 من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية محل الدعوى الجبائية المتعلقة بالوعاء، أما الدعوى الجبائية المتعلقة بالمتابعات فحدد محلها في المادة 145 وما يليها من نفس القانون كما أشار إلى محل الدعوى الجبائية التي يمكن أن تنشأ عن الطلبات التي يقدمها المكلف والمتعلق بالتماس تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها في حالة العوز أو الظروف الاقتصادية التي يمكن أن يمر بها المكلف، ومن خلال الاطلاع على مجمل الأحكام الواردة في تلك النصوص القانونية فإن محل الدعوى الجبائية ينقسم إلى قسمين:

الفرع الأول: المطالبة بحقوق شخصية

تظهر هذه الفكرة بوضوح في منازعات الوعاء كما يمكن أن تظهر في المنازعة التي قد تنشأ عن طلبات أو التماسات تخفيض مبلغ الضريبة أو الإعفاء منها، ففي هذه الحالات فإن محل الدعوى الجبائية²⁰ يتمحور

¹⁶ همدان طاهر محمد علي، "مفهوم دعوى التعويض عن الأعمال القانونية للإدارة وتمييزها عن دعوى الإلغاء"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي بأفلو، المجلد 06 العدد 01، ص 859.

¹⁷ BIZEAU Maxime, Le recours de plein contentieux : définition, domaine et conditions, <https://fiches-droit.com/recours-de-plein-contentieux>, Le 04/01/2024 à 10h10.

¹⁸ Le juge Administratif et l'impôt, op. cit., p. 08.

¹⁹ نجد مثلاً عمار عوابدي يعرفها بأنها "مجموعة الدعاوى القضائية التي يرفعها أصحاب الصفة القانونية والمصلحة أمام جهات السلطات القضائية العادية والإدارية المختصة في ظل مجموعة الشروط والإجراءات والشكليات القانونية المقررة بهدف المطالبة من السلطات القضائية الاعتراف أولاً بوجود حقوق شخصية مكتسبة، وتقرير ثانياً ما إذا كان قد أصابها أضرار مادية أو معنوية وتقرير هذه الأضرار ثم تقدير وتقرير التعويض الكامل اللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية التي أصابت الحقوق الشخصية المكتسبة والحكم على السلطات الإدارية المدعى عليها بالتعويض" انظر عمار عوابدي، المرجع السابق، ص 299.

²⁰ ذكرنا محل الدعوى الجبائية لأن المشرع يفرض أن يكون محل الدعوى الجبائية هو نفسه محل الشكوى الجبائية وفقاً لأحكام الفقرة 3 من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

حول طلب المكلف بالضريبة وخاصة في منازعة الوعاء بوجود حقوق شخصية انتهكتها المصالح الجبائية عند إعداد الوعاء الضريبي، تتمثل هذه الحقوق في إصدار جدول ضريبي لا يعكس الوضعية الحقيقية للمكلف بحيث تكون المصالح الجبائية عند إعداد الضريبة قد ارتكبت أخطاء إما في تقدير الوعاء الضريبي أو في حساب مبلغ الضريبة أو عدم إفادة المكلف الجبائي بنص تنظيم أو تشريعي، ففي حالة الخطأ في إعداد وعاء الضريبة فعادة ما يظهر الخطأ بعد المراقبة الجبائية لأن النظام الجبائي الجزائري وكأصل عام هو نظام تصريحي يعتمد على ثقة وأمانة المكلف مع منح المصالح الجبائية الرقابة البعدية على تلك التصريحات وفقا لأحكام المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، فقد يتبين للإدارة الجبائية عدم صحة تلك التصريحات فتقوم بإعادة تقويم الوعاء الضريبي ثم تحديد فارق المبالغ الواجبة الدفع فهذا الإعداد يكون مؤقتا فقط لأن المشرع يفرض على المصالح الجبائية وتحت طائلة بطلان إجراء إعادة التقويم، إشعار المكلف بالتصحيح وتحديد عناصر التصحيح ومن أهمها الأسس المعتمد عليها في التصحيح وفقا لأحكام الفقرة 5 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية فهنا قد ترتكب المصالح الجبائية أخطاء ويقوم المكلف بتبنيها إلى تلك الأخطاء ومع ذلك تُصر المصلحة الجبائية على رأيها، فهنا يتحقق محل الدعوى الجبائية المتمثل في مطالبة المكلف بحقوقه المشروعة في دفع ضرائب تتلاءم مع الوضعية الحقيقية له.

أما عدم إفادة المكلف بنص تنظيمي أو تشريعي فنجدها على سبيل المثال في عدم إفادة المكلف بما هو وارد مثلا في المرسوم التنفيذي رقم 76/14 المؤرخ في 2014/02/17 المتعلق بشروط وكيفيات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين والممارسين لأنشطة في ولايات إيليزي وتندوف وأدرار وتامنغست²¹ أي تخفيض مبلغ الضريبة بنسبة 50 % من ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات في حالة توفر الشروط المحددة في المادة 02 من المرسوم التنفيذي وهي حياة موطن جبائي في إحدى تلك الولايات مع تحقيق دخل ناتج عن نشاط ممارس في هذه الولايات مع الإشارة إلى أنه يجب توفر الشرطين معا، ففي مثل هذه الحالة والحالات المشابهة يكون محل الدعوى الجبائية هو مطالبة المكلف الإدارة الجبائية بحقوق مشروعة منحها له نص تنظيمي وهي دفع ضرائب تتلاءم مع المكان الذي مارس فيه نشاطه أي مناطق الجنوب الكبير.

أما بالنسبة لطلبات التخفيض أو الإعفاء فهي تخص المكلفين الذين يعانون من عوز أو يمرون بظروف اجتماعية واقتصادية تحول دون وفائهم بالتزاماتهم الجبائية ففي حالة توفر الشروط القانونية²² لمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات ولم تقم المصالح الجبائية بإفادة المكلف بما يُطالب به، فهنا يجوز له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة والمطالبة بحقوقه المشروعة.

²¹ انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 11 لسنة 2014.

²² انظر في شروط منح هذه التخفيضات أو الإعفاءات والموانع التي تحول دون منحها، المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: المطالبة بإلغاء قرار إداري أو إبطال محاضر

تظهر هذه الحالة في محل منازعات المتابعة والتحصيل والتي تناولها المشرع في المادة 145 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية بحيث أجاز المشرع للمكلف الجبائي وبعد الاعتراض على الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية اتجاهاً في الآجال المحددة قانوناً للجوء إلى القاضي الإداري والمطالبة بإلغاء القرارات الإدارية الصادرة في حقه والتي تظهر في حالتين:

الحالة الأولى وهي المطالبة بإلغاء قرار الغلق²³ بحيث منح المشرع الحق للمكلف الجبائي وبموجب الفقرة 3 من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية اللجوء إلى المحكمة الإدارية والمطالبة بإلغاء قرار غلق المحل التجاري أو المنشأة الاقتصادية وعلى وجه الاستعجال أي أن الفصل في هذه الدعوى ونتيجة الأضرار المترتبة عن قرار الغلق، ألزم المشرع القضاء بالفصل فيها على وجه الاستعجال²⁴.

أما الحالة الثانية فتتعلق بإبطال محاضر الحجز والبيع المشار إليها ضمناً في المادة 147 و 150 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، ونظراً لخلو قانون الإجراءات الجبائية من أي نص قانوني يتعلق بإبطال هذه المحاضر فإن المكلف الجبائي وفي حالة رفض اعتراضه²⁵ المؤسس²⁶ وفقاً لأحكام المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية من قبل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، أن يؤسس طلبه وفقاً لأحكام المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم بالنسبة للحجز أما بالنسبة للبيع فلم يورد المشرع أي نص قانوني يتعلق بإبطال إجراء من إجراءاته لا في القواعد العامة ولا في القواعد الخاصة لذا

²³ يُنفذ قرار غلق المحل التجاري أو المهني أو المنشأة الاقتصادية ... إلخ الذي يُصدره المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، بعد مرور عشرة (10) أيام من تبليغ المكلف الجبائي بالجدول الضريبي ولم يتم خلال هذا الأجل بدفع الدين الضريبي أو طلب تقسيط الدين الموافق عليه من المصالح المختصة وفقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁴ تشير إلى أن هناك قرار لمجلس الدولة يُشير إلى فكرة أخرى وهي أنه لا يجوز رفع دعوى إلغاء قرار الغلق إلا مع دعوى في الموضوع، انظر قرار مجلس الدولة رقم 002487 بتاريخ 2001/07/09، مشار إليه في مؤلف: فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص 27.

²⁵ تشير إلى أن المشرع استعمل مصطلح الاعتراض في مرحلة المتابعات والتحصيل ولم يستعمل مصطلح الشكوى الجبائية كما فعل في منازعات الوعاء، والقرار الذي يُصدره المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات هو الذي يكون محلاً لإلغاء مع ملاحظة أن طلب إلغاء القرار يصاحبه طلب آخر وهو إبطال محاضر الحجز و/أو البيع وجوباً.

²⁶ يجب على المكلف الجبائي وقبل اللجوء إلى القضاء تقديم اعتراض على أي قرار يُتخذ بشأنه من قبل المصالح الجبائية المختصة في مرحلة المتابعات والتحصيل، وفي حالة رفض هذا الاعتراض أو قبوله جزئياً، يجوز للمكلف اللجوء إلى القضاء للمطالبة بإبطال محاضر الحجز والبيع.

نعتقد أنه يجوز طلب إبطال أي إجراء من إجراءات البيع قياساً على الحجز مع الفارق أن المكلف لا يرتبط بأي أجل قانوني في ذلك.

المطلب الثاني: سلطة القاضي الإداري

تمنح دعوى القضاء الكامل للقاضي الإداري سلطات واسعة مقارنة بدعوى الإلغاء، ومن ثم فيجوز له زيادة على التصدي للقرار الإداري غير المشروع أن يقوم بتعديله أو استبداله بالإضافة إلى منح المدعي التعويض عن الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة، ولمعالجة هذه المسائل ومدى وجودها في الدعوى الجبائية، سنتطرق للمسائل التالية.

الفرع الأول: التحقيق في مزاعم أطراف الدعوى الجبائية

تعتبر الدعوى الجبائية من المسائل التقنية التي لا يقدر القاضي الإداري الخوض فيها من تلقاء نفسه لذا فعادة ما يلجأ إلى أهل الاختصاص للوقوف على مزاعم الطرفين ومدى أحقية الإثباتات التي يقدمها كل طرف دعماً لمطالبه أو دفعه، وقد حدد المشرع للقاضي الإداري الإطار الذي ينتهجه في هذه الحالة وهي اللجوء إما إلى إجراء مراجعة التحقيق أو إجراء الخبرة.

تطرق المشرع إلى الإجراء المتعلق بمراجعة التحقيق في نص الفقرة 3 من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث يلجأ القاضي الإداري وبموجب حكم يُصدره، إلى المصلحة الجبائية المدعى عليها إلى إعادة النظر في العمل الذي قامت به حين إصدارها للجدول الضريبي، ففي هذه الحالة يجب على المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات تعيين عون من أعوانه لمراجعة عمل العون الأول الذي تولى التحقيق في ملف المكلف الجبائي أي الذي أسس الوعاء الضريبي المشتكى منه، وهنا يجب على العون المُعين أن يستدعي المكلف الجبائي ويستمتع لملاحظاته وما يرغب في الحصول عليه ثم يعكف على دراسة ملف المكلف الجبائي من جديد ليصل إلى تدوين ملاحظاته، مع الإشارة إلى أن عمل العون الجديد ليس مطلقاً وإنما يكون مقيداً بالمهام المحددة له من قبل القاضي الإداري.

أما بالنسبة للخبرة فقد تكون تلقائية بحيث يلجأ إليها القاضي الإداري بما منحه المشرع من صلاحيات باللجوء إلى هذا الإجراء وفقاً لنص المادة 125 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم ونص الفقرة 1 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية **لكن** الخبرة الجبائية لها ميزة خاصة وهي أنه وفي حالة طلب أحد الخصوم (المكلف الجبائي أو المصلحة الجبائية ممثلة بالمدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات) فإنه يجب على القاضي الإداري أن يطلب من كل طرف تعيين خبير الذي يراه مناسباً على أن يقوم هو بتعيين الخبير الثالث، مع ملاحظة أنه يجب على القاضي الإداري تحديد مهام الخبراء.

ومهما يكن الإجراء الذي يلجأ إليه القاضي الإداري (مراجعة التحقيق أو الخبرة) فإنه غير ملزم برأي الخبير أو العون الذي قام بمراجعة التحقيق مع ملاحظة أن المشرع يلزمه بالتسبيب في حالة استبعاد نتائج الخبرة أو مراجعة التحقيق.

بعد اختتام التحقيق فيجب على القاضي الإداري إصدار حكمه في النزاع المطروح بين الطرفين وهنا إما أن يُصدر حكمه برفض الدعوى لعدم التأسيس أو عدم القبول ... إلخ إذا تبين له أن مزاعم المكلف الجبائي غير وجيهة وأن الخبرة أو مراجعة التحقيق تؤيد ما ذهبت إليه المصالح الجبائية كما يمكن له ومن خلال الإجراءين (مراجعة التحقيق أو الخبرة) تعديل المبالغ الجبائية المحددة في الجدول الضريبي نقصاً دون الزيادة، وفي هذه الحالة تظهر المعالم الواضحة أن الدعوى الجبائية هي دعوى قضاء كامل لأن القاضي يقوم بالتدخل وتعديل القرار الإداري المتمثل في الجدول الضريبي.

الفرع الثاني: تحديد مسؤولية طرفي النزاع

تقوم المسؤولية الجبائية على خطأ واجب الإثبات سواء في حق المكلف الجبائي أو المصلحة الجبائية وذلك بالاستناد إلى القواعد العامة الواردة في نص المادة 124 والمادة 124 مكرر من القانون المدني لخلو قانون الإجراءات الجبائية من أي نص يوضح أو يعالج مسألة التعويض عن الأخطاء المرتكبة من قبل أحد الطرفين، ولما كانت المسؤولية الجبائية قائمة عن خطأ واجب الإثبات فيجب على كل من يطالب بالتعويض وإصلاح الضرر الذي أصابه أن يثبت خطأ المرتكب من قبل خصمه والضرر الذي أصابه والعلاقة السببية بينهما، ولما كانت هذه الأركان خارجة عن نطاق الدراسة الحالية، سنعالج صلاحيات القاضي الإداري في الدعوى الجبائية باعتبارها دعوى قضاء كامل.

إن تدخل القاضي الإداري في الدعوى الجبائية في مسألة إصلاح الضرر الذي ينتج عن الخطأ المرتكب من أحد الطرفين يختلف بحسب المتضرر، وهذا ما سنعالجه فيما يلي:

المكلف الجبائي متضرر من خطأ المصلحة الجبائية: بالإضافة إلى تدخل القاضي الإداري وتعديل أو إلغاء الجدول الضريبي يجوز له أن يلزم الإدارة الجبائية برد ما يكون قد دفعه المكلف الجبائي إلى المصلحة الجبائية من أجل تسديد المبالغ المحددة في الجدول الضريبي لأن الطعن القضائي أو اللجوء إلى القضاء لا يوقف تنفيذ الجداول الضريبية كما تشير إلى ذلك العديد من النصوص القانونية ما لم يصدر أمر استعجالي بوقف تنفيذ الجدول الضريبي أو أن يكون المكلف الجبائي قد لجأ إلى أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وقام بدفع مبلغ 20 % من الدين الجبائي من أجل تجنب مواصلة تنفيذ الجدول الضريبي، كذلك يجوز للقاضي الإداري أن يمنح تعويضاً مالياً للمكلف الجبائي عن الأضرار المسببة له كما في حالة حرمان المكلف الجبائي من المشاركة في طلب عروض بسبب عدم منحه مستخرج من الجدول الضريبي باعتباره وثيقة من

الوثائق المهمة للمشاركة في طلب العروض، المناقصات والاستشارات كما يمكن أن يعوضه عن الأضرار المعنوية الذي قد تلحق به أو أن تتماهى الإدارة في إبقاء مبالغ مالية غير مستحقة لديها فنجد مثلا في قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/03/1818 تحت رقم 7470 قضى بتأييد قرار صادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران الصادر بتاريخ 2000/10/21 والذي ألزم مديرية الضرائب لوهران بإرجاع مبالغ مقبوضة غير مستحقة مع إلزامها بدفع مبلغ مئة ألف دينار كتعويض عن الأضرار المسببة للمدعية مؤسسة ذات طابع سياحي²⁷.

تضرر المصالح الجبائية: إن تضرر المصالح الجبائية لا يظهر بصورة واضحة على أساس أن الشكوى الجبائية أو الاعتراض على إجراء من إجراءات المتابعة أو التحصيل أو حتى اللجوء إلى القضاء لا يوقف تنفيذ الجداول الضريبية التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيز التنفيذ وفقا لأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية لكن يجوز للقاضي الإداري أن يدرج المكلف الجبائي ضمن البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية في حالة توقفه من خلال الخبرة المنجزة أو مراجعة التحقيق على ارتكاب المكلف الجبائي إحدى المخالفات المحددة في المرسوم التنفيذي 84/13 المؤرخ في 2013/02/06 الذي يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة²⁸ باعتبار أن دعوى القضاء الكامل تمنح صلاحيات واسعة للقاضي الإداري في الدعوى المرفوعة أمامه.

خاتمة

توصلت من خلال الدراسة إلى أن الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية لا تأخذ شكلا موحدا بل تأخذ شكلين مهمين نتيجة الطلبات والإجراءات التي يمر بها النزاع الجبائي ابتداء من إعداد الجدول الضريبي وحتى اللجوء إلى القضاء مروراً بالشكوى الجبائية أو الاعتراض وما يصدر عنهما من قرارات إدارية تُعتبر في مقام التظلم الإداري المسبق وما يتقدم به كل من المكلف الجبائي أو المصلحة الجبائية ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة من طلبات ودفع هذا من جهة، ومن جهة أخرى السلطات الممنوحة للقاضي في إطار هذه الدعوى، ومن ثم فإن الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية إما أن تكون دعوى إلغاء كما يمكن أن تكون دعوى قضاء كامل وليس كما يذهب البعض إلى اعتبارها دعوى قضاء كامل بالجملة، وقد توقفت من خلال هذه الدراسة على ما يلي:

²⁷ انظر نص القرار مجلة مجلس الدولة لسنة 2003 العدد 03، ص 127 وما يليها مع الإشارة إلى أن هذا القرار منشور كذلك في مؤلف جمال سايس، المرجع السابق، ص 174 وما يليها.

²⁸ انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 09 لسنة 2013.

الدعوى الجبائية دعوى إلغاء: تعتبر الدعوى الجبائية دعوى إلغاء في جانب منها وذلك عندما يلجأ المكلف في منازعات الوعاء إلى المطالبة بإلغاء الجدول الضريبي غير المشروع في نظر المكلف الجبائي نتيجة الأخطاء المرتكبة عند إعداد الوعاء الضريبي أو حساب مبلغ الضريبة أو عدم إفادته من قبل المصالح الجبائية بنص تشريعي أو تنظمي يمنحه امتيازات أو حقوق مقرر له كما تظهر الدعوى الجبائية بأنها دعوى إلغاء في مرحلة المتابعات عندما يطالب المكلف الجبائي بإلغاء قرار غلق محله أو عند مطالبته بإبطال إجراء من إجراءات الحجز التي باشرتھا المصالح الجبائية المختصة أو عند مطالبته بإلغاء القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات عند عدم منح المكلف الجبائي إعفاء أو تخفيضاً لمبالغ الضريبة المفروضة عليه عند توفر حالة العوز أو ضيق الحال رغم توفر الشروط القانونية في المكلف الجبائي وفقاً لأحكام المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية.

الدعوى الجبائية دعوى قضاء كامل: تظهر الدعوى الجبائية كدعوى قضاء كامل نتيجة الصلاحيات الممنوحة للقاضي الإداري في هذه الدعوى لأنه ومن خلال إجراءي مراجعة التحقيق أو الخبرة يجوز له التدخل وتعديل المبالغ الضريبية المفروضة على المكلف ويمكن أن يمنحه أي تعويض يراه مناسباً للأضرار المسببة له وخاصة في حالة حرمانه من مواصلة نشاطه أو عرقلة نشاطه عند عدم منحه مستخرجات تثبت براءة ذمته اتجاه المصالح الجبائية وفي المقابل يجوز للقاضي أن يدرج المكلف الجبائي ضمن قائمة مرتكبي الغش في حالة ارتكابه للأخطاء الواردة ضمن المرسوم التنفيذي 13-84 المشار إليه أعلاه.

من خلال هذه الدراسة أقترح ما يلي:

- التدخل بموجب نصوص قانونية وتحديد أن الطعن القضائي في مجال منازعات الوعاء ينصب على الجدول الضريبي لا على قرار المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات المتضمن رفض قرار لجان الطعن لأن هذا القرار ليس منشأً للدين الجبائي وإنما منصبا على آراء لجان الطعن فقط.
- التدخل بموجب نصوص خاصة والنص على أن محاضر الحجز أو محاضر مرحلة البيع (إعداد قائمة شروط البيع، الإعلانات ... إلخ) معرضة للإلغاء وعدم الاكتفاء بالقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو الذي بدوره لم يتطرق إلى إبطال المحاضر المنشأة في مرحلة البيع.
- إدراج نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية يتعلق بالمسؤولية وما ينتج عنها من تعويضات في حالة ارتكاب أخطاء من أي طرف وعدم الاكتفاء بالقواعد العامة نتيجة خصوصية القانون الجبائي والمنازعة الجبائية.