

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة الإخوة منتوري - قسنطينة 1.

كلية الحقوق .

منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر. تونس. المغرب).

أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في القانون الخاص.

تخصص: قانون الأعمال .

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

نصر الدين سمار .

من إعداد الطالبة:

فاطمة هايد .

أمام لجنة المناقشة :

أ.د الهاشمي بوجعدار	أستاذ التعليم العالي	- جامعة قسنطينة 1	- رئيسا.
أ.د نصر الدين سمار	أستاذ التعليم العالي	- جامعة جيجل	- مشرفا.
د.عبد الحلیم سعدي	أستاذ محاضر أ	- جامعة قسنطينة 1	- ممتحنا.
د.عذراء بن يسعد	أستاذ محاضر أ	- جامعة قسنطينة 1	- ممتحنا.
د. عبد الكريم موکه	أستاذ محاضر أ	- جامعة جيجل	- ممتحنا.
د. فاتح خلاف	أستاذ محاضر أ	- جامعة جيجل	- ممتحنا.

تاريخ المناقشة: 25 جوان 2020.



إهداء.

أهدي ثمرة جهدي وبحثي المتواضع أولا إلى
وطني الغالي: الجزائر الحبيبة حفظها الله ورعاها .
كما أهديه ثانيا إلى والدي حفظها الله وأطال
في عمرها ، وإلى زوجي المحامي مليط طارق الذي
كان سندي ، وأبنائي علاء الدين ، ونسرين ، نوفل
وإلى كل من يعرفني.

فاطمة .

تشكرات .

أشكر وأحمد الله عز وجل على توفيقى في إتمام هذا البحث المتواضع .

كما أتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف سمار نصر الدين على تقبله الإشراف على هذه الرسالة وعلى صبره وجهده في سبيل تصويب هذا البحث .

ولا يسعني إلا أن أشكر أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذا البحث المتواضع وبذل الجهد والوقت في سبيل تقويمه وتقييمه .

————— فجزاكم الله عنا كل خير —————

فاطمة .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

قائمة أهم المختصرات .

أولا : باللغة العربية .

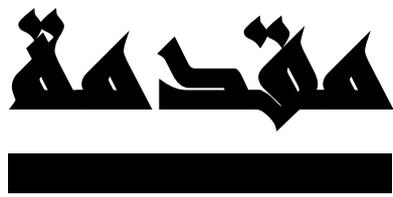
- ص : الصفحة .
- ص ص : من الصفحة إلى الصفحة .
- د.ط : دون طبعة .
- د .س.ن : دون سنة نشر .
- د .د .ن : دون دار نشر .
- م : المادة .
- ج ج ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- ج ر م م : الجريدة الرسمية للمملكة المغربية .
- ر ر ج ت : الرائد الرسمي للجمهورية التونسية .
- ق إ م إ ج : قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري .
- ق إ ج ج : قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .
- ق إ ع م : قانون الالتزامات والعقود المغربي .
- ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- ق م ج : قانون مدني جزائري .
- م ح إ ج ت : مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية .
- م م ع ت : مجلة المحاسبة العمومية التونسية .
- م م م ت ت : مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية .
- م ع ض م : المدونة العامة للضرائب المغربية .
- م ت د ع م : مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- ق م م م : قانون المسطرة المدنية المغربي.
- م إ ع ت : مجلة الالتزامات والعقود التونسية .
- د ج : دينار جزائري .
- د ت : دينار تونسي .
- د م : درهم مغربي.
- °/° : بالمائة .

ثانيا : باللغة الفرنسية .

- Art :Article.
- BORM :Bulletin Officielle du Royaume du Maroc .
- CE : Conseil d'Etat.
- CERP :Centre d'étude de recherches et de publications .
- JORADP :Journal Officielle de la République Algérienne Démocratique et Populaire .
- JORT : Journal Officielle de la République Tunisienne .
- Ibid :Ibidem.
- LITEC :Librairies Techniques .
- LG D J : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
- LPF : Livre des procédures fiscales.(france)
- N° :Numéro.
- Op cit : Ouvrage Précédemment Cité. (opere citato).
- P :Page.
- PP : Pages.
- P U F :Presses Universitaires de France .
- S : Suivante .



العنوان : نماذج الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

مقدمة:

تعتبر الضرائب والرسوم التي في حكمها موردا أساسيا تمولّ به خزينة الدولة والجماعات المحلية، إذ تشكّل المصدر الأكثر أمانا واستقرارا من بين إيراداتها باعتبارها اقتطاعا نقديا إجباريا من دون مقابل - هذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي يكون له مقابل مباشر ومحدد - شريطة أن يتم ذلك الاقتطاع ضمن الأطر القانونية تحقيفا لاعتبارات سياسية، اقتصادية و اجتماعية .

وتقسّم الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة، فإذا انصبّ الاقتطاع مباشرة على المال أو الدخل وهي تحت يد المكلف بها كئنا أمام ضرائب مباشرة، أمّا إذا كان الاقتطاع أثناء تداول الدخل أو الثروة كئنا أمام ضرائب غير مباشرة .

ونظرا لخطورة فرض وتحصيل الضريبة ومساسها بحق التملك، أفردت لها دساتير الدول وقوانينها حماية خاصة من خلال قيامها على مبدأي العدالة والمساواة أمام القانون، وهذا ما تؤكده المادة 78 في الفقرات 01 و 02 و 05 من الدستور الجزائري لسنة 1996 المعدل والمتمم سنة 2016، إذ تنص على أنّ: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية . كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون ..."¹. والتي يقابلها الفصل 39 من الدستور المغربي لسنة 2011 الذي ينص بأنّه: " على الجميع أن يتحمل، كل قدر استطاعته، التكاليف العمومية التي للقانون وحده إحداثها وتوزيعها..."²، كما لم يحد

¹ - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالاستفتاء الشعبي في 28 نوفمبر 1996، المنشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 76، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بموجب قانون 16-01، مؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 14، مؤرخ في 07 مارس 2016.

² - ظهير شريف رقم 1.11.91، صادر في 29 يوليو 2011، يتعلق بتنفيذ الدستور، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 5964 مكرر، مؤرخ في 30 يوليو 2011، ص 3600.

العنوان : مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

المؤسس التونسي عن هذه المبادئ ضمن الفصل 10 من دستور 2014 التي تنص على أن: " أداء الضريبة وتحمل التكاليف العامة واجب وفق نظام عادل ومنصف، تضع الدولة الآليات الكفيلة بضمان استخلاص الضريبة..."¹.

أما شرعية الضريبة فتجد سندها في المادة 140 فقرة 12 من الدستور الجزائري التي تنص على: "يشرع البرلمان في الميادين ... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها ...". والفقرات 03 و04 من المادة 78 منه و التي تنص على: "ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"، وفي الدستور المغربي الفصل 49 فقرة 09 بأن: "...يتداول المجلس الوزاري في القضايا والنصوص الخاصة بالتوجهات العامة لمشروع قانون المالية". ويقابله الفصل 65 فقرة 07 وفقرة 14 من الدستور التونسي التي تنص على: "تتخذ شكل قوانين عادية النصوص المتعلقة بضبط قاعدة الأداءات والمساهمات ونسبها وإجراءات استخلاصها ... قوانين المالية وغلق الميزانية...".

إذن، وضعت الدول تشريعات خاصة بالمجال الضريبي تبيّن من خلالها الأشخاص الملزمين بدفع الضريبة والمجال الذي تنصب عليه وكذا كيفية حسابها وتصفياتها، والإجراءات المتبعة لتحصيلها. إذ عرفت المنظومة التشريعية الجزائرية عديد النصوص في هذا المجال وهي : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، وقانون الرسوم على رقم الأعمال³، وقانون

¹ - دستور الجمهورية التونسية لسنة 2014، المنشور بموجب قرار صادر من رئيس المجلس الوطني التأسيسي، مؤرخ في 31 جانفي 2014، يتعلق بالإذن بنشر دستور الجمهورية التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 10، مؤرخ في 04 فيفري 2014، ص 316.

² - أمر رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 102، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .

³ - أمر رقم 76-102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 103، مؤرخ في 26 ديسمبر 1976.

العنوان : نماذج الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

الضرائب غير المباشرة¹، وقانوني التسجيل² والطابع³، قانون الإجراءات الجبائية⁴؛ كما تعرف المنظومة التشريعية المغربية كل من المدونة العامة للضرائب⁵ وكذا مدونة تحصيل الديون العمومية⁶ وقانون الجباية المحلية⁷؛ وتظم المنظومة التشريعية التونسية كل من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁸ ومجلة المحاسبة العمومية⁹، إضافة إلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات¹⁰.

وتهدف التشريعات المغاربية الثلاثة في سبيل وضع هذه الترسنة إلى تقادي الوقوع في الأخطاء المادية من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، كما تصبو من وراء ذلك التنظيم الموضوعي والإجرائي إلى تحقيق نوع من التوازن والتكافؤ فيما بين مراكز الطرفين اللذان هما في الأصل غير متساويين .

- 1 - أمر رقم 76-104، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 70، مؤرخ في 02 أكتوبر 1977 .
- 2 - أمر رقم 76-105، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 81، مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.
- 3 - أمر رقم 76-103، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 39، مؤرخ في 17 ماي 1977.
- 4 - المؤسس بموجب المادة 40 من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 79، مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .
- 5 - المحدثه بموجب المادة 05 من قانون المالية رقم 06-43 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006 طبعة 2018 .
- 6 - ظهير شريف رقم 175 . 00 . 1، صادر في 03 ماي 2000، يتعلق بتنفيذ القانون رقم 97-15، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4800، بتاريخ 01 يونيو 2000 .
- 7 - ظهير شريف رقم 1.07.195، مؤرخ في 30 نوفمبر 2007، بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 5583، مؤرخ في 03 ديسمبر 2007.
- 8 - قانون عدد 82 لسنة 2000، مؤرخ في 09 أوت 2000، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 64، مؤرخ في 11 أوت 2000.
- 9 - قانون عدد 81 لسنة 1973، مؤرخ في 31 ديسمبر 1973، يتعلق بإصدار مجلة المحاسبة العمومية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 51، مؤرخ في 31 ديسمبر 1973، ص 2501.
- 10 - قانون عدد 114 لسنة 1989، مؤرخ في 30 ديسمبر 1989، متعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 88، مؤرخ في 29 إلى 31 ديسمبر 1989.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

إلا أن عملية فرض وتحصيل الضريبة يمكن أن تؤدي إلى تضارب وتعارض مصالح الطرفين ما يؤدي إلى قيام منازعة جبائية.

" فالمنازعة الضريبية تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها، وتنشأ بسبب تطبيقها لقانون الضرائب بصورة مباشرة على المكلف، وتتعلق بحصر المكلفين و ربط الضريبة عليهم وتحصيلها منهم " ¹.

لذلك أعطى القانون للمكلف بالضريبة الذي وقع خطأ في حقه في الحساب أو في الوعاء أو يتم غبنه من طرف الإدارة الضريبية في حقه المتضمن الاستفادة من تخفيضات أو إعفاءات بموجب التشريع الضريبي حق تقديم طلب تصحيح تلك الأخطاء عن طريق تقديم شكوى مسبقة أمام الإدارة ذاتها أو عن طريق الطعن أمام اللجان أو اللجوء إلى الطريق القضائي كآخر مرحلة لاقتضاء حقه، إن كان له مقتضى.

فالشكوى المسبقة إجراء جوهري إلزامي قبل رفع الدعوى أمام القضاء سواء اتصلت المنازعة الضريبية بمادة الوعاء والحساب أو ارتبطت بإجراءات التحصيل والمتابعات وهذا ما سار عليه المشرع الجزائري والمغربي، على خلاف المشرع التونسي الذي تخلى عن هذه الوسيلة.

أما الوسيلة البديلة لفض المنازعات الضريبية المتمثلة في إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن الخاصة، والتي يتم عرض الخلاف أمامها قبل صدور سندات تحصيل الضريبة كما هو الوضع في التشريع المغربي والتونسي، كما يتم بعد صدور جداول الاستخلاص وبعد تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية ذاتها حسب ما ذهب إليه المشرع الجزائري.

فالمبدأ الذي يقوم عليه النزاع الضريبي يبدأ إدارياً وينتهي قضائياً، فالقضاء هو الطريق الطبيعي لأي منازعة حيث يعمل على بسط رقابته على السلطة التقديرية للإدارة، وقد منحت صلاحية الفصل في المنازعات الضريبية لجهة القضاء الإداري صاحبة الولاية العامة في

¹ - الثعلالي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دون طبعة، دار النشر المغربية، المغرب، 1997، ص

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

كل من الجزائر والمغرب، عدا تونس التي تُرجع صلاحية الفصل فيها للقضاء العادي موضوعا وللقضاء الإداري قانونا . لكن المبدأ المشار إليه أعلاه لا يسري على التشريع التونسي الذي أخذ نهجا مغايرا من خلال انطلاق المنازعة الجبائية إدارية وانتهائها إدارية كذلك ويتوسطها القضاء، ويبرز ذلك من خلال تخويل المكلف عرض المنازعة أمام لجان خاصة بعد استنفاد طريق الطعن القضائي .

أهمية الموضوع.

رأينا أن تقتصر دراستنا على موضوع منازعات الضرائب المباشرة فقط دون غيرها من الضرائب الأخرى - ويدخل ضمنها : الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات - كونها أقدر على تحقيق العدالة الضريبية عن غيرها من الضرائب غير المباشرة كما تعرف التدخل المستمر للإدارة الضريبية حيالها نتيجة إحساس وشعور المكلفين بها ، لذلك يكتسي موضوع منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات الدول المغاربية (الجزائر، تونس، المغرب) أهمية علمية (نظرية) وأهمية عملية (تطبيقية) نوجزها فيما يلي:

1-الأهمية النظرية.

- اعتبار موضوع منازعات الضرائب المباشرة من المواضيع الحساسة والأساسية، إذ تحظى بأهمية كبيرة لدى المكلفين بالضريبة، فبدلا عن التهرب أو استعمال وسائل الغش الجبائي في حالة الشعور بالتعسف من قبل الإدارة الضريبية، خولهم القانون في التشريعات المغاربية الثلاث (الجزائر وتونس والمغرب) آليات لتقديم طلباتهم سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.
- انعدام الدراسات التي تناولت موضوع منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب)، لذلك تظهر الأهمية العلمية له من خلال إلقاء الضوء حول هذا الموضوع الهام الذي يحتاج لدراسات واسعة من شأنها إثراء الفكر القانوني في هذا المجال .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- الخصوصية التي يحضى بها المجال الجبائي الإجرائي في الدول المغاربية الثلاث مقارنة بما هو سائد في القواعد العامة .

2 - الأهمية العملية.

- إبراز مبدأ الشرعية الضريبية، إذ يتحدد على ضوء المنازعة في وعاء أو تحصيل الضريبة سواء أمام الإدارة الضريبية أو لدى القضاء حقوق والتزامات كل طرف من طرفي المنازعة، وبذلك نتعرف على مصير حقوق المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف ضمن هذه العلاقة .

- اعتبار الضرائب من أهم الإيرادات وأكثرها استقرارا وأمانا على خزينة الدولة، كما تعمل على توفير الموارد الكافية لتحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية المرغوبة .

- التركيز على دراسة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية والعمل على تطويرها نحو الأحسن بجعلها تقوم على الحوار والتشارك تحقيقا للأهداف المرجوة من فرض وتحصيل الضريبة المباشرة من عدالة ضريبية وتحصيل مثالي.

- التركيز على دراسة هذه العلاقة وعلى تشريع الدولة المغاربية الذي يعزز ويوفر ضمانات فعلية وجدية وحقيقية للمكلف بالضريبة مقارنة بتشريعات الدول المغاربية الأخرى حتى نقدمها للمشروع الجزائري ليقندي بها نظرا لما تضمنه من حقوق للمكلف وللخزينة في ذات الوقت.

أسباب اختيار الموضوع.

- اعتبار موضوع منازعات الضرائب المباشرة كدراسة مقارنة بين تشريعات الدول المغاربية (الجزائر، تونس، المغرب) موضوع حديث وموضوع الساعة في ظل محاولة كل دولة توجيه سياستها اقتصاديا واجتماعيا خاصة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار فكرة إنشاء اتحاد مغاربي وما يتبع ذلك من معاملات اقتصادية وهو الأمر الذي سيفرض على هذه الدول إيجاد نظام ضريبي أكثر ضمانا وحماية لحقوق المكلف بالضريبة من جهة وحفاظا على مصلحة

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

الخزينة العامة من جهة أخرى، ودليل ذلك التعديلات المتتالية والمتكررة للمجال الجبائي بواسطة قوانين المالية السنوية .

- خصوصية المنازعة الجبائية في كونها منازعة على مراحل، فلا ترفع إلى القضاء ابتداء، إذ لا بد من المرور بالطعن الأولي أمام الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء قصد تخفيف العبء على القضاء وعلى المكلف بالضريبة .

- محاولة رفع اللبس والغموض عن المكلفين بالضريبة لما تتميز به الترسنة التشريعية من طبيعة تقنية وفنية وتعقيد، وما تعرفه من عدم الثبات والتشتت في أكثر من نص قانوني في المنظومة التشريعية للدول الثلاث محل الدراسة، ناهيك عن ما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات ونشرات داخلية .

- الرغبة الذاتية في البحث بهذا المجال الذي يجمع بين طرفين أحدهما من أشخاص القانون الخاص وهو المكلف بالضريبة والآخر من أشخاص القانون العام ممثلا في الإدارة الضريبية في ميدان يجمع بين ما هو إداري ومالي، إضافة إلى الرغبة في التعمق في دراسة هذا الموضوع تكملة لموضوع بحثي في الماجستير الذي يركز على المنازعة الضريبية أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري فقط .

- محاولة منا لإثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث في هذا المجال التقني وبطريقة المقارنة .

أهداف الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الإجرائية التي تمر بها المنازعة الجبائية، ومدى فعالية هذه المراحل من شكوى أولية وطعن أمام اللجان والطعن أمام القضاء من خلال محاولة مقارنة الأنظمة القانونية للتشريعات المغاربية محل الدراسة قصد إبراز مكامن النقص لدى المشرع الوطني بغية توجيهه للحلول الأكثر مرونة وبساطة ونجاعة وفعالية، ويتأتى ذلك من خلال :

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- دراسة آليات الرقابة الجبائية نظرا لاعتبارها السبب الرئيس للمنازعات الجبائية المؤدية حتما لتقديم شكوى مسبقة على اللجوء إلى القضاء نظرا لقيمتها القانونية الملزمة.
- تحليل إجراء التظلم الأولي الإجباري والتركيز على ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات وامتيازات كثيرة.
- دراسة الطعن أمام اللجان والتركيز على مدى استقلاليتها في أدائها مهامها عن الإدارة الضريبية من خلال البحث في صفة أعضائها وحجية الآراء التي تصدرها.
- تحليل المرحلة القضائية وتبيان مواقع الخلل لدى المشرع الجزائري ومحاولة تقديم البدائل مقارنة بما يذهب إليه نظيره المغربي والتونسي .
- محاولة رفع الغموض الذي ينال من المرحلة القضائية في التشريع التونسي من خلال تشتت الجهة القضائية المختصة العادية والإدارية في مادة واحدة.
- محاولة تبيان الحكمة من لجوء المشرع التونسي إلى الطعن أمام اللجان حتى بعد اللجوء إلى القضاء .

الدراسات السابقة.

لم يخلو موضوع البحث كغيره من المواضيع من دراسات جزئية سابقة، منحصرة في إطار تشريع كل دولة على حدة، وما وجد من دراسات مقارنة كان مع دول غير البلدان المغاربية كفرنسا ومصر (مرجع وحيد)، ومن بين المؤلفات :

في الجزائر :

صدر مؤلفين للأستاذ " كوسة فضيل " .الأول بعنوان : الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة وتبلور عن الدراسة قسمين الأول بعنوان: " الدعوى الضريبية والتحقيق فيها " ، والثاني تحت عنوان : " طرق الإثبات في الدعوى الضريبية "، والكتاب الثاني تحت عنوان : " منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة " ، وقسم الدراسة إلى جزئين، حيث تناول في الجزء الأول : " رقابة القاضي الإداري على منازعات

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

التحصيل الضريبي "، وفي الجزء الثاني: "الحكم القضائي الضريبي وطرق الطعن فيه " .
صادرين عن دار هومة في سنة 2010 .

في المغرب :

كتب عديد المؤلفين في هذا المجال، ومن أهم ما كتبه الأستاذ "لحش كريم" في كتاب يحمل عنوان: "المنازعات الضريبية في القانون المغربي، وقسم الدراسة إلى جزئين تناول في الفصل الأول : "تدبير المساطر الإدارية في المنازعات الضريبية"، وفي الفصل الثاني: "تدبير المساطر القضائية في المنازعات الضريبية". صادر عن مكتبة الرشاد سنة 2013 .
كذلك ما كتبه الأستاذ: "الثعلالي عبد القادر" بعنوان : "النزاع الضريبي في التشريع المغربي"، إذ تناول في الباب الأول : "المنازعات الضريبية في المرحلة ما قبل القضائية"، وفي الباب الثاني: "المنازعات الضريبية في المرحلة القضائية"، صادر عن دار النشر المغربية سنة 1997.

وما كتبه الأستاذ "شكيري محمد" بعنوان القانون الضريبي المغربي : "دراسة تحليلية ونقدية"، الطبعة الثانية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سنة 2005
حيث تناول في الباب الأول والثاني أمور مفاهيمية حول أنواع الضرائب وطرق فرضها"، وفي الباب الثالث منه عالج : "مساطر المنازعة وجزئه إلى المرحلة ما قبل القضائية في النزاع الجبائي والمرحلة القضائية في النزاع الضريبي". وما كتبه الأستاذ "مليح يونس" تحت عنوان : "الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية". صادر عن مكتبة الرشاد سنة 2015 . وتناول بالدراسة في شقيه الأول والثاني: "الضمانات المسطرية للملزم خلال مرحلتي الوعاء والتحصيل الضريبيين" و "الضمانات المسطرية للملزم خلال مرحلة المنازعة الضريبية".

وفي تونس:

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

توجد عديد الدراسات أهمها ما كتبه الأستاذ "الفندري خليل" بعنوان النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، وقسمه إلى جزئين الأول يحمل عنوان : "تراوح الاختصاص القضائي بالنظر في النزاعات الجبائية الإدارية بحسب موضوع النزاع"، والثاني بعنوان: "الإجراءات الخصوصية المتبعة في النزاعات القضائية الجبائية". صادر عن مجمع الأطرش للكتاب المختص سنة 2016. وكذا ما كتبه الأستاذ "العياري كمال"، بعنوان: "إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاءا وفقها"، صادر عن نفس الدار سنة 2007.

صعوبات الدراسة.

- اعترضت عملية الدراسة صعوبات جمّة لا يمكن إحصائها سواء على المستوى الوطني أو مستوى الدولتين تونس والمغرب من بينها :
- تشتت النصوص التشريعية بين عدّة قوانين في كل دولة من الدول محل الدراسة .
 - تعديل إلغاء وتتميم تلك النصوص في كل سنة مرتين عبر أحكام قانون المالية السنوي والتكميلي في البلدان المغاربية الثلاث .
 - عزوف الإدارة الضريبية في البلدان الثلاثة عن تقديم إحصائيات أو معلومات بحجة السر المهني .
 - تضارب وتعارض الاجتهادات القضائية - على قلتها- خاصة في الجزائر .
 - قلة الدراسات والبحوث في ميدان الضرائب ناهيك عن الدراسات المقارنة التي تجمع بين الجزائر تونس والمغرب أو حتى بين دولتين على الأقل .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

إشكالية البحث.

إنّ الهدف من وراء سن كل من المشرّع الجزائري المغربي والتونسي إجراءات لتسوية منازعات الضرائب المباشرة في كل مراحلها الإدارية والقضائية إنّما يصب في تعزيز الثقة والحوار بين الطرف الضعيف والطرف القوي في علاقة المديونية من خلال توفير ضمانات إجرائية وقانونية للمكلف بالضريبة في مواجهة خطأ و/أو تعسف الإدارة، بالنظر للسلطات التي تحضى بها الإدارة الضريبية تحقيقا لمصالح الخزينة العمومية.

ولغرض خلق نوع من التوازن فيما بين مراكز الطرفين تطرح الإشكالية الآتية والمتمثلة في: ماهي الآليات التي كرسها كل من المشرع الجزائري والتونسي والمغربي لتسوية المنازعات الضريبية ومدى فعاليتها لحماية حقوق المكلف بالضريبة دون إغفال مصالح الخزينة العمومية.؟

المنهج المتبع في الدراسة.

للإحاطة بالموضوع الذي يبني على الإشكالية السابقة يتعيّن اتباع مناهج مختلفة حسب مقتضيات الدراسة التي تتطلب الجمع فيما بين أكثر من منهج وهي :

- **المنهج التحليلي:** لكونه يساعد على تحليل الأحكام التشريعية للبلدان المغاربية الثلاث محل الدراسة المقارنة التي عالجت مسألة منازعات الضرائب المباشرة. وكذا يعيننا في تحليل الاجتهادات القضائية وتمحيصها لإبراز مواقع النقص والتناقض، وتحليل الإحصائيات المتوفرة لدينا.

- **المنهج المقارن :** يساعدنا على المقارنة فيما بين التشريع الجبائي الجزائري والمقارن لإبراز مكامن النقص والتناقض إن وجد لرفعه وإظهار المواقف الجريئة وتعزيزها وتثمينها، من خلال الارتكاز على أوجه التشابه والاختلاف.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- **المنهج الوصفي** : يساعد في سرد المفاهيم وتفسير الظواهر والحقائق التي سبق لها الفقهاء في المجال الجبائي والإداري.

الخطة المتبعة.

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة و اتباع المناهج المذكورة قسّمنا البحث إلى بابين وكل باب إلى فصلين كما يلي :

مقدمة .

الباب الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

الفصل الأول: المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائري والمقارن .

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري والتونسي والمغربي .
المبحث الثاني: التظلم التنازعي الإجباري أمام الإدارة الضريبية في التشريعين الجزائري والمغربي وغيابه في التشريع التونسي .

الفصل الثاني: التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والتونسي والمغربي .

المبحث الأول: الهيئات المستقبلية للتظلم في التشريعات المغاربية الثلاث .
المبحث الثاني: مدى إلزامية عمل لجان الطعن في مواجهة الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب) .

الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة.

الفصل الأول: ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريع

الجزائري والمغربي دون التونسي .

المبحث الأول : شروط قبول الدعوى الضريبية في التشريعات المغاربية الثلاث.

المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن.

الفصل الثاني: الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات

المغاربية الثلاث .

المبحث الأول: الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية وقابليته للطعن بالاستئناف.

المبحث الثاني: الطعن بطريق المعارضة وطرق الطعن غير العادية.

الخاتمة.

وبناء على ما تقدّم يتم الولوج في تفصيل العناوين الكبيرة وفق ما يأتي.

الباب الأول :

التسوية الإدارية

لمنظمات الخرائط

المباشرة .

الباب الأول : التسوية الإدارية

لمنازعات الضرائب المباشرة .

تقوم مختلف الأنظمة الضريبية على النظام الجبائي التصريحي *Système Fiscal Déclaratif*¹، لذا يتوجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يكتتبوا ويرسلوا ويوجهوا تلقائياً² تصريحاتهم المتعلقة بمدخلاتهم وثروتهم إلى إدارة الضرائب(المفتش) التابع لها مكان ممارسة نشاطهم في الميعاد المحدد قانوناً، و وفق نموذج تعدّه وتسلمه الإدارة الجبائية مقابل وصل؛ ويعتبر هذا الإجراء مبادرة ضرورية في العملية الضريبية، إذ تستهدف إخبار الإدارة بجميع الظروف والملابسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة للضريبة والتي من شأنها التأثير في المادة الضريبية³.

¹ - انظر المادة 41، قانون رقم 01-21، المرجع السابق، تقابلها المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، بموجب المادة 40 منه التي تنص على: " يتعين على المكلفين ...اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموده...".

- انظر الفصل 2، قانون عدد 82 لسنة 2000، المرجع السابق، الذي ينص على : " يستوجب القيام بالواجب الجبائي المبادرة بالتصريح التلقائي بالأداء في الآجال القانونية...".

- انظر المادتين 20 والمادة 79 من المدونة العامة للضرائب، المرجع السابق اللتان تنصان على التوالي: " يجب على الشركات أن توجه إلى مفتش الضرائب ...إقراراً بحصيلتها..."، " يجب على الخاضعين للضريبة على الدخل ... إقراراً...".

² - إن إيداع التصاريح يُعد واجبا محمولا على كل مطالب بالأداء ويستتبع ذلك جواز اعتماد التصاريح التصحيحية. راجع: قرار تعقيبي إداري عدد 38128، نقلا عن بوعبسة وليد، مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2017، ص 25.

³ - مفتاح كريم، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام، المغرب، 2016، ص 56.

الباب الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

وينتقد المكلف بهذه القرارات ليس فقط في حال وجود مداخل أو مزاولته نشاط معين، إنّما يقوم بذلك حتى في الحالة التي يستفيد من خلالها من إعفاءات أو تخفيضات جبائية أو تغييره للنشاط ..، أي كل حالة جديدة أو سابقة ترتبط بالوعاء الضريبي¹. والأصل أن يتم تحديد الضريبة في إطار عفوي² يُصدره الخاضع للضريبة داخل الأجل القانوني المحدد له، حيث يتم ربط الضريبة في إطار العناصر الواردة بالتصريح، إلا أنّ المكلف قد يتراخى عن تقديم إقراره داخل الأجل القانوني المحدد له، كما ويمكن أن لا يتضمن التصريح العناصر الكافية لتحديد وعاء الضريبة ممّا يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية للتدخل وتطبيق إجراءات الفرض التلقائي من جانبها، والتي تنتهي بفرض الضريبة بإرادة منفردة استنادا على تقديرات الإدارة باعتبارها سلطة عامة عهد لها المشرع أمر فرض

¹ - إنّ أساس أو وعاء الضريبة أو الربح الخاضع للضريبة يتمثل في : " الواقعة المنشئة للضريبة حسب صنف الأرباح المحققة . ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة هو الثروة التي تسد منها الضريبة فعلا أي التي تصيبها الضريبة، فالضريبة على رأس المال وعانها هو رأس المال لكن مصدرها هو الدخل فهي لا تدفع من رأس المال، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحيانا مع مصدرها فضرائب الدخل وعانها الدخل ومصدرها الدخل " .راجع: ((فليح العلي عادل، المالية العامة : والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الأردن، 2007، ص 98)).

- أو أنه : " جملة العمليات الإدارية التي تنجز لغاية ضبط وتقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي بذلك تشكل القاعدة التي تطبق عليها الضريبة " .

«L'assiette c'est l'ensemble des opération administratives effectuées en vue de déterminer et déterminer et d'évaluer la matière imposable » .LAMULLE(T), Droit fiscal , Gualino éditeur, Paris, 2001, p23.

كما أنّ الوعاء الضريبي زائد الحساب الضريبي يساوي في مجموعه الربط الضريبي والذي نعني به: كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة الجبائية منذ استلامها لإقرار المكلف إلى أن يتم تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف بصفة نهائية (وجود الحق وتقديره).

² - من الناحية القانونية وعملا بمبدأ افتراض حسن النية في الملزم لا نجد تفسيراً مقنعا للوضعية الجبائية للموظفين العموميين خاصة باعتبار أنّ الإدارة التابعين لها تعتمد إلى خصم الضريبة من المورد مباشرة من المرتب الذي يتقاضاه العون . لتفصيل أكثر انظر : ((العياري كمال، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، هامش الصفحة 30)).

الباب الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

وتحصيل¹ الضرائب والرسوم التي في حكمها ومكثها من الإمتيازات بما يكفيها لتمكينها من ممارسة وظيفتها²، كما قد تكون الضريبة مرتبطة بعمليات وإجراءات الرقابة الجبائية وإعادة تقييم ذلك التصريح حفاظا على حقوق الخزينة العمومية.

وفي مقابل تلك السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، والتي يمكن أن تؤدي إلى إهدار حقوق المكلفين بالضريبة إما تعسفا أو خطأ، عمل المشرع على ضبط ضمانات للمكلف بالضريبة لغرض منازعة الإدارة³ عن طريق الطعن أمامها أو الطعن أمام لجان استحدثت لهذا الغرض أو الطعن أمام القضاء.

¹ - قدم المشرع المغربي - على خلاف المشرعين الآخرين - تعريفا لإجراء التحصيل في نص المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية، المرجع السابق، كما يلي: 'يقصد بالتحصيل مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات " .

² - حيضرة عبد الكريم، ((سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119، المغرب، نوفمبر-ديسمبر 2014، ص 11.

³ - يعرّف النزاع الإداري حسب الاستاذ " (G) REISER " : " تبيان مختلف الإجراءات والطلول التي على ضوءها يمارس القاضي مهمته " . انظر :

((RESIER (G), Contentieux administratif, deuxieme edition, Dalloz, Paris, 1976, p 01))

كما يعرّف النزاع الجبائي من طرف الأستاذ: "الثيعلالي عبد القادر " بأنه : " مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بها". راجع: ((الثيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص12)).

وعليه فالنزاع الذي يتعلق بتطبيق قانون الضريبة بصورة غير مباشرة لا يعد نزاعا ضريبيا. ((العكام محمد خير، ((تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية))، انظر الموقع : <https://fr.scribd.com> يوم الزيارة : 2016/07/10 الساعة : 10:00، ص 2))، ومثاله النزاع بين الإدارة الضريبية وموظفيها أو مع المقاول الذي يقوم بأعمالها((خيري عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، أطروحات الدكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2016، ص 18)).(مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الأمنية، المغرب، 2015، ص15)).

الباب الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

وعليه لا يمكن رفع المنازعة الجبائية للضرائب المباشرة أمام القضاء ابتداءً، بل يتعين تسويتها عن طريق اتباع طريق الطعن الأولي الإجباري عن طريق الطعن أمام الإدارة التي أسست الضريبة المتنازع بشأنها، ثم اتباع طريق الطعن الاختياري أمام لجان إدارية متخصصة .

وقد اختلفت التشريعات المقارنة في الأخذ بهذه الطرق من الطعن، حيث نلمس بأنّ المشرع المغربي أخذ بهاتين الآليتين بصورة منفردة إمّا الطعن الأولي أمام الإدارة وإمّا الطعن أمام اللجان الإدارية، أمّا المشرع الجزائري فقد أخذ بهما معاً، جاعلاً الشكوى المسبقة إجبارية وسابقة على الطعن أمام اللجان الذي اعتبره إجراء اختياريًا، لكن المشرع التونسي حاد عن كلا التشريعين فلا يأخذ بإجراء الشكوى المسبقة إطلاقاً وسلك طريق الطعن اللجائي فقط قبل اللجوء إلى القضاء.

هذا الاختلاف يبرر سيادة كل دولة على إقليمها وسعيها لتقديم ضمانات للمكلف بالضريبة الطرف الضعيف في علاقة المديونية من جهة، والطرف القوي المتمثل في الإدارة الضريبية بامتيازاتها وسلطاتها، إذ جعلت التشريعات إمتيازات الإدارة في المراقبة الضريبية بكل حرية ودون قيد أو شرط يؤدي حتماً إلى المنازعة الجبائية التي يتم تسويتها باتّباع إجراء الطعن الأولي الإجباري المتمثل في الشكوى المسبقة نتيجة إعادة تقييم التصريح المقدم من طرف المكلف باتّباع إجراءات التقييم الوجيه (الفصل الأول)، وفي سبيل فرض رقابة على أعمال الإدارة استحدث المشرع لجان الطعن الإدارية التي يمكن عرض الخلاف أمامها بصورة اختيارية، التي يفترض فيها الحياد والاستقلالية العضوية والوظيفية عن السلطة الإدارية الضريبية لتخدم بذلك مصالح المكلف بالضريبة دون إهدار حقوق الخزينة العمومية (الفصل الثاني).

الفصل الأول :

المراقبة الجنائية سبج رئيس
للشكوى المسبقة في التشريع
الجزائري والمقارن.

الفصل الأول: المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائري والمقارن.

إنّ النزاع الإداري السابق على صدور القرار الإداري المتعلق بالفرض الضريبي ينطلق من المراقبة الجبائية إلى غاية صدور قرار الإخضاع الضريبي، لذا تمارس الإدارة الضريبية مختلف صلاحياتها وسلطاتها في البحث والتحري عن صحة ودقة وحقيقة ما ورد بالتصريحات والتقديرات المقدّمة كمقابل للصفة التلقائية في تقديمها. (مبحث أول).

ويشكل حق الإدارة في المراقبة النتيجة الطبيعية للنظام التصريحي التلقائي الذاتي، هذا الحق الذي نص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة..."¹، وهو نص مأخوذ من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي².

وهو نفس الحق المعترف به للإدارة الجبائية في القانون المغربي: "تراقب إدارة الضرائب الإقرارات والعقود المستعملة لفرض الضرائب و الواجبات والرسوم..."³، وكذلك بالنسبة للمشرع التونسي، إذ تنص المجلة على: "تراقب مصالح الجبائية وتراجع التصاريح والعقود والكتابات والفواتير والوثائق المستعملة أو المثبتة لضبط الأخطاء..."⁴.

فالمشرع الجزائري والتشريعات المقارنة تعطي الحق للإدارة في مراقبة التصريحات، وتقيدها بإتباع إجراءات معينة متى استوفى المكلف التزاماته، فتصريحات المكلفين بالضريبة

¹ - انظر المادة 18، ق إ ج ج، المرجع السابق.

²-Art L. 10, Livre des procedures fiscales, Dernière modification le 01 septembre 2017 , Document généré le 08 septembre 2017 . www.Legifrance.fr: « L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances ».

³ - راجع المادة 210، م ع ض م، المرجع السابق.

⁴ - انظر الفصل 05، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

في التشريع الجزائري والمقارن .

تعتبر مبدئياً صحيحة و حقيقية، وحسن نيتهم فيها مفترضة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة¹.

فالنزاع الضريبي قد يحصل نتيجة ممارسة الإدارة الجبائية حق المراقبة أو الفحص وبصيغة أدق النزاع الذي ينتج عن اعتماد الإدارة أسساً ضريبية جديدة غير تلك التي صرح بها المكلف بالضريبة في البداية²، كما وقد يحصل النزاع نتيجة الفرض التلقائي للضريبة أو الفرض الحكمي لها (taxation d'office)³، ويتم في حالة ما إذا لم يقيم المكلف بتقديم الإقرار بدخله أو أرباحه في المواعيد القانونية أو قدّم إقراراً تنقصه المعلومات اللازمة لاحتساب الضريبة بعد احترام الإدارة لمبدأ المواجهة، وتبعاً لذلك لا يمكن للمكلف في حالة الفرض التلقائي أو في حالة فرض الضريبة بعد القيام بإجراءات المراقبة الجبائية أن ينازع في مبلغ الضريبة المفروضة عليه إلاّ عن طريق تقديم احتجاج مسبق أمام الإدارة الضريبية (مبحث ثان) أو الطعن أمام اللجان أو اللجوء إلى القضاء.

¹ - المراقبة الجبائية بمدلولها الواسع تجعل من إدارة الجبائية مرصداً لتتبع جميع الوثائق والتصريحات التي لها علاقة بضرائب الدولة بصفة عامة ((غابري عماد،)) (رقابة قاضي التعقيب على صلاحيات الإدارة في إعادة ضبط وعاء الضريبة))، صفحة المحكمة الإدارية التونسية، فيسبوك، يوم الزيارة 2016/10/10 الساعة 23:00، ص 03، (غير منشور)).

² - التيعلاي عبد القادر، المرجع السابق، ص 68.69.

³ - في حالة عدم تقديم تصريح في الميعاد يتم فرض الضريبة تلقائياً وإجبارياً عن طريق إصدار قرار الإخضاع، ولا تتم عملية المراقبة الجبائية لتحل الإدارة محل المكلف بالضريبة في تقدير الوعاء الضريبي . للاستزادة :

- راجع المادة 44 فقرة 04 ق إ ج ج، المرجع السابق .

- انظر المادتين 184، و228، م ع ض م، المرجع السابق .

- انظر الفصل 47 و 48، م ح إ ج ت، المرجع السابق؛ ويسميه بالتوظيف الإجباري للأداء. ولأكثر تفصيل راجع :

الشحامي الطاهر، ((حالات التوظيف الإجباري للأداء))، مجلة القانون، السنة الثانية عشرة، عدد 247/246، تونس،

أكتوبر 2017، ص 12.10.

المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن .

إن جعل الضريبة تتميز بالخاصية الإجبارية في فرضها ودفعها لا يؤدي أبداً إلى الاعتقاد أنّ التصريح بالمداهيل ليس إجباري كذلك. فالتصريح الجبائي محمول وليس مطلوب، فعند حلول الميعاد المقرر قانوناً لتقديمه لابد من المبادرة به بصورة أوتوماتيكية آلية من طرف المكلف بالضريبة، إذ ترك المشرع للمكلف بالضريبة حرية مطلقة في ملء الاستمارات التصريحية بناءً على مبدأ حسن النية المفترض وكذا الشعور والإحساس بالمواطنة عن طريق المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة .

لكن هذه الحرية تحدّها سلطات وإمكانيات الإدارة الضريبية التي تمارسها عن طريق إجراء عملية الرقابة الجبائية كلما دعت الحاجة إلى ذلك قصد التحري والتحقق والتأكد ممّا ورد في تلك التصريحات من مُعطيات ومدى مطابقتها للقانون والواقع .

وعلى الرغم من وجود التماثل والإشترك فيما بين القانون الضريبي والمراقبة الضريبية¹، فإنّ هذه الأخيرة تعتبر آلية لتحقيق هدف خاص يتجلى في الحد من التهرب والممارسات التديسسية عن طريق تصحيح ما ورد بالتصريح المقدم من طرف المكلفين بالضريبة ما يدعم جودة التصريحات الجبائية، وهدف آخر عام يتمثل في إقرار مبدأ مساواة الجميع أمام الضريبة، ومن هنا تشترك المراقبة الجبائية مع القانون الضريبي .

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 14.

وفي مُقابل هذه السُّطات والامتيازات التي تنفرد بها الإدارة الضريبية في أداء مهامها ذهبت مختلف التشريعات إلى سن مجموعة من الضمانات تفتح للمكلف أبوابا للطعن حتى يوازي السلطات والامتيازات التي يتوفر عليها الجانب الآخر¹.

وعليه، فالنظام الإقراري جعل من الممكن تطبيق حق المراقبة الذي يشمل في الواقع مجموعة من السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، تبدأ من مراقبة بسيطة رسمية إلى فحص شامل للحالة الجبائية الشخصية مروراً بالإطلاع على الوثائق والتحقق من المحاسبة². (مطلب أول).

وعليه في حالة احترام المكلف بالضريبة الإجراءات الرقابية يكون بذلك قد قيّد الإدارة الضريبية باتباع إجراءات إعادة التقييم الوجيهي (Procédure de redressement contradictoire) أو التناقضي كما يسميه المشرع الجزائري³ والفقّه المغربي⁴، والتي يقابها في الحالة العكسية الفرض التلقائي للضريبة. (مطلب ثان).

المطلب الأول: امتياز مراقبة الأوعية الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة من خلال مجموع العمليات التي تتم بين طرفي العلاقة من أجل تحديد وعائها وتصفيته، وقد أحاطها المشرع بالعديد من القيود منعا لكل

¹ - جيري نقيب، ((المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية))، مجلة القضاء الإداري، عدد 08، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2016، ص 73.

² - HALOUI Khalil, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat en droit privé, université de Grenoble, Paris, soutenue le: 02 December 2011, p35.

³ - حسب المادة 19 الفقرة الأخيرة، ق إ ج ج، المرجع السابق. والتي تنص على: "... فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي..."; وكذا الفصل الأول من الباب الثالث من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - بنبريك عبد العلي، ((المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 04، المغرب، 1996، ص 86.

- الشيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 76.

في التشريع الجزائري والمقارن .

تعسف محتمل وتفاديا لأي مفاجئة قد تمس بالمركز المالي للمكافين في حال حدوث أي نزاع عند تحديد هذا الوعاء، ويتم تحقيق هذه الأهداف من خلال عمليات المراقبة التي تعتبر من المكونات الأساسية للقانون الضريبي الذي تنتمي إليه وتقوم على نفس الأسس التي تقوم عليها.

والهدف من الرقابة الجبائية هو حماية موارد الدولة وإقرار مبدأ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة ومحاربة المنافسة غير المشروعة وردع ومحاربة الغش الضريبي لما له من أضرار على المجتمع برمته¹. وفي سبيل تحقيق ذلك خول القانون للإدارة الضريبية القيام بالإجراءات الرقابية التي تختلف من حيث درجتها ومكان ممارستها، فمنها ما يتم على مستوى الوثائق كالإطلاع و طلب تبريرات وتوضيحات (فرع أول)، ومنها ما يتم في عين المكان كالزيارة والتحقيق في المحاسبة وكذا التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (فرع ثان)².

الفرع الأول : الرقابة على الوثائق .

لقد أرسى المشرع المغربي والتونسي نظاما مماثلا للمشرع الجزائري من حيث طبيعة الرقابة والإجراءات التي تباشرها الإدارة ، وذلك بموجب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمادة 214 من مدونة الضرائب المغربية وكذا الفصل 16 من المجلة الجبائية التونسية، هذا الشكل من الرقابة يتم على مستوى مكاتب الإدارة عن طريق مقارنة تصريحات المكلف مع المعلومات والوثائق الموجودة في حوزة الإدارة مسبقا.

أولا : حق الاطلاع وتبادل المعلومات .

¹ - شكيري محمد، ((خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص231.

² - هي ذاتها إجراءات الرقابة في التشريع الجبائي الفرنسي مع بعض الاختلاف فيما يتعلق بالمواعيد المرتبطة بهذا الإجراء .لأكثر تفصيل راجع المواد من: L10 حتى المادة L39 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، المرجع السابق.

من المفروض أن تتوقف عملية الرقابة الجبائية عند الوسائل المادية والمحاسبية في عين المكان لدى المعنيين¹، لكن يمكن أن تتجاوز الرقابة لتصل إلى الوثائق والمستندات لدى أطراف أخرى من الغير عن طريق ممارسة الإدارة سلطة الإطلاع المخولة لها قانونا. ويسمح هذا الامتياز للإدارة من الحصول على الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمكلفين² من الجهات الإدارية بسعي منها أو تتحقق بصورة آلية دورية، إذ توافي هذه الإدارات شهريا أو سنويا إدارة الضرائب بمعلومات تخص المكلفين بالضريبة نظرا لاعتبار جميع المعطيات المستقاة مباشرة من الجهات الإدارية تكتسي القوة الثبوتية اللازمة في ضبط أساس الضريبة طالما أنها مستمدة من جهة محايدة عن النزاع الجبائي وبمناى عنه³.

ويمكن تعريف حق الاطلاع (droit de communication) على أنه: "الحق المخول لإدارة الجبائية في المعرفة والإطلاع على الوثائق التي يمسكها المكلف بالضريبة وما يتصل بها من وثائق مثبتة ويهدف إلى الحصول من المكلف أو من الغير على معلومات تنفع في احتساب الأداء (الضريبة)" ⁴.

والإدارة الجبائية غير ملزمة بتبليغ المكلف بممارسة سلطة الاطلاع عليه قصد الحصول على المعلومات المتعلقة به⁵، فهذا الإجراء لم يُقرنه المشرع الجزائري ونظيره

¹- HALOUI Khalil, Op cit, p 25.

² - فنيديس أحمد، ((إجراءات مراقبة الضريبة))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، يومي 21 / 22 أفريل 2008، ص 25 .

³ - قرار تعقيبي إداري، عدد 37427، مؤرخ في 25 فيفري 2008، نقلا عن بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 142.

⁴ - AYADI Habib, Droit fiscal, CERP, Tunis, 1996,p178 .

- ولم يُعرّف المشرع الجزائري ونظيره حق الاطلاع، وأشار إليه المشرع الجزائري بواسطة الغاية المتوخاة من ممارسته في مادتين منفصلتين من قانون الإجراءات الجبائية، وكان على الأقل جمع النص القانوني الخاص بممارسة الإدارة الضريبية حقها في الاطلاع وعدم تشيته ((انظر المادتين 45، 59 الفقرة الأخيرة، ق إ ج ج، المرجع السابق)).

⁵ - LAUZAINGHEIN Christian, STAUBLE-DE LAUZAINGHEIN Marie-Hélène et CABANNS Xavier, Droit fiscal, 15e edition, Dalloz, Paris, 2016, p161.

في التشريع الجزائي والمقارن .

بضمانات محدّدة وعلى رأسها مبدأ المواجهة الذي يتصدر سلم الضمانات والحقوق حتى يتقي بذلك المكلف تعسف الإدارة الجبائية وحتى يتحقق التوازن بين العدالة والنجاعة الجبائية¹، وهي بذلك رقابة تكاد تكون سرّية وتكتسي صبغة إجمالية²، أي أنّها شاملة .

1- ممارسة الاطلاع .

إنّ عدم تعداد الوثائق الخاضعة لحق الإطلاع من قبل المشرع تجعل منه حقا يشمل جميع الوثائق باختلاف أنواعها، وهو ما يمس بضمانات الملزمين ولا يحمي معلوماتهم غير المحاسبية من إطلاع الغير عليها ولو تعلق الأمر بالإدارة الضريبية افتراضا لمبدأ احترام الحياة الشخصية، وفي هذا الاتجاه سار الإجتهد القضائي الفرنسي حين حدد حق الإطلاع في أن لا يشمل إلاّ الوثائق التي تتعلق بالنشاط الذي يمارسه المكلف دون أن يتعداه إلى وثائق قد تتعلق بالحياة الشخصية للفرد أو على وثيقة غير محاسبية³.

وتجسيدا لذلك لا يجوز استخدام حق الإطلاع كوسيلة لتفتيش محل أو منزل المكلف لضبط وثائق أو مستندات معينة بهدف إثبات ارتكاب المكلف لطرق احتيالية أو التهرب من الضريبة بالاستناد إلى بلاغات مسبقة بذلك، إذ يلزم في مثل هذه الحالة التحقق من هذه البلاغات والحصول على إذن من النيابة العامة بالتفتيش، كما أنه لا يجوز استخدام حق الإطلاع إلاّ في تنفيذ القانون الضريبي بهدف الوصول إلى البيانات المتعلقة بربط وتقدير الضريبة⁴.

¹ - الجمل الشريف وفاء، مبدأ المواجهة بين المطالب بالأداء والإدارة، مذكرة ختم التمرين في مهنة المحاماة، الهيئة الوطنية للمحامين، تونس، السنة القضائية 2011-2012، ص 04.

² - غابري عماد، المرجع السابق، ص 61.

³ - مليح يونس، المرجع السابق، ص 42.

⁴ - بيومي زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، 1989، ص 485.

في التشريع الجزائري والمقارن .

ولمّا منح المشرع سلطة الاطلاع للأجهزة الضريبية، بيّن ضمن قانون الإجراءات الجبائية طرق ممارسة هذه السلطة، إذ يمكن أن تتم بصورة آلية تلقائية دون تدخل من طرف الإدارة الضريبية كما يمكن أن تتم من طرف السلطة الإدارية في حد ذاتها .

فالممارسة التلقائية لسلطة الاطلاع تتم حتى ولو لم تطلب الإدارة المعلومات الخاصة بالمكلف من غيرها من الإدارات الأخرى، إذ يجب على هيئات الضمان الاجتماعي والسلطة القضائية - على التوالي - أن توافي الإدارة الضريبية سنويا بكشوفات الأطباء، أطباء الأسنان ... المعرفين جبائياً¹، وعلى مختلف المعلومات المتحصل عليها والتي تسمح بافتراض الغش أو حدوث مناورة تدليسية ما²، كما ويمكن استعمال هذا الحق في إطار التعاون الجبائي الدولي في حدود معينة، وطبقاً للإجراءات المحددة في الاتفاقيات الدولية³.

أمّا الممارسة الذاتية لهذا الإجراء فتتم بتحريك حق الاطلاع من قبل الإدارة، حيث تطلب المعلومات اللازمة من أي هيئة سواء كانت عمومية أو خاصة على التوالي⁴:

- على كل إدارات الدولة الخضوع لهذا الحق بما فيها البلديات والولايات وكذا المؤسسات العمومية الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية.
- يجب على كل الأشخاص الخاصة الذين يحملون صفة التاجر سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، تقديم الدفاتر التجارية الإلزامية وكل المعلومات المحتواة في سجلات تحويل الأسهم والالتزامات⁵.

¹ - المادة 46 الفقرة الثالثة، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- الفصل 16، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

- المادة 214، م ع ض م، المرجع السابق .

² - المادة 47 الفقرة الثانية، ق إ ج ، مرجع سابق .

³ - LAMBERT Thierry, procédures fiscales, Montchrétien- lesctenso, édition 2001, p46.

⁴ - فنيديس أحمد، المرجع السابق، ص 26 .

⁵ - المرجع نفسه، ص 27.

2- خصائص سلطة الاطلاع .

أ- عدم وصول درجة سلطة الاطلاع إلى درجة التحقيق .

يمكن أن تكون سلطة الاطلاع أكثر دفعا لدرجة ارتقائها إلى أن تكون مماثلة لإجراء التحقيق العام في المحاسبة¹، وهذا يؤدي إلى بطلان الاجراءات لأن التحقيق في المحاسبة له عدة ضمانات لصالح المكلف بالضريبة، إضافة إلى أن سلطة الإطلاع أوسع من التحقيق في المحاسبة لأن حق الإطلاع يتم لدى المكلف ولدى الغير، أما فحص المحاسبة فيتحدد بالمكلف الذي ألزمه القانون بمسك محاسبة²، إضافة إلى أن الإطلاع ينصب على الوثائق التي تمتد مدة الاحتفاظ بها إلى عشر (10) سنوات³، أما التحقيق في المحاسبة فقد حدده القانون بأربعة (4) سنوات فقط كقاعدة عامة⁴.

ب- عدم الاحتجاج بالسّر المهني .

تنص المادة 46 ق إ ج على هذه الميزة كقاعدة عامة في عدم الاحتجاج بالسّر المهني، فنجد أنّ كل المعاينات المذكورة أعلاه لا يرد عليها أي احتجاج ولو كان الأمر يتعلق بالسّر المهني اتجاه السلطة الإدارية؛ وترد على هذه القاعدة استثناءات تتمثل في عدم استعمال المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية لأغراض الرقابة الجبائية. إذ من المفروض أنه لا يمكن مواجهة المكلف بإثباتات

1 - المرجع نفسه.

2- إلاّ أنه وعند المقارنة بما ورد في التشريع الجبائي الفرنسي نلمس بأن المشرع خوّل للإدارة ممارسة حق الإطلاع على الوثائق الموجودة في حوزة المفاولة ذاتها قبل أن تمارسه على الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة الغير، الشيء الذي قد يؤدي إلى صعوبة في التمييز بين حق الإطلاع وفحص المحاسبة . لأنّ الإدارة قد تتدرع بحق الإطلاع لاستعمال التحقيق في المحاسبة ((مليح يونس، المرجع السابق، ص 40)).

3- راجع في هذا الصدد المادة 46، ق إ ج ج، المرجع السابق.

4 - راجع المادة 39، المرجع نفسه .

في التشريع الجزائري والمقارن .

تمّ الحصول عليها بعد خرق السر المهني، لأنّه في هذه الحالة يكون قد تمّ الحصول عليها بطريقة غير مشروعة، فما بُني على باطل فهو باطل¹.

ثانيا: حق مراقبة التصريحات².

يمكن للمفتش طلب تبريرات وتوضيحات بشكل كتابي من المكلف بالضريبة بشأن التصريحات المقدّمة، كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبيّن أنّ استدعاءهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

وفي حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو يكون جوابه عن هذا الطلب بالرفض الجزئي أو الكلي من النقاط المطلوب توضيحها يتعيّن على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا، ويجب أن تبيّن الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدّة لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

غير أنّ المشرع الجزائري ونظيره التونسي والمغربي لم يحددوا الحالات التي يتوجب فيها طلب التبريرات، عكس المشرّع الفرنسي الذي حدّدتها ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة . 16 L منه.

الفرع الثاني : الرقابة في عين المكان .

بعد مرحلة الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى المكاتب الإدارية يتم اقتراح المكلفين الواجب خضوعهم لمراقبة أكثر عمقا عن طريق إجراء التحقيق في المحاسبة؛ والتي

¹ - مليح يونس، المرجع السابق، ص 47.

² - انظر المادة 19، ق إ ج ج، مرجع سابق.

- انظر الفصل 06، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

- انظر المادة 210، م ع ض م، المرجع السابق .

في التشريع الجزائري والمقارن .

تتم على مستوى محلات المؤسسة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف، إذ منح المشرع للإدارة إمكانية القيام بتحقيقات خارجية على مستوى مؤسسات المكلفين (الرقابة في عين المكان) تختلف تلك التحقيقات باختلاف المكلفين المعنيين بها و الغرض منها. تتمثل في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وفقا للمواد 20 ، 20 مكرر والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما نظمت التشريعات المقارنة أحكام هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 212 من مدونة الضرائب المغربية والفصل 09 من المجلة الجبائية التونسية.
أولا: التحقيق في المحاسبة .

لم تعرّف التشريعات الجبائية الفحص الضريبي المحاسبي¹ ما جعل معظم الفقهاء يحرصون إجراءات الفحص الضريبي في :

- مجموع الإجراءات الهادفة إلى مقارنة المحطات الحسابية للخاضعين للضريبة مع المعلومات المحصل من طرف الإدارة لقياس مدى مصداقية الإقرارات المصرح بها²؛
- مجموع العمليات الهادفة إلى فحص في عين المكان لمحاسبة المقاوله والوثائق المثبتة لها ثم مقارنتها بعناصر الاستغلال في نهاية مراقبة الإقرارات المصرح بها؛ وهو ما يعني أنّ الفحص في هذا المجال يتضمن مجموعة من العمليات التقنية تبدأ

¹ - لكن الإجتهد القضائي المقارن، وعلى رأسه نجد مجلس الدولة الفرنسي الذي يعرفه من خلال قرار بلانير (plénière) الصادر بتاريخ 13-03-1967. بأنه: "مراقبة لمدى صحة وصدق إقرارات الخاضع للضريبة وذلك بمقارنتها مع البيانات المحاسبية من أجل ضمان فرض الضريبة المتملص منها بدون سند قانوني".

((CROS Jean-Claude et MARSCHESOU Philippe, Procédure Fiscale, 2èème Edition Dalloz, Paris, 2001, p 113 .)).

² - لحرش كريم، المرجع السابق، ص20.

بالأعمال التحضيرية التي تنصب على الإقرارات ثم البداية الفعلية لعملية الفحص المحاسبي¹.

فإذا تم تحديد الضريبة على أساس وثائق محاسبية، يجوز للإدارة الجبائية التحقيق في محاسبة المكلف التي تتم بعين المكان وذلك بالنسبة للأشخاص المعنوية فقط كالضريبة على أرباح الشركات، ويتخذ التحقيق في المحاسبة إحدى الصورتين : التحقيق العام في المحاسبة أو التحقيق المصوّب في المحاسبة.

ويمكن إجراء التحقيق المصوّب لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب فهو تحقيق جزئي لفترة كاملة أو لجزء منها وغير متقدمة خلال مدة تقل عن سنة جبائية، ولا يطلب من المكلفين أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم ولا يمكن أن ينتج عنه بأي حال من الأحوال فحص معمق.

ويمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب إلى الإدارة الضريبية لأجل نقل الملف إلى مقرها أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، ولا يتم التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .

فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .

إن، سواء كان التحقيق في المحاسبة عاما أو جزئيا لابد أن يكون مقرون بضمانات قانونية، تحت طائلة بطلان إجراءات المراقبة وإلغاء الأساس الجديد وهي :

¹ - إدريوش سفيان والصابري رشيدة، تصحيح الأساس الضريبي: دراسة مقارنة، دار القلم، المغرب، 2001، ص 47.

في التشريع الجزائري والمقارن .

- إعلام المكلف قبل الشروع في المراقبة بواسطة إشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، مع استفادته من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .
- إنّ الميعاد السابق على لحظة الشروع في التنفيذ يختلف عند المشرّع الجزائري عنه لدى المشرّع المغربي والتونسي، حيث يزيد عنه ب05 أيام بمعنى 10 أيام للتحضير للمراقبة في القانون الجزائري و15 يوما بالنسبة للمكلف المغربي¹ و للمكلف التونسي².
- وعليه فإنّ المكلف بالضريبة الجزائري يتمتع بأجل أقصر للتحضير، من تلك التي يتمتع بها المكلف المغربي أو التونسي.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، تجسيدا لمبدأ المواجهة .
- لا يمكن أن تستغرق مدّة التحقيق العام في المحاسبة أكثر من ثلاثة (03) أشهر، ولا تتجاوز مدّة شهرين (02) في التحقيق المصوّب في المحاسبة .
- وفي التشريعات المقارنة تمّ ضبط المدة الفعلية القصوى لعملية المراقبة المعمقة في حال تقديم المحاسبة المطابقة للنص القانوني ب ستة(06) أشهر في القانون التونسي، أمّا المشرّع المغربي فقد ميّز بين حالتين لا يمكن أن تزيد مدة الفحص فيها أكثر من ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات التي يقل رقم أعمالها عن خمسين (50) مليون درهم بينما لا تزيد مدّة الفحص عن إثني عشر (12) شهرا في الحالة العكسية .
- أمّا بالنسبة للتحقيق المصوّب في المحاسبة، يمكن الإدارة الجبائية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة العامة شريطة الالتزام بحقوق المكلف المذكورة أعلاه .

¹ - المادة 212 الفقرة الأولى، م ع ض م، المرجع السابق.

² - المادة 41، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

في التشريع الجزائري والمقارن .

وإذا امتنع المعني بالأمر عن تقديم الوثائق المحاسبية اللازمة لإجراء التحقيق إلى المفتش المحقق أو رفض الخضوع للمراقبة الضريبية، فإن الإدارة تعمل على إعادة التقييم التلقائي في القانون الجزائري والتونسي، عكس ما ذهب إليه المشرع المغربي الذي أزم الإدارة توجيه إشعارين للمكلف قبل فرض الضريبة بصورة تلقائية¹.

ثانيا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة².

يخص هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين، وذلك بالنسبة لنوع واحد من الضرائب يتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك عندما تكون لديهم التزامات فيما يخص هذه الضريبة أو الأشخاص المفروضة عليهم هذه الضريبة تلقائيا، إذ يتعلق الأمر في هذه الحالة بضريبة تركيبية أو شمولية تجمع في وعائها كافة دخول المكلف النوعية³.

وينصب هذا الشكل من التحقيق على المقارنة بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، أو بسبب وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة. وعليه، يستنتج أنّ هذا النوع من التحقيق يتجاوز الدفاتر والسجلات المحاسبية إلى الوضعية المعيشية للفرد .

¹ - المملكة المغربية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق الملزم بالضريبة في مجال المراقبة الضريبية، المغرب، 2016، ص 08.

² - انظر المادة 21، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- انظر المادة 216، م ع ض م، المرجع السابق.

-انظر الفصل 38 إلى الفصل 41، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

³ - محرز محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع : النقود والمالية (نظام جديد)، جامعة الجزائر، 2006، ص 141 .

في التشريع الجزائي والمقارن .

إذن، خول المشرّع للإدارة الضريبية سلطات وامتيازات في سبيل التحري على من تسوّل له نفسه التملص من دفع الضريبة تحقيقاً للمنفعة العامة .

لكن هذه الصلاحيات الواسعة لا بد أن تقترن بضمانات تعمل على إبقاء العلاقة التي تربط الطرفين في وضعية تعاونية تشاركية وليست متفاوتة، وفي سبيل تحقيق ذلك عمل المشرّع على دعم مصلحة المكلف مقابل هذه السلطات الموسّعة للسلطة الإدارية الضريبية وهي:

- حق المكلف بالإعلام المسبق من خلال إرسال إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما، ابتداء من تاريخ الاستلام .
- أن يحتوي الإشعار صراحة، تحت طائلة البطلان، على إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره .
- أن لا تتجاوز فترة التحقيق السنة الواحدة، كأصل عام، ولا يُعتد بها في حالة تقديم المكلف معلومات ناقصة أو خاطئة، أو عندما لا يرد على طلبات التفسير أو التبرير المنصوص عليها فيما يتعلق بمراقبة التصريحات واستعماله مناورات تدليسية¹.

¹ - ذكر القانون الأفعال التي تدرج ضمن المناورات التدليسية على سبيل المثال لا الحصر من خلال عبارة: " على الخصوص" الواردة في المادة 36 ق إ ج ج، المرجع السابق، من بينها: " ممارسة نشاط غير مصرح به، تسليم فواتير وسندات ...".

ثالثا: الحق في الزيارة والحجز¹.

يتم حق الزيارة والحجز في كل الأماكن - حتى ولو كان المكان خاص - للوثائق والمستندات وهو إجراء استثنائي يتحقق بالبحث والتحري عن المعلومات، وتكون هذه المعايينات مرخصة وفي حالات محددة حصرا بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الشركات². وتتضمن المعاينة إجراءات قضائية و إدارية كشرط لصحتها³.

وفي سبيل البحث والتحري تمارس الإدارة هذا النوع من الرقابة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، حيث ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش بالمعاينة في جميع المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁴. وهذا الترخيص يقوم على شرط الحصول على أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه رئيس المحكمة لهذا الغرض، تحت طائلة بطلان الإجراء⁵.

¹ - يطلق عليه المشرع باللغة العربية - بموجب المادة 34 ق إ ج ج، المرجع السابق - تسمية حق المعاينة Droit de constatation وباللغة الفرنسية Droit de visite الذي يعني حق الزيارة، ويمكن أن تؤدي عملية الزيارة إلى الحجز، لذا سميناه ب: "حق الزيارة والحجز" droit de visite et de la saisie .

² - LAUZAINGHEIN Christian, STAUBLE-DE LAUZAINGHEIN Marie-Hélène et CABANNS Xavier, Op .cit, p 161 .

- انظر المادة 42، ق إ ج ج، مرجع سابق.

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سلسلة الجباية ج رقم 02، منشورات الساحل، 2002، ص 82 .

³ - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 57.

⁴ - راجع المادة 34، ق إ ج ج، مرجع سابق .

⁵ - المادة 35، المرجع نفسه .

في التشريع الجزائري والمقارن .

أما بالنسبة لطلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل فلا بد أن يكون مؤسسا ويحتوي على البيانات التي في حوزة الإدارة التي تبرر بهاممارسة حق الزيارة والحجز¹. ويبلغ الأمر المتضمن الترخيص بالزيارة والحجز للطرف المعني بالمعاينة أو ممثله أو شاغل الأمكنة بعين المكان وحين ممارسة إجراء الزيارة، الذي يستلم نسخة من الأمر مقابل إشعار بالاستلام أو التوقيع على محضر الجرد²، إذ يمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار³.

وعليه نستنتج أن الإعلام المتزامن مع القيام بإجراء المعاينة يُضعف من حق المواجهة الذي ينبنى على الحق في الاستعانة بمدافع، فلا يوجد إعلام مسبق حيث يشكل طابع الفجاءة⁴ والمباغطة .

لذلك، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية ليتولى تقديم التعليمات للأعوان الذين يشاركون في عملية الزيارة والحجز، من بينها الأمر أثناء تنفيذ عملية المعاينة بوقف أو تعليق تلك العمليات⁵.

وتُرد الوثائق والأوراق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تسليم محضر الجرد للمكلف أو ممثله أو شاغل الأمكنة⁶ محل المعاينة.

¹-المادة 35، ق إ ج ج، المرجع السابق.

² - المادة 37، المرجع نفسه.

³- المادة 210، م ع ض م، المرجع السابق.

⁴ -HALOUI Khalil, Op cit, p 23

⁵ -Art L16- B, C P F, Op cit : « Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des.....le contrôle desquels, les opérations sont réalisées ».

⁶ - المادة 38، ق إ ج ج، مرجع سابق.

وقد نظمت التشريعات المقارنة هذا الحق في نص المادة 210 من المدونة العامة للضرائب المغربية التي تنص على : " للإدارة الضريبية الحق في إجراء معاينة ... وذلك للكشف عن حالات الإخلال بالالتزامات الواردة في النصوص التشريعية والتنظيمية ... ويمارس حق المعاينة مباشرة بعد تسليم الإشعار. ويسلم الإشعار مقابل وصل، إذ يتعين على الشخص الذي استلم الإشعار بالمعاينة التوقيع، وفي حالة المخالفة يتوجب على العون الذي قام بعملية التسليم الإشارة إلى رفض التوقيع في ذلك الوصل" ¹.

وتجرى المعاينة في مدة أقصاها ثمانية (08) أيام من أيام العمل ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار ². وتنتهي العملية بتحرير إشعار يوقعه الطرفان وتسلم نسخة للمكلف بالضريبة، وفي حالة ملاحظة الإخلالات في عين المكان خلال الثلاثين (30) يوما الموالية لميعاد ثمانية أيام المذكور أعلاه تسلم نسخة منه للمكلف وله الحق بإدلاء ملاحظاته خلال ميعاد ثمانية (08) أيام الموالية لتاريخ تسلم المحضر المتضمن للإخلال ³.

كما تناول المشرع التونسي هذه السلطة ضمن أحكام الفصل 08 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إذ ينص على: " يخول لأعوان مصالح الجبائية القيام بزيارات بدون سابق إعلام للمحلات... كما يخول لهؤلاء عند توفر قرائن تتعلق بتعاطي نشاط خاضع للأداء وغير مصرح به أو ارتكاب أعمال تحيل جبائي القيام بزيارات وتفتيشات... ويمكن حجز كل الوثائق أو الأشياء المثبتة... " .

¹-المادة 210 فقرة 04، م ع ض م، المرجع السابق .

²-انظر المادة 210 فقرة 14، المرجع نفسه .

³-انظر المادة 210 فقرة 15، المرجع نفسه .

المطلب الثاني : سلطة تقييم الأوعية الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .
بعد إتمام الإدارة الضريبية ممارسة سلطاتها الرقابية تخرج حتما بنتيجتين أساسيتين تتمثلان في الحالة التي تكشف فيها الرقابة عن صحة الإقرار والبيانات المحاسبية وعدم وجود نقصان أو إخلالات في الأرقام المصرّح بها، وهو احتمال نادر الوقوع لأنّه عندما تباشر الإدارة الضريبية فحص لمحاسبة مكلف معين فهناك شبه يقين لديها بأن الرقابة ستكشف عن خلل ما يستوجب التصحيح، كما أنّه هناك أسباب لصيقة بطبيعة الرقابة يصعب تصور رجوع المفتش بلطف بعد جهد دام أشهراً عدّة بالإضافة إلى العلاوات التي تمنح للمفتشين، حيث تحتسب مبالغ التصحيح ضمن أسسها¹؛ وكذا حالة اكتشاف الإدارة إخلال أو نقصان في الأرقام المصرّح بها فتقوم بتصحيح الأساس الضريبي المصرّح به وتكون ملزمة باتباع إجراءات خاصة تستوجب اتباع تدابير تواجيهية من أجل إعادة تقييم (le redressement) الأساس المصرّح به .

وتعتبر الإجراءات التواجيهية إلزام يقع على عاتق الإدارة الضريبية كنتيجة للطابع التصريحي للضريبة، والتي تفيد إخبار المكلف بما تزعم الإدارة القيام به من أجل تصحيح الأساس الضريبي وتمكينه من إبداء ملاحظاته، لأنّ إجراءات تقييم التصريح امتداد ونتيجة لإجراءات المراقبة، حيث تبتدئ من حيث انتهت هذه الأخيرة، وذلك بإعلان المفتش الذي اطلع على الوثائق المحاسبية للمكلف عمّا بدا له من هفوات وثغرات ونقص في تقدير الإلتزام .

وحتى لا يكون التصحيح أحادي الجانب تمارسه الإدارة الضريبية بصفة انفرادية ممّا يشكّل تعسفا حقيقيا في استعمال السلطة، منح المشرّع للمكلف فرصة للإطلاع على مزاعم الإدارة في هذا الشأن والرد عليها بما يناسب من الردود سواء منها القانونية أو الواقعية قبل

¹-الثيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 75.

إصدار الجدول الضريبي المتعلق بهذه التصحيحات¹، هذه التدابير التي تثير بدورها نقاشا قانونيا وفنيا حول مدى احترام إجراءاتها وآجالها لضمانات المكلف وتكريس حمايته القانونية في مواجهة الإدارة².

فإذا كان المشرع قد قيّد حق الإدارة في التقييم الوجيه بإتباع إجراءات معينة (فرع أول)، فإن تلك الحماية يمكن أن تكون في حدود (فرع ثان).

الفرع الأول: تقييد حق الإدارة في التقييم الوجيه في التشريعات المغاربية .

إنّ المكلف الذي يقوم بالتزاماته التصريحية يوقع على الإدارة التزام اتباع جملة من الإجراءات تشكل ضمانات، تتجسد في إلزام الإدارة بإقامة حوار وتشاور مكتوب مع المكلف المتعاون معها لإبداء رأيه في التصحيحات التي تريد الإدارة إدخالها على التصريح قبل إصدار سند التحصيل (mise en recouvrement) .

وتشكل الوجيهية القاعدة العامة في إعادة التقييم كما تعد مبدأ عام وشامل في القانون والقضاء الإداري، إذ تركز على إتاحة الفرصة لمناقشة مزاعم الخصم والرد عليها فكل خصم له حق الادعاء وحق الدفاع، كما له أن يطّلع على المزاعم والادعاءات المقدمة في النزاع ويناقشها وكذا الوثائق التي يقدمها خصمه³، إلا أنّ الأمر يتعلق بالعلاقة فيما بين طرفين السلطة الادارية الضريبية والمكلف بالضريبة المجرد من أي امتياز، ومع ذلك الزم المشرع الإدارة بفتح باب الحوار عن طريق تبادل الملاحظات فيما بين الطرفين سواء بالرفض أو

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 31.

² - مليح يونس، المرجع السابق، ص 62.

³ - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2012/2013، ص 214.

- AYADI Habib, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Novaprint, Tunis, 2013, p313et s .

- ROUSSET Michel et ROUSSET olivier, Droit administratif :Le contentieux administratif, 2^{ème} édition, Presses, Paris, 2004, p47 et s .

في التشريع الجزائري والمقارن .

القبول (أولاً). ويتخذ الإشعار بإعادة التقييم الآلية التي من خلالها يتم تبليغ المكلف بنتائج المراقبة الجبائية متضمنا بيانات إلزامية داخل آجال محددة من دونها يترتب على إجراءات إعادة التقييم الوجيه جزاء البطلان وبقوة القانون (ثانياً).

أولاً: إجراءات التقييم الوجيه .

باعتبار التقييم الوجيه إجراء يهدف إلى تقييد حق الإدارة الضريبية إجرائياً بعدم وضع الضريبة المصححة موضع التحصيل إلا بعد استنفاد إجراءات محددة قانوناً تتمثل في عرض كل طرف موقفه وملاحظاته بغية التوصل إلى اتفاق حول الأساس الضريبي الجديد. وباستقراء التشريعات المقارنة، المغربي والتونسي، نجد بأنها تتطابق إلى حد بعيد مع التشريع الجبائي الجزائري بخصوص إجراءات وتدابير التقييم الوجيه، لكن تختلف تماماً في مآلات هذا التقييم الوجيه، وهذا ما سنوضحه تباعاً.¹

1- في القانون الجزائري.

بعد قيام الإدارة الضريبية بإجراء سلطاتها الرقابية يمكن أن تخرج بنتائج مغايرة لما صرح به المكلف بالضريبة، ولخلق جو من الحوار قصد تحقيق التوازن في مراكز الطرفين ألزم المشرع الإدارة الضريبية تبليغ المكلف بتلك النتائج الجديدة حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم، كما ألزمها بالرد على ملاحظات المكلف.²

ولما كانت السلطات الرقابية التي تُجرىها السلطة الإدارية الضريبية تتم في عين المكان (خارجية) أو يتم إجرائها على مستوى الوثائق (داخلية)، فإن المشرع ميز بينها من حيث المواعيد الممنوحة للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته بعد تبليغ نتائج المراقبة. إذ يتمتع

¹ - جبالى محمد ، "فاعلية لجان الطعن الإدارية للضرائب كألية لتسوية النزاعات الجبائية في ظل تعديلات قانون المالية لسنة 2016-دراسة مقارنة- "، ملتقى حول آليات تسوية المنازعات ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر: بين النصوص

والواقع ، المنظم بجامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل، يومي 08 و 09 نوفمبر 2016 ، ص 21 .

² - انظر المادة 42، ق إ ج ج، المرجع السابق.

في التشريع الجزائري والمقارن .

المكلف بالضريبة بأجل قدره أربعين (40) يوما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة¹، أو بأجل ثلاثين (30) يوما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المصوب في المحاسبة وطلب مبررات وتوضيحات منه².

ويشترط القانون، تحت طائلة بطلان إجراء الإخضاع، إتباع الإجراءات التالية:

- إرسال المفتش الذي قام بإعادة التقييم الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة

في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

- يجب أن يبين الإشعار بالتصحيح المزمع القيام به بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة

تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس

الإخضاع الضريبي و حساب الضريبة المترتبة.

- دعوة المكلف المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته.

وعليه متى تجاوزت الإدارة الضريبية إحدى هذه الشروط تكون أمام جزاء بطلان

إجراءات الإخضاع الضريبي ويُعتمد الأساس الأول الوارد بتصريح المكلف بالضريبة³.

وبعد تبليغ الطرف المعني بنتائج المراقبة الجبائية لإبداء رأيه يمكن أن يتبع أحد

المواقف الثلاثة، أولهما يتمثل في عدم رد المكلف على الأساس الجديد المبلغ له ضمن

¹ - انظر المادتين 20فقرة 06، و 21فقرة 05، المرجع نفسه .

² - راجع المادتين 19، و 20 مكرر، المرجع نفسه .

³ - وهذا ما سار عليه الإجتهد القضائي في هذه المسألة في أحد حيثيات قرار صادر بتاريخ 2014/05/15 إذ ورد فيه

أنه: " يؤدي إلى بطلان إجراءات التصحيح، عدم إرسال إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به، مع تبيان الأسباب ومنحه أجل للرد ... حيث لا يتبين من الملف بأن إدارة الضرائب احترمت الإجراءات المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي تلزم الإدارة بأن ترسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به مع تبيان الأسباب التي دعت لذلك ومنحه أجل للرد تحت طائلة البطلان لذا تعين الاستجابة لطلبها - المكلف - المستأنف - الرامي لبطلان الإجراءات ... "(مجلس الدولة، قرار رقم 084062، مؤرخ في 2014/05/15، قضية شركة تضامن (ب)

وشركائه ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، مجلة مجلس الدولة عدد 13، الجزائر، 2015)).

الآجال المحددة قانونا، إذ يعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني من طرفه للمبالغ المقترحة كأساس لفرض الضريبة، وثانيهما يتجلى في رد المكلف بالإيجاب وفي الآجال القانونية عن طريق قبول التصحيحات المدخلة على التصريح المقدم تلقائيا، لتشكل الموافقة مظهرا من مظاهر اعترافات المكلف بصحة وصدقية طرح الإدارة وبمشروعية هذه التصحيحات¹، أما الإحتمال الثالث فمضمونه رد المكلف بالسلب وفي الآجال المحددة عن طريق إبداء ملاحظات حول التقييم المبلغ له كأساس جديد، وهنا نكون أمام حالتين، الأولى تتعلق بقبول ملاحظات المكلف وتحديد أساس الإخضاع الضريبي على ضوء تلك الملاحظات، أما الثانية تتمثل في رفض الملاحظات التي يبديها المكلف المعني .

وفي جميع الحالات، وبعد انتهاء أجل الرد يقوم المفتش بتحديد أساس الإخضاع الضريبي الذي يبلغ أيضا للمكلف (وضع الضريبة موضع التحصيل)، يصبح الأساس الجديد نهائيا ولا يمكن للإدارة أن تستحدثه². ولا يبقى أمام المكلف سوى المطالبة بحقوقه عن طريق إجراء الشكوى، خلافا لما هو سائد في التشريع التونسي والمغربي حتى الفرنسي³.

¹ - التاوتي عثمان، ((مراجعة الإقرارات الضريبية : مسطرتها وانقضاؤها في ضوء اجتهادات القضاء))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص : الضرائب، دار السلام، المغرب، 2018، ص124.

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 82.

³ - حيث مكن المكلف بالضريبة في حالة استمرار الخلاف حول إجراءات إعادة التقييم، من تقديم طعنه أمام لجان الطعن. ((-LAMBERT Marie, ZANATTA Candice, contrôle fiscal: toute connaître des procédures et du contentieux fiscal, 3^e édition, Gualino, Paris, 2017, p56. et ss- ESCLASSAN Marie-Christine, " Le règlement des litiges Fiscaux par l'administration en France", Revue de Finances Publiques, N °132, Paris le: 01/11/2015, p106.))

وذلك قبل إصدار سندات التحصيل، كما ويمكن للإدارة في حد ذاتها إخطار لجان الطعن وفقا للمادة 59 L .

((Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, soit de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code ...

Les commissions peuvent également être saisies à l'initiative de l'administration)) .

ما يجعلنا نتساءل عن الغاية من وراء إعلام المكلف بالتقييم الجديد ومنحه آجالاً لتقديم ملاحظاته في ظل منح السلطة الإدارية الحرية التامة والحق التام في رفض تلك الملاحظات دون جزاء أو عقاب؟¹، ما يؤدي بنا إلى اعتبار النصوص المنظمة لإجراءات إعادة التقييم تبقى عبارة عن خطاب سياسي لا يلقي مجاله الصحيح والسليم للتطبيق؟. من هنا تتحول المواجهة والحوار والتشاور إلى حوار للصم لا يخدم في نهاية المطاف حماية للمكلف²، بحيث يحس بأنه أمام آلة لا يمكن السيطرة عليها أو التصدي إليها ولو سارت في مسار عشوائي³، ما يفتح المجال لتعسف الإدارة في استعمال هذا الحق الذي لا نلمس له نظير في تشريعات الدول محل المقارنة، التونسي المغربي، كما سنرى.

وعليه قدّم المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة ضمانات لا يُستهان بها قبل وأثناء الرقابة الجبائية ثم بعد التقييم الوجيه أفرغها من محتواها، إضافة إلى أنه لم يحدّد أجل للإدارة الضريبية قصد تبليغ المكلف بإجراء التصحيح وكذا ميعاد للردّ على ملاحظات المكلف بالضريبة، هذا على العكس مما هو سائد في التشريعات المقارنة كما سنبين ذلك في حينه، وهنا نستنتج تقديم المشرع مصلحة الخزينة العامة على مصلحة المكلف بالضريبة . ما يفسّر بجلاء ووضوح عدم التوازن بين كلا الطرفين رغم تقديم المشرع ضمانات للمكلف في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية التي تعدّ في نظرنا غير كافية وغير جدية طالما لم يُقرنها بجزاء في حالة تعسف أو خطأ الإدارة .

¹ - جبالي محمد ، المرجع السابق ، ص 17.

² - مليح يونس، المرجع السابق، ص 58.57.

³ - الورفلي أحمد، ((صلاحيات الإدارة الجبائية))، سلسلة الخبر : دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003، ص

2- موقف المشرع المغربي.

بعد انتهاء الإدارة الضريبية إجراءات الرقابة، يتعين عليها المرور بعدد الإجراءات الكتابية التوجيهية فيما بينها وبين المكلف بالضريبة وفق إجراءات يُطلق عليها اسم "الإجراءات المتعارضة للتبليغ" نتيجة ترك الحرية للمكلف بالضريبة في الدفاع عن وضعيته بقصد التوصل إلى اتفاق بشأن التصحيح الضريبي¹.

لذا يجب على الإدارة الضريبية تبليغ المكلف بالضريبة بالأسس المزمع اعتمادها خلال ثلاثة (03) أشهر² التي تلي تاريخ انتهاء المراقبة الجبائية وأسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، وتدعو المكلف إلى الإدلاء بملاحظاته في غضون ثلاثين (30) يوما من تاريخ تسلم رسالة التبليغ³. وإذا ما حددت الإدارة أجل يفوق الثلاثين يوما فإنها تصبح مقيدة بهذا الأجل، كما أنّ مطالبة المكلف بالضريبة ببيانات إضافية من الإدارة لا يترتب عنها إيقاف الأجل المضروب للجواب⁴.

كما أنّ هذه الرسالة يجب أن تميّز التصحيحات ذات الطبيعة القانونية المعتمدة إضافة إلى التصحيحات ذات الطبيعة الواقعية، أمّا في حالة استبعاد محاسبة المكلف، فإنّه يجب

¹ - بنبريك عبد العلي، المرجع السابق، ص 86.

² - تم تقليص هذه المدة من ستة (06) أشهر إلى ثلاثة (03) أشهر بمقتضى البند الأول من المادة 08 من قانون المالية لسنة 2016. ظهير شريف رقم 150.15.1، صادر في 19 ديسمبر 2015، يتعلق بتنفيذ قانون المالية رقم 70.15، ج ر م م عدد 6423، مؤرخ في 21 ديسمبر 2015.

³ - بنبريك عبد العلي، المرجع السابق، ص 13.12.

- انظر المادة 220، م ع ض م، المرجع السابق.

⁴ - عميمي عبد الحق، أحكام الاجتهاد القضائي المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكادال - الرباط، 2012-2013، ص 35.

في التشريع الجزائي والمقارن .

على الإدارة الضريبية ذكر أسباب استبعادها ونوعية الإخلالات التي تشوبها والمنهجية المعتمدة من قبل الإدارة في إعادة تقدير رقم الأعمال¹.

ومن الآثار المترتبة عن التبليغ الأول (الرسالة الأولى) المتعلق بنتيجة التصحيح الموجه للخاضع للضريبة نتيجتين أساسيتين توفران حماية للمكلف بالضريبة²، إذ يعمل من جهة على تحديد المبالغ التي يقترح المفتش فرض الضريبة على أساسها، وبمعنى آخر أن المقادير التي تم تبليغها للمكلف بالضريبة لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تكون موضوع زيادة ؛ ومن جهة أخرى يجعل الفترة المعنية بالمراقبة متقدمة، إذ لم يعد بمقدور الإدارة مباشرة أي فحص جديد للإقرارات المتعلقة بهذه الفترة حتى في حالة ظهور "وقائع جديدة" بعد انتهاء عملية المراقبة.

وخلال هذه المدّة الممنوحة للمكلف بالضريبة لإبداء رأيه بشأن التصحيحات المدرجة من قبل الإدارة الضريبية، يمكن أن يتخذ المكلف بالضريبة ثلاث مواقف، أولها قبول جميع أو بعض التعديلات صراحة وكتابيا، وفي هذه الحالة، تنتهي الإجراءات التوجيهية وتفرض الإدارة الضرائب التكميلية لأساس الضريبي، والتي لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن فيها طالما قبل التصحيح ؛ وإما أن يتبع الموقف الثاني عن طريق القبول الضمني الكلي للتعديلات ويتحقق ذلك عند عدم الجواب أو الجواب خارج الميعاد، وهنا يتم وضع الضريبة التكميلية موضع التحصيل، ولا يمكن للمكلف أن ينازع بشأنها أمام اللجان الضريبية، بل يجب عليه أن يطعن أمام السلطة الإدارية وفقا للمادة 235 من م.ع.ض. وإلا فقد حقه في اللجوء إلى القضاء ؛ أو يتبع الموقف الثالث بالرفض الصريح للتعديلات الجديدة، وفي هذه الحالة يقوم المفتش بدراسة ملاحظات وأسانيد المكلف داخل أجل لا يتجاوز بأي حال من

¹ - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، الطبعة الثانية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، 2005، ص285 .

² - بنبريك عبد العلي، المرجع السابق، ص87.

الأحوال ستين(60) يوما تحتسب من تاريخ تسلمه الجواب المبلغ من طرف الطرف المعني. فإذا رأى أن الملاحظات المدلى بها من لدن المكلف جميعها أو بعضها لا تستند إلى أي أساس صحيح يتعين عليه إعلام المدين بأن تلك الأسس ستصير نهائية إن لم يبد بشأنها موقف يتعلق بقبول الطعن أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، حسب الحالة، داخل أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية. لذلك، فإنّ عدم إيداء المكلف رأيه بشأن الطعن أمام اللجنتين المحلية أم المركزية وفقا للمادتين 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب لا يبقى أمامه سوى المنازعة أمام القضاء¹.

ويتعين الإشارة إلى أنّ عدم احترام الإدارة لإجراءات تبليغ الرسالتين سواء الأولى أو الثانية يترتب عنه إلغاء إجراء التصحيح و بطلان المراقبة برمتها ويحول دون المرور إلى مرحلة التحصيل الضريبي² لأنّ الهدف الأساسي من التدابير التوجيهية هو تكريس مبدأ التوازن بين الطرفين غير المتكافئين³، كما تهدف إلى إشراك المكلف في عملية تصحيح الوعاء لمعرفة وسائله وحججه وإثباتاته وموقفه من الأساس المعتمد في تصفية الضريبة في إطار المراجعة.

وبهذه الشاكلة لم يعط المشرع المغربي للإدارة الضريبية أية حرية في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة إنّما قيدها بالرد على المكلف في ميعاد ستين(60) يوما برسالة ثانية، وإخطاره بموجبها عن إمكانية عرض الخلاف على جهة يفترض فيها الحياد والاستقلالية في

¹ كما ويمكن لها (الإدارة) إبرام اتفاق بالتراضي مع المكلف مرفقا برسالة يتخلى بموجبها عن كل طعن سبق له تقديمه أو يزعم تقديمه أمام اللجان أو أمام الإدارة أوحى أمام المحكمة المختصة. ((ميثاق الملزم، المرجع السابق، ص 18)).

² مليح يونس، المرجع السابق، ص 62.

³ -السيبي هدى، ((المنازعات القضائية في مجال الوعاء الضريبي))، مقال منشور بالموقع الآتي <http://www.hcp.ma>، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 29-12-2014 على الساعة 21:00.

في التشريع الجزائري والمقارن .

اتخاذ قراراتها المتمثلة في لجان الطعن الإدارية للضرائب، وذلك قبل وضع الضريبة موضع التحصيل، كما قيدها بمدة ثلاثة (03) أشهر لتبليغه بنتائج المراقبة الجبائية، عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري الذي أطلق العنان للإدارة في أعمال سلطتها التقديرية بكل حرية ودون حدها بميعاد معين .

3- موقف المشرع التونسي.

على نفس المنحى سار المشرع التونسي إذ ألزم الإدارة الضريبية بموجب الفصل 43 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بتوجيه إعلام للمكلف بالضريبة (الإعلام الأول) يتعرف من خلاله على التعديلات التي خرجت بها عمليات المراقبة الجبائية من خلال ذكر نوع المراجعة الجبائية التي شملته، وكذا فحوى الإخلالات والطريقة المعتمدة لإعادة حساب الأساس الجديد بالإضافة إلى مبلغ الضريبة المستوجبة والغرامات الجبائية ودعوة المكلف لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته حول تلك النتائج المبلغة في غضون خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ¹.

و يمكن تبعا لذلك أن يتخذ المكلف بالضريبة أحد الموقفين: إما بالموافقة، حيث يقتنع المكلف بالنتائج التي توصلت إليها الإدارة الجبائية بعد ضبط وتعديل التصريح المقدم لها سواء كان هذا الموقف يحمل الموافقة الجزئية أو الكلية للنتيجة المعروضة، ففي هذه الوضعية يقوم المكلف بالضريبة بإمضاء تصريح تصحيحي واعتراف بالدين²، ولا يجوز للإدارة الرجوع مجددا إلى مرحلة المراقبة الجبائية³. وإما الاعتراض على النتائج جزئيا أو كليا، وفي هذه الحالة تقوم الإدارة بالرد كتابيا بالرفض في ميعاد أقصاه ستة (06) أشهر

¹ - انظر الفصل 44، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

² - راجع الفصل 45، المرجع نفسه .

³ - قرار تعقيبي إداري، عدد 38085 بتاريخ 30 ماي 2008، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 202.

ابتداء من تاريخ الاعتراض عن النتائج شريطة تعليل هذا الرفض وتبليغه (الإعلام الثاني) ¹،
وللمكلف بالضريبة ميعاد خمسة عشر (15) يوما لإبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته
بصورة مدونة حول رد الإدارة الضريبية المتضمن الرفض ².

وفي حالة استمرار الخلاف بين المكلف والإدارة الجبائية يمكن رفع النزاع أمام لجنة
المُصالحة، بمبادرة من المصلحة الجبائية شريطة موافقة المكلف على ذلك، لتتولى هذه
الهيئة إبداء الرأي في ملفات المراجعة الجبائية المعروضة عليها قبل صدور قرار الرفض
الضريبي طبقا للفصلين 117 و 122 من المجلة الجبائية، كما ويمكن عرض الخلاف أمام
هيئة أخرى تتمثل في الموقّ الجبائي طبقا للفصل 113 من نفس المجلة .

من خلال ما تقدّم نتوصل إلى وجود تطابق فيما بين التشريعات محل الدراسة من
ناحية إلزامية اتباع إجراءات إعادة التقييم الوجيه الذي يتم بين المكلف والإدارة الضريبية،
لكن الإختلاف بينها يكمن في نتائج ومآلات هذه الإجراءات خاصة في حالة رفض المكلف
الأسس الجديدة وإبداء ملاحظات بشأنها، إذ لمسنا بأنّ الإدارة الضريبية الجزائرية خوّلتها
المشرّع سلطة تقديرية مطلقة في رفض ملاحظات المكلف وإصدار سند التحصيل الضريبي،
وهو ما لم نجده عند المشرّع المغربي الذي أوجب على الإدارة الضريبية الرد على ملاحظات
المكلف وإعلامه بأنّ الأساس الجديد سيصبح نهائيا إن لم يطلب حياله عرض الخلاف على
لجان الطعن، كما لم نلمسه حتى عند المشرّع التونسي الذي ألزم الإدارة بالرد على
ملاحظات المكلف، لكن التباين مع القانون المغربي يتمثل في أنّ الإدارة الضريبية هي من
تبادر بعرض الخلاف على لجنة المصالحة وذلك بعد موافقة المكلف .

¹ - راجع الفصل 44 مكرر فقرة 01، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

² - الفصل 44 مكرر فقرة 02، المرجع نفسه.

باستقراءنا لأنظمة المقارنة، القانون المغربي والتونسي، لمسنا اختلاف واضح فيما بين التشريعات الثلاثة من حيث الإجراءات الواجب اتباعها في حالة استمرار الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ففي تونس والمغرب استحدث المشرع مؤسسات ولجان الطعن يمكن رفع الخلاف أمامها قبل صدور قرار الإخضاع الضريبي، هذا على غرار المشرع الفرنسي وفقا للمادة L59 من كتاب الإجراءات الجبائية، أما في الجزائر فالوضع مغاير تماما فلحظة تدخل لجان الطعن وتوصلها بالخلاف يكون بعد وضع الضريبة موضع التحصيل وبعد الطعن الإجباري أمام الإدارة الضريبية بما يفيد أنه قد تمّ الدخول في خلاف ونزاع فعلي حقيقي منذ صدور القرار؛ ما يجعل المكلف في مركز بعيد جدا عن مركز الإدارة ما يؤدي به إلى استعمال أساليب تدليسية قصد التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه .

إذن تشريعات الدول المجاورة للدولة الجزائرية، على غرار التشريع الجبائي الفرنسي، تعمل على دعم وتعزيز أسلوب ولغة الحوار بين السلطة الإدارية و المكلف بالضريبة، هذا ما يجعلنا نستنتج أنه هناك نية حقيقية لدى المشرع التونسي والمغربي في تعزيز أسلوب الحوار بين طرفي الخلاف- وما يؤكد قولنا أنّ أغلب الفقهاء يُطلقون على هذه المرحلة تسمية المرحلة غير التنازعية (non contentieux)¹ أو قبل التنازعية (pré-² contentieuse)، والتي تقابلها نية مُحتملة في التشريع الجبائي الوطني .

لذلك، كان حريّ بالمشرع الجزائري أن يأخذ بهذا الطرح قبل أن يُصبح لدين الضريبة وجود قانوني والدخول في إجراءات نزاعية . الإدارة فيها خصم وحكم في ذات الوقت، وذلك عن طريق الطعن أمام الإدارة ذاتها وأمام اللجان وأمام القضاء بكل مستوياتهما (اللجان،

¹- ESCLASSAN Marie-Christine, Op cit, p 105.

² -TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, 8eédition, Dalloz, Paris, 1997, p256.

القضاء)، إضافة إلى أنها إجراءات اختيارية لا تلزم المكلف في شيء سوى فتح باب الحوار فيما بين الطرفين .

ثانياً: بيانات الإشعار بإعادة التقييم الوجيه .

لقد ألزم المشرع الإدارة الضريبية إذا ما اعتزمت أن تقوم بتصحيح الإلزام الضريبي أن تتبع إجراءات دقيقة تواجبهية تتجسد فيما يسمى بالتبليغ، وهو أمر يهدف إلى تحقيق غايتين تتمثل الأولى في حفظ حق المكلف في الإعلام حتى لا تأخذه الإدارة الضريبية على حين غرة فتفرض عليه الضريبة دون أن يتمكن من إبداء رأيه في هذا الفرض، ودون أن يتوفر على مسالك التصحيح الضريبي وفق مقدرته التكاليفية الحقيقية ؛ وتتحدد الثانية في تمكين الطرفين من احتساب أجل التقادم بصورة صحيحة تنظيماً للمعاملات بينهما¹.

وعليه، فالعلاقة التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية في إطار عمليات إعادة التقييم تتم وفق مبدأ المواجهة عن طريق تبليغ الإشعار الخاص بإعادة التقييم، ويُعدّ هذا الإجراء ركناً هاماً قبل وضع الضريبة موضع التحصيل من قبل الإدارة الضريبية، التي تؤدي بتفادها إلى إلغاء إجراءات المراقبة، حيث اشترط المشرع أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم مجموعة من البيانات تهدف في مجملها إلى ضمان حق الدفاع للمكلف الذي أوفى بالالتزامات التصريحية تجله في وضع يمكن معه إبداء ملاحظاته أو قبول التصحيح المزمع القيام به من طرف الإدارة، وذلك ضماناً للتطبيق الأمثل للإجراءات التواجبهية باعتبارها السبيل الموصل للحقيقة² .

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 41.

² - مليح يونس، المرجع السابق، ص 56.

في التشريع الجزائري والمقارن .

وتتمثل أهم تلك البيانات فيما يلي¹:

- تحديد النتائج المتوصل إليها بعد التحقيق وتوضيح فيما إذا كان هناك إعادة تقييم الأسس المصرح بها من عدمه.
 - يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا ومعللا بقدر كاف، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقييم، بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.
 - الإشارة في الإشعار بالتقييم، أن المكلف له إمكانية طلب التحكيم في المسائل المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات حسب الحالة بالنسبة للمكلف الجزائري أو أمام لجان الطعن الإدارية المحلية والوطنية في التشريع المغربي، أو أمام لجنة المصالحة في التشريع التونسي .
 - أن يوضح الاستدعاء التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق.
 - الإشارة في الإشعار بإعادة التقييم إلى أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة رفع مبلغ الضريبة، أو من أجل الإجابة عنها.
- هذه البيانات إلزامية في مواجهة الإدارة وعدم احترامها يؤدي إلى بطلان إجراء الرقابة برمتها، إذ يستعمل المشرع الجزائري بموجب المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية عبارة "تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي"، والمشرع المغربي في المادة 220 البند الثامن من مدونة الضرائب يأخذ بعبارة " تكون إجراءات (مسطرة) التصحيح

¹- انظر المادتين 20 فقرة 06 و 21 فقرة 05، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- راجع الفصل 42 و 43، 44 مكرر، م ح إ ج ت، المرجع السابق. - انظر المادة 220 فقرة 1 و 2، م ع ض م، المرجع السابق.

في التشريع الجزائري والمقارن .

لاعية" ما يعزز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، هذا على عكس مع ما هو سائد في التشريع التونسي الذي لم ينص على أي جزاء بخصوص عدم اتباع إجراءات إعادة التقييم الوجيه .

نستخلص مما تقدّم أنّ المشرع التونسي متأخر من حيث توفير حماية للمكلف بالضريبة في مواجهة السلطة الإدارية الجبائية مقارنة بما هو سائد في التشريع الجزائري والمغربي. إذ حرصت المنظومة الجبائية التونسية على دعم حقوق الإدارة وصلاحياتها أكثر بكثير مما حرصت على حقوق المكلف والحال أنّها لا تحتاج إطلاقاً إلى التكافؤ بين الطرفين¹.

الفرع الثاني: حدود تمسك المشرع بحقوق المكلف بعد التقييم في التشريعات الثلاثة.

يبرز التباين بين التشريعات المغاربية بخصوص الضمانات اللصيقة بحق إعادة التقييم الوجيه من حيث إمكانية إجراء إعادة تقييم جديد بعد التقييم الأول أو من زاوية تحديد ميعاد اللرد على ملاحظات المكلف أو من جانب بسط الإدارة سلطتها في عدم قبول ملاحظات المكلف دون مبرر كما هو عليه الوضع في القانون الجزائري دون غيره .

أولاً: حق الإدارة الضريبية في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري

دون المغربي والتونسي .

باستقراءنا تشريعات جيراننا (تونس والمغرب) نجد بأنّها لم تُعطِ للإدارة الضريبية حق رفض ملاحظات المكلف بالضريبة، على خلاف ما ذهب إليه المشرع الجزائري الذي مكّن الإدارة من رفض ملاحظات المكلف دون عواقب ما يفتح المجال لإمكانية تعسفها.

وإنّ أمر عرض الخلاف في حالة استمراره على لجان الطعن الإدارية قبل إصدار الإدارة الضريبية سندات التحصيل كان وارداً ضمن التشريع الجزائري بموجب حكم المادة 25

¹ - البكوش ناجي، ((الفقه الإداري الجبائي وضمانات المطالب بالضريبة))، مجلة دراسات قانونية، عدد 08، صادرة عن كلية الحقوق بصفافس، تونس، 2001، ص 27.

فقرة 2، و 3 و 4 و 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976¹ وهو إجراء إجباري ومن النظام العام²، لكن سرعان ما تراجع المشرع عن هذه الوضعية عند إدخاله إصلاحات جبائية عميقة في سنوات التسعينات بموجب قانون المالية لسنة 1991 نتيجة توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق بعدما كانت في ظل النظام الاشتراكي³، إذ قام بإلغاء الحكم الوارد بالمادة 25 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 408⁴ منه ضاربا بذلك حقوق المكلف بالضريبة عرض الحائط، وأعطى للسلطة الإدارية

¹ - والتي تنص على أنه: "...يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات . ولكن يطلع المكلفين بالتعديلات التي ينوي القيام بها ويبين له الأسباب . كما يطلب من المعني في نفس الوقت أن يقدم قبوله أو ملاحظاته خلال أجل عشرين(20) يوما، وفي حالة عدم الإجابة خلال هذا الأجل فإن المفتش يحدد أساس فرض الضريبة ... وإذا قدمت ملاحظات في نفس الأجل وبقي النزاع قائما، فيقدم هذا النزاع إلى تقدير لجنة الطعن للولاية المنصوص عليها في المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ... إذا كان هذا التقدير مطابقا لتقدير اللجنة، فإنه لا يمكن للمكلف أن يحصل على تخفيض عن طريق المطالبة أمام الجهة القضائية التي تنظر في النزاع إلا عن طريق تقديم الإثبات لرقم الأعمال الصحيح... وفي الحالة العكسية (تقدير الإدارة يتجاوز تقدير اللجنة) يقع الإثبات على عاتق الإدارة...".

² - هذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا في قرار لها صادر بتاريخ 1994/10/23 يقضي بأن هذا الإجراء إجباري ومن النظام العام: "... من المقرر قانونا أنه إذا رفض المعني بالأمر التقدير الضريبي المبلغ له، ورفضت الإدارة الإقتراحات المعاكسة المقدمة لها من طرفه، فإن لجنة الضرائب المباشرة التابعة للولاية، هي التي تقدر المبلغ محل النزاع، ولما ثبت أن إدارة الضرائب اكتفت بالإقتراحات المضادة التي قدمها المستأنف (المكلف بالضريبة) وصرحت بأنه لم يتمسك بها لانعدام الأدلة، دون أن تذكر فيها إذا عرض النزاع على لجنة الطعون للضرائب بالولاية، فإنها بذلك قد خالفت نص المادتين 25 و 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبأن إدارة الضرائب خالفت فحوى هاذين النصين، ودون حاجة إلى دراسة بقية الأوجه المناقشة من الأطراف، مما يستوجب التصريح بإبطال التبليغ الذي تم للمستأنف، وبالتالي إلغاء القرار المستأنف فيه". (قرار رقم 94453، مؤرخ في 1994/10/23، قضية (ل.م) ضد (المفتش القسمي للضرائب المباشرة بالجزائر)، المجلة القضائية عدد 02، الجزائر، 1995، ص 149) .

³ - جبالي محمد ، المرجع السابق ، ص 19 و 24 .

⁴ - حيث تنص المادة 08 من قانون المالية لسنة 1991 - الذي دخل حيز النفاذ سنة 1992- على: " تلغى الفقرات 03 و 04 و 05 و 06 من المادة 25 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ". قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر ج عدد 57، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990)).

في التشريع الجزائري والمقارن .

الحق في أن تدير ظهرها في وجه المكلف عند إبداء رأيه بالرفض، ولها أن تصدر ذلك السند ليدخل معها في نزاع أمام ذات الجهة التي يستحيل أن تتراجع عن موقفها الأول عن طريق الشكوى الإجبارية أمامها .

من خلال ما تقدم نلاحظ أن المشرع الجزائري كان أكثر تقدما في مجال ضمان حقوق المكلف من المشرع التونسي والمغربي، إذ أوجب عرض النزاع على اللجنة الولائية للطعن بمجرد استمرار الخلاف بين المكلف و الإدارة حول إعادة التقييم المبلغ دون اشتراط طلب المكلف ذلك كما هو سائد في التشريع المغربي والتونسي .

فلم يوفق المشرع الجزائري في هذا المقترض التشريعي الذي بوجوده يمكن أن تعالج المسائل العالقة بعد إعادة التقييم الوجيه مباشرة في مهدها وبصفة ودية ورضائية، لذا من الأحسن أن يتبع تشريعات الدول المغاربية خاصة المشرع المغربي الذي يوفر ضمانات لا يستهان بها سواء للخزينة العمومية أو للمكلف بالضريبة . أو على الأقل أن يسلك نفس السلوك الذي انتهجه مع لجنة التعسف في استعمال الحق متى وجدت مناورات تدليسية من قبل المكلف بالضريبة والتي يكون تدخلها قبلها¹.

ثانيا : حق الإدارة في تغيير نتائج التصحيح بعد تبليغها للمكلف في كل من التشريع

الجزائري والتونسي دون المغربي .

تراوحت التشريعات المقارنة، التونسي والمغربي، بين جعل ضمانة عدم إمكانية تغيير نتائج التصحيح معترف بها لصالح المكلف بالضريبة ما يعزز من مركزه وحقوقه في مواجهة الإدارة، وبين عدم الإقرار له بها، هذا ما نتولاه بالتفصيل تباعا.

¹ - انظر المادة 19 مكرر وما بعدها، ق إ ج ج، المرجع السابق.

- لأكثر تفصيل راجع: - حايذ فاطمة، ((حقوق المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرم الجبائي في القانون الجزائري))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، جوان 2019، ص248 وما بعدها .

1- موقف المشرع الجزائري.

لقد مكن المشرع الجزائري الإدارة الجبائية الرجوع في أساس فرض الضريبة الذي أصبح نهائيا وتم قبوله من طرف المكلف، وذلك في حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق وفقا للمادة 20 البند 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- موقف المشرع التونسي.

لقد عم المشرع التونسي المسألة حول قبول الأساس الجديد أو لا حتى ولو استمر الخلاف وتم عرضه أمام القضاء الابتدائي أو الاستئنافي حسب الفصل 46 من المجلة الجبائية، فرغم تبليغ نتائج المراقبة الجبائية يمكن رفع أو تخفيض نتائج المراجعة من طرف المصلحة الجبائية بعد تبليغها للمكلف، وتسري هذه الوضعية في حالة وقوع الإدارة في خطأ بنتائج المراجعة أو في صورة حصولها على معلومات لها مساس بالوعاء الضريبي وحساب الضريبة ولم يسبق للإدارة علم بها .

ويقدم طلب التخفيض في نتائج المراجعة للمحكمة الابتدائية أو لمحكمة الاستئناف المختصة ما لم يصدر في شأنها حكم نهائي، أما طلب الرفع في الضريبة فيقدم للمحكمة الابتدائية المختصة ما لم يصدر في شأنها حكم ابتدائي وفي حالة صدوره يتم رفع النتائج بواسطة قرار الإخضاع الضريبي مع مراعاة التبليغ الأول والثاني من قبل الإدارة الجبائية.

فالمكلف بالضريبة لا يمكن أن يستفيد من التخفيض عندما يصدر حكم قضائي نهائي في المسألة، على العكس منه في حالة رفع النتائج الجبائية فبعد صدور الحكم القضائي الابتدائي لا تضيع حقوق الخزينة، إنما تتولى الإدارة الجبائية إصدار قرار الإخضاع المتضمن رفع النتائج.

في التشريع الجزائري والمقارن .

نستنتج هنا تقديم المشرع مصلحة الخزينة العامة (العامة) على مصالح المكلف بالضريبة (الخاصة) ما يفسر بجلاء ووضوح عدم التوازن بين كلا الطرفين المتنازعين رغم تقديم المشرع ضمانات للمكلف في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية .

3- ما ذهب إليه المشرع المغربي .

ضمن المشرع المغربي للمكلف عدم تغيير أسس الضريبة المعتمدة إثر المراقبة، حيث يمكن للإدارة أن تقوم لاحقا بفحص جديد للحسابات التي تم فحصها برسم ضريبة معينة دون أن يترتب على الفحص الجديد، ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى، تغيير أسس فرض الضريبة التي تم اعتمادها إثر المراقبة الأولى بالزيادة في مبالغ التصحيحات والمستدركات المعتمدة تطبيقا للمادة 212 بند 02 من المدونة العامة للضرائب.

نخلص مما تقدم إلى أنّ المكلف بالضريبة المغربي يستفيد من أكبر قدر من الضمانات مقارنة بالمكلف الجزائري والتونسي، والأكثر من ذلك أنّ المشرع المغربي لم يترك المسألة غامضة، فهو دائما يعزز الحماية للطرف الضعيف الذي لا سلطان له سوى القانون، وذلك حتى يُبقي العلاقة تعاونية تشاركية وليست تناظرية فيما بين طرفين هما في الأصل غير متساويين .

ثالثا: عدم تقييد الإدارة الضريبية بميعاد للرد على ملاحظات المكلف في التشريع الجزائري

دون المغربي والتونسي .

إنّ أول من يتولى تطبيق النصوص الجبائية هو المكلف، لذلك تلزم التشريعات في مختلف البلدان الإدارة بالإجابة عن استفسارات المكلف الذي يرغب في الإلتزام بمقتضيات القانون¹.

¹ - البكوش ناجي، المرجع السابق، ص 14.

لكن، باستقراءنا لأحكام وإجراءات التقييم الجاهي الإجباري، نجد بأنّ المشرّع الجزائري لم يقدّم ضمانات مهمة للمكلف المتمثلة في ميعاد الرد على ملاحظاته، على العكس من المشرّع المغربي الذي حدّدها بأجل ستين (60) يوما وكذا المشرّع التونسي الذي حدّدها بميعاد ستة (06) أشهر، الذي يعد في نظرنا طويل نوعا ما، والذي بفواته ترفض إجراءات التحقيق ويتم اعتماد الأساس المصرّح به من قبل المكلف بالضريبة حسب المشرّع المغربي دون التونسي الذي ألزم الإدارة الضريبية بالردّ خلال ذلك الميعاد من دون إقرانه بجزاء معين في حالة المخالفة. ما يدفعنا للتساؤل حول الفائدة من وراء تقييد الإدارة بهذا الميعاد ومن دون عواقب في الحالة العكسية (عدم التقيّد بالميعاد)؟ .

وفي هذه الحالة - الإخلال بالآجال القانونية - يحرم على الإدارة الضريبية من إعادة الإجراءات لأنّ المشرّع عندما نص على وجوب تبليغ الرسالة للمكلف خلال مدّة معينة - وإن كانت الإجراءات باطلة - فإننا نكون إزاء مدّة إسقاط ينتج عن الإخلال بها أنّ الإدارة تفقد الحق في إعادة إجراءات التصحيح مرّة ثانية¹.

ما يجرنا إلى القول بأنّ المشرّع الجزائري متأخر كثيرا في تعزيز وضمان حقوق المكلف بالضريبة مقارنة بنظيره التونسي والمغربي، هذا الأخير الذي يعتبر متقدّم كثيرا، ونجده بذلك قد اتبع المشرّع الفرنسي الذي يعتبر عدم الردّ على ملاحظات المكلف بالضريبة داخل ميعاد ستين (60) يوما قبولا ضمنيا من طرف الإدارة لملاحظات المكلف².

وأخيرا يمكن القول بأنّ الإدارة الضريبية حريصة أشد الحرص على احترام جميع إجراءات التقييم الجاهي من بيانات الإشعار ومواعيد تبليغ نتائج التحقيق وكذا مواعيد الرد

¹ - هنداز عزيزة، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق، المغرب، 2011، ص 117.

² - Art L.57 A, C.P.F, Op cit: «l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable... ».

في التشريع الجزائري والمقارن .

على ملاحظات المكلف بالضريبة المعني حتى لا تخرج بدون فائدة من وراء كل هذه التدابير، إلا أنه ورغم ذلك يمكن أن يبقى النزاع والإختلاف قائما فيما بين الطرفين نتيجة عدم اقتناع المكلف بنتائج إعادة التقييم الوجيه أو بسبب عدم رضى الإدارة بما قدّمه المكلف من ملاحظات وإثباتات . لتشكل بذلك الرقابة الجبائية سبب أساسي ورئيس - إلى جانب أسباب أخرى سنذكرها في حينها - في قيام نزاع فيما بين المكلف والإدارة تتعدد آليات ووسائل معالجته بين مرحلتين إدارية (اللجان، التظلم أمام الإدارة الضريبية) وقضائية.

وفي هذه الحالة اختلفت التشريعات المغربية محل الدراسة حول ترتيب الجهات التي يرفع النزاع أمامها، إذ ذهب كل من المشرع المغربي والتونسي إلى إمكانية عرض الخلاف المستمر على لجان الطعن قبل إصدار سند التحصيل بمبادرة من الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، خلافا لما سار عليه المشرع الجزائري، جاعلا بذلك الطعن أمام اللجان في المرتبة الثانية بعد الشكوى الأولية الإلزامية وبعد صدور سند التحصيل . وهذا ما نتولى تفصيله تباعا في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: التظلم التنازعي الإجباري أمام الإدارة الضريبية في

التشريعين الجزائري والمغربي وغيابه في التشريع التونسي.

لقد تولّى المشرع الجزائري العناية اللازمة بإجراء الطعن أمام الإدارة الضريبية التي أسست الضريبة¹ وفقا لقانون الإجراءات الجبائية بخصوص النزاعات المرتبطة بالوعاء في المواد من المادة 70² إلى المادة 79، والنزاع المتصل بالتحصيل بموجب أحكام المواد 153، 155 مكرر، 154، 172، 173 من نفس القانون .

ونفس المقتضيات أخذ بها المشرع المغربي حيث ضبط التظلم بموجب المواد 220 حتى المادة 241 من المدونة العامة للضرائب، وكذا بمقتضى المواد من 117 إلى 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية.

هذا على خلاف المشرع التونسي الذي حاد عن التشريعين المغربي والجزائري، إذ تخلى عن التظلم الأولي لاعتبارات كثيرة تمثل سلبيات التظلم المسبق على اللجوء إلى القضاء أهمها غلق الباب أمام تعسف الإدارة وصنع القطيعة مع ما كان سائد بالنسبة لفكرة نظرية الوزير القاضي التي تتطابق معه (التظلم) بشكل كبير، زيادة على كون الإدارة بموجب الطعن الأولي قاض وطرف في النزاع في ذات الوقت .

أما الجانب الإيجابي في الشكوى النزاعية يكمن في حماية حقوق المكلف عن طريق قيام الإدارة بالرقابة الذاتية *contrôle endogène* على أعمالها³ ومصالحها، كما تفيد في منع

¹ -لقد نشأ القانون الضريبي في أحضان القانون الإداري آخذاً عنه قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء التي تجد جنورها في القانون الإداري العام، مفادها أنه وقبل البت في شكوى المتظلم يجب على القاضي أن يعرف موقف الإدارة وسند قرارها، وهي مستقاة من نظرية الوزير القاضي *théorie du ministre jure*، والتي تعني أنّ كل وزير يضطلع بدور القاضي بالنسبة للنزاعات التي تهم وزارته.

² -تقابلها المادة 190 R- من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، المرجع السابق.

³ -RESIER.(G), Op cit, p81 .

في التشريع الجزائري والمقارن .

المكلف من رفع دعوى قضائية لا فائدة منها خاصة إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه¹، كما تكفل الشكوى الحفاظ على خصوصية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة على عكس المنازعة القضائية أو المنازعة أمام اللجان، إذ يفتح النزاع على عدّة متدخلين²، إضافة إلى اعتبار هذا الإجراء مصفاة للخلافات، فالإدارة يمكنها الخروج بحلول مرضية ومقنعة وسريعة في فترة زمنية قصيرة في أولى مراحل النزاع³. ما يبرر تخفيف العبء على القضاء والحيلولة دون إغراقه بالقضايا الضريبية إذ لا يصل منها إلى القضاء سوى تلك

¹ - محيو أحمد، المنازعات الإدارية، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص 75 .

² - سفيان صابر، ((التظلم الضريبي بين إلزامية النص واجتهاد القضاء))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، 2018، ص 86.

³ - إذ نجد في الجزائر ومن خلال المعطيات المتوفرة لدينا أنه في سنة 2006 تشكل الشكاوى المرتبطة بالوعاء الضريبي حوالي 99% مقارنة بالإعتراض على التحصيل وأنّ 45% /° يُبَت فيها بالقبول وفقا لطلبات المكلف بالضريبة وأنّ 7 من 10 يتم الفصل فيه داخل الآجال القانونية عدا الشكاوى المقدّمة في نهاية السنة. راجع:

((GHANEMI Arezki, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration algérienne », Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009, p171.))

كما أنه في سنة 2010 من بين 44643 شكوى مسجلة خلال سنة 2010 فإنّ 8.30 % منها تتعلق بأخطاء مادية أي ما يُعادل 3708 شكوى. راجع:

((République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère Des finances, Direction générale des Impôts, Rapport semestriel sur l'activité des direction des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, 1er semestre 2010, p10.))

كما وصل عدد المطالبات في المغرب سنة 2006 إلى حوالي 70 ألف شكوى إدارية، 25 % تتعلق بالضريبة العامة على الدخل و 03% بالضريبة على الشركات. راجع كل من :

- ((القادري فؤاد، ((حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص 279)).

- ((IDER Zouhair, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration marocaine », Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009, p159.))

الباب الأول الفصل الأول: المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائي والمقارن .

التي تتضمن خلافا بين الخاضع للضريبة والإدارة الضريبة بشأن فهم القاعدة القانونية الضريبية¹.

وعليه من حق كل مكلف بالضريبة ينازع في أساس أو تحصيل الضريبة أن يتقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية، كما يحق له أن يقدم طلبا عفويا (استعطافيا) يهدف من وراءه إلى تخفيف العبء الضريبي نظرا لظروفه المعسرة².

¹ - تفاصيل أكثر راجع :مليح يونس، المرجع السابق، ص115.

حيث نجد عمليا في الجزائر بأنه من ضمن 57143 شكوى مسجلة خلال السداسي الأول من سنة 2010 تمّ إيداع 6540 طعن فقط أمام الجهات القضائية الإدارية أي ما يعادل 11,44 % فقط . راجع :

((-Rapport semestriel sur l'activité des direction des impôts, Op cit, p 28))

وأن مجلس الدولة في سنة 2006 أصدر 510 قرار منها 376 لمصلحة الإدارة الجبائية أي ما يعادل 73.7% و 134 لمصلحة المكلف بالضريبة أي ما يقارب 26,3% . راجع :

((GHANEMI Arezki, Op cit, p 174.))

كما سجلت المغرب سنتي 2005،2004حوالي 4172 شكوى أولية تم معالجة 2034 منها بالتخفيض أي ما يعادل 48,75%، ولم يصل إلى القضاء سوى 34 قضية، أي 0,81%

((بنته فريد، ((المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية))، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد 5 -6، مطبعة النجاح الجديدة، المغرب، 2007، ص 61.))

وفي فرنسا توصلت الإدارة الجبائية ب 04 مليون شكوى سنة 1997 من بينها 800.000 تظلم يتعلق بأخطاء مادية أي ما يعادل 20%، وحظيت 03 مليون و 200 ألف مطالبة بالتحقيق والبحث ولم تتقدم للقضاء بعد صدور قرار الإدارة إلا 14000 طعن حيث لا يمثل هذا العدد إلا 0.35% من مجموع التظلمات . راجع:

- المرجع نفسه .

- شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي :دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص ص570.571 .

- التيعلاي عبد القادر، المرجع السابق، ص 45.

² - راجع المادة 92 وما بعدها، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- المادة 236، م ع ض م، المرجع السابق.

- لتفصيل أكثر حول الطلبات العفوية راجع : مليح يونس، ((مسطرة التظلمات الإدارية أمام أنظار الإدارة الضريبية : شروطها، آجالها ودلالاتها))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص الضرائب، دار السلام،المغرب، 2018، ص ص104.95 .

في التشريع الجزائري والمقارن .

وبخلاف الشكوى النزاعية Réclamation contentieuse، فإنّ الطعن الولائي demande gracieuse لا ينازع فيه المكلف بالضريبة أساس الضريبة أو مبلغها، إنّما يطلب من الإدارة الضريبية بواسطة طلب بسيط لا يتطلب الشروط المفروضة في الشكوى النزاعية إمّا إعفاء كلياً أو جزئياً من الضريبة أو الجزاءات التي ترتبت عليه بصفة قانونية¹، وفي هذا تحقيق للعدالة الجبائية وتحسين العلاقة بين طرفي النزاع الضريبي المكلف المعسر من جهة والإدارة الضريبية ممثلة في القابض من جهة أخرى²، إذ يأخذ هذا الأخير بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمشتكي وحسن نيّته في علاقته مع الإدارة الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية .

إنّ الشكوى المسبقة أمام المصالح الجبائية تشكّل ما يُعرف بالنظام الإداري التنازعي ذو طبيعة قانونية متفردة تختلف عن قاعدة القرار المسبق فيما يخص المنازعات الإدارية

¹ -GHANEMI Arezki, Op cit, p162

- الشيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 59.

- ولا ترقى هذه الحالة إلى نزاع حقيقي بآتم معنى الكلمة، طالما أنّ المكلف المعسر المعوز لا ينازع في الضريبة لا من حيث الواقع ولا من زاوية قانونية فرضها إنّما يطلب عطف ورأفة الإدارة الضريبية، ولهذه الأخيرة السلطة التقديرية الواسعة في الموافقة أو الرفض، إذ لا يمكن الطعن في هذا القرار أمام الجهات القضائية وهذا ما سار عليه مجلس الدولة الجزائري في أحد قراراته حيث أقرّ بأنّه: "يعتبر طلب عفو بمفهوم المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية شكوى غير نزاعية، تخضع لاختصاص المدير الجهوي للضرائب وليس للقاضي الإداري". ((انظر : قرار رقم 62653، قضية: (ش.ع) ضد

إدارة الجمارك والنيابة العامة، بتاريخ 2011/09/08، مجلة مجلس الدولة عدد 10، الجزائر، 2012، ص 91)).

²- للاستزادة راجع : فنطار رابح: ((النزاع الجبائي))، نشرة القضاة عدد 53، الجزائر، 1998، ص ص52.53 .

- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction générale des impôts, direction du contentieux, Instruction générale sur les procedure contentieuses, 1995, p p 01-10.

الأخرى¹، وقد اختلفت تشريعات الدول المقارنة في تسمية بين الشكوى والمطالبة والظعن².

الفرع الأول : تعريف وأطراف الشكوى.

أولا : تعريف الشكوى النزاعية .

لم يُعرّفها المشرع الجزائري ولا نظيره المغربي وحسنا فعلا حتى لا يقيّد المهتمين، لذلك تعدّدت التعاريف المقدّمة للشكوى في المادة الجبائية من طرف الفقه، حيث عرّفها الأستاذ: "كوسّة فضيل" على أنّها: "مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية"³.

¹- GILLES Noel, la reclamation préalable devant le service des impôts, L G D J, Paris, 1985 , p565.

²- أطلق عليه المشرع الجزائري مصطلح "الشكوى" وكذا "الشكوى التي تتضمن احتجاج" (يقابل مصطلح الشكوى في قانون الإجراءات الجبائية باللغة الفرنسية Réclamation والذي يعني الاحتجاج وليس الشكوى Plainte، وتطبيقا للمبدأ الدستوري الوارد بالمادة الثانية أن اللغة العربية لغة وطنية ورسمية نأخذ بمصطلح الشكوى وليس الاحتجاج، لكن ليس بمعناها في الجزائري إنّما في القانون الجبائي.)؛

أما المشرع المغربي يسميه تارة "المطالبة" وتارة أخرى "الظعن" وذلك ضمن أحكام المدونة العامة للضرائب ومدونة تحصيل الديون العمومية، لكن حتى وإن اختلفت التسمية والمصطلحات فإنّ الهدف واحد مادام مضمونها ينطبق على الواقعة المنشئة للخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية . راجع : ((زاهر مصطفى، ((الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية : المطالبة والضمانة نموذجا))، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفا تر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2011، ص304)).

³- كوسّة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر، 2010، ص116.

- وحسب الأستاذ "بويكر الأبيض" هي : " الشكاية التي يتقدم بها الشخص (طبيعيا كان أو مغنويا) إلى الإدارة مستهدفا إلغاء قرار إداري أو تعديله أو سحبه". ((الأبيض بويكر، ((المطالبة التمهيدية : عبء ثقل على الملزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية))، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفا تر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، ص 393)) .

الباب الأول الفصل الأول: المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائري والمقارن .

ويعرّف التظلم حسب الأستاذان: DEBBASCH Charles ; RICCI ClaudeJean

بأنه: "تظلم أمام السلطة الجبائية ضدّ قرار أولي والذي يتميز بالطابع الإلزامي"¹.

من خلال التعريفين المقدمين يمكن أن نعرّف الشكوى على أنّها: "تظلم إداري وجوبي يرفعه صاحب الصفة والمصلحة بنفسه أو عن طريق ممثله القانوني ضد قرارات الإدارة الضريبية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي أو بعمليات التحصيل طبقا للقانون"².
ثانيا : أطراف الشكوى .

1- اتفاق التشريع الجزائري والمغربي حول الطاعن ضد قرار الإدارة : المكلف أو وكيله.

يقصد بالطاعن الشخص الطبيعي أو المعنوي³ الذي تفرض عليه الدولة الضريبة وتجبها منه، لذا فهو المخوّل قانونا بالطعن في قرارات الإدارة الجبائية، بحسب الأصل .
وقد أطلق عليه المشرع الجزائري في مختلف القوانين المنظمة للمادة الضريبية تسمية "المكلف بالضريبة" في مختلف المواضع⁴، لكن المشرع المغربي⁵ يعبر عنه "بالخاضع

¹-DEBBASCH Charles, RICCI Jean-claude , Contentieux administratif, 7e edition, Dalloz, Paris, 1999, p787." c'est un recours porté devant l'autorité fiscale contre une decision préalable et un caractère obligatoire ."

²- حايذ فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون عام للأعمال، جامعة جيجل، 2012، ص ص09.08.

³- تجدر الإشارة إلى أنّه لا يجوز ولا يمكن فرض الضريبة على الدولة نظرا لتعارض ذلك مع المبادئ العامة للالتزامات، والتي تقضي بأنه إذا اجتمعت في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة لدين واحد انقضى هذا الدين بالقدر الذي اتحدت فيه الذمة، كما لا يمكن فرضها على الهيئات العامة من بلدية وولاية والسلطات الإدارية الأخرى المستقلة إلّا إذا أنشأت البلدية مؤسسة للنقل مثلا فإنها ستكون خاضعة للضريبة وهو الحال بالنسبة للشركات المدنية و التجارية. انظر: ((عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام،

فرع الإدارة والمالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر-1، 2008.2009، ص 25)).

⁴- أمر رقم 76-101، المرجع السابق وقانون رقم 01-21، المرجع السابق.

⁵- راجع مقتضيات مدونة تحصيل الديون العمومية والمدونة العامة للضرائب، المرجع السابق .

في التشريع الجزائي والمقارن .

للضريبة" تارة و " الملزم" تارة أخرى¹.

واستثناء على إلزامية تقديم التظلم من الشخص الذي صدر القرار في حقه، مكن المشرع الجزائري المكلف بالضريبة من الاستعانة بشخص يمثله حيث ترجع له مسألة اختياره²، إلا أنه في التشريع المغربي لم تتم الإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بوكيل لتقديم طعنه ، لذلك يتم العودة بشأنها للشريعة العامة في قانون الالتزامات والعقود³، إذ يحل الوكيل محل المكلف بالضريبة .

والأكثر من ذلك أعفى المشرع الجزائري بعض المكلفين من استظهار الوكالة القانونية الخاصة، وتم ذلك على سبيل الحصر، وهم المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين؛ إجراء المؤسسة ؛ الموقع على الشكوى الذي أعذر شخصيا بتسديد الضريبة المتنازع فيها (شاغل الأمكنة مثلا)⁴، عكس ما ذهب إليه المشرع المغربي حيث أعفى كل من يفترض القانون وجودها لديهم كالمحامون والموثقون، ومسيري الشركات ... وغيرهم⁵. وقد جرت العادة

1- أما باللغة الفرنسية فنجد تطابق في التسمية بين هذه التشريعات: "Le contribuable"

-ROYAUME DU MAROC, Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Code Générale des Impôts, institue par l'article 05 de la loi de Finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le Dahir n° 1-06-232 du 31 décembre 2006, tel que modifié et complete .

-Dahir n°1 – 00-175 du 03 mai 2000, portant promulgation de la loi n°15- 97, formant code de recouvrement des créances publiques, JOM, n° 4800 , du 1- 06 – 2000.

-Loi n° 01- 21, du 22 décembre 2001, Loi finances pour l'année 2002, JORADP, n° 79, du 23 décembre 2001 .

² راجع المادة 75 فقرة 1، ق إ ج ج، المرجع السابق.

³ انظر الفصول من 879 إلى 890، ظهير 12 أغسطس 1913، يتضمن قانون الالتزامات والعقود، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14 يناير 2009، محينة بتاريخ 18 فبراير 2016.

⁴ انظر المادة 75 فقرة 02، ق إ ج ج، مرجع سابق .

⁵ - الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 48.

في التشريع الجزائري والمقارن .

العادة على قيام مكاتب الاستشارة المحاسبية والضريبية بالحلول محل المكلف في تقديم التظلمات إضافة إلى إيداع التصريحات بالنتيجة الجبائية¹.

2-الجهة المختصة باستقبال الشكوى.

أ-في التشريع الجزائري .

تقدم الشكوى في حالة ارتباط النزاع بالأساس الضريبي إمّا باسم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وفقا للمادة 71 ق إ ج، وإمّا توجه إلى مدير المؤسسات الكبرى حسب المادة 172 من نفس القانون، أمّا كون النزاع متصل بالتحصيل فينحصر تلقي التظلمات في شخص المدير الولائي للضرائب وكذا مدير المؤسسات الكبرى تطبيقا المادة 153 وما بعدها من ق إ ج .

ب-ما ذهب إليه المشرع المغربي .

توجه الشكاوى إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل وفقا للمادة 120 مدونة التحصيل هذا فيما يخص نزاع الاستخلاص، وعندما يتصل النزاع بالوعاء فإنّ المطالبة توجه إلى مدير الضرائب المادة 253 من مدونة الضرائب .
وقد اعتبر القضاء المغربي أنّ التظلم المتصل بإجراءات التحصيل المقدم أمام إدارة الضرائب وليس أمام جهة التحصيل يُعدّ منتجا لآثاره القانونية ما دام أنّ جهتي التحصيل والضرائب تابعتين لجهاز إداري واحد وهو وزارة المالية².

¹ - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي: دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 564.

² - المحكمة الإدارية أكادير، 05 أكتوبر 2006، عدد 343، 2006، موقع الاثربث : www.JurisprudMaroc.com، تاريخ الزيارة يوم 10 : سبتمبر 2017، الساعة 12:50 .

- وهو نفس النهج الذي أخذ به المشرع الفرنسي، إذ نجد بأنّ المكلف الذي يرفع طعنه أمام الإدارة المكلفة بالتحصيل بخصوص شكوى تتضمن بيانات ومعلومات تخص الوعاء تعتبر مقبولة إذ يتم إحالتها أمام الإدارة المختصة . راجع :
Art R *190-02, C.P.F, Op cit .« **Toute réclamation concernant l'assiette d'une imposition directe, adressée au service du recouvrement... transmission au service compétent** ».

من خلال استقراءنا للتشريع الجزائري والمقارن بخصوص طرفي المنازعة، نجد بأنّ المشرّع المغربي لم يحدد الأشخاص المعيّنين من تقديم الوكالة عكس ما فعل المشرّع الجزائري وترك المسألة مفتوحة لجميع الأشخاص المفترض وجودها لديهم، هذا من جهة. ومن جهة أخرى نلاحظ ظاهريا بأنّ المشرّع الجزائري يعزز ضمانات تقديم الشكوى من طرف وكيل خاصة وأنه ضمّن أحكامها في قانون الإجراءات الجبائية، على عكس المشرع المغربي الذي لم يفرد لها حكم خاص في قانون الضرائب. لكن في الواقع لا تبدو أية أهمية للوكالة طالما أن الشكوى يمكن أن توجه عن طريق إرسالية، لذلك من الصعب التأكد من شخص باعثها¹.

كما نستنتج بأنّه هناك تعدد في الجهة التي يقدم لها الطعن في القانون الجزائري، على عكس ما ذهب إليه المشرّع المغربي، إذ جعلها منحصرة في المحاسب أو المدير الولائي للضرائب ذلك حتى تتحدد المسؤولية الإدارية، وتجنبيا لحيرة ولبس المكلف في تحديد الجهة المختصة بتقديم الطعن أمامها ورفض الشكوى على هذا الأساس في الجزائر . والضمانة الأهم التي غفل عنها المشرع الجزائري وسُجّلت كنقطة إيجابية للقاضي المغربي وكذا المشرع الفرنسي، والتي تتمثل في إحالة الشكوى المسبقة على الجهة المختصة باستقبالها في حالة خطأ المكلف لأنّ مصير حقوقه يتقرر بما تؤول إليه هذه الشكوى. فعلى المشرّع الجزائري أن يفتني آثار المشرع الفرنسي والقاضي المغربي بخصوص هذا الإجراء ويضمّنه في قانون الإجراءات الجبائية تجنبا لضياع حقوق المكلف بالضريبة

¹ - الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 48.

في التشريع الجزائري والمقارن .

الذي لا سلطة له سوى ما يمنحه القانون من حقوق في مواجهة السلطة الإدارية الضريبية، ووفقا لما سار عليه بشأن المسائل المدنية والإدارية المعروضة أمام القضاء على الأقل¹.

الفرع الثاني: مضمون الشكوى الضريبية .

إن موضوع ومحل التظلم يختلف في كونه يتعلق بالوعاء الضريبي L'assiette أم يرتبط بإجراءات التحصيل Recouvrement، ومعايير التمييز بينهما يكمن في الجهة المصدرة للقرار المنازع فيه إذ نجد مفتشية الضرائب أو فرقة التحقيق في الوعاء وقباضة الضرائب في التحصيل، وكذا طبيعة القرار محل النزاع فموضوع الشكوى يكمن في الجدول الفردي أو الجدول العام في الوعاء أو التنبيه أو إشعارات المتابعة في التحصيل².

أولا: ارتباط المنازعة بمادة الوعاء الضريبي.

في حالة تعلق الشكوى بالوعاء يشترك التشريعين الجزائري والمغربي في أسباب ذلك، وهو الأمر الذي لا يخلو من احتمالين اثنين³، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة أي ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون أمام نزاع في الوقائع، وإما ينازع مبدأ خضوعه للضريبة

¹ - انظر المادة 32 فقرة 06، الكتاب الأول : الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر ج عدد 21، مؤرخ في 23 أبريل 2008، والتي تنص على: "في حالة جدولة قضية أمام قسم غير القسم المعني بالنظر فيها يحال الملف إلى القسم المعني...".

² - كربي زوييدة، ((الجباية الخاصة بالمؤسسات : موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية))، مجلة مجلس الدولة عدد 11، الجزائر، 2013، ص ص 23.24.

³ - البقالي نجيب، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل درجة الدراسات المعمقة، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 2007-2008، ص 182.

- _____، ((منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري))، مجلة المحاكم المغربية، عدد 116، النجاح الجديدة، المغرب، أكتوبر 2008، ص 182.

بمعنى أن وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها وهنا يطالب بإسقاطها كليا ونكون أمام نزاع قانوني.

ونأخذ على سبيل المثال حالات يمكن أن تشكل موضوعا للشكوى الأولية وهي :

- ارتباط النزاع بإجراءات إعادة التقييم الوجيه و حالة الفرض التلقائي للضريبة ؛

- الإمتناع عن الإمتثال لإجراءات المراقبة الجبائية أو الامتثال دون تقديم يد العون للإدارة ؛

- المطالبة بتصحيح أخطاء مادية أو فرض الضريبة بصورة مزدوجة double¹

أو faux emploi وفرضت خطأ faux emploi أو أكثر من اللازم، فيطالب المكلف بأن يستفيد من

حق يقرره القانون سواء كان هذا القانون تشريعا أو تنظيميا أو تشريعا وتنظيميا موازيين يتضمن

مقتضيات جبائية كما هو الشأن في مقتضيات القانونية المتعلقة بالاستثمار².

¹ - يقصد بالازدواج الضريبي: " فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أو أكثر من مرة على نفس الشخص، وعن نفس المال في نفس المدة تفرضهما دولتين مختلفتين ". للمزيد راجع: حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص54، 59 .

ويختلف بذلك عن التجنب الضريبي الذي يقصد به: " تلافى الخضوع للسيادة الضريبية لدولتين مختلفتين أو أكثر يكون هدفه تجنب الضريبة الأكثر عبئا ". انظر: ((عليان مالك، المرجع السابق، ص 31)).

² - راجع المادة 12، قانون رقم 16-09، مؤرخ في 03 أوت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج رج ج عدد 46، مؤرخ في 03 أوت 2016 .

- ظهير شريف رقم 1.95.213، صادر في 08 نوفمبر 1995، بتنفيذ القانون رقم 95.18، بمثابة ميثاق للاستثمارات، ج ر م م عدد 4335، مؤرخ في 01 يوليو 1996.
وللاستزادة أكثر راجع:

- حايذ فاطمة، ((أنظمة الاستثمار في القانون الجزائري: مقارنة بين الحالي والملغى))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 28، دار السلام، المغرب، جانفي 2019، ص 250 .

- حسان نادية، ((خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الاستثمار))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص ص 176-185 .

ثانيا :في مادة التحصيل .

تُحصّل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول (rôles) وتتمتع بقوة السندات التنفيذية، إذ لا حاجة لتدخل القضاء بغية تنفيذها¹، ويتولى تحصيل الجداول المحاسبون العموميون فتسعى الإدارة (القباضة) في سبيل تحقيق ذلك إلى إتباع مختلف الوسائل القانونية لأجل استخلاص حقوق الخزينة العمومية.

وعند ارتباط المنازعة الجبائية بمادة التحصيل الجبائي يتفق المشرع المغربي مع الجزائري في حالات تقديم الشكوى ، إذ يمكن أن تتضمن إمّا شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الإحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة، أو تتخذ الشكوى شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الإحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة وفقا للمادة 153 فقرة 02 من ق إ ج الجزائري والمادة 119 فقرة 01 من م ت المغربية، كما يمكن أن تتخذ صورة المطالبة باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة التنفيذ الجبري (غلق المحل، الحجز، البيع) حسب الم 154 من ق إ ج الجزائري وكذا الم 119 من م ت د ع المغربية .

ورغم الإتفاق في هذه الحالات إلا أنّ المشرع المغربي يتفرد بحالة أخرى تتمثل في عدم اعتبار(احتساب) الإدارة أداءات يكون المكلف قد قام بها حسب المادة 119 فقرة أخيرة من مدونة تحصيل الديون العمومية .

وعليه، تباشر إجراءات التحصيل الجبري الزجري للديون العمومية بالتدرج حسب

الترتيب التالي : الإنذار؛ ثم الحجز؛ ثم البيع².

¹ - راجع المادة 143، ق إ ج ج، المرجع السابق.

- المادة 08، م ت د ع م، المرجع السابق.

² - انظر المادة 145، ق إ ج ج، المرجع السابق. - المادة 39، م ع ض م، المرجع السابق.

1- عند المشرع الجزائري .

تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني للمكلف وكذا الحجز والبيع، غير أنّ الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار (commandement) يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق (في حالة التحصيل بأجل).

حيث تفرض الضرائب المباشرة والرسوم في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل حسب المادة 354 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أمّا في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 فقرة 2 وما بعدها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمتمثلة في حالة رحيل القباضة عن النطاق الإقليمي للمكلف، البيع الطوعي أو الاضطراري، التنازل عن المؤسسة، التوقف الكلي أو المؤقت عن ممارسة نشاط ما، حالة الوفاة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه حسب المادة 174 من قانون الإجراءات الجبائية .

2- موقف المشرع المغربي .

تستحق الضرائب والرسوم المدرجة في الجداول عند انصرام الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل (المادة 13 من مدونة التحصيل) هذا في حالة استحقاق الضريبة بأجل، أمّا الاستحقاق الفوري فيقع على المكلف بالضريبة الذي انتقل خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل إلاّ إذا أشعره المدين بمحل الإقامة الجديد خمسة عشر (15) يوما قبل ذلك؛ وفي حالة البيع الإرادي أو الجبري وعند توقيف النشاط، حالة إدماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة (المادة 19 مدونة التحصيل).

في التشريع الجزائري والمقارن .

وقبل الشروع في التحصيل الجبري يتم إرسال الإدارة إنذارا عن طريق البريد في ظرف مغلق إلى كل مكلف مقيد بالجداول، وعلى أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل، ويبين هذا الإنذار المبلغ الواجب أدائه وتاريخي الشروع في التحصيل والاستحقاق وفقا للمادة 05فقرة 03 من مدونة التحصيل، فلا يمكن مباشرة التحصيل الجبري إلا بعد إرسال آخر إشعار للمدين (المادة 36 مدونة التحصيل) والأكثر من ذلك أنه يستفيد من أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما(20) على الأقل بعد إرسال آخر إشعار بدون نتيجة تذكر.

ومن الناحية العملية فإن الإدارة الضريبية ترسل للمكلف بالضريبة المعني إشعارا أولا قبل تاريخ الإستحقاق ثم إشعارا آخر بعد ذات التاريخ قبل آخر إشعار (إنذار) دون نتيجة¹ عكس المشرع الجزائري الذي جعلها تتسم بطابع الفجاءة .

الفرع الثالث: مدى إلزامية الشكوى المسبقة .

تكاد تجمع تشريعات العالم على استلزام التظلم قبل رفع الدعوى وانتظار نتيجته حتى تتحقق الحكمة من وجوبه² وعلى رأسها التشريع الفرنسي³، ظهرت قاعدة الطعن الإداري

¹ - مسوس محمد، ((المنازعات الضريبية بين الضمانات القانونية الملزمة والممارسات الواقعية لإدارة الضرائب))، مجلة المناظرة، عدد مزدوج 16-17، هيئة المحامين، المغرب، ماي 2014، ص 432.

² - بيومي زكريا محمد، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، ص

-EL KESRI (A),” Le Contentieux Fiscal Au Maroc Entre Le Droit Et Le Fait”, Actes du Colloque Droit Et Pratique Au Maroc, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales FES, Maroc, 1994,p p189,190.

³- ESCLASSAN Marie-Christine, Op cit, p109.

-Art L190-1 du CPF, Op cit :” Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial...”

-et Art R*199-1, ibid :« L'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de ...”

في التشريع الجزائري والمقارن .

المسبق منذ سنة 1927 في إطار الضرائب المباشرة حيث يعد سلوك الإجراءات الإدارية ضروري قبل ممارسة أي طعن قضائي¹.

وهذا ما سار عليه المشرع الجزائري حيث أخذ بقاعدة إلزامية التظلم أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل اللجوء إلى القضاء في قانون الإجراءات الجبائية بموجب المواد 71، 80 فقرة أولى، 82 فقرة أولى، 83، 172 و المرتبطة بمادة الوعاء، وكذا في المواد 153، و 153 مكرر، و 153 مكرر 1، و 154 فقرة أخيرة من نفس القانون والمتعلقة بالتحصيل، مستعملا في ذلك عبارة " يجب " .

وعلى نفس المنوال سار المشرع المغربي متخذا في ذلك عبارة " يجب"، " تحت طائلة البطلان" التي تفيد أن التظلم إجراء وجوبي وذلك بموجب المادتين 235 من مدونة الضرائب والمادة 120 من مدونة التحصيل .

وقد استبعد القاضي الجزائري على غرار المغربي شرط الشكوى المسبقة في حالات معينة نتولاها بالتفصيل تباعا.

أولا: الاستبعاد القضائي الجزائري لشرط الشكوى الأولية .

لقد ذهب الاجتهاد القضائي الجزائري إلى ضرورة اتباع المكلف بالضريبة الإجراءات الجوهري الإلزامي والمتمثل في آلية الشكوى وذلك في العديد من القرارات القضائية² عدا

¹ - مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص 112.

² - مجلس الدولة، قرار مؤرخ في 2001/04/09، " قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص : المنازعات الضريبية، 2003، ص 92.

- نفس المرجع، ص ص 75، 76.

- الشريقي محمد، ((المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011، ص ص 49، 50 .

في التشريع الجزائري والمقارن .

حالتين أقرهما القضاء يمكن من خلالها الطعن أمام القضاء دون استلزام المرور بالطعن الأولي أمام السلطة الإدارية وتتمثل في :

- حالة الاستعجال؛

- دعوى المطالبة باسترجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق.

1- حالة الإستعجال .

ينعقد اختصاص قضاء الاستعجال بتوافر حالتين الإستعجال وعدم المساس بأصل الحق، وهما شرطان متلازمان وتستبعد الشكوى على إثر ذلك نتيجة المطالبة بوقف التنفيذ . وهذا ما أكدته المحكمة العليا في أحد قراراتها¹ إذ أقرت بأنه: "متى كان التدبير الاستعجالي يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء، وجب عدم إخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق ومن ثم إعفاؤها منه، كما أن قاضي الدرجة الأولى صرح بعدم قبول العريضة الرامية إلى تأجيل المتابعة والمطالبة بالغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع قد أخطأ في تطبيق القانون مما يستوجب إلغاء الأمر المستأنف" .

2- دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق.

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين وفقا للشروط المحددة في المادة 145 و 146 من ق إ ج ، لذلك يمكن للمكلف أو الغير تقديم طلب مرفق بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي يبلغ فيه صاحب الطلب بالحجز أمام المدير الولائي أو مدير المؤسسات الكبرى لاسترداد

- راجع : حكم المحكمة الإدارية، "شركة سامي لاتكوست ضد مديرية الضرائب"، حكم رقم 179، تاريخ 2007/04/26، انظر موقع: www.JurisprudMaroc.com، المرجع السابق .

¹ - قرار رقم 44299، قضية (ح.ع) ضد (المدير الولائي للضرائب)، مؤرخ في 1985/12/28، المجلة القضائية لسنة 1989، عدد 03، ص 210 .

الأشياء المحجوزة، كما لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير الولائي للفصل في الشكوى (شهر واحد).

وبخصوص تقديم شكوى أولية أو لا للمطالبة باسترجاع مبالغ مدفوعة من دون وجه حق (دفع غير مستحق) (إثراء بلا سبب) لم يعالجها المشرع، وفصل فيها القاضي الإداري بموجب اجتهاد قضائي صادر سنة 2003 .حيث ورد فيه أن: "الم 397 و398 من ق ض م ر م المثارة لا مجال لتطبيقها لكونها تتعلق بملاحقات وبالتحديد باسترجاع المحجوزات بينما الدعوى الحالية تنصب على استرجاع مبالغ تم تحصيلها بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار .

وحيث أن الدفع بالتالي بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها، والتي لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم م 329 من ق ض م ر م".
ثانيا: الاستبعاد القضائي المغربي المبرر للشكوى تطبيقا لقاعدة توازي الإخلالات الشكلية.

تتفق مختلف المحاكم المغربية على أن سلوك الإجراءات الإدارية المتعلقة بالشكوى المسبقة لا يكون إلزاميا إلا في حالة تحقق شروط الإخضاع، أما في حالة عدم تحقق شروطه كأن تلجأ الإدارة إلى فرض الضريبة دون احترام الإجراءات القانونية لفرضها، فإن ذلك يجعل المكلف غير مقيد بإجراءات الشكوى الأولية تطبيقا لقاعدة توازي الإخلالات الشكلية¹، وتبعا لذلك فقد قضت محكمة النقض في قرار لها: " حيث من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن مسطرة - إجراء - التظلم الإداري لا تكون واجبة قبل اللجوء إلى القضاء، إذا ثبت أن إدارة الضرائب خرقت الضمانات المخولة للملزم"².

¹ - سفيان صابر، المرجع السابق، ص 88.

² - قرار رقم 316، مؤرخ في 21 أبريل 2011، نقلا عن أزوكار عمر، المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي: رصد لأكثر من 300 قرار قضائي، النجاح الجديدة، المغرب، 2016، ص ص 217-218.

في التشريع الجزائري والمقارن .

وعليه، فالاجتهاد القضائي قد ألقى المكلف بالضريبة في هذه الحالات من إلزامية تقديم شكوى مسبقة أمام الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء ما يجعل طرفي المنازعة يُعاملان أمام القضاء على نفس المسافة من حيث تقديم المستندات والوثائق الثبوتية.

وعليه ، عند إجراء مقارنة بسيطة فيما بين القرار القضائي المغربي والمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية نلمس تطابق وتماثل من حيث موضوع المنازعة واختلاف بخصوص إلزامية الشكوى حيالها . فالمشرع الجزائري اشترط بموجبها (المادة 153 ق إ ج) تقديم شكوى مسبقة تتخذ شكل الاعتراض على قانونية شكل إجراء المتابعة، أما القاضي المغربي وبموجب هذا القرار نجده قد استبعد شرط الشكوى في أية مسألة تكون قد خرقت فيها الإدارة الضريبية ضمانات المكلف القانونية والإجرائية تطبيقا لقاعدة توازي الإخلالات الشكلية، إضافة إلى أنّ الإخلالات الشكلية التي يتجاوزها تصبح الشكوى اختيارية هي تلك المتعلقة بالفرض الضريبي وليس المتابعة أو إجراءات الاستخلاص كما ذهب إليه المشرع الوطني، أي أنّ حالة الفرض الضريبي تكون أقل ضررا من إجراء المتابعة الذي يمكن أن يصل إلى أخطر حالة وهي إجراء البيع .

لذلك فالقاضي المغربي ومن خلال توجهاته هو الآخر يقدم ضمانات للمكلف بالضريبة ويسعى بموجبها لخلق جو من الثقة والتعاون والتقارب في مراكز الطرفين. عكس القاضي الجزائري الذي ينحصر دوره في كونه كاشف وليس منشئ لحالات لم تكن موجودة نظرا لكون حالة الاستعجال مبررة بطبيعتها ما دام يشترط لقبولها وجود دعوى موازية في الموضوع يشترط لتقديمها شكوى مسبقة كشرط إلزامي، وكذا بالنسبة للشخص الدائن للمكلف (الغير) لا يمكن أن نطالبه بتقديم شكوى مسبقة طالما أن طلبه لا يتعلق بوعاء وحساب الضريبة.

الباب الأول الفصل الأول: المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائري والمقارن .

الفرع الرابع: إجراءات ونتائج تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية¹.

عمل القانون الجبائي على تحديد عدّة ضوابط قانونية وإجرائية لمعالجة الشكاوى كأجال وضع التظلم وغيرها من الشروط الأخرى الشكلية (أولا) والموضوعية (ثانيا) نتولاها بالتفصيل تباعا .

أولا: شروط الشكوى المسبقة .

1- ميعاد تقديم الشكوى النزاعية .

تعتبر المواعيد من النظام العام بفواتها يفقد المكلف حقوقه إن كان لها ما يبررها ، ويتميز ميعاد تقديم الشكوى فيما بين التشريعين الجزائري والمغربي ما يبرر سيادة كل دول على إقليمها ، إذ تختلف في مادة الوعاء عنها في مادة التحصيل وهذا ما نتولاه بالدراسة تباعا.

أ- الميعاد عند النزاع في الوعاء : طول الميعاد في القانون الجزائري دون المغربي.

تقبل الشكاوى المرتبطة بالوعاء الضريبي في القانون الجزائري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لها كما وينقضي أجل الشكوى وفقا للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية في :

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها الكلف إنذارات جديدة في حالة وقوع أخطاء في الإرسال .

¹ -النصوص المغربية المنظمة للشكوى الأولية شحيحة في هذا المجال بحيث لا تشير إلى شكليات وميكانيزمات تدبير هذه الإجراءات، زيادة على غياب قانون إجرائي كما هو عليه الحال في الجزائر، وبالتالي فإن تنظيم معالجة النزاعات يكمن في المذكرات التفسيرية. ((راجع : شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص563)).

في التشريع الجزائري والمقارن .

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه قانوني¹ .
- وعندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الإقتطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اعتراض من المصدر .

كما أنّ الميعاد في التشريع الجبائي المغربي يختلف عنه في التشريع الجبائي الجزائري، ففي حال ارتباط الشكاوى بالوعاء الضريبي نلمس حالتين (المادة 235 م ع ض)، حالة أداء الضريبة بصورة تلقائية تقدم المطالبات خلال الستة (06) أشهر الموالية لانقضاء الآجال المقررة للفرز التلقائي (المادة 220 م ع ض م)، وحالة فرض الضريبة عن طريق الجداول أو قوائم الإيرادات أو أوامر بالاستخلاص يقدم المطلب المسبق خلال الستة (06) أشهر الموالية للشهر الذي يقع فيه صدور الأمر بتحصيلها.

إذن نخلص إلى أنّ المشرع الجزائري مقارنة بنظيره المغربي لا يصعب مهمة المكلف بالضريبة طالما أنّ المواعيد طويلة عند النزاع في الأساس الضريبي، فهي تفوق السنتين على خلاف المشرع المغربي الذي جعلها قصيرة ومتعددة².

¹ - المادة 18، قانون رقم 18-18، مؤرخ في 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر ج ج عدد 79، مؤرخ في 30 ديسمبر 2018.

² - ورغم الاختلاف تتطابق طريقة حساب المواعيد في التشريع الجزائري والمغربي، إذ تُحسب كاملة فلا يدخل في الحساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الأجل وفقا للمادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري والمادة 245 من مدونة الضرائب المغربية. ((تتصان على التوالي: " تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة، ولا يحتسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل ... " .

" الآجال المتعلقة بالمساطر المنصوص عليها في هذا القانون كاملة بحيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل ... " .

ب-الميعاد عند اتصال النزاع بالتحصيل : تعدد الآجال في القانون الجزائري دون المغربي. عند اتصال الشكوى بالتحصيل الجبائي تتعدد المواعيد بتنوع حالات الاعتراض في التشريع الجزائري، إذ في حالة الاعتراض على إجراء المتابعة (المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية) تقدم الشكاوى، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، وكذا في حالة الاعتراض على التحصيل الجبائي تقدم الشكوى في أجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة، أما في حالة استرداد الأشياء المحجوزة فيقدم الطلب في أجل شهر واحد (01) ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز (المادة 154 من نفس القانون).

لكن في شق الاستخلاص في القانون المغربي، ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبائي تحت طائلة عدم القبول داخل أجل ستين (60) يوما الموالي لتاريخ تبليغ الإجراء (م 120 مدونة التحصيل).

نلاحظ أنّ المشرع الجزائري يعقد المسألة في وجه المكلفين الذين يتقدمون بطلباتهم أمام المدير الولائي أو مدير المؤسسات الكبرى في حالة اتصال المنازعة بالاستخلاص نظرا لقصر المواعيد واختلافها ، هذا على غرار ما سار عليه المشرع المغربي .

2-المرونة في شكل الشكوى بالمغرب دون الجزائر: شفوية أو كتابية.

يتم تقديم الشكوى من حيث الشكل كتابيا كأصل، لكن لم يشترط المشرع الجزائري ولا المغربي تدوينها صراحة وفقا للمادتين 73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمادة 235 من المدونة الضرائب المغربية، إلا أن ذلك يستشف من الشروط الموضوعية الأخرى إذ يجب أن تتضمن الشكوى المعطيات والبيانات اللازمة للتعريف بالمكلف وبموضوع النزاع، وفي هذا الشأن استحسن المشرع إرفاقها بنسخة من الإشعار الضريبي أو بيان التصفية والوقائع والوسائل التي يستند عليها المكلف بالضريبة . كما لا يجوز أن تستبق الشكوى

إصدار الضريبة¹، كالتظلمات حول الإشعارات بالتسوية². مع إمكانية قبول الشكوى المقدمة بطريقة إلكترونية³.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه يتمثل في مدى قبول الشكوى الشفوية؟.

بتفحصنا لمختلف الأحكام القانونية في التشريع الجبائي لم نجد أي نص يعالج هذا التساؤل، لكن الفقه المغربي ذهب إلى إمكانية قبول الشكوى الشفوية في حالتين استثنائيتين هما: تكرار فرض الضريبة والفرض الخاطئ للضريبة⁴.

أما عن الوضع السائد في فرنسا نجد أنّ الإدارة الضريبية في هذا المجال ابتدعت (التحرير الناقص أو الخاطئ) ما يُعرف بورقة الزيارة "la fiche de visite" تتكون من ثلاث (03) نسخ يتولى مفتش الضريبة المكلف بالاستقبال بتعبئتها بجميع المعلومات المتعلقة بالمكلف والجدول الضريبي ومضمون الطعن ويقدمها للخاضع بالضريبة ويضعها في ملفه الجبائي، فتصبح هذه الورقة بمثابة شكاية مكتوبة ويتسلم المكلف إحدى النسخ⁵، وفي حالة ما إذا كانت الشكوى غير مقبولة شكلا ولا يزال أمام المكلف بالضريبة ميعاد يمكن له تقديم شكوى ثانية أمام الجهة الإدارية المختصة⁶.

¹ - القرقوري محمد، وعاء ومنازعة الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، المغرب، 2002، ص 288.

² - كربي زوييدة، المرجع السابق، ص 21.

³ - مليح يونس، ((مسطرة التظلمات الإدارية أمام أنظار الإدارة الضريبية: شروطها، آجالها ودلالاتها))، المرجع السابق، ص 105.

⁴ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 53 .

- الثيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 55 .

⁵ - بوغالب محمد، ((الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية))، مجلة المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص 18.

⁶ - AIME Charles et MARC Rochedy, droit fiscal 2017, 15^e édition, Dalloz, Paris, 2017, p 295.

في التشريع الجزائري والمقارن .

لذلك لا نرى مانعا من نهج الإدارة الضريبية الجزائرية هذا الإجراء نظرا لكونه يجنب المكلف والإدارة عديد الإجراءات (الاستدعاء، طلب تكملة الشكوى ...) فيتم التصحيح من قبل مفتش الضرائب ماسك الملف الجبائي للمكلف ، وعليه لا توجد شكوى مرفوضة أبدا.

3- قبول الشكوى الجماعية في التشريع الجزائري دون المغربي .

استلزمت المادة 73 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية أن تكون الشكاوى المقدمة أمام الإدارة الضريبية فردية كقاعدة عامة، وأوردت عليها استثناء. فلا بد أن تخص الشكوى شخص واحد سواء أكان شخصا فردا أو معنويا، المتمثل في صاحب الصفة والمصلحة في التظلم، هذا بحسب الأصل، لكن يجوز للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة جماعيا كما هو حال الورثة الذين تكون حصصهم غير مفرزة، وكذا الأعضاء الذين ينتمون إلى شركات الأشخاص تقديم شكوى جماعية¹، ولا تقبل الشكوى الجماعية وفقا لما سار عليه المشرع المغربي.

ثانيا: آثار تقديم التظلم.

1- إمكانية تصحيح الشكوى المعيبة .

أ- في التشريع الجبائي الجزائري .

ألزم المشرع إدارة الضرائب في حالة اتصالها بشكوى معيبة بتوجيه رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى المكلف بالضريبة المعني بالأمر لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه، وقابلة لدعم نزاعه في ميعاد ثلاثين (30) يوما اعتبارا من

¹ - هذا الشرط مستورد حرفيا من مدونة الإجراءات الجبائية الفرنسية، المرجع السابق، حسب المادة 1-197*R.

" Les réclamations doivent être individuelles. Toutefois, peuvent formuler une réclamation collective :

a) Les contribuables imposés collectivement ;

b) Les membres des sociétés de personnes..."

تاريخ الاستلام لما يتصل طلبه بالوعاء¹، وفي أجل ثمانية (08) أيام عند ارتباط الشكوى بالتحصيل الجبائي².

وبهذا حافظ المشرع على حقوق المكلف وجنّبه رفض الشكوى لسبب يمكن تداركه خلال مدة (30) يوم إضافية على ميعاد تقديم الشكوى أو (08) أيام، حسب الحالة، وتوقف بذلك مواعيد التحقيق والبت³ في الطعن إلى غاية الرد من قبل الإدارة بقبول أو رفض الشكوى، لكن إذا تعذر رد المكلف أو كان جوابه ناقصا خلال الميعاد المضاف تقوم الإدارة بتبليغ المكلف قرار الرفض لعدم القبول. لذا يثار تساؤل حول مدى إمكانية تصحيح تلك العيوب مرّة أخرى ثانية؟.

في حقيقة الأمر، عدم التقيد و الالتزام بالشكليات والبيانات المشروطة في الشكوى يمكن أن تصحح أثناء المرحلة القضائية عدا التوقيع، إذ تنص المادة 83 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تُغضى العيوب الشكلية في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية...".

ب- موقف المشرع الجبائي المغربي .

لم يتطرق المشرع المغربي لهذه الحالة (تقديم مطالبة منقوصة أو خاطئة) ضمن المدونة العامة للضرائب، لكن القضاء وضّح المسألة فبيّن أنّ عدم اشتغال المطالبة على هذه البيانات يفضي إلى رفضها من طرف المصالح الضريبية، ويعتبر الرفض نهائيا في حالة

¹ - انظر المادة 73 الفقرة الأخيرة، ق إ ج ج، المرجع السابق .

² - انظر المادة 153 مكرر 1، المرجع نفسه .

³ - انظر المادة 73 فقرة أخيرة، المرجع نفسه . التي تنص على: "... لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76، 77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة".

- المادة 76 وردت تحت القسم الخامس الحامل لعنوان: "التحقيق في الشكاوى وأجل البت".

- المادة 77 جاءت تحت القسم السادس بعنوان: "الشكاوى الخاضعة لاختصاص الإدارة المركزية".

في التشريع الجزائري والمقارن .

انصرام الأجل القانوني لتقديمها، غير أنه يمكن تصحيح النقائص التي تشوب شكل المطالبة طالما أن الأجل قائم أو تقديم مطالبة جديدة من قبل الملزم أو من ينوب عنه¹ .

إنّ المشرّع الجزائري كان موفق ومتفوق هذه المرّة على المشرع المقارن من زاوية توفير الحماية للطرف الضعيف في علاقة المديونية، لأنّ المتظلم لا يرغب في تحقيق امتياز بقدر ما يطالب بحقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية² .

2- إرجاء الدفع: الحد من السلطة التقديرية للإدارة في القانون الجزائري دون المغربي.

إنّ تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية المختصة لا يحول دون تنفيذ مضمون القرار الأصلي كقاعدة عامة عملا بالقاعدة المعروفة في التعامل مع المرافق العمومية: "الدفع ثم الاسترداد"³، لكن يجوز تقديم طلب تأجيل تنفيذ محتوى القرار الجبائي عن طريق تعليق الدفع إلى غاية الفصل في الشكوى (المادة 74 قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، 235 مدونة الضرائب المغربية)، إذ يمثل شكلا من أشكال وقف المتابعة⁴ فلا يكون تلقائي ولا يتحقق في كل مبلغ الضريبة المتنازع بشأنها شريطة تقديم طلب متزامن أو بعد تقديم الشكوى وقبل البت فيها، وتقديم ضمانات حيالها تقدر الإدارة مدى كفايتها .

فعند توصل الإدارة إلى أنّ الضمانات المقدّمة غير كافية تباشر إجراءات المتابعة لتحصيل حقوقها عن طريق اتباع عملية الحجز أو الغلق أو البيع بالتدريج .

¹ - كوني عبد الجليل، ((ضوابط المطالبة أمام الإدارة الضريبية))، مجلة المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص 220 .

²-TROTABAS Lois et COTTERET Jean- Marie, Droit fiscal général, 4^{eme} edition, Dalloz ,Paris, 1980, p 115.

³ - انظر المادة 74، ق إ ج ج، المرجع السابق .

-المادة 235 فقرة أخيرة، م ع ض م، المرجع السابق.

⁴ - مرحوم محمد الحبيب، ((إرجاء دفع الضريبة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، بالمنازعات الضريبية، 2003، الجزائر، ص 53.

في التشريع الجزائري والمقارن .

لكن المشرّع الجزائري قطع الطريق أمام الإدارة الضريبية في أعمال هذه السلطة بصورة مطلقة محددًا بذلك النسبة التي يمكن للمكلف أن يدفعها لقبول طلبه، إذ ميّز بين الشكوى المتعلقة بالفرض الضريبي وتلك المتصلة بالتحصيل الجبائي، عن طريق تقديم ضمانات بنسبة ثلاثين (30) بالمائة من مبلغ الضريبة المتنازع بشأنها للأولى وعشرة (10) بالمائة للثانية مع تأجيل دفع الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي¹ من طرف الإدارة الضريبية والفاصل في شكوى الأساس ولمدة ستة وثلاثون (36) شهرا عند شكوى التحصيل، عكس ما اتجه إليه المشرّع المغربي حيث اشترط تقديم ضمانات كافية وفتح المجال أمام الإدارة الضريبية لإعمال سلطتها التقديرية في قبول التأجيل من عدمه.

وما يعزز من ضمانات المكلف بالضريبة الجزائرية هو ما سار عليه المشرّع من حيث ضبط علاقته مع الإدارة، إذ أبقى المكلف الذي ينازع الإدارة من تقديم أية ضمانات أو دفع نسبة 30 %، وذلك في حالتين على سبيل الحصر هي: حالة الفرض الضريبي المزدوج و حالة ورود خطأ مادي (المادة 74 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري) .

المطلب الثاني : الإجراءات اللاحقة على تقديم التظلم .

يتعين على الإدارة الضريبية عند قبولها الشكوى وقبل اتخاذ أي قرار بشأنها أن تحقق فيها للتعرف على صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار الإداري الفاصل في النزاع القائم بين الطرفين كأصل عام، لكن استثناء وبالنظر لطبيعة الشكوى ومضمونها يتم البت فيها من دون تحقيق وبحث مسبق تبعا للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية كحالة الخطأ في حساب الضريبة مثلا .

ونظرا لخلو مختلف النصوص والنشرات والتعليقات الداخلية الصادرة من وزارة المالية من أي حكم يتضمن التحقيق وإجراءاته سواء في الجزائر أو المغرب سنتقتصر دراستنا على الإشارة إليه فقط، إذ تنص المادة 76 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يتم

¹ -GHANEMI Arezki, Op cit, p 166.

النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة "، كما تنص المادة 235 فقرة أخيرة من مدونة الضرائب على أنه: " يتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض البت في المطالبة بعد البحث الذي تقوم به المصلحة المختصة " .

وما يجدر الإشارة إليه أنّ الإدارة الجبائية عند تسلمها الشكوى تقوم بتسليم المكلف وصل بذلك¹، وتسجل في سجل مخصّص ليتم بعدها إخطار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع إن وُجد²، ثم تقوم الجهة المعنية بدراسة الشكوى من الناحيتين المظهرية والموضوعية، ليتم التحقيق مع المكلف بطلب توضيحات وتبريرات منه أو التنقل لمكان مزاوله النشاط لممارسة الرقابة على مداخله في مختلف الدفاتر المحاسبية أو تقوم باستدعاء المشتكي أو وكيله القانوني إلى الإدارة بغير توضيح طلباته الواردة بالتظلم فاللسان أبلغ من القلم.

وفي هذا الصدد تحدد على مستوى المديرية الولائية للضرائب و المفتشيات في إطار تنظيم العلاقات مع المواطنين أيام خاصة لاستقبالهم وهذا ما يسمح بتبادل وجهات النظر والحوار بين الإدارة والمكلف فيمكن هذا الأخير من توضيح صحة طلباته³، ليتم على إثر هذه التحريات البت في الشكاوى المرفوعة أمام الإدارة (فرع أول) عن طريق إصدار قرار فيها بالرفض أو القبول (فرع ثان). وهذا ما سنفصل فيه تباعا.

¹ - المادة 71 ق إ ج ج، المرجع السابق على أنه: " يجب أن توجه الشكاوى إلى ...، يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة " .

- المادة 172 الفقرة الأولى، المرجع نفسه: " يجب على المؤسسات التابعة لمديرية إيداع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى ... ويسلم وصل للمكلفين بالضريبة " .

² - فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 38.

³ - خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص: قانون عام، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص 50.

الفرع الأول :البت في الشكوى .

أولاً:الجهة المختصة بالبت في التظلم.

لا تنحصر سلطة البت في شخص المدير الولائي في القانون الجزائري إنما تتعداه إلى رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب ومدير المؤسسات الكبيرة¹، أما في القانون المغربي فيتولى الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض البت في المطالبة التي يقدمها المكلف².

1- في القانون الجزائري.

أ- مديرية المؤسسات الكبرى .

استحدث المشرع الجزائري هذه الهيئة بموجب قانون المالية لسنة 2003³ ، مكلفة بتسيير ملفات كبار المكلفين كما تنظم في خمس (05)مديريات فرعية من بينها⁴:المديرية الفرعية للمنازعات وتكلف بفحص الشكاوى والطعون؛ وتحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص الملفات ومتابعتها ؛ وكذا تبليغ القرارات والأمر بصرفها .

¹ - تنص المادة 76 فقرة02ق إ ج ج، المرجع السابق على:" يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم ...عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب" .
- تنص المادة 172 فقرة05، المرجع نفسه، على : " يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى ... " .

² - المادة 235، م ع ض م، المرجع السابق .

- للإشارة في التشريع الفرنسي يتم توزيع الفصل في الشكاوى بين موظفي الإدارات القائمة على الربط والتحصيل وبين موظفي الإدارات المختصة بقبول التظلم .انظر : ((خيرى الوكيل محمد إبراهيم، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، د ط، دار النهضة العربية، مصر، 2012، ص 245)) .

³ - انظر المادة 60، قانون رقم 02-11، مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر ج ج عدد 86، مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .

⁴ - انظر المواد من 02 إلى 24، قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج عدد 20، مؤرخ في 29 مارس 2009 .

في التشريع الجزائري والمقارن .

تتواجد هذه المديرية حاليا في كل من الجزائر العاصمة ووهران وقسنطينة، ثم إن إنشاء هذه المديرية راجع لرغبة المشرع الجزائري في تخفيف الضغط على المديريات الولائية للضرائب هذا من جهة، ونظرا لكون معظم المؤسسات التابعة لهذه المديرية تتمركز في الجنوب أين تقل الكفاءات المادية والبشرية في تسيير الملفات الجبائية لهذه المؤسسات الضخمة من جهة أخرى.

وقد تم تحديد اختصاص هذه الهيئة وفق معيار نوعي عمودي لنوع من المؤسسات المحددة حصرا، بالإضافة إلى معيار آخر مادي من خلاله يتم توزيع صلاحية البت في الشكاوى بناء على الرأي الاستشاري الملزم الصادر عن المديرية العامة للضرائب الموجودة على مستوى وزارة المالية .

إذن المؤسسات التابعة لهذه المديرية وفقا للمادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في :

-الأشخاص المعنوية أو تجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات، وكذا النشاطات الملحقة بها؛

-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال؛

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا ؛

-الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية بالجزائر .

كما تختص مديريةية المؤسسات الكبرى في الشكاوى التي لا تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج).

وفي حالة ما إذا فاقت مبالغ الضرائب والغرامات المحتج عليها المبلغ المذكور أعلاه استلزم المشرع على هذه المؤسسات الأخذ بالرأي الملزم المطابق للمديرية العامة للضرائب¹. وما يجدر الإشارة إليه أن مدير المؤسسات الكبيرة يمكن أن يفوض صلاحياته في البت في الشكاوى المطروحة للأعوان الخاضعين لسلطته².

ب- المديرية الولائية للضرائب .

إنّ الهيكل الذي تقوم عليه هذه المديرية يتألف من خمس (05) مديريات فرعية³ على رأسها المديرية الفرعية للمنازعات تكلف بضمان معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة زيادة على ذلك مراجعة طلبات استرجاع الدفع المسبق، مع تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف وتبليغ القرارات المتخذة.

ويفصل المدير الولائي للضرائب في شكاوى المكلفين التابعين لمجاله الإقليمي، كما يختص بالبت- بمفهوم المخالفة من المواد 77 و 79 ق إ ج - دون الأخذ بالرأي الموافق⁴ للإدارة المركزية (مديرية المنازعات) عندما تكون الشكاوى موضوع النزاع تقدر بمبلغ إجمالي يتجاوز عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ولا يتعدى مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)، أما حالة الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (مديرية

1 - المادة 172 فقرة 05، ق إ ج ج، المرجع السابق .

2- المادة 172 فقرة 06، المرجع نفسه.

3 - الفصل الخامس، قرار وزاري مشترك، المرجع السابق .

4- بالنسبة لمديرية المؤسسات الكبرى يسميه المشرع الرأي المطابق (Avis conforme)، أما في حالة تقديم الشكاوى للمدير الولائي للضرائب يسميه بالرأي الموافق (Avis conforme) للإدارة المركزية، فهذا الأخير يُعد رأي استشاري غير ملزم على العكس من الرأي المطابق الذي يعد ملزماً، لكن التطبيق يأخذ بالزامية الرأيين الموافق والمطابق، فعلى المشرع إذن توحيد المصطلحات واتباع الدقة في اعتمادها.

المنازعات) تكون كل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 د.ج).

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية (تفويض التوقيع) إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته حسب المادة 78 ق إ ج¹.

ت - رئيس مركز الضرائب .

تم استحداث هذه الهيئة بمقتضى المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003، ويلقى إنشاء مراكز الضرائب دعما من طرف خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وكان متوقعا تعميمها منذ انشائها².

ينظم هذا المركز في ثلاثة (03) مصالح رئيسية وقباضة وتوجد على مستواها³ المصلحة الرئيسية للمنازعات تكلف بدراسة كل طعن نزاعي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، كما يختص بملفات المكلفين بالضريبة من الحجم المتوسط وكذا المهن الحرة⁴.

ويعقد اختصاص مدير المركز وفقا لمعيار جغرافي وآخر مادي، يتمثل هذا الأخير في

الحالات الآتية :

¹ - المشرع غير منظم في ترتيب الأحكام المتعلقة باختصاص وتفويض المدير الولائي لسلطة الفصل في الشكاوى النزاعية، فالمفروض أن يتناول الاختصاص ثم التفويض لكنه قام بالعكس بموجب أحكام المادتين 78 و 79 ق إ ج، بالإضافة إلى أن القسم السابع من القانون الجبائي يحمل عنوان " تفويض المدير الولائي لسلطته " لكن مضمونه يتناول أحكام تتعلق بتفويض المدير الولائي للضرائب إلى جانب تفويض كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب لسلطة البت في الشكاوى المقدمة من المكلفين بالضريبة .

² - بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي (1992 - 2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 85.

³ - الفصل السادس، قرار وزاري مشترك، المرجع السابق .

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، الجزائر، 2010، ص 07 .

في التشريع الجزائي والمقارن .

- القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 د ج)¹.
- حالة تفويض صلاحية البت في الشكاوى المقدمة من المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لصالح الأعوان الموضوعين تحت إمرته .

ث- المركز الجوازي للضرائب .

استحدثت المشرع هذا المركز ليتولى الإهتمام بانشغالات صغار المكلفين بالضريبة في سنة 2006 بموجب قانون المالية لسنة 2007²، ويتكون من ثلاثة (03) مصالح رئيسية وقباضة كما توجد³ المصلحة الرئيسية للمنازعات التي تكلف بدراسة الطعون النزاعية وتتكفل بإجراء التبليغ وعملية الصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة .

أما عنصلاحيات المركز، فتتعلق بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين في النظام الحقيقي حسب رقم الأعمال المحدد قانونا⁴، كما يبت أيضا في الشكاوى التي يقل أو يساوي مبلغها عن عشرين مليون دينار (20.000.000 د ج) .

و يسري على المركز الجوازي للضرائب ما يسري على مركز الضرائب من حيث تفويض مهمة البت وكذا صفة التقاضي، وعليه الفصل في الشكاوى يتم باسم المدير الولائي للضرائب.

2- حصر الجهة المختصة بالفصل في المفتش المختص في القانون المغربي .

بعد إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب سنة 1991 على المستوى المركزي والجهوي، أصبحت كل المديريات الجهوية تتوفر على ثلاث مصالح رئيسية هي : مصلحة

¹ -المادة 77، ق إ ج ج، المرجع السابق .

² -المادة 42، قانون رقم 06-24، مؤرخ في 26 سبتمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج رج ج عدد 85، مؤرخ في 27 ديسمبر 2006 .

³ - الفصل السابع، القرار الوزاري المشترك، المرجع السابق .

⁴ - بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 21.

الوعاء، التحقيق والمنازعات، وفي إطار سياسة عدم التمرکز الإداري أصبحت المصالح الجهوية مختصة بالتحقيق واتخاذ القرارات في الشكاوى النزاعية التي لا تتجاوز بشأنها من حيث التخفيض أو الاسقاط الكلي سقفا معيناً، وعلى إثر ذلك صدر قرار لوزير المالية والإقتصاد جاء لتفويض بعض من سلطة هذا الأخير إلى بعض مرؤوسيه بخصوص النظر في وضعية التظلمات النزاعية محددًا سقفاً معيناً لكل فئة بحسب ما إذا كان الأمر يتعلق بالإلغاء التلقائي أو التخفيض، وهو سقف محدد بين مبلغ خمسين ألف (50000 د م) لرئيس مصلحة الوعاء ومبلغ أربعين ألف (40000 د م) للمدير الجهوي¹.

وعليه، فإن التحقيق في التظلم وتحضير القرار الواجب اتخاذه يبقى من اختصاص المفتش التابع لمصلحة المنازعات الجهوية، الذي يتضمن عرضاً مختصراً لوقائع المنازعة، وملاحظاته بخصوص ما ورد في الشكاوى المسبقة ويختمه برأيه المعلل، ثم يرفعه إلى رؤسائه قصد المصادقة عليه وإصدار القرار المناسب².

وعليه نخلص إلى أن المشرع الجزائري على هذا الصعيد موفق إلى حد ما مقارنة بما هو سائد في القانون الجبائي المغربي بغية تحقيق تحصيل جبائي شبه مثالي للضريبة وسرعة البت في الشكاوى، إلا أنه يعاب على هذه الإجراءات أنّ الإدارة الضريبية خصماً وحكماً في ذات الوقت، وبهذه الوضعية (تعدد جهات الفصل) لا يمكن أن تتحدد المسؤوليات، هذا على خلاف ما ذهب إليه القانون المغربي إذ تتولى السلطة الرئاسية البت في الشكاوى وليست الجهة التي أصدرت القرار ذاته.

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 54-55. شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع

السابق، ص 568.569- الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 54.55.

² - لحرش كريم، مرجع سابق، ص 57.

ثانيا: مواعيد البت في الشكوى .

منح المشرع الجزائري بموجب قانون الإجراءات الجبائية للمدير الولائي للضرائب صلاحية واسعة للبت في التظلمات وأقرن هذا الاختصاص بمواعيد معينة في حالات محددة، أمّا المشرع المغربي فقد خوّّل هذا الاختصاص بموجب مدونة الضرائب ومدونة التحصيل للوزير المكلف بالمالية أو من يفوضه لهذا الإجراء وعمل على ضبطه بآجال ومواعيد معينة.

وقد ميّز المشرع بين آجال البت عندما تكون الشكوى لها علاقة بمادة الوعاء أم تكون لها اتصال بالاستخلاص الضريبي في كل من القانونين الجزائري والمغربي.

1- طول وتعدد ميعاد الفصل في الشكوى لدى المشرع الجزائري مقارنة بنظيره المغربي

عند النزاع في الأساس .

عندما تتصل الشكوى بالمطرح الضريبي، بعد التحقيق والبحث فيها، يتم الفصل فيها في مواعيد مختلفة وتختلف بالنظر للجهة التي يقدم أمامها الطعن ونوع الضريبة¹، وهذا ما سار المشرع الجزائري وفقا لمقتضيات المادتين 76 و 172 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، ففيما يتعلق بالشكاوى الموجهة للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى يتم البت فيها خلال ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الميعاد بالنسبة للشكاوى التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية إلى ثمانية (08) أشهر اعتبارا من تاريخ تسلمها من قبل المدير الولائي أو مدير المؤسسات الكبرى. أمّا الشكاوى التي تستقبل من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب يتم الفصل فيها في ميعاد أربعة (04) اشهر ابتداء من تاريخ استلامها ليتم تقليص الميعاد إلى شهرين (02) بالنسبة

¹ - ليس هناك أي سبب قانوني يجعل المشرع يميّز بين أنواع الفرض الضريبي في حسابه آجال البت في الشكوى، بالإضافة إلى أنه أجل قصير نوعا ما (هناك تداخل بين آجال التحقيق والبت في الشكوى وهو غير واضح) حيث يصل إلى نصف الميعاد المحدد للضرائب في الحالات الأخرى .

للكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة اعتبارا من نفس التاريخ.

أما في القانون المغربي فقد حُدّد ميعاد الفصل في الشكوى بثلاثة (03) أشهر الموالية لتاريخ تقديمها حسب المادة 235 فقرة 05 من مدونة الضرائب .

إذن، نلاحظ بأن ميعاد البت من طرف الإدارة المركزية الجزائرية مقدر بثمانية (08) أشهر وفي المملكة مقدر بثلاثة (03) أشهر فقط، وهي أقل من نصف المدة. كما نسجل بأن ميعاد التحقيق والبحث والتحري في الشكوى غير محددة بميعاد من طرف المشرع الجزائري والمغربي على السواء، وهو نفس النهج الذي سار عليه المشرع الفرنسي إذ نجده يضيف إلى ستة أشهر (06) الخاصة بالفصل في الشكاية إمكانية طلب مدير الضرائب - قبل انقضاء هذه المدة - أجلا إضافيا متى قَدّر ضرورته للفصل، والذي لا يمكن أن يفوق ثلاثة (03) أشهر مع تبليغ المكلف بذلك¹، أي تسعة (09) أشهر وبعد انقضاء هذا الأجل - مع أنّ صمت الإدارة يدل على الرفض الضمني - يمكن للمكلف الطعن مباشرة أمام الجهة القضائية المختصة².

وقد وُفق المشرع الفرنسي في هذه الحالة لما تتطلبه عملية البحث والتحري في الشكاية من ترو و ثبات، إضافة إلى الوقت الذي تستغرقه عملية إحالة الشكوى إلى جهات التحقيق

¹-Art 198*-10, C P F, Op cit : "... statue sur les reclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation. Si elle n'est pas en mesure de le faire, elle doit, avant l'expiration de ce délai, en informer le contribuable en précisant le terme du délai complémentaire qu'elle estime nécessaire pour prendre sa décision.Ce délai Complémentaire ne peut, toutefois, exceder trios mois..." .

² -LAMBERT Marie, ZANATTA Candice, Op.cit, p 65 .

المختصة، ولكن هناك جانب سلبي في هذا الإجراء يتمثل في إطالة مدة البت في الشكوى بثلاثة (03) أشهر إضافية¹.

بعد استقراءنا لمختلف النصوص المنظمة لمواعيد الفصل في الشكوى المسبقة نتوصل إلى تعدد وتنوع وطول مواعيد الفصل في الشكوى لدى المشرع الوطني مقارنة بما ذهب إليه المشرع المغربي إذ جعل الميعاد موحد وقصير نوعا ما حماية لحقوق المكلفين بالضريبة.

2-تعدد مواعيد الفصل لدى المشرع الجزائري دون المغربي في مادة التحصيل .

إنّ الشكاوى المتصلة بالتحصيل تُرسل إلى هيئتين إداريتين فقط على خلاف ارتباط النزاع بالوعاء الجبائي تتمثلان في المدير الولائيومدير المؤسسات الكبرى، لكن في القانون المغربي تُرفع الاحتجاجات إلى رئيس الإدارة التي ينتمي إليها المحاسب المكلف بالتحصيل.

وعليه يبت المدير الولائي للضرائب ومدير المؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه، فيما يتعلق بالاعتراض على إجراءات المتابعة في غضون شهرين (02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى (م153 مكرر 1 ق إ ج)، ويفصلان في أجل شهر واحد(01) ابتداء من تاريخ تقديم طلب استرداد الأشياء المحجوزة(م 154 من نفس القانون).

وفي المغرب حدّد المشرع أجل إصدار القرار بستين (60) يوما الموالي لتاريخ علمها بالشكوى المقدّمة من قبل المكلفين بالضريبة في مادة التحصيل(م120م ع د ع).

وعليه نجد بأنّ المشرع الجزائري خلق نوع من التمييز فيما يتعلق بميعاد الفصل في الشكوى بين الاعتراض على التدابير الشكلية أو الموضوعية التي تتبعها الإدارة الضريبية

¹ - راجع حايذ فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 75. -خرشي ألهم ، المرجع السابق ، ص 275.

وبين الحالة التي يعترض بشأنها المكلف وتخص استرداد الأشياء المحجوزة، إضافة إلى اختلاف جهات الاستقبال والفصل في الشكوى المتعلقة بالتحصيل عنها في مادة الوعاء¹.

لكن السؤال الذي يطرح في هذا الصدد هو : هل يتعين انتظار جواب الإدارة الصريح بشأن الشكوى أو انتهاء المدة المعينة لاستصدار القرار الضمني لرفع الدعوى القضائية، أم يمكن رفعها ولو قبل انصرام مدة البت في الشكوى المسبقة المحددة قانونا ؟ .

المحاكم الإدارية المغربية، دون سواها، اعتبرت أنه يمكن رفع دعوى قضائية داخل الأجل المحدد للجواب والطعن، مادام أنّ الإدارة بإمكانها أن تجيب عن الشكوى أثناء المرحلة القضائية وما دام أنّ الإدارة لم يلحقها أي ضرر، على أن تثبت المحكمة بعد انصرام جواب الإدارة أو بعد جوابها².

الفرع الثاني : القرار الفاصل في التظلم .

بناء على المعطيات القانونية والإدارية والمحاسبية المتوفرة لدى الإدارة الضريبية تُصدر الجهة المخولة قانونا بالبت في الاحتجاج، سواء تعلق بمادة الوعاء أم بمادة الدفع الجبائي، بالقبول الكلي أو الجزئي أو عدم القبول الكلي .

أولا: صدور القرار .

بعد تقديم التظلم أمام الجهة المختصة مستوفيا لجميع الشروط يتم الفصل فيه بقرار قد يتضمن تخفيضا جزئيا أو كليا للضريبة المتنازع بشأنها (القبول)، فيسترد المكلف على إثر ذلك القرار المبالغ المالية التي تم دفعها دون وجه حق .

¹ - لم يأخذ المشرع الجزائري بالمعيار المادي في مادة التحصيل (طبيعة المنازعة تفرض ذلك)، إنّما اعتمد في توزيع الصلاحيات بين المدير الولائي للضرائب ومدير المؤسسات الكبرى على معيار نوعي وإقليمي في ذات الوقت، فلم يخول (المشرع) لرئيس مركز الضرائب ولرئيس المركز الجوّاري للضرائب أية صلاحية في مادة التحصيل، ولا نرى سببا قانونيا يبرر هذا الطرح طالما أنّ جميع الشكاوى المقدّمة لكلتا المصلحتين يبت فيها باسم المدير الولائي للضرائب .

² - جيري نجيب، المرجع السابق، ص ص 81، 82.

في التشريع الجزائري والمقارن .

كما وقد يصدر قرار يتضمن الرفض سواء كان هذا الرفض صريحا أو ضمنيا، فإذا كان القرار صريح يستوجب أن يكون مسببا ومعللا حتى يتمكن المكلف من تقديم دفعه إن أراد مواصلة الطعن لاستيفاء حقه، سواء أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام الجهة القضائية المختصة، إذ لا بد أن تكون عبارات القرار دقيقة وواضحة ولا تحمل أية تأويلات .

ولقد تناول المشرع الجزائري مسألة تسبب القرار الصادر عن الإدارة الضريبية على النقيض من نظيره المغربي الذي لم ينص على هذا الإجراء الهام، فيُعاب عليه هذا الطرح¹. لكن ورغم أهميته إلا أن الوضع السائد في فرنسا يتعلق بتسبب القرار المتضمن الرفض تسببا كافيا يسمح بموجبه للمكلف بتقديم دفعه أمام القضاء، واستثنى ضرورة التسبب في حالات الاستعجال المطلقة والحالات التي توجب فيها القوانين عدم الإفشاء أو النشر إعمالا لمبدأ السرية².

ولم ينص المشرع الجزائري، دون المغربي، ضمن قانون الإجراءات الجبائية على الموقف الذي تتبعه الإدارة الضريبية والذي يخص سكوتها وعدم ردّها على الشخص المتظلم، عدا حالة ارتباط التظلم بموضوع التحصيل الجبائي³ (إمكانية وجود عيوب في الشكل أو المضمون أو بالنسبة للحالة المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة) واعتبره بمثابة رفض ضمني.

وبالرجوع إلى القواعد العامة نجد بأن حالة سكوت الإدارة قد عالجاها المشرع في المادة 830 ق إ م إ واعتبره على هذا الأساس رفض ضمني لطلبات المكلف بالضريبة⁴.

¹ - انظر المادتين 77 الفقرة الخامسة و153 مكرر 1، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- انظر المادة 235 الفقرة الثالثة م ع ض م، المادة 120 م ت د ع م، المرجع السابق .

² - خيرى الوكيل محمد إبراهيم، المرجع السابق، ص 250.

³ - انظر المادة 153 مكرر 1 الفقرة الثالثة، ق إ ج ج، المرجع السابق .

⁴ - " يُعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد خلال الميعاد بمثابة قرار بالرفض... " .

إذن سواء أصدرت الإدارة الضريبية قرارا بالرفض التام أو الناقص أو حتى حالة عدم ردها على المكلف بعد انقضاء آجال الفصل في الشكوى فالمكلف مخير بين الاقتناع بأسباب الرفض وتسديد الضريبة أو متابعة الطعن القضائي .

ما تجدر الإشارة إليه أنّ المشرع لم يقرن إجراء التبليغ بمواعيد محددة، وعليه يمكن أن يتم هذا التدبير قبل أو بعد فوات الميعاد المقرر قانونا للبت في التظلم، لذا كان على المشرع أن يضع مواعيد للتبليغ حتى لا تتماطل الإدارة الضريبية في ذلك وتضيع مصالح المتظلم(فوات الكسب)، إضافة إلى عدم توقيع الجزاء على الجهة المكلفة قانونا بالفصل في الشكوى في حالة التزامها الصمت و حالة عدم تبليغ القرار في الحالة المخالفة(صدور القرار بالرفض أو القبول).

فهذه التدابير (الفصل، الصمت، التبليغ) تبقى مجرد خطاب سياسي من المشرع قد لا يجد مجاله الصحيح والسليم للتطبيق، وإعمالا لنوع من المساواة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في المراكز القانونية وتجسيدها لمبدأ العدالة الاجتماعية كان يفترض بالمشرع إلزام الإدارة بالرد على المكلف مع توقيع الجزاء في حالة الصمت وذلك باعتبار حالة صمتها قبول كلي لطلبات المشتكي بدلا من تفسير ذلك بالرفض الكلي، وبهذا يصبح التظلم الإجباري له من القيمة والجديّة كما تعتبر أهم ضمانة على الإطلاق ولا يُستهان بها. كيف لضريبة تتميز بخاصية الإجبارية، والطعن فيها إلزامي وحاسم من دونه يفقد المكلف حقوقه، إن كان لها مقتضى، نتيجته لا تشتمل على التسبب الكافي الوافي كما يمكن للإدارة الضريبية التزام الصمت الذي يُقابلة رفض كلي ضمنى لطلبات المكلف، دون تطبيق جزاء في مقابل كل هذا!!! .

لذا حفاظا على حقوق المكلف بالضريبة كان على المشرع الجزائري والمغربي الحدو حدو المشرع الفرنسي من حيث تسبب القرار تسببا كافيا وليس فقط ذكر أرقام وبيانات

المناشير والتعليمات، مع التطرق للحالات التي يمكن أن يُستثنى فيها التسبب كما ذكرنا سابقا .

من هذا المنطلق نبين بأن القرار الفاصل في الشكوى المقدمة من قبل المكلف أو ممثله ليس له أثر في مواجهة الغير باعتباره قرار فردي متعلق بشخص المكلف سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري . وهذا الأثر النسبي للقرار الضريبي لا يقف عند حد الأشخاص بل و يمتد كذلك إلى موضوع الشكوى¹ .

وبالفعل يتضح نوع من عدم التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، حيث أنّ الإدارة ليست ملزمة في جميع الأحوال بالإجابة على التظلم الإداري، على العكس من ذلك فإن المكلف بالضريبة واجب عليه سلوك إجراء الشكوى المسبقة قبل رفع النزاع أمام القضاء، بالإضافة إلى أنّ المشرع قد خوّل لها إمكانية تحصيل الدين الضريبي حتى ولو لم يتم الجواب على الشكوى .

لذلك فالمنطق السليم يقتضي أن لا تكون الشكوى المسبقة إلزامية قبل سلوك المرحلة القضائية مادامت الإدارة غير ملزمة بالبت في النزاع داخل الأجل المضروب لها²، إذ أعطاه المشرع حق الرفض للمرة الثانية بعد منحها حق رفض ملاحظات المكلف بالضريبة عند الرد على نتائج الرقابة الجبائية (إعادة التقييم) في المرة الأولى .

ثانيا: مصير القرار المتضمن الرفض .

كما ذكرنا سابقا، الإدارة الضريبية لها صلاحية الفصل في الشكوى بصورة صريحة أو ضمنية، وعليه يثار تساؤل هنا يتعلق بالإجراء الذي يتوجب على المكلف القيام به في ظل رفض الإدارة الضريبية طلباته ؟ وهل يعتبر قرار الإدارة نهائي ولا يجوز الطعن فيه، عدا

¹ -خيري الوكيل محمد إبراهيم، المرجع السابق، ص231.

² - أنتك محمد، ((مشروع المدونة العامة للضرائب: أي توازن بين سلطة الإدارة وحقوق الملزم))، مجلة المحاكم المغربية، عدد 106، النجاح الجديدة، المغرب، يناير /فبراير 2007، ص 101.

الطعن أمام الجهة القضائية المختصة تجسيدا لمبدأ حق اللجوء إلى القضاء، أم خلق المشرع جهات أخرى مستقلة عن الإدارة الضريبية - تتخذ قراراتها بعيدا عن تدخل الإدارة الضريبية ؟ أي لا تخضع بذلك لرقابة الإدارة الضريبية إنما تُراقب فقط من طرف القضاء يمكن الطعن أمامها؟.

نُميز هنا بين ما هو سائد في القانون الجزائري والقانون المغربي، فبالنسبة للجزائر يمكن الطعن أمام لجان الطعن الإدارية كما يمكن الطعن لدى المحكمة الإدارية المختصة بعده، ذلك باعتبارها آخر مرحلة يلجا إليها المدين بالدفع، أما في المغرب يتم سلوك الطريق القضائي عن طريق الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة مباشرة ما دام أن لحظة تدخل اللجان سابقة على صدور قرار التحصيل كما عليه الوضع في التشريع التونسي. وفي كل الحالات يمكن للمكلف تسديد الضريبة وقطع دابر النزاع وتبرأ ذمته على هذا الأساس اتجاه الخزينة العمومية.

إذن التظلم أمام الإدارة الضريبية وعلى الرغم من أنه إجراء ومسار إجباري حاسم للمرور للأدوار اللاحقة، وكونه ضمانا هامة للمكلف بالضريبة يسمح المشرع من خلاله فتح باب الحوار فيما بين طرفي النزاع، إلا أنه في نظرنا يخصه بعض من الفعالية انطلاقا من الدور الذي يلعبه المدير الولائي للضرائب من حيث تقديم الشكوى والبت فيها وكذا عدم ذكر الجهة التي تتولى عملية التحقيق فيها وميعاد هذا الإجراء، زيادة على ذلك عدم توقيع أي جزاء على الجهة المختصة بالفصل في الشكوى فيما يخص إصدار القرار من عدمه وتبليغه ما يجعل هذه المرحلة في نظر المكلف مجرد تأشيرة لازمة للمرور للسبل الموالية .

الفصل الثاني :

التظلم الاختياري أمام لجان
الطعن الإدارية في التشريع
الجزائري والمغربي
والتونسي.

الفصل الثاني :التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي.

يهدف القانون إلى إخضاع نشاط بعض الجهات الإدارية من بينها الإدارة الضريبية لرقابة متنوعة ومتعاقبة بُغية التوصل إلى حل النزاع بأسرع الطرق وأيسرها¹، إذ تنتوع جهات الطعن وتتعاقب في المادة الضريبية بمعنى أنه بعد المرور بالشكوى الأولية يمكن الطعن أمام لجان إدارية قبل رفع المنازعة أمام القضاء اعتبارا لخصوصية النزاع وارتباطه بالوضع الاقتصادي للطاعن من جهة، وحقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى . كما لا يجوز رفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام الجهة القضائية المختصة لكون المرحلة القضائية آخر محطة يصل إليها الطرفين المتخاصمين بعد اتباع الطعن اللجائي والشكوى المسبقة الإلزامية .

ومن هذا المنطلق فإنّ تشريعات الدول المغاربية أبقّت على الحلول الإدارية الودّية، الاختيارية لا الإلزامية منها² للفصل في النزاع الذي يدور بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة نتيجة خطأ في الحساب و/أو في الوعاء الضريبي و/أو حالة وقوع المكلف ضحية غبن في الاستفادة من الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تقر له حقوق ما، وذلك عن طريق الطعن لدى اللجان الإدارية المختصة.

¹ - خيربي الوكيل محمد إبراهيم، المرجع السابق، ص 234 .

² -المادة 80 فقرة 01، ق إ ج ج، المرجع السابق على أنه: "يمكن...للمكلف الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه...للجوء إلى لجنة الطعن المختصة...".

- المادة 221البند 2، م ع ض م، المرجع السابق على : "...مع إخبارهم بأنّ لهم أن يطعنوا في الأسس أمام اللجنة المحلية أو أمام اللجنة الوطنية...".

- الفصل 117، م ح إ ج ت، المرجع السابق على : "أحدثت لدى مصالح الجباية اللجنة الوطنية للمصالحة تتولى إبداء الرأي في ملفات المراجعة الجبائية الأولية أو المعمقة المعروضة عليها...".

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وعلى الرغم من اعتبار المشرع الطعن أمام هذه اللجان إجراء اختياري، إلا أنه لا يمكن بذلك التقليل من أهمية هذا السبيل في الطعن، طالما تعمل هذه الهيئات على تقريب وُجُوهات النظر فيما بين الطرفين المتنازعين وإعادة النظر في النزاع القائم بينهما¹ هذا من جهة، مع افتراض تمتع هذه اللجان بنوع من الاستقلالية والحياد في اتخاذ قراراتها بعيدا عن السلطة الإدارية الضريبية التي أصدرت القرار المطعون فيه من جهة أخرى .

حيث وحسب الإحصائيات المتوفرة لدينا فإنّه في سنة 2006 - في الجزائر - تمّ رفع 1532 طعن مرتبط بالوعاء الضريبي أمام اللجان ما يعادل 18.21 % من مجموع الشكاوى المسبقة والمرفوعة أمام الإدارة الضريبية، وأنّ اللجان عالجت حوالي 1691 طعن وفصلت بنسبة 41.36 % حسب الطلبات التي يتقدّم بها المكلف بالضريبة، وعملت على تخفيض الطعون المتراكمة في تلك السنة إلى حوالي 14022 طعن ما يعادل 48,26 %² .

وعليه فإنّ تخويل المكلفين بالضريبة إمكانية عرض نزاعاتهم على لجان متخصصة (دون الإدارة) كان نتيجة حتمية لانعدام المساواة بين المكلفين والإدارة الضريبية بالنظر لما تتمتع به من مركز أسمى من مراكز المكلفين، وما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة بشكل أكبر بكثير من القانون الإداري، بالإضافة إلى أنّ المشرع كانت غايته من وراء إنشاء هذه اللجان التخفيف من مبدأ إجبارية الضريبة، وعلى هذا الأساس نظّم تعاون بين الإدارة التي تفرض الضريبة والمكلفين بدفعها للخرينة العامة³ .

وقد نظّم المشرع الجزائري الطعن أمام اللجان بموجب المواد 80 و 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، هذه اللجان أصبحت موجودة الآن على ثلاثة مستويات

¹ - خيري عثمان فريز فرج عبد العال، المرجع السابق، ص 130.

² - GHANEMI Arezki, Op cit, p172.

³ - GILTARD Daniel, Commissions administrative juris classeur fiscal :Fascicule fiscal impôt direct, traité n°10, édition Techniques, Paris, 1991, p02 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

الولائي والجهوي والمركزي بموجب قانون المالية لسنة 2016¹ بعدما كانت سابقا (منذ 1997 إلى غاية 2016) متواجدة على ثلاث مستويات مع اختلاف المستوى الموجودة فيه المركزي والولائي وعلى مستوى الدائرة²، ويتم الطعن أمام هاته اللجان بشروط مسبقة أهمها رفع شكوى أولية أمام الإدارة الضريبية التي أسست الضريبة وقبل رفع الطعن أمام الجهة القضائية المختصة، ويتم عند ارتباط المنازعة بالوعاء فقط نظرا لإعطاء المشرع الإدارة حق رفض ملاحظات المكلف بالضريبة التي يبديها بشأن نتائج إعادة التقييم الوجيه وإصدارها تبعا لذلك جداول تحصيلها بصورة أحادية ضاربة بذلك نتائج الحوار والتشاور مع المكلف عرض الحائط.

وبنفس الكيفية نظم المشرع المغربي لجان الطعن بموجب المواد 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب، إلا أنها متواجدة على مستويين فقط المحلي والمركزي مع ضرورة الإشارة إلى أنه يتم عرض النزاع أمام هذه اللجان بخصوص مادة الوعاء فقط دون التحصيل تطبيقا للمواد 220 بند 2 من مدونة الضرائب و 221 بند 2 من نفس القانون، إذ تتصان على التوالي على أنه: "...مع إخبارهم بأن هذا الأساس سيصير نهائيا إذا لم يقدموا طعنا في ذلك أمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية"؛

¹ - انظر المواد 27 و 28، قانون رقم 15-18، مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر ج ج عدد 72، مؤرخ في 31 ديسمبر 2015.

² - انظر المواد 29 و 30 و 31، أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر ج ج عدد 85 مؤرخ في 31 ديسمبر 1996، المعدلة على التوالي للمواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

"... في حالة عدم تقديم طعن أمام اللجنة المحلية أو أمام اللجنة الوطنية لا يمكن أن ينازع في الضريبة إلا وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 235 أدناه¹."

من خلال ما تقدّم نتوصل إلى نتيجة مفادها أنه عند اتباع الإدارة الضريبية إجراءات إعادة التقييم الوجيه مع المكلف بالضريبة الذي لم يرض بالرأي الذي تخرج به الإدارة بعد تبليغه من قبل المفتش المختص، وعدم موافقة الإدارة على الملاحظات التي يكون المكلف قد أبداه بموجب رسالة التبليغ الثانية له حق عرض الخلاف أمام لجان الطعن المختصة قبل وضع الضريبة موضع الإستخلاص، وفي حالة عدم اتباعه هذا الإجراء يتوجب عليه رفع الخلاف أمام السلطة الإدارية الضريبية بعد وضع الضريبة موضع التحصيل .

وعلى ذات الشاكلة سار المشرع التونسي، إذ استحدثت لجنتي المصالحة الوطنية والجهوية بموجب الفصول 117 و 118 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وكذا مصالح الموفق الجبائي وفقا للفصل 113 من نفس القانون لغرض إبداء الرأي بخصوص ملاحظات المكلف قبل وضع الضريبة موضع التنفيذ المتعلقة بالفرض التلقائي لها و قبل عرض الخلاف أمام الجهة القضائية المختصة .

وعليه وباستقراء تشريعات الدول المغاربية (الجزائر تونس والمغرب)، نجد عدّة لجان استحدثت للبت في النزاعات الجبائية التي يمكن أن تستمر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية كونها آليات بديلة لتسوية النزاعات الجبائية وتعد بذلك ضمانا إضافية لفائدة المكلفين بالضريبة في شكل هيئات مستقلة عضويا ووظيفيا عن أعضاء ومهام الإدارة الضريبية(مبحث أول).

¹ - و تنص على أنه : " يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب ... أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب ...".

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

هذه اللجان التي أوجدها المشرع لا لشيء إلا لإنصاف المكلف بالضريبة في حالة خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية حتى يتحقق التكافؤ بين الطرفين المتنازعين، إذ لن يتأتى ذلك إلا إذا كان ما تخرج به تلك اللجان الإدارية للطعن من آراء ذات طبيعة ملزمة في مواجهة الإدارة الضريبية والمكلف (مبحث ثان) مع إمكانية الطعن فيها ضد الجهة المصدرة لها (اللجنة) أمام الجهة القضائية المختصة .

المبحث الأول :الهيئات المستقبلية للتظلم في التشريعات المغاربية الثلاثة .

إنّ لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن، في حالة عدم الإستجابة للشكوى، إجراء جوازي سابق على اللجوء إلى القضاء، إذ لا يجوز تقديم طعن أمام اللجان بعد اللجوء إلى القضاء، وكما أشرنا سابقا إلى قيام المشرع بإلغاء لجنة الدائرة للطعن وأنشأ لجنة جديدة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب وأبقى على اللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن مع تغيير تشكيبتها بموجب قانون المالية لسنة 2016 .

وبالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري نجد بأنّ اللجان التي يتم الطعن أمامها في المسائل الجبائية تدخلها يكون بعد صدور سند التحصيل الجبائي واستنفاد طريق الطعن الاجباري أمام الإدارة الضريبية، كما أنّها تتعدد وتختلف إذ تمّ تنظيم أحكامها بموجب قانون الإجراءات الجبائية في المواد 80، 81، 81 مكرر (مطلب أول) .

وعلى نفس النهج سار كل من المشرع التونسي والمغربي، حيث استحدثا مؤسسات إدارية يمكن عرض الخلاف القائم بين الطرفين أمامها، وذلك قبل إصدار سند التحصيل وتبني الأساس الجديد وفقا لأحكام الفصلين 113 و117 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسي في الباب الرابع العنون ب: " إجراءات لتأطير أعمال مصالح الجبائية ومصالح الاستخلاص"، وكذا المادة 225 و 226 من المدونة العامة للضرائب المغربية (مطلب ثان).

المطلب الأول : في التشريع الجبائي الجزائري .

عرف المشرع لجان الطعن كآلية بديلة لفض النزاع الجبائي باعتبارها مرحلة اختيارية يلجأ إليها المكلف بالضريبة بعد عرض الخلاف أمام الإدارة الضريبية عن طريق الشكوى

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

الإلزامية المسبقة وقبل طرح الخلاف أمام أنظار القضاء (فقرة 03 من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية) عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي (المادة 70 من نفس القانون)¹.

وتتواجد هذه اللجان على ثلاث مستويات : ولائي، جهوي ومركزي . تتولى الفصل في النقاط العالقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بخصوص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال .

وقد عمل المشرع على تحديد تشكيلتها (فرع أول) واختصاصاتها (فرع ثان) بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الأول : التركيبة البشرية للجان الطعن .

حدّد المشرع تشكيلة لجان الطعن الإدارية بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وتوخي في ذلك أن يشرك عدّة فعاليات في فرض الضريبة وتحصيلها تنتمي إلى إدارات وقطاعات مختلفة حتى تتميز وتستقل عن أعضاء ووظائف الإدارة الضريبية للخروج بقرار يلفه الوضوح والحقيقة، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال ضمان تمثيلية المكلفين بالضريبة كصوت مماثل لصوت الإدارة الضريبية، هذا ما سنتولاه من خلال دراسة صفة الأعضاء المشكّلة للجنة الطعن الولائية (أولا) والجهوية (ثانيا) والمركزية(ثالثا).

¹- أي أنّ المنازعة الجبائية تبديء إدارية وتنتهي قضائية، خلافا لما ذهب إليه المشرع التونسي إذ جعل المنازعة الجبائية تبدأ إدارية وتنتهي كذلك وتتوسطها مرحلة قضائية .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

أولا: لجنة الطعن الولائية .¹

تنص المادة 81 مكرر في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على التركيبة البشرية للجنة الطعن الولائية، إذ تُنشأ، على مستوى كل ولاية، لجنة الطعن الولائية التي تتركب من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيساً؛
- عضو من المجلس الشعبي الولائي ؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير ؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير ؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية ؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية ؛
- المدير الولائي للضرائب أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية .

الملاحظات المسجلة على تركيبة هذه اللجنة أنّها ثرية ومتنوعة، وما يميّزها أنّه يترأسها محافظ حسابات، أي أنّه شخص خبير متخصص في المواد التقنية الحسابية الدقيقة، بالإضافة لتمثيل المكلف من طرف عضو من المجلس الشعبي الولائي المنتخب .

¹ - بعد صدور قانون المالية لسنة 2016 شرع في تنصيب لجان الطعن مباشرة في سنة 2017، حيث استحدثت فعليا ثلاثة لجان بولاية الجزائر (وسط، شرق، غرب) ولجنتين بولاية وهران (وهران شرق، وهران غرب) إلى أن يتم تعميمها عبر كل ولايات الوطن .

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، منشور يتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن، صدر يوم 15/02/2017، ص 07.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ورغم مزايا هذه التركيبة من جهة، إلا أنها لا تخلو من السلبيات في مواجهة المكلف بالضريبة من جهة أخرى وهي :

- إسناد رئاسة اللجنة لخبير محاسب، فالخبير المحاسب متخصص في المحاسبة والمسائل التقنية وليس في القانون والمادة الجبائية.

- نصف عدد الأعضاء (أربعة أعضاء) ممثلين عن الإدارة المركزية أي ينتمون إلى المصالح الخارجية للوزارة (المديريات)، ومن هنا نلمس أن المشرع يضع المصلحة العامة ضمن الأولويات مقارنة بالمصالح الخاصة للمكلفين بالضريبة .

- عضوية المدير الولائي للضرائب أورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم ضمن تشكيلة اللجنة يثير الكثير من الجدل، فالمرحلة الإدارية التمهيدية تتم بين يديه(هذا العضو) ووفق سلطاته وامتيازاته التي حوّلها أيها المشرع، وعند الطعن من قبل المكلف أمام هذه اللجنة التي يفترض فيها الاستقلالية والحياد عن الإدارة الضريبية يجد المكلف ممثل عن الإدارة عضو باللجنة، فكيف لشخص رفض طلباتك الأولية وأصدر فيها قرارا بالرفض أن يتراجع عن ذلك ويرضى ويقنع بطلبات المكلف بالضريبة ويناقض اتجاهاته ؟. وهذا مُستبعد تماما وعلى الإطلاق .

إذن تركيبة هذه اللجنة متنوعة لكن معظم أعضائها يتبعون الإدارة المركزية عدا ممثل عن المجلس الشعبي الولائي، ما يجعل صوت واحد مُقابل بقية الأصوات لا يُؤثر في الآراء الصادرة عن لجان الطعن من حيث قبول طلبات الشاكي وهو المكلف دائما، ما يبرر طبيعتها التي تتميز بالصفة الإدارية البحتة .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ثانيا : لجنة الطعن الجهوية¹ .

تُشأ لجنة الطعن الجهوية وفقا للفقرة الثانية من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لدى كل مديرية جهوية، تتشكل من الأعضاء الآتية :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، رئيسا ؛
- المدير الجهوي للضرائب، أو ممثله، برتبة نائب مدير ؛
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير ؛
- ممثل عنكل من المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة والمكلفة بالصناعة ؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة وممثل عن غرفة الفلاحة ؛
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين .

نلاحظ من خلال هذه التشكيلة أنّ عدد الأعضاء ثمانية وهي نفس الملاحظة المسجلة على مستوى اللجنة الولائية بالإضافة إلى عدم وجود ممثلين عن الطرف الضعيف في العلاقة التنظيمية مع الإدارة الضريبية على الإطلاق، نظرا لكونهم (معظم الاعضاء) يتبعون الإدارة المركزية، فالمشرع حريص بشدة وثبات على المصلحة العامة على حساب المصلحة الخاصة للطرف المجرد من أي سلطة سوى ما يضمنه له القانون من حقوق وضمانات، بالإضافة إلى وجود مختصين في المحاسبة والجبائية (خبراء) دون خبرتهم في المادة القانونية التي أغفل المشرع أمرها تماما، وركز على جانب تحصيل الضريبة وحسابها دون شرعيتها، ما يُضفي على هذه اللجنة الطبيعة الإدارية .

¹ - عددها تسعة (09) عبر كامل تراب الجمهورية، لكن لا تعرف مقارها بعد . المنشور المتضمن تدابير لجان الطعن، المرجع السابق، ص 07.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ثالثا: اللجنة المركزية للطعن .

تنص المادة 81 مكرر الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية على تركيبة اللجنة المركزية للطعن المتواجدة على مستوى وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، والتي تتشكل من الأعضاء الآتية:

-الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا ؛

- ممثل عن وزارة العدل وممثل عن وزارة التجارة وكذا عضو يمثل وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة ؛

-عضوان يمثلان الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة وغرفة الفلاحة ؛

- مدير كبريات المؤسسات .

الملاحظة المشار إليها بشأن إحصاء عدد الأعضاء هي ذاتها بالنسبة للجنة الولائية واللجنة الجهوية للطعن واللجنة المركزية وهم ثمانية (08) شخصيات.

كما نلاحظ بأن الشخصيات التي تُكوّن لجنة الطعن على المستوى المركزي هي من كبار الشخصيات في الدولة، ما يجعلها تتصّف المشتكي إن رأت بأنّ ظلما ألحق به وذلك قبل توجهه إلى الجهة القضائية¹، ونسجل بالمقابل أنّ معظم الأعضاء من الإدارة المركزية بالإضافة إلى خلو اللجنة من ممثلي المكلفين بدفع الضريبة على الإطلاق² ما يضعف من ضمانات المكلف بالضريبة وجعله يحس ويشعر بأنّ اللجوء إلى لجان الطعن لا يختلف عن الشكوى المسبقة سوى من حيث درجة الإلزامية فقط طالما أنّها لجنة إدارية بامتياز إضافة

¹-République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Lettre D'information Mensuel, N°7, Mai 2002, p04.

² - خرشي إهام، ((النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، المرجع السابق، ص 167 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

إلى وجود عضو مدير المؤسسات الكبرى الذي فصل في الشكاية الأولية ورفضها كلياً أو جزئياً أو حتى أنه لم يرد عليها والتزم الصمت .

رابعاً: الأحكام المشتركة بين لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية.

يمكن أن تضم لجان الطعن الإدارية إلى تشكيلتها، إن اقتضت الحاجة، خبير موظف يكون له صوت استشاري فلا يشارك تبعاً لذلك في مداوات اللجنة التي تتم في سرية تامة . ويخضع أعضاء اللجان للالتزام بالسر المهني ويتوجب أن يكونوا من جنسية جزائرية، وأن لا يقل سنهم عن خمسة وعشرين سنة (25) على الأقل، ويتمتعون بكامل حقوقهم المدنية، كما أنه وفي حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء لجنة من لجان الطعن يتم القيام بتعيين جديد¹ .

أمّا عن عهدة الأعضاء فيعين أعضاء لجان الطعن لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، دون أعضاء ممثلي الإدارة الضريبية (المادة 81 فقرة 05 قانون الإجراءات الجبائية) ما يفيد بأنّ عهدهم مفتوحة ومن دون تحديد، إذن يمكن أن يبقى هؤلاء الممثلين مدى حياتهم مادام أنّ العهدة مفتوحة أمامهم والوضع يسري حتى على ممثلي الإدارة الجبائية طالما أنّ عهدهم غير محددة قانوناً أي أنّها مرتبطة بمدة بقائهم في وظيفتهم كمدرّاء .

وما يتوجب الإشارة إليه أنّ لجان الطعن الجهوية والمركزية لا تخدم مبدأ تقريب الإدارة من المواطن بصورة شبه مطلقة، فهي لجان بعيدة في حيزها الإقليمي عن المكلف بالضريبة.

¹ - منشور تدابير اللجان، المرجع السابق، ص 07 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

الفرع الثاني : معايير توزيع الاختصاص بين لجان الطعن الضريبية .

اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المادي والنوعي في توزيع الصلاحيات بين اللجان الضريبية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي¹.

فبالنسبة للجنة الولاية تُبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000) د ج والتي سبق أن أُصدِرَتْ بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي (الشكوى النزاعية) .

أما فيما يخص اللجنة الجهوية للطعن تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000) د ج ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000) د ج والتي سبق أن كانت محل رفض من طرف الإدارة الضريبية رفضا كلياً أو جزئياً .

وتختص اللجنة المركزية للطعن في مادة الضرائب المباشرة وفق معيارين هما:

أولاً: المعيار المادي .

تختص اللجنة المركزية للطعن وفق معيار مادي محدد قانوناً في القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار (70.000.000) د ج وفصلت فيها الإدارة الضريبية المختصة بالرفض الجزئي أو الكلي .

ثانياً: المعيار النوعي .

إنّ المعيار النوعي يمس نوع معين من الأشخاص المعنويين التابعين لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى مهما كان المبلغ المتنازع فيه، والمذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية².

¹ - المادتين 81 مكرر، و 173 الفقرة الأولى، ق إ ج ج، المرجع السابق.

² - المذكورين في المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الأول من هذا البحث .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

فالملاحظة النظرية المسجلة على اعتماد المعيار المالي لتحديد اختصاص كل لجنة يبدو بسيطاً ولا يثير أي إشكال يُذكر، لكن الوضع ليس كذلك من الناحية الواقعية العملية سيما عندما يُنقَد الاختصاص للجنة الجهوية أو اللجنة المركزية .

نبيّن ذلك، من خلال قيام اللجان باستدعاء المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني بـغية سماع أقوالهم وإبداء ملاحظاتهم تجسيدا لمبدأ الواجهية، فهل يا ترى ينتقل المكلف من المكان الذي يقطن به، لأجل سماع أقواله فقط أو بالأحرى للتحقق من طلباته، إلى مكان اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية ؟، فكل هذه العراقيل لا تخدم مصالح المكلف، ولا تشجعه على اتباع هذا الطريق الذي يُعد في نظرنا ضماناً للحصول على طلباته ، فلما لا يتم سماع أقواله عن بُعد سيما مع التطور التكنولوجي الرهيب الحاصل (نوع من التأطير).

الفرع الثالث : إجراءات التظلم أمام لجان الطعن.

لكل مجال من المجالات القانونية قواعده الموضوعية والإجرائية، فبعد تطرقنا لقواعد الأصل فيما يخص لجان الطعن للضرائب التي لا بد لها من سبيل لدخولها معترك العمل القانوني في الميدان، لذلك نتولى دراسة شروط تقديم طعن أمام هذه اللجان (أولاً) وكذا النتائج المترتبة على قبول الطعن أمامها (ثانياً).

أولاً: شروط تقديم التظلم أمام اللجان الضريبية .

لكي تكون الطعون المقدمة أمام اللجان الثلاثة المذكورة سابقاً مقبولة، يجب أن تتوفر فيها شروط شكلية (مظهرية) وأخرى موضوعية (مرتبطة بمضمون الطعن) نتولاها بالتفصيل تباعاً.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

1- الشروط الشكلية.

تنص المادة 80 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية على : " تُرسل الطعون من طرف المكلفين إلى رئيس لجنة الطعن وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها بالمادتين 73 و75 من هذا القانون " .

فمن البديهي أن تكون تحمل نفس الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى النزاعية المُقدّمة أمام الإدارة الضريبية، والتي قمنا بتفصيلها في المبحث الثاني من الفصل الأول من هذا الباب وهي : محررة على ورق عادي وبدون دمغة، فردية ومنفردة.

مع ضرورة الإشارة إلى أنّ المكلف لا يفقد حقّه قانونا في الطعن عند تخلف إحدى الشروط الشكلية منها أو الموضوعية إذ تُطالب اللجنة من المكلف بتكملة الملف .

وهناك شروط شكلية يمكن أن تُستنتج من خلال الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية هي:

أ- تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية المختصة .

إنّ إلزامية هذا الشرط يستشف من نص المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص: "يمكن، حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ... اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل ... ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة".

إذن ما دمنا توصلنا في السابق إلى نتيجة مفادها أنّ إصدار قرار الإدارة وتبليغه إلزامي على الجهة الإدارية المعنية لكن من دون توقيع أي جزء في الحالة العكسية يؤدي بنا إلى التساؤل حول الحالة التي تتخذ فيها الإدارة الضريبية موقفا سلبيا، لأنّه في هذه الحالة يُعتد بالإشعار المسلم للمكلف من قبل الإدارة الضريبية عند تسجيل الشكاية على مستواها.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ب- عدم رفع المكلف دعوى أمام المحكمة الإدارية .

إنّ اللجوء إلى لجان الطعن لا يمكن أن يتوازي مع رفع المسألة أمام المحكمة الإدارية المختصة ولا بعد ذلك، لأنّه إذا تم رفع القضية أمام المحكمة الإدارية فلا يمكن الرجوع والطعن أمام اللجان الإدارية، لأنّ طرق باب القضاء يُعد آخر إجراء يتبّعهُ المكلف، حتى يبسط (القضاء) رقابته على صحة تطبيق وتفسير النص في شكله السليم والصّحيح، وهذا حسب نص المادة 80 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على : " لا يمكن أن يُرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية " .

ت- احترام ميعاد تقديم الطعن .

لكي يُقبل الطعن في القرار المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي - الصادر عن الإدارة الضريبية - أمام اللجنة الإدارية المختصة لابد أن يتم داخل الميعاد المحدد له قانوناً، وإلاّ اعتبر هذا الاعتراض مرفوض شكلاً .

وقد حدّد المشرع ميعاد تقديم الطعن في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تسليم قرار الإدارة¹، وعليه يتبيّن لنا أنّ الميعاد يبدأ احتسابه من تاريخ تسليم قرار الإدارة الضريبية بالرفض، لكن لم ينص القانون على حالة صمت الإدارة الضريبية وعالج فقط حالة الرد من قبلها، ما يجعلنا أمام عدّة مشرعين .

وبالقياس على حالة رفع الطعن أمام المحكمة الإدارية في هذه الوضعية القانونية، فالميعاد يُقدّر ب: أربعة أشهر (04) يبدأ احتسابه من تاريخ انتهاء أجل الفصل في الشكوى

¹ -المادة 80 الفقرة الأولى، ق إ ج ج، المرجع السابق : " 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 الجواربي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة " .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

، إذ نص المشرع بالمادة 82 الفقرة الثانية على: " يمكن لكل مُشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 أعلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المذكور أعلاه".

الملاحظة المُسجلة هي توحيد ميعاد الطعن أمام اللجان الثلاث على مختلف مستوياتها، فميعاد الطعن أمام اللجنة الولائية هو ذاته أمام اللجنة الجهوية والمركزية، الذي بفواته- من النظام العام - يفقد المكلف هذه الضمانة الاختيارية ولا يبقى أمامه سوى الطعن أمام الجهة القضائية المختصة .

ث-تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة .

أوجب القانون تقديم التظلم إلى رئيس اللجنة مباشرة¹ ويودع لدى أمانتها² ولا يتم إيداعه على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وتطبيقا للمعيار المادي الذي يخول صلاحية الفصل للجنة ما دون الأخرى يتم استقباله بالنسبة للجنة الولائية من طرف محافظ الحسابات وعلى مستوى اللجنة الجهوية يتم إرسال الطعن باسم الخبير المحاسب، أما على المستوى المركزي يوجّه إلى الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، هذا الأخير(الشخص المفوض) الذي تحدده النشرات الداخلية الصادرة عن وزارة المالية (الفقه الإداري الجبائي).

¹ -المادة 80 الفقرة الثالثة، ق إ ج ج، المرجع السابق، تنص على أنه: " تُرسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون...".

² - المنشور المتضمن تدابير لجان الطعن، المرجع السابق، ص 03.

2- الشروط الموضوعية .

يكون من فائدة المكلف أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة حيث يتعرض للأخطاء التي ارتكبتها إدارة الضرائب، فيمكن أن يعرض على لجان الطعن الإدارية للضرائب الصور الآتية :

- أن يعرض الأسباب التي دفعته إلى رفض دفع الضريبة، وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها إدارة الضرائب بصورة واضحة مع تقديم وثائق الإثبات بهذا الطعن.
- إذا لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه إدارة الضرائب فإنه بإمكانه أن يوضّح العمليات التي يقوم بها¹ .

إذن تتجسد هذه الشروط في كون المكلف يُقدّم طعنه أمام اللجنة المختصة، وتقديمه الأسباب الكافية والدّالة التي تتوافق مع طبيعة الضريبة المتنازع فيها من خلال ذكره المادة من الجدول التي أسست عليها الضريبة المفروضة، سواء ارتبطت بطلباته بخطأ في الوعاء أو الحساب (الربط الضريبي) أو عندما يغيب من طرف الإدارة الضريبة في الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة قانونا .

كما يستوجب على المكلف عرض الأسباب التي جعلته يرفض دفع الضريبة الواقعة على عاتقه وتبيان مبلغ التخفيض الذي يرغب فيه أو تبيان القاعدة الجبائية التي يراها مناسبة .

وعليه، بعد تقديم الطعن يمكن أن يكتشف رئيس اللجنة أنه معيب في شكله أو موضوعه، يستدعي المكلف بالضريبة ويطلب منه تكملة الملف في غضون ثلاثين(30) يوما ابتداء من تاريخ استلام الطعن، وفي حالة انقضاء الميعاد ويتعذر الرد أو يكون الرد

¹ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 16 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ناقصا بيت رئيس اللجنة بالرفض، وفي هذه الحالة لا يبقى للمكلف سوى الطعن أمام القضاء أو الاقتناع و تسديد الضريبة .

ثانيا: النتائج المترتبة على قبول الطعن .

بعد تقديم المكلفين لظعنهم إلى رئيس اللجنة المختصة وعرض الأسباب التي جعلتهم يرفضون دفع الضريبة المفروضة عليهم وتبيان مبلغ التخفيض الذي يرغبون فيه والقاعدة الجبائية التي يرونها مناسبة، تقوم اللجنة المختصة بالاطلاع على تقارير المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، كما تطلع على المذكرات والوثائق الثبوتية المقدمة من الطرفين المتنازعين، وتقوم بفحص الملفات من جميع جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها. ويتم الفصل في التظلم عن طريق عقد اجتماعات دورية من قبل هذه اللجان، لكن : هل يُسَدَّد المكلف الضريبة المتنازع فيها قبل صدور قرار اللجان أم بمجرد تقديم الطعن أمامها؟.

1-مصدر الضريبة المتنازع بشأنها .

تطبيقا للقاعدة المذكورة سابقا (الدفع ثم الاسترداد) يتعين على المكلف بالضريبة دفع الضريبة أولا وهذا في الحالة العادية، فالطعن أمام اللجان لا يُعَلِّق الدفع ولا يوقف التنفيذ، ومع ذلك حوّل المشرّع للمكلف بالضريبة إمكانية طلب تأجيل الدفع وأقرنه بشروط محددة¹، إلّا أنّ المُستحدث فيما يخص تأجيل دفع الضريبة المتنازع حولها هو دفع من جديد نسبة عشرين بالمائة (20%) من الحقوق والعقوبات محل النزاع².

¹ - تم تفصيلها في المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الأول من هذه الدراسة .

² - المادة 80 الفقرة الثانية، ق إ ج ج، المرجع السابق تنص على : " الطعن لا يُعَلِّق الدفع ولكن يمكن للمشتكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن ... وذلك بأن يسدّد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع " .

- المادة 173 الفقرة الأولى، المرجع نفسه : " يمكن للأشخاص المعنويين الذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم ... وهذا بالدفع من جديد لمبلغ يساوي 20% من الحقوق والغرامات محل الاحتجاج " .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

والسؤال المطروح : هل يتم عند رفع الطعن أمام اللجنة تسديد 20% من المبلغ المحتج عليه بالإضافة إلى 30% التي تم دفعها عند تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية فيصبح بذلك المجموع 50% ؟ .

الإجابة تكون بالإيجاب، طالما أنّ المشرع صريح وواضح ضمن حكم المادة 74 الفقرة الثالثة قانون الإجراءات الجبائية، إذ اعتبر منح التأجيل القانوني للدفع يتوقف عند صدور القرار النزاعي من طرف الإدارة الضريبية المختصة، وكذا الفقرة الثانية من المادة 80 من نفس القانون من خلال عبارة " التسديد من جديد " .

وهل يتم الطعن أمام اللجنة المختصة في المبلغ الجبائي بعد التخفيض الجزئي أم في القيمة المبلّغة بموجب الإنذار ؟.

يتم الطعن في المبلغ بعد التخفيض من طرف الإدارة الجبائية؛ أي أنّ اللجنة تفصل في الأمور والنقاط التي لم تقبلها الإدارة الضريبية، إذ يتم الطعن في أوجه الخلاف دون غيرها وفقا للأوضاع القانونية المقررة وفقا للمواد 80 في فقرتها الأولى و 173 من قانون الإجراءات الجبائية .

لكن لم يُعالج المشرع حالة اتخاذ الإدارة الضريبية موقفا سلبيا بعد تقديم التظلم أمامها، ففي هذا الوضع يتم الطعن في القرار الأول المتعلق بفرض الضريبة لأنه لم يتغيّر .

2- سير عمل اللجان الإدارية .

تتولى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال القيام بأعمالها عن طريق عقد الاجتماعات من طرف أعضائها لغرض الفصل في طلبات الشخص المتظلم سواء بالقبول أو الرفض الجزئي أو الكلي، لذا تتولى إصدار آرائها وتلتزم بتبليغها للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

أ- عقد الاجتماعات .

تجتمع لجنة الطعن الولائية والجهوية والمركزية بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر الواحد¹ أي تتعد أربعة وعشرون (24) مرة خلال سنة كاملة²، ويتم تحديد تاريخ الاجتماع من طرف الرئيس³، ولا يصح اجتماع اللجان إلا بحضور أغلبية أعضائها أي خمسة (05) أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس⁴، كما يقوم الرئيس باستدعاء المكلفين المعنيين أو ممثليهم من أجل سماع أقوالهم، لذا يتم تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع⁵، ما يشكل تجسيدا لمبدأي المواجهة والدفاع أي حق الاطلاع على الملف وتقديم تفسيرات وتبريرات لمختلف الطلبات المقدمة .

ويمكن للجنة المركزية - دون اللجان الأخرى - أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع

¹ - المادة 81 مكرر، ق إ ج ج، المرجع السابق.

² - المشرع دائم الحرص على ترك المجال أمام الإدارة لإعمال سلطتها التقديرية لا سيما في الجانب الذي يخص المصلحة العامة، وكأنه هنا لا توجد حالة استثنائية أو حالة الضرورة تدفع برئيس اللجنة إلى عقد أكثر من جلستين في الشهر الواحد.

³ - République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2010, p 40.

⁴ - ما دام أنّ أعضاء اللجان يحضون بتعويض أو منحة لقاء الحضور أو المشاركة في أعمال اللجنة التي هم أعضاء بها، لم لا نعتبر غياب أي عضو عن الجلسات أكثر من مرتين في السنة يؤدي إلى تجريده من هذه الصفة .

- راجع: المادة 81 الفقرة الأخيرة، ق إ ج ج، مرجع سابق .

⁵ - المادة 81 مكرر، المرجع نفسه .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

التابعة لاختصاصه الإقليمي، وبالتالي يتحول في هذه الحالة باقي أعضاء اللجنة إلى مجرد حضور شكلي، يتكفلون بتوقيع الحضور والمناقشة السطحية¹.

يتبين من خلال جلسات اللجنة المركزية للطعن أنّ المدير الولائي للضرائب هو صاحب الرأي الذي يصدر باسم اللجنة حتماً، لماذا ؟ لأنّ النص واضح، فهذا الشخص يقوم بتقديم المعلومات التي يتم من خلالها البت على مستوى الإدارة الضريبية لأجل الفصل في طلبات المكلف أمام اللجنة المركزية، ما يُخيل للمكلف أنّه طعن أمام المديرية الولائية للضرائب وليس لدى اللجنة المركزية التي يفترض فيها الإستقلالية والحياد في اتخاذ قراراتها، ما يُفرغ هذا الإجراء من محتواه ويبقى المكلف يدور في حلقة مفرغة .

أمّا بالنسبة لمهمة كتابة اللجنة والمقرر فتم توكيلها إلى عون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعيّنه المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب بالنسبة للجنة الولائية والجهوية على التوالي .

ب- إصدار الآراء .

تُلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإنّ صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن².

¹ - رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية : دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، دون سنة نشر، ص 238 .

² - المادة 81 الفقرة الثانية، ق إ ج ج، المرجع السابق.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

بعد المداولة القانونية التي تجريها اللجان تُصدر آرائها التي يُشترط أن تتم الموافقة عليها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا (الجهة التي فيها الرئيس)، وتُبلّغ (اللجنة) هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل (10) أيام، ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللّجنة، هذا بالنسبة للجنة الولائية والجهوية¹ أما فيما يخص اللجنة المركزية فتبّلع الآراء إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرين (20) يوما، ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللّجنة².

و يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يُمنح للشاكي، وتبّلع التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد(1)، حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب³.

¹ - المادة 81 مكرر، ق إ ج ج، المرجع السابق .

² - المرجع نفسه.

³ - المادة 81 الفقرة الثالثة، المرجع نفسه.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

المطلب الثاني : لجان الطعن في التشريع الجبائي المغربي والتونسي .

في إطار إجراءات الفحص الضريبي وما ينتج عنها من تصحيح للنتائج وبعد استكمال مراحل التدابير التوجيهية دون حصول اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف، فإن هذا الأخير من حقّه طلب إحالة نقاط الخلاف العالقة على أنظار اللجان الضريبية¹ التي أحدثها المشرع كآلية لإشراك المكلفين بالضريبة في نشاط الإدارة الضريبية وإيجاد تعاون وثيق بين الطرفين²، تتجلى معالمها من خلال تكوينها ونظام عملها . إلا أنّ المشرع المغربي قد حصر وحدد اختصاصها في البت في المسائل الواقعية دون المسائل القانونية³، كما لا تحال على اللجان إلا المطالبة التي يتقدّم بها المعني بالأمر والناجمة عن الرسالة التبليغية الثانية لا التوصل بالأمر بالتحصيل (قبل وضع جدول الضريبة موضع التحصيل mise en recouvrement)، حيث ودون الحالة هاته يجب الركون إلى إجراءات المطالبة أمام الإدارة الضريبية المقررة في الفصل 235 من المدونة العامة للضرائب⁴، كما لا يمكن تقديم الطعن

¹ - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 577 .

- الكرناوي إبراهيم، ((التعريف باللجان المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص 292.

² - مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص 128.

³ - الثيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 91 ، 94.

• المسائل الواقعية: هي تلك التي تتعلق بتقدير أسس الضريبة : ربح، رقم أعمال، المصاريف الحقيقية القابلة للخصم...إلخ.

• المسائل القانونية: البحث في أساس الضريبة وطريقة حسابها .

ولم يعد المفتش (بعد الإصلاح الضريبي) يستأثر برأيه الانفرادي فيما يتعلق بطبيعة النزاع (مسألة قانونية أو مسألة واقعية) وأصبحت سلطة التقدير هذه من اختصاص لجان فرض الضريبة المعروض عليها النزاع . للاستزادة راجع: بنبريك عبد العلي، المرجع السابق، ص 88.

⁴ - أزوكار عمر، المرجع السابق، ص 157.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

في نتائج المراجعة في آن واحد أمام المحكمة المختصة وأمام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة¹ أو أمام القضاء وأمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة². إضافة إلى أنه توجد قنوات للصلح تسمى بلجن الصلح (commissions de conciliation) غير منظمة بأي نص تشريعي إنما فقه الإدارة هو من أوجدها³ تعمل على تقريب وجهات نظر الطرفين حول التصحيحات التي أجريت على تصريحات المكلفين بالخصوص على مستوى إجراءات الفحص الضريبي⁴ .

لكن المشرع التونسي لم يترك أمر تحديد الأساس الضريبي للمكلف بالضريبة بناء على التصريح المقدم ولا للإدارة الضريبية بعد اتباع إجراءات التقييم الوجيه حسب ما توصلت إليه بعد المراجعة الجبائية، إنما حوّل مهمة الفصل في الخلاف لهيئات أخرى هي خطة الموفق الجبائي و لجان المصالحة الجهوية والوطنية .

الفرع الأول :لجان الطعن الضريبية في التشريع المغربي .

أولا : تشكيلة لجان الطعن المحلية والوطنية .

لقد توخّى المشرع من تشكيل اللجان المنصوص عليها في التشريع الضريبي المغربي أن يشرك عدّة فعاليات في فرض الضريبة وتصحيحها تنتمي إلى قطاعات مختلفة، بغية أن تحضى العملية الضريبية بمصداقية، وأن يلف القرار الضريبي بأكثر ما يمكن من العدل⁵،

¹ - المادة 225 هاء، م ع ض م، المرجع السابق .

² - المادة 226 فقرة 09 و10، المرجع نفسه.

³ - هذه اللجان في نظرنا بقدر ما هي ضمانات للمكلف بالضريبة بقدر ما تفتح الباب أمام تكريس الفساد والمحاباة وتجاوز كل من مبدأي العدالة والمساواة في فرض وتحصيل الضريبة . فلا رقيب ولا حسيب على الإدارة في هاته الحالة .

⁴ - أكثر تفصيل راجع: شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 563.

⁵ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 63.

- شنوف السعدية، ((دور اللجان الضريبية في فض المنازعات الضريبية))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضررائب، دار السلام، المغرب، 2018، ص 148.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

لذلك فإن اللجنة المحلية تضم كل من:¹

- قاضي رئيسا؛

- ممثلا لعامل العمالة (الوالي) ؛

- رئيس المصلحة المحلية للضرائب ؛

- ممثلا للخاضعين للضريبة .

وتتكون اللجنة الوطنية الدائمة والتابعة مباشرة للوزير الأول حسب منطوق المادة 41

من قانون الضريبة على الشركات من الأعضاء التاليين:²

- سبعة (07) قضاة ؛

- ثلاثون (30) موظفا لهم تأهيل في ميدان الضرائب أو المحاسبة أو القانون أو

الاقتصاد ؛

- مائة (100) شخص في ميدان الأعمال بصفتهم ممثلين للخاضع للضريبة .

وتنقسم اللجنة الوطنية إلى سبع (07) لجان فرعية، وتضم كل لجنة فرعية :

- قاض، رئيس ؛

- موظفين ؛

- ممثلين للخاضعين للضريبة .

كما يمكن أن تضيف اللجنة إليها فيما يخص كل قضية خبيرين اثنين على الأكثر

تعيّنهما من بين الموظفين أو الخاضعين للضريبة ويكون لهما صوت استشاري فقط .

¹ - المادة 225 الفقرة الأولى، م ع ض م، المرجع السابق .

² - انظر المادة 226، المرجع نفسه .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وقد ميّز المشرع بشأن تعيين ممثلي المكلف بالضريبة والممثلين الاحتياطيين تبعا للنشاط الذي يمارسه الطاعنين في كلتا اللجنتين الوطنية والمحلية، إذ نجد :

- المكلفين الذين يزاولون نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي أو فلاحي.
- الطعون التي تهم الخاضعين للضريبة الذين يزاولون مهنة حرة .

ويتم تعيين ممثليهم من طرف عامل العمالة أو الإقليم المعني لمدة ثلاث (03) سنوات من بين الأشخاص الطبيعيين أعضاء المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا لفروع النشاط المذكور قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تبتدئ خلالها مهام الأعضاء المعيّنين في حضيرة اللجنة¹. وإذا طرأ تأخير على تعيين الممثلين الجدد أو حال دون ذلك عائق وقع تلقائيا تمديد انتداب الممثلين المنتهية مهامهم لفترة لا تتجاوز ستة (06) أشهر²، ولا يمكن لأي ممثل نظّر في الطعن أمام اللجنة المحلية أن يحضر اجتماع اللجنة الوطنية³، ما يدعم ويكرّس مبدأ الحيادكما ويشكل إجراء الامتناع.

ولقياس درجة استقلالية لجان الطعن الوطنية والمحلية عن الإدارة الجبائية وحيادها في اتخاذ مقرراتها قصد تحقيق الفعالية وتجسيد الأهداف المرجوة من وراء إنشائها نقوم بتحليل وتفكيك هذه التركيبة والجهة المنشئة لها كما يأتي:

فأراد المشرع دعم ضمانات المكلف بالضريبة من جانب تشكيلة هذه اللجان كما يلي :

¹ -راجع المادة 225 بآء، م ع ض م، المرجع السابق.

² - انظر المادة 225 جيم، المرجع نفسه.

³ -انظر المادة 226، المرجع نفسه .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

- تعدد واختلاف صفات الأعضاء فهناك ضمان تمثيلية للمكافين بالضريبة كصوت معادل لصوت الإدارة الضريبية في هذه اللجان ما يخدم حيادها بمناسبة نظرها في النزاع الضريبي¹.
 - إحداث اللجان المحلية على صعيد كل إقليم أو عمالة كما يدخل ضمن تشكيلتها ممثل لعامل العمالة أو الإقليم يمثل السلطة المحلية الواقع مقر اللجنة بدائرة اختصاصه وهذه الخاصية الفريدة يتميز بها المشرع المغربي والفرنسي² دون الجزائري والتونسي .
 - منح اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة طابع مؤسّسة حقيقية مستقلة عن وزارة المالية، وذلك بوضعها تحت الوصاية الفعلية للوزير الأول³.
- أمّا ما يُضعف ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية يمكن عزيه إلى ما يأتي :
- اعتبار هذه اللجان لجان داخلية تُحدثها الإدارة الجبائية⁴، كما يتم تحريكها من طرف المكلف الذي يجب عليه أن يطلب من السلطة الإدارية الضريبية صراحة المثل أمام

¹ - مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص 129.

- شنوف السعدية، المرجع السابق، ص 148.

² - Code générale des impôts, Dernière modification le:01 septembre 2017, Document généré le:08septembre 2017. Voir le site web: www.Legifrance.fr. Article 1650: « Dans chaque commune, il est institué une commission communale des impôts directs composée de sept membres, savoir : le maire ou l'adjoint délégué, président, et six commissaires... ».

³ - بنبريك عبد العلي، المرجع السابق، ص 89.

⁴ - تنص المادة 225، م ع ض م، المرجع السابق : « تُحدث الإدارة لجانا محلية لتقدير الضريبة وتحدد مقارها ودائرة اختصاصها ... ».

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

- اللجنة المحلية أو الوطنية¹ دون أن يوجّه الطلب أمام اللجنة المختصة بصفة مباشرة.
- يُعاب على المشرّع تسمية اللجنة المحلية باللجنة المحلية لتقدير الضريبة التي يمكن أن تفيد بأنّها لا تتمتع بالاستقلالية عن الإدارة الضريبية في أداء وظائفها ما دام أنّها تعمل على تقدير الضريبة المفروضة على المكلف، وكأنّنا أمام الإدارة الجبائية وليس أمام جهة محايدة.
- لكن في الواقع العملي على اللجنة أن تتقيّد بطلبات المكلف لأنّها لا تختص بالتقدير أصلاً، وإنّما تنظر في كافة أوجه الخلاف بين الطرفين ولا تستطيع تقدير الأرباح بما يزيد عن تقدير الإدارة إنّما تستطيع اعتماده أو تخفيضه².
- كما أنّ ممثلي الإدارة الجبائية يجمعون بين صفتي الخصم والحكم في نفس الوقت، ممّا يُبعد الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة³ كما يجعل المكلف الطرف الضعيف أمام خبرة ممثل إدارة الضرائب، وهذا ما يستوجب الدراية الكافية بالمادة الضريبية من طرف ممثل المكلفين⁴.

¹- وتردّف المادة 225، م ع ض م، المرجع السابق على أن: "... يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة ويسلمها لها ...".

-تنص المادة 226 فقرة 2، المرجع نفسه على أن: "... يتسلم المفتش المطالبات الموجهة إلى اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ويسلمها لها ...".

- أكثر تفصيل راجع: الشيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 578 وما بعدها .

²- بيومي زكريا محمد، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، المرجع السابق، ص 149.

³- المرجع نفسه، ص 140.

⁴ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 65.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

- إضافة إلى استحواد السلطة التنفيذية في اتخاذ قرار التعيين فيما يخص اللجنة الوطنية دون المحلية ما يقلل من عنصري الاستقلالية والحياد. كما أنّ ترقيتهم وتدبير وضعيتهم الإدارية ترجع لمديرية الضرائب¹.
- رغم أنّ اللجنة الوطنية تابعة مباشرة للوزير الأولالزالت تحتاج إلى مديرية الضرائب فيما يخص الوسائل البشرية والمادية كتوفيرالمقر وبعض وسائل العمل الضرورية، فاللجنة لا تتوفر على أية ميزانية ولا وسائل لوجيستية كالحواسيب وغيرها².
- الموظفين في اللجنة الوطنية لا يكونون أعضاء إلاّ بعد حصولهم على تأهيل في مجال المحاسبة أو....، إذ أنّ حرف "أو" يفيد التخيير وليس الجمع فيما بين التخصصات المذكورة ما يجعل تأهيلهم محدود.
- نعتقد أنّه ليس من الضروري أن يرتبط حياد اللجنة بأن يدخل ضمن تشكيلتها أحد القضاة، ذلك لأن وجود القاضي وإن كان يمثل ضمانا أساسية لتحقيق العدل لما يتمتع به القضاة من نزاهة، ومن ثم يكون الإعتماد على القاضي في تقرير الحياد مرتبطا بخبرته وقدرته على الفصل في النزاع لا يمكن تجاهل طبيعته الفنيّة³ ثم إنّ هذا الإسناد من شأنه أن يؤدي إلى بت هؤلاء في الملف مرتين إذا رُفِع النزاع أمام المحاكم الإدارية⁴.

¹- شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 602.

²- المرجع نفسه.

³- رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل : الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية مقارنا بالقانون رقم 157 لسنة 1981 وعلى ضوء آراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، ط 2، دار النهضة العربية، مصر، د س، ص 238 .

⁴- الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 92.

- الكرناوي إبراهيم، المرجع السابق، ص323.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ثانيا: إجراءات الطعن أمام اللجان.

عندما تقوم الإدارة بمراقبة وتصحيح الإقرار الضريبي المُقدّم من المكلف وإدخال تعديلات وتغييرات عليه تقوم بتبليغ المكلف وفق الرسالة الأولى والثانية، وبعد إبداء رأيه وملاحظاته برفض الأساس الجديد كليا أو جزئيا يتقدّم المكلف بعريضة توجّه إلى المفتش في رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم، هذا الأخير يقوم بإحالتها إلى اللجنة المختصة (المحلية أو الوطنية) مصحوبة بالوثائق المتعلقة بالإجراءات التوجيهية السابقة (الرسالة الأولى والثانية) حتى تتمكن اللجنة من البت في الخلاف القائم بين الطرفين .

وينعقد اختصاص اللجنة المحلية متى ارتبطت العريضة المقدّمة للمفتش بالتصحيحات المتأتية من الدخول المهنية أو عند فحص محاسبة المكلفين بالضريبة عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة (10) ملايين درهم .

وتعقد جلساتها بمقر المحكمة الابتدائية عوض إدارة الضرائب أو مقر العمالة وذلك بهدف إحساس الملزمين بالطمأنينة وإحلال عامل الثقة في أنفسهم¹.

كما تتولى اللجنة الوطنية الفصل في الطعون المتعلقة بفحص مجموع الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وكذا الملفات المرتبطة بفحص المحاسبة عندما يساوي أو يفوق رقم الأعمال عشرة (10) ملايين درهم، بالإضافة إلى الطعون التي لم تُصدِر اللجان المحلية لتقدير الضريبة مقررات بشأنها خلال الميعاد المقرر لذلك.

¹ - الوكيل عزي، ((أي دور للجن الضريبية في حل المنازعات الضريبية وفق التوجه الجديد للمدونة العامة للضرائب))، انظر الموقع الإلكتروني : www.droitenterprise.com، تاريخ الزيارة يوم : 2018/01/11، الساعة : 23:00.

- شنوف السعدية، المرجع السابق، ص 150.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

إن في هذه الحالة الأخيرة نلمس وجود نظام الطعن على درجتين اللّجنة المحلية كدرجة ابتدائية واللجنة الوطنية كدرجة استئنافية¹.

وبعد تقديم العريضة للمفتش يقوم بتسليمها للجنة المعنية في غضون ثلاثة (03) أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة بالطعن المقدم من قبل المكلف، وفي حالة عدم تقديمها خلال هذا الميعاد، لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها من قبل المكلف أو التي تم قبولها بعد التحقيق والرقابة.

ونفس الاتجاه سارت عليه المحكمة الإدارية بوجدة في حكمها الصادر بتاريخ 30/05/2005، ملف رقم 2004/312 على أنّ: "الإدارة ملزمة بإحالة ملف النزاع الضريبي على اللجنة المحلية"².

يُجسد هذا الإجراء فعالية الطعن أمام اللجان كما يُعتبر ضماناً أساسية للمكلف بالضريبة رغم أنّ الإدارة الضريبية ستكون حتماً حريصة أشد الحرص على مثل هكذا إجراءات لأنها لا تخدم مصالح الخزينة العامة.

وتتبع هذه اللجان النظام الجماعي *la forme collegiale* في سير أعمالها من خلال تشكيل مختلط يضم ممثلي الإدارة وممثلي الملزمين، إذ لا تصح مداوات اللجنة إلا إذا حضرها ثلاثة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس وممثل الخاضعين للضريبة وتتداول بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي فيه الرئيس،

¹ - الشريقي محمد، المرجع السابق، ص 60 .

² - الكاسم الحسن، ((اللجنة الوطنية للطعون الضريبية الاختصاص والمسطرة والقرارات الصادرة عنها))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011، ص 101.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ويتم اجتماع اللجنة المحلية مرة واحدة أو مرتين أما اللجنة الفرعية للجنة الوطنية يمكن أن تعقد العدد اللازم من الجلسات (السلطة التقديرية للجنة) .

وهذا فيه مصلحة خاصة بالمكلف بالضريبة من هذا الجانب يتجسد في عدم تقييد المشرع للجان بعدد الجلسات التي تُعقد فيمكن أن تؤجل الجلسة لغياب أحد الأعضاء وليس القيام بالفصل فيها نظرا لعدم اكتمال النصاب القانوني، وذلك في حدود اثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ تقديم الطلب للجنة المختصة من طرف الإدارة الضريبية .

ويتعين على اللجان الإدارية الضريبية التصريح بعدم اختصاصها في المسائل التي تتعلق بتفسير نصوص تشريعية أو تنظيمية، ويجب أن تكون مقرراتها معللة ومفصلة سواء تلك التي قبلتها أو التي عدلتها أو التي رفضتها (abandonnés, maintenus, rectifiés) من حيث الواقع أو القانون¹، وتبلغ إلى الأطراف من طرف مقرروا اللجان في غضون أربعة (04) أشهر الموالية لتاريخ صدورها تطبيقا للفصل 225 بند 2 -أ- من مدونة الضرائب .

وفي حالة عدم إصدار اللجنة المحلية مقررها خلال اثني عشر (12) شهرا للإدارة إحالة الملف إلى اللجنة الوطنية في غضون شهران (02) ابتداء من تاريخ انقضاء أجل الفصل .

وفي حالة عدم تسليم الملف خلال ذلك الميعاد من قبل اللجنة المحلية إلى كتابة اللجنة الوطنية لا يمكن أن تتجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تم الإقرار بها أو قبولها من طرف المكلف بالضريبة² .

¹ - الكاسم الحسن، المرجع السابق، ص 583.

² - الملاحظة التي يمكن تسجيلها بهذا الشأن هي أنّ المشرع يوقع جزاءات وعواقب على الإدارة الضريبية نتيجة تصرفات لم تكن سببا في حدوثها، وذلك بجعله تماطل اللجنة المحلية في إحالة ملف النزاع إلى اللجنة الوطنية سببا في توقيع جزاءات على الإدارة تتمثل في عدم تجاوز أسس فرض الضريبة تلك التي تقدم بها المكلف بالضريبة في تصريحه أو عدم تجاوز تلك الأسس التي قبلها بعد إعادة التقويم الوجيه، معززا بذلك ضمانات المكلف بالضريبة عند الطعن أمام اللجان حتى على حساب مصالح الإدارة الضريبية .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وعقب صدور المقرر النهائي من اللجان تقوم الإدارة الجبائية من جهتها بإصدار الأمر بتحصيل الضريبة المفروضة بناء على الأسس التي حددتها اللجنة ،ويستوي في ذلك أن تكون هذه الأسس تتعلق بتصحيحات متعلقة بمسائل واقعية أو بمسائل قانونية دفعت فيها اللجنة بعدم الاختصاص، إذ لا يوقف الأداء قيام المكلف بإجراء الطعن في مقررات اللجان¹، ولا يملك الطرفين حيالها إلا رفع المسألة أمام الجهة القضائية المختصة للفصل فيها بعد انقضاء أجل الفصل بالنسبة للجان وليس قبل انقضاء ميعاد إثني عشر (12) شهرا المذكور أعلاه .

فلا يمكن تقديم الطعن في آن واحد أمام المحاكم وأمام اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة .

وهذا ما سار عليه القضاء إذ اعتبر المطالبة القضائية من قبل الإدارة الضريبية باطلة والدليل على ذلك هو إقرار المحكمة الإدارية بوجوده هذا الأمر صراحة في منطوق حكمها الصادر سنة 2005، وذهبت إلى أنّ أي مطالبة بأداء الضريبة المتنازع بشأنها قبل انتهاء المرحلة الإدارية أمام اللجنتين المحلية والوطنية مطالبة باطلة مادامت الإدارة حرمت الملزم من الحقوق والضمانات المخولة له على مستوى المنازعة الإدارية².

الفرع الثاني :الهيئات في القانون التونسي .

أولا : مؤسسة الموفق الجبائي.

لقد اتجهت مختلف الدول إلى إقامة إطار حماية مواز للإطار القضائي الإداري غالبا ما يتمثل في إتباع طريقة الوساطة بين الأفراد والإدارة أو بينهم وبين القضاء قصد الوصول

¹ - الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 99، 106.

² -الكاسم الحسن، المرجع السابق، ص ص 101، 102.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

إلى إيجاد حل بطريقة ودية غالبا ما تكون قائمة على العدل والإنصاف¹، وهو ما قام به المشرع التونسي عن طريق إحداث مؤسسة الموفق الجبائي لتقريب وجهات النظر فيما بين الطرفين المتنازعين .

ما يدفعنا إلى إبراز تاريخ ظهور هذا النوع من المؤسساتات والمهام التي تُعنى بها .

1- ظهور مؤسسة الموفق الجبائي.

ظهرت هذه الهيئة لأول مرة في السويد وسميت بـ " الأبودسمان " وذلك سنة 1713 منبثقة عن البرلمان حيث أصبحت بعد دستور 1809 أداة برلمانية ناجعة لفض النزاعات التي قد تطرأ بين الإدارة ومنظوريها²، ثم انتشرت الفكرة في عديد الدول منها فرنسا التي أنشأت مؤسسة " وسيط الجمهورية " لدى رئيس الجمهورية، إذ خالفت الأصل في ذلك من حيث الجهة التي تتبعها المؤسسة³. وقد أنشأت تونس هذه الهيئة سنة 1993⁴ وسميت بـ "الموفق الإداري " لدى رئيس الجمهورية تتولى النظر في شكاوى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء والمتعلقة بالمشاكل الإدارية التي تخصهم .

¹ - بوعشبة توفيق، القانون الإداري التونسي، الأطرش للكتاب المختص، تونس، 1995، ص 367.

² - جنيح محمد رضا، المرجع السابق، ص 172 .

³ - المرجع نفسه، ص 367.

⁴ - قانون عدد 51 لسنة 1993، مؤرخ في 03 ماي 1993، يتعلق بمصالح الموفق الإداري، ر ر ج ت عدد 35، مؤرخ في 11 ماي 1993.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

كما أنشأ المشرع الجزائري مؤسسة "وسيط الجمهورية" سنة 1996¹ لدى رئيس الجمهورية، لكن ثلاث سنوات من بعد الإنشاء تمّ التخلي عنها²، وذلك بالنظر للانتقادات التي وجّهت لها.

هذه المؤسسة في الدولة التونسية (موجودة حاليا) والجزائرية (سابقا) . كانت قريبة جدا من الصيغة التي أخذت بها فرنسا³ للنظر في المنازعات بين الإدارة وغيرها من الأشخاص .

إذن،الموفق الإداري هو:"مجرد خطة محدثة لدى رئيس الجمهورية يعين صاحبها بأمر رئاسي من بين الأعوان العموميين المباشرين أو المتقاعدين الذين لهم خبرة إدارية واسعة لمدة غير محددة"⁴.

وظهرت مصالح الموفق الجبائي سنة 2014 بموجب أمر⁵ يتعلق بضبط مشمولات هذه المصالح، وتتخذ الشكل القانوني لمؤسسة عمومية ذات صبغة إدارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتخضع لإشراف وزارة المالية والاقتصاد حسب الفصل 02 منه . وتتركب مصالح الموفق الجبائي وفقا لمقتضيات الفصل 10 من الأمر المتعلق بضبط مشمولات مصالح الموفق الجبائي من :

¹ - مرسوم رئاسي رقم 96-113، مؤرخ في 23 مارس 1996، يتضمن تأسيس وسيط الجمهورية، ج رج ج عدد 20، مؤرخ في 31 مارس 1996 (ملغى).

² - مرسوم رئاسي رقم 99-170، مؤرخ في 02 أوت 1999، يتضمن إلغاء مؤسسة وسيط الجمهورية، ج رج ج عدد 52، مؤرخ في 04 أوت 1999.

³ - بوعشبة توفيق، المرجع السابق، ص 367.

⁴ - جنح محمد رضا، المرجع السابق، ص 172.

⁵ - الفصل 2، أمر عدد 3485، مؤرخ في 17 سبتمبر 2014، يتعلق بضبط مشمولات مصالح الموفق الجبائي وتنظيمه الإداري والمالي، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 78، مؤرخ في 26 سبتمبر 2014.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

- خلايا للتوفيق،

- وحدة الشؤون الإدارية والمالية،

- مكاتب الاستقبال والضبط.

2- مهام الموفق الجبائي .

حدّد الفصل 113 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية دور الموفق الجبائي، حيث يقوم بتولي النظر في العرائض الفردية الصادرة عن الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المتعلقة بالصعوبات التي تعترضهم في إطار علاقتهم بمصالح الجباية ومصالح الاستخلاص وبذل ما في وسعه لتذليل هذه العراقيل.

مع التنويه إلى أنّه لا تقدّم العرائض أمام هذه المؤسسة إلاّ بعد استنفاد جميع المساعي الإدارية الأولية والمجهودات الكافية للوصول إلى حل يرضي الطرفين المتنازعين (الإدارة والمكلف)، كما يستثنى من اختصاص هذه الجهة كل العرائض المتعلقة بتوظيف الأداءات والخطايا المتعلقة بمسائل صدر في شأنها حكم قضائي.

ويجب أن تتوافر في العرائض الموجهة للموفق الجبائي مجموعة من الشروط وهي : أن تكون ممضاة من قبل صاحبها أو من ينوبه وتتضمن بوضوح أطراف الخلاف وطلبات العارض ومصالحته المباشرة في الخلاف، وأن تكون معللة ومدعمة بالوثائق المثبتة للطلبات مع بيان المساعي الإدارية الأولية التي بدلها العارض قبل التوجه إلى الموفق الجبائي، وفي مقابل ذلك يمكن للعارض الاستعانة بمن يشاء أو إنابة من يوكله¹.

¹ - الفصل 05، أمر 3485، المرجع السابق.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ويمارس الموفق مهامه بكل استقلالية عن مصالح الجباية ومصالح الاستخلاص، كما يمكن له الاستعانة بهم للتحقيق في العرائض المعروضة عليه أو طلب توضيحات منهم، وعلى هذه الأخيرة بذل العناية المطلوبة لتقديم المساعدة¹.

فإذا تبين للموفق الجبائي وجاهة وأحقية مضمون العريضة، يمكن أن يرفع توصيات إلى الإدارة الجبائية لمعالجة المسألة المطروحة وعلى هذه الأخيرة إعلام المكلف بمآل المساعي المبذولة²، غير أنه لا يمتلك (الموفق) سلطة تقديرية كما لا يمكن اعتباره سلطة قضائية، فلا تُعد توصياته ومقترحاته في الشكاوى المرفوعة إليه قرارات إدارية أو قضائية³، لأنه إذا تمسكت مصلحة الضرائب بموقفها اتجاه المكلف يمكن للموفق رفع تقرير إلى وزير المالية مشفوعا باقتراحاته⁴.

وسواء تم عرض المسائل العالقة على الموفق أم لا يتوجب عليه أن يرفع تقريرا سنويا لوزير المالية يضمنه مقترحاته وتوصياته للنهوض بجودة أداء مصالح الجباية والاستخلاص ودعم أسس المصالحة مع المكلفين بالضريبة⁵.

إذن يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع الخلاف بينه وبين الإدارة الجبائية أمام الموفق الجبائي الذي يتمتع باختصاص عمودي قطاعي أو لدى مصالح الموفق الإداري الذي يعد اختصاصه أفقي شامل .

1 - الفصل 115، م ح إ ج ت، المرجع السابق.

2- المرجع نفسه .

3- جنيح محمد رضا، المرجع السابق، ص 174.

4 - الفصل 115، م ح إ ج ت، مرجع سابق.

5 - الفصل 116، المرجع نفسه.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

بناء على ما تقدّم، وفي صورة عدم التوصل إلى حلّ يُرضي طرفي النزاع، يُصدر الوزير المكلف بالمالية قرار التوظيف الإجباري للأداء ويبلغ¹ للمكلف بالضريبة، حيث يمكن الطعن فيه أمام القضاء² .

ثانيا: لجان المصالحة الجهوية والوطنية .

استحدث المشرّع التونسي لجان للمصالحة وطنية و جهوية يأتي دورها بعد ختم عملية المراجعة الجبائية الأولية والمراجعة المعمّقة وإعلام المكلف بنتائجها، وذلك قبل إصدار قرار الإخضاع الضريبي.

ويتم رفع المسألة أمام لجنة المصالحة بمبادرة من الإدارة الجبائية أو بناء على طلب كتابي معلّل من المعني بالأمر يقدّمه إلى المصلحة الجبائية المختصة التي بدورها توجهه للجنة المختصة في غضون خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ رد مصالح الجباية على ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته كتابيا³ .

إذن المكلف بالضريبة لا يتعامل مباشرة مع هذه اللجان إنّما الإدارة الضريبية هي من خولها المشرّع عرض هذه الخلافات على اللجنة سواء تلقائيا أو بناء على رغبة المعني بالأمر.

¹ - يتم تبليغ القرار بواسطة : - أعوان مصالح الجباية . - رسالة مضمونة الوصول مع إعلام بالبلوغ . - عن طريق عدول الخزينة . - عن طريق عدول التنفيذ .

- راجع في ذلك : العبيدي محمد، الوجيز في النزاعات الإدارية والجبائية، د د ن، تونس، د س ن، ص 31.

² - ينص الفصل 09، م ح إ ج ت، المرجع السابق، على : " يصدر وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك قرارات التوظيف الإجباري للأداء".

³ - الفصل 122، المرجع نفسه .

1- التركيبة البشرية للجان المصالحة.

تتركب اللجنة الوطنية للمصالحة من ¹:

- الموفق الجبائي أو من ينوبه، بصفة رئيس ؛
- موظفين بالإدارة العامة للضرائب ؛
- موظف بالإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي ؛
- ممثلين للمكلف بالضريبة .

أما عن تشكيلة اللجنة الجهوية للمصالحة فنجد: ²

- الممثل الجهوي للموفق الجبائي ؛

- محقق ؛

- رئيس الهيكل المكلف بتأطير المكاتب ؛

- ممثلين للمكلف بالضريبة .

نستنتج من خلال هذه التشكيلة أنّ هذه اللجان لا تتوافر على درجة كافية من الحياد والاستقلالية عن الإدارة الجبائية وذلك من خلال ما يلي :

- نظرا لإحداثها من طرف المصالح الجبائية ³ .

- أنّ أغلب الأعضاء يتبعون السلطة التنفيذية والإدارة الجبائية (ممثلين عنها)، عدا

ممثلي المكلف بالضريبة، وذلك من خلال صفتهم لكن بالنظر لجهة تعيينهم أو

¹ - الفصل 118، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

² - الفصل 120، المرجع نفسه .

³ - تنص الفقرة الأولى من الفصل 117، المرجع نفسه . على : " أحدثت لدى مصالح الجبائية لجنة أو أكثر..."،

- الفصل 119، المرجع نفسه : " أحدثت بكل مركز جهوي لمراقبة الأداءات لجنة أو أكثر..." .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وعزلهم فنجدها تتم من قبل الوزير المكلف بالمالية كما أنهم عرضة للعزل في أي وقت ما دام أن عهدهم مفتوحة كما يمكن أن تجدد أم لا .

- الإدارة الضريبية خصم وحكم في ذات الوقت في مواجهة الشخص المكلف بالنظر لاعتبار وجود ممثلين عنها ضمن هذه التشكيلة .

2- مهام لجان المصالحة .

تختص اللجنة الوطنية للمصالحة بالنظر في الملفات التي تكون اللجنة الجهوية غير مختصة بها¹، إذ ترك المشرع من خلال هذا الحكم المعيار الفاصل في توزيع الاختصاص فيما بين اللجنتين الوطنية والجهوية يكتنفه نوع من الغموض.

فلا يمكن للطرفين التمسك بها في طعونهم لذهاب القاضي إلى اعتبار القواعد المتعلقة بالاختصاص تحتاج لیتسنى للطرفين التمسك بها أن يكتسب النص القانوني حدا من الوضوح يكفي عن التأويل ومع ذلك لا يُستبعد الاختصاص بالاستنتاج².

وتتولى لجان المصالحة إبداء رأيها بخصوص نتائج المراجعة الجبائية بعد تبليغها للمكلف من قبل الإدارة الجبائية وردّه بالرفض على ما خلّصت إليه، لذا يجب أن يتضمن كل ملف يُعرض على لجنة المصالحة الإعلام بنتائج المراجعة واعتراض المكلف عليها والردود المتبادلة بشأنها مع مصالح الجبائية³.

كما لا يجوز للجنة تأويل نص قانوني بمناسبة نظرها في الملفات ولا الاعتماد على المحاسبة التي لم يقدمها المكلف في الميعاد أثناء المراقبة المعمقة⁴، وللجنة صلاحيات

¹ - الفقرة الثانية من الفصل 117، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

² - قرار تعقيبي إداري عدد 39717 بتاريخ 09 نوفمبر 2009، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 256.

³ - الفصل 123، م ح إ ج ت، مرجع سابق .

⁴ - المرجع نفسه .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

واسعة يتمتع بها القاضي الإداري في مطالبة الإدارة الضريبية بالوثائق الثبوتية التي ليست في حوزة الطاعن أمامها دون تحميل هذا الأخير تبعات رفض الإدارة المعنية ذلك¹.

في الأخير يتوجب التذكير بأن الطعن أمام اللجان يتم بعد صدور قرار التحصيل الجبائي والطعن الإجمالي أمام الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري، على خلاف ما ذهب إليه كل من التشريع المغربي والتونسي إذ جعل الطعن أمام هذه اللجان قبل وضع الإدارة الضريبية موضع التحصيل (قبل أن يكون لها وجود قانوني).

ورغم ذلك ومن خلال استقراءنا تشريعات البلدان المغاربية الثلاثة محل الدراسة من حيث مدى درجة استقلالية لجان الطعن عضويا عن الإدارة الضريبية توصلنا إلى أنها استقلالية نسبية شكلية، إضافة إلى إمكانية اعتبارها استقلالية وهمية وخيالية... ولا تخدم مصالح المكلف بالضريبة نظرا لديمومة اعتقاده أنه ينازع أمام الإدارة الضريبية (طرف وقاضٍ في آن واحد) .

لذا ننقل الآن إلى بحث درجة استقلالية هذه اللجان وظيفيا من حيث دراسة طبيعة القرارات التي تخرج بها تلك اللجان عن طريق التركيز على مدى إلزاميتها في مواجهة الإدارة الضريبية التي تتمتع بامتيازات وسلطات لا يستهان بها مقارنة بما يتمتع به الطرف الضعيف المجرد من أية سلطة سوى ما يمنحه القانون من ضمانات وحقوق . وهذا لغرض التحقق من فعالية اتباع المكلف بالضريبة هذا الطريق البديل لتسوية النزاع القائم بينه وبين الإدارة الضريبية نتيجة خطأ في وعاء الضريبة أو احتسابها أو غبنه في الإستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ - قرار تعقيبي إداري عدد 35687 بتاريخ 30 جانفي 2006، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص255.

المبحث الثاني : مدى إلزامية عمل لجان الطعن في مواجهة

الإدارة الضريبية في التشريعات المغاربية الثلاثة .

إذا كان لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن اختياري بعد صدور القرار الفاصل في الشكوى المسبقة و بعد صدور سند التحصيل الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري ، فإنّ الوضع مغاير تماما لما هو سائد في التشريعات المغاربية من زاويتين¹، من حيث لحظة تدخل لجان الطعن، حيث تتدخل اللجان في التشريع المغربي والتونسي قبل إصدار سند التحصيل وأثناء إجراءات إعادة التقييم الوجيه شريطة موافقة المكلف بالضريبة ذلك، بمعنى أنّ النزاع المعروض أمامها نزاع في الوعاء فقط، على عكس التشريع الوطني الذي جعل تدخل اللجان بعديا (بعد صدور سند الاستخلاص)، وبعد رفع شكوى إجبارية أمام الإدارة الضريبية، بما يفيد بأن النزاع المعروض أما اللجان يمكن أن يكون بمناسبة الوعاء أو بسبب التحصيل الجبائي ، هذا من جهة ؛ ومن حيث القوة الملزمة لعمل اللجان، حيث اعتبرها المشرع المغربي عبارة عن مقررات ملزمة للإدارة وللمكلف على السواء ولا تخضع سوى للرقابة القضائية (مطلب ثان)، لكن المشرع الجزائري جعل منها آراء غير ملزمة للإدارة الضريبية إذ يمكنها عدم التقيد بما يرد فيها وإلغائها دون حاجة إلى اللجوء إلى القضاء، وسار المشرع التونسي على نفس المنوال مع المشرع الجزائري من حيث اعتبار أعمال اللجان مجرد آراء استشارية يمكن للإدارة استبعادها من جهة أخرى (مطلب أول) .

وهذا ما نتولاه بالتفصيل فيما يلي .

¹ - جبالى محمد ، المرجع السابق ، ص 23.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

المطلب الأول : حجية آراء اللجان في القانون الجزائري والتونسي .

إنّ اعتبار آراء اللجان غير نافذة في مواجهة الإدارة الضريبية، من شأنه أن يحقق للمكلف بالضريبة ضررا متمثلا في عدم جواز إقامته لدعواه بالطعن في الرأي الصادر عن اللجنة¹ وأنّ اتباع هذا السبيل مجرد مضیعة للوقت .

وعليه، إذا أردنا أن نقيس درجة فعالية الطعون لدى اللجان الضريبية فيجب أن يكون بناءً على مدى إلزامية قراراتها²، فثمة غموض يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، فضلا عن معرفة الجهة التي يُرفع الطعن ضدها أمام المحكمة الإدارية باعتبار أنّ هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية³.

الفرع الأول :حجیة آراء اللجان في التشريع الجزائري .

باستقراءنا لمختلف النصوص المنظمة للجان الطعن الإدارية وتتبع أحكامها منذ 1997 إلى يومنا هذا نتوصل إلى نتيجة مفادها أنّ المشرع الجزائري غير مستقر بخصوص القوة الملزمة لآراء اللجان في مواجهة الإدارة الضريبية، فيما بين اعتبارها ملزمة للإدارة نسبيا إذ يمكنها توقيف رأي اللجان والطعن فيه أمام المحكمة الإدارية بالإلغاء إلى جعلها آراء غير ملزمة للإدارة بنص صريح ، وذلك عن طريق تمكينها من إلغاء رأي اللجنة بموجب مقرر صادر عنها ودون حاجة إلى اللجوء إلى القضاء للمطالبة بإلغائه. ونميز في ذلك بين مرحلتين هامتين وهي مرحلة 1997 ومرحلة 2017 (قبل تعديل المادة 80، 81، 81 مكرر وبعده).

¹ - الشامي مجدي، المنازعات الضريبية : بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء، مصر 2016، ص 331.

² - خرشي إلهام، ((النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية))، المرجع السابق، ص 169.

³ - المنشور المتعلق بلجان الطعن، المرجع السابق، ص 02.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

أولاً: الطبيعة الإلزامية النسبية ابتداء من سنة 1997 إلى غاية 2017.

لقد عرف القانون الجبائي في مرحلة 1997 كما ذكرنا سابقا ثلاث لجان للطعن متواجدة على مستويات مختلفة، وهي لجنة الدائرة، الولاية، المستوى المركزي ومنح قانون المالية لسنة 1997 في مواده 49 و 50 صلاحية للإدارة الضريبية تتمثل في تعليق تنفيذ رأي اللجان .

حيث جاء في المادة 81 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "...وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد، حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبيرة أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب".

إضافة إلى ذلك جاء في المادة 81 فقرة 04 من نفس القانون أنه: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي"¹.

من خلال هذين النصين يتبين بأن إدارة الضرائب ملزمة بتنفيذ آراء اللجان وذلك عن طريق تبليغها للمكلفين بالضريبة، لكن لا تتمتع بالقوة الملزمة للإدارة بصورة مطلقة، وإنما ذات قوة إلزامية نسبية مرتبطة بعدم تعليق تنفيذها من طرف المدير الولائي للضرائب إذا رأى أنها تخالف صراحة إحدى أحكام التشريع الجبائي.

¹ - يتم الطعن في آراء اللجان بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مادته 19، في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغه. أمر رقم 10-01، مؤرخ في 26 أوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر ج ج عدد 49، مؤرخ في 29 أوت 2010.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ومخالفة القانون تعني : " حذف صريح لنص قانوني أو غياب الأساس القانوني لفرض الضريبة مثل : منح إعفاء غير منصوص عليه قانونا أو إعفاء من عبء غير معفى أو مبرر"¹.

فالمشرع قصد من الرأي المخالف ذلك الصادر لصالح المكلف بالضريبة، حتى ولو لم ينص على ذلك صراحة في النص ولكنه المفهوم منه عملا وواقعا ، لذلك فإن اللجان لن تقرر جديدا بل سيظل الحال كما هو عليه قبل اللجوء إليها².

وهكذا فإن رأي لجان الطعن لا يتمتع بأية قوّة إلزامية في مواجهة الإدارة الضريبية، إذ يمكن لهذه الأخيرة وفي أية لحظة القول بمخالفة رأي اللجنة لأحد الأحكام الجبائية، وإصدارها قرار وقف التنفيذ، وهذا ما يشكل انتقاص من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية .

فمن خلال ما تقدم نستنتج أنّ الإدارة الضريبية لا يمكن بأية حال أن ترفض تنفيذ رأي اللجان إلاّ في حالة مخالفتها للتشريع مخالفة صريحة، حيث لا يمكن تحويل الرأي إلى قرار بالرفض، بل يبقى مجرد رأي وتُصدر بموجبه قرار بالرفض مغل وتبّله للمكلف، وفي حالة عدم مخالفة الرأي للنص يُصبح قرار بعد المصادقة عليه من طرف الإدارة الضريبية ويبلغ للمكلف ولا يمكن الطعن فيه أمام القضاء . وهذا ما سار عليه مجلس الدولة في قرار له³، إذ ورد في حيثياته بأنّ: " النزاع يخص مدى أحقية المدير الولائي للضرائب في إلغاء قرار لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة .

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مصلحة المنازعات، تعليمة تتعلق بلجان الطعن، رقم 11، الجزائر، 07 ماي 1997، ص 04 .

² - الشامي مجدي، المرجع السابق، ص 331.

³ - قررا مجلس الدولة رقم 518950، مؤرخ في 2010/04/08، قضية (ش .ع) ضد (إدارة الجمارك والنيابة العامة)، مجلة مجلس الدولة عدد 10، الجزائر، 2012، ص 89.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

حيث أنه من الثابت قانونا بنص المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية أن للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أو مدير مركز الضرائب أو مدير المركز الجوارى للضرائب الحق فقط في تعليق رأي اللجنة للطعن وإخطار المكلف المستفيد بذلك، ويسعى خلال الشهر الموالي لصدور القرار إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، لا أن يلغي القرار من تلقاء نفسه.

حيث أنه بذلك فالمستأنف مدير الضرائب للولاية كما أقدم باتخاذ القرار محل النزاع ...، الذي ألغى بموجبه قرار رأي لجنة الدائرة للطعن، يكون قد تجاوز اختصاصه وخالف بذلك القانون .

حيث أنّ قضاة الدرجة الأولى لما قرروا إلغاء القرار المطعون فيه كانوا قد طبقوا صحيح القانون".

وفي حالة مخالفة رأي اللجنة صرحا لنص معين يتعين على الإدارة تبيان ذلك الخرق بدقة وإلا رفضت طلباتها المتعلقة بإلغاء ذلك الرأي بناء على هذا الأساس وهذا ما سار عليه الاجتهاد في أكثر من مقام، إذ جاء في إحداها : "... حيث أنّ المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا وقف التنفيذ ورفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر من تاريخ النطق بالرأي .

حيث أنّ مدير الضرائب لم يبين الخرق الفادح لمقتضيات القانون الجبائي من طرف اللجنة بل اكتفى بالقول بأنّ قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني، وأنّه لا يمكن إلغاء الضرائب بناء على تصريحات المستأنف عليه (المكلف بالضريبة) .

حيث بالرجوع إلى القرار المستأنف يتبيّن لمجلس الدولة بأنّه قد سبب قراره بما فيه الكفاية واستند إلى النصوص القانونية المطبقة، وأنّه قدّر الوقائع تقديرا حسنا وطبقا

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

للقانون مما يجعله يصح بتأييد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سيدي بلعباس¹.

وفي قرار آخر²، صرح فيه برفض الدعوى المرفوعة من قبل الإدارة الضريبية لعدم التأسيس، "بسبب عدم توضيح الإدارة الضريبية المخالفة المرتكبة من طرف اللجنة، واكتفت بالقول أنّ اللجنة رفضت الحجج المقدّمة لها من المستأنفة وقبلت زعم المستأنف عليه.

حيث أنّ مجلس الدولة يرى بأنّ هذا لا يمثل خرقاً للإجراءات الجبائية وإنّما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يجعله يصحّ برفض الدعوى لعدم التأسيس".

إذن، في هذه الحالة يحق لكل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أن يوقف تنفيذ رأي اللجنة المخالف صراحة لحكم من أحكام القانون الجبائي وتبليغ المكلف بالضريبة بذلك، ثم رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة للمطالبة بإلغاء رأي اللجنة خلال ميعاد شهر واحد ابتداء من تاريخ صدور ذلك الرأي.

والملاحظة المسجلة أنّ المشرّع الجزائري يُخاط في عبارته بين مصطلحي "الرأي Avis" و "القرار Décision" فيما ينتج عن عمل من لجان الطعن .

فحسب المادة 81 الثالثة والرابعة من قانون الإجراءات الجبائية نجده يعتمد عبارة "الرأي" كما يأخذ بمصطلح "القرار" .

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 30134، مؤرخ في 14/06/2006، (مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس ضد اللجنة الولائية)، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، 2006، ص ص 197.198 .

² - مجلس الدولة، قرار رقم 033289، مؤرخ في 13/06/2007، (مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضد اللجنة الولائية)، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، 2009، ص 72.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

فالأصل أنّ الرأي ذو طبيعة غير ملزمة ولا يمكن الطعن فيه أمام القضاء، هذا على النقيض من القرار الذي يُعدّ تقريرياً و ملزم في مواجهة الشخص الذي صدر القرار ضده مع إمكانية الطعن فيه أمام القضاء المختص.

وحتى يُعطي المشرع تلك اللجان نوع من الفعالية والمصادقية في اتخاذ آرائها، جعلها تبدو نافذة وملزمة عدا حالة مخالفة النص الجبائي التشريعي مخالفة صريحة، لكنّ الواقع أنّ الذي يضيف على هذه الآراء القوة الملزمة هو التطبيق الواقعي العملي، لذا عند الفصل في التظلمات من طرف هذه اللجان نجد توقيع الإدارة الضريبية دائماً موجود شكلاً وإلاّ عدّ رأي اللجنة كأن لم يكن. فالرأي الذي تُصدره اللجنة تُلوّنه الإدارة الضريبية بلون القرار الإداري، فالمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى هما من يتوليان المصادقة على الآراء الصادرة من طرف اللجان بموجب قرارات مطابقة، وعليه فإنّ مضمون الرأي يرجع للجنة أمّا شكله ومظهره فيُنسب للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى .

إضافة إلى الميدان النظري لابد من الاستعانة بالمجال التطبيقي لقياس درجة إلزامية الآراء التي تُصدرها لجان الطعن للحكم على مدى فعالية إجراء التظلم أمامها .

فما دام أنّ اللجان الإدارية لا تتمتع بالشخصية المعنوية- من آثار التمتع بها حق التقاضي أي أنّها تُقاضي وتُقاضي¹ - فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية رفع دعوى ضد ما يصدر عنها من آراء ما يثير إشكالات حقيقية بخصوص صفة التقاضي.

فعن صفة المدعى عليه نجد تناقض واضح صادر من أعلى هيئة إدارية تعمل على توحيد الاجتهاد القضائي في البلاد وفقاً للمادة 171 من دستور 1996 معدل ومتم سنة

¹ - المادة 49، 50، قانون رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، انظر الأمانة العامة للحكومة الجزائرية www.joradp.dz .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

2016، وذهبت في ذلك إلى إنكار صفة التقاضي عن المدير الولائي للضرائب تارة والإعتراف له بها تارة أخرى.

فبخصوص إنكار صفته أصدر مجلس الدولة قرارا يستبعد من خلاله صفة التقاضي عنه بحجة إصداره الرأي كونه يتولى رئاسة اللجنة، وكذا بالنظر لاعتباره خصما وحكما في ذات الوقت، وهوما قضت به الغرفة الثانية في إحدى قراراتها¹: " حيث أنّ المستأنف عليه تمّ إعفاؤه من دفع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة من طرف اللجنة الولائية للضرائب، وأنّ مدير الضرائب للولاية المستأنف كان عضوا ورئيسا لها عندما قرّرت الإعفاء .

حيث أنّه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، وأنّ المدير الولائي للضرائب الطاعن بصفته عضوا يعد مصدرا للقرار، وبالتالي لا يمكنه الطعن فيه، وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه ."

وفي تاريخ لاحق على صدور ذلك القرار تراجع الاجتهاد القضائي بخصوص صفة المدير الولائي في التقاضي: " حيث وبالفعل أنّ قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن بالبطلان القرار المتخذ عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أنّ هذا الأخير حضر عند اتخاذ اللجنة القرار،

وحيث أنّ قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997 التي تنص على أنّه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 002060، صادر بتاريخ 2002/01/28، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص 47.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

بالضريبة بذلك، وبالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من طرف لجنة الطعون¹.

وسار مجلس الدولة في ذات الإتجاه حيث أصدر قرارا آخر سنة 2008، إذ جاء فيه: "أنّ الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلف بالضريبة ضدّ قرار لجنة الطعن مهما كان مصدره يوجّه ضدّ المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية"².

وما دام أنّ المدير الولائي للضرائب هو صاحب الصفة في التمثيل أمام القضاء وليس اللجنة سيؤدي حتما إلى تعطيل فعالية الطعن أمام هذه الهيئات الإدارية³، لأنّ طعن المكلف بالضريبة في الرأي الصادر عن اللجان لا يتم إلاّ ضد الإدارة الضريبية، إذن الإدارة هي من أضفت على رأي اللجان صبغة القرار، لذا يتم الطعن في مواجهتها وليس في مواجهة لجان الطعن .

وفي هذه الحالة، عند اتباع الطريق الإداري الإجباري من طرف المكلف بالضريبة واللجوء بعدها مباشرة للطعن أمام القضاء هو ذاته عند المرور بالطعن الاختياري بعد الطعن الإداري الأولي الإجباري في نظرنا طالما أنّ الإدارة هي من تُصبغ الرأي الاستشاري الصادر عن اللجان بلون القرار إن رأت بأنّه لا يختلف عن توجهاتها، وباعتبار أنّ المشروع فتح الباب

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 001717، مؤرخ في 17/06/2003، نقلا عن :

- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 47 .

- أمقران عبد العزيز، ((عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص : المنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص 19.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 038542، مؤرخ في 13/02/2008، " قضية مديرية الضرائب لولاية باتنة ضدّ المستأنف عليه (محامي)"، مجلة مجلس الدولة عدد 09، 2009، ص 75 .

³ - تصاص سليم ، المرجع السابق ، ص 74 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

أمامها لبسط رقابتها على ما يصدر عن اللجان من آراء، إذ خولها صلاحية أصيلة للسلطة القضائية فأصبحت تتولأها السلطة التنفيذية(الإدارة) في حالة مخالفة هذه اللجان لأحكام قانون الإجراءات الجبائية مخالفة صريحة وواضحة ما يفتح المجال لتعسفها وخطئها كما يفتحه للاستعمال المكلفين طرق تدليسية للتهرب من دفع الضريبة .

أمّا من حيث صفة التقاضي بالنسبة للمكلف بالضريبة فلم يحد القضاء عمّا سلكه بخصوص صفة المدعي، إذ تضارب فيما بين توجيه الدعوى ضد المكلف بالضريبة تارة و ضد اللجنة مصدرة الرأي تارة أخرى .

فبالنسبة لعدم قبول تقديم طعن ضد المكلف بالضريبة أصدر مجلس الدولة ثلاث قرارات تصب في ذات المنحى، لكن سرعان ما تراجع عنها عن طريق إمكانية رفع دعوى ضد المكلف بالضريبة .

إذ نطق مجلس الدولة¹ في القرار الأول: "بعدم قبول طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي لجنة الطعن ضد المكلف بالضريبة، واعتبر أنّ للمدير الولائي للضرائب الحق في الطعن ضد الجهة الصادر عنها القرار وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة، وإنه كان على المدير الولائي للضرائب أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه ممّا يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها".

وهو ذات الاتجاه سار عليه في قرار ثانٍ حيث أنّ: "مدير الضرائب الطاعن في قرار لجنة الطعن الولائية يرفع الدعوى على اللجنة وليس على المكلف بالضريبة، بحجة عدم إصداره قرار إبطال الزيادة المفروضة في الضريبة وليس بشخص من أشخاص القانون العام وأنّ قرار الإبطال موضوع دعوى الإلغاء قد أصدرته اللجنة الولائية وليس المكلف

¹ - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، قرار رقم 004399، مؤرخ في 2002/10/15، " قضية مديرية الضرائب لولاية البيض

ضد : ع ش "، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المرجع السابق، ص 98 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

بالضريبة، مما كان يستوجب رفع دعوى إلغاء قرار لجنة الولاية ضد اللجنة الولائية وليس ضد المكلف بالضريبة مادام أنّ الدعوى تتعلق بإلغاء قرار فإنّ الدعوى تكون ضدّ مصدر القرار وليس ضدّ المستفيد بالقرار، وبالخصوص إذا كان المستفيد من أشخاص القانون الخاص وشخص طبيعي ممّا يجعل الدعوى غير موجهة توجيهها صحيحا، وحتى قضاة المجلس قد أخطأوا عندما فصلوا فيها وهي موجهة ضدّ المكلف بالضريبة وليس ضدّ مصدر القرار كما فعلوا بقضائهم " ¹.

وفي القرار الثالث ذهب إلى أنّه: " حيث أنّ المشرع أجاز لمدير الضرائب للولاية الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعون طبقا لأحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عندما يكون النزاع متعلقا بالرأي الصادر عن لجنة الطعون الولائية، والثابت في قضية الحال أنّ مدير الضرائب رفع طعنه ضد المكلف بالضريبة، وهذا يعد خطأ في تطبيق القانون" ².

يتضح من حيثيات قرار مجلس الدولة أنّ المدير الولائي للضرائب أساء توجيه الدعوى، كونه وجّه الدعوى ضد طرف غير مخاصم وليست له صفة المدعى عليه لأنّ النزاع ينصب ويخص رأي لجنة الطعن الولائية، وبالتالي لم يكن صائبا في توجيه هذه الدعوى ضد طرف أجنبي عن رأي اللجنة ³.

وإنّ دلّ هذا الاستقرار الذي يعرفه الاجتهاد القضائي في أكثر من مرّة إنّما لا يدل على ثباته ليأتي في تاريخ لاحق ويناقض توجهاته بأن الطعن في قرار اللجنة يتم ضد المكلف، إذ

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 7440، مؤرخ في 2003/04/15، " مديرية الضرائب لولاية غليزان ضد (ب.أ) "، مجلة مجلس الدولة عدد 04، 2003، ص 89.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 10563، مؤرخ في 2003/06/17، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 46.

³ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 46.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

أقر بأنه: "الطعن القضائي في قرار اللجنة بوجه ضدّ المكلف بالضريبة، إلا أنّ توجيه الدعوى ضدّ اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية ومن ثمة لا يعتبر خرقاً للأشكال الجوهرية .

حيث أن مجلس الدولة وحال فصله في استئناف مديرية الضرائب لولاية بومرداس في قرار قضائي صادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تيزي وزو الذي صرح بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها .

حيث أن دعوى الإلغاء هي من الدعاوى الموضوعية أي أنّها دعوى موجهة ضد قرار وليس نزاع بين أطراف، وأنّه لا يمكن للغرفة الإدارية أن تصدر قرار بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها دون الأمر بتصحيح الإجراءات والأمر بإدخال الطرف المعني .

حيث أنّ قضاة الدرجة الأولى أساءوا تطبيق القانون لما صرحوا بعدم قبول الدعوى بالرغم من أنّ المكلف بالضريبة كان مدخل في الخصام وأنهم لم يقوموا بتصحيح الإجراءات ومنح أجل للمدعية مما يعرض قرارهم للإلغاء والتصدي .

حيث أنّ المستأنفة قد صححت الإجراءات على مستوى الاستئناف لكنها أبقّت على اللجنة الولائية كطرف في النزاع، إنّ اجتهاد مجلس الدولة مستقر على أنّ الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة بوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أنّ هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضدّ مقرر اللجنة¹.

إذن، إضافة إلى تمكين الإدارة الضريبية من وقف تنفيذ آراء اللجان بصفة مطلقة دون جزاء في حالة المخالفة لم يبين المشرّع والقضاء صفة المدعي والمدعى عليه بدقة. ويبقى

¹- مجلس الدولة، قرار رقم 033289، مؤرخ في 13/06/2007، مجلة مجلس الدولة عدد 09، المرجع السابق، ص

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

للمكلف إثر ذلك حصنا ضعيفا تتقافه أيدي الإدارة الضريبية يمينا ويسارا دون أن يستند إلى ضمانات محددة من طرف المشرع والتي تعد ضعيفة بالمقارنة مع الضمانات والسلطات والمزايا الممنوحة للإدارة الضريبية.

لذلك كان من الضروري على مجلس الدولة أن يوحد اجتهاده في المسألة ويرفع بذلك اللبس والغموض الذي يشوب صفة التقاضي باعتبارها من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى وفقا لمقتضيات المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى أنه يتوجب على المشرع وضع حد لهذا الجدل القضائي بسنه نصا قانونيا يرفع التضارب في هذه المسألة ويسد الفراغ التشريعي القائم¹.

ثانيا: الطبيعة غير الملزمة مطلقا لآراء اللجان ابتداء من سنة 2017.

لقد منح المشرع إمكانية للإدارة الضريبية في تعليق تنفيذ رأي اللجان متى كان مخالفا مخالفة صريحة وخارقا فادحا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والطعن فيه أمام المحكمة الإدارية منذ سنة 1997، إلا أنه وفي ظل التعديل الجذري الأخير للجان الطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016² الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من جانفي 2017 أعطى للإدارة الحق في رفض الرأي الصادر عن لجان الطعن ودون خضوع سلطة الإدارة التقديرية لأية رقابة قضائية وفقا للمادة 81 فقرة 04 بعد تعديلها والتي تنص على أنه: "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري

¹ - كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية ، المرجع السابق، ص 47.

² - انظر المادة 28 من قانون رقم 15-18، مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر ج ج عدد 72، مؤرخ في 31 ديسمبر 2015.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

المفعول، فإنّ على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ للشاكي".

إن مسألة وقف التنفيذ التي تجريها الإدارة كحق لها خلال عشرين سنة الماضية تحت الرقابة القضائية تثير العديد من الإشكالات من حيث صفة التقاضي، والتي عرفت تراجعاً ومراجعات عديدة من قبل الجهة الموحدة للإجتهد القضائي في جميع أنحاء البلاد (مجلس الدولة) في ظل صمت المشرع عن هذه المسألة كما وضحنا ذلك سابقاً، ليأتي المشرع اليوم ويعطل من فعالية تلك اللجان، جاعلاً بذلك ضمانات المكلف بالضريبة في أدنى مستوياتها مقارنة بما تتمتع به السلطة الإدارية من امتيازات، نظراً لرفع قيد الرقابة القضائية على قرار إلغاء أو رفض رأي اللجنة من قبلها مما يفتح المجال لتعسف الإدارة بكل حرية ومن دون جزاء، وما يتبعه من المساس بمبدأ العدالة والمساواة الذي يقوم عليه أي نظام جبائي في ظل دولة القانون، ما يؤدي بنا إلى التساؤل حول الجدوى والغرض والفائدة من وجود هذه اللجان ضمن المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية وتنظيمها بهذه الكيفية المنقوصة إجرائياً؟¹

إن حق الرفض المطلق الذي أعطاه المشرع للإدارة الضريبية لا ينحصر عند هذه المرحلة فقط، بل حوّل المشرع للإدارة ممارسة حقها في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة أثناء إعادة تحديد الأساس الجبائي، كما لها مطلق الحرية في رفض الشكوى النزاعية المسبقة كما وضّحنا ذلك سابقاً.

بناء على ذلك وسّع المشرع الجزائري للإدارة الضريبية صلاحية الرفض على ثلاثة مستويات متتالية² تجعل من الطرق البديلة لفض النزاع حبر دون محتوى، إذ مكّنها من

1 - جبالي محمد، المرجع السابق، ص 16.

2 - جبالي محمد، المرجع السابق، ص 16.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

رفض ملاحظات المكلف بالضريبة عند إعادة التقييم الوجيه قبل صدور سند التحصيل الجبائي، كما مكنها من رفض طلبات المكلف عند البت في الشكوى المسبقة رفضا ضميا أو صريحا، إضافة إلى ممارسة صلاحياتها بخصوص استبعاد آراء اللجان، وذلك بعد إصدارها سند التحصيل الجبائي ودون خضوعها في ذلك للرقابة القضائية .

ما يؤدي بنا إلى القول أنه هناك امتداد ليد السلطة التنفيذية (الإدارة الضريبية) فوق يد السلطة القضائية التي تتميز بمبدأ الحياد والإستقلالية في اتخاذها قراراتها بعيدا عن الإدارة، والمكففة بإعادة نوع من التوازن والتكافؤ بين مراكز الطرفين المتنازعين، طالما أنّ المشروع منذ 2017 رفع القيد الذي كان موجود سابقا في ظل أحكام قانون المالية لسنة 1997 المتمثل في الرقابة القضائية على السلطة التقديرية للإدارة ومنح الكلمة للإدارة الضريبية وحدها فاتحا بذلك الباب على مصراعيه أمام خطئها وتعسفها ما يدفع بالمكلف بالضريبة حتما إلى استعمال طرق التوائية وتدلّيسية في سبيل التهرب من دفع ضرائبه وبشتى الطرق . طالما لم يترك له المشرّع أية حق أو أية ضمانات يواجه بها الإدارة الضريبية حتى الضمانة المكرسة دستوريا المتمثلة في الطعن القضائي قضى عليها بهذه الشاكلة وبهذه الطريقة.

هاته السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الجبائية في الجزائر في تقدير مدى مخالفة آراء اللجان للقانون تعتبر امتيازا مضافا لامتيازات الإدارة الضريبية والذي لا نجد له مثيل ضمن المنظومة التشريعية للدول المغاربية التونسية والمغربية.

إنّ لا يجب أن يغيب عن الذهن أنه يستبعد تماما أن نجد أمام القضاء الإداري الإدارة الضريبية تحمل صفة المدعي الأصلي طالما أنها السيّدة وهي من تقرر على ثلاثة مستويات لتتجاوز القضاء في ذلك، وهي عند رفضها ملاحظات المكلف بالضريبة وإصدار سند التحصيل بذلك إضافة إلى أنه لها صلاحية رفض الشكوى المسبقة صراحة أو ضمنا وأخيرا

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

لها حق رفض رأي اللجان بكل حرية وبصورة مطلقة ودون عواقب وجزاءات ودون رقابة قضائية .

وفي نظرنا، إذا كان لدى المشرع الجزائري نية حقيقية في تحصيل جبائي مثالي لخزينة الدولة في جو من التعاون والتحاور فيما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية عليه أن يعيد النظر في مرحلة تدخل لجان الطعن كما كان في ظل التوجه الإشتراكي بجعل الطعن أمامها قبل إصدار قرار التحصيل الجبائي وجعل أعمالها عبارة عن قرارات يمكن الطعن فيها قضائيا من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الجبائية على السواء ؛ مع إقصاء عضوية المدير الولائي للضرائب وكذا مدير المؤسسات الكبرى مع إمكانية الإستعانة بهم واستشارتهم دون أن يكون لهم صوت تداولي .

الفرع الثاني : حجية آراء اللجان عند المشرع التونسي .

إنّ تنظيم المشرع التونسي للجان الطعن بالكيفية التي ذكرناها سابقا، من خلال جعل تدخلها سابق على إصدار أمر بالتحصيل الجبائي من طرف الإدارة الجبائية المعنية يعمل على تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة السلطة الإدارية الضريبية صاحبة السلطة والسيادة، إلا أنّ ما تخلص إليه لجان المصالحة ومصالح الموفق الجبائي هي مجرد آراء استشارية لا تلزم الإدارة الضريبية في أي شيء، إذ جعل المشرع هذا الطريق البديل لتسوية الخلاف القائم بعيد كل البعد عن تحقيق الغرض الذي وجد من أجله والمتمثل في تقريب وجهات النظر فيما بين الطرفين المتخاصمين، ما يؤدي بنا إلى التساؤل عن الجدوى والفائدة المرجوة من تنظيمها بهذه الكيفية ؟.

أولا : الطبيعة غير الملزمة لتوصيات الموفق الجبائي.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

إنّ الوظيفة التي خوّلتها المشرّع لمصالح الموفق الجبائي تتطابق مع وظيفة لجان الطعن الإدارية ، إذ تعمل على تذليل الصعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة في إطار علاقتهم بمصالح الجباية والاستخلاص وذلك بعد استنفاد المساعي الإدارية الأولية، أي أنّ تدخلها يتم بعد الطعن أمام لجان المصالحة عن طريق رفع توصيات إلى الإدارة الجبائية لمعالجة المسائل العالقة بينها وبين المكلف والتي تثبت وجاهتها، لتقوم بعدها الإدارة الجبائية بإبلاغ مصالح الموفق الجبائي بمآل المساعي المبذولة حسب الفصل 115 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعندما تتمسك الإدارة الجبائية بموقفها يقوم الموفق الجبائي برفع تقرير إلى وزير المالية مشفوعا باقتراحاته وفقا للفقرة الأخيرة من الفصل 115 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

إذن من خلال استقرائنا لما تسفر عنه أعمال الموفق الجبائي نتوصل إلى أنّها تبقى مجرد توصيات للإستئناس لا تلزم الإدارة الجبائية في أي شيء طالما يمكنها الأخذ بها أم لا، لذا يمكننا القول أنّ الطعن أمام مصالح الموفق الجبائي مجرد مضيعة للوقت والجهد والمال بالنسبة للمكلف بالضريبة .

ثانيا : الإهدار الكلي للقوة الملزمة لآراء لجان المصالحة.

على نفس المنوال مع نتائج الطعن أمام مصالح الموفق الجبائي عمل المشرع التونسي مع الآراء التي تخرج بها لجان المصالحة، إذ تكتسي تلك الآراء صبغة استشارية لا تلزم الإدارة الجبائية في أي شيء، لذا مكن المشرع السلطة الإدارية الضريبية من تغيير طرق

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وأسس التعديل بناء على رأي اللّجنة ومؤيدات المكلف دون أن يؤدي ذلك التغيير إلى الرفع في المبالغ المضمنة في نتائج المراجعة، باستثناء الأخطاء المادية¹.

وسواء اتخذت الإدارة الجبائية برأي اللجان أم لا تقوم بتبليغ المكلف بطرق وأسس التعديل الجديدة²، وفي هذه الحالة يمكن له الاعتراض على ذلك الإعلام لدى مصالح الجبائية بواسطة تقديم طلب في ميعاد أقصاه ثلاثين يوماً (30) من تاريخ التبليغ، وعند فوات الأجل تصدر مصالح الجبائية قرار الإخضاع ويبلغ للمكلف³.

بمعنى أنّها لا تتقيد بالقانون فدورها تقديم فتوى قانونية يمكن على ضوءها اتخاذ قرار الإخضاع الضريبي من طرف وزير المالية أو من ينوبه⁴، أي أنّ كلمة الفصل تبقى بيد هذه الجهة، فهو عبارة عن ضمان عام وعائق لنجاح المصالحة وتحقيق الفاعلية والجدوى وتلك هي المعادلة الأزلية المعقّدة : تدعيم الضمانات ضد الانحرافات⁵.

ويمثل قرار التوظيف في التشريع الجبائي التونسي ختماً للمرحلة الإدارية للنزاع دون الاتفاق بشأنه، ويستنتج من ذلك أنّ صدور قرار الإخضاع يُشكّل في ذهن المكلف في غالب الأحيان مروراً من النزاع الإداري إلى النزاع القضائي⁶، كما يعتبر المشرّع قرار التوظيف الإلزامي قاعدة للطعن القضائي وليس الأمر بالتحصيل⁷.

¹ - الفصل 124، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

² - الفقرة الثانية، المرجع نفسه .

³ - الفصل 124 الفقرة الأخيرة، المرجع نفسه .

⁴ - الفصل 09، م ح إ ج ت ، المرجع السابق.

⁵ - الورفلي أحمد، ((الجديد في الصلح الجبائي من خلال قانون المالية لسنة 2017))، الموقع:

<http://ae.linkedin.com>، بتاريخ: 04 جانفي 2017 على الساعة: 20:00.

⁶ - العياري كمال، المرجع السابق، ص 29 .

⁷ - شكيري محمد، ((خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي))، المرجع السابق، ص 234.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ويتم التوظيف الإجباري بواسطة قرار معلن يصدره المدير العام للأداءات أو رئيس وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية أو مدير إدارة المؤسسات الكبرى أو رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات على أساس النتائج التي أفضت إليها المراقبة الجبائية وردّ المكلف بالضريبة عليها إن توفر¹ .

كما يوظّف الأداء وجوبا في صورة عدم الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف على نتائج المراجعة الجبائية المنصوص عليها بالفصل 36 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أو في صورة عدم رد المكلف كتابيا على الإعلام بنتائج المراقبة الجبائية أو على ردّ مصالح الجباية على اعتراضه على هذه النتائج طبقا لأحكام الفصلين 44 و44 مكرر من نفس المجلة، كما يوظف الأداء وجوبا في صورة قيام المكلف بالضريبة بإيداع التصريحات والعقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما من تاريخ إرسال الإنذار بالطرق المنصوص عليها في الفصل 10 من المجلة .

إن يتفق التشريع الوطني مع التونسي من حيث عرض الخلاف أمام لجان الطعن، لكن الكيفية التي نظم بها المشرّع الجزائري وقت تدخل اللجان تختلف، كما يتفقان من حيث اعتبار آراء اللجان استشارية لا تلزم الإدارة الضريبية فلها أن تأخذ بها أو تتركها وتصدر قرار الأداء . ما يجعل فعالية ودور اللجان في حكم العدم، وهو ما يجعلنا نتساءل عن الحكمة من وجود هذه اللجان أصلا؟.

إلا أنّ الغريب عن المشرّع الجزائري هو ما ذهب إليه نظيره التونسي من حيث إمكانية الطعن أمام الإدارة الضريبية بعد رفضها آراء اللجان، هذا الإجراء الذي نرى بأنه لا طائل من وراءه كذلك نظرا لعدم إمكانية الإدارة معارضة ومناقضة نفسها.

¹ - انظر الفصل 50، م ح إ ج ت، مرجع سابق.

المطلب الثاني : حجية مقررات لجان الطعن الضريبية

في التشريع المغربي .

ينهج المشرع المغربي نهجا مماثلا لنظيره، الجزائري والتونسي، بالنظر للكيفية التي نظم بها إجراءات إعادة التقييم الوجيه بعد إجراء المراقبة الجبائية كما بينا ذلك سابقا .

إلا أن الأمر يختلف من حيث مآل ومصير رد المكلف بالضريبة على اقتراح تعديل الإقرار بعد المراجعة الجبائية، ففي التشريع الجزائري خول المشرع للإدارة الضريبية سلطة وحرية مطلقة في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة بصورة تحكيمية دون جزاءات، على عكس المشرع المغربي الذي ألزم الإدارة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة وإخباره بأن ملاحظاته لا تستند إلى أي أساس صحيح خلال أجل ستين (60) يوما من تاريخ تسلمها، مع إخباره بأن الأساس الجديد سيصير نهائيا إن لم يقدم بشأنه طعنا أمام اللجنة المحلية أو اللجنة الوطنية للطعن خلال ثلاثين (30) يوما الموالية لتسلم رسالة التبليغ الثانية .

كما أعطى المشرع المغربي للمكلف بالضريبة حصن وجعله على قدم المساواة مع الإدارة الضريبية من خلال إمكانية الطعن قضائيا في مقررات اللجان الصادرة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة داخل أجل ستين (60) يوما التالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان (انظر المادة 225، 226، 242 من المدونة العامة للضرائب).

حيث تحرر على الفور جداول أو قوائم إيرادات أو أوامر بالاستخلاص لتحصيل الواجبات والغرامات الإضافية والزيادات والغرامات المتعلقة بها الناتجة عن الضرائب المفروضة عقب صدور مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة (المادة 220 فقرة 06 من المدونة العامة للضرائب)، ما يثير فعلا

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

إشكالية حقيقية بخصوص حق طعن الإدارة الضريبية والمكلف أمام القضاء ؛ فهل يتم ضد مقررات اللجان أم ضد أوامر الاستخلاص التي تصدرها الإدارة الجبائية ؟.

الفرع الأول: التآرجح القضائي بين الإعتراف بقابلية الطعن في مقررات اللجان واستبعاد ذلك.

بالرجوع إلى المادة 242 فقرة 01 من المدونة العامة للضرائب نجد أنها تنص على أنه: "يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن ينازعا عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاصها داخل أجل ستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان " .

وإذا كانت هذه الفقرة تنص على الجواز في حالة عدم صدور قرار بإصدار جدول تحصيل أو قائمة إيرادات أو أمر بالإستخلاص- لأنّ الطعن في أوامر التحصيل لا يطرح إشكالا باعتبارها قرارات إدارية نهائية قابلة للطعن القضائي - فكيف تعامل القضاء بالنسبة للمكلفين أو إدارة الضرائب والتي يكون موضوعها إيجابيا بخصوص إصدار جداول التحصيل، فهل يجوز الطعن في مقررات اللجان أم انتظار صدور قرارات إدارية بالتحصيل بشأنها من طرف إدارة الضرائب للطعن فيها ؟ .

فقد تآرجح القضاء المغربي بهذا الخصوص منقسما إلى اتجاهين الأول يدعم الإعتراف بقابلية الطعن في مقررات لجان الطعن أمام القضاء، والثاني ينكر ويستبعد الطعن في تلك المقررات إنّما يؤيد الطعن في مقررات التحصيل التي تصدرها الإدارة الجبائية فقط، وهذا ما نتولى تفصيله تباعا .

أولا: التآطير القضائي لقابلية الطعن القضائي ضد مقررات اللجان.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

لقد أقر القضاء المغربي بأنّ مقررات اللجان تقبل الطعن أمام القضاء دون انتظار صدور الأمر بتحصيلها من طرف الإدارة الضريبية ،هذا ما ذهب إليه قضاة محكمة الإستئناف الإدارية بالرباط في قرار، إذ جاء فيه ما يلي : " ... لكن من جهة، حيث استقر العمل القضائي على جواز الطعن في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، ذلك أنّ هذه المقررات وإن كانت لا تكتسي في حد ذاتها قوّة ملزمة إلاّ أنّ الإدارة يمكنها أن تحوّلها في أي وقت إلى أوامر قابلة للتنفيذ المعجل بقوة القانون، فلا وجود لما يلزم المكلف بالضريبة انتظار تحويل مقرر اللجنة إلى أمر بالاستخلاص لتقديم الطعن"¹.

وفي قضية أخرى وبوقائع مماثلة اعتبر المجلس الأعلى في قرار² بأنّ مقررات اللجان تقبل الطعن القضائي قبل صدور سند التحصيل، وهذا ما جاء فيه:"... لكن حيث إنّ النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة العامة على الدخل والضريبة على الشركات وإن كانت تخول الملزم (المكلف) المنازعة في الضرائب المفروضة بواسطة أمر بالتحصيل على إثر مقرر صادر عن اللجنة الوطنية الشيء الذي قد يوحي بأنّ هذا الطعن قد لا يتصور قيامه إلاّ إذا وضع قرار اللجنة الوطنية موضع التنفيذ، إلاّ أنّ النصوص المذكورة تحدد منازعة الإدارة أمام المحاكم في مقررات اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في حالة بت اللجنة المذكورة بغير حق في مسائل قانونية . مما يستخلص منه أنّ الملزم يمكنه أن يطعن في مقررات اللجنة الوطنية سواء اقتصر على الجانب المادي للضريبة أم تعدت ذلك إلى البت في مسائل قانونية والأصل في الطعون هو الإباحة .

¹ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية، عدد 1114، مؤرخ في 2012/03/19، ملف عدد 09/09/330 . نقلا عن : أزوكار عمر، المرجع السابق، ص 205.

² - قرار المجلس الأعلى عدد 1191، مؤرخ في 1999/10/07، ملف عدد 1998/51764، نقلا عن : قصري محمد، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، 2005، ص ص 306.304.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وحيث أنّ هدف المشرّع من هذا الإمتياز الممنوح للملزم بالضريبة هو وضع توازن بين حقوق الإدارة وحقوق الملزم، وتمكين هذا الأخير من عرض مقررات اللجنة الوطنية وإن كانت لا تكتسي في حد ذاتها قوّة ملزمة إلاّ أنّ الإدارة يمكن أن تحوّلها في أي وقت إلى أوامر قابلة للتنفيذ بقوة القانون، مما يعني أنّ هذه المقررات تشكل في حد ذاتها تهديدا للمكلف بالضريبة وأنّ من مصلحته الطعن فيها وعدم انتظار قرار الإدارة بشأن تحويلها إلى أوامر بالتحصيل".

وهذا ما جاء في قرار آخر لمحكمة النقض: " لكن حيث أنّه بالرجوع إلى تعليقات القرار المطعون فيه، يتبين أنّ المحكمة عللت قضاءها فيما يخص قبول الدعوى من ناحية الشكل، بأنّه لا شيء في القانون يلزم المطلوب (المكلف بالضريبة) انتظار تحويل مقرر اللجنة الوطنية إلى أمر بالإستخلاص، ما دامت الإدارة في إمكانها تحويل تلك المقررات إلى أوامر قابلة للتنفيذ المعجل بقوة القانون..."¹.

ثانيا: من حيث إنكار الطعن القضائي ضد مقررات اللجان.

إذا كان المشرع واضح بخصوص مسألة قبول الطعن في مقررات لجان الطعن أمام الجهة القضائية المختصة، إلاّ أنّ القضاء سار في اتجاه مغاير تماما معتبرا ما ينتج من أعمال عن لجان الطعن مجرد مقررات لا ترقى إلى مرتبة القرار الإداري الملزم، وبالتالي لا يمكن الطعن فيها أمام القضاء، إنّما يتعين على المكلف بالضريبة انتظار تحويل مقرر اللجنة إلى أمر بالإستخلاص للطعن فيه .

¹ - قرار محكمة النقض عدد 01/62، مؤرخ في 2014/01/16، ملف عدد 2011/04/1502، نقلا عن : أزوكار عمر، المرجع السابق، ص 205.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالرباط¹ والمحكمة الإدارية بوجدة²، حيث جاء في قرارهما ما يلي: " حيث أنه من المقرر فقها أنّ اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الضريبية كلجنة تحكيمية تعتبر من أهم الضمانات الفعلية المخولة للمكلفين وأنّ الغاية من إحداثها منح الملزمين بالضريبة ضمانات إضافية تتمثل في اختبار وتقديم نقط واقعية من شأنها أن تساعد على تحديد أسس الضريبة، وحيث إنّ اللجنة الوطنية تلك لئن كانت هيئة إدارية وعملها ذو صبغة إدارية وتحكيمية فهي لا تصدر قرارات إدارية بمفهوم القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء في مواجهة المكلف، ذلك أنه من المقرر فقها وقضاء أن المنازعات الجبائية تعتبر من قبيل منازعات القضاء الشامل لأنها لا تستهدف مقررات إدارية على غرار منازعات الشطط (تجاوز) في استعمال السلطة ولكنها تتعلق بنشاط الإدارة الجبائية عموماً، وأنّ هنالك مجالات لاختصاص قاضي الشطط في استعمال السلطة في المادة الجبائية الأولى، وتشمل المقررات العامة المتعلقة بتنظيم الضريبة أو الرسوم كالمقررات ذات الصبغة العامة والدوريات التي تكتسب صبغة تنظيمية.

حيث وإعمالاً لتلك المبادئ القانونية وتطبيقاً على المقرر المطعون فيه يتضح أن المقرر الصادر عن اللجنة لا يمكن اعتباره قراراً إدارياً منفصلاً عن عملية ربط الضريبة، إذ يعتبر المقرر المذكور غير قابل للفصل عن مسطرة (إجراء) فرض الضريبة، وهو مرحلة من مراحل تأسيسها في إطار مسطرة المراجعة عن طريق الأمر بالتحصيل هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهو لا يرقى إلى درجة القرار الإداري القابل للطعن بالإلغاء لكونه لا يكتسب أية صبغة تنفيذية حالة للملزم ولا يعتبر أمراً بالتحصيل ،

¹ - حكم المحكمة الإدارية، عدد 1125/97، مؤرخ في 1990/04/21، نقلاً عن : الفريشي عبد الواحد، (مسطرة المنازعة الضريبية))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 02، دار السلام، المغرب، يونيو 2012، ص 25.

² - حكم المحكمة الإدارية عدد 127/2000، مؤرخ في 2000/06/07، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الجزء الثالث، سلسلة دلائل النسيم، عدد 16، 2002، ص 319.

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

وملخص ذلك أنّ مقرر اللجنة الوطنية لئن كان صادرا عن سلطة إدارية فهو ليس نهائيا بمفهوم قابليته للتنفيذ بذاته وبشكل مباشر على المراكز القانونية للطاعن وبالتالي يبقى الطعن بالإلغاء حوله غير مقبول .

الفرع الثاني: الشخص الطاعن في مقررات اللجان .

بيّنا أعلاه بأنّ الطعن أمام القضاء يتم ضد مقررات لجان الطعن الإدارية دون انتظار صدور الأمر بالتحصيل المترتب عنها لإجراء ذلك، إلاّ أنّه من حق المكلف بالضريبة الطعن في أوامر التحصيل إذا شابتها خروقات ما، مما يسمح بطرح المسألة أمام المحكمة الإدارية من طرفه .

إلاّ أنّ الأمر لم يتوقف عند هذا الحد من الاختلاف في الإتجاهات القضائية بل تجاوزه إلى أبعد من ذلك بإثارته إشكالا يرتبط بصفة التقاضي إذ يعترف للإدارة بهذه الصفة تارة ويستبعدها تارة أخرى وهذا ما سنفصله فيما يلي .

أولا: توسيع الأشخاص الطاعنين في مقررات اللجان: الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة. يمكن للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على السواء الطعن في مقررات اللجان، حيث جاء في قرار لمحكمة الإستئناف الإدارية بالرباط ما يلي: " وحيث بالرجوع إلى مقتضيات المادة 242 من المدونة العامة للضرائب يتضح أنّها ميّزت بين حالتين فيما يخص الطعن القضائي سواء بالنسبة للخاضع للضريبة أو الإدارة، الحالة التي يترتب فيها على المقرر النهائي للجنة المحلية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة فرض واجبات ضريبية على الملزم، حيث يحدد أجل الطعن القضائي في ستين(60) يوما من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة الإيرادات أو الأمر بالإستخلاص، ثم الحالة التي لا يترتب فيها على المقررين المذكورين إصدار جدول

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

تحصيل أو قائمة إيرادات أو أوامر بالإستخلاص حيث يحدد أجل الطعن في ستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ المقرر...¹.

ثانيا : حصر الشخص الطاعن في الأمر بالتحصيل المترتب عن مقرر اللجان في المكلف. لم يخول المشرع للإدارة الضريبية حق الطعن إلاّ ضدّ مقررات اللجان وليس ضدّ الأوامر بالتحصيل الصادرة عنها، حيث جاء في حكم للمحكمة الإدارية بالدار البيضاء أنّه²: " حيث إنّ الطلب يرمي إلى الطعن في قرار اللجنة الوطنية ...والحكم بمشروعية الإدماجات التي قام بها المفتش والضرائب المترتبة عنها .

وحيث إنّه بمقتضى المادة 242 من المدونة العامة للضرائب فإنّه يجوز للمكلف بالضريبة أن ينازع عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة التي أصبحت نهائية أو اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة ...، وذلك داخل أجل ستين (60) يوما التالي لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل أو قائمة إيرادات أو أمر بالإستخلاص، وإذا لم يترتب على المقرر الصادر عن اللجان المحلية أو الوطنية إصدار جدول جاز تقديم الطعن القضائي داخل أجل ستين

¹ - قرار محكمة الاستئناف الإدارية عدد 3779، مؤرخ في 2012/10/08، ملف عدد 09/11/768، نقلا عن : المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 16، المرجع السابق، ص 208.

- قضت محكمة النقض خلاف ذلكمعتبرة أنّ : " سريان أجل الطعن في مقرر اللجنة الوطنية بالنسبة للمكلف بالضريبة في حالة تبليغه من تاريخ وقوع واقعة التبليغ، وفي حالة عدم تبليغ مقرر اللجنة الوطنية له فإنّ أجل الطعن يبدأ من تاريخ صدور الأمر بالتحصيل من الإدارة الجبائية " .

- راجع : قرار محكمة النقض عدد 376، مؤرخ في 2013/04/11، ملف إداري عدد 2011/1/4/1649، نقلا عن : المرجع نفسه، ص 211.

² - حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ذكر دون رقم، مؤرخ في 2010/07/21، ملف عدد 2009/6/380، نقلا عن : أزوكار عمر، المرجع السابق، ص 210.

(60) يوما التالية لتاريخ تبليغ مقرر اللجان المذكورة، ويمكن أن تنازع الإدارة عن طريق المحاكم داخل نفس الأجل في مقررات اللجان سواء تعلقت بمسائل قانونية أو فعلية .

وحيث إنه باستقراء المادة المذكورة يتبين أنّ المشرّع خاطب المكلف على وجه التحديد في الفقرتين الأولى والثانية، حيث أجاز له في الأولى إمكانية الطعن عن طريق المحاكم في الضرائب المفروضة على إثر المقررات الصادرة عن لجان الطعن داخل أجل ستين (60) يوما التالية لتاريخ صدور الأمر بالتحصيل، وفي الثانية أجاز له تقديم طعنه القضائي في مقررات اللجان التي لم يترتب عنها إصدار أمر بالإستخلاص وذلك داخل ستين (60) يوما التالية لتاريخ تبليغه بمقررات اللجان المذكورة، وأمّا الفقرة الثالثة من المادة 242 من المدونة العامة للضرائب فقد خاطب المشرّع الإدارة الجبائية دون سواها وحدد لها حالة فريدة يمكن لها فيها أن تلجأ إلى المحاكم، وهي حالة الطعن في المقررات الصادرة عن اللجان...، فالمشرّع الضريبي بسبب انعدام مصلحة الإدارة الجبائية في الطعن لم يفترض أن تنازع الإدارة التصحيحات المؤيدة من طرف اللجان والتي أصدرت الأمر بتحصيل الضرائب المترتبة على أساسها. مما لا يدع مجالاً للشك في أنّ المشرّع حصر طعن الإدارة قضائياً في قرارات اللجنة وليس في الأوامر بالتحصيل الصادرة عن الإدارة نفسها إثر مقرر اللجنة".

إذن أضفى المشرّع المغربي على مقررات لجان الطعن الإدارية نوع من المصادقية والحجية، تتجسد من حيث قبول الطعن القضائي ضدها من قبل المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على السواء، وهذه الطريقة والكيفية التي نظّم بها التشريع المغربي لجان الطعن وما تخرج به من نتائج أعمالها لا مثيل لها في تشريعات الدول المغاربية . إذ تبدو (اللجان)

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

كضمانات مهداة إلى المكلف أكثر ممّا تظهر كأجهزة لحماية مصالح الضريبة¹، حيث لم يترك المشرّع المغربي للإدارة الضريبية صلاحية وقف تنفيذ مقررات اللجان كما ذهب إليه المشرّع الجزائري ولم يجعلها مجرد آراء استشارية بصورة مطلقة كما فعل المشرّع التونسي . كما أنّ هذه الحجية ليست بتلك الصورة التي يذهب إليها المشرّع الفرنسي كذلك، إذ جعل الفائدة من رفع الخلاف أمام اللجان تتجلى في ترتيب عبء الإثبات على عاتق الإدارة الضريبية عند تقديم المكلف شكوى نزاعية أمامها مهما كان رأي اللجنة (قبول الطعن أو لا)².

إذن، باستقراءنا لأحكام التشريعات الجبائية المغاربية من حيث درجة إلزامية آراء لجان الطعن نتوصل إلى أنّ التشريع المغربي متقدّم كثيرا على التشريعات الأخرى لاسيما على التشريع الفرنسي والذي يستلهم منه أحكامه، حيث لم يترك المشرع المغربي أية حرية للإدارة الضريبية في قبول أو رفض تلك المقررات، فإن لم تخدم مصالحها تتبع إجراءات الطعن أمام الجهة القضائية المختصة.

كما لا يصح المبالغة في أهمية هذا الضمان، إذ أنّ الإدارة قد لا تعترف بخطئها، لذلك كان طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجع الضمانات على الإطلاق³، لأنه أمام القضاء هناك ضمانات موسّعة تفيد المكلف وتتصفه، وعن طريق الرقابة القضائية يصبح الطرفين في مراكز قانونية متقاربة .

¹ - مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، المرجع السابق، ص 128 .

² - Art L.192, C .P.F,Op cit : « Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.... » .

³ - بيومي زكريا محمد، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، المرجع السابق، ص 04 .

الباب الأول الفصل الثاني : التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي .

ويبقى القضاء صمّام أمان بالنسبة للمكلف بالضريبة نظرا لقيامه على ضمانات موسّعة لفائدة المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية تجسيدا لمبدأ حياد القاضي والمواجهة والدفاع¹.

نستخلص ممّا تقدّم بأنّ الطريقة التي نظّم بها المشرع الجزائري الموضوع (الطعن أمام اللجان) تختلف عن طريقة تنظيمها على مستوى تشريعات جيرانه، وتتعلق بلحظة تدخل اللجان الإدارية للطعن، إذ أنّ تلك التشريعات المقارنة تجيز اللجوء إلى لجان الطعن بمجرد استمرار الخلاف بين الإدارة والمكلف بمناسبة الملاحظات التي يبديها هذا الأخير حول إعادة التقييم وقبل صدور سند التحصيل، عكس المشرع الجزائري الذي يعطي حق رفض ملاحظات المكلف و إصدار السند المعني واستنفاذ طريق الطعن الأولي النزاعي كما بيّنا ذلك سابقا، هذا من جهة .

كما نلمس بأنّ لجان الطعن في القانون المغربي تعرف درجة عالية من الاستقلالية عن الإدارة الضريبية من حيث التمثيلية الثرية والمتنوعة، وكذا من زاوية إسناد رئاستها إلى قضاة وإصدارها آراء ملزمة للإدارة الضريبية فلا يمكن لها إلغائها أو عدم اعتمادها، على العكس من المشرّع الجزائري بحيث نجد أنّ أغلب الأعضاء إداريين ويمثلون السلطة الإدارية الضريبية والأكثر من ذلك يمكن للإدارة إلغاء الآراء الصادرة عن لجان الطعن، مع عدم إمكانية الطعن في قرار الإلغاء أمام القضاء المختص، من جهة أخرى.

إنّ نصل إلى نتيجة مفادها أنّ المشرّع المغربي متقدّم كثيرا مقارنة بالتشريعات الأخرى، وذلك من زاوية حماية المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، فالجزائر في ذيل ترتيب هذه الدول من حيث درجة الحماية المقررة قانونا اعتبارا لما ذكرناه سابقا.

¹-BOYER Alain et SCHMITT Sylvie,« la sécurité juridique et le contribuable », actualité/news, droit * société, Open édition, Paris, 2016 . Voir : ds.hypothèses.org/1615.

خلاصة الباب الأول .

تقوم مختلف الأنظمة الضريبية لكل من الجزائر، تونس، والمغرب على المبدأ التصريحي التلقائي الذاتي، الذي يتقدم به المكلف بالضريبة حسن النية خلال مواعيد محددة قانونا ؛ إلا أنه وكنتيجة طبيعية للمبدأ خول القانون للإدارة الضريبية إمكانية التشكيك في تلك المعطيات والبيانات المقدّمة؛ والتي على إثرها تتولى عملية الرقابة الجبائية سواء على الوثائق أو في عين المكان قصد التحقق مما ورد في تلك الإقرارات مع تمتع المكلف قبل انطلاق عملية الرقابة وأثناءها وبعدها من ضمانات هامة .

ومن أهم تلك الضمانات نجد إلزامية اتباع الإدارة الضريبية إجراءات إعادة التقييم الوجيه، تتجسد في إشراك المكلف بالضريبة في تقدير الوعاء الضريبي عن طريق تبليغه بنتائج المراقبة الجبائية التي خلصت إليها وانتظار ردّه حتى يتم إصدار سند التحصيل من طرفها.

والى هنا يتوقف اتفاق التشريعات المغاربية حول إجراءات المراقبة، حيث اختلفت في كيفية ممارسة إجراءات إعادة التقييم الوجيه، إذ منح المشرّع الجزائري للإدارة الضريبية حرية مطلقة في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة وبدون جزاءات وإصدار سند التحصيل وكأن الحوار الذي يجريه المكلف بالضريبة الجزائري مع الإدارة الضريبية حوار للصم، خلافا لما ذهب إليه تشريعات جيرانه، إذ لم يمنح المشرّع المغربي والتونسي أية حرية للإدارة الضريبية في سبيل رفض ملاحظات المكلف بالضريبة، بل ألزمها بإخطاره بأن له الحق في رفع الخلاف أمام لجان الطعن الإدارية قبل إصدارها سند التنفيذ . ويتم ذلك بعد موافقته .

وبذلك، تحتل منازعات الضرائب المباشرة في مختلف الأنظمة الجبائية لكل من الجزائر تونس والمغرب مكانة بارزة، حيث تجمع فيما بين طرفين غير متكافئين الإدارة الضريبية بسلطاتها وامتيازاتها والمكلف بالضريبة الطبيعي أو المعنوي . المجرد من أية سلطة عدا ما

الباب الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

يمنح له القانون من حقوق، سواء ارتبطت تلك المنازعة بالأساس الضريبي أو تعلقت بشق التحصيل والاستخلاص .

وفي سبيل خلق نوع من التوازن فيما بين الطرفين المتنازعين اتبع كل من المشرع الجزائري والمغربي التسوية الإدارية كإجراء أولي إجباري وحاسم وسابق على اللجوء إلى القضاء، إذ منحا من خلالها للإدارة الضريبية سلطة تقديرية واسعة للفصل في تلك المنازعات وعاءا وتحصيلا، عكس التشريع التونسي الذي تخلى عن هذه الآلية .

وقد اتفقت التشريعات المغاربية في منح المكلف بالضريبة حق الطعن الاختياري أمام اللجان الإدارية مع اختلاف طريقة تنظيمها وتدخلها . إذ انفرد التشريع الجبائي الجزائري في طريقة تنظيمها، حيث أوجدها على ثلاث مستويات (الولائي، الجهوي، المركزي)، في حين جعلها المشرع المغربي على مستويين فقط (المحلي والوطني)، وأسس المشرع التونسي كل من لجان المصالحة المحلية والوطنية ومؤسسة الموفق الجبائي.

ورغم ذلك إلا أنّ لحظة تدخلها تختلف في الأنظمة الجبائية محل الدراسة، إذ جعل التشريع الجزائري تدخلها بعد إصدار الإدارة الضريبية سند تحصيل الدين الجبائي بعد استنفاد طريق الطعن الأولي الإجباري وقبل اللجوء إلى القضاء، على عكس التشريع المغربي والتونسي اللذين نظّمَا لحظة تدخلها أثناء عملية تقدير وعاء الضريبة وبعد اتباع الإدارة الضريبية إجراءات إعادة التقييم الوجيه أي قبل وضع الضريبة موضع التحصيل.

وقد جعل كل من التشريع الجزائري والتونسي حجية آراء لجان الطعن الإدارية منعدمة في مواجهة الإدارة الضريبية ما يعطل من فعاليتها والغرض الذي وجدت من أجله والمتمثل في تقريب وجهات النظر فيما بين الطرفين المتنازعين، خلافاً للتشريع المغربي الذي اعتبر أعمالها مقررات إدارية ملزمة للإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على السواء، فإن لم ترض بها الإدارة أو ترى بأنّها لا تخدم مصالحها فلها حق الطعن أمام القضاء على قدم المساواة مع المكلف بالضريبة .

الباب الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .

وعليه نتوصل إلى أنّ المشرّع المغربي متقدّم كثيرا على التشريع الجزائري والتونسي من حيث تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، فالمشرّع الجزائري فتح المجال أمام الإدارة الضريبية لممارسة سلطتها التقديرية عن طريق حق الرفض المطلق وبدون عواقب لملاحظات المكلف بالضريبة وحق رفض الشكوى وحق رفض آراء اللجان. ما يؤدي بنا إلى التساؤل حول الفائدة من وراء تنظيم التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة بهذه الكيفية التزيينية الشكلية التي لا تضمن أية حماية لحقوق المكلف بالضريبة الطرف الضعيف، كما لا تؤدي إلى تأمين مصالح الخزينة العمومية نظرا لمحاولة المكلف دائما استعمال طرق تدليسية للتهرب من دفع الضريبة المفروضة وجعل مشاركته في فرضها دون أية قيمة .

الباب الثاني :

التسوية القضائية

لمنازعات الضرائب

المباشرة .

الباب الثاني :

التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

مادام أنّ مبدأ المشروعية يشكّل الضمانة الأساسية للمواطنين في مواجهة السلطات العامّة ويحميهم من أي تعسف أو اعتداء من جانبها، فإنّ القضاء يظل هو العنصر المكمل لهذا المبدأ عن طريق مراقبة تصرفات هذه السلطات الإدارية ومراجعة الحساب معها في مدى التزامها بالقانون في كل ما تأمر به وتنتهي عنه حتّى بعد الإحاطة بالقضية من جميع جوانبها واستجماع العناصر والنتائج المتوصل إليها بحثه إلى إصدار حكم كاشف للحق، يُصبح بعد استفادته لطرق الطعن القانونية أو لفوات مواعيد هذه الطعون ليس حكما نافذا بل أكثر من هذا يُصبح " قاعدة القانون الواجب الإلتباع" اعتبارا للطابع الرسمي للأحكام الذي يفرض على الجميع احترامها والخضوع لها ¹ .

وعليه، تعد الرقابة القضائية في المنازعات الجبائية من أنجع الضمانات بالنسبة للمكلفين بالضريبة، إذ تضمن حقوقهم ضدّ ما قد يشوب إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ، ويجد المكلف نفسه أمام طرف ثالث مستقل ومحايّد كما يجد أمامه ضمانات موسعة، لتجسد بذلك هذه المرحلة المفهوم الحقيقي للمنازعات الجبائية نظرا لما تحضى به الإدارة الجبائية أثناء المرحلة الإدارية من مكانة، إذ تحمل صفة الخصم والحكم في ذات الوقت كما ولها حق الرفض المطلق لملاحظات المكلف متى كانت المنازعة معروضة أمامها أو أمام لجان الطعن أو أثناء إجراءات إعادة التقييم الوجيه .

¹ - التراب مصطفى، ((أي تطور للقضاء الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية ؟))، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2011، ص 190.

الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

وحسب الإحصائيات المتوفرة لدينا فإنه في الجزائر خلال سنة 2006 تم تسجيل 1979 قضية جبائية من أصل 2417 أي ما يعادل 81.78 %¹، وحسب الإحصائيات في المغرب فإن الطعون القضائية المرفوعة بخصوص الضرائب المباشرة خلال سنوات 2002 و 2003 و 2004 فقد وصلت سنة 2002 إلى 80% وفي 2003 إلى 81% وخلال سنة 2004 إلى 80%².

هذا ما يبرر الثقة التي يضعها المكلف بالضريبة في الجهات القضائية في اقتضاء حقه إن كان له ما يبرره، وبذلك يعد القضاء بأحكامه بمثابة الدرع الذي يقي المكلفين بالضريبة من تجاوزات الإدارة وأخطائها.

وتجسيدا لمبدأ حق اللجوء إلى القضاء لاقتضاء الحق المكّرس دستوريا³، يمكن للمكلف بالضريبة رفع الخلاف القائم بينه وبين مصالح الجباية في القرار الراض لإلغاء أو تعديل القرار الإداري⁴ أمام الجهة القضائية المختصة للفصل فيه بعد المرور بالمرحلة الإدارية الإلزامية .

وعلى الرغم من الطابع الإداري للمنازعة الضريبية، إلا أنها تتدرج ضمن دعاوى القضاء الكامل في كل من التشريع الجزائري والتونسي، فلا يتم تحريك هذه الدعوى إلا من طرف شخص المضرور بعد حدوث الضرر باعتبارها فعالة لحسم النزاع في جوهره وأكثر جدوى بالنسبة للمكلف بالضريبة، فسلطة القاضي في إطارها تكون أوسع وأشمل إذ بإمكانه أن يغيّر من الضريبة، وقد تتعدى إلى توجيه الإدارة إلى ما يجب عمله أو الامتناع عنه⁵.

¹ - GHANEMI Arezki, Op cit, p173.

² -SBIHI Mohammed," Le contentieux fiscal au Maroc", Revue Tunisienne de fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009, p137.

³ - راجع أحكام المادة 158، الدستور الجزائري، المرجع السابق .

- انظر الفصل 118، الدستور المغربي، المرجع السابق .

- راجع الفصل 108، الدستور التونسي، المرجع السابق .

⁴ -TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie, Op cit, p p 312, 313.

⁵ - بوغالب محمد، المرجع السابق، ص ص 225، 226.

الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

إلا أنّ مهمة القاضي في هذا الشأن (الميدان الجبائي) ليست بالأمر الهين، فهو مدعو للتوفيق بين ضمان حقوق الأفراد اتجاه إدارة الضرائب، وبين ما تقتضيه المصلحة العامة من تمويل الخزينة العمومية¹.

أمّا في المغرب، فقد تأرجح الاختصاص بين دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الشامل حيث اتجه المجلس الأعلى إلى قبول دعوى الإلغاء بسبب تجاوز السلطة في المجال الضريبي في حالتين فقط، الأولى تتمثل في تعلق المنازعة بمبدأ الضريبة نفسه، والثانية إذا تعلق الأمر بقرار السلطة الإدارية الرامي إلى استخلاص رسم لصالح الجماعات المحلية شريطة عدم وجود طعن مواز².

إذن وبموجب الطعن القضائي تمر المنازعة الجبائية من علاقة ثنائية الجانب إلى علاقة ثلاثية تجمع فيما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والقاضي الجبائي الذي يعتبر الحلقة المهمة في صياغة هذه العلاقة والذي ستكون له الكلمة الحاسمة بمقتضى ما يترتب عن قراراته الباتّة من حُجّية³، فهو الحكم الذي يعطي القاعدة الضريبية بُعدها الحقيقي ومضمونها الاجتماعي والاختصاصي بين ما هو مقرر تشريعاً وبين ما يُفرزه التطبيق

¹ - السباعي محمد، ((دور القضاء الإداري في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2011، ص 83.

- بوغالب محمد، مرجع سابق، ص 224.

- لحرش كريم، المرجع السابق، ص 89.

² - التراب مصطفى، ((المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية))، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة رقم 04 بعنوان المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996، ص 82 .

³ - الفندري خليل، ((هيكلة القضاء الجبائي الإداري))، ملتقى القاضي الجبائي المنظم من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، 03 و04 جانفي 2002، ص 02 .

الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

العملي على مستوى العمل الإداري¹ عن طريق إعادة النظر في قرارات الإدارة الضريبية وإنصاف المكلف و إزالة الشعور بالإجحاف الذي يدّعي أنه لحق به من قبل الإدارة الضريبية².

ولابد من الإشارة إلى أنّ الدعوى الضريبية محل الدراسة ليست حكرا على المكلف بالضريبة وحده، بل يجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى القضاء المختص لمنازعة المكلف أو اللجان³. كما ويرى غالبية الفقه الجبائي أنّ المنازعة الضريبية منازعة إدارية بحسب طبيعتها ما دامت تتضمن طعنا على قرارات نهائية وبالتالي تكتسب هذه الصفة من طبيعتها وليس بنص القانون⁴.

وقد اهتم المشرّع بتنظيم أحكام وإجراءات هذه المرحلة من مراحل المنازعة الضريبية ضمن الأحكام المنظمة للإجراءات الجبائية في الدول المغاربية الثلاثة محل المقارنة⁵، وحقّها بشروط منها ما يتصل بالجانب الشكلي للعريضة ومنها ما يتعلق بالميعاد وأخرى ترتبط بالشق الموضوعي للطعن. لكن السؤال المطروح : هل تتميز هذه الإجراءات والشروط في قوانين الدول محل الدراسة سيما شرط الاختصاص النوعي، وهل تعرف خصوصية مقارنة بما سائد في القواعد العامة؟. (الفصل الأول).

وبتقديم الطعن مستوفيا لجميع الشروط المقررة يتم السير في الدعوى تبعا لذلك عن طريق إمكانية قيام قاضي الموضوع بالتحقيق والاستقصاء للوصول إلى حلّ في شأن

¹ - البقالي نجيب، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل درجة الدراسات المعمقة، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، المغرب، 2007-2008، ص 303.

² - أبو كرش شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية، دار المناهج، الأردن، د س ن، ص15.

³ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص27 .

⁴ - الشامي مجدي، المرجع السابق، ص 128 .

⁵ - من المادة 82 حتى المادة 91، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- المادة 242 و 243، م ع ض م، المرجع السابق .

- انظر الفصل 53 حتى الفصل 69، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

الباب الثاني: التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

المنازعة القائمة أمامه، إذ يمكن للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على السواء الطعن في ذلك الحل المتوصل إليه أي الطعن في القرار القضائي الصادر عن محكمة الدرجة الأولى بواسطة إجراء الاستئناف والنقض أمام الجهة القضائية الأعلى درجة تجسيدا لمبدأ التقاضي على درجتين المكرس دستورياً أو عن طريق الطعن في الأحكام والقرارات والأوامر التي تنظرها ذات المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه عن طريق المعارضة، أو التماس إعادة النظر، أو الخطأ المادي والتفسير، أو عن طريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (الفصل الثاني).

وهذا ما نتولاه بالتفصيل تباعاً.

الفصل الأول:

ولاية المحاكم الإدارية على

منازعات الضرائب المباشرة

في التشريعين الجزائري

والمغربي دون التونسي .

الفصل الأول : ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب

المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

إنّ الدعوى الضريبية هي السلطة التي خولها القانون للمكلف بالضريبة للإتجاه للقضاء المختص بغية الفصل في وجود مشروعية الدين الضريبي، وهي ذات طبيعة إجرائية فضلا عن وجود الجهة الإدارية كأحد أطراف النزاع لوجود قرار إداري، وبذلك تمثل الدعوى الضريبية مجموع الإجراءات المخولة قانونا للمكلف بالضريبة أمام القضاء المختص قصد الحصول على تخفيض كلي أو جزئي لضريبة تمّ إقرارها من قبل الإدارة الضريبية¹.

وقبل الدخول في تفاصيل إجراءات الدعوى الضريبية يستحسن التذكير بأنّها تتميز بخصائص معينة وهي كونها:

- إجراءات كتابية: وهي منسجمة مع طبيعة المادة الجبائية من حيث وقتها وتعتها.
- إجراءات تواجيهية: تمثل في تبادل المذكرات بين المتقاضين وجواز الإطلاع على الوثائق والمستندات التي يتكون منها الملف .
- إجراءات تفتيشية: أي أنّ أطراف الدعوى هم الذين يتكفلون بسير الإجراءات عن طريق تبادل المذكرات، فالقاضي هو قاضي مقرر لا يتدخل إلاّ في نهاية العملية ليقرر في موضوع النازلة².

¹ - الشامي مجدي، المرجع السابق، ص ص 46.45.

- فريجة حسين، المرجع السابق، ص 14.

- جيري نجيب، المرجع السابق، ص 73.

² - الفوركي مصطفى، ((خصوصيات المسطرة القضائية في المادة الضريبية))، المجلة المغربية للدراسات والإستشارات القانونية، عدد 06، دار الآفاق العربية، المغرب، 2015، ص 147.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

زيادة على الشروط الخاصة الواجب توافرها في أي دعوى مهما كان موضوعها من صفة التقاضي ومصلحة وأهلية¹ رغم ما تثيره صفة التقاضي من إشكالات عملية وقانونية سبق وأن تمّ دراستها²، إلا أنه توجد شروط شكلية وموضوعية بتخلّفها (ليس كلّها) يمكن أن ترفض الدعوى، من بينها شرط يتعلق بالجهة التي ينعقد لها الاختصاص النوعي بشأن المنازعات الجبائية المباشرة نظرا لوجود اختلاف فيما بين الدول موضوع الدراسة من هذا الجانب. (مبحث أول).

وفي حالة تقديم العريضة مستوفية لشروطها القانونية الشكلية والموضوعية يتولّى القاضي الجبائي التحقيق فيها باستعمال سلطاته التحقيقية الذاتية مباشرة أو باعتماده على الأعوان المساعدة له بصورة غير مباشرة لأجل الوصول إلى حل مطابق للشرعية القانونية والمسائل الواقعية. (مبحث ثان).

¹ - راجع شرط الصفة والمصلحة والأهلية حسب المادة 13 قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، المرجع السابق .
 - الفصل 1 من قانون المسطرة المدنية المغربي. ((ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447، مؤرخ في 28 سبتمبر 1974 يتضمن المصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، ج ر م م عدد 3230 مكرر، مؤرخ في 30 سبتمبر 1974)).
 - حددت الأهلية في القانون الجزائري ب 19 سنة كاملة وفقا للمادة 40 من القانون المدني بالنسبة للشخص الطبيعي و المادتين 49، 50 من نفس القانون بالنسبة للشخص المعنوي، المرجع السابق.
 - وحددت الأهلية في القانون التونسي ب 18 سنة كاملة حسب الفصل 07 من مجلة الالتزامات والعقود . ((قانون عدد 87 لسنة 2005، مؤرخ في 15 أوت 2005، يتعلق بالمصادقة على إعادة تنظيم بعض أحكام مجلة الالتزامات والعقود عدد 68، مؤرخ في 26 أوت 2005)).
 - حددت في القانون المغربي ب 18 سنة كاملة طبقا للمادة 209 من مدونة الأسرة التي أحال إليها الفصل 03 من قانون الالتزامات والعقود، المرجع السابق . ((ظهير شريف رقم 1.22.04، صادر في 03 فبراير 2004، يتعلق بتنفيذ قانون رقم 03.70 بمثابة مدونة الأسرة، ج ر م م عدد 5184، بتاريخ 05 فبراير 2004)).
² - راجع المبحث الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول من هذه الدراسة .

المبحث الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية .

يرى الفقه أنّ القانون الضريبي كالقانون الجنائي، استثناءً وقيّد على حرية الفرد في العمل والتملك، ومن ثم فإنّ له ذاتية خاصة في التطبيق وفي التفسير وأنّ تطبيق القانون الخاص على المعاملات الضريبية من شأنه أن يفقد القانون الجنائي ذاتيته وخصوصياته للإختلاف في الغايات والأهداف إلاّ أن التشريعات الثلاثة الجزائري التونسي والمغربي لا تركز هذه القاعدة، فكثيراً ما يؤدي غموض النصوص الضريبية وصعوبة فهمها إلى الاعتماد على قواعد القانون الخاص باعتباره الشريعة العامة وهذا يتنافى مع مبدأ دستورية الضريبة¹.

وباستقراءنا تشريعات الدول المغاربية نتوصل إلى نتيجة مفادها أنّ كل من المشرع المغربي والتونسي لم يكلفا نفسيهما أي عناء بخصوص الدعوى الجبائية بالنص على أحكامها ضمن النصوص المرتبطة بالجبائية، إذ عملاً على الإحالة إلى النصوص التي تمثل الشريعة العامة في الإجراءات (قانون المسطرة المدنية وقانون الالتزامات والعقود في المغرب ومجلة الإلتزامات والعقود والمرافعات المدنية والتجارية في تونس) ما يدل على عدم تمييز المنازعة الجبائية بأي خصوصية تذكر، عكس المشرع الجزائري الذي خص المنازعة الجبائية بنصوص استثنائية عن القواعد العامة .

لذا يتبيّن لنا أنّ الجهة التي تتولى دراسة هذا النوع من الملفات تنحصر في جهة القضاء الإداري دون القضاء العادي (مطلب أول)، إلاّ أنّ المشرع التونسي خالف هذا

¹ - أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب))، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة رقم 04 بعنوان المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996، ص 58.

الطرح وذلك بجعل القضاء العادي صاحب الولاية العامة في مختلف المسائل الجبائية(قاضي الأصل والموضوع) والقضاء الإداري كقاضي تعقيب (قضاء القانون).

إضافة إلى أن طرح دعوى أمام الجهة القضائية ليس من صلاحية الإدارة الضريبية فحسب، إنما يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طعن مستوفي جملة من الشروط الشكلية يطالب فيه رفع الخطأ أو الظلم الذي لحقه. لذا ففي أغلب المنازعات الجبائية يحمل المكلف بالضريبة صفة المدعي الضعيف والإدارة في مركز المدعى عليه القوي(مطلب ثان) .

المطلب الأول: مسائل الاختصاص .

إن اختصاص القاضي الإداري بالمنازعة الضريبية يتحقق بالنظر إلى طبيعة المادة في حد ذاتها وأطرافها ولا حاجة لنص القانون على ذلك كأصل، لكن اختلفت الدول في الأخذ بهذا المعيار (العضوي والموضوعي) .

فمن التشريعات من حوّلت صلاحية الفصل في المنازعة الجبائية للقضاء العادي كما هو الوضع في السويد ومنها من أنشأ قضاء مستقل وخاص بالمنازعات الجبائية كما هو عليه الوضع في ألمانيا اليونان والبرتغال وكذا الولايات المتحدة الأمريكية¹ و مصر² واليمن³ وإسبانيا وبريطانيا⁴ نظرا لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية واستقلال عن باقي فروع القانون الأخرى.

¹ - BELTRAME Pierre et MEHL Lucien, Techniques, Politiques et institutions Fiscales comparés, PUF, Paris,1997, p595.

² - بيومي محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص 166، 167 .

³ - إدلي منى، ((الدعوى الضريبية في سورية))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثالث،

المجلد 27، سوريا، 2011، ص 36.

⁴ - LACOMTE Didier, « La dualité de compétence en matière de contentieux fiscal », Revue Tunisienne de Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009, p 76.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

إضافة إلى أنّ هناك من البلدان من عمل على توزيع الاختصاص بين الجهازين القضائيين العادي والإداري كما هو سائد في فرنسا، إذ نجد بأنّ الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال يختص بالبت في منازعاتها القضاء الإداري، أمّا الطعون المتعلقة بالضرائب غير المباشرة الأخرى والضرائب المشابهة لها تتدرج ضمن صلاحيات القضاء العادي¹ . مع ضرورة الإشارة إلى أنّ هذا التوزيع في الصلاحيات لا يقوم على مبدأ محدد يسير وفقه² .

أمّا بخصوص بلدان المغرب العربي الثلاثة محل الدراسة فنجد أنّ القانون المغربي والجزائري خوّلا للقضاء الإداري صلاحية الفصل في المنازعات الجبائية، عكس ما ذهب إليه المشرع التونسي إذ شتت الفصل في المنازعة الضريبية بين قضاء الموضوع في قاعدة الهرم والقضاء الإداري في قمة الهرم مهما كان نوع الضريبة مباشرة أو غير مباشرة .

الفرع الأول: الاختصاص النوعي .

يتفق التشريع الجبائي الوطني مع التشريع المغربي في ذات المجال حول الإختصاص النوعي لمنازعات الضرائب المباشرة، رغم الإختلاف حول طبيعتها، إذ نجد في التشريع الوطني أنّها من دعاوى القضاء الكامل أمّا في التشريع التونسي فقد ذكرنا بأنّها يمكن أن تكون من دعاوى الإلغاء .

¹ - مبدأ توزيع الاختصاص تمّ بموجب قانون 22فريمبر (loi du 22 frimaire) المادة 65 منه .للاستزادة بهذا الخصوص راجع كل من :

- TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie,droit fiscal, Op cit, p 247.
- LUC ALBERT –Jean, LUC Saidj, Finances Publiques, 6^e édition, Dalloz, Paris, 2009, p126.
- AIME Charles et MARC Rochedy, Op cit, p 295.
- GILLES Bachelier , Le Contentieux Fiscal, Ouvrage Collectif, LITEC,Paris, 1994, p54.
²- BACCOUCHE Néji,"le contentieux fiscal aujourd'hui", Revue Tunisienne de Fiscalité N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009, p14.

أولا :القاضي الإداري: قاضي طبيعي لأعمال الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي دون التونسي .

1-بالنسبة للتشريع الجزائري .

لقد كان يعقد الاختصاص في مجال المنازعات الجبائية للغرفة الإدارية بالمجالس القضائية قبل سنة 2008، ليتمّ تحويل الإختصاص بعد ذلك للمحاكم الإدارية، فبالرجوع إلى حكم المادة 801 فقرة ثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد بأنّ المحاكم الإدارية تختص في القضايا المخوّلة لها بموجب نصوص خاصة، وهو الأمر الذي سار عليه المشرّع إذ نص صراحة في القانون المتعلق بالإجراءات الجبائية بموجب مقتضيات المادة 82 الفقرة الأولى منه على انعقاد المحاكم الإدارية للفصل في القضايا والمسائل الجبائية. إذن نلاحظ بأنّ اختصاص القضاء الإداري بالمادة الجبائية يتميّز بالطابع الشمولي أي من دون تمييز فيما بين أنواع الفرض الضريبي، فالقضاء المختص بدراسة المسائل المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر هو ذاته في منازعة الضرائب المباشرة في فرنسا.

2-موقف المشرّع المغربي .

في المغرب ووفقا للمادتين 242، 243 من المدونة العامة للضرائب لم يحدّد المشرّع الجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المواد الجبائية المرتبطة بمادة الوعاء الضريبي دون التحصيل، حيث وردت عباراتها بصفة عامّة فضفاضة وغامضة . إذ تتصان على التوالي: "يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن يُنازعا عن طريق المحاكم في المقرّرات النهائية للجان"، " إذا لم يقبل... إلى المحكمة المختصة " .

أمّا عند ارتباط المنازعة الجبائية بمادة الاستخلاص فقد حدّد المشرّع الجهة القضائية والمتمثلة في المحكمة الإدارية حسب المادة 141 من مدوّنة تحصيل الديون العمومية التي تنص على أنّه: " تُعرض النزاعات التي قد تنشأ ... على المحاكم الإدارية... " .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وبعد إنشاء المحاكم الإدارية سنة 1993¹ أصبحت هذه الأخيرة هي صاحبة الولاية العامة للنظر في المنازعات الضريبية سواء ارتبطت بالأساس أو الاستخلاص كدرجة ابتدائية، وبذلك ورثت المحاكم الإدارية الإختصاصات التي كانت تمارسها المحاكم العادية في المنازعات المرتبطة بالوعاء²، وانطلاقا من ذلك لا نشك أن النص يحمل على اختصاص المحكمة الإدارية البت في المنازعات في مجال الضرائب المختلفة سواء المباشرة أو غير المباشرة ولو أغفل النص تناولها³.

ثانيا : اختصاص المحاكم العادية في التشريع التونسي.

تشمل منازعات الأساس حسب الفصل 53 من المجلة الدعاوى المرتبطة بأصل الأداء والمشار إليها بالفصل 54 من ذات المجلة، ويقصد بها الدعاوى المتصلة بقاعدة أو أصل الأداء الدعاوى التي يمكن في إطارها للمكلف بالضريبة مناقشة وجود الدين الجبائي الذي تزعمه الإدارة من عدمه وتتمثل حسب الفصل 54 من نفس المجلة الدعاوى المتعلقة ب⁴:

¹ - ظهير شريف رقم 1.91.225، صادر في 10 سبتمبر 1993 يتعلق بتنفيذ القانون رقم 90.41 المحدث بموجبه محاكم إدارية، ج ر م م عدد 4227 بتاريخ 1993/11/03.

² - إذ خصّ المشرع المغربي الجهة التي تختص نوعيا بالمسائل الجبائية بباب كامل يتمثل في الباب الخامس وذلك في المواد من 28 حتى المادة 36 من قانون المحكمة الإدارية إضافة إلى المادة 08 منه تنص على أنّ: "المحاكم الإدارية تختص بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص المتعلقة... والضرائب ... بتحصيل...".

³ - الجامعي عبد الرحيم، ((الإشكالية التي يطرحها قانون المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الجبائية))، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة رقم 04 بعنوان المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996 ص ص 66.65.

⁴ - عبيدة سلمى، ((نزاعات الأساس))، مجلة القضاء والتشريع عدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، مارس 2011، ص 48 وما بعدها .

- الورفلي أحمد، دراسات في قانون الجبائية، الجزء الثاني، د ط، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص 127 وما بعدها .

-AYADI Habib, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Novaprint, Op cit, p 235 et ss.

- الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري .

- دعوى الاسترجاع .

- دعوى الاعتراض على سحب النظام التقديري.

كما يشمل النزاع في الاستخلاص النزاع في صحة السند التنفيذي شكلا، بأن يهدف الطعن إلى إبطال السند بوصفه سند استخلاص جبري، كما يعد خلو بطاقة الإلزام من المصادقة عليه عيبا جوهريا يبطلها¹.

ويشمل أيضا الطعن في صحة ونفاذ السند التنفيذي موضوعا كأن يدعي المعترض أنّ الدين موضوع السند التنفيذي قد انقضى بالوفاء أو بالتقادم أو بالطرح ولا يمكنه أن يتمسك بالمقاصة لأنّ القانون منع عليه ذلك حسب الفصل 39 من مجلة المحاسبة العمومية، فالمدين هنا لا ينازع في أصل الدين ولا في صحة السند التنفيذي إنّما يدعي انقضاء الدين بما يجعل السند فاقدًا الموضوع .

ويقوم النظام القضائي التونسي على وجود جهازين قضائيين أحدهما عادي والآخر إداري بهياكل منفصلة إلاّ أنّه يسند الإختصاص النوعي للمحاكم المدنية بالنظر ابتدائيا في منازعات الأساس الضريبي . وقد بيّن المشرّع بدقة كافية الجهة التي يتم رفع الطعن الجبائي أمامها ضمن أحكام الفصل 54 من مجلة الإجراءات الجبائية عند اتصال المنازعة بمادة الوعاء الجبائي² وكذا الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية عند ارتباط الخلاف

¹ - هلاي عبد الله، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية : الوسائل والضمانات في القانون التونسي والقانون المقارن، د ط، د دن، تونس، 2008، ص 337 وما بعدها .

² - التي تنص على : " تختص المحاكم الابتدائية بالنظر ابتدائيا في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء ...".

بالاستخلاص الضريبي¹، وتتمثل في المحكمة الابتدائية العادية بخصوص الوعاء والمحكمة العادية الاستئنافية في مادة التحصيل.

إن خول المشرع صلاحية الفصل في مواضيع الجباية لجهة لقضاء العادي وليس القضاء الإداري من حيث الموضوع، والأكثر من ذلك جعل الاعتراض على مسائل الاستخلاص بمثابة استئناف حكم ابتدائي جاعلا بذلك بطاقة دفع الضريبة بمثابة سند تنفيذي إداري يقوم مقام الحكم القضائي²، كما خول المشرع مهمة الرقابة على تطبيق قاضي الأصل للنص تطبيقا سليما للجهاز الإداري ممثلا في المحكمة الإدارية (قاضي التعقيب)³ لتكون هذه الأخيرة بمثابة "المحاكم الإدارية الدنيا"⁴.

ويكمن الداعي من وراء إسناد هذه المنازعات إلى المحاكم العادية (العادية) في حرص المشرع على تقريب القضاء من المكلف بالضريبة⁵ كما يجعل الفصل فيها سريعا وحاسما

¹ - ينص على: "... تختص محاكم الاستئناف بالنظر في الدعاوى المتعلقة بالاعتراض على النسخة المستخرجة من جدول التحصيل...".

² - الخميري جمال، ((نزاعات الاستخلاص))، مجلة القانون: الأخبار القانونية، عدد 169/168، السنة الثامنة، ديسمبر 2013، ص 130.

³ - الفصل 69، م ح إ ج ت، المرجع السابق: " يتم تعقيب القرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف... طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالقانون الأساسي للمحكمة الإدارية...".

⁴ - عياض بن عاشور، القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس، الطبعة الثالثة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2006، ص 98. ومن عيوب توزيع المنازعات الجبائية على جهازي القضاء أنّ قضاة التعقيب سيكونون من بين القضاة الذين لم يسبق لهم القضاء في الأصل في حين أنّ قضاة التعقيب (النقض) يفترض أن تتوفر فيهم تجربة طويلة ضمن محاكم الأصل ليصبحوا مؤهلين ليكونوا قضاة القانون. راجع: ((البكوش ناجي،)) (قراءة في المنظومة الجبائية اليوم))، مجلة دراسات قانونية، عدد 14 كلية الحقوق صفاقس، تونس، 2007، ص 46. ((

⁵ - الفندري خليل، المرجع السابق، ص 06.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

الأمر الذي يزيد في تحقيق العدالة¹، ونظرا لاعتبار هيكل المحكمة الإدارية لا تسمح بتحقيق هذا الغرض لاعتبار عدم وجود دوائر ابتدائية جهوية على صعيد الواقع².

ويمثل هذا الوضع استثناء من الفصل 02 (جديد) الذي خص المحكمة الإدارية بالنظر في جميع النزاعات الإدارية³ كما يقطع الاتجاه الذي يفيد أنّ القاضي الإداري أصبح القاضي الطبيعي للإدارة⁴.

وبناء على ذلك نلاحظ وجود أكثر من كتلة اختصاص تؤدي إلى انعقاد اختصاص أكثر من جهة قضائية واحدة، بحيث لم يقع اختيار المشرع على إسنادها (المنازعة الجبائية) إلى أحد الجهازين القضائيين⁵، فالتعقيد السائد في توزيع الصلاحيات بين الجهازين القضائيين في فرنسا أهون منه عن السائد في تونس⁶ ولا يخدم بذلك حقوق المكلف المستثمر⁷.

وهذا ما يبرر الخصوصية التي يعرفها تنظيم القضاء الجبائي الإداري، ذلك أنّ المشرع لم يتوخّ التيسيط في تحديد الاختصاص القضائي ومن وراءه تحديد الإجراءات القضائية

¹- بيومي زكريا محمد، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، المرجع السابق، ص 182.

²- الفندري خليل، المرجع السابق، ص 06.

³- قانون عدد 40 لسنة 1972، مؤرخ في أول جوان 1972 يتعلق بالمحاكم الإدارية، الرائد الرسمي الصادر في 2- 06 جوان 1972، منقح ومنتم بموجب قانون أساسي عدد 11 لسنة 2002، مؤرخ في 04 فيفري 2002، ر ر ج ت عدد 11، مؤرخ في 05 فيفري 2002.

⁴- العياري كمال، المرجع السابق، ص 149.

⁵- الفندري خليل، مرجع سابق، ص 03.

- هلاي عبد الله، ((تطور حق التقاضي الجبائي منذ الاستقلال))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 07، تونس، جويلية 2007، ص 21 وما بعدها .

⁶-BACCOUCHE Néji, Op cit, p 14.

⁷- KRAIEM Sami, "Le Ministre D'avocat dans le Contentieux fiscal", Revue Tunisienne de Fiscalité, N°5, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2007, p 59 .

الصراخ المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

المتبعة، إنما كان توزيع الاختصاص بالنظر في المنازعات الجبائية معقد إضافة إلى ما تتسم به المادة من تعقيد¹.

والأكثر من ذلك فقد انشطر الفقه بين مؤيد ومعارض لما ذهب إليه مشرعهم²، لذلك لا بد عليه أن يسعى إلى إيجاد حل لضمان أكبر قدر ممكن من التوازن بين المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العامة بإيجاد أرضية سليمة للتوفيق بين المصلحتين بما يحقق الصالح العام ويحفظ التوازن بين الخاص والعام³، ويرفع بذلك التضارب والغموض الذي لا لا طائل من وراءه.

¹ - الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية: دراسة للتشريعات التونسية المتعلقة بالنزاعات الجبائية مدعمة بفقه قضاء المحكمة الإدارية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2016، ص 14.

² - تضاربت آراء الفقه الجبائي التونسي بين مؤيد ورافض هذا الخلط في الصلاحيات بين كلا الجهازين القضائيين في مادة تتسم بالتعقيد والتقنية .

• أصحاب الاتجاه المؤيد وعلى رأسهم الأستاذ "العياري كمال" يبررون ما ذهبوا إليه من خلال انطلاق فقهاء القانون العام دائما من الفصل المطلق بين القانونين العام والخاص وأن النظر في المادة الجبائية لا يستوجب فقط الإلمام بالقانون العام إنما يتحقق ذلك عند الإلمام أولا بجميع فروع القانون الخاص . فالنزاع الجبائي حسبهم متشعب ويستوجب معرفة كبيرة بالقانون الإداري، الدستوري، الجنائي وكذلك اطلاع واسع على القانون المدني، التجاري، الاقتصادي، المحاسبي. لذلك كل فصل بين القانونين العام والخاص إنما هو من قبيل الوهم ويكاد أصحاب هذا الموقف يجزمون بأن إلمام القاضي العادي (العادي) أفضل من القاضي الإداري، وعليه يكون بذلك القاضي العادي أكثر تأهيلا .((العياري كمال، المرجع السابق، ص 150)).

• بينما ينطلق أصحاب الرأي المعارض وعلى رأسهم عميد القانون الجبائي التونسي الأستاذ "تاجي البكوش" لما ذهب إليه المشرع من خلال عدم تعود القضاء العادي الفصل ضد الإدارة وفي مواد جبائية يجهلها ((BACCOUCHE Néji, Op cit, p 15)). وبهذا يخلق لدينا اجتهاد قضائي جبائي متعارض ومتناقض حتما .

((LACOMTE Didier, Op cit, p 75 ss.))

³ - البرجي سفيان، ((معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري))، ملتقى القاضي الجبائي، يومي 03 و 04 جانفي 2002، المنظم من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، ص 02 .

نستنتج من خلال ما تقدم أنّ مسألة الاختصاص النوعي في التشريع الجبائي التونسي تختلف تماما عما هو سائد في التشريع الجزائري والمغربي . وقد وُقّق المشرّع الجزائري بإسناده اختصاص الفصل في القضايا والمنازعات الجبائية للقضاء الإداري نظرا لما تفرضه طبيعة المادة ولم يتأثر في ذلك بما ذهب إليه المشرّع الفرنسي خاصة وأنّه (المشرّع) يستورد نصوصه.

الفرع الثاني : اتفاق التشريعات الثلاث حول الاختصاص الإقليمي .

يقصد بالإختصاص المحلي توزيع القضايا جغرافيا بين محاكم الطبقة الواحدة على أساس الموقع أو المكان ، فقواعده هي التي تحدد المنازعات الداخلة في الدائرة الإقليمية لكل محكمة . من هنا جاءت تسميته بالإختصاص المحلي لأن قواعده تبنى في الغالب على اعتبارات محلية أو إقليمية كموطن الخصوم أو محل الأموال موضوع المنازعة¹، ومفاد ذلك أن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه الحقيقي أو المختار، ويتحقق هذا المبدأ أمام مختلف الجهات القضائية كقاعدة عامة².

ويكون شرط اختيار الموطن في نظر الفقه القانوني في الحالات الآتية:³

- اختيار الطاعن موطنه بمكتب محاميه ؛
- تقديم طعن من طرف وكيل قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع .

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص ص104.105 .

² - انظر المادة 37 ق إ م إ ج، المرجع السابق .

- راجع الفصل 27، ق م م م، المرجع السابق .

³ -GILLES Noel, Op cit, p 391.

ونظرا للطبيعة الخاصة التي تميّز الإجراءات الجبائية عن غيرها من المواد الأخرى خصّ المشرع الجزائري والمغربي قواعد الاختصاص المحلي المطبقة أمام المحاكم الإدارية بأحكام متميّزة عن بقية القواعد التي تضبط وتحكم المازعات الإدارية بصورة عامّة .

فحسب المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ترفع الدعاوى وجوبا في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

وبناء على مقتضيات الفصل 28 من قانون المسطرة المدنية الذي أحالت إليه المادة 10 من قانون المحكمة الإدارية وكذا الفصل 141 من مدونة التحصيل، إذ أنّ الدعاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة تُرفع أمام محكمة المكان الذي يجب فيه تأدية الضريبة . وقد حدّد القانون المتعلق بإحداث المحاكم الإدارية¹ في مادته 11 عددها ومقارها² .

وتختص المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهددة بالملف في التشريع التونسي حسب الفصل 55 من مجلة الإجراءات الجبائية بمادة الوعاء³، ومحكمة الاستئناف التي يوجد بدائرتها مكتب القباضة الصادرة عنها بطاقة الدفع في الإستخلاص⁴ .

¹ - مرسوم رقم 2.92.59، الصادر في 03 نوفمبر 1993، إحداث المحاكم الإدارية ومقار نفوذها، ج رم م عدد 4229، مؤرخ في 17 نوفمبر 1993 .

² - عددها سبعة (07) محاكم وحددت مقارها بالمدن الآتية بالمغرب وهي : وجدة - الرباط - الدار البيضاء - فاس - مكناس - أكادير - مراكش . وعندما يكون تتازع الإختصاص بين عدّة محاكم إدارية تختص به المحكمة الإدارية بالرباط. راجع : لحرش كريم، المرجع السابق، ص 106.

³ - الذي ينص على : " تُرفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى ... التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعهددة بالملف ...".

⁴ - انظر الفصل 27، م ت د ع م، المرجع السابق .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وقد ظهر اتجاهين قضائيين في هذه المسألة فمنهم من اعتبر الفصل 55 يتعلق بتحديد الاختصاص الترابي للمحاكم الابتدائية بخصوص النزاعات المتعلقة بقرار الأساس الضريبي وليس بتحديد الجهة الإدارية التي تملك صفة التمثيل أمام القضاء¹ ومنهم من اعتبره يتعلق بالجهة الإدارية التي لها صفة التقاضي أمام المحاكم². إلا أن الفصل 55 من مجلة الإجراءات الجبائية يتعلق بالمحكمة المختصة ترايبا حسب الإدارة العامة للأداءات³.

ويعد الاختصاص المحلي كالاختصاص النوعي من النظام العام يثيره الخصوم والقاضي من تلقاء نفسه في أية مرحلة كانت عليها الدعوى بالنسبة للتشريع الجزائري والتونسي، دون المغربي الذي يعتبر الإختصاص المحلي ليس من النظام العام⁴، لذا يجب على الأطراف الدفع بعدم الإختصاص المحلي قبل أي دفع أو دفاع ولا يمكن إثارة هذا الدفع في الإستئناف إلا بالنسبة للأحكام الغيابية، كما يجب على مثير الدفع أن يبين المحكمة الإدارية المختصة وإلا كان الدفع غير مقبول، وهو ما يوجب عليها أن تثبت في الدفع بعدم الاختصاص المحلي بحكم مستقل أو مع الحكم في الجوهر، أو إذا قضت بعدم اختصاصها

¹ - قرار تعقيبي إداري، عدد 37009، بتاريخ 25 ماي 2009. نقلا عن: بوعيسة وليد، المرجع السابق، ص ص 262، 263.

- انظر قرار تعقيبي إداري، عدد 36987، بتاريخ 14 جانفي 2008، المرجع نفسه .

² - قرار تعقيبي إداري، عدد 37522، بتاريخ 07 أفريل 2008، المرجع نفسه، ص 262 .

³ - وزارة المالية، الإدارة العامة للأداءات، دليل المراقبة والنزاع الجبائي، الإجراءات أمام المحكمة الابتدائية، الجزء الرابع تونس، د س، ص 57.

⁴ - انطلاقا من مبدأ حسن النية وعدم التناقض في المادة الإجرائية لغاية الإضرار بالخصم فإنه لا يحق للإدارة الجبائية التمسك بطلب رفض الطعن شكلا بسبب قيامه لدى محكمة غير مختصة .((انظر: الورفلي أحمد، ((التوظيف الإجباري للأداء : ما الجديد؟))، سلسلة الخبير: دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003، ص 269)).

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

المحلي وجه الملف إلى المحكمة الإدارية المختصة التي تكون الإحالة إليها بقوة القانون وبدون غرامات¹.

المطلب الثاني: شروط تقديم العريضة .

يتم رفع الدعوى الضريبية أمام الجهة القضائية المختصة إقليمياً ونوعياً بعريضة افتتاحية من طرف المكلف بالضريبة أو من قبل الإدارة الضريبية. فالمدعى عليه في الغالب هي الإدارة الضريبية أمّا المدعي فهو شخص خاص ضعيف يحاول حماية مصلحته الخاصة، الشيء الذي يجعل الشخص العام في موقع قوة مقارنة مع الشخص الخاص².

الفرع الأول : تحديد المدعى عليه في التشريع الجزائري والتونسي دون المغربي.

إنّ مباشرة الدعوى القضائية في مادة الضرائب المباشرة ليس حكراً على المكلف بالضريبة، فقد مكّن المشرّع الإدارة الضريبية من تقديم عريضة افتتاحية أمام القضاء.

أولاً: في التشريع الجبائي الجزائري: الإدارة الضريبية حصراً .

إنّ الإدارة الضريبية ليست ملزمة باللجوء إلى القضاء للاعتراف بحقوقها³، ويتضح ذلك من خلال نصوص المواد 81 مكرر و 82 و 153 مكرر 1 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، أي أنّه يستبعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد المكلف من قبل الإدارة طالما أنّها من تتولى إصدار القرار الإداري موضوع الإخضاع الضريبي، وطالما أنّ القانون مدّد سلطة الإدارة الضريبية حتى أمام اللجان إذ يمكن للإدارة تعديل قرار اللجان

¹ - لحرش كريم، القضاء الإداري المغربي، سلسلة للامركزية والإدارة المحلية العدد 16 و 17، مطبعة طوب بريس، المغرب، 1997، ص 97.

² - بدران محمد، ((الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، الجزائر، 2009، ص 13 .

³ - بن صاولة شفيقة، إشكالية تنفيذ الإدارة للقرارات القضائية الإدارية : دراسة مقارنة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 90.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

الإختيارية وبيّن حالات اتباع ذلك الإجراء لكن من دون تحديد وتدقيق في المسألة لأنها تمس بمصداقية نشاط وعمل تلك الهيئات .و تبقى الحالة الوحيدة التي يمكن فيها للإدارة الضريبية تقديم طعن لكن ضد اللجان وهو في حالة عدم مخالفة اللجان لنص تنظيمي أو تشريعي بصورة صريحة وبتها في طلبات المكلف بالضريبة بموجب رأي لمصلحته¹ .

وعلى الرغم من أهمية دور المحامي في القضاء الجبائي بصفة خاصة، فإنّ المشرّع أعفى إدارة الجباية من اللجوء إلى خدمات المحامي خلال مختلف أطوار ومراحل النزاع الجبائي بصفة صريحة² ضمن المادتين 827 و 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي ينص على إعفاء الأشخاص المعنوية العامة من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل وتوقيع العرائض باسم هؤلاء الأشخاص من طرف ممثليهم.

وعليه، يشارك في عملية تحديد الوعاء الضريبي والاستخلاص جهازان إداريان يخضعان بالتبعية لوزارة المالية، هما مديرية الضرائب بتقسيماتها، ومديرية الخزينة العمومية بقباضاتها، ولا يقوم بين المديريتين أي قاسم مشترك سوى أنّه ينتهي عمل جهاز الوعاء يبدأ عمل جهاز التحصيل، وهو ما يطرح في الواقع العملي تنازعا بين القوانين المنظمة لعمل الجهازين حين منازعة المكلف في مقدار الضريبة³.

¹ - YELLES CHAUCHE Bachir, ((Le juge fiscal en Algérie)), Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009, p 110 .

² - كريم سامي، ((نظام إنابة المحامي في القضاء الجبائي))، المجلة التونسية للجباية، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفاقس، عدد 05، تونس، 2006، ص 57 وما بعدها.

³ - الأمراني زنطار الحسن، المنازعات الجبائية : طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعات فيها، الجزء الأول، مطبعة دار النشر المغربية، المغرب، 1996، ص 14.

- البجدايني حياة، قواعد التقاضي في المادة الضريبية : دراسة نماذج من المنازعات الجبائية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل، منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة " دراسات قضائية، الإصدار الثالث، المغرب، 2010، ص 113.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وترتيباً على ذلك، يعد المدير الولائي للضرائب صاحب حق التمثيل أمام القضاء في جميع منازعات الضرائب المباشرة المرتبطة بالوعاء الضريبي¹ . كما يعتبر قابض الضرائب صاحب الصفة في التمثيل بالنسبة لمختلف المنازعات المتصلة بالاستخلاص سواء ارتبطت بالاعتراض على شكل إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري² .

ثانياً: موقف القانون التونسي: الإدارة الضريبية حصراً.

يمكن للإدارة القيام بالتخفيض أو الرفع في نتائج المراجعة الجبائية لأجل تدارك الأخطاء المادية المتعلقة بقرار الأساس أو في حالة حصولها على معلومات لم يسبق للإدارة علم بها، ففي هذه الحالة يمكن للإدارة رفع دعوى أمام المحكمة الابتدائية للمطالبة بذلك³ .

والإدارة الضريبية التونسية أيضاً هي الأخرى معفاة من التمثيل بمحام أمام القضاء وفقاً الفصل 33 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية: "...تعفى من مساعدة المحامي وزارة المالية، في مادة النزاعات الجبائية"، وكذا الفصل 57 الفقرة الثانية من مجلة الإجراءات الجبائية: "يمثل الإدارة خلال سير الدعوى أعوانها المؤهلين لذلك دون توكيل خاص للغرض".

وترتيباً على ذلك، يتم عرض المنازعة أمام المحكمة الابتدائية ضد إدارة الجباية في مادة الوعاء حسب الفصل 55 مجلة الإجراءات الجبائية: "ترفع الدعوى ضد مصالح

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 038542، مؤرخ في 13 فيفري 2008، مجلة عدد 09، المرجع السابق، ص75.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 20288، بلدية سكيكدة (ضد) مصفي مؤسسة استصلاح (م.غ)، مؤرخ في : 2005/07/12، مجلة مجلس الدولة، عدد 7، الجزائر، 2005، ص67.

- ويمثل الإدارة الجبائية الفرنسية أمام القضاء في جميع المنازعات الجبائية (وعاء وتحصيل) الوزير المكلف بالمالية حسب المادة 18-200 * R من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - الفصل 46، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

الجباية". لكن بخصوص مادة التحصيل يتم تمثيل إدارة الضرائب من طرف الموظف الذي قام بالتوقيع على بطاقات الدفع والإلزام ويتمثل في قابض المالية¹.

ثالثا: موقف القانون المغربي: الإدارة الضريبية أو اللجان .

يمكن للإدارة الضريبية تقديم دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة تريبا للطعن في القرارات الصادرة عن اللجنة المحلية أو قرارات اللجنة الوطنية².

ونفس النهج سار عليه المشرع المغربي مقارنة بنظيره، الجزائري والتونسي، بخصوص إعفاء الإدارة الضريبية من وجوب التمثيل أمام القضاء بواسطة محامي، وما يبرر قولنا هو ما ورد في الفصل 244 من مدونة الضرائب الذي ينص على: "تمثل مديرية أمام القضاء... بمدير الضرائب أو الشخص الذي يعينه". ويمثل الإدارة أمام القضاء مدير الضرائب في مادة الوعاء والخازن العام في مادة التحصيل الجبائي وفقا للفصلين 244 من مدونة التحصيل وكذا الفصل 515-5 من المسطرة المدنية .

الفرع الثاني : الشروط المرتبطة بالمكلف بالضريبة .

إذا كان القانون قد منح للمكلف بالضريبة حق اللجوء أمام القضاء قصد متابعة الإجراءات التنازعية، فإنّ هذا الحق لا يقبل إلاّ من طرف المكلف الذي فرضت عليه الضريبة شخصيا، على اعتبار أنّه لا يصح التقاضي إلاّ من طرف الشخص الذي له صفة ومصلحة وأهلية لذلك . سنحاول دراسة هذه الشروط في الدول المغاربية تباعا.

¹ - الخميري جمال، المرجع السابق، 150 .

² - المادة 242، م ع ض م، المرجع السابق .

أولا: الصفة والمصلحة والأهلية .

1- في القانون الجزائري .

المصلحة هي الفائدة العملية المشروعة المرجو تحقيقها وحمايتها باللجوء إلى القضاء¹، فلا دعوى من دون مصلحة² ويشترط ان تكون شخصية ومباشرة وأن تكون قائمة وحالة³.

بالنسبة للصفة والمصلحة تندمجان في القضايا الإدارية والجبائية، سواء تم رفع المنازعات الجبائية من طرف المكلف ذاته أو بواسطة المحامي . وعليه يكتسب المدعي في هذه الحالة صفة التقاضي بموجب النص القانوني أو بصفة تلقائية .

ولابد أن تُرفع الدعوى من المكلف الذي يتمتع بأهلية الجوب الكاملة، ونمیز هنا بين أهلية المكلف بالضرية كونه شخصا طبيعيا وكذا باعتباره شخصا معنويا .

وبالنسبة لأهلية تقاضي المكلف الشخص الطبيعي، يُشترط بلوغه تسعة عشرة (19) سنة كاملة وقت رفع الدعوى في التشريع الجزائري⁴، وفيما يخص أهلية الشخص الاعتباري فهي شرط قائم ضمنيا، لذا فإنّ الدعوى تستوجب أن يتم رفعها ممن له الصفة في التمثيل⁵.

¹- نويري عبد العزيز، ((المنازعة الإدارية في الجزائر : تطورها وخصائصها : دراسة تطبيقية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، الجزائر، 2006، ص 38 .

²- محيو أحمد، المرجع السابق، ص 78 .

³- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 38.

⁴- انظر المادة 13 ق إ م إ ج والمادة 40 ق م ج، المرجع السابق .

⁵- بوعشبة توفيق، المرجع السابق، ص ص 518، 519 .

2- في القانون التونسي .

من بين الإجراءات الخصوصية لرفع الدعوى الجبائية نجد الصفة والمصلحة¹، إذ تتأسسان على أحكام الفصل 55 من مجلة الإجراءات الجبائية الذي ينص على: "ترفع الدعوى ... بواسطة عريضة كتابية يحررها المطالب بالأداء (المكلف)". ويتدعم هذا الإجراء بفقهاء القضاء من حيث تحديد صفة المدعي وعدم قابلية الدعوى الجبائية للتوسع من حيث الأطراف.²

ذلك، باستثناء شرط الأهلية في القانون التونسي الذي يتميز بشيء من المرونة مقارنة بالمصلحة والصفة، فالأهلية ليست إلا مجرد شرط انعقاد الخصومة فإذا كان هذا العنصر مختل يجوز صراحة تلافي الخلل أثناء نشر القضية³. وسن الأهلية حدده المشرع بثمانية

¹ - AYADI Habib, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Op cit, p 396 .

² - إذ أقرت المحكمة الإدارية أنه: ((حيث لا يصح العمل بالقاعدة القاضية بأن يسوغ اللجوء عند الحاجة إلى النص العام بقدر ما لا يتعارض مع أحكام النص الخاص، ضرورة أن توظيف الأداء لا يقبل مدلول الدعوى المدنية بمعناه الواسع وبالتالي فهو لا يخضع للإجراءات المدنية والتجارية بكامل أصولها وأحوالها ومنها الإدخال بطلب من أحد الأطراف المتنازعة الذي يهدف أساسا إلى جعل الحكم المنتظر صدوره منسجما على الشخص الواقع إدخاله، بل أن توظيف الأداء إنما هو إجراء محدود في جميع مراحلها باعتباره منحصرا بين الإدارة والمطلوب بالأداء لا يقبل التوسع ليشمل غير من هو مقصود بعملية توظيف الأداء)). (قرار تعقيبي إداري، قضية عدد 96، مؤرخ في 10 جويلية 1980، نقلا عن : الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص 92)).

³ - الغزواني نور الدين، التعليق على قانون المرافعات المدنية والتجارية : الأحكام العامة والاختصاص، د د ن، تونس، 1996، ص ص 176.177.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

عشرة (18)¹ سنة، وتُعد شروط (الصفة والمصلحة، الأهلية) قبول رفع الدعوى من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً ويتمسك بها الخصوم في أي طور من أطوار التقاضي².

3- موقف المشرع المغربي .

انتهج المشرع المغربي نفس النهج مع المشرع الجزائري من حيث الصفة والمصلحة والأهلية، لكن حدّد سن الأهلية بثمانية عشرة سنة (18)³.

ثانياً: إنابة المحامي : وجوب توكيل محام في التشريعين الجزائري والمغربي والمراوحة بين الوجوبية والإختيارية في القانون التونسي .

نص المشرع الجزائري في المادة 825 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على قاعدة وجوبية تمثيل الطاعن (المدعي المكلف) أمام المحكمة الإدارية بمحام تحت طائلة عدم قبول العريضة وهو المنحى الذي اتبعه المشرع المغربي في المادة 03 من قانون المحكمة الإدارية حيث ترفع القضايا إلى المحكمة الإدارية بمقال مكتوب يوقعه محام مسجل في الجدول⁴.

¹ - الفصل 07 من مجلة الالتزامات والعقود، المرجع السابق.

² - الفصل 19، قانون عدد 130 لسنة 1959، مؤرخ في 05 أكتوبر 1959 يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدنية والتجارية، الرائد الرسمي، عدد 56، مؤرخ في 03-06-10 و 13 نوفمبر 1956 .

³ - المادة 209 من مدونة الأسرة، المرجع السابق.

⁴ - هذا على خلاف المعمول به في التشريع الجبائي الفرنسي حيث أنّ رفع الدعوى أمام القاضي الجبائي لا يشترط في شأنها إنابة محامي فيكون بذلك إجراء اختياري في مختلف المنازعات الضريبية (وعاء وتحصيل) وفقاً للمادة

- R*202- 2, LPF, Op cit : "...Les parties ne sont pas obligées de recourir au ministère d'un avocat " .

سواء التي هي من هيكل القضاء الإداري أو العادي الفرنسي.

((RICHER (D), Op cit, p 95 et ss-))

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

أمّا المشرّع التونسي فقد حاد عن التشريعات السابقة واعتمد معيار مالي يبين الحد الفاصل بين الوجوبية وعدمها في تمثيل المكلف، فجعل الإنابة وجوبية متى تجاوز مبلغ الإخضاع الضريبي خمسة وعشرين ألف دينار (25.000 د ت) فيما يتعلق بمنازعات الأساس.

وبمفهوم المخالفة فإن تمثيل المدعي بمحامي مسألة اختيارية إذا قلّ مبلغ الفرض الضريبي عن خمسة وعشرين ألف دينار حسب الفصل 57 من مجلة الإجراءات الجبائية . وتجدر الإشارة إلى أن المشرع جعل مسألة إنابة المحامي اختيارية في جميع القضايا المتعلقة بمنازعات التحصيل دون وضع معيار مالي لذلك وفقا للفصل 2 من مجلة المحاسبة.

من خلال ما تقدّم نخلص إلى أنّ تعقيد مادة الجبائية يخلق نوع من عدم التكافؤ بين المكلف بالضريبة الذي قلّما يكون ملما بتقنيات هذه المادة، وبين ممثلي الإدارة الضريبية الذين لهم من الخبرة والمعرفة بالقانون الجبائي ما يكفي لتدعيم موقف الإدارة أمام القاضي الجبائي، فتدخل المحامي ليس هو الحل لإشكالية عدم التكافؤ بل في أغلب الأحيان يكون لجوء المكلف إلى مستشاره الجبائي أو خبير في المحاسبة أنفع من اللجوء إلى خدمات المحامي.

الفرع الثالث: آجال تقديم العريضة .

إن حق المكلف بالضريبة في ممارسة الدعوى القضائية مشروط باحترام الآجال القانونية التي تفرضها القوانين الضريبية، فإذا أخلّ بها ترتب عن ذلك سقوط هذا الحق، وهو نفس المصير الذي تعرفه الدعوى التي يرفعها المكلف قبل تبليغه قرار الإدارة أو اللجان الضريبية في كل من التشريع الجبائي الجزائري والمغربي، على النقيض مع ما هو سائد في التشريع التونسي حيث أن الدعوى المرفوضة شكلا لانقضاء ميعاد تقديمها يمكن تداركها عن طريق الطعن أمام لجان خاصة بهذا الغرض . يتم دراستها لاحقا.

أولاً: في القانون الجبائي الجزائري .

ترفع الدعوى خلال أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام اشعار التبليغ أو من انقضاء ميعاد الفصل في الشكوى وعدم جواب الإدارة فيما يخص الدعاوى المتعلقة بالوعاء الضريبي حسب المادة 82 فقرة 02 ق إ ج، وفي غضون شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو ابتداء من انقضاء أجل البت في الشكوى الأولية وصمت الإدارة بشأن القضايا المتعلقة بمادة التحصيل الجبائي(الاعتراض على شكل المتابعة أو على التحصيل الجبائي) وفقاً للمادة 153 مكرر ق إ ج ج. وفي ميعاد شهر (01) ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح للإدارة لمدير الضرائب للبت (شهر واحد) .وإما من إبلاغ قرار المدير في حالة المطالبة باسترداد الأشياء الحجوزة وفقاً للمادة 154 من نفس القانون¹.

¹ - مع الإشارة إلى حرمان المكلف بالضريبة من الإستفادة من الحكم الوارد بالمادة 831 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه: " لا يحتج بأجل الطعن المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه، إلا إذا أُشير إليه في تبليغ القرار المطعون فيه ."

والميعاد المنصوص عليه في المادة 829 هو ميعاد رفع الدعوى والمحدد ب أربعة (04) أشهر يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي .
من خلال ما تقدم نستنتج حالتين هما :

- حالة الإشارة في تبليغ القرار الإداري إلى ميعاد أربعة أشهر : هنا يمكن للإدارة الإحتجاج بمرور ميعاد 04 أشهر ومآلها عدم القبول شكلاً.
- حالة عدم ذكر ميعاد رفع الدعوى في تبليغ القرار الإداري : في هذه الحالة الميعاد مفتوح أمام الطاعن ولا يحده سوى السقوط بالتقادم .

وتحتسب الأجال كاملة، فلا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل، وإذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي وفقاً للمادة 405 من ق إ م إ .
وتتقطع آجال الطعن حسب المادة 832 من ق إ م إ، في الحالات الآتية : الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة ؛ طلب المساعدة القضائية ؛ وفاة المدعي أو تغير أهليته ؛ القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وقد حددّ المشرّع الفرنسي مدّة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة¹ سواء أمام القضاء العادي أو أمام القضاء الإداري².

وعليه، تُرفض الدعوى شكلا في حالة تقديمها خارج الميعاد القانوني المحدد لها أو قبل انتهاء أجل البت الممنوح للإدارة للفصل في الشكوى (دعوى سابقة لأوانها Prématurée)³ أو بسبب تخلف إحدى الشروط الشكلية الأخرى التي لا يمكن تصحيحها، ويفقد بذلك المكلف بالضريبة ضمانات أساسية لاقتضاء حقوقه، إن كان لها مقتضى.

ثانيا: في القانون الجبائي المغربي .

ترفع الدعوى في ميعاد سنتين (60) يوما الموالية لتبليغ قرار اللجان وفقا للمادة 242 من م ع ض . وفي غضون ثلاثين (30) يوما في حالة عدم جواب المكلف بالضريبة على تصحيح الأساس الضريبي حسب المادة 243 من نفس القانون . وفيما يخص ميعاد الطعن المتعلقة بإجراءات التحصيل فتحدد حسب المادة 28 من قانون المحاكم الإدارية والمادتين 120 و 121 من مدونة التحصيل بثلاثين (30) يوما تحتسب من :

- من تاريخ تبليغ مقرر الإدارة جوابا على شكوى المكلف بالضريبة .
- من تاريخ انقضاء أجل الرد الممنوح للإدارة والمحدد (60) يوما الموالية لتاريخ توصلها بالشكوى المسبقة.

¹-art R*199-1, CPF, Op cit : " L'action doit être introduite devant le tribunal competent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la decision prisesur la réclamation...".

²-DEBBASCH Charles, RICCI Jean - claude, Op cit, p789.

³ - كان هذا الوضع (تقديم دعوى سابقة لأوانها) مقبول لدى القضاء المغربي في فترة زمنية معينة ثم تراجع عنها . لأكثر تفصيل راجع : الأبيض بوبكر، المرجع السابق، ص393.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

والمشروع المغربي مثل الجزائري يعتبر الآجال المتعلقة بالإجراءات الضريبية كاملة بحيث لا يعتبر في الحساب اليوم الأول من الأجل ويوم حلول الأجل . وإذا صادفت الآجال المحددة لهذه الإجراءات يوم عيد أو عطلة قانوني يتم إرجاء حلول الأجل إلى اليوم الأول من أيام العمل الموالية وفقا لأحكام المادة 245 من المدونة العامة للضرائب والمادة 512 من قانون المسطرة المدنية .

ثالثا: موقف المشروع التونسي .

يتم الطعن في غضون ميعاد ستون (60) يوما من تاريخ تبليغ قرار الإدارة المتعلق بالإخضاع الضريبي أو من تاريخ أجل الرد على مطلب الإسترجاع، وفقا للفصل 55 من م ح إ ج . وفي ميعاد أقصاه تسعون (90) يوما ابتداء من تاريخ تبليغ بطاقة الإلزام أو النسخة المُستخرجة من جدول التحصيل، حسب الفصل 27 من م م ع .

وقد ساير المشرّع التونسي نظيره، الجزائري والمغربي، من حيث قاعدة احتساب الميعاد أنه ينطلق من اليوم الموالي للتبليغ ويمدد إلى أول يوم عمل ليس ببيعيد إذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة تطبيقا لأحكام الفصلين 140،143 من مجلة الإلتزامات والعقود .

وما يجدر الإشارة إليه أن المشرّع التونسي اتبع طريقا متفردا لم يسلكه نظيره الجزائري و المغربي يتمثل في إمكانية عرض الخلاف بمبادرة من المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية أمام لجنة إعادة النظر في قرارات التوظيف الإجباري للأداء، هذه الأخيرة تتولى إبداء الرأي في عرائض المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتماس إعادة النظر في قرارات التوظيف الإجباري للأداء التي لم يصدر بشأنها حكم في الأصل لانقضاء أجل الاعتراض

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

عليها أو لرفض الاعتراض عليها شكلا شريطة أن تقدم العريضة في أجل أقصاه موفى السنة الخامسة الموالية للسنة التي تم خلالها تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة¹.

فلأول وهلة يتبين أنّ هذا الإجراء يشكل ضمانا أساسية للمكلف بالضريبة ويجنبه ضياع حقوقه، لكن بالتمعن جيدا في إجراءات الطعن وطبيعة ما تُصدره اللجنة وعلى أي مستوى توجد نفهم بأن الإدارة الضريبية لها سلطة لا يُستهان بها في المادة الضريبية، فتمتد سلطاتها وامتيازاتها حتى بعد المرحلة القضائية، وعليه فالإدارة تبقى تمتاز وتتميز عن الطرف الضعيف بوصفها الطرف والقاضي في ذات الوقت .

الفرع الرابع : الشروط الموضوعية للعريضة .

إنّ الحصص الضريبية التي يجوز للمدعي الاعتراض عليها أمام القضاء الإداري هي تلك الواردة في الطلبات الأولية السابقة على اللجوء إلى القضاء، إذ ينظر القاضي عند اطلاعه على ملف القضية على مدى مراعاة جملة من القواعد التي نص عليها التشريع الجبائي أم لا .

¹ - راجع الفصل 127، م ح إ ج ت، المرجع السابق . وقد أُحدثت هذه اللجنة على مستوى وزارة المالية، بحيث توجّه الطلبات إلى الوزير المكلف بالمالية، وتتألف من:مستشار بالمحكمة الإدارية، بصفة رئيس المستشار القانوني لوزارة المالية، موظفين بوزارة المالية لهما رتبة مدير إدارة مركزية، ممثلين عن هيئة الخبراء المحاسبين . ويمكن دعوة المكلف بالضريبة قصد الاستماع إليه، كما يمكن للجنة أن تطلب توضيحات أو معطيات من مصالح الجباية بخصوص الملفات المعروضة عليها .

وما تجدر الإشارة إليه أنّ آراء اللجنة غير ملزمة ولا يمكن الاحتجاج بها أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء، كما اعتبر القانون مقررات سحب أو تعديل القرار المتعلق بالفرض الإجمالي للضريبة غير قابلة للاعتراض أو للطعن .

أولا :أن يكون القرار المطعون فيه قضاء هو ذاته موضوع التظلم الأولي في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

إن مجموعة الإجراءات الأولية تلعب دورا أساسيا في حصر النزاع المعروض على القاضي حيال الضريبة المتنازع فيها¹، لأن الاحتجاج على القرار الإداري المسبق هو العمل الذي يربط النزاع². "c'est l'acte qui lie Le contentieux".

وقد أخذ المشرع الجزائري بالمفهوم الواسع للطلب القضائي وفقا للمادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على: " يتحدد موضوع النزاع بالادعاءات التي يقدمها الخصوم في عريضة افتتاح الدعوى ومذكرات الرد...".

وإنّ المستقر و المتعارف عليه أن مبدأ ثبات الطلب القضائي³ يبرر عدم قبول الطلبات الجديدة وأنّ الأوجه الجديدة تكون مقبولة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية ما عدا الأوجه من النظام العام⁴ فهي التي تكون مقبولة، إذ يمكن أن يثيرها القاضي أو الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى .

¹ -HALOUI Khalil, Op cit, p 181.

² -نويري عبد العزيز، المرجع السابق، ص 36 .

- كربي زوييدة، المرجع السابق، ص 21.

-ESCLASSAN Marie-Christine, Op cit, p111

³ - لقد تطور هذا المبدأ وأصبح يفيد بإمكانية إدخال عناصر جديدة على النزاع الأصلي سواء تعلق هذه العناصر بالوقائع أم بالقانون أو بالأشخاص لإدخال مرونة كافية على النزاع وتؤدي بذلك إلى إعفاء الخصوم من رفع دعوى جديدة .

- للاستزادة راجع : صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية : الخصومة - التنفيذ - التحكيم، دار الهدى، الجزائر، 2008، ص ص 19 . 20 .

⁴ - الفصل 72 (جديد)، قانون المحكمة الإدارية، المرجع السابق : "...النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام..." .

وفي المنازعة الجبائية المكلف بالضريبة ملزم بتقديم شكوى أمام إدارة الضرائب وفقا للمادة 70، 153 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا الفصل 120 من المدونة المدونة العامة للتحصيل والمادة 235 من المدونة العامة للضرائب في مادة الوعاء .

ففي هذه الحالة لا يجوز للمكلف الذي طعن مثلا في قرار صادر بشأن استدراك شكليات التحصيل أو المتابعة أن يغير طلبه الأصلي أمام القضاء كأن يتم الطعن بخصوص استدراك أخطاء في الحساب الضريبي، أي أنّ التظلم كان له علاقة بالتحصيل¹ والطعن أمام القضاء مختلف تماما نظرا لارتباطه بالوعاء الضريبي. فالشكوى الأولية هي التي تحدد موضوع النزاع أمام القضاء² .

فاختلاف مضمون عريضة الدعوى عن مضمون الشكاية يؤدي إلى عدم قبول الدعوى، وللقاضي الجبائي أن يقوم بالتمييز بين الطلبات الجديدة في عريضة الدعوى وتلك الموجودة في الشكاية إعمالا للسلطة التقديرية التي يتمتع بها³ .

لذلك، يجوز للمكلف الاعتراض على حصص ضريبية في حدود التخفيضات الملتزمة في البداية بتقديمه طلبات جديدة (في التظلم الأولي أمام الإدارة أو أمام اللجان المحلية أو الوطنية، حسب الحالة في التشريع الجبائي الجزائري ونظيره المغربي) شريطة أن يعبر عن ذلك صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى⁴ .

¹ - لما تتصل المنازعة بالتحصيل الجبائي يفيد ذلك بأن المكلف بالضريبة قد اعترف بوعائها .

² - EL KESRI (A), Op cit, p187.

³ - شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في الحقوق، تخصص: قانون الأعمال، جامعة بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص 77.

⁴ - المادة 83 الفقرة 03، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- الفصل 113، ق م م م، المرجع السابق .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وهذا ما أكدته أيضا المديرية العامة للضرائب الجزائرية بقولها : " غير أنه وفي حدود التخفيض المطالب به أوليا، يمكنكم الاستدلال بكل قرينة جديدة إذا ما تم النص عليها صراحة في عريضتكم الافتتاحية للدعوى " ¹ .

وبالتالي فإن عبارة " الطلبات الجديدة " الواردة في المادة المذكورة أعلاه ناجمة عن خطأ في الترجمة إذ أن المشرع استعمل في النص الفرنسي عبارة: « Conclusions nouvelles » ولم يستعمل عبارة « Demandes nouvelles ».

و بالتالي رأينا الأوجه الجديدة و ليس الطلبات الجديدة وعلى القاضي الضريبي المتمتع بسلطة التقدير التمييز فيما يعرض عليه بين الطلبات الجديدة و الأوجه الجديدة عند إعماله إجراءات التحقيق في العريضة ² .

لكن المشرع المغربي ³ ترك السلطة التقديرية للقاضي في قبول الطلبات الإضافية وتقدير ما إذا كان يترتب عليها ضرر بدفاع المدعى عليه، وأهم الحالات التي استقر عليها الفقه والقضاء بشأن قبول الطلبات الإضافية هي : ⁴

- إذا كان يهدف المدعي من خلال الطلب الإضافي إلى تصحيح الطلب الأصلي أو تعديل موضوعه لمواجهة ظروف طرأت أو تبينت بعد رفع الدعوى؛

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2010، ص 111.

² - أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص 36.

³ - راجع الفصل 113، ق م م، مرجع سابق .

⁴ - أحريف عبد الحميد، محاضرات في قانون المسطرة المدنية محينة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة فاس، المغرب، السنة الدراسية : 2011/2012، ص ص 30 و 31.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

- الحالة التي يكون فيها الطلب الإضافي مكملًا للطلب الأصلي أو مترتبًا عليه أو متصلًا به اتصالًا لا يقبل التجزئة ؛
 - الحالة التي يكون فيها الطلب الإضافي متضمنًا إضافة أو تغيير في سبب الدعوى مع بقاء موضوع الطلب الأصلي على حاله ؛
 - الحالة التي يريد فيها المدعي طلب إجراء إضافي .
- من خلال ما تقدّم نستنتج أنّ المكلف بالضريبة لا يمكنه تغيير طلبه الأصلي كليًا، بل يمكن تقديم أوجه جديدة في حالات محدّدة شريطة بقائه (الطلب الأصلي) على حاله¹ .
- هذا في حالة تقديم المكلف مقترحات جديدة . لكن في حالة تقديم الإدارة مقترحات جديدة يمكن للمكلف بالضريبة قبولها وبالتالي تسحب من ضمن طلباتها، أي لا يمكنها الإضافة ولكن يمكن لها السحب² .
- وما تجدر الإشارة إليه أنّ هذا النوع من المرونة في تقديم طلبات جديدة في إطار الطلب الأصلي يمكن إعمالها بخصوص مادة الوعاء دون مادة التحصيل التي لا يجوز بموجبها تقديم طلبات جديدة تابعة للطلب الأصلي وفقا للمادة 154 الفقرة الأخيرة من قانون

¹ - PERROTIN Frédérique, "Principe de l'estoppel: une fin de non-recevoir en matière de contentieux fiscal", *Revue de Finances Publiques*, N° 94, Paris le: 12/05/2010, p04.

² - يساعد علي، محاضرات في مادة المنازعات الجبائية، مقدّمة لطلبة المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، ص 15، (غير منشورة) .

الإجراءات الجبائية¹ والفصل 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية وتقابلهما المادة R*281-5 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي² .

فالشكوى الإجبارية الأولية المقدّمة أمام الإدارة الضريبية تعمل على تجميد (Cristallisé) النزاع من حيث التبريرات والوثائق الثبوتية أو التصريح بالوقائع غير تلك المقدمة أمام السلطة الإدارية كأدلة³ .

نخلص إلى أنّ الوضع عند المشرّع الجزائري والمغربي ذاته حيث يتماثل إلى حد التماثل، لكنه يختلف مع المشرّع التونسي الذي تخلو نصوصه التشريعية الموضوعية (مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات) والإجرائية (مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية) من المرحلة الإدارية التنازعية الإجبارية، ما يسمح للمكلف بالضريبة أن يكون في مركز مساوٍ لذلك الذي تحضى به الإدارة الضريبية من حيث تقديم مختلف الوسائل الثبوتية أمام القاضي مباشرة، على النقيض تماما في حالة إجبارية الشكوى التي من شأنها تجميد مجمل النزاع قبل عرضه على القضاء .

إضافة إلى أنّ المنازعة الجبائية المرتبطة بالاستخلاص يتم الطعن فيها أمام محاكم الاستئناف وكأنّ مصالح التحصيل درجة من درجات التقاضي في المادة الضريبية حسب المادة 27 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية⁴، وهذا يتعارض تماما مع التشريعات الدول المقارنة محل البحث.

¹ - التي تنص على : "... تبت المحكمة الإدارية حصريا ووفقا للتبريرات المقدّمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعومة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه".

² - "Le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service..." .

³ -PERROTIN Frédérik , Op cit, p06.

⁴ - يذكّرنا هذا الوضع بنظرية الوزير القاضي .

لكن الوضع يختلف في التشريعات المقارنة مثل التشريع الفرنسي من حيث محل المنازعة، فلا يمثل القرار المتخذ بشأن الشكوى المسبقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية محلا للمنازعة، بل يتم الطعن أمام القضاء في قرار الإخضاع في حد ذاته (في القرار الأصلي وليس في القرار بعد المراجعة الإدارية) ¹.

ثانيا :أثر رفع الدعوى على تسديد مبلغ الضريبة.

يترتب على رفع الدعوى أمام القضاء عدّة آثار منها ما يتعلق بتسديد مبلغ الحقوق الرئيسية ومنها ما يرتبط بتحصيل الغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات، إذ لا توقف الحقوق تلقائيا بمجرد رفع الدعوى إنّما يوقف تنفيذ الغرامات لغاية صدور القرار القضائي الفاصل في الموضوع حسب ما هو سائد في الجزائر ².

أمّا بخصوص نظيره المغربي، فقد جعل جميع الغرامات والمصاريف والتعويضات يوقف تنفيذها إلى غاية استنفاد قرار الإدانة طرق الطعن العادية (المعارضة والاستئناف) ³. وبالرجوع إلى التشريع التونسي نجد أنّ المشرع لم يميّز بين الغرامات والمبالغ الأساسية في التحصيل، والتي لا يمكن توقيفها تلقائيا بمجرد رفع الدعوى ⁴.

¹- GILLES Noel, Op cit, p 565.

² - آث ملويا لحسين بن الشيخ، المنتقى في قضاء مجلس الاستعجال الإداري : دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 272.

³ - راجع المادة 134 فقرة أولى، م ت د ع م، المرجع السابق.

⁴ - الفصل 52، م ح إ ج ت، المرجع السابق .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

فالقاضي الجبائي يصبح الأمر بالتحصيل فيما يخص المبالغ التي يقرّها في حكمه القضائي¹، لذلك فإنّ رفع الدعوى لا يوقف تسديد الضريبة المتنازع بشأنها كمبدأ غير أنّه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه استثناء.

1- القاعدة: دفع مبلغ الضريبة المتنازع بشأنها .

إنّ المكلف بالضريبة ملزم بتسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها و أن مجرد الطعن القضائي لا يعلق تسديد المبلغ المتنازع حوله كأصل، فقريئة المشروعية وامتنياز الأولوية يسمحان بالتنفيذ الفوري للقرار الإداري رغم أنّه محل طعن قضائي و اللجوء لتنفيذه ولو كان غير مشروع .

ومهما كان الأمر فالذي يهم الإدارة هو مراقبة القاضي للمشروعية والتي لا تكون إلّا لاحقاً، وفي مثل هذه الظروف على المكلف بالضريبة انتظار نتيجة معارضته التي تكون قد فقدت كل فائدتها² لاسترجاع أمواله التي يمكن أن تُدفع بغير وجه حق.

وقد نصّ المشرّع المغربي في حكم المادة 124 فقرة 2 من مدوّنة تحصيل الديون العمومية على أنّه لا يحق لأي سلطة عمومية أو إدارية أن توقف أو تؤجل تحصيل الضرائب والرسوم والديون الأخرى أو تعرقل سيره العادي، تحت طائلة إثارة مسؤوليتها الشخصية المالية . ما يُفيدنا بأنّ الإدارة الضريبية تتمتع بسُلطات لا مثيل لها ويبرر أثر الطعن القضائي المنعدم على تجسيد وتنفيذ القرار الإداري سواء بصورة ودّية أو جبرية كما ذكرنا ذلك سابقاً.

1 - بساعد علي، المرجع السابق، ص 16 .

2 - بن صاولة شفيقة، المرجع السابق، ص 96.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

لكن، هذه القاعدة يرد عليها استثناء يتمثل في إمكانية وقف تنفيذ القرار الصادر عن السلطة الإدارية لكن شريطة تدخل المكلف بالضريبة بناء على طلب يمكن قبوله أو لا .

2- إرجاء الدفع كاستثناء .

يمكن للمكلف بالضريبة الجزائري والمغربي على السواء تقديم طلب يرمي من خلاله إلى وقف التنفيذ شريطة تقديم ضمانات حقيقية¹ وعدم المساس بأصل الحق مع توفر حالة الاستعجال وجديّة المنازعة، وذلك بموجب دعوى استعجالية مستقلة عن دعوى الموضوع مكتملة الشروط من عدم المساس بأصل الحق وتوفر حالة الاستعجال، وترفع أمام قاضي الموضوع². إلا أنّ شرط الجديّة يشترطه القضاء المغربي³ دون الجزائري، وهو من الشروط الخاصة للدعوى الجبائية الاستعجالية .

¹ - يشترط المشرع المغربي والجزائري تقديم ضمانات كافية حسب: - المادة 242، م ع ض م، المرجع السابق.

- والمادة 118، م ت د ع م، المرجع السابق .

- المادة 82 الفقرة 03، ق إ ج ج، المرجع السابق .

² - ALBERT Jean- Luc, SAIDJ Luc, Op cit, p 129.

- راجع المادة 834، 917 حتى م 922، والمادة 948، ق إ ج ج، المرجع السابق .

- المادة 19، قانون المحكمة الإدارية المغربية، المرجع السابق .

- والمادة 149 152، ق م م م، المرجع السابق .

ملاحظة: لا يمكن إيقاف تحصيل الضريبة المقطوعة من المنبع .- انظر محاضرات الأستاذ : بساعد علي، المرجع السابق، ص 17. - عبيدة سلمى، المرجع السابق، ص 54.

³ - قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 10، صادر بتاريخ 03-01-2002، ملف عدد 1528-4-2001. نقلا عن : لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، المرجع السابق، ص 143.

- الفاسي الفهري سلوى، ((إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الإنتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007، ص ص 349.350.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

أمّا مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية فقد تناولت مسألة وقف قرار الإخضاع الضريبي كاستثناء شريطة دفع عشرة 10% من المبلغ الرئيسي أو تقديم ضمان بنكي ب خمسة عشر 15% من نفس المبلغ وذلك في ميعاد ستين (60) يوما من تاريخ التبليغ، ويسري توقيف التنفيذ إلى تاريخ تبليغ الحكم الابتدائي وفقا لأحكام الفصل 52 منها، وهذا معناه أنّ طلب التأجيل يُقدّم للإدارة الجبائية ويستمر إلى غاية صدور حكم ابتدائي في المسألة.

ويُستثنى من توقيف التنفيذ الخطايا الإدارية والغرامات والرسوم والتكاليف الزائدة وهذا عكس ما هو سائد في القانون الجزائري إذ يتم تحصيل الغرامات المستحقة بعد صدور حكم نهائي كما هو عليه الوضع في القانون المغربي وفقا للمادتين 131 و 132 من مدونة التحصيل.

الملاحظة المسجلة على الضمانات التي يقدمها المكلف بالضريبة لتأجيل التنفيذ والمتمثلة في الكفالات البنكية تثير إشكالا نظرا لكون جلّ الكفالات لا يتجاوز عمرها سنة وهناك كفالات أخرى لا تتعدى شهر إلى ثلاثة أشهر .

وقد لوحظ أنّ بعض الأوامر القضائية لا تنتبه أو لا تأخذ بعين الاعتبار هذه المسألة، إذ أنّ هذه الأوامر تقضي بوقف التنفيذ إلى غاية صدور الحكم النهائي في دعوى الموضوع الذي يتطلب صدوره مدة أطول بكثير من مدة الكفالة¹ .

وعليه فمن خلال ما تقدّم (تأجيل تحصيل الغرامات) نستنتج أنّ المشرع الجزائري قد وُفق في هذا الطرح مقارنة بنظيره التونسي، وذلك فيه فائدة للمكلف بالضريبة نظرا لعدم زيادة

¹ - بنعزي محمد، ((وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2011، ص 196.

إنقال كاهله ماديا إلى غاية صدور حكم نهائي في المنازعة من خلال ترك مسألة تحصيل الغرامات والرسوم الإضافية إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي . ووفق كذلك على نظيره المغربي من حيث عدم اشتراط الجدية في المنازعة الاستعجالية لوقف التنفيذ الذي خلقه القضاء المغربي .

إن بعد اكتمال الشروط الشكلية والموضوعية للعريضة الافتتاحية للدعوى وقبولها شكلا يتبع القاضي بشأنها سلطات تحقيقية واسعة للوصول إلى الحقيقة الفعلية . وهذا ما فصله تباعا .

المبحث الثاني : سير الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري

والمغربي والتونسي .

بعد إرفاق العريضة بالوثائق اللازمة، كنسخة من القرار الإداري أو من جدول الإشعار الضريبي أو وصل إيداع شكوى أمام الإدارة الضريبية ... يسلم كاتب الضبط وصلا بإيداع العريضة ونسخة منها للمكلف بالضريبة يوضع عليها ختم كتابة الضبط وتاريخ الإيداع مع بيان الوثائق المرفقة ثم يحيل رئيس الجهة القضائية (الإدارية بالنسبة للمغرب والجزائر) (الابتدائية أو الاستئنافية العادية بالنسبة لتونس) الملف إلى محافظ الدولة للدفاع عن الحق والقانون ولا يشارك في إصدار القرار وإلى القاضي المقرر كذلك، فهذا الأخير مطالب خلال سير الدعوى ببسط رقابته على كافة معطيات النزاع الجبائي من الناحيتين الأصلية والإجرائية كما نظمها المشرع¹.

وبناء عليه فإن كل دعوى قضائية مبعثها منازعة تستدعي تدخل القاضي للنظر فيها و البت فيها بحكم، وخلال مرحلة المرافعة يتم تجميع كل الأعمال القانونية والواقعية، أي مختلف القواعد التي يتم بموجبها التحقيق في المنازعة (مطلب أول) ابتداء من تقديم العريضة الافتتاحية للدعوى إلى تقرير إقفال المرافعة.

وعليه فالضمانات التي يراهن عليها المكلف بالضريبة بشكل كبير في المرحلة القضائية تتعلق بالصلاحيات والسلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي في فض المنازعات الجبائية وخاصة في إطار دعوى القضاء الكامل²، حيث يقوم بتصحيح الأوضاع الواقعية والقانونية المختلفة عن طريق محاولة الإجتهد لسد الفراغ التشريعي والعمل على

¹ - وفاء الجمل الشريف، المرجع السابق، ص 30.

² - الحسوني نور الدين، ((ضمانات الملزم خلال المرحلة القضائية لفض النزاع الجبائي))، مجلة المنازعة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، 2018، ص 63 .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

تطبيق النصوص القانونية طبقا لإرادة المشرع على ضوء مبادئ قانونية تتمثل في الجنوح إلى التفسير الضيق للقانون الجبائي في مواجهة المكلف وتفسير الشك لصالحه وإلغاء عبء إثبات صحة سلوك إجراءات فرض الضريبة، وتصحيح وعائها وإلزامها بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة وإقرار القواعد العامة التي تحكم كل نزاع ضريبي وهي عدم رجعية القانون الضريبي ولا ضريبة إلا بنص مع استكمال ذلك بالدور الإيجابي للقاضي الإداري في حل النزاع عن طريق التكليف بإصلاح الإجراء والإثبات واستتفاذ جميع إجراءات التحقيق والإثبات¹.

و عليه للقاضي الإداري في مجال المنازعة الضريبية دور هام في البحث عن الحقيقة²، إذ أن رقابته تنصب على الحد الفاصل بين مفهوم القانونية و مفهوم الملائمة وهو جد دقيق، و تنطبق الملائمة بالمفهوم القانوني على نطاق التقديرات التي لا تخضع للضريبة و على ضوء ما هو عليه واقع النصوص و الاجتهاد القضائي لرقابة تجاوز السلطة أي أن الخط الفاصل بين القانونية و بين الملائمة هو من فعل و نتيجة لإدارة القاضي³.

وترتبا لذلك، و خشية استغلال الطرف الممتاز الخلل في التوازن بينه وبين المدين تعسفا - حالة وقوف الإدارة بفضل امتيازاتها وسلطاتها في الغالب موقف المدعى عليه ووقوف الفرد المدعى موقف أصعب من حيث الإثبات مقارنة بالإدارة الضريبية⁴ فهو المعوق

¹ - قصري محمد، المرجع السابق، ص 70.

²- KOUROGHLI Mokded, « Les contrôle juridictionnel exercé par les juridictions administratives sur l'action de l'administration », Revue du Conseil d'Etat, N° 3, Alger, 2003, pp 12-13. "Le juge administratif a un rôle inquisitoire qui tend a rééquilibrer le procès entre des parties inégales, c'est pourquoi le juge administratif est un juge directeur de la procédure qui cherché la vérité par voie d'enquête "

³ - أيركان فريدة، ((رقابة القاضي الإداري على السلطة التقديرية للإدارة))، مجلة مجلس الدولة، عدد 1، الجزائر، 2002، ص 44.

⁴ - بيومي زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، المرجع السابق، ص 08.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

بعبء الإثبات (مطلب ثان) لكونها باشرت تنفيذ قرارها¹ - تدخل المشرع و منح القاضي الإداري سلطات واسعة الهدف من ورائها الإشراف على سير المنازعة الإدارية عن طريق الأمر بإجراء تحقيق وتقسيم وتوزيع عبء الإثبات فيما بين الطرفين وتجاوز مبدأ "البينة على من ادعى" المعمول بها في القواعد العامة . وهذا ما سنتولى تفصيله تباعا.

المطلب الأول: مرحلة التحقيق في الدعوى الإدارية الضريبية .

للتحقيق هدف جوهري يتمثل في ضمان التوازن بين الطرفين تكريسا لمبدأ ضمان إجراءات سليمة و صحيحة و استمرار سير المرفق العام و حماية حقوق الأفراد و مصالحهم، ولتحقيق هذه الأهداف أنشأ نظام الإجراءات التحقيقية الذي يتولى بموجبه القاضي الإداري تسيير المنازعة الإدارية وفقه².

ونظرا لخصوصية المادة الضريبية وتشعبها وتعقدها بالنظر لطبيعتها التقنية الفنية، إضافة إلى تشتت الأحكام التي تضبطها بين أكثر من قانون، والتعديلات السنوية التي تلحق بها كل سنة، فهي أحكام لا تعرف الثبات والإستقرار مقارنة بالأحكام الإجرائية الأخرى (المدنية، المرافعات، الإداري...)، ناهيك عن عوامل أخرى مرتبطة بالقاضي الإداري في حد ذاته من بينها عدم تلقي القضاة تكوينا متخصصا في المادة الإدارية عامة والجبائية خاصة ما يؤدي بهم إلى اتباع وسائل تحقيقية جاهزة من داخل القانون الجبائي كالإعتماد على المستندات والوثائق المحاسبية والتصريحات أو الإعتماد على وسائل غير جاهزة كالإستعانة بالخبرة وما تثيره من الإشكاليات لأجل البت في المنازعة، وفي هاتين الحالتين يتغير دور القاضي من دور إيجابي إلى دور سلبي للتحقيق في منازعات الضرائب المباشرة.

¹ - بن صاولة شفيقة، المرجع السابق، ص 98.

² - طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص ص 40، 41.

الفرع الأول : الإجراءات العامة للتحقيق.

إن إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية إلى غاية صدور أحكام فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في التشريع الجبائي، أي أنها نوع من الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى مع ضرورة الكتابة و الحضورية و العلنية، و بروز دور المستشار المقرر و النيابة العامة¹ .

أولاً: مدى إمكانية إعمال الصلح في المادة الضريبية .

يعرّف الصلح حسب المادة 459 من ق م ج على أنه : " عقد يُنتهي به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"². لكن يختلف الوضع بالنسبة للصلح في المادة الإدارية إذ لا يملك المتخاصمان توجيه دعواهم، بل للقاضي ذلك طالما أنّ التصالح القائم خارج الدائرة القضائية غير منتج لأثر³. وقد اختلفت التشريعات الجبائية المغاربية في إمكانية إعمال الصلح من عدمه، فهناك من استبعد الصلح في المادة الجبائية كما سار عليه الوضع في الجزائر ومنها من جعل الصلح إجراء اختياري بعدما كان قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2014⁴ وجوبي وهو ما ذهب إليه المشرع التونسي، وبتفحصنا لمختلف النصوص القانونية الخاصة بالإجراءات الجبائية و كذا تلك التي تمثل الشريعة العامة في المملكة المغربية (ق م م) لا

¹ - تصاص سليم، المرجع السابق، ص 109.

² - المادة 459، القانون المدني، المرجع السابق، ص 119.

³ - بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 56.

⁴ - انظر الفصل 37، قانون عدد 54، مؤرخ في 19 أوت 2014، المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2014، راجع : موقع منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

نلمس أثرا لإجراء الصلح في المادة الضريبية ما يبيّن الإختلاف الشكلي لا الموضوعي بين التشريع الجبائي المغربي والجزائري من هذه الناحية .

1- استبعاد الصلح في التشريع الجزائري.

أجازت المادة 970 إلى المادة 974 من ق إ م إ إجراء الصلح من طرف الجهات القضائية الإدارية في مادة القضاء الكامل وفي أية مرحلة تكون عليها الخصومة، ويتم القيام به بسعي من الطرفين المتخاصمين أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم، وفي حالة ما إذا تم الاتفاق على الصلح يحرّر القاضي بذلك محضرا و يأمر بتسوية الخلاف وغلق الملف ويعتبر ذلك الحكم غير قابل لأي طريق من طرق الطعن العادية وغير العادية .

وقد تضاربت آراء الفقه بشأن الصلح فمنهم من يقر بوجوده ومنهم من ينفي ذلك¹، إلا أنّ الصلح في مادة الضرائب معمول به على مستوى المحاكم لكن تبقى مجرد عملية شكلية

¹ - رأي يقر بعدم وجود الصلح في المادة الضريبية : أي أنّ هناك دعاوى لا يجوز فيها الصلح باعتبارها مستمدة من القوانين التنظيمية لها مثل: منازعات الضرائب ((العيش فضيل، الصلح في المنازعات الإدارية و في القوانين الأخرى، منشورات بغدادية، الجزائر، د س، ص 78))، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية ((أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص 22)) .

- إلا أنّه هناك اتجاه آخر يرى بأنه تخضع المادة الضريبية وفق نصوص خاصّة إلى إجراءات التصالح .وعليه يمكننا أن نقول أن المشرع الجزائري قد أجاز بطريقة غير مباشرة الصلح في المسائل الضريبية عموما ((بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، المرجع السابق، ص 72)) . وسبب التصالح يرجع إلى أنّ المشرّع تكفّل بمختلف الجوانب التي تمكّن المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانية المكلف بالضريبة من ديونه الجبائية مثل: التأجيل القانوني للدفع، الحصول على جدول زمني للتسديد، التظلم الإداري المسبق، اللجان الإدارية للطعن النزاعي ((أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدّمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص : قانون الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الدراسية : 2013/2012، ص 233)) ويجوز الاتفاق على تقسيطها ((السنهوري عبد الرزاق أحمد، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، إحياء للتراث العربي، لبنان، د س، 559)).

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

خصوصا في مادة الضرائب، لأن إدارة الضرائب غالبا ما ترفض محاولة الصلح بشأن أموال الخزينة . إذ نجد ما يبرر رأينا من خلال تذكير المديرية العامة للضرائب أعوانها¹ ذاهبة إلى أنه : "ما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي دون الالتزام بأي شيء"².

لأنه إذا أخذنا بجواز التصالح في المادة الضريبية، معنى ذلك أن الاتفاق المبرم سوف يحل محل القواعد الموضوعية والإجرائية التي فرضها قانون الضريبة والتي تُعد من القواعد الآمرة التي تتعلق بالنظام العام والتي لا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها لا من طرف الإدارة ولا من طرف القضاء³ .

إذن يفيد هذا التوجه تفريغ هذا الإجراء من محتواه وإضاعة الوقت بالنسبة للمكلف بالضريبة كما يؤكد اتجاه الإدارة في نحو إضعاف عزيمة المتقاضي (المكلف بالضريبة)⁴ .

2- من وجوبية الصلح إلى الجواز في التشريع التونسي .

مرّ إجراء الصلح في المادة الضريبية بمرحلتين، فقبل أوت 2014 كانت عملية إجراء الصلح إجبارية ثم سرعان ما تراجع عنها المشرع بعد ذلك بموجب قانون المالية التكميلي لتلك السنة ليجعلها إجراء جوازي وهذا هو الأصل، حيث قام بإلغاء المادتين 60 و 61 من

¹ - أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص 22.

² - " S'agissant des intérêts du trésor, il ne peut y avoir de conciliation, toutefois les services devenant répondre a la convocation du magistrat sans pour autant s'engager ".
voir : République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, L'instructions sur les procédures contentieuses , 2000, p79 .

³ - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 233.

⁴ - بن صاولة شفيقة، إشكالية تنفيذ الإدارة للقرارات القضائية الإدارية : دراسة مقارنة، المرجع السابق، ص 99.

مجلة الإجراءات الجبائية وأضاف المادة 65 مكرر التي تجيز اللجوء إلى الصلح بدلا من وجوبه .

وقد اعتبرت المحاكم أنّ المرحلة الصلحية وجوبية وتعتبر من الإجراءات الأساسية التي تبطل الأحكام من أجل عدم احترامها أو تجاوزها ولو مع تنازل الأطراف عنها لدسامة موضوع المحاولة الصلحية التي تنطلق بمحاولة صلحية وتختتم تقريرية بحوصلة الملف من القاضي المقرر إعدادا للبت فيه¹.

وقد كان الفضل في ذلك الوقت للمجلة الجبائية من حيث تنظيم الطور الصلحي تنظيما دقيقا وتأطير إجراءاته وفقا لهدفين أساسيين : الأول هو حماية حق الدفاع عبر تمكين المكلف بالضريبة من الاستعانة خلال الجلسة الصلحية بمن يراه أو إنابة وكيل عنه للغرض (الفصل 60 فقرة 02 م ح إ ج) . أما الثاني هو نجاعة هذا الإجراء إذ حدد المشرع بالفصل 61 من م ح إ ج المدة الزمنية التي يستغرقها هذا الإجراء بتسعين (90) يوما بداية من تاريخ أول جلسة ويمكن التمديد في هذا الأجل بثلاثين (30) يوما بقرار يصدره رئيس المحكمة بناء على طلب معلل من القاضي المقرر، كما أنّ الفصل 60 لم يجز تأخير الجلسة الصلحية في صورة عدم حضور المكلف بالضريبة أو ممثل الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة وذلك " حتى لا ينقلب الطور الصلحي إلى وسيلة لإطالة أمد المنازعة"².

¹ - عبيدة سلمى، المرجع السابق، ص ص88.89 .

- الفندري خليل، النزاعات الجبائية ...، المرجع السابق، ص 105 .

-AYADI Habib, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Op cit, p 406.

² - كمون سليم، ((الإختبار في المادة الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع عدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، مارس 2011، ص 28 .

- عبيدة سلمى، مرجع سابق، ص 91.

ثانيا :السلطات التحقيقية للقاضي الإداري.

تتميز إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بالطابع الحضوري حيث يقوم المحضر القضائي أو كتابة الضبط بتبليغ الأوراق للخصوم بمجرد انطلاق الخصومة، بعد تقييدها على مستوى أمانة الضبط فتحمل طابع الرسمية ويتم جدولتها وذلك تحت إشراف القاضي المقررو يفرض هذا الأخير الطابع الكتابي على كل إجراء و يحدد الآجال و يخطر بها الأطراف مع منحهم فرصة الاستعداد للرد و الجواب ضمن آجال معقولة¹.

لذا لا يمكن للقاضي الإداري² أن يبقى مكتوف الأيدي حيال الدعوى بل سيستعمل سلطاته من أجل البحث عن الحقيقة ويطلب أية وثيقة يراها مجدية في الدعوى و له أن يتخذ كافة التدابير التحقيقية ذات الفائدة لإظهار الحقيقة³ لأن الالتزام الملقى على عاتقه والمتمثل

¹ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 47.

² - وعلى الرغم من اختصاص القاضي العادي نوعيا في المنازعة الضريبية في القانون التونسي، إلا أن الاجتهاد القضائي في أكثر من حالة ذهب إلى اعتبار إجراء الفصل فيها (المنازعة الضريبية) يتم وفق مبادئ القضاء الإداري والذي يتميز بطبيعته الاستقصائية (le recoupement). ((القاضي العادي له نفس الدور الذي يتمتع به القاضي الإداري، ما يفيد بأن الاختلاف الحاصل في طبيعة الجهة سواء إدارية أم عادية يكمن في المصطلحات فقط . انظر :

-TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, Op cit, p 252.

، وعليه فهي "تفرض على قاضي الموضوع توجيه عمل التحقيق وفق ما يراه ضروريا لاستقصاء الحقيقة والبحث وإيجاد الحلول الملائمة للنزاعات الجبائية المعروضة أمامه". ((قرار تعقيبي إداري، عدد 38214، بتاريخ 06 جويلية 2009، قرار تعقيبي إداري عدد 38178، بتاريخ 28 فيفري 2009، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 251 و ص 274 على التوالي)).

³ - راجع كل من: - طاهري حسين، مرجع سابق، ص 48.

- TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, Op cit, p 253 .

في الفصل في المنازعة الضريبية يتطلب منه ذلك¹ وإلا عدّ ناكرا للعدالة .

وللقاضي أن يأمر كتابة أو شفاهة بما يراه ملائما وضروريا لإبراز الحقيقة و إلا عد عمله مشوبا بعيب عدم الصحة القانونية، وذلك ما جاء في قرار للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 1987/06/06² على أنه : " من المقرر قانونا أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار الإداري المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه، ومن المقرر أيضا أن على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدئين يعيب القرار بعدم الصحة القانونية .

حيث أن المجلس القضائي رفض عريضة المتقاضي على الحالة المقدمة بها اعتمادا على مؤداه أن هذا الأخير وبالرغم من إعداره المرات العديدة بتقديم قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التدقيق الضريبي فإنه لم يستجب، حيث أن المعنية تتمسك بكونها لم تبلغ البتة بالوثيقة الآتية الذكر، حيث أنه وحسب مبدأ قانوني معمول به فإن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمها وكذا في حالة عدم تبليغه به يعفى من تقديمه .

¹ - بدران مراد، المرجع السابق، ص 13.

- إن سبب جعل التحقيق إجراء إلزاميا يرجع إلى صفة طرفي المنازعة اللذان ليسا متساويين، ((آث ملويا لحسين بن شيخ، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 42))، وللقاضي في ذلك دورا تدخليا في الدعوى للمساهمة في البحث عن الدليل وإعادة التساوي بين أطراف النزاع. ((شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص 108.109)) .

² - قرار المحكمة العليا، رقم 54003، مؤرخ في 1987/06/06، قضية (ش . أ . م . و) ضد : مديريتي الضرائب المباشرة وغير المباشرة لولاية وهران، المجلة القضائية عدد 03، الجزائر، 1990، ص 198.

حيث أنه كان يتعين على القاضي المحقق وفي إطار السلطات التي يتوفر عليها السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع .

حيث أنه يعد من النظام العام الوجه المأخوذ من أن المحكمة التي ترفض الطلبات على الحالة المقدمة بها لم تستنفذ سلطاتها القضائية .

حيث يستخلص مما سبق أن القرار المطعون فيه مشوب بعيب عدم الصحة القانونية ويستوجب الإلغاء".

وعند انتهاء التحقيق في القضية تصبح مهينة للفصل فيها، يُرسل القاضي المقرر الملف إلى النيابة العامة (محافظ الدولة بالجزائر والمفوض الملكي بالمغرب) لتقديم التماساتها بعد دراسة الملف من طرفه في المسألة المعروضة عليه¹ في أجل شهر (1) واحد من تاريخ استلامه الملف، ويتضمن تقريره عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل في المنازعة ويختتم بطلبات محددة² .

¹ - انظر المادة 846، ق إ م إ، المرجع السابق .

- الفصل 251 الفقرة الأخيرة من م م م ت، المرجع السابق .

- الفصل 55 الفقرة 02، ق م م، المرجع السابق .

- وقد شرّع هذا الإجراء للحفاظ على مصالح الدولة عندما يقع مقاضاتها، ولا يمكن إثارته إلا من قبل الإدارة الضريبية طالما متّعها القانون بتلك الحماية، وبالتالي فإنّ عرض الملف على النيابة العامة من عدمه يكون حقا مكتسبا للإدارة دون غيرها طالما أنّها الوحيدة التي لها مصلحة في ذلك .

- انظر: قرار تعقيبي عدد 38346، 38275 و 38278، بتاريخ 31 أكتوبر 209 و 23 نوفمبر 2009، نقلا عن: بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص ص 274، 275.

² - راجع المادة من 897 حتى المادة 900 من، ق إ م إ، مرجع سابق.

- الفصل 87 حتى الفصل 91، م م م ت، مرجع سابق .

- المادة 05، قانون المحاكم الإدارية المغربية، المرجع السابق.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في التشريع الجبائي الجزائري والتونسي دون المغربي

لم يكتف المشرع الجزائري ونظيره التونسي بوسائل التحقيق العامة التي تسري على مختلف القضايا في المادة الإدارية بوجه عام، بل خوّلا للقاضي المختص وسائل تحقيق خاصة بالمادة الضريبية ضمن النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الجبائية، وهو النهج الذي سار عليه المشرع الفرنسي¹، أمّا المشرع المغربي فلم يخرج عن ما هو معمول به في القضايا الإدارية من وسائل منصوص عليها في القواعد العامة (قانون المسطرة المدنية)، وللقاضي في ذلك إعمال سلطته التقديرية في اختيار الوسيلة الملائمة للتحقيق قصد البت في المنازعة .

فإجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها من طرف القضاء في التشريع الجزائري في مجال الضرائب المباشرة: مراجعة التحقيق والخبرة وفقا لأحكام المادة 85 فقرة أولى من ق إ ج و 86 منه بعد تعديلها سنة 2016²؛ أمّا إجراءات التحقيق الخاصة في التشريع التونسي فنقتصر على الخبرة فقط وفقا للفصل 62 من مجلة الحقوق.نتولى تفصيلها فيما يأتي.

أولا :مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد في التشريع الجزائري .

تتم عملية الأمر بإجراء مراجعة التحقيق من طرف القاضي الإداري، وذلك في حالة ما إذا رأى اللجوء إليه مفيد في تشكيل قناعته للفصل في المنازعة الضريبية المعروضة أمامه، إذ يتولى هذه العملية عون من أعوان الإدارة الضريبية غير العون الذي قام بالمراقبة

1- Art R*200 – 09 à Art R* 200- 15, CPF, Op cit .

² - قانون رقم 16-14، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، مؤرخ في 29 ديسمبر 2016.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

الأولى تعزيزاً لمبدأ الحياد، فالمفتش الذي قام بالتحقيق الأول لا يمكن البتة أن يعارض استنتاجاته وملاحظاته في تحرير المحاضر الناتجة عن المراقبة قبل إصدار جدول التحصيل، كما تتم هذه العملية بحضور المكلف بالضريبة ضماناً لحقه في الدفاع والمواجهة.

كما ويتم وفقاً لحكم المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية تحديد مهمة العون والمدة التي يجب خلالها إجراء التحقيق وذلك بواسطة حكم يصدر من طرف القاضي الإداري .

وعليه، لكي تتم عملية مراجعة التحقيق سليمة ولا غبار عليها لا بد أن تراعى شكليات¹ من قبل العون الذي يُجرى التحقيق المضاد، و تتمثل في حضور المشتكي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق أي احترام مبدأ المواجهة، وتحرير العون المكلف بمراجعة التحقيق تقرير بذلك مع ضرورة احتواء التقرير على رأي العون الذي حرره و كذا ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي توصل إليها ليتولى المدير الولائي إيداع التقرير لدى كتابة الضبط.

¹ - في حالة عدم مراعاة الإدارة الضريبية شكليات إخطار المكلف بالضريبة لحضور إجراءات مراجعة التحقيق تبطل الإجراءات التي خالفت القانون .

هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 20/09/2005 : " وحيث أن المستأنف يستند في طلبه إلى إلغاء القرار المستأنف على انعدام التعليل منازعاً التحقيق الضريبي الذي قامت به اللجنة المختلطة وكذا مراجعة التحقيق الذي قام به عون إدارة الضرائب تنفيذاً للقرار التمهيدي المؤرخ في 07/04/2001 وذلك لأنها تمت في غيابه ودون الإطلاع على وثائقه المحاسبية ؛

وحيث أنه بالرجوع إلى المادة 03/340 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يتعين أن يجرى التحقيق المضاد للأمور به قضائياً في حضور المكلف بالضريبة الذي يبدي ملاحظاته التي تدون بمحضر المحقق . وحيث أنه ثابت من التقرير المرفق بالملف أن عملية التحقيق المضاد تمت في غياب المستأنف أي دون سماع ملاحظاته خرقاً لمبدأ " الحضورى ... " ((مجلس الدولة، قرار رقم 021651، بتاريخ 20/09/2005، نقلاً عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 155، 156)) .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وقد أثار الأستاذ " أمقران عبد العزيز " ملاحظة تتعلق بعبارة "مراجعة التحقيق" الواردة بنص المادة 85 فقرة 03 المذكورة، ويأمل استبدالها وتغييرها بعبارة "التحقيق المضاد أو التدقيق المضاد" حتى تتماشى مضمون الفقرة مع عبارة *contre vérification*¹.

وبناء على ما تقدّم يتبيّن أنّ تكليف أعوان إدارة الجباية بإعادة عمليات الاحتساب يُعدّ كسفا عن قرار المحكمة قبل إعلانه بما يدل على أن المحكمة المختصة لم تكن مقتنعة بقرار الإخضاع في كامله أو في جزء منه².

ثانيا :النظام القانوني للخبرة القضائية في التشريعات المغربية الثلاث.

تعرف الخبرة على أنّها: "وسيلة استقرائية تلجئ إليها المحكمة المتعدهة بالنزاع في سبيل استجلاء أو ضبط مسائل فنية يكون لها تأثير حاسم على وجه الفصل في الدعوى، وبموجب الخبرة تعهد المحكمة إلى مختص أو فني بمهمة تلقي أو توضيح أو تقدير أو التثبت من عناصر ومعطيات واقعية غامضة أو متنازع بشأنها على وجه الفصل في القضية"³.

1 - أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص40.

2 - العياري كمال، ((الاثبات في نزاعات الأساس في القانون الجبائي))، مجلة القانون : الأخبار القانونية عدد 16-17، تونس، جانفي 2007، ص 190.

3 - طلبة أنور، الوسيط في شرح قانون الإثبات، د ط، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2004، ص 877.

- اسكندر محمد توفيق، الخبرة القضائية، الطبعة السادسة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 142.

- محساس سفيان، ((الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية : دراسة مقارنة))، مجلة المحكمة العليا عدد 02، الجزائر، 2014، ص 33.

- جماني السعدية، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، منشورات السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، المغرب، 2014، ص ص 57.58.

-KOSSENTINI Mohamed," L'expertise dans le contentieux fiscal", Revue Tunisienne de la Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009, p 301.

ولقد عرّف المشرّع الجزائري الخبرة بناء على المعيار الغائي بموجب المادة 125 من ق إ م إ كما يلي : " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي".

أمّا المحكمة العليا فقد عرفت الخبرة بأنها : " عمل عادي للتحقيق الذي هو من القانون، وأنّه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملاً بالمبدأ الذي يخوّل مكتبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويهم في إطار ما ليس ممنوع قانوناً " ¹ .

فهي إذن إجراء من إجراءات تعميق التحقيق² يعهد به القاضي تلقائياً أو بناء على طلب الأطراف أو أحدهما إلى شخص متخصص يسمى الخبير، وهو كل شخص طبيعي أو

¹ - كوروغلي مقداد، ((الخبرة في المجال الإداري))، مجلة مجلس الدولة، عدد 1، الجزائر، 2002، ص 45.

- أمّا الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بالمغرب فقد عرفت في قرار صادر في 2003/07/03 على أنّها : " إجراء من إجراءات التحقيق يلجأ إليها القاضي للوقوف على العناصر التقنية من ذوي المعرفة من خبراء وأخصائيين كل حسب اختصاصه دون البحث في القضايا القانونية التي يستقل القضاء بالنظر فيها والذي يرجع له وحده سلطة الحسم فيها". ((قرار المحكمة الإدارية الصادر في 03 جويلية 2003، انظر الموقع : www.JurisprudMaroc.com، المرجع السابق)).

- وقد عرفه فقه القضاء التونسي بأنه : " الإختبار (الخبرة) من الوسائل الإستقرائية الهامة في مرحلة تحقيق الدعوى المدنية لتتجىء إليها المحكمة من تلقاء نفسها أو بطلب من الخصوم في نزاع معين إذا أرادت ضبط مسائل فنية بواسطة أهل الخبرة". ((تعقيب مدني عدد 33874، مؤرخ في 09 نوفمبر 1994، النشرة الصادرة 1994، ص 34، نقلا عن : كمون سليم، المرجع السابق، ص 12)).

² - لا تعد الخبرة من وسائل الإثبات، بدليل أن المشرع الجزائري نص على ذلك صراحة في المادة 85 فقرة 01 ق إ ج والمشرع المغربي أدرجها ضمن الفرع الثاني من الباب الثالث تحت عنوان إجراءات التحقيق، في الفصول من 59 حتى 66 من قانون المسطرة المدنية، أمّا المشرع التونسي فقد أكد ذلك في المادة 86 من م م ت وتبنته محكمة التعقيب التي اعتبرت أن الاختبار (الخبرة) ليس وسيلة إثبات، وإثما طريقة فنية لتتجىء إليها المحكمة عندما تحتاج إلى بيان وضبط أمور فنية تساعدها على البت في النزاع ((قرار تعقيبي مدني عدد 16811، مؤرخ في 23 مارس 1989، النشرة 1989، ص 147 . نقلا عن : كمون سليم، المرجع السابق، ص 13)) . في حين أنّ بعض التشريعات المقارنة، كالأردني والمصري تعتبرها دليل إثبات . راجع بهذا الخصوص : ((جماني السعدية، المرجع السابق، ص 03)).

اعتباري تتوافر فيه شروط محددة قانونا ومسجل في قائمة الخبراء القضائيين¹، هذه الأخيرة التي توافق عليها الوزارة الوصية حتى يتسنى له الوقوف على تكوين قناعته حول المنازعة المعروضة أمامه .

والملاحظ في الدعوى الضريبية، فإن الخبرة هي وسيلة التحقيق الأكثر استعمالا، وذلك راجع لطبيعة النزاع، بحيث يصبح أمر إجرائها في بعض الحالات ضروريا حينما يتعلق الأمر بتقويم عقار أو أصل تجاري تضاربت حول قيمته مواقف طرفي النزاع، أو حينما يتعلق الأمر بمنازعة على إثر فحص جبائي للمحاسبة يصعب معه للقاضي استيعاب مزاعم الأطراف حول نظامية المحاسبة وقوتها الثبوتية . بحيث يلجأ هذا الأخير إلى الأمر بإجراء خبرة عقارية في الحالة الأولى من خلال إجراء معاينة أو خبرة محاسبية في الحالة الثانية مع تحديد النقاط التي ستشملها الخبرة وتكون مسائل تقنية تتعلق بوقائع مادية لا علاقة لها بالقانون².

إذن، نستنتج أنّ المشرّع الجزائري والتونسي جعلوا من الخبرة وسيلة تحقيق خاصة في المادة الجبائية أما المشرّع المغربي لم يخصها بأحكام ضمن التشريع الجبائي عدا ما تطرق له في المادة 242 من مدونة الضرائب والمادة 95 فقرة 02 مدونة التحصيل، كما أجاز ضمن المادة 225 دال و 226 فقرة 03 من مدونة الضرائب أثناء عرض النزاع على اللجان

¹ - من المادة 02 إلى المادة 08 من مرسوم تنفيذي رقم 95 - 310، مؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية و يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر ج ج عدد 60، مؤرخ في 15 أكتوبر 1995.

- الفصل 06 وما بعده، قانون رقم 00-45، المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بموجبه الأمر التنفيذي بمقتضى الظهير الشريف رقم 126-01-1 بتاريخ 22 يونيو 2001، ج ر م م عدد 4918، مؤرخ في 19 يوليو 2001 .
- الفصل 04 وما بعده، قانون رقم 61، مؤرخ 23 جوان 1993، يتعلق بالخبراء العدليين، ر ج ت عدد 48، مؤرخ في 29 جوان 1993 .

² - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 119.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

إضافة خبير أو خبيرين موظفين أو غير موظفين لهما صوت استشاري، لكن الخبرة القضائية تخضع في تنظيمها للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية .

وباستقراءنا تشريعات دول الجوار نلمس بأن طبيعة الخبرة تختلف من حيث كونها اختيارية أو إجبارية، فالقانونين الجزائري والمغربي اتبعا نفس المنوال بجعل مسألة إجراء الخبرة ذات طبيعة اختيارية، في حين اعتبرها المشرع التونسي إجبارية عندما تتعلق بتقدير القيمة التجارية للعقارات والحقوق العقارية والأصول التجارية المحالة بالنسبة إلى النزاعات المتعلقة برسوم التسجيل أو بالضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية، كما جعلها اختيارية فيما عدا ذلك وفقا لحكم الفصل 62 من م ح إ ج . وعليه كيف يتم تعيين الخبير ورده، وما هي إجراءات الخبرة في التشريع الجزائري والمقارن ؟.

1- تعيين الخبير .

مبدئيا القاضي في بحثه عن الحقيقة حر في اللجوء إلى الخبرة أو لا، ولا يتقيد بطلبات الأطراف في ذلك، ما لم يكن هناك نص قانوني يلزمه باللجوء إليها، غير أن من واجبه تحديد مهمة الخبير في المسائل الفنية التي لها علاقة بموضوع القضية¹. لكن، ليس للقاضي على العموم اختصاص تقني لاستقصاء الحقائق في جميع المجالات فله قدرة قانونية وليست تقنية، وعليه يمكن للقاضي الاستعانة بشخص مختص لهذه المهمة التي تتطلب معارف خاصة والتي من شأنها أن تحل مكان الدفوع²، إضافة إلى ذلك هناك أكثر من مبرر يدفع القاضي للجوء إلى الخبرة في بعض القضايا الجبائية المعروضة عليه من بينها تعقد وتشعب المادة الجبائية، وكذا صعوبة فهم واستيعاب بعض وسائل الإثبات المقدّمة

¹ - أبليل عبد الرحمان، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل

دكتوراه دولة في القانون، جامعة الدار البيضاء، المغرب، السنة الجامعية، 2006-2007، ص 236.

² - DEBBASCH Charles, RICCI Jean - Claude, Op cit, p 451.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

خاصة الوثائق المحاسبية نظرا لاحتوائها على أمور تقنية.بالإضافة إلى كثرة الملفات المعروضة على القاضي وعدم وجود وقت كاف من أجل البحث بنفسه في الأمور الفنيّة¹، ولعلّ أهم مبرر يكمن في كون التعامل مع الإدارة الضريبية التي تحتكر الوثائق ولن تقدّمها طواعية للقضاء².

حيث اتفقت التشريعات الثلاثة على مسألة تعيين الخبير وتحديد مهامه بدقة من طرف القاضي، وتتم الخبرة وفقا للتشريع الجزائري والتونسي على يد خبير واحد أو ثلاثة خبراء إن طلب الأطراف ذلك، لكن في حالة عدم طلب الأطراف ذلك يستعين القاضي بخبير واحد فقط حسب المادة 86 فقرة 02 ق إ ج، الفصل 102 م م م ت .

وبهذا نستخلص خاصيتان جليتان للخبرة في مجال الضرائب المباشرة من المقتضيات المشار إليها أعلاه تستخلص الأولى من تعيين ثلاثة خبراء فإن الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية هو الذي يتولى تسيير عمليات الخبرة و تستخلص الثانية من أنه عند تعيين الخبراء الثلاثة فإنهم يحررون تقريرا واحد مشتركا أو عدة تقارير مستقلة³ شريطة تسبب التقارير في حالة اختلاف آرائهم، ويفيد ذلك بأن الخبرة ذات طابع كتابي فلا يمكن أن تتم الخبرة شفاهة كقاعدة، لكن أجاز المشرّع المغربي ذلك، دون غيره التونسي والجزائري، حسب الفصل 60 من قانون المسطرة المدنية وتتم عن طريق تقديم تقرير شفوي .

¹ - أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011، ص 110.

² - بودالي عزيز، ((الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011، ص 291.

³ - كوروغلي مقداد، المرجع السابق، ص ص 52.53.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

كما لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق وفقا للمادة 86 فقرة 03 ق إ ج ج .

وبخصوص إجراءات القيام بالخبرة، يتولى الخبير الذي تعينه المحكمة تسييرها و ينبغي في ذلك مراعاة جملة من الشكليات و الإجراءات قبل وعند الشروع فيها، تحت طائلة البطلان، وتتمثل في تحديد يوم و ساعة إجراء الخبرة وكذا استدعاء الأطراف المعنية أو وكلائهم لحضور عملية الخبرة لتختتم بإعداد تقارير خبرة إما مشتركة بين الخبراء أو منفردة و إيداعها بكتابة ضبط المحكمة مع إمكانية الإطلاع عليها مع تحرير محضر حول عمليات الخبرة من طرف عون إداري مرفق برأيه وإيداعه بكتابة ضبط المحكمة مع التقرير .

فهذا الشرط الأخير لا نجده إلا في القانون الجزائري فقط، وفي رأينا هذا الإجراء (إعداد محضر الخبرة) ليس له أية فعالية، طالما أنّ هذا العون من مصلحة الضرائب ويعمل تحت السلطة الرئاسية للمدير الولائي للضرائب، وبالتالي فإنّ الرأي الذي سيقدمه سيكون لا محالة في غير صالح المكلف بالضريبة، وإذا قلنا العكس يقودنا التساؤل بخصوص التقارير التي يعدها الخبراء . ما الفائدة منها ؟ ومن الأجر الالتزام بما ورد ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 138 المتمثل في تسجيل الخبير ملاحظات الخصوم¹ .

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 82.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وبذلك يعد الخبير في الدعوى القضائية مساعدا للقاضي ويقتصر دوره على إبداء الرأي في مسألة فنية¹ مرتبطة بالأسئلة التي يطلبها القاضي فقط²، ومن المفروض أن تكون هذه المسألة التي يجب أن يشتغل عليها الخبير هي المرحلة الأخيرة التي يصل إليها الملف³. فعندما ينهي الخبير عمله ويسلم تقريره إلى الجهة القضائية هل تعتبر مهمته قد انتهت؟، في الواقع الأمر لا، ذلك لأنه يمكن استدعاؤه من طرف الجهة القضائية التي عينته لتحصل منه على الإيضاحات اللازمة والمعلومات الإضافية حسب القانون المغربي والتونسي⁴، دون الجزائري الذي تعامل مع الخبرة غير السليمة أو الناقصة معاملة خاصة في المسائل الضريبية وفقا للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث مكن بذلك المحكمة من أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم بنفس الإجراءات والشروط المذكورة أعلاه .

وهذا الوضع السائد في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لا يخدم مصالح المكلف بالضريبة اعتبارا من لجوء القاضي لخبرة جديدة، فيؤدي ذلك حتما إلى إيقال كاهل المكلف بالضريبة بأجور الخبراء. فلم لا يُبق المشرع الأصل الوارد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية دون تجاوزه عبر قانون الإجراءات الجبائية - باعتباره يتطابق مع ما هو سائد في تشريعات الدول المغاربية ويخدم مصالح المكلف - في المادة 141 من ق إ م⁵؟ .

¹ - هونوي نصر الدين، تراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 36.

² - PEISER(G), Op cit, p 91.

³ - أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، المرجع السابق، ص116.

⁴ - الفصل 63، ق م م م، المرجع السابق .

- الفصل 112، م م م ت، المرجع السابق.

⁵ - التي تنص على: "...أن يأمر باستكمال التحقيق أو بحضور الخبير أمامه ليتلقى منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية".

2-رد الخبير .

يحق لكلا الطرفين سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب طلب رد خبير المحكمة أو خبير الطرف الآخر، و في هذه الحالة ينبغي مراعاة جملة من الإجراءات المتعلقة بهذا الطلب و هي توجيه طلب معلل إلى المحكمة المختصة¹ في ميعاد ثمانية (8) أيام ابتداء من تاريخ استلام الطرف لتبليغ اسم الخبير أو عند بداية إجراء الخبرة على الأكثر في القانون الجزائري، وفي أجل أقصاه خمسة (5) أيام من تاريخ العلم بتعيين الخبير في القانون التونسي والمغربي، إضافة إلى تحديد المشرع المغربي أجل للإجابة على الطلب وهو (05) خمسة أيام من تاريخ تقديم طلب الرد، ويفصل القاضي في الطلب بحكم نهائي بات على وجه التعجيل . ويجب رد الخبير أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه وقبل إنجاز المهمة المسندة له، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على الجهة القضائية في الاستئناف².

¹ - عدد المشرع حالات تجريح الخبير وأسبابها ولأكثر تفصيل راجع أحكام المواد : المادة 132، 133، ق إ م إ، المرجع السابق .

- الفصل 62 ق م م م، المرجع السابق .

- انظر الفصلان 96 و 108، م م م ت، المرجع السابق.

² - فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرارا صادقا على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرا لأول مرة مسألة عدم اختصاص الخبير في حين " أنه وبالنسبة لكون السيد...خبير عقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخرا وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات القانونية، مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد" . ((مجلس الدولة، قرار رقم 163903، الغرفة الرابعة، مؤرخ في 19 فيفري 2001، نقلا عن : أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص 42)).

3-مدى حاجة القاضي لتقرير الخبير في المنازعات الجبائية .

الثابت قانونا أن صلاحيات الخبير تقتصر على تقديم الرأي أو الاستشارة في المسائل الفنية دون المسائل القانونية الواردة في الدعاوى، بمعنى للمحكمة أن تأخذ به أو تعدل عنه، كما لها أن تعتمد جزئيا أو كليا ولها أن تعتمد بعد تعديله، لكن أغلب المهتمين لاحظوا بأن أن أغلب الأحكام القضائية الجبائية اجريت بشأنها خبرة يتم فيها البت باعتماد تقرير الخبير برمته لا مجرد الاستئناس به فقط¹. فعدم التمييز من قبل القاضي بخصوص المسائل القانونية والواقعية وتركها برمتها للخبير قد يجعل دور القاضي في مراقبة حسن تطبيق القانون دورا ثانويا².

إذن نخلص إلى أنّ الأمر بإجراء خبرة من قبل القضاء أصبح تدبير بديهي في مختلف المسائل الجبائية³، ومهمة القاضي إعادة الأمور إلى نصابها والرقابة على أعمال الإدارة الجبائية، لكن واقعا يقوم بهذا الدور الخبير وليس القاضي، فتقرير الخبير يساهم مساهمة كبيرة جدا في وضع حلول للمنازعات الجبائية، وتتحصر الرقابة القضائية فقط في الأمور

¹ - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 637 .

- الثعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 151.

- حديد فاطمة، ((مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء: الجزائر- المغرب))، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل، عدد 06، الجزائر، جوان 2018، ص 385 وما بعدها .

² - أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، المرجع السابق، ص 115.

³ - محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 404 .

الإجرائية القانونية دون مناقشة مضمون تقرير الخبير والأخذ به كما هو واعتباره كاف¹، ما يبرر الدور السلبي للقاضي الإداري والدور الحقيقي والفعال للخبير للبت في المنازعة مع أنه خبراء محاسبين وليسوا خبراء محاسبين جبائيين، فالخبرة إجراء ترقيعي قضى على القضاة.

المطلب الثاني: الإثبات في دعوى منازعات الضرائب المباشرة

في التشريع الجزائري والمقارن .

الإثبات في النطاق القانوني تقنية شرعية تسمح وترمي إلى مطابقة الحقيقة القضائية مع الحقيقة الواقعية، لذلك فإن الإثبات في القانون قد تحول من شكل من أشكال المعرفة إلى وسيلة من وسائل تحقيق العدل، وعليه فإن قصور الإثبات القانوني عن إدراك الحقيقة يعني قصوره عن تحقيق العدالة².

¹ - نأخذ أمثلة بخصوص اعتماد الخبرة بشكل مطلق . "...عندما صادق كلية على الخبرة ... أن هذا القرار قد صادق على تقرير خبرة ...".

- راجع قرار رقم 006526، مؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة عدد خاص، المرجع السابق، ص 79 .

- سايس جمال، المرجع السابق، ص 125 .

- حكم المحكمة الإدارية بالرباط : " تقرير الخبير جاء مستوفيا لكل الشروط الشكلية والموضوعية، لذا ارتأت المصادقة على هذا التقرير والحكم ببطان الضريبة فيما زاد عن تقدير الخبير" .

- حكم المحكمة الإدارية مكناس : "... ارتأت معه المحكمة المصادقة عليها (الخبرة) وإلغاء الضريبة فيما زاد على خلاصة الخبير".

- ((انظر: بوتخريط نعيمة، ((الخبرة القضائية ودورها في حل المنازعات الجبائية))، منشور بالموقع :

www.marocdroit.com، يوم: 2016/05/15 على الساعة 10:00 .

² - العياري كمال، ((النزاع الجبائي أمام المحاكم))، أعمال دورة دراسية بالمعهد الأعلى للقضاء، تونس، 30 جانفي 2003، ص 38.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

ويستمد الإثبات في دعوى المنازعة الضريبية أهميته من ارتباطه بالنظام العام، لأنه العنصر الكفيل بجعل المواطنين متساوين أمام الأعباء الضريبية لتحقيق عدالة ضريبية، والوسيلة الفعالة لفك الطبيعة المعقدة للنظام الضريبي والتيسير على القاضي لفهم ضوابط العمليات الضريبية، من خلال تحديد عبء الإثبات والوسائل المتاحة لطرفي المنازعة الضريبية للدفاع عن موقفه وتأكيد في مواجهة الطرف الآخر¹.

الفرع الأول : عبء الإثبات .

لم يفرد التشريع الجبائي الجزائري والمغربي نصوص خاصة بالإثبات في المنازعات الجبائية ما يؤدي إلى اتباع الأحكام الواردة في القواعد العامة المتعارف عليها في المادة 323 ق م والفصل 399 من ق إ ع الذي يؤكد على إثبات الحق على مدعيه " البينة على من ادعى" . وعليه فإنّ عبء الإثبات يتحمّله من يدّعي خلاف الظاهر أصلاً أو الظاهر عرضاً أو الظاهر فرضاً، فالأول كان ظاهراً بحسب أصله أي حسب طبيعة الأشياء والثاني ما ظهر بدليل أُقيم عليه خلافاً للأصل، والثالث ما افترض المشرّع ظهوره بناء على قرينة قانونية².

أمّا في التشريع الجبائي التونسي فإنّ توزيع عبء الإثبات في نزاع الأساس الضريبي يستجيب إلى قاعدة خصوصية وردت بأحكام الفصل 65 من م ح إ ج³، وأساسها تحميل المكلف بالضريبة عبء إثبات إدعاءاته استناداً إلى أن قرينة الشرعية التي يتحلّى بها قرار

¹ - لحرش كريم، المرجع السابق، ص 114.

² - البوعمرى بوشعيب، ((الإثبات في النزاعات الضريبية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011، ص 105.

³ - ينص الفصل 65، م ح إ ج ت، المرجع السابق على أنه: " لا يمكن للمطالب بالأداء الذي صدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء الحصول على الإعفاء أو التخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه".

التوظيف الإجباري تزيح قرينة حسن النية والنزاهة التي يتمتع بها التصريح الجبائي، وهو ما يفترض أن الإدارة الجبائية أثبتت بصورة مسبقة عدم صحة أو عدم كفاية ما ورد بالتصريح الجبائي عند مرحلة المراقبة الجبائية¹.

لكن نجد بأن خصوصية النزاع الجبائي التي تضع المصلحة العامة في مواجهة مصالح الأفراد قد انعكست على الإثبات². إذ تتمتع الإدارة الجبائية بعدة امتيازات هامة في مجال الإثبات تتمثل في إعداد وسائل الإثبات بصفة مسبقة عن طريق منحها جملة من الحقوق التي تخول لها فرصة البحث عن المعلومة وإعداد إثباتها قبل انطلاق الدعوى الجبائية، فحق الإطلاع والزيارة وحق الحجز وحق الاستعانة بالقوة العامة كلها حقوق تنفرد بها الإدارة وتمكّنها من الإعداد المسبق لوسائل الإثبات الضرورية للدعوى³.

لكن لو طبقنا قاعدة : "البينة على من ادعى" للإثبات في المسائل الجبائية لأدّى ذلك حتما إلى حياد المكلف بالضريبة عن مبدأ النزاهة في النزاع، إذ سيؤدي ذلك إلى تزايد أعمال التحايل الجبائي⁴، طالما أنّ المدعي في أغلب القضايا الجبائية يتمثل في المكلف بالضريبة دون الإدارة الضريبية التي تكون في معظم المسائل في مركز المدعى عليه .

من هذا المنطلق يصعب تطبيق هذه القاعدة نظرا لانعدام التوازن بين طرفي المنازعة الضريبية، أي الإدارة وما تتوفر عليه من الإمكانيات، والمكلف الطرف الضعيف داخل العلاقة الضريبية وما يعوزه من إمكانيات. فالمدعي لا يقع عليه الإثبات بصورة آلية

1 - الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص 107.

2 - وفاء الجمل الشريف، المرجع السابق، ص 07.

3 - البرجي سفيان، المرجع السابق، ص 04 .

4 - وفاء الجمل الشريف، مرجع سابق، ص 15.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

أوتوماتيكية بمجرد تقديمه العريضة إتما تتم عملية تقاسم وتوزيع عبء الإثبات بين المكلف والإدارة¹.

وقد استبعد القضاء الجزائري أعمال قاعدة البينة على من ادعى، ونستدل على ذلك بما ذهب إليه مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2004/12/21² إذ جاء فيه: " حيث أنّ القرار المستأنف أفاد المستأنف عليه بتخفيض مستندا في تسببه على مبدأ البينة على من ادعى جا علا عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب .

حيث ولكن تطبيقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة فإنه متى ثبت نقص في التصريح أي إخلال بالمكلف بالضريبة بإلزامه بالتصريح بجميع مشترياته يجوز لإدارة الضرائب في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للمعلومات والوثائق المطلوبة اتخاذ الفرض التلقائي للضريبة الذي يترتب عنه جعل عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة ."

وعلى نفس النهج سارت المحكمة الإدارية التونسية في قرار لها صادر بتاريخ 2013/02/25، إذ اعتبرت بأنه لا مجال لتطبيق الفصل 65 من م ح إ ج قبل أن تثبت الإدارة رقم المعاملات الصحيح للمكلف بالضريبة، و جاء فيه: " حيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة الضريبية باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة (المكلف) لتحل محله

¹ - سار القضاء الجزائري في هذا الإتجاه بموجب القرار الصادر بتاريخ 1997/04/27، حيث قضى أنه : " إذا كان المكلف بالضريبة ملزما بالإثبات بالدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإنّ إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الإلزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح به خاصة إذا كان هذا الرفع يفوق عشر (10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال .

حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد بوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده فإنّ قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أساؤا تفسير وقائع الدعوى وبهذا يستوجب قرارهم الإلغاء".(قرار المحكمة العليا رقم 116250، مؤرخ في 1997/04/27، غير منشور (القرص المضغوط)) .

² - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص190.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

في إثبات حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استنادا إلى جميع القرائن القانونية والفعلية المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة، وعندها يحمل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجب عليه حينئذ إثبات الخطأ أو التعسف فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على مواده الحقيقية " ¹.

وقد ارتأى القضاء المغربي عدم التطبيق الصارم لقاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعي، حيث ورد في حكم للمحكمة الإدارية بسلا بتاريخ 1990/12/07 ما يلي: " ذهب الفقه والإجماع القضائي إلى توزيع عبء الإثبات بين الإدارة الضريبية والملزم ولو كان ذلك يخالف من حيث الظاهر القاعدة القائلة بأن عبء الإثبات يقع على المدعي " ².

وأمام القصور المتمثل في تواجد قواعد خاصة بالإثبات في المادة الضريبية فقد تعرض هذا المبدأ العام الذي يؤطر الإثبات في القواعد العامة إلى النقد، حيث تمّ اعتبار الإدارة الضريبية هي المدعي الحقيقي ونتيجة لذلك يقع عليها أصلا عبء الإثبات لأنها ليست دائنة بالمفهوم المقصود في القانون الخاص بل وحتى باعتبارها دائنة بقيمة الضريبة المستحقة، يفرض عليها إثبات ما تدعيه من وجود التزام في ذمة الملزم مدعيا كان أو مدعى عليه لأنها تتوفر على الوسائل التي تثبت الأسس المدعى بها نظرا لسلطاتها المتعددة في المراقبة والتحري، ومن ثم يقع عبء الإثبات عليها أصلا لسيادة الأمن والطمأنينة لدى أفراد المجتمع وحمايتهم من إساءة استعمال السلطة ³.

¹ - قرار تعقيبي إداري عدد 36330، بتاريخ 25 ديسمبر 2006، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 336.

- قرار تعقيبي إداري عدد 213525، بتاريخ 25 فيفري 2013، نقلا عن : الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص 108.

² - البجدايني حياة، المرجع السابق، ص 90.

³ - بيومي محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، المرجع السابق، ص 418.

الفرع الثاني : وسائل الإثبات .

إنّ التشريع الجبائي للدول المغاربية الثلاثة لم يخص المنازعة الجبائية بوسائل إثبات معينة، إذ تخضع في ذلك للقواعد العامة إضافة إلى وسائل الإثبات الجاهزة من داخل النظام الضريبي، وللقاضي المفاضلة فيما بينها للوصول إلى الحقيقة .

أولا : وسائل الإثبات الجاهزة.

ويتعلق الأمر هنا بالإثبات عن طريق المستندات والمحاضر الناتجة عن الرقابة الجبائية والمعاينة والتحقيق المحاسبي . نتناولها بشئ من التفصيل تباعا.

1-محضر المعاينة .

يقوم الإثبات في المنازعة الضريبية على البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو معاينات ميدانية، بحيث يحزر أعوان إدارة الضرائب المؤهلين محاضرا بالمهمة التي أسندت إليهم، سواء تعلقت بمعاينات ميدانية أو رقابة جبائية¹.

وفي سبيل تحقيق ذلك تمارس الإدارة الجبائية هذا النوع من الرقابة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، حيث ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش بالمعاينة في جميع المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة².

وتتميز هذه المحاضر بقوة ثبوتية وحجية مطلقة لا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق الطعن بالتزوير³، وهذا ما قضى به مجلس الدولة بموجب قرار صادر بتاريخ 204/11/23

¹ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 148.

² - راجع المادة 34، ق إ ج ج، المرجع السابق .

³ - بوسقيعة أحسن، المنازعات الجمركية : تعريف وتصنيف الجرائم الجمركية، متابعة وقمع الجرائم الجمركية، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 158.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

قضى: " حيث بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أنّ المستأنف كان فعلا محل تسوية بناءا على محضر معاينة معد من طرف مصالح إدارة الضرائب بعد معاينتهم لغلق محل المستأنف.

وحيث أنّه لتحديد رقم أعمال المستأنف كأساس لفرض الرسم على النشاط التجاري والصناعي استندت مديرية الضرائب على تصريح المستأنف الخاص بسنة 1998 المتضمن لمبلغ المخزون المتبقي في السنة المذكورة، فضلا على محضر المعاينة سالف الذكر المثبت لاستهلاك المخزون .

وحيث أنّ المشكل المطروح من طرف المستأنف يخص مدى استهلاك المخزون ...، إذ أنه ينكر ذلك مكثفيا المطالبة بإجراء خبرة للتحقق من وجوده، ولكن عجز المستأنف على تقديم ما يثبت عدم استهلاكه للمخزون خلال سنتي 99/98 لا يمكن معه استبعاد محضر المعاينة باعتباره قرينة على عدم وجود المخزون ماديا بمحل المستأنف، كما لا يمكن معها الأمر بإجراء خبرة كونها مجرد تدبير من تدابير التحقيق في المنازعات الضريبية يلجا إليها بعد إثبات المكلف بالضريبة بأن الضريبة مبالغ فيها وذلك في حالة الفرض التلقائي للضريبة طبقا لأحكام المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وحيث أنّ القرار المستأنف بقضائه رفض الدعوى لعدم التأسيس يكون قد أصاب في تطبيق القانون ويتعين تأييده¹.

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 013680، صادر بتاريخ 2004/11/23، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 151-152.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وهو ذات الموقف الذي اتبعه فقه القضاء التونسي في قرار بتاريخ : 26/04/2010 جاء فيه: "لئن لم يتضمن محضر المعاينة إقراراً من المطالب بالأداء (المكلف) بتاريخ إنطلاق ممارسته للنشاط فإنه لم ينكر ارتكابه لمخالفة عدم التصريح بالوجود"¹ .

ونفس المنحى سار عليه الإجتهد القضائي في المغرب معتبرا تلك المحاضر وثائق رسمية، إذ ذهب إليه المجلس الأعلى في قرار صادر بتاريخ 20/09/2006 إلى: "حيث إن محضر التسليم المنجز من طرف عون الإدارة الجبائية المكلف بالتبليغ يعتبر وثيقة رسمية لا يطعن فيما تضمنته من بيانات إلا بالزور"² .

¹ - قرار تعقيبي إداري عدد 310140، صادر بتاريخ 26 أفريل 2010، نقلا عن بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 318 .

- وفي قرار آخر صادر في 26 ماي 2003، جاء فيه أنه: "لا مأخذ على محكمة الموضوع إن تولت التخفيض في عدد الفحوص من 20 إلى 06 في اليوم لسببين إثنين، أولهما أن الإدارة لم تقدم ما يدعم ادعائها المبني على اعتبار أن عدد الفحوص في اليوم هو 20 خاصة وأنها لم تقدم محضر المعاينة الذي ادعت أنها قامت بها، وثانيهما أنه وقع اعتماد 06 فحوص في اليوم من طرف الإدارة بالنسبة لنفس الشخص وذلك خلال مراجعة مبسطة تعرض لها وشملت سنوات سابقة ويعتبر تمسك المعقب ضده بتطبيق عدد العيادات المنفق عليه بمناسبة المراقبة المبسطة بمثابة الحجة القانونية في الإثبات خاصة وأن الإدارة لم تستجب للحكم التحضيري الذي طلبت بموجبه المحكمة منها الإداء بتقرير المراقبة ومحضر المعاينة". ((قرار تعقيبي إداري عدد 33623، مؤرخ في 26 ماي 2003، المرجع نفسه، ص 359 .))

² - قرار رقم 746، بتاريخ 20/09/2006، نقلا عن : أبليلا عبد الرحمان، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة وخصوصيات المادة، المرجع السابق، ص 258.

- وفي قرار آخر صادر بتاريخ 08/10/2008 يقضي بأنه: "لئن كان المستأنف قد أدلى بشهادة مسلمة من الطبيب البيطري مؤرخة في 19/03/1997 تفيد توقيفه عن الذبح بالمجزرة العمومية فلا تنفي عنه بيع تلك المادة التي عاينت المصالح الجبائية ممارستها بواسطة أحد أعوانها التي حررت محضرا بشأنها بتاريخ 12/01/2001 أثبتت فيها أن المستأنف يبيع بمحل سكنه مادة الخليع بثمن السوق بالتقسيط وبالجملة وأنه في مدة 20 دقيقة استقبل فيها 20 زبونا تكلفت بهم زوجته، وأن المستأنف لم يدل بما يخالف ما جاء في المحضر المذكور مما يبقي الفرض الضريبي قائما على أساس". ((العسري جواد، ((المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات))، انظر الموقع :

www.maghress.com، بتاريخ 18/10/2015، الساعة 11:00)).

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

2- محضر المراقبة الجبائية .

يجد حق الرقابة على الوثائق الممنوح للإدارة أساسه في نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمادة 214 من مدونة الضرائب المغربية وكذا الفصل 16 من المجلة الجبائية التونسية، هذا الشكل من الرقابة يتم على مستوى مكاتب الإدارة ولا يتطلب أي تدخلات خارجية ويتم عن طريق مقارنة تصريحات المكلف مع المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة والتي تكون قد تحصلت عليها بموجب سلطاتها من الغير الذي تعامل مع المكلف. وتعد محاضر الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات، إذ تسعى من ورائها الإدارة الضريبية التطبيق الميداني للتشريع الجبائي حتى يتحقق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية، والمحافظة على الحقوق العامة للمجتمع في إطار جملة من الضمانات القانونية التي بإغفالها تبطل نتائج المراقبة برمتها¹، أمّا إذا احترمت إدارة الضرائب جميع

¹ - هذا ما سار عليه الإجتهد القضائي الجزائري في قرار صادر بتاريخ 2003/06/17: " حيث أن المنازعة الضريبية الحالية تخص ضرائب فرضت على المستأنف عليه بعد مراقبة محاسبته، التمس المستأنف عليه إلغاءها بسبب خرق إدارة الضرائب للإجراءات خلال عملية المراقبة .

وحيث أنه يتبين من خلال تقرير الخبير (ب.م) أنه فعلا بموجب الإشعار رقم 1305/96 المؤرخ في 1996/08/31 أخطر المستأنف بعملية التحقيق لإجراء مراجعة محاسبية، وعند انتهاء هذه المراجعة وجّه له تبليغ بالزيادات بتاريخ 1996/12/03 عن نشاطه المزاول بمحلية التجار لبيع الحلويات والمرطبات الأول كائن بشارع الثورة بعنابة، والثاني الكائن بحي الميناديا بعنابة ...

وحيث أن الخلل المبين من طرف الخبير يتمثل في أن الإشعار بالمراجعة لم يشمل سوى المحل التجاري الكائن بساحة الثورة الذي تمسك بشأنه محاسبة مستقلة وله ملف ضريبي مستقل ويتبع إلى مفتشية الضرائب مميزة عما هو الشأن بالنسبة للمحل الثاني الكائن بحي الميناديا، كما أن الإشعار بالمراجعة لم يحدد الفترة المعنية بالمراجعة .

وحيث أنه تطبيقا للمادة 03/190 من قانون الضرائب المباشرة يتعين القول أن المراجعة الخاصة بالمحل الثاني الكائن بحي الميناديا باطلّة، ويتعين بالتالي المصادقة على التخفيض المقدر ب ... كنتيجة لبطلان إجراء المراقبة " ((قرار مجلس الدولة رقم 008753، بتاريخ 2003/06/17، نقلا عن: كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 165)).

الشكليات المرتبطة بسلطة المراقبة فإنّ المحاضر التي يحررها أعوانها تعد وسيلة من وسائل الإثبات ولها من القوة الثبوتية ما يكفي للفصل في المنازعة وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة الجزائري بموجب قرار صادر بتاريخ 2006/01/24، حيث جاء فيه: " حيث يتبين من الوثائق المرفقة بالملف أن التقييم الجبائي لسنوات 1994 إلى 1997 بعد ثبوت وجود نقص بين تصريحات الشركة ومقبوضاتها، وذلك بناء على معلومات تحصلت عليها إدارة الضرائب من بنك التنمية المحلية، البنك الجزائري الخارجي وبنك القرض الشعبي الجزائري. حيث أنّ الشركة المستأنف عليها لم تقدّم أدلة تناقض النقائص التي لاحظتها إدارة الضرائب، باستثناء المبالغ المقبوضة المستحقة من ... إلى ...

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه، أنّ إعادة التقييم الجبائي جاء بناء على وثائق رسمية لم تناقضها المستأنف عليها، الأمر الذي يجعله جاء وفقا للقانون (المادة 190 ق ض م رم).

حيث يتعين تبعا لذلك إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2004/10/18 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قالمة وفصلا من جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس¹.

كما يشكّل عدم إثبات المكلف خرق إجراءات المراقبة الضريبية مناطا لعدم إلغاء نتائجها وهذا ما قضى به حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء المغربية: "...وحيث أنّ المدعية فوتت على نفسها فرصة فض خلافها رضائيا مع إدارة الضرائب، وذلك بعدم تقديم الوثائق الضرورية لمفتش الضرائب ولم تثبت للمحكمة ادعاءاتها في شأن خرق مسطرة المراقبة الضريبية، مما يكون الدفع معه في غير محله ..."².

¹ - قرار مجلس الدولة عدد 025035، بتاريخ 24 /01/2006، نقلا عن: كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 162.

² - حكم رقم 434، صادر بتاريخ 11 نوفمبر 1998، نقلا عن: البجديني حياة، المرجع السابق، ص 93.

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

وهو ذات المسعى الذي اتجهت إليه المحكمة الإدارية التونسية في قرار لها صادر بتاريخ 2006/11/13 يقضي بأنه: "...وقاموا بجرد المعدات والمواد وإحصاء العمال الموجودين ورفع رقمي عدادي الكهرباء والغاز ثم قامت الإدارة إثر ذلك بتوجيه إعلام بمراقبة الوضعية الجبائية إلى المعقب وذلك بتاريخ... حرر على إثره محضر معاينة ثانية بتاريخ ... قامت خلاله بتعداد الآلات والمعدات والمواد الموجودة دون تسجيل أسماء وهويات العمال ودون رفع رقمي عدادي الكهرباء والغاز، وفي يوم ... قامت الإدارة بتبليغ التعديل عدد ... إلى المطالب بالضريبة لتعلمه بالعناصر المعتمدة لضبط أسس الضرائب والأدوات الواجب عليه تسديدها معتمدة في ذلك على بعض العناصر التي استقتها من المعاينة المجراة بتاريخ ... وهي تلك المتعلقة بعدد الأجراء وبرقمي عداد الكهرباء وعداد الغاز فيتضح مما سبق أنّ الإدارة عمدت إلى إخضاع المطالب بالضريبة إلى أحد إجراءات المراجعة المعمقة والمتمثل في المعاينة وذلك دون إعلامه مسبقا بانطلاق عملية المراقبة وهو ما يعتبر خرقا لميثاق المكلف بالضريبة المشار إليه بالفصل 63 من مجلة الضريبة على نحو تكون معه اللجنة محقة في إبطالها لقرار التوظيف"¹.

ثانيا: وسائل الإثبات العادية.

يمكن الإثبات عن طريق الوسائل العامة للإثبات، غير الوسائل المحاسبية، لكن ونظرا لاعتبار المنازعة الجبائية ذات طابع كتابي، فقد استبعد المشرع المغربي والتونسي - دون نظيرهما الجزائري - اليمين الحاسمة والمتممة وشهادة الشهود بنص صريح من مجال وسائل

¹ - قرار تعقيبي إداري عدد 35787، مؤرخ في 13 نوفمبر 2006، نقلا عن: بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 336.

الإثبات المعتمدة في المادة الجبائية¹ بسبب خصوصية المادة وطبيعة الأطراف المتنازعة.

1- الإثبات بالكتابة .

يمكن للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية الإحتجاج بجميع الوثائق والمستندات العرفية والرسمية، فمن المعلوم أنّ التصريحات المكتوبة وفقا لأحكام المادة 66 فقرة 01 و02 من ق إ ج الجزائري والمادة 78 وما بعدها من م ع ض المغربية والفصل 02 من م ح إ ج التونسية تصب في مجرى السندات العرفية والرسمية والمرتبطة بالإقرارات والتصريحات الضريبية سواء تصريح بالوجود أو تصريح بالمداخل أو تبليغ بتغيير النشاط وتغيير مكان الإقامة. وعليه، يأخذ بها القاضي على أساس وسائل إثبات في الدعوى الضريبية المرفوعة أمامه² .

¹ - الفصل 64، م ح إ ج ت، المرجع السابق

- انظر الفصل 427 من م إ ع ت، المرجع السابق .

- انظر الفصل 447، ق إ ع م، المرجع السابق.

- حيث تنص المادة 104 من م ع ض م، المرجع السابق، على: " لا يمكن للقاضي أن يقضي باليمين، ولا تقبل شهادة الشهود إلا إذا كانت مصحوبة ببداية حجة كتابية، وكذلك كيفما كانت أهمية النزاع ."

² - هذا ما قضى به مجلس الدولة الجزائري في أحد قراراته الصادرة بتاريخ 20/09/2005: " حيث أنه يحق للمكلف بالضريبة الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها قانونا بشرط تقديم بيان بالتكاليف الواجب خصمها من دخله، ويبرر البيان المبالغ المدفوعة لغير المستخدمين كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسماءهم وعناوينهم وطبيعة السند المثبت للدين وتاريخه ."

حيث أنّ المستأنفة تؤكد على أنّ المكلف بالضريبة عندما طلبت منه الإدارة تقديم التبريرات أجب دون تقديم أي دليل واكتفى بتقديم شكايات لا يمكن اعتمادها كدليل ... مما يجعل مجلس الدولة يصرح بإلغاء القرار والفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس خاصة وأن المكلف بالضريبة يخضع لنظام الريج الحقيقي طبقا للمادة 17 من قانون الضرائب المباشرة وملزم بالتصريح وتقديم التبريرات " ((قرار مجلس الدولة رقم 019861، صادر بتاريخ 20/09/2005، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 212، 213)) .

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

أ- الكتابة الرسمية .

للورقة الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات، ويلحق بها وصف الرسمية دون حاجة للإقرار بها، على نقيض الورقة العرفية، التي لا تكون حجة بما فيها قبل الإقرار بها، وتثبت الحجية للورقة الرسمية لأطرافها والغير، ما لم يطعن فيها بالتزوير وفقا لأحكام المادة 324 من ق م ج والفصل 442 من ق إ ع ت و الفصل 414 من ق إ ع م.

هذا ما سار عليه الإجتهد القضائي الجزائري والمغربي، عكس ما ذهب إليه القضاء التونسي من حيث اعتبار ما يرد في الإقرارات الضريبية قرينة بسيطة قابلة للدحض¹.

¹ - هذا ما قضى به مجلس الدولة الجزائري في إحدى قراراته: "حيث أن النزاع يتعلق بالضريبة الخاصة بنشاط المحل التجاري (مطعم وحانة) الذي كان يستغله المستأنف عليه والذي أجره للمدخل في الخصام.

حيث أن المستأجر أبرم عقدا توثيقيا مع المؤجر يتعهد فيه المستأجر بدفع الضرائب الملقاة على عاتق المؤجر. حيث أن العقد شريعة المتعاقدين يتعين تنفيذه كما جاءت نصوصه.

حيث أن الملتزم (المدخل في الخصام) تراجع عن أداء واجبه.

حيث أنه والحال هذه فإنه يتعين على المستأجر المكلف بالضريبة أن يدفع للضرائب ما عليه من ديون ويقاضي المتعاقد الآخر أمام القضاء المدني لاسترجاع المبلغ المدفوع للضرائب على أساس أنه إثراء بلا سبب وتطبيقا للعقد التوثيقي بينهما مما يتعين معه إلغاء القرار المستأنف ومن جديد رفض الدعوى ". ((قرار مجلس الدولة رقم 007864، صادر بتاريخ 20/05/2003، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 217)).

- وقد نحت المحكمة الإدارية بوجدة في المغرب نفس المنحى في حكم جاء فيه: " عدم إدلاء المدعية بتصريح لإدارة الضرائب يؤكد توقف نشاطها موضوع الفرض الضريبي يجعل الفرض صحيحا وأن الشهادة الإدارية التي تثبت توقف النشاط تقوم مقام التصريح المسبق لدى إدارة الضرائب بحصول هذه الواقعة حتى يمكنها ترتيب الأثر عنها ". ((حكم رقم 616، بتاريخ 25/10/2009، نقلا عن : أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، المرجع السابق، ص 415))

- وفي تونس بموجب قرار صادر: " لئن تعد الوثائق المحاسبية الممسوكة من المطالب بالأداء منطلقا لمراجعة وضعيته الجبائية فإنه لا يمكن الوقوف بصفة مطلقة من صحة البيانات الواردة بها ضرورة أن قرينة الصحة والمصادقية المعترف بها للتصريح المودع من قبل المطالب بالأداء هي قرينة بسيطة قابلة للدحض ذلك أن إدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات واسعة في إطار سير المراجعة المعمقة عموما ومراجعة المحاسبة بصفة خاصة إذ أجاز لها المشرع ممارسة حق

ب- المحررات العرفية.

المحرر العرفي كل ورقة يحررها شخص أو أكثر من أشخاص القانون الخاص تتضمن التزامات أو حقوق والتزامات متقابلة تشهد على الصادرة منه بما تضمنته، وتظل الورقة عرفية حتى ولو تدخل في تحريرها موظف عام .

ويعتبر المحرر العرفي دليلا كاملا وحجة على الغير متى كان موقعا وثابت التاريخ حسب المادة 328 ق م ج المطابقة للفصل 425 من قانون إ ع م ويقابله الفصل 450 من م إ ع ت¹.

وللمحمرات الإلكترونية نفس الحجية التي تتمتع بها المحررات الأخرى، وهذا ما تبناه المشرع الجزائري في المادة 323 مكرر ق م التي تنص على: " ينتج الإثبات بالكتابة من

...//الإطلاع وحق الزيارة وحق طلب توضيحات وإرشادات ومؤيدات بغية التأكد من صحة تصاريح المطالب بالأداء والتوصل إلى تحديد أسس الأداء بشكل صحيح ومطابق للواقع وذلك مقابل إقرار جملة من الضمانات لفائدة المطالب بالضريبة من شأنها أن تقيد سلطات الإدارة في هذا المجال توكيا للإفراط المحتمل في استعمال هذه الصلاحيات وتفاديا لخطر توظيف أذاعات مشطبة وبعيدة عن الواقع ". ((قرار تعقيبي إداري عدد 39846، مؤرخ في 21 ديسمبر 2009، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 25)).

¹ - وهذا ما قضى به مجلس الدولة الجزائري في قرار له صادر بتاريخ 2004/02/17: "حيث أنّ على المكلف بالضريبة إثبات القرض الذي استفاد به في السنة الجبائية المعنية .حيث أنّ المستأنف تقدّم بعقد توثيقي يتضمن اعتراف بدين مؤرخ في 1994/02/07 مبلغا ماليا ...كما تقدم المستأنف بعقد عرفي مؤرخ في 1994/01/10 لإثبات وقوع قرض في سنة 1994 .

حيث أنّ العقد العرفي المؤرخ في 1994/01/10 لا يعتد به لعدم احتوائه على تاريخ ثابت وإبرامه خرقا للمادة 328 من القانون المدني . حيث بالنسبة للعقد التوثيقي الذي يثبت مضمون العقد العرفي المذكور حرر بتاريخ 02/07/1998 أي بتاريخ لاحق لسنة 1994 المعنية بالمراجعة الضريبية . وحيث أنّه تطبيقا لمبدأ سنوية الضريبة فإنّ القرض المثبت سنة 1998 لا يخصم من دخل المستأنف الخاص بسنة 1994 ". ((قرار مجلس الدولة رقم 012398، صادر بتاريخ 2004/02/17، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 219)).

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

تسلسل حروف أو أوصاف أو أرقام أو أية علامات أو رموز ذات معنى مفهوم، مهما كانت الوسيلة التي تتضمنها وكذا طرق إرسالها "والمادة 323 مكرر 1 من نفس القانون التي تنص: " يعتبر الإثبات بالكتابة في الشكل الإلكتروني كالإثبات بالكتابة على الورق، بشرط إمكانية التأكد من هوية الشخص الذي أصدرها وأن تكون معدة ومحفوظة في ظروف تضمن سلامتها".

أما في الميدان الجبائي فقد مكنّ المشرع المكلفين من استعمال المحررات الإلكترونية كوسيلة إثبات، وأساس ذلك المادة 20 رقم 03 من ق إج الجزائري التي تنص على: " يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية ".

وهو ذات الموقف الذي أخذ به المشرع المغربي والتونسي، وذلك وفقا للفصل 417 من قانون الإلتزامات والعقود المغربي إذ ينص على: " تتمتع الوثيقة المحررة على دعامة الكترونية بنفس قوة الإثبات التي تتمتع بها الوثيقة المحررة على الورق ". وكذا الفصل 453 من مجلة الإلتزامات والعقود الذي ينص على أنّ: " الوثيقة الالكترونية هي الوثيقة المتكونة من مجموعة أحرف أو أي إشارات رقمية أخرى بما في ذلك تلك المتبادلة عبر وسائل الإتصال تكون ذات محتوى يمكن فهمه ومحفوظة على حامل إلكتروني يؤمن قراءتها والرجوع إليها عند الحاجة، وتعد الوثيقة الإلكترونية كتبا غير رسمي إذا كانت محفوظة في شكلها النهائي بطريقة موثوق بها ومدعمة بإمضاء إلكتروني".

أما في الميدان الجبائي فنجد الفصل 09 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية والمادة 212/1/فقرة 06 من المدونة المغربية، التي تنص على كيفية مراقبة الوثائق المحاسبية المحفوظة بشكل إلكتروني .

2- الإثبات بالقرائن .

تقسم القرائن بصفة عامة إلى نوعين، قرائن قانونية وقرائن قضائية .

أ- القرائن القانونية .

القرائن القانونية هي التي يستتبتها المشرع ويذكرها في نص من نصوص القانون ورتب عليها توافر حكم معين، وتكون القرينة قاطعة إذا نص القانون على لزوم هذا الحكم بعدم جواز اثبات ما يخالفه، وتكون غير قاطعة إذا أجاز القانون إثبات ما يخالفه، وفي الحالتين تكفي القرينة لاستناد المحكمة إليها وحدها في إقامة قضائها .

إذ أن القرينة القانونية تغني من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات، على أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي حسب المادة 337 من ق م الجزائري، وهو ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 34 منه : " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة " .

أما التشريع الجبائي المغربي فقد تناول النص على القرينة القانونية بموجب مقتضيات الفصل 450 من ق إ ع: " القرينة القانونية هي التي يربطها القانون بأفعال أو وقائع معينة كما يلي التصريحات التي يقضي القانون ببطلانها بالنظر إلى مجرد صفاتها لافتراض وقوعها مخالفة لأحكامه؛ الحالات التي ينص القانون فيها على أن الإلتزام أو التحلل منه ينتج في ظروف معينة كالتقادم؛ والحجية التي يمنحها القانون للشئ المقضي " .

وفي التشريع الجبائي يكفي أن نستدل بما ورد في المادة 30 من م ع ض : " تعد دخولا مهنية لتطبيق الضريبة على الدخل : الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من مزاولة مهنة تجارية ..."

ونفس النهج مع التشريع الجبائي الجزائري والمغربي سار التشريع التونسي إذ ينص في الفصل 480، 481 من م إ ع على القرائن القانونية كل ما أناطه القانون من الحكم بتصرفات أو وقائع معينة منها : ما أبطله القانون لصفة محمولة على التحايل على أحكامه...؛

أمّا في التشريع الخاص بالجباية فنستدل بما ورد بالفصل 08 م ح إ ج : " كما يخول لهؤلاء الأعوان عند توفر قرائن تتعلق بتعاطي نشاط خاضع للأداء وغير مصرح به أو بارتكاب أعمال تحيل جبائي القيام بزيارات وتفتيشات داخل المحلات المظنون فيها لمعاينة المخالفات ..."¹.

ب- القرينة القضائية.

يقصد بالقرينة القضائية استنباط أمر مجهول لواقعة ثابتة معلومة بحيث إذا كانت هذه الواقعة محتملة أو غير ثابتة بيقين فإنّها لا تصلح مصدرا للإستنباط². إذ تنص المادة 340 ق م على أن : " يترك لتقدير القاضي استنباط كل قرينة لم يقرها القانون ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا في الأحوال التي يجيز فيها القانون الإثبات بالبينة ". ويقابلها

¹ - وهو ما أقرته المحكمة الإدارية التي رأت أنّه : " طالما اكتفى المعقب بالإدعاء كونه صرح بمداخيله بالنسبة لسنة ..دون تقديم ما من شأنه أن يدعم ذلك الإدعاء فإنّ اللجنة تكون محقة في اعتباره قد أخلّ بالتصريح بالنسبة لهذه المدة وأنّ التصريح بالنسبة للسنوات الموالية للسنة المعنية بالأداء لا يشكل قرينة قووية على قيامه بالتصريح بالنسبة للسنة المذكورة ". ((قرار تعقيبي عدد 1097، مؤرخ في 07 جوان 1993، نقلا عن : سهيل قدور، ((القرائن في القانون الجبائي التونسي))، مجلة القضاء والتشريع، العدد 07، السنة 48، تونس، جويلية 2006، ص 51)).

² - السنهوري عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 327 وما يليها .

الفصل 454 وما يليه من إق م وكذا الفصل 486 من إ ع ت تحت عنوان القرائن التي لم يحصرها القانون .

وفيما يخص الدعوى الضريبية فالقرائن القانونية بصفة عامة والقضائية بصفة خاصة تلعب دورا إيجابيا فيها، فمن خلالها يستطيع القاضي استخدام سلطته الإيجابية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2003/05/20 : " وحيث أنه بالرجوع إلى القرار المستأنف يتضح أن تاريخ تبليغ السند موضوع النزاع المعتمد من طرف قضاة الدرجة الأولى هو التاريخ الوارد بالسند وهو يوم 1998/10/20 وكان تسببهم لذلك هو عدم رد المدعي.

لكن حيث أن التبليغ في مادة الضرائب لكافة الإجراءات السابقة على صدور السند أو اللاحقة له يقع عبء إثباته على عاتق إدارة الضرائب طبقا للمواد 190،320،351 من قانون ض م رم وفقا للقواعد العامة .

وحيث أن بالأخذ بالتاريخ المسجل على نسخة سند التحصيل موضوع النزاع يعتبر تطبيقا خاطئا للقانون، ويتعين بالتالي القول أن دعوى المدعي مقبولة شكلا لعدم إثبات وقوع التبليغ في تاريخ سابق لتاريخ تسلم سند التحصيل من طرف المدعي الموافق ليوم 2000/03/11¹.

وفي الإجتهد القضائي المغربي نجد بأنه توصل إلى أن دخول المكلف بالضريبة في حوار مع الإدارة الضريبية ومباشرته لإجراءات لاحقة، قرينة على علمه اليقين بالإجراءات السابقة، إذ صدر عن المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 1995/03/08 مايلي : " إنه وخلافا لما ادعاه المدعي من عدم توصله بأي إشعار من إدارة الضرائب بشأن الضريبة

¹ - مجلس الدولة رقم 009430، بتاريخ 2003/05/20، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 235.

المفروضة بصورة تلقائية والتي هي موضوع الطعن فإنه يتضح من خلال مقاله أنه دخل في حوار مع إدارة الضرائب بخصوص هذه الضريبة بدليل إقراره بكونه حضر جميع المعايينات التي أجرتها مصلحة الضرائب على المحل موضوع الضريبة للتأكد من مدى شغله للمحل من عدمه...¹.

3-الإقرار: الإقرار نوعان قضائي وغير قضائي .

أ- الإقرار القضائي.

يقصد به حسب المادة 341 من ق م اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء السير في الدعوى المتعلقة بها الواقعة، والإقرار الحاصل أمام جهة غير مختصة أو الصادر في دعوى أخرى له نفس أثر الإقرار القضائي حسب ما ذهب إليه القضاء المغربي²، وحسب الفصل 405 من ق إ ع م، كما قد ينتج من سكوت الخصم عندما يدعوه القاضي للإجابة ويصمت وفقاً للفصل 406 من ق إ ع م والفصل 429 من م إ ع ت.

ب-الإقرار غير القضائي.

الإقرار غير القضائي هو ما يصدر عن الخصم في غير مجلس القضاء وهو يخضع لتقدير قاضي الموضوع الذي يجوز له تجزئته والأخذ ببعضه دون البعض الآخر، فعلى من يدّعيه إثبات صدوره من المقر بالظروف المقررة قانوناً ووفقاً للقواعد العامة، ولم ينص عليه

¹ -المحكمة الإدارية، قرار رقم 9531، بتاريخ 08 مارس 1995، نقلاً عن: مفتاح كريم، المرجع السابق، ص 90.

² - حيث ذهب إلى أن: " من المعلوم أن الفصل 406 من ق إ ع ينص على أن الإقرار القضائي يمكن أن ينتج عن سكوت الخصم عندما يدعوه القاضي صراحة للإجابة عن الدعوى الموجهة إليه فيلزم الصمت ولا يطلب أجلاً للإجابة عنها. وحيث أن الإدارة بعدم جوابها عن المقال الذي يتضمن تصريح الملزمة بأنها سبق لها أن أدلت بمجموعة من الوصولات للتدليل على أداء بعض الضرائب دون أن تنازع في ذلك الخزين العامة المطلوبة في الدعوى ". ((حكم المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 12499، مؤرخ في 1999/10/60، نقلاً عن : أبليل عبد الرحمان، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، المرجع السابق، ص 423)).

الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي .

المشعر الجزائري، ولكن أخذ به مجلس الدولة في قرار يبين من خلاله أن المكلف بالضريبة كان له اتفاق مع إدارة الضرائب على الطريقة والكيفية التي يسدد بها مبلغ الدين الجبائي الذي على عاتقه لفائدة إدارة الضرائب، وذلك بموجب جدول بدفع الحصص وأقساط في شكل اعتراف بالدين الضريبي، حيث جاء فيه أن: " حيث أنه يظهر من خلال الإطلاع على الملف الجزائري وكذا الوثيقة المؤرخة في 13/10/1998 أنه وقع اتفاق بين الطرفين حول تسديد قيمة الدين الجبائي حسب رزنامة الدفع على أقساط مما يشكل اعتراف بالدين الضريبي ولا يجوز للمستأنف الرجوع عنه والمطالبة بإعادة تقييم الضرائب المستحقة"¹ .

نستخلص أن التشريع الجبائي الجزائري اهتم بالمنازعة الجبائية بصورة خاصة على غرار المشعر التونسي دون نظيرهما المغربي الذي أحال بشأن تدابير البحث والتحقيق للقواعد العامة فالقانون الذي ينحو نحو العمومية يكون قد زرع بذور فشله وتجاوزه² اعتبارا من طبيعته المعقدة ونصوصه المشتتة وضعف تكوين القضاة واختلال التوازن فيما بين مراكز الطرفين .

¹ - قرار مجلس الدولة عدد 007692، مؤرخ في 20/04/2004، نقلا عن : كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 240.

² - العياري كمال، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، المرجع السابق، ص 534.

الفصل الثاني :

الأحكام القضائية الصادرة في

منازعات الضرائب المباشرة

في التشريعات المغاربية

الثلاث.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

قبل صدور الحكم وبعد تقديم العريضة الإفتتاحية للدعوى وتبادل المذكرات فيما بين الأطراف، أي بعد أن يكون كل طرف قد استنفذ جميع وسائل دفاعه وعقّب على دفعات الطرف الآخر، يقوم القاضي المقرر الأمر بغلق باب المرافعة والمناقشة وإحالة القضية الجاهزة للفصل فيها إلى جلسة الحكم ويبلغ الأطراف بذلك، إلا أن حضورهما ليس ضرورياً.

ويصدر يوم جلسة النطق بالحكم حكماً ابتدائياً قابلاً للطعن لأي طرف صدر لغير صالحه. (مبحث أول) . فالقرار القضائي الذي فصل ابتدائياً في موضوع الدعوى سواء بالرفض الجزئي أو الجملي يمكن الطعن فيه أمام جهة مغايرة عن تلك التي فصلت فيه أولاً (الاستئناف، النقض)، كما يجوز الاعتراض عليه أمام ذات الجهة التي أصدرته (المعارضة، التماس إعادة النظر، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، تصحيح الخطأ المادي ودعوى التفسير). (مبحث ثان).

وتُعرّف طرق الطعن على أنّها: "الوسائل القضائية الاختيارية التي ينظمها القانون لمصلحة المحكوم عليه للاعتراض على الحكم الصادر ضده بقصد إلغائه أو تعديله أو تأييده، وتمثل هذه الوسائل ضمانات هامة ممنوحة للمتقاضين تسمح له باستدراك ما قد يكون القاضي وقع فيه من خطأ في القانون أو الواقع بغية إصلاحه ورفعته عن المتضرر"¹.

¹ - أخريف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 67.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

والقواعد المنظمة للطعن في الأحكام وإن كانت جوازية فهي مقررة في القانون بنصوص أمر لا يجوز الاتفاق على تعديلها، وذلك مراعاة لمجموعة من الاعتبارات هدف المشرع إلى تحقيقها بإعطاء المحكوم عليه فرصة عرض النزاع من جديد على درجة أعلى أو أمام ذات الجهة مصدر الحكم¹.

وليس للمكلف بالضريبة الجزائي الحق في الطعن بالنقض لأن الاستئناف يتم أمام مجلس الدولة حيث لا يمكن الطعن بالاستئناف والنقض أمام ذات الجهة، على النقيض مع ما ذهب إليه المشرع المغربي حيث استحدث سنة 1993 محاكم إدارية استئنافية لتولي الفصل في الطعون بالاستئناف والتي يمكن أن يتم الطعن فيها بالنقض أمام المجلس الأعلى .

أما في التشريع التونسي فيتم الطعن بالاستئناف أمام المحاكم العادية (العادية) في الحكم الصادر ابتدائياً في المسائل المتعلقة بالأساس الضريبي دون التحصيل الجبائي، إذ يتم الطعن بشأنها عن طريق التعقيب أمام المحكمة الإدارية في الأمر الإداري الصادر بشأنها مباشرة أمام قاضي الاستئناف ويصدر بشأنها حكم ابتدائي نهائي حسب مقتضيات الفصل 27 من مجلة تحصيل الديون العمومية كما بيّنا ذلك سابقاً.

¹ - أخريف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 68.

المبحث الأول : الحكم الفاصل في الدعوى والطعن فيه

بالاستئناف في التشريعات المغربية .

يلعب القاضي في المنازعات الإدارية بصفة عامة والقضايا الجبائية بصفة خاصة دورا إيجابيا للبت في الدعاوى الضريبية المعروضة أمامه بناء على قاعدة القضاء الكامل، بمعنى يمكن له إسقاط المبلغ الضريبي كليا أو جزئيا أو الإحتفاظ بمبلغه كما جاء وصدر في الورد (الجدول)، إذ أنّ مركزه هنا يتقارب مع مركز موظف سامي في وزارة المالية من حيث البحث والتحقيق وإعطاء الأوامر للإدارة والأمر بإجراء دون الآخر .

وبالعودة لمقتضى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنّه يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا الفصل 119 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسي وهو الأمر بالنسبة لما جاء في الفصل 51 من قانون المسطرة المدنية المغربي، إذ يتم إحالة القضية إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المتضمن مستنتاجاته المكتوبة سواء من الناحية القانونية أو الواقعية .

ويانعقد جلسة الحكم يتلي محافظ الدولة تقريره الكتابي، كما يمكنه تقديم ملاحظاته الشفوية قبل غلق باب المرافعات، إذ لا يمكن للخصوم تقديم طلباتهم أو الإدلاء بملاحظاتهم بعد غلق باب المرافعات، وبعدها تتم المداولات في السرية، وتكون وجوبا بحضور كل من قضاة التشكيلة دون حضور محافظ الدولة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط . (مطلب أول).

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وبعد صدور الحكم يمكن لكل طرف لم يصدر لصالحه الطعن فيه عن طريق الإستئناف الذي بموجبه يتم نقل الملف من جهة أدنى إلى جهة أعلى منها فاصلة في الموضوع تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المكرس دستورياً .

فيتم الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في التشريع الجزائري وأمام محاكم الإستئناف الإدارية في التشريع المغربي وأمام محاكم الإستئناف العادية في التشريع التونسي (مطلب ثان).

المطلب الأول : الفصل في الدعوى الضريبية.

يعرّف الحكم القضائي لدى الفقه الإجرائي الحديث بأنه : "القرار الصادر عن محكمة مشكّلة تشكيلة صحيحة في خصومة رفعت إليها وفق قواعد إجرائية سواء صدر في موضوع الخصومة أو في شق منها أو في مسألة متفرّعة عنها"¹ .

وعلى كل فإنّ القرارات تصدر في جلسة علنية متضمنة للبيانات الإلزامية، موجز عن الوقائع، التعليل والمنطوق، كما يتم تبليغها لكلا الطرفين المتخاصمين، وبذلك تفتح آجال ومواعيد للطعن لكل طرف لم يصدر الحكم لصالحه .

الفرع الأول : شكل ومحتوى الحكم القضائي.

يجب أن يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات وفقاً للمادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، كما يجب لصحة الأحكام، أن تتشكّل المحكمة

¹ - أحرّف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 57.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الإدارية من ثلاث (03) قضاة على الأقل، من بينهم رئيس ومساعدان اثنان (2) برتبة مستشار حسب مقتضى المادة 03 من قانون المحاكم الإدارية¹ .

وهو نفس الأمر بالنسبة للتشريع المغربي، إذ تعقد المحاكم الإدارية جلساتها وتصدر أحكامها علانية، وهي متركبة من ثلاث قضاة يساعدهم كاتب الضبط وفقا لمقتضى المادة 05 من قانون المحاكم الإدارية .

وهذه القاعدة تسري على التشريع التونسي حيث يفصل في المنازعة المعروضة بحكم يصدر من ثلاثة قضاة بأكثرية الآراء حسب الفصل 120 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

وفي حالة عدم احترام إجراءات الفصل في المنازعة بتشكيلة ثلاثية، يتم إلغاء القرار القضائي حتما، وهذا ما أخذ به مجلس الدولة بموجب قرار صادر بتاريخ 2001/07/30، إذ جاء فيه: " حيث أنه بناء على الوجه الأول، ودون الإلتفات للوجهين الآخرين، يتعين إلغاء القرار المستأنف لأنه صدر بتشكيلة غير قانونية، بحيث أنّ نص المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية يلزم الفصل على مستوى المجلس بثلاثة أعضاء، وأنّ الفصل بخلاف ذلك يؤدي حتما إلى إلغاء القرار المستأنف لاسيما وأنّ الإجتهد القضائي مستقر على احترام هذه المادة ..."².

كما يجب أن تصدر الأحكام القضائية باللغة العربية، تحت طائلة البطلان المثار تلقائيا من طرف القاضي حسب المادة 08 فقرة 04 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ - قانون رقم 98-02، مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر ج ج، عدد 37 مؤرخ في 1998/11/15 .

² - قرار مجلس الدولة رقم 2770، صادر بتاريخ 2001/07/30، نقلا عن : كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 148.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ويجب أن يتضمن العناصر والبيانات الآتية :

أولاً: الديباجة .

تتضمن ديباجة الحكم المعطيات الآتية¹:

- تتصدر الأحكام القضائية عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية - باسم الشعب الجزائري، تحت طائلة البطلان، في التشريع الجزائري، وعبارة المملكة المغربية - باسم جلالة الملك وفقاً للقانون في التشريع المغربي، كما تصدر الأحكام باسم الشعب وتنفذ باسم رئيس الجمهورية في القانون التونسي.
- ذكر الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، وكذا أسماء وألقاب القضاة الذين تداولو وفصلو في القضية إضافة إلى إسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم .
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي .
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم .
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية .

¹ - انظر المادة 275، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

- انظر الفصل 50، ق م م م، المرجع السابق .

- انظر الفصل 123، م م ت ت، المرجع السابق .

- انظر الفصل 111 من الدستور التونسي، المرجع السابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ثانيا: الوقائع.

يحتوي هذا الجزء من الحكم على عرض موجز لوقائع النزاع، و خلاصة ما استند عليه المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من أدلة واقعية وحجج قانونية، دون تعديل أو تحريف، ويتضمن بيانا للمسائل المعروضة للفصل فيها، وتذكر كذلك مختلف الإجراءات التي مرت بها الدعوى الضريبية، خلاصة ما انتهت إليه، دون أن يبين القضاة موقفهم¹.

ثالثا: التسبيب.

يقصد بتسبيب الأحكام القضائية بيان الأسس الواقعية والحجج القانونية التي بنى عليها القاضي الإداري حكمه في المنازعة الضريبية، إذ أنه ليس عملية تلقائية تتم نتيجة عمل إجرائي وحيد، بل هو نتيجة للعديد من الأعمال الإجرائية التي تتخذ في النزاع الضريبي المطروح أمامه، فالتسبيب يتأكد في جميع أدلة النفي وأوجه الدفاع والدفع التي أداها كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، حتى يتسنى للقاضي الإداري إصدار حكمه في النزاع بصورة واضحة وكافية، لبيان عقيدته ووجهة نظره القانونية حتى يكون الحكم مسببا تسببا صحيحا وسليما وكافيا².

ويجد شرط التسبيب سنده القانوني في المادة 11 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 277 من نفس القانون . التي تنص على التوالي على: " تعطل الأحكام القضائية وينطق بها في جلسات علنية "، "لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببيه، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، وأن يشار إلى النصوص المطبقة، ويجب أيضا أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم، ويجب أن يرد على الطلبات والأوجه المثارة"، وكذا المادة 162 من دستور 1996 معدل ومتمم في

¹ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص150.

² - المرجع نفسه، ص154.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

مارس 2016، إذ تنص على أنه: " تعطل الأحكام القضائية، وينطق بها في جلسات علانية...".

ويعتبر عدم تسبيب الأحكام دفعا يثيره الخصم، ويتوجب على القاضي الرد عليه، هذا ما قضى به مجلس الدولة في أحد قراراته صادر بتاريخ 2003/04/15¹ جاء فيه: "حيث أنّ مديرية الضرائب لولاية المدية استأنفت القرار بهدف إلغائه على أساس أنه غير مسبب وغير محدد للنصوص القانونية المطبقة وكذا الخطأ في تطبيق القانون .

حيث أنّ القرار المستأنف مسبب ومعتمد للنص القانوني الذي يؤسس الضريبة معتبرا المحاسبة مخالفة بذلك النص 191 من قانون الضرائب مما يجعل الدفع غير مؤسسه، حيث أنه والحال هذه فإنه يتعين تأييد القرار المستأنف".

وهذا ما ذهبت إليه التشريعات المغربية المقارنة، إذ تنص المادة 125 من دستور المملكة المغربية لسنة 2011 على: " تكون الأحكام معللة وتصدر في جلسة علنية وفق الشروط المنصوص عليها في القانون"، وكذا المادة 50 فقرة 10 من قانون المسطرة المدنية

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 005183، مؤرخ في 2003/04/15، نقلا عن: كوسة فضيل، منازعات التحصيل في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص151.152.

- كما يعتبر عدم تسبيب القرارات الإدارية الصادرة عن لجان الطعن الإدارية دفعا ويتوجب على القاضي بالنظر لدوره الإيجابي مناقشته، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 2013/02/14 يقضي بأن: " يجب في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تسبيب قرارات اللجان، حيث يستفاد أن مديرية الضرائب رفعت دعوى لإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن لمخالفته للقانون، وذلك بمنح إسقاط ضريبي بمبلغ ... بدون أي سبب أو أساس قانوني .

حيث بالفعل بالرجوع إلى قرار لجنة الدائرة للطعن نجد أنه غير مسبب كما تنص عليه المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية ولم يذكر الأسباب التي أدت بمنح إسقاط ضريبي للمستأنف عليه (المكلف) مما يتعين إلغاء القرار والقضاء من جديد بإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن ". ((راجع : مجلس الدولة، قرار رقم 075290، مؤرخ في 2013/02/14، قضية مديرية الضرائب لولاية تلمسان ضد (ب . ر)، مجلة مجلس الدولة عدد 11، الجزائر، 2013)).

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

التي تنص على : " يجب أن تكون الأحكام دائما معلة " . وهو ما سار عليه المشرع التونسي في المادة 123 خامسا من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

وتتمثل الدوافع التي تدعو إلى ضرورة تسبب الأحكام فيما يلي :

- تمكين الطرف الذي صدر الحكم لغير صالحه من الطعن في الحكم قبل حيازته قوّة الأمر المقضي فيه بالإستئناف¹ .
- تعزيز الثقة لدى المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في الجهات القضائية الفاصلة في المنازعات الجبائية .
- الحيلولة دون تعسف القضاة وإجحافهم في حق الطرفين المتنازعين طالما لهم دور حاسم وإيجابي ومرن من جانب الإثبات والتحقيق في المسائل الجبائية.

رابعا: منطوق الحكم .

يصدر القاضي الإداري، بعد التحقيق في الملف، تكييف النزاع وتقدير وسائل الإثبات المقدّمة، حكما برفض الدعوى لعدم التأسيس، لاعتبار الضريبة المفروضة قانونية في غياب الدليل حول عدم مشروعيتها أو حكما بإلغاء الجدول الضريبي كليا أو جزئيا، متى ثبت له أنّ الضريبة غير مطابقة للقانون، إمّا من حيث إجراءات فرضها أو من حيث كيفية تحديدها أو من حيث المساس بحق مقرر قانونا . ويقوم في هذه الحالة بالتصريح ببطلان الإجراءات

¹ - حيث ورد ذلك في قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/04/01 : " يلاحظ مجلس الدولة على هذا الدفع أنّه لا يستند على أي أساس قانوني باعتبار أن قانون الإجراءات المدنية لم يفرق إطلاقا كما يزعم المدعي بين التبليغ التلقائي وتبليغ الأطراف وجعل من التبليغ الذي تقوم به كتابات الضبط وثيقة ثبوتية مطلقة يعول عليها في حساب مواعيد الطعن .." . ((قرار رقم 013164 ، نقلا عن كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 152)).

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أو بعدم استحقاق الضريبة أو بعدم صحة المبلغ المحدد، وفي هذه الحالة يحل حكم القاضي الفاصل في المنازعة محل قرار الإدارة المنازع فيه ¹.

وبذلك يظهر من خلال منطوق الحكم موقف القاضي من النزاع الضريبي عن طريق النطق به في جلسة علنية، ويسبق منطوق الحكم بعبارة " يقرر " وفقا لأحكام المادة 890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

كما يحدّد القرار القضائي الصادر في مجال المنازعة الضريبية الطرف الذي يتحمل المصاريف القضائية و كذا مصاريف الخبرة و التي تكون عادة على خاسر الدعوى.

وتتحمل إدارة الضرائب المصاريف القضائية و كذا مصاريف الخبرة عندما ترد دعواها و هذا ما تنص عليه المادة 98 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري بنصها: " يتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة "، وكذا الفصل 128 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسي بنصه: " كل خصم تسلط عليه الحكم يحكم عليه بأداء المصاريف "، وكذا الفصل 124 من مدونة المسطرة المدنية المغربي بنصه على: " يحكم بالمصاريف على كل طرف خسر الدعوى سواء كان من الخواص أو إدارة عمومية" .

هذا ما يؤكد حالة جعل المصاريف القضائية و كذا مصاريف الخبرة و التخفيضات المكتسبة للمكلف بالضريبة المحددة في القرار القضائي ؛ وهنا يتم تحصيلها إمّا من الخزينة العامة إذا تعلق الأمر بضرائب أو غرامات حصّلت لفائدة الدولة و إمّا من الصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعها مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة .

¹ - كريبي زوييدة، المرجع السابق، ص 31.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

تقع المصاريف القضائية و كذا مصاريف الخبرة على عاتق خاسر الدعوى الذي يمكن أن يكون هو المكلف بالضريبة و بالتالي فإنه يتحمل كذلك مصاريف الخبرة و يضع المدير الولائي للضرائب سند تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب.

قد يحصل أن يتحصل كل طرف من أطراف الدعوى على جزء من مطلبه و في هذه الحالة فإنّ القرار القضائي الصادر في هذا الشأن يجعل المصاريف القضائية و كذا مصاريف الخبرة مناصفة بينهما حسب النسب التي يحددها القرار، و هذا ما نصت عليه المادة 98 فقرة أخيرة من ق إ ج ج وكذا الفصل 128 من م م م ت ت والفصل 124 فقرة 2 من ق م م م .

فيمكن أن يصرّح القاضي بموجب قراره بعدم قبول الدعوى شكلا في حالة تخلف أحد الشروط الشكلية الجوهرية التي سبق ذكرها، كما يمكن له القضاء باعتبار الدعوى غير مؤسسة متى ظهر من التحقيق عدم احترام إدارة الضرائب إجراءات المراقبة الجبائية و في حالة إثارة الدفع بمخالفتها للقانون أو عجز المكلف بالضريبة إثبات أنّ الضريبة المفروضة عليه تلقائيا مبالغ فيها، أو إذا انتهت الخبرة المأمور بها إلى نفس النتائج المتوصل إليها من طرف المراقبين الجبائيين، أو التصريح ببطلان إجراءات التحقيق الجبائي عند ثبوت خرق المحققين لإجراء من الإجراءات الجوهرية التي نص المشرع صراحة على إبطالها كجزاء لعدم احترامها، كعدم إخطار المكلف بالضريبة بتاريخ إجراء التحقيق أو عدم منحه أجل لتحضير محاسبته و وثائقه أو عدم إدراج البيانات الواردة بالإخطار المذكورة... .

كما قد يأمر القاضي بمراجعة التحقيق الجبائي إذا ثبت أن المراقبين الجبائيين قد ارتكبوا أخطاء في تحديد الوعاء أو في تقدير الضريبة المستحقة أو حتى في فرض ضريبة غير مستحقة.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ومن آثار مراجعة نتائج التحقيق الجبائي إلغاء القاضي القرار المطعون فيه و إفادة المكلف بالضريبة إما بتخفيض كلي إذا اعتبرت المراقبة غير مؤسسة بسبب مسك المكلف لمحاسبة نظامية و عدم تبرير إدارة الضرائب التعديل الضريبي كما هو مطلوب منها قانونا أو بتخفيض جزئي للضريبة باستبعاد الأسس المعتمدة من طرف المراقبين بالأسس المقترحة من طرف الخبير لحساب الضريبة الواجبة و يحل القرار القضائي في هذه الحالة محل القرار الإداري فيصبح بمثابة سند تحصيل له حجيته في مواجهة إدارة الضرائب الملزمة بتنفيذه¹.

كما أضافت المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعض البيانات في الحكم بنصها : " يتضمن الحكم أيضا، الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى أنه تمّ الإستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الإقتضاء، إلى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تمّ سماعه بأمر من الرئيس ."

ولا يترتب على إغفال أو عدم صحة أحد البيانات المقررة لصحة الحكم بطلانه، إذا ثبت من وثائق ملف القضية أو من سجل الجلسات أنه تمّ فعلا مراعاة القواعد القانونية وفقا لمقتضى المادة 283 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويوقع على أصل الحكم رئيس المحكمة الإدارية وأمين الضبط والقاضي المقرر وفقا للمادة 278 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري والفصل 50 فقرة 12 من قانون المسطرة المدنية المغربي . ويوقع من قبل القضاة الذين أصدروا الحكم فقط، وذلك وفقا للمادة 66 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات التونسية .

¹ - كربي زوييدة، ((المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 7، الجزائر، 2005،

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الفرع الثاني : تبليغ الحكم وآثاره.

يرتب الحكم الفاصل في الدعوى آثاره بمجرد تبليغه رسميا لأطرافه وفي مواجهة الغير، وهذا ما سنبينه فيما يلي:

أولا : تبليغ الحكم .

بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بواسطة المحضر القضائي أو أمين الضبط في حالات استثنائية وفقا لأحكام المادتين 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، اللتان تنصان على التولي على : " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم عن طريق محضر قضائي ". " يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

حيث يبلغ ذلك الحكم إلى الإدارة الضريبية في مقرها وإلى المكلف بالضريبة في موطنه الحقيقي أو المختار، وإذا كانت شركة فيتم التبليغ في المقر الرئيسي لممارسة نشاطها.

أما بالنسبة للتشريع المغربي فيتم التبليغ وفقا لأحكام الفصول من 50 إلى 54 من قانون المسطرة المدنية المغربي، عن طريق كاتب الضبط الذي يبلغ الأطراف حالا عند صدور الحكم، وإذا تعذر ذلك يبلغ الأطراف بواسطة إرسال رسالة عن طريق البريد المضمون مع الإشعار بالتسليم.

وقد اعتبر القضاء الجزائري أنّ التبليغ عن طريق أمانة الضبط هو الأصل، وأن التبليغ عن طريق المحضر القضائي هو إجراء تكميلي، وذلك بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة في 10/08/2002 جاء فيه : " حيث من الثابت أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط يشكل الإجراء الأصلي والقانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، وأنّ تبليغها عن طريق المحضر القضائي يشكل إجراء تكميليا عند الحاجة فقط .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ومن ثمّ يتعيّن القول أنّ الإستئناف جاء خارج الأجل القانوني، مع العلم أنّ المستأنف لم يقدّم محضر التبليغ الذي ينازع في عدم صحته القانونية¹.
ثانيا: آثار الحكم.

يعتبر أهم أثر يترتب تبليغ الحكم القضائي في تنفيذه، فالحكم الصادر لصالح الإدارة الضريبية بإقرار الزيادة في الضريبة أو بتحصيل الغرامات التي لم تحصل عند رفع الدعوى وتمّ إرجائها فعليها مباشرة تحصيلها لصالح الخزينة العمومية طالما بيدها حكم مهور بالصيغة التنفيذية، أمّا صدور الحكم لجهة مصالح المكلف بالضريبة عن طريق التخفيض والإلغاء الضريبي فما على الإدارة سوى تنفيذه وإلاّ وقّعت عليها غرامات تهديدية² وفقا لأحكام المواد 982.981.980 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذ تنص على التوالي على: " يجوز للجهة القضائية الإدارية المطلوب منها اتخاذ أمر بالتنفيذ وفقا للمادتين 978 و979 أعلاه أن تأمر بغرامة تهديدية مع تحديد تاريخ سريان مفعولها ".
في حالة عدم تنفيذ أمر أو حكم أو قرار قضائي، ولم تحدد تدابير التنفيذ تقوم الجهة القضائية المطلوب منها ذلك بتحديد أجل التنفيذ والأمر بغرامة تهديدية "تكون الغرامة التهديدية مستقلة عن تعويض الضرر".

هذا بعد أن كان قضاء مجلس الدولة مستقرا على عدم جواز توقيع غرامة تهديدية على الجهات الإدارية، وهذا ما قضى به في اجتهاداته منها قراره الصادر بتاريخ 1997/04/13

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 012045، مؤرخ في 2001/10/08. نقلا عن : كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 155.

² - " الغرامة التهديدية مجرد وسيلة قانونية قضائية لتعجيل تنفيذ التزام المدين المتقاعس خصصت لمصلحة الدائن وعليه تتعلق بالنظام العام، لا يمكن تحريكها تلقائيا من المحكمة بل يجب على صاحب المصلحة أن يتمسك بها ويسعى لها وفقا لما قرره القانون الحصول على تعويض نهائي يستطيع أن ينفذ به على أمواله".

راجع في ذلك ((قويدري مصطفى، ((الغرامة التهديدية في ظل أحكام القانون المدني وقانون الإجراءات المدنية والإدارية))، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، الجزائر، 2012، ص 64)).

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

إذ جاء فيه : " من المستقر قضاءاً أنه لا سلطة للقاضي على الإدارة لإجبارها على التنفيذ بواسطة الغرامات التهديدية .

فالقرار لا يذكر أي نص قانوني جاء بهذه القواعد العامة ولا أي نص يمنع الحكم على الإدارة بالتعويض لأن الغرامة التهديدية ليست سوى شكل من أشكال التعويض يصرح بها ضد من فسّر الدعوى والذي يرفض تنفيذ القرار القضائي المصرح به ضده¹.

أما في التشريع الجبائي المغربي ووفقاً للفصل 07 من قانون 41/90 المتعلق بالمحاكم الإدارية الذي يحيل بشأنها إلى القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية . لكن ليس هناك من الوسائل الإلزامية ما يجبر الإدارة الضريبية على تنفيذ الأحكام القضائية، أو ما يجيز لكتابة ضبط المحكمة الإدارية من المعاينة والتأكد من تنفيذ الأحكام، فالأمر يتطلب نصاً قانونياً واضحاً يمهل الإدارة أجلاً معيناً لتنفيذ الأحكام القضائية النهائية وإلا تعرض الموظف المسؤول الأمر بالصرف إلى متابعات بشأن رفضه أو تقاعسه في تنفيذها².

وهو ذات الوضع السائد في التشريع الجبائي التونسي، حيث تُرك الأمر للقضاء سواء حكم بالغرامة التهديدية في حالة التماطل أم لا، ما يؤدي إلى تناقض الأحكام وتضاربها، وهو (المشرع) بذلك يضرب - بقاعدة " شرعية الضريبة " و " مبدأ العدالة والمساواة في دفعها " عرض الحائط ويضع بذلك المكلف في غموض ولبس إضافة إلى غموض وتعقيد المادة في حد ذاتها .

¹ - المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، قرار رقم 115284، مؤرخ في 13/04/1997، قضية (ب.م) ضدّ (بلدية الأغواط)، المجلة القضائية عدد 01، الجزائر، 1998، ص 193.

² - الثيعلالي عبد القادر، المرجع السابق، ص 153.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وقد اتجه القضاء الإداري المغربي نحو اختصاص القاضي الإداري بالبت في طلب تحديد الغرامة التهديدية في مواجهة الإدارة الممتعة عن تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها، وذلك بتاريخ 1997/09/25¹.

وعليه باستقراءنا لنصوص الدول المغربية نلمس بأنّ المشرّع الجزائري متقدّم كثيرا على نظيره، التونسي والمغربي، من حيث تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة وتكريس دولة القانون منذ 2008 عند استحداثه قانون 09/08 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إلا أنّ القرار الصادر عن المحكمة المختصة في مجال المنازعة الضريبية قد لا يرضي أحد الطرفين المتنازعين والذي صدر لغير صالحه، إذ خول لأي منهما المشرّع إمكانية الطعن بالإستئناف أمام جهة مغايرة أعلى من الجهة التي أصدرت الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الإستئناف إعمالا لمبدأ التقاضي على درجتين والمكرس دستوريا وفقا للمادة 160 من الدستور الجزائري الصادر سنة 1996 معدل ومتمم سنة 2016، والفصل 108 من دستور تونس الصادر سنة 2014 والفصل 125 من دستور المغرب لسنة 2011 .

المطلب الثاني : قابلية الحكم للطعن بطريق الإستئناف .

تطبيقا لمبدأ حق التقاضي على درجتين المكرّس دستوريا مكن المشرّع الطرف الذي لم يرض بالقرار القضائي الفاصل في الدعوى، سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، الطعن فيه عن طريق الاستئناف شريطة صدور القرار أو الحكم أو الأمر القضائي في حضور المدعى عليه أو ممثله القانوني أو اعتباره حكم حضوري (في حالة

¹ - محكمة النقض، الغرفة الإدارية، حكم عدد 134، مؤرخ في 25/09/1997، نقلا عن : الدك خالد، " الغرامة التهديدية في ضوء القانون والإجتهد القضائي بالمغرب"، www.marocdroit.com، تاريخ الزيارة : 2016/10/10، الساعة : 12:00.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

التبليغ الشخصي للمدعى عليه ويتغيب عن حضور الجلسات)، وفي حالة صدور الحكم غيابي يتم الطعن فيه عن طريق المعارضة¹ أمام ذات الجهة التي أصدرته ويسميه المشرع المغربي بالتعرض² والتونسي بالإعتراض³.

وعليه يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة⁴.

ويشكل بذلك الطعن بالاستئناف طريق المراجعة الطبيعي للقرارات الصادرة عن الجهات القضائية المختصة وهو يسمح لجهة الاستئناف بوضع يدها على مجمل الدعوى وأن تحسمها قانونيا وواقعا من حيث مدى قانونية فرض الضريبة أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها⁵.

وقد اختلفت القوانين الجبائية للدول محل الدراسة في الجهة القضائية التي يتم الطعن أمامها ما يؤكد فكرة سيادة قانون كل دولة على إقليمها .

ففي القانون الجزائري جميع القرارات القضائية الصادرة ابتدائيا يتم الطعن فيها أمام مجلس الدولة حسب المادة 10 من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة المعدل والمتمم⁶ التي تنص على : " يختص مجلس الدولة في استئناف الأحكام والأوامر

¹ - للاستزادة انظر المواد من 953 إلى المادة 955، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، المرجع السابق.

² - راجع أحكام الفصول من 130 إلى 133 من قانون المسطرة المدنية المغربي، المرجع السابق.

³ - انظر الفصول من 168 إلى 174 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية، المرجع السابق.

⁴ - انظر المادة 949، ق إ م إ ج، مرجع سابق .

⁵ - محيو أحمد، المرجع السابق، ص 86.

-TROTABAS Lois et COTTERET Jean Marie, Droit Fiscal, Op cit, p312.

⁶ - قانون عضوي رقم 11-13، مؤرخ في 26 يوليو 2011، يعدل ويتم القانون العضوي رقم 98-01، مؤرخ في 30

ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر ج ج عدد 43، مؤرخ في 03 أوت 2011.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية ..."، وكذا حسب الفقرة الثانية من المادة 2 من القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية¹ التي تنص على أن: "أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"، ووفقا للمادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنص على: "إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية أمام مجلس الدولة ضمن الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

وعليه يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة².

أما في الدولة التونسية : فيقع الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية لدى محكمة الاستئناف (محاكم عادية) الواقعة بدائرتها المحكمة الابتدائية الصادر عنها الحكم المطعون فيه حسب الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والتي تنص على: "يقع استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية في الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة لدى محكمة الاستئناف الراجع لها النظر، كما تُرفع المنازعات المتصلة بالتحصيل أمام ذات الجهة لأول مرة تبعا للفصل 27 فقرة 01 من مجلة المحاسبة العمومية الذي ينص على: "تختص محاكم الاستئناف بالنظر في الدعاوى المتعلقة بالإعترض على بطاقة الإلزام أو المتعلقة بالإعترض على النسخة المستخرجة من جدول التحصيل".

¹ - قانون رقم 98-02، يتعلق بالمحاكم الإدارية، المرجع السابق.

² - انظر المادة 949، ق إ م إ ج، المرجع السابق .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ويتم الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية - بالنسبة للمملكة المغربية - أمام محاكم الاستئناف الإدارية¹ - التي تم استحداثها سنة 2006² واستلهمها المشرع المغربي من القانون الفرنسي - وفقا للمادة 05 من القانون المتعلق بمحاكم الاستئناف الإدارية التي تنص على ما يلي : " تختص محاكم الاستئناف الإدارية بالنظر في استئناف أحكام المحاكم الإدارية و أوامر رؤسائها ما عدا إذا كانت هناك مقتضيات قانونية مخالفة " .

ويتم إيداع عريضة الاستئناف على مستوى المحكمة الإدارية المختصة ابتدائيا وترفع بعدها عريضة الاستئناف مع المستندات إلى كتابة الضبط بمحكمة الاستئناف الإدارية³ عملا بقاعدة تقريب المؤسسات من المواطن نظرا لوجود محكمتين استئنافيتين على مستوى إقليم المملكة المغربية ككل .

ويرجع هذا التوسع في المؤسسات والأجهزة القضائية إلى أهمية هذه المحاكم، إذ تعتبر الفرصة الأخيرة للمتقاضى للدفاع عن قضاياه من الزاويتين الواقعية والقانونية⁴.

وهذا على النقيض تماما مع ما هو سائد في القانون التونسي فيتم الطعن بالاستئناف أمام جهة الاستئناف باعتبارها قضاء عادي (عدلي) والطعن بالنقض أمام المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضاء إداري في حالة اتصال موضوع المنازعة الجبائية بالوعاء الضريبي،

¹ - تم تحديد عدد المحاكم الاستئنافية في اثنين (2) وعين مقرهما بالرباط ومراكش، انظر الجدول بمقتضى المادة الأولى من المرسوم رقم 187.06.2، الصادر في 25 يوليو 2006، المتعلق بتحديد عدد محاكم الاستئناف الإدارية ومقارها ودوائر اختصاصها، ج ر م م عدد 5447، مؤرخ في 14 أوت 2006.

² - ظهير شريف رقم 01.06.07، صادر في 14 فيفري 2006، يتعلق بتنفيذ قانون رقم 03.08، المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية، ج ر م م عدد 5398، مؤرخ في 23 فيفري 2006، ص 490.

³ - راجع المادة 11، المرجع نفسه.

⁴ - الطالب عبد الكريم، التنظيم القضائي المغربي في مجلة العلوم القانونية، المغرب، 2003، ص 50.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أما عندما يرتبط موضوع الخلاف بالاستخلاص الجبائي فيتم رفع الدعوى لأول مرة أمام محكمة الاستئناف وهذا يُعد إهدار لدرجة من درجات التقاضي الجبائي ما يجعل السلطة الإدارية في مركز أرقى من مركز المكلف بالضريبة .

فحبذا لو اتبع المشرع الجزائري نهج نظيره المغربي والفرنسي وأسوة بالتنظيم القضائي الذي خصّه للقضاء العادي تحقيقا لمبدأ تقريب مؤسسة القضاء من المكلفين بالضريبة .

الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف .

إنّ الطعن بالاستئناف يمكن أن يكون أصليا أو فرعيا (عرضيا)، بحيث يبقى الثاني ببقاء الأول (الأصلي) ويزول بزواله في حالة ما إذا وقع الاستئناف العرضي بعد التنازل عن الاستئناف الأصلي، إلا أنّ الاستئناف الفرعي غير مرتبط بأجل سوى أن يُرفع قبل قفل جلسة المرافعة بمقتضى مذكرة كتابية تشمل على أسبابه¹.

كما أنّ الطعن بالاستئناف يقتضي توافر جملة من الشروط الخاصة والمرتبطة بميعاد الطعن، و كذا بالأطراف الطاعنة ومحل الطعن (الحكم القضائي) كما ينظر القضاء في شكل و محتوى العريضة الاستئنافية .

ويترتب على تخلف إحدى الشروط المذكورة عدم قبول الاستئناف شكلا، هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن القضاء له صلاحية النظر في مدى تأسيس الاستئناف من عدمه و يترتب على ذلك رفض الدعوى لعدم التأسيس.

¹ - راجع الفصل 135، ق م م، المرجع السابق .

- انظر الفصل 143، م م م ت، المرجع السابق . - انظر المادة 951، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أولا :الشروط الشكلية .

ينظر القاضي المختص عند تقديم المقال في مدى توافر الشروط الشكلية في تلك العريضة وذلك قبل النظر في موضوع الدعوى، حيث هناك من البيانات الشكلية التي يجوز تصحيحها بموجب عريضة تصحيحية وهناك من الشروط المظهرية التي بتجاوزها يتم رفض الدعوى شكلا باعتبارها من النظام العام نُجملها في: طرفي المنازعة ومسألة التمثيل بمحامي، الميعاد، بيانات العريضة .

1-ميعاد الطعن بالاستئناف .

نصّ المشرع الجزائري على القاعدة العامة في أجل الطعن، حيث يجب رفع الاستئناف ضدّ قرارات المحكمة الإدارية الصادرة في مادة الضرائب في أجل شهرين(2)، إلا أن هذا الأجل يمكن أن يخفض إلى 15 يوما إذا ما تعلق الأمر باستئناف أوامر استعجالية استثناءا.

ويبدأ حساب أجل الاستئناف من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المكلف بالضريبة وفقا للمادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أما بخصوص الإدارة الجبائية فيسري الأجل اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية حسب نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ تنص: " يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية " .

فإن نقطة انطلاق ميعاد شهرين (02) تبدأ من تاريخ التبليغ إلى غاية إيداع عريضة الإستئناف لدى كتابة الضبط، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/06/28 : " حيث أنّ الإستئناف يسري ابتداء من تبليغ القرار الصادر إلى غاية

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

تسجيل عريضة الاستئناف وأن تاريخ الإيداع بكتابة الضبط هو وحده الذي له قوة الإثبات من أجل حساب أجل الاستئناف وأنه يضم المادتين 277 فقرة 2 والمادة 242 من قانون الإجراءات المدنية، فإن نقطة الإنطلاق لحساب الميعاد القانوني من أجل الفصل في صحة الاستئناف شكلا تبدأ من تاريخ التبليغ إلى غاية إيداع عريضة الاستئناف لدى كتابة الضبط¹.

وفي حالة رفع الطعن عن طريق البريد لا يحسب الأجل من يوم الإرسال ولا التاريخ المدون على العريضة، إنما من يوم وصول الطعن بالاستئناف إلى كتابة الضبط، وهذا ما استقر عليه الإجتهد القضائي الصادر في 1996/07/21، حيث جاء فيه: "أن الاستئناف المبعوث عن طريق البريد لكتابة ضبط الجهة القضائية الإدارية قد سجل عند وصوله، وأن تاريخ الوصول هو وحده الذي يؤخذ بعين الاعتبار في حساب الآجال، وأن التاريخ الوارد على العريضة أو تاريخ إيداع الظرف في البريد ليس له أي قيمة حتى ولو صدر عن سلطة عمومية، وبالتالي فمن اللازم إرسال الظرف مسبقا لكي يصل عن طريق البريد لكتابة الضبط قبل انقضاء الأجل والمستأنف لا يمكنه الإحتجاج بتاريخ إرسال الظرف الموصى عليه"².

أما مشرعا البلدين المجاورين فقد حدّدا ميعاد الطعن بالاستئناف بأجل ثلاثين (30) يوما، تُحتسب هذه الأخيرة ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم وفقا للفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، والمادة 09 من قانون محاكم الاستئناف المغربية على التوالي في حالة ارتباط المنازعة بمادة الوعاء .

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 159874، صادر بتاريخ 1999/06/28، نقلا عن :كوسة فضيل : منازعات التحصيل في الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 178 .

² - قرار المحكمة العليا رقم 143174، بتاريخ 1996/07/21، القرص المضغوط (غير منشور) .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أمّا بخصوص الطعن بالاستئناف المتعلق بالاعتراض على المتابعات، فالأجل هو ذاته بالنسبة للاعتراض المتصل بالمطرح الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري والمغربي (شهرين في الجزائر و 30 يوما في المغرب)، أمّا بالنسبة لأحكام التشريع الجبائي التونسي المتعلقة برفع الدعوى الجبائية لدى محكمة الاستئناف، فقد حدّد القانون الميعاد بأجل أقصاه تسعين (90) يوما ابتداء من تاريخ تبليغ بطاقة الإلزام أو النسخة المستخرجة من جدول التحصيل أمام محكمة الاستئناف التي يوجد بدائرتها المركز المحاسبي الصادرة عنه بطاقة الإلزام أو النسخة المستخرجة من جدول التحصيل حسب الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية.

وبما أنّ العريضة الاستئنافية في التشريع الضريبي المغربي تودع على مستوى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، يجب أن تتولّى هذه الأخيرة إحالتها إلى كتابة ضبط المحكمة الاستئنافية في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الإيداع¹ .

وتُعدّ المواعيد من النظام العام يثيرها القاضي أو الخصوم في أي مرحلة تكون عليها الدعوى الجبائية المعروضة، وبفواتها يُرفض الطعن بالاستئناف شكلا .

وغني عن البيان أنّ فوات الميعاد في القانون التونسي عالجته المشرّع بإمكانية رفع التماس أمام الإدارة الضريبية ممثلة في وزير المالية لدى لجنة إعادة النظر في قرارات التوظيف الإجباري للأداء، لكن هذا الوضع لا يسري على المادة 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لأنّ القانون حصر مسألة اللجوء إلى اللجنة المذكورة في حالة انقضاء ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة الابتدائية دون تجاوزه في حالة الطعن أمام المحكمة الاستئنافية .

¹ - انظر المادة 11 الفقرة الأخيرة، قانون المحاكم الاستئنافية، المرجع السابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أمّا عن إمكانية تمديد المواعيد بالنسبة للمكلفين المقيمين بالخارج، فقد اختلفت التشريعات المقارنة محل الدراسة في ذلك . إذ أنه لا مجال لتمديد الميعاد في التشريع الجبائي الجزائري ولا مجال لإعمال المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وذلك تطبيقاً لحكم المادة 99 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية : " يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلاً له واختار موطناً له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجّه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني ...". و المادة 75 فقرة 04 من نفس القانون بنصها: "...ويجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر". وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه، فإنّ هذا الأجل يمدد على أن يتم تبليغ الورثة، وعندها يبدأ تاريخ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف وفقاً لأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

أمّا الوضع في التشريع المغربي فهو مغاير تماماً ولا توجد أحكام خاصة بالميعاد، إذ يمدد الميعاد وتضاعف الآجال ثلاث (03) مرات لمصلحة الأطراف الذين ليس لهم موطن ولا محل إقامة بالمملكة طبقاً للفصل 136 من قانون المسطرة المدنية، وفي حالة وفاة المكلف المستأنف توقف آجال الإستهئناف لصالح ورثته ولا تقع مواصلتها من جديد إلا بعد مرور خمسة عشر (15) يوماً التالية لتبليغ الحكم لورثة المتوفي أو ممثليهم القانونيين جماعياً وفقاً لمقتضيات الفصل 137 من نفس القانون.

¹ - التي تنص على : "تمدد لمدة شهرين (02) آجال... الاستئناف... للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني".

² - التي تنص على أنه : "في حالة وفاة المحكوم عليه، لا يستأنف سريان الأجل إلا بعد التبليغ الرسمي للورثة، ويكون التبليغ الرسمي صحيحاً إذا تم في مسكن المتوفي ويكون التبليغ الرسمي صحيحاً إذا سلم إلى الورثة جملة ودون تحديد أسمائهم وصفاتهم".

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وسار المشرع التونسي نفس المنحى بتمديد الميعاد بالنسبة للمتغيب عن البلاد التونسية بمدة ثلاثين(30) يوما وفقا للفصل141 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، وفي حالة وفاة المستأنف ينقطع الميعاد، ويبدأ احتساب الميعاد من جديد لورثته ينطلق من تاريخ التبليغ بالحكم الابتدائي حسب الفصل 142 من ذات المجلة .

نستنتج من خلال ما تقدّم أنّ المواعيد المرتبطة بالاستئناف تتميز بنوع من الصرامة فانقضائها يؤدي إلى رفض الاستئناف شكلا¹، ويصبح الحكم القضائي الصادر عن أول درجة نهائي حائز لقوة الشيء المقضي به، وتبعاً لذلك لا يمكن الطعن فيه إلاّ عن طريق الطعن بالنقض (جهة قانون)، إن كان الأمر ممكناً .

2- شرط الصفة .

للصفة في الطعن بالاستئناف معنى ضيق، إذ تقتضي بأن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصماً في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلاً فيها .

فبالنسبة للمنازعات الجبائية في مادة الوعاء، أجاز المشرع بنص صريح لكل من الإدارة الضريبية ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد الأحكام الابتدائية الصادرة في مجال الضرائب المباشرة المؤسسة من قبل السلطة الإدارية وذلك بموجب المادة 91 من ق إ ج التي تنص على: "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب، كل حسب

¹ - قرار رقم 89920، قضية (م.أ) ضد المفتش القومي للضرائب المباشرة لولاية البليدة، بتاريخ 1992/04/26، نشرة القضاة عدد 47، 1995، الجزائر، ص 171. جاء فيه : "بما أنّ المستأنف معترف باستلامه التبليغ عن طريق الرسالة الموصى عليها مرفقة بنسخة من القرار المطعون فيه، فكان عليه بالاستئناف في مهلة شهر طبقاً لنص المواد 102 و 147 من قانون الإجراءات المدنية، وخارج هذه الآجال يكون استئنافه غير مقبول شكلاً ...".

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب."

وكنتيجة طبيعية لما ذكر فإن المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى لهما الصفة و المصلحة في التقاضي سواء بصفتها مدعين أو مدعى عليهما و بالتالي يمكن أن يكونا طرفين في الحكم الصادر ابتدائيا ما يخول لهما طلب استئناف الحكم الصادر ابتدائيا. لكن في شق التحصيل فقباض الضرائب هو صاحب حق التمثيل الوحيد أمام القضاء وهذا ما سار عليه الاجتهاد القضائي الجزائري كما بينا ذلك سابقا.

نخلص ممّا ذكرناه أنّ صاحب الصفة في الاستئناف من جانب الإدارة الضريبية يتمثل في المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، كل حسب مجال اختصاصه، عند ارتباط المنازعة بقرار الإخضاع أو بقباض الضرائب المختص في حالة تعلق المنازعة الجبائية بجانب التحصيل .

أمّا بخصوص الطرف الضعيف في علاقة المديونية فقد أجازت المادة 949 من ق.إ.م و الإدارية لكل طرف حضر الخصومة أو أستدعي بصفة قانونية و لو لم يقمّ أي دفاع أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛ وبالتالي فإنه يجوز للمكلف بالضريبة استئناف الحكم الصادر ابتدائيا كما يجوز كذلك لكل طرف سبق ذكره، و كذلك الشأن بخصوص مدير مركز الضرائب و مدير المركز الجوّاري للضرائب فإن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يسمح لهم الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الصادرة ابتدائيا.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ونلمس نفس الوضع في التشريع الجبائي المغربي حيث يتم الطعن من قبل المكلف بالضريبة أو من طرف الوزير المكلف بالمالية (مادة الوعاء) أو الخازن العام(ارتباط المنازعة بالاستخلاص) وفقا للفصل 515 من قانون المسطرة المدنية .

لكن يختلف الأمر بخصوص التشريع الجبائي التونسي - في جانب التحصيل دون الطعن في الوعاء-، حيث يمكن رفع دعوى أمام محكمة الاستئناف عند ارتباط القرار الإداري بالتحصيل من قبل المكلف بالضريبة فقط، اعتبارا من كون النزاع الجبائي يُرفع لأول مرة أمام القضاء بحكم القوة التنفيذية التي تتمتع بها الجداول الضريبية (الطعن يتم في القرار الإداري وليس في القرار القضائي لانعدامه) .

وبخصوص مسألة إجبارية توكيل محامي من عدمه نجد بأن تشريعات الدول محل المقارنة قد أعفت السلطة الإدارية من إلزامية إجراء توكيل محامي فجعلتها إنابة اختيارية على مستوى جميع أطوار التقاضي (قاضي الجوهر أم قاضي القانون)، هذا على النقيض مع وضعية الطرف الضعيف في علاقة المديونية إذ يتحتم عليه التمثيل بمحامي مهما كانت قيمة الضريبة المتنازع بشأنها، هذا بالنسبة للتشريع المغربي والجزائري، لكن يختلف الوضع في القانون التونسي، حيث تبني موقفا متروحا بين الوجوبية والاختيارية وأعفى بذلك المكلف بالضريبة من التمثيل بمحامي وجعله تدبير اختياري في كل المسائل المرتبطة بالاستخلاص الضريبي وذلك لأجل تبسيط إجراءات التقاضي، لكنه خلق نوع من التمييز في المسائل المرتبطة بالوعاء الضريبي في حد ذاته بناء على معيار مادي ؛ وعليه فإذا كان مبلغ الضريبة المتنازع بموجبها يقل عن خمسة وعشرين ألف (25000 د ت) دينار تونسي إنابة المحامي تكون اختيارية أما ما زاد عن المبلغ المذكور فالعكس تماما وإلا عدّ الاستئناف غير مقبول شكلا .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

إذن، إقرار نيابة المحامي بصفة وجوبية لا يمكن تبريرها بأنّ المسألة الجبائية أمام القضاء هي مسألة حسابية ومالية بل لأنّ المسألة الجبائية أمام القضاء هي مسألة إجرائية تتعلق بتحديد اختصاص المحاكم وبأجال الطعن أمامها وبإجراءات هذا الطعن¹.

3- العريضة .

تطبق أمام جهة الاستئناف نفس أطوار سير الدعوى أمام محكمة أول درجة ونفس الإجراءات المتبعة لديها وخاصة تلك المتعلقة بمبدأ العلنية وإمكانية السرية وبوسائل الإثبات وعبء الإثبات وحالات البطلان وإمكانية التصحيح وشكل العريضة الافتتاحية للدعوى وتدابير الصلح... وغيرها من الشروط المذكورة في الفصل الأول في هذا الجزء من الدراسة.

وما تجدر الإشارة إليه أنّ طالب الاستئناف في القانون المغربي يُعفى من أداء الرسوم القضائية عند تسجيل استئنافه²؛ وذلك على النقيض مع ما هو معمول به في القانونين الآخرين محل الدراسة .

والحكمة من جعل العريضة الاستئنافية مقبولة من دون دمغة إنّما فيه تقليل من المصاريف القضائية المُلقاة على عاتق المكلف بالضريبة ما يحقق نوع من التوازن في المراكز القانونية بينه وبين السلطة الإدارية التي يمكن أن تقدّم أي طعن (عادي أو غير عادي) من دون دفع مُستحقات الجهات القضائية .

لذلك حبذا لو اقتدى المشرّع الجزائري بنظيره المغربي لحث المكلف على سلوك مرحلة الطعن في الدرجة الثانية والأخيرة موضوعا دون شعوره بزيادة التكاليف هذا من جهة، كما

¹ - كريم سامي، المرجع السابق، ص ص 17-18.

² - انظر المادة 10، قانون محاكم الاستئناف، المرجع السابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

يُعد مبلغ الرسم زهيد مقارنة بالنفقات التي يدفعها بخصوص أتعاب الخبير والمحامي في مختلف مراحل سير الدعوى الجبائية من جهة أخرى.

كما يُشترط أن يقوم الطاعن بدعم دفعه وادعاءاته بالأسانيد والوثائق ذات العلاقة بالطعن تسمى مرفقات العريضة تتمثل في :

- نسخة عن الحكم الابتدائي المطعون فيه (عدا في حالة المنازعة في جانب التحصيل في القانون التونسي فيُشترط قرار الإدارة الضريبية نظرا لرفع الدعوى لأول مرة أمام درجة الاستئناف)،

- وصل يثبت دفع الرسم القضائي (باستثناء المكلف بالضريبة المغربي) .

ثانيا: الشروط الموضوعية للاستئناف .

لم يشترط المشرع في عرائض إدارة الضرائب شروط خاصة باستثناء عرائض المكلفين بالضريبة فهي تقدّم في جميع الحالات متوفرة على شروط مرتبطة بالحكم المطعون فيه وكذا ما يتعلق بوقف التنفيذ وعدم قبول القاضي طلبات جديدة نتولاها بشيء من التفصيل تباعا.

1- أن يكون الحكم المستأنف صادر عن جهة قضائية .

قد حسم المشرع الأمر و اشترط أن يكون محل الطعن بالاستئناف عملا قضائيا بمعنى حكم أو قرار قضائي اتُّبِعَتْ قبل إصداره جملة من الإجراءات المحددة قانونا¹، وعلى هذا يخرج من هذا الإطار الأعمال الولائية زيادة على الأعمال التي أجمع الفقه و القضاء على إخراجها من إطار الرقابة القضائية بصفة عامة و منها الأعمال التشريعية و أعمال السيادة،

¹ - انظر المادة 334، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

- الفصل 134، ق م م م، المرجع السابق.

- الفصل 130، م م م ت ت، المرجع السابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

و هناك أعمال تستثنى بالرجوع إلى طبيعتها كما في المنازعات الجبائية فهي تدخل كلها في اختصاص القاضي الجبائي، عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة كسلطة أي لا تستعمل فيها مزايا السلطة العامة و تتصرف كالأفراد¹.

وغني عن البيان أنّ المشرّع التونسي خرج عن القاعدة واعتبر قرار السلطة الإدارية المرتبط بالتحصيل يمكن الطعن فيه عن طريق الاستئناف أمام محكمة الاستئناف دون المرور بالدور القضائي الأول (انظر الفصل 27 فقرة أولى من مجلة المحاسبة العمومية)، بمعنى أنّه يمكن الطعن أمام ثاني درجة في قرار إداري وليس في حكم ابتدائي مرفوق بقرار إداري في القانون التونسي وبذلك فهذا الشرط لا يتحقق في مثل هكذا حالات .

وبناء على ذلك نتوصل إلى نتيجة طبيعية مضمونها تعزيز المركز القانوني للسلطة الإدارية في مواجهة مركز المكلف بالضريبة، إذ انتزع منه المشرّع أهم حق من حقوقه المكفول دستوريا ألا وهو درجة من درجات التقاضي حتى ولو عامله على نفس المسافة بخصوص تقديم الطلبات لأول مرّة أمام القضاء .

2- صدور الحكم المستأنف ابتدائيا.

يقدم الطعن ضدّ منطوق الحكم كله، حيث أن فهم الحكم لا يكون إلا بالرجوع إلى هذا المنطوق لأن القاضي يعبر عما حكم به بألفاظ صريحة واضحة، مما يلاحظ أن الأحكام القطعية تقبل الاستئناف دون جدال .

أما فيما يتعلق بالأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فيجب التمييز بين الأحكام التحضيرية وهي تلك الأحكام التي لا تدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى و التي ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها بحكم قطعي و التي لا تمس بحقوق و أدلة

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 91.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الخصوم، و مثال هذه الأحكام الحكم باستكمال التحقيق هذا من جهة، والأحكام التمهيدية من جهة أخرى وهي تلك الأحكام التي يؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع و هي تأمر قبل الفصل في الموضوع و تتعلق بالإثبات أو التحقيق و الأمثلة على هذه الأحكام الحكم بتحديد مهمة الخبراء¹.

و قد فصلت كل من المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري وكذا الفصل 140 من قانون المسطرة المدنية المغربي وكذا الفصل 41 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية في هذه المسألة حيث لا يجوز استئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع (التمهيدية والتحضيرية) إلاّ مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى (الأصل) وفي نفس الآجال بعريضة واحدة .

وبهذا نلمس بأنّ التشريعات المغربية الثلاث وعلى الرغم من أنّها تستلهم وتستورد مختلف الأحكام والنصوص القانونية من القانون الفرنسي، إلاّ أنّها لم تتأثر بالنهج الذي أخذ به المشرّع الفرنسي في هذا الخصوص (إمكانية الطعن في الحكم التحضيري أو التمهيدي حتى قبل الحكم الفاصل في موضوع الدعوى).

3- النظر في تأسيس الاستئناف.

تتظر الجهة المختصة بالاستئناف في الأوجه المؤسس عليها الطعن، بمعنى تتحقق من مدى جدية دُفع الطرفين و طلباتهما الواردة بعريضة الاستئناف.

إذ ينبغي على كلا طرفي الاستئناف سواء المستأنف أو المستأنف عليه تقديم دُفع جدية حول موضوع الدعوى مع تأسيسها على حجج منطقية و تعزيز هذه الدُفع بالوثائق و المستندات اللازمة التي تمكن القاضي من بسط رقابته حول تأسيس الاستئناف من عدمه.

¹ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 108.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

كما يتم تأسيس الاستئناف بالنظر إلى طلبات الأطراف إذ يقوم كل طرف بتقديم طلباته المكتوبة بموجب العريضة المقدمة للقاضي لينظر في هذه الطلبات و حول إمكانية الاستجابة لها أم لا، كما لا يمكن لجهة الاستئناف قبول طلبات جديدة التي تقدم إليها لأول مرة¹.

فالاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا على ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه و موضوعه و أسبابه التي أباها المستأنف أمام محكمة أول درجة، و يعد قبول الطلبات الجديدة في الاستئناف إخلالا بمبدأ التقاضي على درجتين كما يُعد تجريحا لقضاء محكمة الدرجة الأولى و تظلمًا من قضاؤها.

ويقصد بالطلبات الجديدة تلك الطلبات التي تختلف على الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى، أو الموضوع أو السبب، لذلك لا يُعد طلبا جديدا الطلب المترتب مباشرة عن الطلب الأصلي والذي يرمي إلى نفس الغايات رغم أنه أسس أو علل مختلفة .

و على هذا الأساس لا تقبل في مرحلة الاستئناف تقديم طلبات سبق تقديمها أمام السلطة الإدارية و استبعدت أمام محكمة أول درجة و لا يقبل من المكلف طلب رفع الضريبة بصفة كلية إذ كان طلبه أمام المحكمة الابتدائية مقتصرًا على طلب تخفيضها فقط، كما أنه ليس من حق المكلف المطالبة ببعض الطلبات سبق و أن تنازل عنها صراحة أمام المحكمة الإدارية².

¹ - انظر الفصل 143، ق م م، المرجع السابق .

- الفصل 148، م م م ت ت، المرجع السابق.

² - فريجة حسين، المرجع السابق، ص108.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ولإشارة فقط بالنسبة لمنازعات التحصيل - دون منازعات في الوعاء الضريبي - في القانون التونسي نلمس نوع من التساوي بين الإدارة والمكلف بالضريبة في المراكز القانونية من هذا الجانب، إذ جعل المشرع المكلف بالضريبة على قدم المساواة مع السلطة الإدارية في تقديم ما يشاء من الطلبات والوثائق الثبوتية والمستندات طالما سيقدم طعنه لأول مرة أمام القضاء الاستئنافي .

أما بالنسبة للتشريع الجبائي الجزائري المغربي والتونسي (فيما عدا منازعات التحصيل بالنسبة للقانون التونسي) في مختلف مواضيع الخلاف فلا يمكن تقديم طلبات جديدة أمام قاضي الاستئناف الذي يقتصر نظره للنزاع على الأوجه السابق إثارتها وعرضها أمام قاضي الدرجة الأولى كقاعدة، لكن يجوز الاحتجاج بمطاعن جديدة في الطور الاستئنافي طالما كان موضوع الطلب الأصلي باقيا على حاله¹.

غير أنه استثناء لذلك يمكن للقاضي قبول طلبات جديدة طالما كانت تتعلق بمسائل من النظام العام إذا طلبها المستأنف، وحتى إذا لم يطلبها فيمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، كما هو الشأن بالنسبة لمسائل الاختصاص والآجال والتنظيم المسبق في حالة إلزاميته².

الفرع الثاني: آثار الطعن بالاستئناف.

من أهم ما يترتب على رفع الاستئناف عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف و طرح النزاع ليفصل فيه من جديد، إذ أنّ القضاء غير مقيد بالقرار الصادر في أول درجة، فله أن يلغيه أو يصحّحه، كما يجوز لمحكمة الاستئناف الاقتصار على تبني التعليل الذي اعتمده

¹ - قرار تعقيبي إداري عدد 36713، مؤرخ في 19 نوفمبر 2007، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 388.

² - فارة سماح و بوخميس سهيلة، ((الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية))، ملتقى جامعة قلمة، الجزائر، المرجع السابق، ص 163.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

محكمة الدرجة الأولى شريطة أن يكون التعليل الواقع تبنيه مستساغاً بالنص على الاعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها اتخاذ الحكم والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي واستخلاص النتائج عنها وتطبيق القواعد القانونية عليها بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض¹، و عند الاقتضاء يستطيع أن يعتبر أن الأسباب التي استند إليها الحكم الأول غير كافية و غير صحيحة، و له كذلك إذا تبين له أن التحقيق الذي أجرته محكمة الدرجة الأولى غير كافٍ أن يأمر بإجراء تحقيقات تكميلية لازمة حتى تتكون قناعته ويفصل في النزاع بحكم يتميز بالجودة المطلوبة .

أولاً : آثار تنفيذ الحكم المستأنف .

إنّ الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف حيث يتوجب على الشخص الذي خسر الدعوى - سواء تمثل في السلطة الإدارية أو المكلف بالضريبة - أن يبذل ما في وسعه لأجل تنفيذ مضمون الحكم الابتدائي الفاصل في جوهر القضية، لكن هذه القاعدة أدخل عليها المشرع استثناءً سمح من خلاله بوقف تنفيذ الحكم الأول المطعون فيه بالاستئناف إلى حين صدور الحكم النهائي شريطة تقديم عريضة وقف التنفيذ أمام قاضي الاستعجال ويكون ذلك بشكل متزامن أو لاحق على رفع دعوى في الموضوع .

1- القاعدة : الأثر غير التوقيفي للاستئناف .

إنّ قاعدة عدم الوقوف جاء بها نص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري التي تنص على أنّ : "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف... " وكذا الفصل 67 فقرة 2 من مجلة الإجراءات الجبائية التونسي الذي ينص على : "...ولا يوقف استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة في الدعاوى المتعلقة بالتوظيف

¹ - بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 397.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الإجباري تنفيذ هذه الأحكام ..." والفصل 13 من قانون المحاكم الاستئنافية المغربي الذي ينص على: " ليس لاستئناف الأحكام الصادرة بوقف تنفيذ قرار إداري أثر واقف ... " .

إنّ قاعدة وقف تنفيذ القرار القضائي لا تثير أي إشكالية في حالة صدور حكم ضد المكلف بالضريبة و لصالح إدارة الضرائب فيتم تنفيذ هذا الحكم و إذا اقتضى الأمر اللجوء إلى إجراءات التنفيذ الجبري ضده، ما لم يلجأ استثناء إلى تقديم طلب بوقف تنفيذ هذا الحكم إذا ما توافرت أسباب جدية لقبول هذا الطلب.

أمّا الحالة التي يصعب تصوّرها هي التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة، إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها فإذا قامت بإرادتها و نفذت الحكم الابتدائيّ فذلك لا يعتبر بمثابة قبول منها لمحتوى الحكم، وفي مثل هذه الحالة يمكن طرح فرضيتين تتمثلان فيما يأتي :

- الأولى تتمثل في لجوء الإدارة إلى تنفيذ الحكم و في نيتها مجرد احترام القوة التنفيذية للحكم الابتدائي، إلا أنّ هذه الفرضية في الغالب لا تتحقق لأنّ نية الإدارة في التنفيذ نادرا ما تتوفر، هذا من جهة .

- أمّا الفرضية الثانية فتتمثل في أنّ تنفيذ الإدارة للحكم لا يعد قبولا لما جاء به إنّما تقاديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية من جهة أخرى¹.

2- الاستثناء : وقف التنفيذ.

إنّ إعمال الحق في اللجوء إلى طلب وقف تنفيذ القرارات القضائية، هو استثناء، غير مكرّس في القانون التونسي¹ دون نظيره الجزائري والمغربي، حيث يتوقف اللجوء إليه

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص ص 97-98.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

على توفر جملة من الشروط الواردة بالمادتين 913 و 914 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والمادة 13 من قانون المحاكم الاستئنافية .

إنّ طلب وقف تنفيذ حكم قضائي إداري مقرر لمصلحة المستأنف وهذا ما أكدته صراحة المادة 914 بنصها على: "عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضي بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة يجوز لمجلس الدولة بناء على طلب المستأنف أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم ...".

ويمكن تحديد الأهداف الرامية إلى طلب وقف تنفيذ قرار قضائي إداري حسب ما أوردته المادتين 913 و 914 في:

- إذا كان تنفيذ الحكم الصادر ابتدائيا يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها.

- عندما تكون الأوجه الجديدة المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف .

- عندما يكون الحكم المستأنف الصادر عن المحكمة الإدارية قضي بإلغاء قرار

إداري لتجاوز السلطة متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدية و من شأنها أن تؤدي فضلا عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم.

¹⁻ إن استئناف الأحكام الابتدائية لا يوقف تنفيذها إلاّ أنّه لا يمكن إرجاع المبالغ المستخلصة في إطار تنفيذ قرار التوظيف الإجباري إلاّ بمقتضى أحكام باتة (الصادرة عن محكمة التعقيب) راجع : ((الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للأداءات التونسية، الجزء الخامس : إجراءات التقاضي أمام محكمة الاستئناف، ص 77)) .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ثانيا: الآثار المرتبطة بالقرار النهائي .

من آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة تصدّي هذا الأخير للقضية من جديد بالتحقيق فيها و الفصل في موضوعها بقرار قضائي نهائي غير قابل للطعن بالنقض ويقبل الطعن بواسطة طرق الطعن غير العادية الأخرى كاعتراض الغير الخارج عن الخصومة و كذا التماس إعادة النظر و الطعن لتصحيح خطأ مادي و نلجأ إلى هذا الطعن الأخير في حالة ما إذا تضمن الحكم الصادر خطأ مادي، أمّا الطعن بالالتماس نلجأ إليه إذا ما توافرت حالته¹.

ومن الإجراءات السابقة على النطق بالقرار لابد من إحالة ملف القضية على النيابة العامة وهو إجراء إلزامي في جميع القضايا المعروضة على الجهة القضائية المختصة لتقديم محافظ الدولة طلباته و ملاحظاته بشأن القضية المعروضة عليه عملا بأحكام المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري والمادة 05 فقرة أخيرة من قانون المحكمة الإدارية المغربي، إذ يتم إحالة القضية إلى محافظ الدولة عندما تكون مهياًة للفصل فيها أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق الخبرة أو سماع الشهود أو غيرها من الإجراءات . ثم يحيل المستشار المقرر وجوبا الملف مرفقا بالتقرير و الوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب الذي يتضمن عرضا عن الواقع والقانون والأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة و الحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم بطلبات محددة كما يمكن لمحافظ الدولة خلال الجلسة تقديم ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات.

¹ - المادة 976، ق إ م إ ج، المرجع السابق . سنتاولها تباعا في المبحث الثاني من هذا الفصل .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

لكن الاجتهاد القضائي التونسي يُعارض ما ذهب إليه المشرع الجزائري والمغربي بخصوص هذا الإجراء من حيث قيمته القانونية، إذ استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية على التأكيد على أنه لا يتسنى أمام القضاء الإداري التمسك بواجب إطلاع النيابة العمومية على النوازل موضوع الفصل 251 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية طالما أنّ المحاكم العادية تنتصب للقضاء في المادة الجبائية بصفتها محاكم إدارية وهو ما يُعفيها من إتباع الإجراء المذكور¹ .

وأضاف على أنه إجراء خاص شرع لحماية الدولة، ولا يمكن إثارته إلا من قبلها طالما متعها القانون بتلك الحماية، وبالتالي فإنّ عرض الملف على النيابة العمومية من عدمه يكون حقا مكتسبا للإدارة دون غيرها طالما أنّها الوحيدة التي لها المصلحة في ذلك² .

1- إعداد التقرير الكتابي.

يعين رئيس الجهة القضائية التشكيلية التي يوول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة الاستئناف بأمانة الضبط و يعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر .
ويجب أن يتضمن التقرير الكتابي ذكر الوقائع و إدعاءات الخصوم و دفوعهم و طلباتهم إضافة إلى الوثائق المحتج بها، ويجب أن يتضمن كذلك التقرير الكتابي طلبات محافظ الدولة وآراءه، وأخيرا النصوص القانونية المستند عليها كما يتم تحديد جلسة المداولة في موضوع الدعوى.

¹ - قرارات تعقيبين إداريين عدد 38346 و 310023، مؤرخين على التوالي في : 31 أكتوبر 2009 و 29 مارس 2010، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 390، 391.

² - قرارات تعقيبين إداريين عدد 38275 و 38278، مؤرخين في 23 نوفمبر 2009، المرجع نفسه، ص 275.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

2- وضع القضية في المداولة.

المداولة هي المرحلة السابقة على النطق بالقرار في موضوع القضية، وتتخذ المداولات طابع السرية وتكون وجوبية تتم بحضور كل قضاة التشكيلة دون حضور ممثل النيابة العامة و الخصوم ومحاميهم و أمين الضبط.

ويصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات و يتم النطق به علنيا، و يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقة بالجلسة من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة التي تداولت في القضية .

3-محتوى القرار.

ينبغي أن يتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة جملة من البيانات الإلزامية، تحت طائلة البطلان.و يجب أن يتضمن الحكم البيانات الآتية ¹:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم وتاريخ النطق به.
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- اسم و لقب ممثل النيابة، عند الاقتضاء.
- اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و تسميته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم .

¹ - المادة 276، ق إ م إ ج، المرجع السابق .

- الفصل 50، ق م م م، المرجع السابق .

- الفصل 123، م م م ت ت، المرجع السابق .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

-الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية .

كما أنّ القرار الصادر عن جهة الاستئناف يجب أن يستعرض بإيجاز وقائع القضية وطلبات وإدعاءات الخصوم و وسائل دفاعهم، و يتضمن الحكم أيضا عملا بمقتضى المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و يشار إلى أنه تم الاستماع إلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم و ممثليهم و كذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

ولا يجوز النطق بالحكم إلاّ بعد تسببيه و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون و أن يُشار إلى النصوص المطبّقة، و يجب أن يرد على كل الطلبات و الأوجه المثارة حتى لا يكون القرار الصادر عن مجلس الدولة مشوبا بقصور أو انعدام في التسبيب.

كما ينبغي حسب نص المادة 890 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن يسبق منطوق القرار أو الحكم بكلمة يقرر، ويستطيع قاضي الاستئناف أن يلغي أو يعدل أو يوافق على قرار القاضي الأول¹، كما يمكن لجهة الاستئناف تأييد القرار الصادر عن محكمة أول درجة إذا تبين له أن القرار اتخذ طبقا للقانون المعمول به و لم يشبه أي عيب يجعله قابلا للإلغاء أو التعديل، كما يبحث قاضي ثاني درجة في مدى احترام قضاء أول درجة الاختصاص المخول له و مدى احترامه لقواعد العدالة و حقوق الدفاع، كما ينظر في الإجراءات الشكلية المتعلقة بالقرار نفسه فيما يتعلق بالتسبيب، إضافة إلى أنه يراقب مدى صحة تكييف الواقع، و مدى تناسب منطوق القرار مع تكييف الوقائع من جهة و تسببيه من جهة أخرى.

¹ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 119.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

فإذا ما تبين لمحكمة ثاني درجة أن القرار القضائي الابتدائي قد جانب الصواب أو أنه لم يحسن تطبيق القانون فإنها تقوم بإلغائه كلياً و تتصدى لموضوع الدعوى من جديد.

قد يصيب القرار الابتدائي الصادر عن المحاكم الإدارية في جزء منه و يجانب الصواب في الجزء الآخر كما لو أقر الحكم المستأنف بوجود خطأ في حساب الضريبة لكنّه مع ذلك لم يقدّر مبلغ الضريبة تقديراً صحيحاً فإنّ جهة الاستئناف في هذه الحالة تؤكد الحكم الصادر مبدئياً مع تعديله في شقّه الخاص بتقدير مبلغ الضريبة.

وتسعى الجهة القضائية الفاصلة في الخلاف بعد الإستئناف لتنفيذ القرار الفاصل في القضية، لكن يتم تنفيذ القرارات القضائية الصادرة من محاكم الاستئناف الإدارية من طرف المحاكم الإدارية المُصدرة للحكم الابتدائي وفقاً للمادة 18 من قانون محاكم الاستئناف الإدارية في القانون المغربي .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

المبحث الثاني : الطعن في الحكم بالمعارضة وطرق

الطعن غير العادية في التشريعات المغربية الثلاث .

لم تقتصر تشريعات الدول المغربية المقارنة لمراجعة الحكم على طريق الطعن بالاستئناف، بل كوّنت لذلك طرق أخرى للطعن تتمثل في المعارضة والطعن بالنقض والتماس إعادة النظر، وحق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وكذا دعوى التفسير ودعوى تصحيح الخطأ المادي .

وتعد هذه الطرق من الوسائل المشروعة للأطراف لعرض المنازعة المفصول فيها أمام نفس الجهة مصدرة الحكم الغيابي سواء كانت المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة عن طريق الطعن بالمعارضة، أو عن طريق نقضه أمام جهة أعلى درجة من الجهة مصدرة الحكم الاستئنافي لمراقبة التطبيق السليم والصحيح للنص القانوني، هذا الذي اختلفت بشأنه الدول المغربية وهو غير وارد في التشريع الجبائي الجزائري دون غيره من التشريع المغربي والتونسي، وكذا عن طريق الالتماس والإعتراض ودعوى التصحيح والتفسير .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

المطلب الأول : الطعن بطريق المعارضة .

الطعن بالمعارضة في الأحكام الغيابية هو طعن استدراكي يخوّل بموجبه للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الصادر عنها الحكم¹، طالبا منها سحبه بإعادة النظر في الدعوى من واقع الدفاع الذي لم يیده حال صدور الحكم الغيابي².

وقد حدّدت التشريعات حالات اعتبار الحكم غايبيا، إذ يفصل القاضي غايبيا إذا لم يحضر المدعى عليه أو وكيله أو محاميه رغم صحّة التكليف بالحضور، أمّا إذا تخلّف المدعى عليه المكلف بالحضور شخصيا أو وكيله أو محاميه عن الحضور يفصل القاضي بحكم اعتباري حضوري، ولا يقبل هذا الأخير الطعن بالمعارضة وفقا لأحكام المواد من 292 إلى 295 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري والمادة 14 من القانون المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية المغربي والفصل 168 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية .

وقد نظمت تشريعات الدول المغربية هذا النوع من الطعن (المعارضة) في المواد من 953 إلى 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، والفصول من 168 إلى 174 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية، وكذا الفصول من 130 إلى 133 من قانون المسطرة المدنية المغربي .

¹ - بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري : دعوى الإلغاء، دار العلوم، الجزائر، 2004، ص 229.

- _____، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، د ط، دار العلوم، الجزائر، 2010، ص 216.

- العيش فضيل، شرح قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجديد : قانون 09/08، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 163.

² - لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، المرجع السابق، ص 128.

- التيعلاي عبد القادر، المرجع السابق، ص 156.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وقد اختلفت تسميته فيما بين الدول المغربية موضوع الدراسة، إذ يطلق عليه المشرع الجزائري المعارضة والتونسي الاعتراض والمغربي التعرض .

ويشترط لقبول الطعن بالمعارضة جملة من الشروط نوردتها في الفروع الآتية :

الفرع الأول : شروط المعارضة .

يقصد بشروط المعارضة كل من المحل والشخص الطاعن وكذا الميعاد القانوني الذي يقبل فيه طرح الحكم أو القرار للمعارضة، وهذا ما سنتولاه بالتفصيل تباعا .

أولا: من حيث محل المعارضة.

تتصب المعارضة على حكم أو قرار قضائي غيابي صادر عن إحدى هيئات القضاء الإداري سواء المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة، وذلك إذا تبين أنّ المطعون ضده لم يبلغ بعريضة الدعوى أو أنّ المدعى عليه أو وكيله أو محاميه لم يحضر رغم صحّة التكليف بالحضور، يفصل القاضي غيابيا وفقا لأحكام المادة 292 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ؛ ولكن الاحتمال الأول (عدم تبليغ عريضة الدعوى) نادر الوقوع على اعتبار أنّ عملية إعلان عريضة الدعوى تتم بمعرفة المستشار المقرر عن طريق كتابة الضبط، وعليه هنا لا يتم الأخذ بالطعن بالمعارضة لأنّ في ذلك إقرار من القاضي الإداري بتقصيره في الإعلان الذي هو مكلف بإعلانه للخصم¹.

ونتيجة للطابع الكتابي للإجراءات القضائية الإدارية بصفة عامة والضريبية على وجه الخصوص، فإنّ عدم الردّ على عريضة الدعوى أو غياب المدعى عليه لا يجعل الحكم غيابيا وبالتالي لا يقبل الطعن بالمعارضة طبقا لمقتضى المادة 293 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري .

¹ - بعلي محمد الصغير، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، المرجع السابق، ص 218.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أمّا في التشريع الجبائي المغربي فيتم الطعن بالمعارضة في القرارات الغيابية الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية وفقا للمادة 14 من قانون 03.08 المحدث لمحاكم الاستئناف الإدارية، كما تحيل المادة 15 من نفس القانون إلى قانون المسطرة المدنية وقانون المحاكم الإدارية بشأن تطبيق الأحكام والقواعد المقررة بموجبه.

كما يعتبر الحكم غيابيا في المنازعات الضريبية عندما لا يقدم المكلف مذكراته بعد أن تمّ تبليغه من قبل المحكمة بالطعن المقدم من طرف الإدارة الضريبية، ولكن مع ذلك يبقى مجال الطعن بالمعارضة جد ضيق خاصة بعد أن أصبحت إقامة الدعوى أمام المحاكم الإدارية تقتضي إلزاما أن تكون بواسطة محام¹.

وبخصوص التشريع المغربي فمحل الطعن بالمعارضة يقع على كل حكم كيفما كانت طبيعته وكيفما كانت المحكمة الصادر منها ولو وقع تنفيذه، ويحق ذلك لكل إنسان لم يسبق له استدعاء للتدخل في نازلة مضرّة بحقوقه تطبيقا لحكم الفصلين 168 و 169 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

ثانيا: من جانب الطاعن .

يرفع الطعن بالمعارضة من قبل المدعى عليه، وهي عادة الإدارة الضريبية مصدرة القرار الإداري أو المكلف بالضريبة، ولا يمكن للمدعي ممارسة الطعن بالمعارضة لأنه في حالة عدم استيفاء عريضة الدعوى الشروط القانونية ترفض شكلا وفي حالة عدم الرد على مذكرات الدفاع يكون قد تسبب في تعطيل الإجراءات وتأخير سيرها، وعليه فإنّ الإشارة إلى الطاعن ب " **الخصم المتغيّب**" في المادة 327 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من شأنه إحداث نوع من الغموض واللبس كان من الأولى رفعه عن طريق تحديد

¹ - التراب مصطفى، القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية : مجموعة دراسات " المختصر في القضاء والقانون"، مطبعة الأمنية، المغرب، 2008، ص 112.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

شخص الطاعن في المدعى عليه كما ذهب إليه التشريع المغربي، إذ حدّد الطاعن في شخص المدعى عليه بشكل صريح بموجب الفصل 131 من قانون المسطرة المدنية .
أمّا موقف المشرع التونسي فتمائل مع ما أخذ به المشرع الجزائري، إذ اعتبر الطاعن كل إنسان لم يسبق له استدعاء للتدخل في نازلة ما، ما يؤدي إلى وجود لبس حتمي نظرا لاقتصار الطعن بالمعارضة على الشخص الطبيعي دون المعنوي، فالمكلف بالضريبة يواجه الإجراءات المعقدة في ظل قانون يتسم بالتقنية والتعقيد والخصوصية كما يواجه الإدارة الضريبية كذلك، فكان من الأولى تحديد الشخص الطاعن تجنباً لتقديم طعن يخلص إلى الرفض شكلاً.

ثالثاً : ميعاد تقديم الطعن .

لا يكفي شرط المحل والطاعن لتقديم طعن بالمعارضة، بل يجب أن يقدّم الطعن داخل الميعاد المقرر قانوناً باعتباره من النظام العام، وتحتسب المواعيد كاملة .
ويرفع الطعن بالمعارضة حسب ما ذهب إليه المشرع الجزائري خلال أجل شهر واحد(01) يبدأ احتسابه من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار وفقاً لمقتضيات المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

أمّا المشرع المغربي فقد حدّد ميعاد تقديم طعن بالتعرض ب عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم الغيابي طبقاً للفصل 130 من قانون المسطرة المدنية .
أمّا المشرع التونسي فلم يحدد أجل رفع الطعن بالمعارضة، وعبر عن ذلك في الفصل 169 فقرة 02 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بأن : " يكون الاعتراض على الحكم مقبولاً ما دام الحق المؤسس عليه لم يضمحل".

لكن يقبل الطعن بعد فوات الميعاد إذا تمّ التبليغ خارج الآجال القانونية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 1999/11/22 جاء فيه: " حيث أنّ المدعى عليه

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

كان محل فرض جباية عن النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة لسنوات 1995-1996 قدرت ب 368.734.00 د ج وأنه عند منازعته لإدارة الضرائب أمام الغرفة الإدارية قضت برفض دعوى المكلف بالضريبة لعدم التأسيس.

وعند استئنافه لهذا القرار أصدر مجلس الدولة القرار الغيابي بإلغاء القرار المستأنف وأضاف أن قضاة المجلس أسسوا توقف نشاط المكلف بالضريبة بناء على قرار صادر عن والي ولاية تلمسان والذي أمر بغلق محل المعني والمبلغ عن طريق رجال الأمن والمحضر القضائي وتأخذ إدارة الضرائب على هذا بأن التوقف عن النشاط لا يمكن إثباته إلا عن طريق التصريح بتوقيف النشاط لدى المصالح الجبائية وهذا ما لم يقم به المكلف بالضريبة وهذا دليل على مزاولته لنشاط تجاري فالتمست في الأخير تأييد القرار المستأنف وإلغاء قرار مجلس الدولة.

- في الشكل: قبول المعارضة لأنه لا وجود بملف القضية ما يثبت تبليغ الحكم الغيابي .

- في الموضوع : تأييد القرار المعارض فيه الصادر عن مجلس الدولة¹.

فإذا توافرت هذه الشروط جملة يكون الطعن بالمعارضة مقبولا شكلا ويفتح المجال للقاضي لمناقشة الموضوع .

أما بالنسبة لإجراءات تقديم المعارضة، فهي ذاتها للإجراءات المتبعة لأول مرة في الدعوى أمام الجهة القضائية مصدرة القرار وفقا للمادة 330 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والفصل 170 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وكذا الفصل 131 من قانون

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 177052، بتاريخ 1999/11/22، نقلا عن: كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 162-163.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

المسطرة المدنية، ويتم ذلك كتابة عن طريق عريضة محررة يودعها المكلف بالضريبة أو وكيله لدى أمانة الضبط مؤرخة وموقعة وتبّغ إلى الخصم .

الفرع الثاني : آثار المعارضة .

ينتج عن الطعن بالمعارضة عدّة آثار تتمثل أساسا في وقف التنفيذ وإعادة عرض المنازعة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية، وعدم قبول المعارضة على المعارضة.
أولا : وقف تنفيذ الحكم أو القرار .

للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يأمر القاضي بخلاف ذلك إلى غاية الفصل في شكل وموضوع المعارضة، وفقا لأحكام المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا يسري هذا المبدأ إذا تضمّن الحكم أو القرار صراحة الأمر بالنفاذ المعجل رغم المعارضة وذلك عند الحالات التي يحكم فيها بناء على عقد رسمي أو وعد معترف به أو حكم سابق حاز قوّة الشيء المقضي به، كما يجوز للقاضي أن يأمر في حالة الاستعجال بالنفاذ المعجل بكفالة أو بدونها تطبيقا لحكم المادة 323 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

وهذا ما سار عليه المشرّع في المغرب وتونس، إذ اعتبر الطعن بالمعارضة موقف للتنفيذ إلاّ إذا أمر القاضي بخلاف ذلك وفقا لمقتضى الفصل 132 من قانون المسطرة المدنية المغربي والفصل 172 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية .

ثانيا: طرح الخلاف أمام نفس الجهة القضائية.

يترتب عن الطعن بالمعارضة إعادة عرض الخلاف أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه، وتفصل في القضية من حيث الوقائع والقانون، ويصبح بذلك الحكم أو القرار المعارض فيه كأن لم يكن، ما لم يكن هذا الحكم أو القرار مشمولاً بالنفاذ المعجل وذلك تعريزا وتجسيذا لمبدأ التقاضي على درجتين وحقوق الدفاع المكرسين دستوريا.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وتفصل بذلك بحكم أو قرار جديد، مسببا تسببها كافيا سليما وصحيحا ومطابقا للقانون ويبلغ للخصم حسب مقتضيات المادة 327، 328 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، وكذا الفصل 173 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية، و الفصل 130 من قانون المسطرة المدنية المغربي .

ثالثا: الحكم الصادر في المعارضة حضوري في مواجهة جميع الخصوم.

يعتبر الحكم الصادر في المعارضة حضوري في مواجهة جميع الخصوم، لذا لا تقبل المعارضة على المعارضة وفقا لأحكام المادة 331 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري والفصل 133 من قانون المسطرة المدنية المغربي والفصل 174 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسي .

وبالتالي يبقى على الجهة القضائية المعروض عليها الطعن بالمعارضة الثاني أن تقضي بعدم قبوله، واعتبار المعارضة كأن لم تكن، وبذلك تخرج القضية من رقابة القاضي ولا يبقى للخصم الذي يصدر حكم المعارضة لغير صالحه سوى الطعن أمام الجهة الأعلى بالاستئناف .

والتشريعات الجبائية الثلاث لم تشر إلى إمكانية الطعن عن طريق المعارضة على المعارضة، إنما أشارت فقط إلى الطعن بالاستئناف والنقض، إلا أن الطعن بالنقض غير وارد في التشريع الجزائري سواء في الأحكام العامة أو في الأحكام الخاصة، لذا ندعو إلى تضمين هذه الطرق من الطعن حتى يحدث قانون إجرائي جبائي مستقل وله ذاتيته الخاصة.

المطلب الثاني: الطعن في الحكم بطرق الطعن غير العادية .

بالرجوع إلى القانون الضريبي الجزائري والمقارن لا نجد أي نص قانوني يمنع المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية من اللجوء إلى طرق الطعن غير العادية، وهذا يحيلنا ضمنا إلى الرجوع إلى القواعد العامة التي تحدد هذه الطرق وتبين إجراءاتها ومواعيدها وأحكامها

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وتتمثل في: الطعن بالنقض، التماس إعادة النظر، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، تصحيح الخطأ المادي ودعوى التفسير .

هذا الأخير الذي لم نلمس له أثر ضمن القواعد العامة والأحكام الخاصة للجارتين تونس والمغرب.

الفرع الأول: الطعن بالنقض .

رغم صدور الحكم عن آخر درجة من درجات التقاضي مؤيدا أو معدّلا أو لاغيا لما سبقه من حكم فاصل في جوهر القضية إلا أنه يمكن الطعن فيه بطريق غير عادي يتمثل في الطعن بالنقض، هذا الأخير الذي لا يعتبر درجة ثالثة من درجات التقاضي إنما عبارة عن طعن أمام جهة قضائية لها وظيفة رقابية تتولى رقابة مدى تطبيق جهات الموضوع للنص القانوني تطبيقا سليما لا يشوبه لبس ولا يثير أي غموض، أي لا غبار عليه وذلك قصد الوصول إلى تحقيق الجودة في الأحكام القضائية وتوحيدا للاجتهاد القضائي كذلك .

وبالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لم نلمس أي حكم أو نص قانوني ينص على الطعن بالنقض في المسائل الضريبية كما لم ينفه، لذلك نرجع إلى الشريعة العامة في الإجراءات أي قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون العضوي المنظم لمجلس الدولة.

وبذلك نجد هذا الطريق من طرق الطعن مصدره في المادة 903 فقرة أولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على : " يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية " ؛ والمادة 11 من القانون العضوي المنظم لاختصاص مجلس الدولة التي تنص على أن : " يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا ... " .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

من خلال حكم المادتين الوارديتين في كل من القانون العادي والعضوي يتبين أنّ القرارات الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية تقبل الطعن بالاستئناف دون الطعن بالنقض والأحكام النهائية الصادرة عن المحاكم الابتدائية تقبل الطعن بالنقض دون الطعن بالاستئناف والعكس بالنسبة للأحكام الابتدائية حيث تقبل الطعن بالإستئناف دون الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة .

ويخصوص المادة الجبائية يتبين أنّ جميع الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية تقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة دون الطعن بالنقض طالما أنّها أحكام ابتدائية وليست نهائية.

وتجب الإشارة إلى أنّ الوضع الحالي مغاير تماما لما كان عليه سابقا - في التشريع الجبائي الجزائري - قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 ودخوله حيّز التنفيذ، إذ ميّز المشرّع الجزائري قبل تلك السنة فيما بين الطعن في القرارات الإدارية التي لها صلة بمادة الضرائب المباشرة والتي لديها اتصال بالضرائب غير المباشرة، ففي الشق الأول يتم الطعن القضائي أمام جهات القضاء الإداري وتصدر بشأنها قرارات قضائية ابتدائية قابلة للطعن أمام مجلس الدولة بالاستئناف، أمّا في الشق الثاني فيتم الطعن أمام جهات القضاء الإداري ويصدر بها حكم ابتدائي نهائي ولا يقبل إلا الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة .

ويلعب الاجتهاد القضائي في المادة الإدارية دورا بارزا لبلورة قواعد عملية تحكم المنازعة الإدارية بصورة عامة والمنازعة الجبائية بصورة خاصة، ممّا يجعله مرجعا مهما للخصومات التي تتضمنها هذه المنازعات، إذ أقرّ مجلس الدولة عدم قابلية الطعن بالنقض في قرارات صادرة عنه

، وهو ما قضى به في قرار صادر بتاريخ 03-06-2003 إذ صرّح بعدم جواز الطعن شكلا وورد في إحدى حيثياته ما يلي : "... حيث أنّ مجلس الدولة يفصل نهائيا في

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية ويفصل في الطعن بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا، وبالتالي جعلت الطعن بالنقض في المادة الإدارية سوى في حالات محددة على سبيل الحصر وهي القرارات الابتدائية النهائية وقرارات مجلس المحاسبة¹.

كما أنّ القرارات القابلة للإستئناف لا تكون محلا للطعن بالنقض طبقا لقرار مجلس الدولة الصادر في 2003/07/22، حيث جاء فيه: " حيث أنّ الشركة تقدّمت بطعن بالنقض في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/07/10.

وحيث أنّه في الدعاوى الإدارية عامة وفي المنازعات الضريبية خاصة فإنّ المشرّع قرّر مبدئيا درجتين للتقاضي، الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كدرجة أولى ومجلس الدولة كجهة استئناف طبقا للمادة 344 من قانون الإجراءات المدنية وبالخصوص المادة 277 منه المحددة لاختصاص مجلس الدولة وأخيرا طبقا للمادة 10 من القانون العضوي 01/98 المنشئ لمجلس الدولة التي تنص على عدم وجود طعن استثنائي إلا بنص .

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 13071، قضية ولاية الجزائر ضد فريق (ح) ومن معهم، صادر بتاريخ: 03-06-2003، نشرة داخلية لوزارة العدل الجزائرية، صادرة سنة 2003 (القرص المضغوط)، (غير منشور) .

- ولا يزال مجلس الدولة في كل مرة يصدر قراراته في هذه المسألة التي نطلب بشأنها من المشرع أن يرفع اللبس عنها في أقرب الآجال حتى لا تضيع حقوق المتقاضين وحتى يكون لدينا قضاء مقوم حقيقه وفعلا لأعمال الجهات القضائية الإدارية وذلك باستحداثه محاكم إدارية استئنافية جهوية أسوة بالجارتين تونس والمغرب ومن بين الاجتهادات نجد ما ذهب إليه سنة 2012 بموجب قرار ورد فيه: "لئن كان مجلس الدولة مختص كقاضي نقض بالفصل في الطعون بالنقض المرفوعة حسب المادة 11 من القانون العضوي 98-01 المعدل والمتمم المتعلقة باختصاصاته وتنظيمه وعمله والمادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضد الأحكام الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية وقرارات مجلس المحاسبة والقرارات الصادرة عن بعض الجهات المتخصصة المفتوح ضدها الطعن بالنقض أمامه بموجب نصوص خاصة فإنّ القرارات الصادرة عنه كجهة عليا للقضاء الإداري وجهة الإستئناف الوحيدة المقومة لأعمال جميع المحاكم الإدارية موضوعا وقانونا تكتسي طابع نهائي مطلق لا يجوز الطعن فيها عن طريق النقض ". ((مجلس الدولة، قرار رقم 072652، مؤرخ في 19 جويلية 2012، مجلة مجلس الدولة عدد 10، الجزائر، 2012، ص 172)).

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وحيث أنّ المادة 11 من القانون 01/98 المتمسك بها لتبرير قبول الطعن بالنقض الحالي لا مجال لها للتطبيق لأنّ القرار الصادر عن مجلس قضاء تلمسان ابتدائي وليس نهائي، وبالتالي يفصل مجلس الدولة فيه عن طريق الاستئناف وليس النقض¹.

ويؤكد على ذلك القرار رقم 11052 الصادر سنة 2004، إذ ورد ضمن أحد حيثياته: "دون فحص الأوجه المثارة من قبل العارضين يتعيّن التصريح بأنّ الطعن بالنقض في قرارات يكون قد أصدرها مجلس الدولة غير جائز"².

فمن غير المعقول أن يقوم مجلس الدولة بالفصل في الطعن بالنقض المرفوع أمامه ضدّ قرار صادر عنه وذلك أنّ الطعن بالنقض يكون أمام جهة قضائية تعلو الجهة التي أصدرت القرار محل الطعن³.

أمّا بخصوص التشريعات المقارنة، فقد تولّى كل من المشرّع التونسي والمغربي النص (ضمن قانون الإجراءات الجبائية التونسي ومحاكم الاستئناف المغربي) على إمكانية الطعن بالنقض (يسميه المشرّع التونسي الطعن بالتعقيب) في القرارات النهائية الصادرة عن محاكم الاستئناف بموجب عريضة مفصلة لكل طلب على حدة تحت طائلة الرفض⁴.

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 010739، صادر بتاريخ 2003/07/22، نقلا عن: كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص190.191.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 11052، قضية (س.ن) و (ك ل) ضد مجلس المحاسبة، صادر بتاريخ: 20/01/2004، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، الجزائر، لسنة 2006، ص ص175.

³ - مجلس الدولة، قرار رقم 7304، قضية (ش م) ضد مديرية التربية لولاية باتنة، صادر بتاريخ: 23-09-2002، مجلة مجلس الدولة عدد 02، الجزائر، 2002، ص ص155.

⁴ - قرار تعقيبي إداري رقم 31762، مؤرخ في 13 جويلية 1998 جاء فيه: "...بالرجوع إلى مذكرة التعقيب يتبين أنّها جاءت محررة بصفة إجمالية مقتصرة على مناقشة صحة وقائع وغير مفصلة لكل مطعن وارد صلب مطلب التعقيب على حدة . الأمر الذي يتجه معه إلى رفض مطلب التعقيب أصلا". نقلا عن :

((KRAIEM Sami, "La recevabilité du pourvoi en cassation fiscal", Revue Tunisienne de la Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009, p345.))

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وهذا ما يبرز الاختلاف الواضح لدى المشرع الجزائري ومشرع جيرانه تونس والمغرب في محل الطعن في المادة الإدارية بصفة عامة والمادة الضريبية على وجه الخصوص .

ويجد الطعن بالنقض في القانونين التونسي والمغربي مصدره بنص صريح في المادة 16 من قانون محاكم الاستئناف المغربية والفصل 69 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية والفصل 27 فقرة أخيرة من مجلة المحاسبة العمومية التونسية كذلك .

وقد اختلفت هذه التشريعات في حد ذاتها (المغربية والتونسية) في جهة الطعن بالنقض فمنها من منح الاختصاص للمحكمة الإدارية وذلك بالنسبة للقانون التونسي، ومنها من جعل الاختصاص لجهة مستقلة ممثلة في محكمة الطعن بالنقض¹ كما هو الوضع في المملكة المغربية.

ومن خلال ما تقدم نتوصل إلى أنّ القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة الإدارية يجب تقديم شكوى بشأنها أمام جهات متعددة كما يمكن الطعن بشأن القرارات الإدارية الصادرة بعد تقديم الشكوى أمام المحكمة الإدارية المختصة التي تنتظر فيها بحكم ابتدائي قابل للطعن عن طريق الطرق العادية للطعن (المعارضة، الاستئناف) والطرق غير العادية (التماس إعادة النظر، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، تصحيح خطأ مادي عدا الطعن بالنقض) كذلك .

إنّ لا توجد أية جهة رقابية بخصوص التطبيق الصحيح للنص القانوني في المواد الإدارية بصفة عامة والمنازعات الجبائية على وجه التحديد بسبب عدم إمكانية الطعن بالنقض في التشريع الجزائري على خلاف التشريع التونسي والمغربي.

¹ - تم إحداث محكمة النقض (المجلس الأعلى سابقا) وتعيين مقرّها بمدينة الرباط بموجب الفصل الأول من ظهير شريف رقم 1.57.225 بتاريخ 27 سبتمبر 1957 بشأن المجلس الأعلى، الجريدة الرسمية عدد 2347، مؤرخ في 08 أكتوبر 1957.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الفرع الثاني :الطعن بالتماس إعادة النظر .

أولاً: أسباب الطعن بالتماس إعادة النظر .

حدّد المشرّع الجزائري حالات الطعن بالتماس إعادة النظر على سبيل الحصر لا المثال بمقتضى المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه:"يمكن تقديم التماس إعادة النظر في إحدى الحالتين الآتيتين :

1-إذا اكتشف أنّ القرار قد صدر بناء على وثائق مزوّرة قدّمت لأول مرّة أمام مجلس الدولة،

2-إذا حُكِم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم ."

يفهم من مسألة تأسيس الإلتماس على حالة اكتشاف أنّ القرار إذا صدر بناء على وثائق مزوّرة قدّمت لأول مرّة أمام مجلس الدولة تطرح أكثر من سؤال فمن يقرّر أنّ الوثيقة مزوّرة أو لا؟. إذ لا يكفي الإدعاء بأن الوثيقة المقدّمة لأول مرّة أمام المجلس مزوّرة؛ أمّا عن الحالة الثانية فهي الأخرى تطرح إشكالا فمن غير السهل أن يقوم خصم بحجز وثيقة خصمه ويحول دون تقديمها للقضاء ثم بعد صدور الحكم ترد له ¹.

ويتم التماس إعادة النظر في القانون التونسي في الأحكام النهائية الصادرة عن محاكم الاستئناف وفقا للفصل 156 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وذلك " لسبب من الأسباب التالية :

¹ - دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة أمام القضاء العادي والإداري: قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 137 .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

1- وقوع مغالطة من قبل الخصم كان لها الأثر الحاسم في الحكم ولم يكن المحكوم عليه عالما بها أثناء نشر القضية الصادر فيها الحكم موضوع الالتماس،

2- إنبناء الحكم على وثائق ثبت أنها مزورة بإقرار الخصم أم بحكم ولا يشترط أن يكون الزور بفعل الخصم لكن يشترط أن يتم ثبوت الزور بعد صدور الحكم وقبل تقديم مطلب التماس إعادة النظر وأن تكون تلك الوثائق هي السبب الأصلي أو الوحيد في صدور الحكم،

3- الحصول على وثائق حاسمة في الدعوى كانت ممنوعة عن القائم بالالتماس بفعل الخصم ويجب أن يتم الحصول على هذه الوثائق بعد صدور الحكم المطعون فيه وأن يكون تاريخ الحصول عليه ثابتا ."

كما تطرّق المشرّع المغربي إلى أسباب التماس إعادة النظر ضمن القسم الثامن من قانون المسطرة المدنية في الفصول من الفصل 402 إلى الفصل 410 منه، ويمكن أن تكون الأحكام التي لا تقبل الطعن بالتعرض (المعارضة) والاستئناف موضوع إعادة النظر ممنّ كان طرفا في الدعوى أو ممنّ استدعي بصفة قانونية للمشاركة فيها وذلك في "الأحوال الآتية:

1- إذا بتّ القاضي فيما لم يطلب منه أو حكم بأكثر ممّا طلب أو أغفل البت في أحد الطلبات،

2- إذا وقع تدليس أثناء تحقيق الدعوى،

3- إذا بُني الحكم على مستندات اعترف أو صرّح بأنها مزورة وذلك بعد صدور الحكم،

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

4- إذا اكتشفت بعد الحكم وثائق حاسمة كانت محتكرة لدى الطرف الآخر،

5- إذا وُجد تناقض بين أجزاء نفس الحكم،

6- إذا قضت نفس المحكمة بين نفس الأطراف واستنادا لنفس الوسائل بحكمين انتهائيين ومتناقضين وذلك لعلّة عدم الإطلاع على حكم سابق أو لخطأ واقعي،

7- إذا لم يقع الدفاع بصفة صحيحة على حقوق إدارات عمومية أو حقوق قاصرين ."

ويمكن اعتبار الحالة الأولى والأخيرة أكثر الحالات شيوعا والتي يمكن أن يستند عليها المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية للتماس إعادة النظر في المنازعة الجبائية وخاصة من جانب الإدارة والتي قد تدعي أنّ المحكمة قضت بما لم يطلب منها بحيث جاء في قرار صادر عن المجلس الأعلى بتاريخ 10/08/1989 على أنّ طعن الإدارة بالنقض في حكم قضى بشيء لم يسبق للطرف في الدعوى أن طلب القضاء له به، فجاء في القرار المذكور بأنّ ذلك ليس سببا من أسباب النقض ولكنه يدخل ضمن أسباب التماس إعادة النظر كما نص على ذلك الفصل 402 من ق م م ممّا يوجب معه عدم قبول هذه الوسيلة¹.

الملاحظة المسجّلة على ما تقدّم تتمثل في حصر تشريعات الدول المغربية الثلاث محل الطعن بالالتماس في هذه الحالات المعدودة، لكن كل حالة تحمل تحت طياتها العديد من الاحتمالات هذا من جهة، كما أنّ المشرّع المغربي والتونسي قد وسّعا أسباب

¹ - قرار عدد 7158، صادر بتاريخ 10 أوت 1989، نقلا عن :

- شكيري محمد، المرجع السابق، ص 623.

- البجدايني حياة، المرجع السابق، ص 77.

- لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، المرجع السابق، ص 128.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

الطعن بالالتماس مقارنة بنظيرهما الجزائري من جهة أخرى ما يعزز ضمانات المكلف بالضريبة .

ثانياً: إجراءات الالتماس .

يهدف التماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الإستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لقوة الشيء المقضي به، وذلك للفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون¹.

وقد استبعد المشرع الجزائري والتونسي إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة عن محاكم أول درجة، إنّما أجاز ممارسة الطعن بهذا الطريق في القرارات الصادرة نهائياً عن جهات القضاء الاستئنافي وفقاً للمادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري والفصل 156 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية .

وقد وفق المشرع الجزائري ونظيره التونسي من هذا الجانب انطلاقاً من أنّ الأحكام الابتدائية قابلة للطعن بطرق الطعن العادية وبالتالي لا مبرر للجوء إلى طريق الالتماس بوصفه طريق غير عادي².

وبالرجوع إلى القانون المغربي نلمس بأنّ الوضع غير ذلك، فوفقاً للفصل 402 فقرة أولى من قانون المسطرة المدنية لا يمكن الطعن بإعادة النظر إلا في الأحكام التي لا تقبل التعرض (المعارضة) أو الاستئناف، أي أنّ صدورهما من المحاكم الابتدائية يكون ذو طبيعة ابتدائية نهائية، وتجسيدا لذلك في المادة الضريبية نجد بأنّ جميع أحكامه تقبل الطعن

¹ - المادة 390، ق إ م ج، المرجع السابق.

² - بريارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغدادية، الجزائر، 2009، ص 513.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

بالمعارضة وكذا الاستئناف وبناء على ذلك لا تقبل الطعن بالتماس إعادة النظر، فهو غير قائم ومكتمل الشروط في المنازعات الضريبية .

نتوصل من خلال ما ذكر سابقا إلى أنّ المشرّع المغربي خصّ الأحكام القضائية الصادرة ابتدائيا نهائيا بطريق التماس إعادة النظر حيث تسري عليها الأحكام الواردة في قانون المسطرة المدنية، خلافا لنظيره الجزائري والتونسي اللذين سوّغا الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة نهائيا دون الصادرة ابتدائيا ونهائيا.

ويتم تقديم التماس إعادة النظر أمام الجهة القضائية التي صدر عنها الحكم المطعون فيه (مجلس الدولة في القانون الجزائري/ محكمة الاستئناف في القانون التونسي/ المحكمة الإدارية في القانون المغربي)، وذلك بمقتضى عريضة تودع لدى كتابة الضبط بعد أن يتم تبليغها إلى الخصم، حيث تتضمن زيادة على البيانات الواجب ذكرها في عريضة افتتاح الدعوى بيان الحكم الملتمس فيه وأسباب الالتماس وإلا أصبح الإجراء عرضة للبطلان .

ويحدّد أجل الالتماس بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم حسب المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحدّد المشرّع التونسي الميعاد ب ثلاثون (30) يوما تسري ابتداء من تاريخ الظفر بالسبب الداعي للالتماس وبمضيها يسقط الحق في الطعن وفقا للفصل 158 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، وأخذ المشرّع المغربي بذات ميعاد المشرع التونسي حيث يقبل الطعن بالالتماس في غضون ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه وفقا للفصل 403 فقرة 02 من قانون المسطرة المدنية .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وفي حالة رفض الالتماس شكلا أو موضوعا أو قبوله موضوعا لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس¹ ضمانا لحسن سير العدالة وتقاديا لتأبيد النزاع²، كما لا يجوز الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة في التماس إعادة النظر في القانون والقضاء الجزائري³ وذلك خلافا للقانون التونسي والمغربي .

وقد ذهب المشرع التونسي إلى أبعد من ذلك الأثر (عدم جواز الطعن بالالتماس من جديد في قرار الالتماس) بشأن رفض الالتماس شكلا أو موضوعا، إذ توقع على الطاعن غرامة مالية بالإضافة إلى تعويض الطرف المتضرر إن كان له داع وفقا للفصل 166فقرة أولى من مجلة المرافعات المدنية والتجارية .

أما في حالة رجوع الطاعن في التماسه يمكن للمحكمة إعفائه من الخطية والإذن بإرجاع المال المؤمن بأمانة ضبط المحكمة إليه وفقا للفصل 166 فقرة 2 من ذات المجلة (م م ت) .

إنّ الغرامة لا تُعد لذاتها إنّما الغرض من ورائها جدية الطعن سيما وأنّ المشرع مكن الطاعن (المكلف بالضريبة) من الطعن عن طريق طرق الطعن العادية وهما: المعارضة غير الناقلة لملف القضية والاستئناف أمام ثاني درجة قبل طرق باب القضاء من جديد بواسطة طعن غير عادي (إعادة النظر من جديد في القضية قانونا وفعليا) .

ولقد وُفق المشرع التونسي في هذه المسألة لذا حبذا لو اقتدى به المشرع الجزائري لإضفاء طابع من الجدّية على الطعن بالتماس إعادة النظر هذا من جهة، وحبذا لو أخذ

¹ - المادة 969، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

- الفصل 164، م م م ت ت، المرجع السابق .

² - قرار تعقيبي إداري، عدد 311968، بتاريخ 24 فيفري 2014، نقلا عن : بوعبسة وليد، المرجع السابق، ص 396.

³ - راجع بهذا الخصوص المطلب الأول من هذا المبحث من الدراسة .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

بشأن إجراءات القيام بهذا الطعن بنوع من التنسيق مع الإجراءات الخاصة بذات الطعن في المواد العادية¹ .

كما أنّ الطعن بالتماس إعادة النظر لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه تطبيقاً للمادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو ذات الموقف الذي اخذ به المشرع المغربي والتونسي في الفصلين 406 من قانون المسطرة المدنية المغربي و162 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية التونسية .

الفرع الثالث : اعتراض الغير الخارج عن الخصومة² .

يشكّل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة طريقاً من طرق الطعن غير العادية يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار أو الأمر الإستعجالي الذي فصل في أصل النزاع، حيث يُفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون³ .

لذلك، يمكن لكل شخص من الغير وله مصلحة أن يعترض على الحكم الصادر في القضية، كما يمكن وقوعه على كل حكم كيفما كانت طبيعته وكيفما كانت المحكمة الصادر فيها حتى ولو وقع تنفيذه .

¹ - حيث تنص المادة 397 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق على : " يجوز للقاضي الحكم على الملتمس الذي خسر الدعوى بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000 د ج) إلى عشرين ألف دينار (20.000 د ج) دون الإخلال بالتعويضات التي قد يطالب بها".

² - انظر المواد من المادة 960 إلى 962، المرجع نفسه .

- انظر الفصول من الفصل 168 إلى الفصل 174، م م ت ت، المرجع السابق.

- انظر الفصول من 303 إلى غاية الفصل 305، ق م م م، المرجع السابق.

³ - انظر المادة 960، ق م إ ج، مرجع سابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

كما يجوز لدائني أحد الخصوم أو خلفهم حتى ولو كانوا ممثلين في الدعوى تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر شريطة أن يكون محل الطعن قد مسّ بحقوقهم بسبب الغش¹.

ويرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للأشكال المقررة لرفع الدعوى (تقييد العريضة، التبليغ...) ويقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه كما يجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة .

ومن بين شروط قبول الطعن، التي يتجاوزها لا يُقبل الاعتراض شكلا، ضرورة إرفاق العريضة بوصل إيداع كفالة أو مبلغ ضمان لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة التي يجب تسليطها عليه في صورة الحكم برفض مطلبه².

وقد حدّد المشرّع الجزائري في المادة 384 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دون نظيره المغربي والتونسي، المدّة التي يمكن خلالها تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، إذ حدّدها بشهرين (2) عندما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر إلى الغير، ويسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أو يُشار فيه إلى ذلك الأجل وإلى الحق في ممارسة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة .

¹ - انظر المادة 383، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

² - انظر الفصل 168، م م ت ت، المرجع السابق.

- انظر الفصل 303، ق م م، المرجع السابق.

² - انظر المادة 358، ق إ م إ ج، مرجع سابق.

- راجع الفصل 170، م م ت ت، مرجع سابق.

- الفصل 304، ق م م، مرجع سابق.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

أمّا عند عدم تبليغ الحكم أو القرار فيبقى أجل تقديم الطعن من الطاعن، الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، على الحكم أو القرار أو الأمر قائماً لمدة خمسة عشر (15) سنة (التقادم المُسقط) تسري من تاريخ صدور الحكم أو القرار أو الأمر .

ومن آثار الطعن باعتراض الغير إمّا قبول القاضي الاعتراض في صورة إلغاء أو تعديل الحكم أو الأمر أو القرار المطعون فيه أو يفصل القاضي برفض الاعتراض شكلاً أو موضوعاً .

ففي الحالة الأولى (القبول) يحتفظ الحكم أو القرار أو الأمر المعترض فيه بآثاره إزاء الخصوم الأصليين إلّا إذا كان موضوع النزاع غير قابل للقسمة، وفي الحالة الثانية (الرفض) يجوز للقاضي أن يحكم على المعترض بغرامة مالية دون الإخلال بالتعويضات التي يطالب بها الخصوم .

وبخصوص مسألة مدى إمكانية الطعن في الحكم أو القرار أو الأمر الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة من عدمه ؟. أجابنا المشرّع عن ذلك في المادة 389 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على جواز الطعن بنفس طرق الطعن المقررة للأحكام(العادية وغير العادية) .

ومثل حالة التماس إعادة النظر فالطعن بالاعتراض لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار محل الطعن إلّا إذا أمر قاضي الإستعجال بإيقافه طبقاً للمادة 386 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

وعملياً تعتبر منازعات التحصيل مجالاً خصباً لتطبيق هذا النوع من الطعون، حيث يعتمد القابض إلى إجراء الحجز على أموال وأصول تجارية أو الإشعار للغير الحائز باعتبارها وسائل لحماية امتيازات الخزينة العمومية، والتي قد تتأثر على إثر صدور أحكام

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

قضائية أطراف أخرى من الغير لم يتم إدخالها في الدعوى كأصحاب الديون الممتازة أو العمال، كما يمكن أن تصدر أحكام بالحجز أو البيع لفائدة أطراف أخرى والتي من شأن تنفيذها الإضرار بحقوق الخزينة بسبب الغرامات التأخيرية الضريبية التي في ذمة المحجوز عنهم ولم يكن القابض طرفا في هذه الدعوى¹.

الفرع الرابع : دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير.

نظم المشرع الجزائري - دون المغربي والتونسي- دعوى تصحيح الخطأ المادي والتفسير ضمن القسم الثاني من الباب الثامن من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مواد من 285 إلى 287 منه والتي أحالت إليها المادة 963 من نفس القانون .

إذ أنّ مجال الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الجبائية أكثر اتساعا مقارنة مع غيرها، لاعتمادها على العديد من الإجراءات التقنية والتي تحتل وقوع العديد من الأخطاء المادية التي يتوجب المطالبة بتصحيحها².

ويُقصد بالخطأ المادي حسب المشرع: "عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها، غير أنّ تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق والتزامات للأطراف " ³.

" فلا يترتب على إغفال أو عدم صحة أحد البيانات المقررة لصحة الحكم بطلانه، إذا ثبت من وثائق ملف القضية أو من سجل الجلسات أنّه تمّ فعلا مراعاة القواعد القانونية"⁴.

1 - شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي : دراسة تحليلية نقدية، المرجع السابق، ص 623.

2 - شيعاوي وفاء، المرجع السابق، ص 145.

3 - المادة 287، ق إ م إ ج، المرجع السابق.

4 - المادة 283 ، المرجع نفسه.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

وقد عرّف قضاء مجلس الدولة الخطأ المادي في العديد من قراراته نذكر منها قرار:

- ورد ضمن إحدى حيثياته أنّ: "... الخطأ المادي يتعلق بسهولة أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي أو خطأ في الترجمة أو غير ذلك ..." ¹.

- "... ولا يُقصد بالخطأ المادي إعادة مناقشة نص مادة قانونية تتعلق بعدم احترام الإجراءات المنصوص عليها قانونا والتي تُعدّ من النظام العام ..." ².

نستنتج من خلال هذه المحاولة في وضع تعريف للخطأ المادي أنّ الصور التي يمكن أن يتخذها الخطأ المادي مفتوحة من دون تحديد من خلال عبارة " أو غير ذلك" والتي نذكر منها على سبيل المثال :

- حالة الخطأ في الحساب:

بموجب قرار صادر سنة 2004 ورد ضمن إحدى حيثياته: "... حيث أنّ القرار المستأنف بمصادقته على خبرة يكون قد أصاب لكنّه وقع في خطأ مادي بمنطوقه وذلك بقضائه بمبلغ 3.177.8 دج مقابل الضرائب المستحقة بدلا من مبلغ 317.789,00 د ج المحدد من طرف الخبير.

وحيث أنّه يتعيّن إذن تأييد القرار المستأنف مبدئيا وتعديلا له القول أنّ الضريبة المستحقة قدرها 317.789.00 د ج ... " ³.

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 12251، مؤرخ في 16-12-2003، قضية ورثة (ح إ) ضدّ ولاية الجلفة، المصدر: نشرة داخلية لوزارة العدل (القرص المضغوط) صادرة سنة 2003، (غير منشور).

² - مجلس الدولة، قرار عدد 13535، مؤرخ في 21-10-2003، قضية (ج ن) ومن معه ضدّ لجنة الطعون لأملك الدولة لولاية الجزائر ومن معها، المرجع نفسه.

³ - قرار مجلس الدولة رقم 013677، الصادر بتاريخ 2004/11/23، نقلا عن : كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 212.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

- حالة التناقض بين الأسباب والحيثيات والمنطوق :

حيث قضى مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2003/05/06 بأنّ : "...وجود نصوص متناقضة تكفي لإلغاء القرار المطعون فيه ولكن حيث أنّ النصوص المتناقضة لا توجد إلاّ إذا كانت الأسباب والحيثيات والمنطوق غير متوافقة، وتلك التناقضات ما هي إلاّ أخطاء مادية لا تخص القرار..."¹ .

- عدم الردّ على طلبات الخصوم :

قضى مجلس الدولة في ذلك بأنّه خطأ مادي يتعين تصحيحه في القرار رقم 11367 : "...حيث أنّ عدم الردّ على طلب قَدّم من طرف المستأنف ويخص إجراءات قانونية جوهرية يعتبر خطأ مادي، وعليه يتعيّن بالنتيجة تصحيح الخطأ المادي الوارد في قرار مجلس الدولة،

حيث كان على مجلس الدولة أن يردّ على طلب ضمّ الملفات التي كانت مطروحة أمام نفس المجلس تفاديا لتناقضات محتملة في القرارات..."².

- حالة الإغفال :

جسّد مجلس الدولة حالة الأغفال بموجب قرار صادر بتاريخ 2003/01/14 : "من المقرر قانونا أنه متى ثبت أنّ قرارا قضائيا كان مشوبا بخطأ مادي يؤثر فيه وأنّ هذا الخطأ يسند إلى القاضي الفاصل في الدعوى فإنّه يجوز للطرف المعني بالخطأ أن يرفع طعنا أمام نفس الجهة القضائية لطلب تصحيح الخطأ.

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 8644، مؤرخ في 2003/05/06، قضية: والي ولاية معسكر ضدّ (ت ق)، المصدر : نشرة داخلية لوزارة العدل (القرص المضغوط)، غير منشور .

² - مجلس الدولة، قرار رقم 11367، مؤرخ في 2003/06/03، قضية ولاية تيزي وزو ضدّ ورثة (ح ر) ومن معهم، المرجع نفسه.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

والثابت في قضية الحال أنّ القرار الفاصل في طلب التماس إعادة النظر أمر فيه القاضي بضم قضيتين نظرا لوحدة الموضوع والأطراف، غير أنّه غفل عن ذكر اسم المطعون ضدّه الثاني في القضية مما يستحيل معه على من صدر القرار لصالحهما تنفيذه والاستفادة من آثاره والحقوق المترتبة عليه، وبالتالي يتعين عليه إلغاء القرار محل الطعن بتصحيح الخطأ المادي والتصريح بتأييد القرار المستأنف¹.

- السهو:

قضى مجلس الدولة في حالة السهو بقرار صادر بتاريخ 2002/07/15 بمايلي:
"حيث أنّ المدعي في التصحيح أكد في عريضته بأنّ مجلس الدولة لما ألغى قرار مجلس قضاء تلمسان الغرفة الإدارية وعين الخبير فإنّه لم يعينه بالدقة ولم يسمي الرجل الفني الذي يقوم بهذه الخبرة وعلى هذا الأساس فالعارض يطلب من مجلس الدولة تعيين اسم الخبير الذي يقوم بالمهمة المأمورة من طرف مجلس الدولة طبقا للمادة 294 من قانون الإجراءات المدنية .

حيث أنّ المدعى عليه في التصحيح لم يبلغ مما يجعل القرار غيائيا إزاءه.

حيث أنّ الغرفة بعد الإطلاع على العريضة وعلى القرار الملتمس ضدّه يتضح بأنّه جاء في منطوقه الأمر بإجراء خبرة دون تعيين اسم الخبير وعنوانه تبعا لاختصاصه وعليه يتعين على الغرفة تدارك هذا الخطأ وذلك بتعيين السيّد...المقيم بحي ... تلمسان ليقوم

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 9352، صادر بتاريخ 2003/01/14، نقلا عن : كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 216.217.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

بالمهمة الأمور بها وهي مراقبة المبيعات ومراقبة التكاليف المطروحة وتحديد الربح الصافي واستنتاج الضريبة مع تحديدها بدقة¹.

"...فالسهو عن الفصل في أحد الطلبات يعتبر خطأ ماديا يفتح المجال للطعن في القرار بطريق تصحيح الخطأ المادي..."².

ويجب أن ترفع دعوى تصحيح الأخطاء المادية بنفس الأشكال والإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم (المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة)، كما يجب تقديم دعوى تصحيح الأخطاء المادية في أجل شهرين(2) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ ولو بعد حيازة ذلك الحكم قوّة الشيء المقضي به(استنفاد طرق الطعن العادية: المعارضة والاستئناف) .

ويفصل في طلب التصحيح بعد سماع الخصوم أو بعد صحّة تكليفهم بالحضور ويؤشر بحكم التصحيح على أصل الحكم المصحح وعلى النسخ المستخرجة منه، ويبلغ للخصوم المعنيون بحكم التصحيح .

فهل يجوز الطعن في الحكم بعد طلب التصحيح الأول بتصحيح ثانٍ؟

نميّز هنا بين حالتين مرتبطتين بفترتين زمنيتين تتمثلان في³:

¹ - مجلس الدولة، قرار رقم 005040، صادر بتاريخ 2002/07/15، نقلا عن كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 217.

² - مجلس الدولة، قرار رقم 7455، مؤرخ في 2000/06/24، قضية (ح ع ج) ومن معه ضد والي ولاية بومرداس ومن معه، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، 2000، ص 152.

³ - المادة 286 الفقرة الأخيرة، ق إ م إ ج، المرجع السابق .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

-الفترة السابقة على حيازة الحكم القاضي بالتصحيح قوّة الشيء المقضي

به:يمكن الطعن في الحكم القاضي بالتصحيح عن طريق تصحيح ثانٍ .

-بعد حيازة الحكم القاضي بالتصحيح قوة الشيء المقضي به : لا يمكن الطعن

في هذه الحالة عن طريق تصحيح آخر ثانٍ ، إنّما يتم الطعن بواسطة النقض فقط .

هذا بخصوص دعوى تصحيح الخطأ المادي، أمّا دعوى التفسير فلها ارتباط بدعوى

تصحيح الخطأ المادي والهدف منها هو تفسير الحكم وتوضيح مدلوله أو تحديد مضمونه¹ .

" حيث أنّ الطعن بالتفسير لا يقبل إلاّ إذا كانت النصوص القانونية أو التنظيمية

غامضة أو هناك صعوبات في تطبيقها " ² .

ويقدّم طلب التفسير (من دون الطلبات المتعلقة بإبطال عقد أو قرار أو قضية أخرى

غير تلك المتعلقة بالتفسير لأنّها غير مقبولة³) بواسطة عريضة من أحد الخصوم أو عن

طريق عريضة مشتركة منهم وتفصل الجهة القضائية بعد سماع الخصوم أو صحّة تكليفهم .

" حيث يشترط لقبول الطعن التفسيري ليس فقط إلى إلزاميته وجود ما يستدعي

تفسير حكم أو قرار إداري بمعنى وجود غموض أو لبس يقتضي إزالته، بل أن يكون هناك

نزاع قائم وحالي يتوقف حلّه على طعن بالتفسير " ⁴ .

¹ - المادة 285 فقرة أولى، ق إ م إ ج، المرجع السابق .

² - مجلس الدولة، قرار رقم 6937، مؤرخ في : 2003/04/15، قضية : (ر ع) ضدّ وزير المالية ومن معه، المصدر

: القرص المضغوط، المرجع السابق، غير منشور .

³ - قرار رقم 12600، مؤرخ في : 2003/04/15، قضية (ع ع) ضدّ (ب ب) ، المرجع نفسه.

⁴ - المرجع نفسه .

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات

الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

ولا تخضع دعوى التفسير في رفعها وقبولها لشرط المدة الزمنية، فيمكن تحريكها في أي وقت كقاعدة عامة، وما دامت الأحكام والقرارات القضائية المطعون فيها عن طريق التفسير مشمولة بالإبهام والغموض¹.

وينبغي على الجهة القضائية التي رفع أمامها طلب التفسير أن يقتصر نظرها على الإجابة على سؤال التفسير ولا يجوز تغيير القرار ولا حتى إبطاله إذ أن القرار اكتسب حجية الشيء المقضي فيه والمفروضة على الجهة القضائية التي أصدرته والتي لا يمكنها الرجوع فيه، كما لا يمكن بحجة تفسير قرار ما الطلب من الجهة القضائية إجراء تعديل حقيقي لقرارها مغيرة نتيجة النزاع أو مخلّة بالمعنى².

ومن بين آثار الطعن المتعلق بالتفسير نلمس كذلك إمكانية الطعن فيه بالنقض دون الطعن فيه بالتفسير مرّة ثانية وإلاّ كان عرضة للرفض شكلا كما ذهب إلى ذلك مجلس الدولة في مسألة تتعلق بتفسير للمرّة الثانية لقرار قضائي أمامه بتاريخ 2003/03/18³.

نستنتج من خلال هذا المبحث أنّ المشرّع المغربي لم ينظّم ويضبط أحكام طرق الطعن غير العادية ضمن قانون الإجراءات الجبائية، فاستدعى الوضع منّا الرجوع إلى الشريعة العامة للإجراءات لأجل عرض تفاصيلها (طرق الطعن) ما يعقد المسألة أكثر أمامنا وأمام المهتمّين بالمجال الجبائي (قضاة، أساتذة، باحثين، سلطة إدارية، مكلفين، طلبة... إلخ (إضافة إلى تعقيد المادة (الجبائية) في حد ذاتها وتشتت أحكامها بين عديد القوانين الإجرائية والموضوعية، ناهيك عن التعليمات الداخلية التفسيرية ...، لذلك حبذا لو عمل (

¹ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 224.

² - قرار رقم 12600، المرجع السابق.

³ - قرار رقم 7264، مؤرخ في 2003/03/18، قضية: مديرية التربية لولاية سطيف ضدّ (س م) ومن معه، القرص المضغوط، المرجع السابق، غير منشور.

الباب الثاني الفصل الثاني : الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغربية الثلاث .

المشرع) على إدراج إجراءات تتماشى وطبيعة وخصوصية المادة الجبائية انطلاقا من نشوء نزاع إلى غاية نهايته دون الرجوع للقواعد العامة والشريعة العامة في كل جزئية، هذا طبعا ما يفسر القرارات والأحكام المتضاربة والمتناقضة فيما بينها وبين منطوقها وأسبابها وحيثياتها.

بالإضافة إلى أننا ندعو إلى خلق جهة رقابية على التطبيق السليم للقاعدة القانونية في تشريعنا الجزائري على غرار تشريعات جيراننا حتى يُبدع القاضي بإجتهاده في خلق قواعد ومصادر للقاعدة القانونية الجبائية كما ويعمل على تغييرها (الأحكام القانونية السارية) وتحيينها إن اقتضت الضرورة في سبيل تعزيز ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة لتحقيق تحصيل جبائي أمثل .

خلاصة الباب الثاني .

تأخذ منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات الدول المغاربية في كل من تونس والجزائر والمغرب الطبيعة الإدارية وهي من قبيل دعاوى القضاء الكامل التي يتمتع فيها القاضي بسلطات واسعة وإيجابية.

ومن بين شروط تقديم الدعوى نلمس الميعاد الذي بمروره ترفض الدعوى الضريبية شكلا، وبمناسبته اتبع المشرع التونسي نهجا مغايرا على نظيره المغربي والجزائري يتمثل في حق المكلف بالضريبة الذي رفضت دعواه لانقضاء أجل تقديمها أو رفضت شكلا أن يرفع طعنا أمام لجنة إعادة النظر في قرارات التوظيف الإجباري للأداء، جاعلا بذلك امتداد سلطات الإدارة الضريبية حتى بعد اللجوء إلى القضاء ما يؤدي إلى إمكانية تعسفها.

وقد منح المشرع الجزائري والمغربي للمحاكم الإدارية صلاحية الفصل فيها بأحكام ابتدائية مع إلزامية تمثيل المكلف بالضريبة فيها بمحام، خلافا لما ذهب إليه المشرع التونسي إذ خوّل ذلك الأمر لاختصاص المحاكم العادية الابتدائية (العدلية) وجعل تمثيل المكلف بمحام إجراء يتراوح بين الوجوبية والاختيارية وفقا لمعيار مادي في منازعات الوعاء واختصاص محاكم الاستئناف العادية في مادة التحصيل دون إلزامية المرور بالمحاكم الابتدائية في منازعات التحصيل.

ولكن رغم انعقاد صلاحية البت لاختصاص المحاكم العدلية في تونس إلا أنّ الفقه وفقه القضاء أقرّا بأنه للقاضي العادي صلاحيات تحقيقية وتفتيشية واسعة قصد الوصول إلى الحقيقة، وهي الصلاحية التي يتمتع بها القضاء الإداري . كما أنّ عبء الإثبات تفرضه العلاقة التي تجمع كلا الطرفين، إذ يتقاسمه كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية استثناء من القاعدة المعروفة " البينة على من ادعى"، مع استبعاد التشريع المغربي والتونسي للإثبات بالبينة واليمين دون التشريع الجزائري.

الباب الثاني : التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة .

لكن من الناحية العملية لمسنا بأن القاضي الفاصل في منازعات الضرائب المباشرة سواء عادي أو إداري يلجأ في معظم القضايا والمسائل الضريبية المعروضة أمامه إلى الخبرة كوسيلة تحقيق، معتمدا على تقرير الخبير في أغلب الحالات للفصل في المنازعة على الرغم من أن الخبراء لا يشترط فيهم الخبرة الجبائية إنما الخبرة المحاسبية فقط، ما يجعل القاضي هو الفاصل القانوني والخبير هو الفاصل الواقعي في معظم المنازعات الجبائية ما يؤدي إلى قلب دور القضاء من دور إيجابي إلى دور سلبي للتحقيق والفصل في منازعات الضرائب المباشرة .

وقد أجمعت التشريعات الثلاثة على تطبيق قاعدة مبدأ التقاضي على درجتين في منازعات الضرائب المباشرة، مع اختلاف كيفية تنظيمها فيما بين الجزائر تونس والمغرب، حيث منح المشرع الجزائري ذلك الاختصاص لمجلس الدولة مضيعا بذلك حق الطعن بالنقض على المكلف بالضريبة، على خلاف المشرع المغربي الذي استحدث محاكم الاستئناف الإدارية ليتم الطعن بالنقض أمام المجلس الأعلى، والتشريع التونسي الذي منح محاكم الاستئناف العادية صلاحية الطعن بالاستئناف أما الطعن بالتعقيب (النقض) يتم أمام المحكمة الإدارية مطبقا بذلك نظام الازدواجية على ذات النزاع .

الغائمة

الخاتمة .

من خلال هذه الدراسة التي انصبت على موضوع منازعات الضرائب المباشرة في كل من الجزائر، تونس، المغرب كدراسة مقارنة، يتبين سعي كل مشرع فيها إلى تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وذلك عن طريق إحداث نوع من التوازن النسبي فيما بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة مقابل السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، إذ أن التشريعات المغربية أرست أنظمة إجرائية تضمنت مختلف الآليات والوسائل الكفيلة بالتصدي لأي خلاف يمكن أن ينشأ بين الطرفين، و في سبيل ذلك فقد اختار كل مشرع الوسيلة التي يرى أنها الأمثل لبلوغ ذلك المسعى انطلاقاً من مبدأ السيادة .

وبالرجوع إلى ما ذهب إليه كل من المشرع الجزائري والمغربي والتونسي نجد اتفاقهم حول تكريس مرحلتين أساسيتين لتسوية كل خلاف يمكن أن ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة تتمثلان في مرحلة إدارية و مرحلة قضائية .

فبالنسبة للمرحلة الإدارية اتفق كل من المشرع الجزائري و المغربي على جعل التنظيم الإداري المسبق إجراء وجوبياً أمام الإدارة ذاتها وأيضاً جعل الطعن أمام لجان الطعن الإدارية إجراء اختيارياً هذا من جهة، لكن اختلفا من حيث ترتيب هذين الإجراءين وأيهما أسبق على الآخر، إذ اعتبر المشرع الجزائري أن التنظيم الإداري الإجمالي هو الأسبق على اللجوء الاختياري إلى لجان الطعن الإدارية عكس ما ذهب إليه المشرع المغربي، هذا الأخير اعتبر اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية الاختياري إجراء مستقلاً على التنظيم أمام الإدارة الضريبية ذاتها الذي يلجأ له المكلف في حالة عدم رده على رسالة المفتش بعد تبليغه بنتائج التصحيح.

أمّا المشرع التونسي فلم يأخذ بإجراء التنظيم الإداري المسبق واعتبره الفقهاء إجراء مساهماً في تعسف الإدارة الجبائية نظراً لاعتبارها طرفاً وقاضياً في آن واحد، كما أنه ومن دونه لا توجد دعوى جبائية قضائية مرفوضة بسبب التنظيم الأولي الإجمالي، لكنه أبقى على الحلول

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

الإدارية اللجائية ، مع أنّ زمن تدخلها يتم قبل إصدار الإدارة الضريبية سند التحصيل على غرار ما ذهب إليه المشرع المغربي وخلافا لما انتهجه المشرع الجزائري الذي جعل تدخلها بعد صدور سند الاستخلاص.

وأما فيما يخص المرحلة الثانية (القضائية) التي تعتبر من بين أهم الضمانات الدستورية المنصوص عليها في تشريعات البلدان المغاربية موضوع الدراسة ، فقد كادت تجمع جُلها على الطبيعة الإدارية لهذا النوع من المنازعات وفقا للمعيار العضوي و التي يتم رفعها من طرف المكلف بالضريبة أمام أنظار القضاء الكامل عدا ما ذهب إليه المشرع التونسي من خلال إسناد الاختصاص إلى المحاكم العادية في منازعات الأساس وإلى محاكم الاستئناف العادية مباشرة بخصوص منازعات التحصيل ، والتي يختص بالطعن بالنقض في أحكامها المحكمة الإدارية من حيث التطبيق السليم والصحيح للنص القانوني.

إذن ومن خلال ما قدّمناه في الموضوع من آليات تعتمد تشريعات البلدان المغاربية لتسوية منازعات الضرائب المباشرة من خلال بحث المسار الإداري الإجباري والاختياري منه وكذا المسار القضائي محاولين إبراز أهم النتائج المتوصل إليها .

أولاً: أهم النتائج.

1- المرحلة الإدارية.

أ- فيما يخص رقابة الإدارة الضريبية على التصريحات.

- تعتبر الرقابة الجبائية سببا رئيسا لمنازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغاربية الثلاث ، حيث تتضارب فيها المصلحة الخاصة مع المصلحة العامة عن طريق تشكيك الإدارة الضريبية في البيانات والمعلومات الواردة في التصريح التلقائي - الذي يتقدم به المكلف بالضريبة - الذي يعتبر قرينة بسيطة على صحة ما يرد فيه من معطيات.
- اتفاق التشريعات الثلاث على منح ضمانات للمكلفين بالضريبة أثناء إجراءات الرقابة الجبائية سواء تمت على الوثائق أو في عين المكان ، عن طريق تحديد مسألة القيام بها بشروط وإجراءات وأجال قانونية .

العنوان : مزاومات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- تجمع التشريعات على تبليغ الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة سواء تم إعادة تقييم الوعاء الضريبي من طرفها أم لا عن طريق الإشعار بإعادة التقييم الوجيه و الذي يشترط لصحته إلزامية توفره على بيانات ومعلومات من بينها تحديد ساعة ويوم القيام بإجراء الرقابة والإشارة فيه إلى الاستعانة بمستشار من اختياره ... ، وقد اختلفت التشريعات في جزاء تخلف تلك البيانات حيث اعتبر المشرع المغربي أن إجراءات التصحيح لاغية ، كما جعل المشرع الجزائري هذا الإجراء تحت طائلة البطلان ، أما المشرع التونسي فلم يرتب أي جزاء مقابل ذلك ما يفتح المجال لتعسف الإدارة الضريبية ويثير التساؤل حيال الغرض من وراءه !.
- تقييد كل من المشرع المغربي والتونسي الإدارة الضريبية إجرائيا بتحديد ميعادا للرد على ملاحظات المكلف بالضريبة واختلافهما من حيث الجزاء المترتب عن الإخلال بذلك ، حيث اعتبر المشرع المغربي أن إجراءات التحقيق كأن لم تكن ، ويتم على إثرها اعتماد الأساس المصرح به من طرف المكلف بالضريبة أسوة بالمشرع الفرنسي الذي اعتبر عدم الجواب على ملاحظات المكلف بالضريبة خلال ميعاد محدد بمثابة قبول ضمنى منها لملاحظاته ، أما المشرع التونسي فلم يرتب أي جزاء ما يؤدي إلى إفراغ هذا الإجراء من محتواه ، هذا على عكس المشرع الجزائري الذي لم يلزم أو يقيد الإدارة بأي أجل في سبيل الإجابة على مقترحات المكلف ما يفتح المجال لإمكانية تعسفها .
- منح المشرع الجزائري والتونسي للإدارة الضريبية صلاحية إعادة تقدير نتائج المراقبة الجبائية المبلّغة للمكلف بالضريبة في حالات معينة ما يشجع على تعسفها ، وذلك خلافا للمشرع المغربي الذي منع الإدارة الضريبية من القيام بإعادة تقدير النتائج الأولية المبلّغة للمكلف بالضريبة ما يعزز ضماناته في مواجهة السلطة الإدارية الضريبية .
- إطلاق المشرع الجزائري يد السلطة الإدارية الضريبية في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة بكل حرية ودون جزاءات وإصدارها سند تحصيل الدين الجبائي دون اعتبار لملاحظاته، ما يجعل ضمانات المكلف بالضريبة في أدنى مستوياتها ، و هو ما يشجع

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

المكلفين إلى اتباع سلوكات تدليسية ، ويدفع بالإدارة إلى التعسف ، هذا على النقيض مع التشريعات الجبائية المقارنة التي لم يترك القانون للإدارة الضريبية أية حرية في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة ، بل ألزمها بأن تقترح على المكلف عرض الخلاف على لجان الطعن الإدارية وذلك قبل إصدار سند التحصيل ، وهذا على غرار ما ذهب إليه المشرع الفرنسي .

- الطعن أمام اللجان قبل إصدار سند التحصيل وبعد إجراء عملية الرقابة الجبائية ليس بالغريب على المشرع الجزائري حيث عرفه خلال سنة 1976، ثم قام بالتخلي عنه بموجب قانون المالية لسنة 1991 خلال مرحلة التوجه نحو اقتصاد السوق ، وجعله بذلك مرحلة اختيارية بعد اتباع نهج التظلم المسبق وبعد أن يصبح لدين الضريبة وجود قانوني .

ب- بالنسبة للتظلم الإداري المسبق .

- يحتل التظلم الإداري المسبق مكانة بارزة في التشريعين الجبائيين الجزائري والمغربي بالنظر إلى الأهمية والفائدة التي يربتها بالنسبة للمكلف بالضريبة ، باعتباره إجراء إجباريا حاسما للفصل في منازعات الضرائب المباشرة خلافا لما عليه الوضع في القواعد العامة وخلافا لما ذهب إليه المشرع التونسي الذي تخلى عن هذا الإجراء .

- يعتبر التظلم إجراء إلزاميا قبل طرق باب القضاء تجسيدا لمبدأي العدالة والمساواة أمام الأعباء العامة، إلا أن القضاء الجزائري والمغربي استبعدا حالات يمكن الاستغناء فيها عن الشكوى المسبقة دون تعرض الدعوى القضائية للرفض شكلا، حيث استبعد القاضي الجزائري شرط الشكوى المسبقة في كل من حالة الاستعجال وكذا الدعوى التي يكون موضوعها المطالبة باسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق ، كما استبعد القاضي المغربي أية حالة تطبيقا لمبدأ " توازي الاخلاطات الشكلية" ، إلا أنه توصلنا إلى أن الحالات التي كشف عنها القاضي الجزائري لا تبرر الشكوى المسبقة

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- بطبيعتها، عكس الحالات التي ذهب إليها القاضي المغربي المنتج والتي تبرر ذلك الاستبعاد.
- يتم الطعن عن طريق التظلم أمام الإدارة الضريبية التي أسست الضريبة في كلا التشريعين ، لكن في الجزائر يتم قبل المرور على الطعن أمام اللجان ، أما في المغرب فيتم بعد عدم رد المكلف في الميعاد المحدد قانونا على نتائج إعادة التقييم.
 - تعدد الجهات المستقبلة للتظلم في التشريع الجزائري ممثلة في المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب ، رئيس المركز الجوارى للضرائب وكذا مدراء المؤسسات الكبيرة ما يعزز تقرب الإدارة من المواطن في الجزائر، عكس الوضع في المغرب الذي حصر الجهة التي يرفع أمامها التظلم في شخص المدير الولائي للضرائب في مادة الأساس وفي المحاسب في حالة اتصال المنازعة بشق التحصيل تجنبا لحيرة ولبس المكلف بالضريبة ورفض الشكوى شكلا .
 - عمل القضاء المغربي على وضع قاعدة تتعلق بإحالة الشكوى على الجهة المختصة باستقبالها في حالة خطأ المكلف في توجيهها، ما يعزز من ضماناته ويجنبه ضياع حقوقه أسوة بما ذهب إليه المشرع الفرنسي .
 - مضمون الشكوى المسبقة يرتبط في مختلف التشريعات بمادة الوعاء أو التحصيل ، حيث يحكمها في الجزائر قانون إجرائي وحيد يتمثل في قانون الإجراءات الجبائية ، أما في المغرب فينظم الأحكام المتعلقة بالأساس المدونة العامة للضرائب أما المرتبط بالتحصيل فتحكمه المدونة العامة للتحصيل .
 - أنّ وسائل التنفيذ الجبري لدى المشرع الجزائري ثلاثة وهي : الحجز ، الغلق المؤقت والبيع، إلا أنّ القانون منح ضمانا للإخطار للمكلف الذي ستكون أمواله المنقولة عرضة للحجز وكذا حالة الغلق المؤقت للمحل المهني دون حالة البيع . فلا نجد سببا قانونيا يبرر ذلك خاصة وأنّ إجراء الغلق هو الأخطر من بين إجراءات التنفيذ الجبري.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- ميعاد الاستحقاق بأجل يتطابق عند المشرعين الجزائري والمغربي ، إلا أنّ المشرع المغربي عالج مسألة تزامن تاريخ الاستحقاق مع يوم عطلة ، فيرجئ بذلك تاريخ الاستحقاق إلى أول يوم عمل يليه ، عكس المشرع الجزائري الذي لزم الصمت بخصوص هذا الأمر وتركه للقضاء .
- لم يضمن المشرع الجزائري وصول الإخطار أو التنبيه إلى المكلف كما لم يقرنه بأي أجل ما يضيف عليه طابع الفجاءة والمباغطة من طرف القابض ، على عكس التشريع المقارن الذي عبّر عنه بـ "على أبعد تقدير" ويرسل في ظرف مغلق ، وما يعزز هذه الضمانة " الإنذار ، الإخطار" أنّه يمكن للإدارة الضريبية المغربية أن ترسل أكثر من إنذار أول وثاني وثالث ، فلا يمكن إذن مباشرة التحصيل الجبري إلاّ بعد إرسال آخر إشعار للمدين ، والأكثر من ذلك أنّه المكلف يستفيد - المتأخر عن الدفع وقبل تبليغ الإنذار - من أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق وعشرين يوما(20) على الأقل بعد إرسال آخر إشعار .
- يتفق المشرعين (الجزائري والمغربي) من حيث طريقة احتساب المواعيد ، إذ تحتسب كاملة فلا يدخل في الحساب يوم التبليغ ويوم حلول الأجل.
- خلافا للمشرع الجزائري وضع المشرع المغربي ميعادا قصيرا موحدا لتقديم الشكوى المسبقة عند اتصال المنازعة الضريبية بالأساس الضريبي ، كما أنّنا نلمس تعدد المواعيد في التشريع الجزائري دون المغربي عند ارتباط المنازعة بالتحصيل الجبائي.
- يمكن تقديم شكوى شفوية أو كتابية وفقا لما ذهب إليه الفقه المغربي وذلك في حالة تكرار فرض الضريبة والفرض الخاطيء لها ، ما يجعلنا أمام نوع من المرونة من جانب تأمين مصالح المكلف بالضريبة ، على عكس المشرع الجزائري الذي يشترط أن تكون مدونة .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- عدم قبول الشكوى الجماعية حسب التشريع المغربي على النقيض مما ذهب إليه المشرع الجزائري من حيث قبول الشكوى الجماعية كاستثناء وفي حالات محددة كحالة الورثة مثلا .
- إمكانية تصحيح الشكوى المعيبة المنقوصة عن طريق إلزام إدارة الضرائب توجيه رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام للمكلف بالضريبة لغرض تكملة الملف خلال ميعاد محدد قانونا وفقا للقانون الجزائري على غرار التشريع الفرنسي ، عكس المشرع المغربي الذي لم يشر إلى هذا الإجراء وجعل مصير الشكوى المعيبة في حالة فوات ميعاد تقديمها هو الرفض ويفقد تبعا لذلك حقوقه إن كان لها مقتضى .
- عمل المشرع الجزائري على الحد من السلطة التقديرية للإدارة عن طريق تقييدها بتقديم المكلف بالضريبة ضمانات أو دفع مبلغ 30% من مبلغ الضريبة المتنازع بشأنها لأجل قبول إرجاء الدفع عند اتصال المنازعة بالوعاء ودفع 10% بشأن التحصيل ، والأكثر من ذلك إرجاء الإدارة الضريبية تحصيل الدين الضريبي المتنازع بشأنه دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% نتيجة خطأ مادي أو فرض ضريبي مزدوج في مادة الوعاء ، على خلاف ما ذهب إليه المشرع المغربي من حيث ترك كامل الصلاحية للإدارة في تقدير الضمانات التي يقدمها المكلف في سبيل وقف تنفيذ الدفع .
- يتفق القانون الجزائري مع المغربي من حيث أعمال الإدارة لحريتها وبصورة مطلقة بشأن مسألة التحقيق في الشكوى المسبقة ، فلم يقيدّها بميعاد كما لم يحدد الجهة التي تتولى عملية التحري والبحث على غرار ما ذهب إليه المشرع الفرنسي .
- لم يحصر المشرع الجزائري جهة الفصل في الشكوى في شخص المدير الولائي للضرائب ، بل وزعها بين مختلف الجهات المستقبلية للشكوى ، لكن القرار الفاصل في الشكوى يتم باسم المدير الولائي للضرائب وهو وحده صاحب حق التمثيل أمام القضاء ما يبرر الدور المحوري الذي يلعبه وكذا اعتبار الإدارة الضريبية خصم وحكم في نفس

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

الوقت ، أمّا في التشريع المغربي فالجهة المختصة بالفصل تتمثل في المفتش الجهوي للضرائب فقط ، لكن القرار يصدر باسم مدير الضرائب.

- أُلزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف بالضريبة القرار الصادر في الشكوى وتسببه ، لكن مقابل هذه الإلزام لم يبين الجزاء الذي يمكن أن يوقع على المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى في حالة المخالفة ، عكس ما ذهب إليه المشرع المغربي الذي لم يلزم الإدارة تسبب قرارها في حالة الرفض .

ت-الطعن أمام اللجان .

- أجمعت التشريعات المغربية على أنّ الطعن أمام اللجان من حقوق المكلف بالضريبة دون الإدارة الضريبية باعتباره وسيلة بديلة لحل المنازعات الضريبية بعيدا عن ساحة القضاء ، كما اتفقت على أنّه إجراء اختياري يهدف إلى تقريب وجهات النظر فيما بين الطرفين المتخاصمين وقبل الطعن أمام القضاء ، لكن اختلفت بشأن لحظة الطعن أمامها ، حيث يتم ذلك بعد صدور سند تحصيل الدين الضريبي وبعد استنفاد الطعن الأولي الإجباري في التشريع الجزائري، ويتم قبل إصدار الإدارة الضريبية سند الاستخلاص في التشريع المغربي والتونسي .

- تتواجد لجان الطعن في الجزائر على ثلاث مستويات الولائي ، الجهوي والمركزي ، وعلى المستويين المحلي والوطني في المغرب، أمّا في تونس فنجد مؤسسة الموفق الجبائي ولجان المصالحة .

- يغلب على أعضاء لجان الطعن في الجزائر الطابع الإداري ، ما يؤدي إلى عدم إنصاف المكلف بالضريبة وعدم إشراكه في اتخاذ القرار، كما لا يخدم مبدأ الاستقلالية والحياد الذي يفترض في أعضائها لاتخاذ قراراتها بعيدا عن إرادة الإدارة الضريبية .

- عضوية ممثلي الإدارة الضريبية ضمن تشكيلة اللجان بصوت تداولي يثير الكثير من الجدل في الجزائر والمغرب وتونس ، وعند الطعن من قبل المكلف أمام تلك

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- اللجان التي يُفترض فيها الاستقلالية والحياد يجد المدين نفسه أمام ممثل عن الإدارة يتدخل في إصدار آرائها ، أي أمام طرف وحكم في آن واحد .
- تعدد واختلاف صفات الأعضاء ضمن تشكيل اللجنة المحلية والوطنية المغربية ، فهناك ضمان تمثيلية للمكلفين بالضريبة بصوت معادل لصوت الإدارة الضريبية في هذه اللجان ما يخدم حيادها بمناسبة نظرها في النزاع الضريبي .
- تُصدر اللجان في التشريعين الجزائري والتونسي آراء لا ترقى إلى درجة القرارات وليس لها أية قوة إلزامية في مواجهة الإدارة الضريبية ، عكس ما هو عليه الوضع في المغرب إذ تصدر لجان الطعن الإدارية مقررات ملزمة للإدارة الضريبية .
- عامل المشرع المغربي الإدارة الضريبية على قدم المساواة مع المكلف بالضريبة من زاوية إلزامية وحجية الآراء التي تصدرها اللجان فلا يمكن للإدارة استبعاد تنفيذها أو رفضها ، إنّما خوّلها المشرّع إمكانية الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة ما يعزز من فعالية هذا الإجراء .
- مكّن المشرّع الجزائري الإدارة الضريبية من وقف تنفيذ الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية بموجب قرار غير قابل للطعن أمام القضاء ما يبرر امتداد سلطات الإدارة الضريبية أمام اللجان كذلك، عكس المشرّع المغربي والتونسي والفرنسي ، إذ أنّ هذا الأخير أعطى للإدارة إمكانية عدم الأخذ برأي اللجان وتحملها لعبء الإثبات عند قيام المنازعة أمام القضاء .
- خوّل المشرع الجزائري للإدارة الضريبية حق الرفض المطلق لآراء اللجان ما يؤدي إلى تعطيل فعاليتها في إحداث نوع من التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وهو ما يدفعنا للتساؤل حول الفائدة المرجوة من وراء هذا الإجراء .

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- لا تتمتع لجان الطعن الإدارية بالشخصية المعنوية وبالتالي لا تقاضي ولا تقاضى ، ما يثير لبسا بخصوص تمثيلها أمام القضاء عند طعن الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة في آرائها في التشريع الجزائري دون المغربي .
- الطعن في آراء اللجان وفقا للتشريع التونسي يتم أمام الإدارة الضريبية ، ما يبرر تعسف الإدارة الضريبية باعتبارها خصم وحكم ، كما يوحي بأن المشرع يضع المصلحة العامة ضمن الأولويات مقارنة بمصلحة المكلف بالضريبة .

2- أهم نتائج المرحلة القضائية.

أ- بالنسبة لسير الدعوى الضريبية.

- أسند المشرع الجزائري والمغربي الاختصاص النوعي في منازعات الضرائب المباشرة إلى القاضي الإداري ممثلا في المحاكم الإدارية ، أما المشرع التونسي فقد أخضعها إلى اختصاص القضاء العادي ممثلا في المحاكم الابتدائية رغم إقرار القضاء بالطبيعة الإدارية للمنازعة الضريبية ، وهذا في منازعات الأساس دون التحصيل ، حيث أخضع منازعات التحصيل لاختصاص قاضي الاستئناف ليفصل فيها بحكم ابتدائي نهائي مُهدرا بذلك مبدأ التقاضي على درجتين المكرس دستوريا وجاعلا قرار الاستخلاص بمثابة حكم ابتدائي صادر عن جهة قضائية ما يعزز امتيازات الإدارة.
- جعل المشرع الجزائري مسائل الاختصاص المحلي من النظام العام يثيره الخصوم أو القاضي من تلقاء نفسه في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ، عكس المشرع المغربي الذي لم يعتبره كذلك .
- خلق المشرع المغربي محكمتين إداريتين على مستوى مدينتي الرباط ومراكش ، ويمتد اختصاصهما إلى كافة تراب المملكة يؤدي إلى إرهاق المكلفين بالضريبة وتراكم الملفات و ببطء دراستها ، على خلاف الوضع في الجزائر إذ يتم إنشائها عبر كامل تراب الجمهورية تدريجيا.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- يمثل الإدارة الضريبية أمام القضاء المدير الولائي للضرائب عند المنازعة في الأساس أو القابض عند ارتباط الخلاف بحالة التحصيل الجبائي ، وعليه تبرز إشكالية علمية وعملية حول مسألة الطعن في الآراء التي تصدر عن لجان الطعن ، فعندما يكون المكلف بالضريبة هو الطاعن هل تُرفع الدعوى ضد اللجان أم ضد الإدارة؟، وما زاد من تعقيد الأمر هو الغموض والتضارب والتناقض الذي سار وفقه الاجتهاد القضائي الجزائري في الموضوع ما أدى إلى خلق إشكالات أخرى تضاف إلى خصوصية وتعقيد المادة الجبائية وغموض النصوص وتشتتها بين عدة قوانين .

- جعل المشرع الجزائري ونظيره المغربي شرط توكيل محام لطرح دعوى ضريبية أمام القضاء شرط وجوبي في كل أطوار التقاضي ، في حين المشرع التونسي أخذ بقاعدة المراوحة بين الوجوب والجواز في توكيل محامي وفصل بين الحالتين وفق معيار مادي .

- اتباع المشرع التونسي لطريق مختلف عن نظيره الجزائري والمغربي - بخصوص رفض الدعوى الضريبية شكلا أو رفضها لانقضاء ميعاد رفعها - بإتاحة إمكانية عرض الخلاف من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أمام لجنة إعادة النظر في قرارات التوظيف الإجباري للأداء ؛ وعليه تمتد سلطات الإدارة الضريبية وامتيازاتها حتى ما بعد المرحلة القضائية ، إضافة إلى أنّ الإدارة تبقى متماز وتتميز عن المكلف بجعلها الخصم والحكم في ذات الوقت طيلة مراحل المنازعة . ما يجعلنا نتوصل إلى أنّ المنازعة الضريبية في التشريع التونسي المرتبط بالوعاء الضريبي تبتدئ إدارية و تنتهي إدارية يتوسطها الطعن أمام القضاء عكس التشريع الجزائري والمغربي أين تبدأ المنازعة إدارية وتنتهي قضائية .

- يتم الطعن أمام القضاء الإداري الجزائري والمغربي ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية بعد التظلم أمامها ما يؤدي إلى تجميد الطلبات أمام القضاء ، فلا تقبل

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

تبعاً لذلك الطلبات الجديدة المقدّمة من المكلف بالضريبة ، خلافاً لما انتهجه المشرع التونسي إذ يحق لكل من المكلف والإدارة الضريبية -وعلى قدم المساواة - تقديم طلبات جديدة نظراً لعدم وجود تظلم إجباري أولي ، وعلى خلاف ما ذهب إليه المشرع الفرنسي حيث يتم الطعن أمام القضاء في القرار الأصلي الأولي قبل المراجعة الإدارية.

- إضافة القضاء المغربي شرط الجدية في المنازعة بخصوص قضاء الاستعجال لطلب وقف تنفيذ تحصيل الدين الجبائي والذي قد يتعارض مع شرط عدم المساس بأصل الحق.

- الإشارة بصورة مقتضية لاختصاص القضاء الإستعجالي في المادة الضريبية والإحالة إلى القواعد العامة بشأنه في التشريعات الثلاثة .

- رغم منح التشريع التونسي اختصاص البت في منازعات الضرائب المباشرة للقاضي العادي موضوعياً، إلا أنه يخوّله في المقابل استعمال سلطاته الاستقصائية التحقيقية التي يتمتع بها القاضي الإداري و بصورة إيجابية في سبيل الوصول إلى الحقيقة.

- تناول المشرع الوطني ونظيره في تونس وسائل تحقيق خاصة تبعاً لخصوصية المادة ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن القاضي الإداري اتباعها للفصل في الدعوى المرفوعة أمامه وهي التحقيق المضاد والخبرة ، على خلاف المشرع المغربي الذي لم يكلف نفسه عناء ذلك وأحال بشأنها إلى القواعد العامة (قانون المسطرة المدنية) على الرغم من وجود ترسانة تشريعية جبائية .

- جعل المشرع التونسي دون نظيره اللجوء إلى الخبرة إجراء إلزامياً في حالة تقدير القيمة التجارية للعقارات والحقوق والأصول التجارية المحالة بالنسبة إلى المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- ثبت عمليا أنّ القاضي الجبائي في الجزائر، المغرب وتونس يعتمد اعتمادا شبه كلي على مقررات الخبرة للبت في المنازعات الجبائية ، فأصبح الخبير هو الفاصل الحقيقي والفعلي الواقعي وله دور إيجابي وفعال عكس القاضي الفاصل القانوني .
 - توزيع عبء الإثبات فيما بين المكلف والإدارة الضريبية نظرا لوجود منازعة قائمة فيما بين طرفين غير متكافئين، وبالتالي لا يصح تطبيق القاعدة العامة "البينة على من ادعى" .
 - عدم جواز إجراء الصلح في مادة الضرائب في كل من التشريع الجزائري والمغربي ، هذا على خلاف المشرع التونسي الذي اعتبره إجراء جوازيا بعدما كان وجوبي قبل صدور قانون المالية لسنة 2014 .
- ب- بخصوص إصدار الأحكام وطرق الطعن فيها .**
- قيام المشرع الجزائري بسن عقوبة الغرامة التهديدية بنص قانوني في سنة 2008(ق إ م إ)، حيث رفع بذلك الغموض الذي كان سائد سابقا ما يعزز ويضمن حقوق المكلف بالضريبة ، خلافا للوضع في التشريع الجبائي التونسي والمغربي اللذين تركا الأمر لاجتهاد القضاء في هذه المسألة.
 - غياب نصوص خاصة بإجراءات الفصل في الدعوى وطرق الطعن فيها ضمن المنظومة المتعلقة بالجباية - سواء ضمن النصوص الموضوعية أو الإجرائية- في التشريعات الثلاثة ، وإفراطها في الإحالة إلى القواعد العامة ما يؤدي إلى بطء وتعقيد إجراءات البت والطعن فيها .
 - اقتصار الطعن في الأحكام الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة على الطعن بالاستئناف دون الطعن بالنقض نظرا لغياب هيئة قضائية تراقب التطبيق السليم للقانون في الجزائر، على عكس التشريع المغربي الذي استحدث سنة 2006 محاكم الاستئناف الإدارية والمجلس الأعلى كجهة مختصة للطعن بالنقض أمامه، والتشريع التونسي كذلك.

العنوان : مزاومات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- تفرد المشرع التونسي بمعارضته مبدأ التدرج الهرمي من حيث الاختصاص النوعي في المسائل الجبائية نظرا لتشتيته بين اختصاص القضاء العادي موضوعيا والإداري قانونيا ، على الرغم من تبنيه مبدأ الازدواجية القضائية ، ما يؤدي بنا إلى القول أنه جعل المكلف بالضريبة يجابه الإجراءات المعقدة والمشتتة من جهة ويواجه الإدارة الضريبية و القاضي من جهة أخرى .
- تفرد المشرع الجزائري بتمكين المكلف بالضريبة من رفع دعوى تصحيح الخطأ المادي ودعوى التفسير ، عكس التشريع المغربي والتونسي اللذين أدخلها ضمن أسباب الطعن بالتماس إعادة النظر .

ثانيا : التوصيات.

يتضح من خلال ما تمّ ذكره من نتائج بأنّ الضمانات التي جاء بها المشرع الجزائري مقارنة بنظيره المغربي والتونسي ، والتي حاول من خلالها تخفيف العبء على المكلف بالضريبة ، تعد ضعيفة وغير فعالة وشكلية بالمقارنة مع تلك الممنوحة للإدارة الضريبية ، لذا من وجهة نظرنا ، ولتعزيز ضمانات المكلف بالضريبة أثناء المراحل التي تمر منها المواجهة مع الإدارة الضريبية العمل على وضع الاقتراحات التالية - التي تتخذ شكل توصيات - على أرض الواقع .

1-المرحلة الإدارية.

- إعادة النظر في الضمانات الممنوحة للإدارة الضريبية أثناء إجراءات إعادة التقييم الوجيه المتعلقة بحق رفض ملاحظات المكلف بالضريبة بحرية مطلقة وبدون عواقب وكذا حريتها في رفض الشكوى النزاعية ورفضها آراء اللجان كذلك في سبيل تعزيز حقوق المكلف بالضريبة المجرد من أية سلطة سوى ما يوفره له القانون من حقوق ، أسوة بما ذهب إليه المشرع المغربي خصوصا.

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- إلزام الإدارة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة خلال ميعاد محدد تحت طائلة إلغاء نتائج الرقابة الجبائية والتقييد بما ورد في التصريح الأولي المقدم من طرف المكلف بالضريبة كما عليه الوضع في التشريع المغربي .
- جعل الشكاوى مقبولة حتى ولو يتم تقديمها أمام جهة أخرى كما هو عليه الوضع في المغرب ، وذلك بإحالتها إلى الجهة المعنية.
- تفعيل دور لجان الطعن عن طريق إشراك ممثلي المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلتها وبصوت تداولي وإقصاء عضوية ممثلي الإدارة الضريبية نظرا لإمكانية الاستعانة بهم كخبراء فقط .
- إعطاء نوع من الفعالية للجان الطعن بجعل تدخلها قبل أن يصبح لدين الضريبة وجود قانوني كما كان عليه الوضع سابقا أسوة بالجارتين تونس والمغرب ودولة فرنسا كذلك .
- منح لجان الطعن الشخصية المعنوية رفعا للبس والغموض الذي يتضارب فيه اجتهاد قضاء مجلس الدولة .
- جعل الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية تتمتع بحجية مطلقة في مواجهة الإدارة الضريبية ، وعليها الامتثال إليها أو الطعن فيها أمام القضاء على قدم المساواة مع المكلف بالضريبة كما ذهب إلى ذلك المشرع المغربي.

2-المرحلة القضائية.

- ضرورة التخلي عن إشراك أعوان مصلحة الضرائب في عملية التحقيق المضاد والخبرة بإعدادهم محضر بالعملية ، قصد قيام كلتا العمليتين بصورة حيادية وبعيدا عن الإدارة الضريبية وأعاونها طالما أنّ المنازعة أمام أنظار القضاء الذي يتميز بالحيادية والاستقلالية في اتخاذه قراراته.
- المرونة في التقاضي من خلال ترك الأمور على أصالتها وذلك بجعل إجراء الصلح اختياري وممكن اللجوء إليه بين المكلف والإدارة الضريبية ، بدليل وجوده قانونا

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- وتطبيقه فعلا في صورة دفع الضريبة على أقساط مثلا ، وهذا على غرار ما أخذ به
المشرع التونسي.
- خضوع القضاة لتكوين متخصص في المادة الجبائية ، تجنباً للأخذ بالخبرة في كل
مرة وذلك لأجل تقليل المصاريف على الطرف الضعيف في العلاقة ولتفعيل دور
القاضي.
 - التخلي عن تسبيب استبعاد تقرير الخبرة من طرف المشرع الجزائري وذلك عملاً بما
أخذ به المشرع المغربي ، لكون رأي الخبير يستخدم في تكوين قناعة القاضي فقط ،
ولا يتمتع بأية قيمة إلزامية .
 - أن يكون الشخص القائم بالخبرة لا يحمل صفة خبير محاسب فقط ، إنما خبير
محاسب جبائي وبشروط.
 - إنشاء وإقامة محاكم إدارية استئنافية مقام الغرف الإدارية الجهوية الخمس ، ليتولى
بذلك مجلس الدولة رقابة التطبيق الصحيح والسليم للقانون عن طريق الطعن
بالنقض وتكتمل بذلك أطوار التقاضي في المادة الإدارية بصفة عامة والضريبة
على وجه الخصوص أسوة بالقضاء العادي.
 - إعادة تنظيم إجراءات التقاضي في المادة الجبائية على مستوى المنظومة التشريعية
الجبائية تجسيدا لخصوصية المنازعة والمادة الضريبية في حد ذاتها عن طريق
محاولة جمع شتاتها الموجود بين أكثر من خمسة قوانين مختلفة في قانون موحد ،
وكذا ضرورة التخلي عن الإحالة المفردة للقواعد العامة في كل مرة .
 - نشر كل ما يتعلق بالمادة الجبائية من اجتهادات قضائية في مجلة خاصة بها دورية
ومستمرة على غرار الوضع في تونس والمغرب ، مع الإشارة إلى الالتفاتة المحتمثة
من طرف مجلس الدولة بإصداره عدد خاص بالمنازعات الضريبية في سنة 2003.
 - التقليل من المنشورات والتعليمات الداخلية لإدارة الجباية عن طريق تضمينها في
قانون الإجراءات الجبائية.

العنوان : مفاوضات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب).

- التقليل من التعديلات السنوية المتكررة التي تطل قانون إجرائي بموجب قوانين المالية ، ونأخذ على سبيل المثال بخصوص لجان الطعن الإدارية تمّ استحداثها بهذه الكيفية لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2016 وتمّ تعديل أحكامها بموجب قانون المالية لسنة 2017 و 2018 و 2019. وهو ما يعقدّ الأمر على المهتمين والباحثين في المجال الجبائي ومنهم الباحث.

من خلال كل ما تقدّم نتوصل إلى أنّ التعديلات القانونية المتكررة التي تطل المجال الجبائي ككل من المفروض أن يكون الهدف من ورائها تعزيز الثقة التي تجمع المكلفين بالضريبة مع الإدارة الضريبية عن طريق تحقيق نوع من التوازن بين مراكزهما بجعل علاقتهما تشاركية تعاونية وليست تنافرية في سبيل تحقيق وضمان أمن لحقوق المكلف بالضريبة وعدم إهدار حقوق الخزينة العامة بالمقابل .

قائمة المراجع

قائمة المراجع .

أولاً: باللغة العربية .

1-الكتب

أ- الكتب العامة .

- 1-اسكندر محمد توفيق، الخبرة القضائية، الطبعة السادسة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 2-الطالب عبد الكريم، التنظيم القضائي المغربي في مجلة العلوم القانونية، المغرب، 2003.
- 3-السنهوري عبد الرزاق أحمد، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، إحياء للتراث العربي، لبنان، دون سنة .
- 4-العيش فضيل، شرح قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجديد : قانون 09/08، منشورات أمين، الجزائر، 2009.
- 5-_____، الصلح في المنازعات الإدارية وفي القوانين الأخرى، منشورات بغدادية، الجزائر، دون سنة .
- 6-التراب مصطفى، القواعد الإجرائية أمام محاكم الاستئناف الإدارية : مجموعة دراسات المختصر في القضاء والقانون، مطبعة الأمنية، المغرب، 2008.
- 7-الغزواني نور الدين، التعليق على قانون المرافعات المدنية والتجارية : الأحكام العامة والاختصاص، د د ن، تونس، 1996.
- 8-آث ملويا لحسين بن شيخ، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري : دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة، الطبعة الثانية ،دار هومة، الجزائر، 2008.
- 9-_____، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، الطبعة السادسة، دار هومة، الجزائر، 2009.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 10-بوسقيعة أحسن، المنازعات الجمركية : تعريف وتصنيف الجرائم الجمركية، متابعة وقمع الجرائم الجمركية، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2009.
- 11-بوعشبة توفيق، القانون الإداري التونسي، الأطرش للكتاب المختص، تونس، 1995.
- 12- بن صاولة شفيقة، الصلح في المادة الإدارية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 13-_____، إشكالية تنفيذ الإدارة للقرارات القضائية الإدارية : دراسة مقارنة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 14- بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري : دعوى الإلغاء، دار العلوم، الجزائر، 2004.
- 15-_____، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، د ط، دار العلوم، الجزائر، 2010.
- 16-بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغدادبي، الجزائر، 2009.
- 17-جنيج محمد رضا، القانون الإداري، الطبعة الثانية، مركز النشر الجامعي، تونس، 2008.
- 18- دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة أمام القضاء العادي والإداري : قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، طبعة 2012.
- 19-هنوني نصر الدين وتراعي نعيمة، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007.
- 20-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 21- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- 22- طلبة أنور، الوسيط في شرح قانون الإثبات، د ط، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2004.
- 23- لحرش كريم، القضاء الإداري المغربي، سلسلة اللامركزية والإدارة المحلية العدد 16 و17، مطبعة طوب بريس، المغرب، 1997.
- 24- محيو أحمد، المنازعات الإدارية، ترجمة : فائز أنجق وبيود خالد، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.
- 25- محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 26- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 27- عياض بن عاشور، القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس، الطبعة الثالثة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2006.
- 28- فليح العلي عادل، المالية العامة : والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، لبنان، 2007.
- 29- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية : الخصومة - التنفيذ - التحكيم، دار الهدى، الجزائر، 2008.
- 30- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 31- خيرى الوكيل محمد إبراهيم، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دون طبعة، دار النهضة العربية، مصر، 2012 .

ب-الكتب المتخصصة .

- 1-أبوكرش شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية، دار المناهج، الأردن، 2004.
- 2-إدريوش سفيان والصابري رشيدة، تصحيح الأساس الضريبي: دراسة مقارنة، دار القلم، المغرب، 2001.
- 3-أولعربي سعيد، إشكالية تحصيل ديون الدولة : محاولة في التأسيس وبحث مداخل الإصلاح، منشورات الحلبي، المغرب، 2016.
- 4- أزوكار عمر، المساطر الضريبية بين فقه الإدارة الضريبية والعمل القضائي المغربي : رصد لأكثر من 300 قرار قضائي، النجاح الجديدة، المغرب، 2016.
- 5-أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 6-الأمراني زنطار الحسن، المنازعات الجبائية : طرق استخلاص الضرائب المباشرة والمنازعات فيها، الجزء الأول، مطبعة دار النشر المغربية، المغرب، 1996.
- 7-البجدايني حياة، قواعد التقاضي في المادة الضريبية : دراسة نماذج من المنازعات الجبائية والإشكالات المطروحة في الميدان العملي خلال مراحل الوعاء والتصفية والتحصيل، منشورات مجلة الحقوق المغربية سلسلة ((دراسات قضائية))، الإصدار الثالث، المغرب، 2010 .
- 8-الورفلي أحمد، دراسات في قانون الجبائية، الجزء الثاني، د ط، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007.
- 9-العبيدي محمد، الوجيز في النزاعات الإدارية والجبائية، د د ن، تونس، د س ن.
- 10-العياري كمال، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007.
- 11-الفندري خليل، النزاعات الجبائية الإدارية أمام الجهات القضائية: دراسة للتشريعات التونسية المتعلقة بالنزاعات الجبائية مدعمة بفقهاء قضاء المحكمة الإدارية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2016.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 12- القرقوري محمد، وعاء ومنازعة الضرائب على القيمة المضافة والشركات والدخل، مطبعة الأمنية، المغرب، 2002 .
- 13- الشامي مجدي، المنازعات الضريبية : بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2016.
- 14- الثيعلالي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، 1997.
- 15- بوعبسة وليد، مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2017.
- 16- بيومي زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، 1989.
- 17- _____، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2006 .
- 18- جماني السعدية، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، منشورات السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الخامس، مطبعة الأمنية، المغرب، 2014.
- 19- دراز حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، لبنان، 1999.
- 20- هلاي عبد الله، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية : الوسائل والضمانات في القانون التونسي والقانون المقارن، د ط، د د ن، تونس، 2008.
- 21- هنادز عزيزة، المساطر الضريبية بين القانون والتطبيق، دار أبي رقرق، المغرب، 2011.
- 22- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 23- _____، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر، 2011.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

24- لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، مكتبة الرشاد، المغرب، 2013.

25- مجدي الشامي، المنازعات الضريبية : بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء، مصر 2016.

26- مليح يونس، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، الأمنية، المغرب، 2015.

27- مفتاح كريم، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام، المغرب، 2016.

28- سايس جمال، المنازعات الضريبية : في الاجتهاد القضائي الجزائري، دار كليك، الجزائر، 2014.

29- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 1990.

30- _____، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.

31- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008.

32- قصري محمد، المنازعات الجبائية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء الإداري، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، 2005.

33- رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل : الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية مقارنا بالقانون رقم 157 لسنة 1981 وعلى ضوء آراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، دون سنة نشر .

34- رمضان صديق محمد، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية : دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، دون سنة نشر .

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

35-شكيري محمد، القانون الضريبي المغربي: دراسة تحليلية نقدية، الطبعة الثانية،
المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، 2005.

2-الرسائل والمذكرات الجامعية والعلمية .

أ-رسائل الدكتوراه.

1-أبليلا عبد الرحمان، الإثبات في المادة الجبائية بالمغرب بين القواعد العامة
وخصوصيات المادة، أطروحة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة الدار البيضاء،
المغرب، السنة الجامعية 2006-2007.

2- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدّمة لنيل درجة
الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص: قانون الأعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة،
الجزائر، السنة الدراسية 2012-2013.

3-البقالي نجيب، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل درجة
الدراسات المعمقة، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، المغرب، 2007-2008.

4-بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي (1992-2004)،
أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

5-زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة
دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.

6-محززي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي،
أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع: نقود ومالية (نظام جديد)،
جامعة الجزائر، 2006 .

7-عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة
الدكتوراه في القانون العام، فرع الإدارة والمالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر-1،

2008-2009.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

8- عميمي عبد الحق، أحكام الاجتهاد القضائي المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، أكدال - الرباط، 2012-2013.

9- شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في الحقوق، تخصص: قانون الأعمال، جامعة بسكرة، 2009-2010.

10- خيرى عثمان فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل عن طريق الاتفاق، أطروحات الدكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2016.

ب-مذكرات الماجستير .

1- حايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون عام للأعمال، جامعة جيجل، 2012.

2- تصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص: قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008.

3- خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص: قانون عام، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2004.

ب-المذكرات العلمية .

- الجمل الشريف وفاء، مبدأ المواجهة بين المطالب بالأداء والإدارة، مذكرة ختم التمرين في مهنة المحاماة، الهيئة الوطنية للمحامين، تونس، السنة القضائية 2011-2012.

3-المقالات .

- 1-أبليلا عبد الرحمن، ((خصوصيات العمل القضائي في المنازعات الجبائية بالمغرب))،
المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة رقم 04 بعنوان
المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996.
- 2-أبركان فريدة، ((رقابة القاضي الإداري على السلطة التقديرية للإدارة))، مجلة مجلس
الدولة عدد1، الجزائر، 2002.
- 3-أمقران عبد العزيز، ((عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب
المباشرة))، مجلة مجلس الدولة عدد خاص : المنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.
- 4-إدليبي منى، ((الدعوى الضريبية في سورية))، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية
والقانونية، العدد الثالث، المجلد 27، سوريا، 2011.
- 5-البكوش ناجي، ((الفقه الإداري الجبائي و ضمانات المطالب بالضريبة))، مجلة
دراسات قانونية، عدد 08، صادرة عن كلية الحقوق بصفافس، تونس، 2001.
- 6-_____، ((قراءة في المنظومة الجبائية اليوم))، مجلة دراسات قانونية، عدد 14
صادرة عن كلية الحقوق بصفافس، تونس، 2007 .
- 7-البقالي نجيب، ((منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري))، مجلة المحاكم
المغربية، عدد 116، النجاح الجديدة، المغرب، سبتمبر / أكتوبر 2008.
- 8-الجامعي عبد الرحيم، ((الإشكالية التي يطرحها قانون المحاكم الإدارية في مجال
المنازعات الجبائية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع
الساعة رقم 04 بعنوان المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996.
- 9-الحسوني نور الدين، ((ضمانات الملزم خلال المرحلة القضائية لفض النزاع
الجبائي))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار
السلام، المغرب، 2018.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 10- العياري كمال، ((الإثبات في نزاعات الأساس في القانون الجبائي))، مجلة القانون :
الأخبار القانونية عدد 16-17، تونس، جانفي 2007.
- 11- الفوركي مصطفى، ((خصوصيات المسطرة القضائية في المادة الضريبية))، المجلة المغربية للدراسات والإستشارات القانونية، عدد 06، دار الآفاق العربية، المغرب،
2015.
- 12- الشحمي الطاهر، ((حالات التوظيف الإجباري للأداء))، مجلة القانون: الأخبار القانونية،
السنة الثانية عشرة، عدد 247/246، تونس، أكتوبر 2017.
- 13- الشريقي عبد الواحد، ((مسطرة المنازعة الضريبية))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 02، دار السلام، المغرب، يونيو 2012 .
- 14- التاوتي عثمان، ((مراجعة الإقرارات الضريبية : مسطرتها وانقضاؤها في ضوء اجتهادات القضاء))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص: الضرائب،
دار السلام، المغرب، 2018.
- 15- التراب مصطفى، ((المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة رقم 04 بعنوان المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية، المغرب، 1996.
- 16- الخميري جمال، ((نزاعات الإستخلاص))، مجلة القانون، السنة الثامنة، عدد 169/168، تونس، ديسمبر 2013.
- 17- أنتك محمد، ((مشروع المدونة العامة للضرائب: أي توازن بين سلطة الإدارة وحقوق الملزم))، مجلة المحاكم المغربية، عدد 106، النجاح الجديدة، المغرب، يناير /فبراير 2007 .
- 18- بدران محمد، ((الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، الجزائر، 2009.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 19- بوسقيعة أحسن، ((المخالفة الضريبية: الغش الضريبي))، المجلة القضائية، العدد 1، الجزائر، 1998.
- 20- بنبريك عبد العلي، ((المنازعات الجبائية في ظل المحاكم الإدارية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 04، المغرب، 1996.
- 21- بنته فريد، ((المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية))، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، عدد 5-6، مطبعة النجاح الجديدة، المغرب، 2007.
- 22- جيري نجيب، ((المنازعات الضريبية بالمغرب: النظام القانوني والإشكالات التطبيقية))، مجلة القضاء الإداري، عدد 08، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2016.
- 23- هلاي عبد الله، ((تطور حق التقاضي الجبائي منذ الاستقلال))، مجلة القضاء والتشريع، عدد 07، تونس، جويلية 2007.
- 24- حايد فاطمة، ((مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء: الجزائر - المغرب))، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، عدد 06، الجزائر، جوان 2018.
- 25- _____، ((حقوق المكلف بالضريبة بين إجرائي التعسف في استعمال الحق والمحرم الجبائي في القانون الجزائري))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، جوان 2019.
- 26- _____، ((أنظمة الاستثمار في القانون الجزائري: مقارنة بين القانون الحالي والملغى))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد 28، دار السلام، المغرب، جوان 2019.
- 27- حيضرة عبد الكريم، ((سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية))، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 119، المغرب، نوفمبر - ديسمبر 2014.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 28- كوروغلي مقداد، ((الخبرة القضائية ودورها في حل المنازعات الجبائية))، مجلة مجلس الدولة، عدد 1، الجزائر، 2002.
- 29- كمون سليم، ((الإختبار في المادة الجبائية))، مجلة القضاء والتشريع عدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، مارس 2011.
- 30- كربي زوييدة، ((المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية))، مجلة مجلس الدولة، عدد، 07، الجزائر، 2005.
- 31- ———، ((الجباية الخاصة بالمؤسسات : موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائرية))، مجلة مجلس الدولة عدد 11، الجزائر، 2013.
- 32- كريم سامي، ((نظام إنابة المحامي في القضاء الجبائي))، المجلة التونسية للجبائية، مركز الدراسات الجبائية بكلية الحقوق بصفاقس، عدد 05، تونس، 2006.
- 33- محساس سفيان، ((الخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية : دراسة مقارنة))، مجلة المحكمة العليا عدد 02، الجزائر، 2014 .
- 34- مليح يونس، ((مسطرة التظلمات الإدارية أمام أنظار الإدارة الضريبية : شروطها، آجالها ودلالاتها))، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص الضرائب، دار السلام، المغرب، 2018.
- 35- مسوس محمد، ((المنازعات الضريبية بين الضمانات القانونية الملزمة والممارسات الواقعية لإدارة الضرائب))، مجلة المناظرة، عدد مزوج 16-17، هيئة المحامين، المغرب، ماي 2014.
- 36- مرحوم محمد الحبيب، ((إرجاء دفع الضريبة))، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص: المنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.
- 37- نويري عبد العزيز، ((المنازعة الإدارية في الجزائر: تطورها وخصائصها : دراسة تطبيقية))، مجلة مجلس الدولة عدد 08، الجزائر، 2006.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

38- سهيل قدور، ((القرائن في القانون الجبائي التونسي))، مجلة القضاء والتشريع، العدد 07، السنة 48، تونس، جويلية 2006 .

39- سفيان صابر، ((التظلم الضريبي بين إلزامية النص واجتهاد القضاء))، مجلة المنازعة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، 2018.

40- عبيدة سلمى، ((نزاعات الأساس))، مجلة القضاء والتشريع عدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، مارس 2011.

41- قويدري مصطفى، ((الغرامة التهديدية في ظل أحكام القانون المدني وقانون الإجراءات المدنية والإدارية))، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، الجزائر، 2012.

42- قنطار رابح، ((النزاع الجبائي))، نشرة القضاة عدد 53، الجزائر، 1998.

43- شنوف السعدية، ((دور اللجان الضريبية في فض المنازعات الضريبية))، مجلة المنازعة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص بالضرائب، دار السلام، المغرب، 2018.

4- الأيام الدراسية والملتقيات والندوات .

1- أبليل عبد الرحمن، ((خصوصيات الخبرة في المادة الضريبية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

2- الأبيض بوبكر، ((المطالبة التمهيدية : عبء ثقل على الملمزم أم مسطرة ناجعة لحل المنازعات الجبائية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

3- البوعمرى بوشعيب، ((الإثبات في النزاعات الضريبية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 4-البرجي سفيان، ((معضلة الإثبات في نزاعات التوظيف الإجمالي))، أعمال ملتقى القاضي الجبائي، يومي 03 و04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي.
- 5-الورفلي أحمد، ((صلاحيات الإدارة الجبائية))، سلسلة الخبير: دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003.
- 6-_____، ((التوظيف الإجمالي للأداء : ما الجديد؟))، سلسلة الخبير: دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003.
- 7-الكاسم الحسن، ((اللجنة الوطنية للطعون الضريبية الاختصاص والمسطرة والقرارات الصادرة عنها))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.
- 8-الكرناوي إبراهيم، ((التعريف باللجن المحلية لتقدير الضريبة والمسطرة المتبعة أمامها للبت في المنازعات الضريبية))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.
- 9-السباعي محمد، ((دور القضاء الإداري في تحقيق التوازن بين حقوق الملمزم وواجباته في الميدان الجبائي))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع الإشكاليات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب، 2011.
- 10-العياري كمال، ((النزاع الجبائي أمام المحاكم))، أعمال دورة دراسية بالمعهد الأعلى للقضاء، تونس بتاريخ : 30 جانفي 2003.
- 11-الفاسي الفهري سلوى، ((إيقاف التنفيذ في استخلاص الدين الضريبي أمام القضاء المستعجل))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

12-الفندري خليل، ((هيكله القضاء الجبائي الإداري))، أعمال ملتقى القاضي الجبائي المنظم من طرف الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، يومي 03 و04 جانفي 2002 .

13- القادري فؤاد، ((حول علاقة جديدة بين الملزم والإدارة الجبائية))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الإنتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.

14- الشريقي محمد، ((المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

15- التراب مصطفى، ((أي تطور للقضاء الإستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية؟))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

16- بودالي عزيز، ((الإشكالات المرتبطة بالخبرة القضائية في المجال الضريبي))، أعمال الندوة الوطنية حول موضوع : الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

17- بوعزيز الحبيب، ((الرقابة القضائية في مادة التوظيف الإجباري للأداء))، أعمال الملتقى الجهوي حول موضوع :النزاعات الجبائية، تونس، 26 نوفمبر 1999.

18- بوغالب محمد، ((الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية))، مجلة المنازعات الإنتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

19- بنعزي محمد، ((وقف تنفيذ تحصيل الدين الضريبي على ضوء المادة 242 من المدونة العامة للضرائب))، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى عدد 16، منشورات الحلبي، المغرب، 2011.

20- جبالي محمد، ((فاعلية لجان الطعن الإدارية للضرائب كألية لتسوية النزاعات الجبائية في ظل تعديلات قانون المالية لسنة 2016-دراسة مقارنة-))، ملتقى حول آليات تسوية المنازعات ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر: بين النصوص والواقع، المنظم بجامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل، يومي 08 و 09 نوفمبر 2016.

21- زاهر مصطفى، ((الإجراءات الشكلية في المنازعة الضريبية: المطالبة والضمانة نموذجاً))، الندوة الوطنية حول موضوع الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 16، مطبعة المعارف الجديدة، المغرب .

22- حسان نادية، ((خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الاستثمار))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

23- كوني عبد الجليل، ((ضوابط المطالبة أمام الإدارة الضريبية))، مجلة المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.

24- سقلاب فريدة ودموش حكيمة، ((إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

25- فارة سماح وبوخميس سهيلة، ((الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

العنوان: **منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).**

26- فنيديس أحمد، ((إجراءات مراقبة الضريبة))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

27- شكيري محمد، ((خصوصية المنازعة في مجال الفحص الضريبي))، الندوة الجهوية السادسة بعنوان : المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، المغرب، 2007.

28- خرشي إلهام، ((النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية))، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالم، الجزائر، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

5-المحاضرات .

1-أخريف عبد الحميد، محاضرات في قانون المسطرة المدنية محيئة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة فاس، المغرب، السنة الدراسية: 2011/2012 (غير منشور) .

2-بساعد علي، محاضرات في مادة المنازعات الجبائية، مقدّمة لطلبة المدرسة الوطنية للإدارة سنة 2012، الجزائر، ص 15 . (غير منشور) .

6-النصوص القانونية.

أ-الداستير.

1- الجزائر .

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بالاستفتاء الشعبي في 28 نوفمبر 1996، المنشور بموجب مرسوم رئاسي رقم 96- 438، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 76، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بموجب قانون 16- 01، مؤرخ في 06 مارس 2016،

العنوان: مفاوضات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

يتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 14، مؤرخ في 07 مارس 2016.

2-المغرب .

• ظهير شريف رقم 1.11.91، صادر في 29 يوليو 2011، يتعلق بتنفيذ الدستور، ج ر م م عدد 5964 مكرر، مؤرخ في 30 يوليو 2011.

3-تونس.

• دستور الجمهورية التونسية لسنة 2014، المنشور بموجب قرار صادر من رئيس المجلس الوطني التأسيسي، مؤرخ في 31 جانفي 2014، يتعلق بالإذن بنشر دستور الجمهورية التونسية، ر ر ج ت عدد 10، مؤرخ في 04 فيفري 2014.

ب-النصوص التشريعية .

أ- الجزائرية .

1-قانون عضوي رقم 01-98، مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر ج ج عدد 37 مؤرخ في 15 نوفمبر 1998.

2-قانون عضوي رقم 11-13، مؤرخ في 26 يوليو 2011، يعدّل ويتمم القانون العضوي رقم 01-98، مؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر ج ج عدد 43، مؤرخ في 03 أوت 2011.

3-أمر رقم 66-154، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر ج ج عدد 47، مؤرخ في 20 جوان 1966 . (ملغى).

4-أمر رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر ج ج عدد 102، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .

5-أمر رقم 76-102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر ج ج عدد 103، مؤرخ في 26 ديسمبر 1976.

العنوان: مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 6-أمر رقم 76- 103، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر ج ج عدد 39، مؤرخ في 17 ماي 1977.
- 7-أمر رقم 76- 104، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر ج ج عدد 70، مؤرخ في 02 أكتوبر 1977 .
- 8-أمر رقم 76 - 105، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر ج ج عدد 81، مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.
- 9-قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر ج ج عدد 57، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990.
- 10-أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر ج ج عدد 85، مؤرخ في 31 ديسمبر 1996.
- 11- قانون رقم 98-02، مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر ج ج عدد 37، مؤرخ في 15 نوفمبر 1998.
- 12-قانون رقم 01- 21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج عدد 79، مؤرخ في 23 ديسمبر 2001. المحدث بموجبه قانون الإجراءات الجبائية .
- 13-قانون رقم 02-11، مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر ج ج عدد 86، مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .
- 14-قانون رقم 06- 24، مؤرخ في 26 سبتمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر ج ج عدد 85، مؤرخ في 27 ديسمبر 2006 .
- 15-قانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر ج ج عدد 21، مؤرخ في 23 أبريل 2008.
- 16-أمر رقم 10-01، مؤرخ في 26 أوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر ج ج عدد 49، مؤرخ في 29 أوت 2010.

العنوان: مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 17- قانون رقم 15-18، مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر ج ج عدد 72، مؤرخ في 31 ديسمبر 2015.
- 18- قانون رقم 16-09، مؤرخ في 03 أوت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج ر ج ج عدد 46، مؤرخ في 03 أوت 2016.
- 19- قانون رقم 16-14، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر ج ج عدد 77، مؤرخ في 29 ديسمبر 2016.
- 20- قانون رقم 18-18، مؤرخ في 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر ج ج عدد 79، مؤرخ في 30 ديسمبر 2018.

ب-التونسية.

- 1- قانون عدد 130 لسنة 1959، مؤرخ في 05 أكتوبر 1959 يتعلق بإدراج مجلة المرافعات المدنية والتجارية، ر ر ج ت، عدد 56، مؤرخ في 13 نوفمبر 1956 .
- 2- قانون عدد 40 لسنة 1972، مؤرخ في أول جوان 1972 يتعلق بالمحاكم الإدارية، ر ر ج ت الصادر في 2 جوان 1972، منقح و متمم بموجب قانون أساسي عدد 11 لسنة 2002، مؤرخ في 04 فيفري 2002، ر ر ج ت عدد 11، مؤرخ في 05 فيفري 2002.
- 3- قانون عدد 81 لسنة 1973، مؤرخ في 31 ديسمبر 1973، يتعلق بإصدار مجلة المحاسبة العمومية، ر ر ج ت عدد 51، مؤرخ في 31 ديسمبر 1973، صفحة 2501.
- 4- قانون عدد 114 لسنة 1989، مؤرخ في 30 ديسمبر 1989، يتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، ر ر ج ج عدد 88، مؤرخ في 29 إلى 31 ديسمبر 1989.
- 5- قانون عدد 51 لسنة 1993، مؤرخ في 03 ماي 1993، يتعلق بمصالح الموفق الإداري، ر ر ج ج عدد 35، مؤرخ في 11 ماي 1993.

العنوان: مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

6- قانون رقم 61، مؤرخ 23 جوان 1993، يتعلق بالخبراء العدليين، ر ر ج ت عدد 48، مؤرخ في 29 جوان 1993 .

7- قانون عدد 82 لسنة 2000، مؤرخ في 09 أوت 2000، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ر ر ج ت عدد 64، مؤرخ في 11 أوت 2000.

8- قانون عدد 87 لسنة 2005، مؤرخ في 15 أوت 2005، يتعلق بالمصادقة على إعادة تنظيم بعض أحكام مجلة الالتزامات والعقود، ر ر ج ت عدد 68، مؤرخ في 26 أوت 2005.

9- قانون عدد 54، مؤرخ في 19 أوت 2014، المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2014، راجع : موقع منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية .

10- أمر عدد 3485، مؤرخ في 17 سبتمبر 2014، يتعلق بضبط مشمولات مصالح الموفق الجبائي وتنظيمه الإداري والمالي، ر ر ج ت عدد 78، مؤرخ في 26 سبتمبر 2014.

ت-المغربية.

1- ظهير 12 أغسطس 1913، يتضمن قانون الإلتزامات والعقود، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، سلسلة النصوص القانونية، عدد 14 يناير 2009 ، محيئة بتاريخ 18 فبراير 2016.

2- ظهير شريف رقم 1.57.223، بتاريخ 27 سبتمبر 1957 بشأن المجلس الأعلى، ج ر م م عدد 2347، مؤرخ في 08 أكتوبر 1957.

3- ظهير شريف بمثابة قانون رقم 1.74.447، مؤرخ في 28 سبتمبر 1974 يتضمن المصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، ج ر م م عدد 3230 مكرر، مؤرخ في 30 سبتمبر 1974.

العنوان: مذكرات الخرائج المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

4-ظهير شريف رقم 1.91.225، صادر في 10 سبتمبر 1991 يتعلق بتنفيذ القانون رقم 41.90 المحدث بموجبه محاكم إدارية، ج ر م م عدد 4227، مؤرخ في 03 نوفمبر 1993.

5-مرسوم رقم 2.92.59، الصادر في 03 نوفمبر 1993، إحداث المحاكم الإدارية ومقار نفوذها، ج ر م م عدد 4229، مؤرخ في 17 نوفمبر 1993 .

6-ظهير شريف رقم 1.95.213، صادر في 08 نوفمبر 1995، بتنفيذ القانون رقم 18.95، بمثابة ميثاق للاستثمارات، ج ر م م عدد 4335، مؤرخ في 01 يوليو 1996.

7-ظهير شريف رقم 1. 00. 175، صادر في 03 ماي 2000، يتعلق بتنفيذ القانون رقم 15. 97، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، ج ر م م عدد 4800، بتاريخ 01 يونيو 2000 .

8-قانون رقم 45. 00، المتعلق بالخبراء القضائيين، الصادر بموجبه الأمر التنفيذي بمقتضى الظهير الشريف رقم 1. 01. 126 بتاريخ 22 يونيو 2001، ج ر م م عدد 4918، مؤرخ في 19 يوليو 2001 .

9-ظهير شريف رقم 1.04.22، صادر في 03 فبراير 2004، يتعلق بتنفيذ قانون رقم 03.70 بمثابة مدونة الأسرة، ج ر م م عدد 5184، بتاريخ 05 فبراير 2004.

10-ظهير شريف رقم 01.06.07، صادر في 14 فيفري 2006، يتعلق بتنفيذ قانون رقم 03.08، المحدث بموجبه محاكم استئناف إدارية، ج ر م م عدد 5398، مؤرخ في 23 فيفري 2006، ص 490.

11- مرسوم رقم 2.06.187، الصادر في 25 يوليو 2006، المتعلق بتحديد عدد محاكم الاستئناف الإدارية ومقارها ودوائر اختصاصها، ج ر م م عدد 5447، مؤرخ في 14 أوت 2006.

العنوان: **منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).**

12- قانون المالية رقم 06. 43 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006، المتضمن المدونة العامة للضرائب، طبعة 2018 .

13- ظهير شريف رقم 1.07.195، مؤرخ في 30 نوفمبر 2007، بتنفيذ القانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات المحلية، ج ر م م عدد 5583، مؤرخ في 03 ديسمبر 2007.

14- ظهير شريف رقم 1.15.150، صادر في 19 ديسمبر 2015، يتعلق بتنفيذ قانون المالية رقم 70.15، ج ر م م عدد 6423، مؤرخ في 21 ديسمبر 2015.
ت-النصوص التنظيمية الجزائرية .

1-مرسوم تنفيذي رقم 95 - 310، مؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية و يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر ج ج عدد 60، مؤرخ في 15 أكتوبر 1995 .

2-مرسوم رئاسي رقم 96- 113، مؤرخ في 23 مارس 1996، يتضمن تأسيس وسيط الجمهورية، ج ر ج ج عدد 20، مؤرخ في 31 مارس 1996 (ملغى).

3-مرسوم رئاسي رقم 99- 170، مؤرخ في 02 أوت 1999، يتضمن إلغاء مؤسسة وسيط الجمهورية، ج ر ج ج عدد 52، مؤرخ في 04 أوت 1999.

4-قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، ج ر ج ج عدد 20، مؤرخ في 29 مارس 2009 .

7- التعليمات .

أ- الجزائرية .

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، منشور يتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن، صدر يوم: 1997/02/15.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سلسلة الجباية رقم 02، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.
 - 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة "حقوقكم وواجباتكم"، الجزائر، 2010 .
 - 5-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2010 .
 - 6-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مصلحة المنازعات، تعليمة تتعلق بلجان الطعن، رقم 11، مؤرخة في 07 ماي 2017.
- ب-التونسية .

- الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للأدعاءات، دليل المراقبة والنزاع الجبائي، الإجراءات أمام المحكمة الابتدائية، الجزء الرابع، تونس، د س.
- ج-المغربية .

- المملكة المغربية، وزارة الاقتصاد والمالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق الملزم بالضريبة في مجال المراقبة الضريبية، المغرب، 2016.
- 8 - المواقع الإلكترونية .

- 1-الدك خالد، ((الغرامة التهديدية في ضوء القانون والاجتهاد القضائي بالمغرب))، www.marocdroit.com ، تاريخ الزيارة : 2016/10/10، الساعة : 12:00.
- 2-الوكيلي عزيز، ((أي دور للجن الضريبية في حل المنازعات الضريبية وفق التوجه الجديد للمدونة العامة للضرائب))، انظر الموقع الالكتروني : www.droitenterprise.com، تاريخ الزيارة: 2018/01/11، الساعة : 23:00.
- 3-الورفلي أحمد، ((الجديد في الصلح الجبائي من خلال قانون المالية لسنة 2017))، الموقع: <http://ae.linkedin.com>، بتاريخ: 04 جانفي 2017 على الساعة: 20:00.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

4-السبيسي هدى، ((المنازعات القضائية في مجال الوعاء الضريبي))، الموقع: <http://www.hcp.ma> ، تاريخ الزيارة:2014/12/29على الساعة21.00.

5-العكام محمد خير، ((تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية))، الموقع <http://fr.scribd.com> ، تاريخ الزيارة : 2016/07/10على الساعة 10:00.

6-العسري جواد، ((المنازعات الضريبية بين التحقيق والإثبات))، انظر الموقع : www.maghress.com، بتاريخ 2015/10/18، الساعة 11:00.

7-بوتخريط نعيمة، ((الخبرة القضائية ودورها في حل المنازعات الجبائية))، انظر الموقع: www.marocdroit.com، تاريخ الزيارة: 2016/05/15 على الساعة: 10:00.

8-قرار المحكمة الإدارية، الصادر في 03 جويلية 2003، الموقع: www.JurisprudMaroc.com، تاريخ الزيارة :10سبتمبر 2017، الساعة 12:50.

9-المحكمة الإدارية أكادير عدد 343، بتاريخ 05 أكتوبر 2006، انظر الموقع : www.JurisprudMaroc.com ، تاريخ الزيارة :10سبتمبر 2017، الساعة 12:50.

10-حكم المحكمة الإدارية عدد 179، "شركة سامي لاتكوست ضدّ مديرية الضرائب"، بتاريخ 26 ماي 2007، انظر موقع: www.JurisprudMaroc.com، تاريخ الزيارة :10سبتمبر 2017، الساعة 12:50.

11-قانون رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، انظر الأمانة العامة للحكومة الجزائرية www.joradp.dz .

9-الاجتهاد القضائي.

1-الجزائري .

أ- قرارات المحكمة العليا.

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 1-قرار رقم 54003، مؤرخ في 06 جوان 1987، عدد 03، 1990.
 - 2-قرار رقم 89920، مؤرخ في 26 أفريل 1992، نشرة القضاة عدد 47، 1995.
 - 3-قرار رقم 94453، مؤرخ في 23 أكتوبر 1994، المجلة القضائية عدد 02، 1995.
 - 4-قرار رقم 143174، مؤرخ في 21 جويلية 1996، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 5-قرار رقم 115284، مؤرخ في 13 أفريل 1997، المجلة القضائية عدد 01، 1998.
 - 6-قرار رقم 116250، مؤرخ في 27 أفريل 1997، القرص المضغوط (غير منشور).
- ب- قرارات مجلس الدولة .**
- 1-قرار رقم 159874، مؤرخ في 28 جوان 1999، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 2-قرار رقم 177052، مؤرخ في 22 نوفمبر 1999، القرص المضغوط(غير منشور).
 - 3-قرار رقم 7455، مؤرخ في 24 جوان 2000، مجلة عدد 02، 2000.
 - 4-قرار رقم 163903، مؤرخ في 19 فيفري 2001، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 5-قرار رقم 207171، مؤرخ في 09 أفريل 2001، عدد خاص المنازعات الضريبية . 2003
 - 6-قرار رقم 2770، مؤرخ في 30 جويلية 2001، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 7-قرار رقم 012045، مؤرخ في 08 أكتوبر 2001، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 8-قرار رقم 002060، مؤرخ في 28 جانفي 2002، عدد خاص بالمنازعات الضريبية . 2003
 - 9-قرار رقم 005040، مؤرخ في 15 جويلية 2002، القرص المضغوط (غير منشور).
 - 10-قرار رقم 7304، مؤرخ في 23 سبتمبر 2002، مجلة عدد 02، 2002.
 - 11-قرار رقم 004399، مؤرخ في 15 أكتوبر 2002، عدد خاص بالمنازعات الضريبية .2003
 - 12-قرار رقم 9352، مؤرخ في 14 جانفي 2003، القرص المضغوط (غير منشور)

العنوان: مفاوضات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

13-قرار رقم 006526، مؤرخ في 25 فيفري 2003، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

14-قرار رقم 7264، مؤرخ في 18 مارس 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

15-قرار رقم 013164، مؤرخ في 01 أبريل 2003، القرص المضغوط (غير منشور)

16- قرار رقم 005183، مؤرخ في 15 أبريل 2003، القرص المضغوط(غير منشور).

17-قرار رقم 6937، مؤرخ في 15 أبريل 2003، القرص المضغوط (غير منشور) .

18-قرار رقم 7440، مؤرخ في 15 أبريل 2003، مجلة عدد 04، 2003.

19-قرار رقم 12600، مؤرخ في 15 أبريل 2003، القرص المضغوط (غير منشور) .

20-قرار رقم 8644، مؤرخ في 06 ماي 2003، القرص المضغوط (غير منشور) .

21-قرار رقم 007864، مؤرخ في 20 ماي 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

22-قرار رقم 13071، مؤرخ في 03 جوان 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

23-قرار رقم 001717، مؤرخ في 17 جوان 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

24-قرار رقم 008753، مؤرخ في 17 جوان 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

25-قرار رقم 10563، مؤرخ في 17 جوان 2003، القرص المضغوط (غير منشور).

26-قرار رقم 010739، مؤرخ في 22 جويلية 2003، القرص المضغوط(غير منشور).

27-قرار رقم 13535، مؤرخ في 21 أكتوبر 2003، القرص المضغوط(غير منشور).

28-قرار رقم 12251، مؤرخ في 16 ديسمبر 2003، القرص المضغوط(غير منشور).

29-قرار رقم 11052، مؤرخ في 20 جانفي 2004، عدد 08، 2006.

30-قرار رقم 012398، مؤرخ في 17 فيفري 2004، القرص المضغوط(غير منشور).

31-قرار رقم 007692، مؤرخ في 20 أبريل 2004، القرص المضغوط (غير منشور) .

32-قرار رقم 013677، مؤرخ في 23 سبتمبر 2004، مجلة عدد 07، 2005 .

33-قرار رقم 013680، مؤرخ في 23 نوفمبر 2004، القرص المضغوط(غير منشور).

34-قرار رقم 20288، مؤرخ في 12 جويلية 2005، مجلة عدد 7، 2005.

العنوان: مذكرات الخرائط المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 35-قرار رقم 019861، مؤرخ في 20 سبتمبر 2005، القرص المضغوط (غير منشور).
- 36-قرار رقم 021651، مؤرخ في 20 سبتمبر 2005، القرص المضغوط(غير منشور).
- 37-قرار عدد 025035، مؤرخ في 24 جانفي 2006، القرص المضغوط(غير منشور).
- 38-قرار رقم 030134، مؤرخ في 14 جوان 2006، مجلة عدد 08، 2006 .
- 39-قرار رقم 033289، مؤرخ في 13 جوان 2007، مجلة عدد 09، 2009.
- 40-قرار رقم 038542، مؤرخ في 13 فيفري 2008، مجلة عدد 09، 2009.
- 41-قررا رقم 51895، مؤرخ في 08 أبريل 2010، مجلة عدد 10، 2012 .
- 42-قرار رقم 62653، مؤرخ في 08 سبتمبر 2011، مجلة عدد 10، 2012.
- 43-قرار رقم 072652، مؤرخ في 19 جويلية 2012، مجلة عدد 10، 2012.
- 44-قرار رقم 075290، مؤرخ في 14فيفري 2013، مجلة عدد 11، 2013 .
- 45-قرار رقم 084062، مؤرخ في 15ماي 2014، مجلة عدد 13، 2015.

2- فقه القضاء التونسي .

- 1-قرار تعقيبي مدني عدد 1097، مؤرخ في 07 جوان 1993.
- 2-تعقيب مدني عدد 33874، مؤرخ في 09 نوفمبر 1994، نشرية 1994.
- 3- قرار تعقيبي إداري عدد 31762، مؤرخ في 13 جويلية 1998.
- 4-قرار تعقيبي إداري عدد 33623، مؤرخ في 26 ماي 2003.
- 5-قرار تعقيبي إداري عدد 35687، مؤرخ 30 جانفي 2006 .
- 6-قرار تعقيبي إداري عدد 35787، مؤرخ في 13 نوفمبر 2006 .
- 7-قرار تعقيبي إداري عدد 36330، مؤرخ 25 ديسمبر 2006.
- 8-قرار تعقيبي إداري عدد 36713، مؤرخ في 19 نوفمبر 2007 .
- 9-قرار تعقيبي إداري عدد 36987، مؤرخ في 14 جانفي 2008 .
- 10-قرار تعقيبي إداري عدد 37427، مؤرخ في 25 فيفري 2008 .
- 11-قرار تعقيبي إداري عدد 38085، مؤرخ في 30 ماي 2008 .

العنوان: مذكرات الخرائج المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 12-قرار تعقيبي إداري عدد 39326، مؤرخ في 24 جانفي 2009.
- 13-قرار تعقيبي إداري عدد 38178، مؤرخ في 28 فيفري 2009.
- 14-قرار تعقيبي إداري عدد 38128، مؤرخ في 13 أفريل 2009.
- 15-قرار تعقيبي إداري عدد 37009، مؤرخ في 25 ماي 2009.
- 16-قرار تعقيبي إداري عدد 38214، مؤرخ في 06 جويلية 2009 .
- 17-قرار تعقيبي إداري عدد 38346، مؤرخ في 31أكتوبر 2009 .
- 18-قرار تعقيبي إداري عدد 39717، مؤرخ في 09 نوفمبر 2009 .
- 19-قرارين تعقيبين إداريين عدد 38275 و 38278، مؤرخين في 23 نوفمبر 2009.
- 20-قرار تعقيبي إداري عدد 39846، مؤرخ في 21 ديسمبر 2009.
- 21-قرار تعقيبي إداري عدد 310023، مؤرخ في 29 مارس 2010.
- 22-قرار تعقيبي إداري عدد 310140، مؤرخ في 26 أفريل 2010.
- 23-قرار تعقيبي إداري عدد 310729، مؤرخ في 27 ديسمبر 2010.
- 24-قرار تعقيبي إداري عدد 213525، مؤرخ في 25 فيفري 2013.
- 25-قرار تعقيبي إداري عدد 311968، مؤرخ في 24 فيفري 2014.

3-المغربي .

- 1-قرار المجلس الأعلى عدد 7158، مؤرخ في 10 أوت 1989.
- 2-حكم المحكمة الإدارية عدد 1125/97، مؤرخ في 21أفريل 1990.
- 3- حكم المحكمة الإدارية ، عدد9531، مؤرخ في 08 مارس 1995 .
- 4-حكم محكمة النقض، الغرفة الإدارية، عدد 134، مؤرخ في 25 سبتمبر 1997.
- 5-حكم رقم 434، مؤرخ في 11 نوفمبر 1998.(غير منشور).
- 6-حكم المحكمة الإدارية بوجدة، عدد 12499، مؤرخ في 06 أكتوبر 1999.
- 7-قرار المجلس الأعلى عدد 1191، مؤرخ في 07 أكتوبر 1999.
- 8-حكم المحكمة الإدارية عدد 127/2000، مؤرخ في 07 جوان 2000.

العنوان: مذكرات الخرائج المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

- 9-قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى عدد 10، مؤرخ في 03 جانفي 2002 .
- 10-قرار رقم 746، مؤرخ في 20 سبتمبر 2006. (غير منشور).
- 11-حكم المحكمة الإدارية رقم 616، مؤرخ في 25 أكتوبر 2005.
- 12- حكم المحكمة الإدارية بالدار البيضاء، ذكر دون رقم، مؤرخ في 21 جويلية 2010، ملف عدد 2009/6/380.
- 13-قرار محكمة الاستئناف الإدارية، عدد 1114، مؤرخ في 19 مارس 2012، ملف عدد 09/09/330.
- 14-قرار محكمة الاستئناف الإدارية عدد 3779، مؤرخ في 08 أكتوبر 2010، ملف عدد 09/11/768.
- 15- قرار محكمة النقض رقم 316، مؤرخ في 21 أبريل 2011 .
- 16-قرار محكمة النقض عدد 376، مؤرخ في 11 أبريل 2013، ملف إداري عدد 2011/1/4/1649.
- 17-قرار محكمة النقض عدد 01/62، مؤرخ في 16 جانفي 2014، ملف عدد 2011/04/1502.

ثانيا: باللغة الفرنسية.

I-Les Ouvrages .

- 1- AIME Charles et MARC Rochedy, droit fiscal 2017, 15^e édition, Dalloz, Paris, 2017 .
- 2- AYADI (H), Droit fiscal, CERP, Tunis, 1996.
- 3- _____, Les procedure fiscales de contrôle et de contentieux ,Novaprint , Tunis , 2013.
- 4- BELTRAME Pierre et MEHL Lucien, Techniques et Politiques ,institutions Fiscales compares , PUF, Paris, 1997.
- 5-CROS Jean-Claude et MARSCHESOU Philippe, Procédure Fiscale, 2èèmè Edition Dalloz , Paris, 2001.
- 6- DEBBASCH Charles , RICCI Jean - claude, Contentieux administratif , 7e édition , Dalloz , Paris, 1999.
- 7- GILLES Bachelier, Le Contentieux Fiscal, Ouvrage Collectif, LITEC, Paris, 1994.
- 8- GILLES(N), la réclamation préalable devant le service des impôts , L G D J, Paris , 1985.
- 9- GILTARD Daniel, Commissions administratives juris classeur fiscal:Fascicule fiscal impôt direct, traité n°10 , édition Techniques, Paris, 1991 .
- 10- LAMBERT Marie, ZANATTA Candice , contrôle fiscal: toute connaître des procédures et du contentieux fiscal , 3^e édition ,Gualino, Paris, 2017.
- 11-LAMBERT Thierry, procedures fiscal, droit public, Montchréstien- lesctenso edition, Paris, 2013.
- 12-LAMULLE(T), Droit fiscal, Gualino éditeur, Paris, 2001.

- 13-LAUZAINGHEIN Christian, STAUBLE-DE LAUZAINGHEIN Marie-Hélène et CABANNS Xavier , Droit fiscal, 15e édition , Dalloz , Paris, 2016 .
- 14- LUC ALBERT –Jean, LUC Saidj, Finances Publiques, 6^e édition, Dalloz , Paris, 2009.
- 15- RESIER(G), Contentieux administrative, deuxième édition, Dalloz, Paris, 1976.
- 16- RICHER Daniel, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L G D J, Paris , 1997.
- 17- ROUSSET Michel et ROUSSET olivier, Droit administratif :Le contentieux administratif, 2^{ème} édition, Presses, Paris, 2004.
- 18- TROTABAS Lois et COTTERET Jean- Marie, Droit Fiscal général, 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1980 .
- 19- _____, Droit Fiscal, 8e édition, Dalloz, Paris, 1997.

II- Les Thèses Universitaires

- 1-HALOUI Khalil, Les Garanties Du Contribuable Dans Le Cadre du contrôle Fiscal En Droit Marocain, thèse de doctorat en droit privé, université de GRENOBLE, Paris, soutenue le: 02 Décembre 2011.
- 2- KRAIEM Sami, Le Juge compétent en Matière Fiscale, thèse de doctorat en droit, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2006.

III- Les Articles .

- 1- BACCOUCHE Néji, "Le contentieux fiscal aujourd'hui", Revue Tunisienne de la Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009.
- 2- BOYER Alain et SCHMITT Sylvie, « la sécurité juridique et le contribuable », actualité/ news, droit * société, Open édition ,Paris ,2016 .Voir le : [ds.hypotheses.org /1615](https://ds.hypotheses.org/1615).

- 3- KOSENTINI Mohamed, " L'expertise dans le contentieux fiscal", Revue Tunisienne de la Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis , 2009.
- 4- EL KESRI (A), " Le Contentieux Fiscal Au Maroc Entre Le Droit Et Le Fait", Actes du Colloque Droit Et Pratique Au Maroc, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales FES, Maroc, 1994.
- 5- ESCLASSAN Marie-Christine, "Le règlement des litiges Fiscaux par l'administration en France", Revue de Finances Publiques , N°132, Paris, le: 01/11/2015.
- 6- IDER Zouhair, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration marocaine», Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09 , Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009.
- 7- GHANEMI Arezki, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration algérienne », Revue Tunisienne de Fiscalité ,N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009.
- 8- KOUROGHLI Mokded, " Les contrôle juridictionnel exercé par les juridictions administratives sur l'action de l'administration", Revue du Conseil d'Etat, N° 3, Alger, 2003.
- 9- KRAIEM Sami, "Le Ministre D'avocat dans le Contentieux fiscal", Revue Tunisienne de Fiscalité, N°5, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2007 .
- 10- ———, " La recevabilité du pourvoi en cassation fiscal", Revue Tunisienne de la Fiscalité, N°9, centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009.
- 11- LACOMTE Didier, « La dualité de compétence en matière de contentieux fiscal », Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9 centre d'études fiscales, Faculté de droit de Sfax, Tunis, 2009.
- 12- PERROTIN Frédérique, " Principe de l'estoppel: une fin de non-recevoir en matière de contentieux fiscal", Revue de Finances Publiques, N° 94, Paris le: 12/05/2010.

- 13- SBIHI Mohammed, " Le contentieux fiscal au Maroc" , Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009.
- 14- YELLES CHAOUICHE Bachir, "Le juge fiscal en Algérie", Revue Tunisienne de Fiscalité, N°09, Centre d'études fiscales de la faculté de Droit de sfax, Tunis, 2009 .

IV- Les Notes.

- 1- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, L'instructions sur les procédures contentieuses, 2000.
- 2- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, La Lettre D'information Mensuel, N°7, Mai 2002.
- 3- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction générale des impôts, direction du contentieux, Instruction générale sur les procédure contentieuses, 1995.
- 4- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux , Instruction générale sur les procédures contentieuse , 2010.
- 5- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction Générale des impôts, Rapport semestriel sur l'activité des direction des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, 1er semestre 2010.

V-Les Codes.

- 1- ROYAUME DU MAROC, Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Code Générale des Impôts, institué par l'article 05 de la loi de Finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguée par le Dahir n° 1-06-232 du 31 décembre 2006, tel que modifié et complété.

- 2- Dahir n°1 – 00-175 du 03 mai 2000, portant promulgation de la loi n°15- 97, formant code de recouvrement des créances publiques, BORM, n° 4800, du 1- 06 – 2000.
- 3- Loi n° 01- 21, du 22 décembre 2001, Loi finances pour l'année 2002, JORADP, n° 79, du 23 décembre 2001 .
- 4- Loi n°2000 – 82 du 09 aout 2000, portant promulgation du code des droits et procédures fiscaux, JORT, n° 64 du 11 aout 2000 .

SITE WEB.

- 1- Code générale des impôts, Dernière modification le:01 septembre 2017, Document généré le:08septembre 2017.Voir le site web: www.Legifrance.fr.
- 2- Livre des procédures fiscales, Dernière modification le:01 septembre 2017, Document généré le:08septembre 2017.Voir le site web: www.Legifrance.fr.

فهرس المحتويات

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

فهرس المحتويات .

الصفحة	العنوان
13-1	مقدمة
15	الباب الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الضرائب المباشرة .
20	الفصل الأول : المراقبة الجبائية سبب رئيس للشكوى المسبقة في التشريع الجزائري والمقارن
22	المبحث الأول : سلطات الإدارة الضريبية في التشريعات المغاربية الثلاث:الجزائري والمغربي والتونسي
23	المطلب الأول : امتياز مراقبة الأوعية الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي.....
24	الفرع الأول : الرقابة على الوثائق
24	أولا : حق الإطلاع وتبادل المعلومات
26	1- ممارسة الإطلاع.....
28	2- خصائص سلطة الإطلاع
28	أ عدم وصول درجة سلطة الإطلاع إلى درجة التحقيق.....
28	ب عدم الاحتجاج بالسر المهني
29	ثانيا : حق مراقبة التصريحات.....
29	الفرع الثاني : الرقابة في عين المكان
30	أولاً: التحقيق في المحاسبة
33	ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
35	ثالثاً: الحق في الزيارة والحجز

العنوان : مازمانه الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

38	سلطة تقييم الأوعية الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي	المطلب الثاني:	
39	تقييد حق الإدارة في إعادة تقييم الأوعية الضريبية في التشريع الجزائري والمقارن	الفرع الأول :	
40	إجراءات إعادة التقييم الوجيهي	أولاً:	
40	في التشريع الجبائي الجزائري	-1	
44	موقف المشرع المغربي	-2	
47	موقف المشرع التونسي	-3	
50	بيانات الإشعار بإعادة التقييم الوجيهي	ثانياً:	
52	حدود تمسك المشرع بحقوق المكلف بالضريبة بعد التقييم الوجيهي في التشريعات الثلاثة	الفرع الثاني:	
52	حق الإدارة الضريبية في رفض ملاحظات المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري دون المغربي والتونسي	أولاً:	
54	حق الإدارة الضريبية في تغيير نتائج التصحيح بعد تبليغها للمكلف بالضريبة في كل من التشريع الجزائري والتونسي دون المغربي	ثانياً:	
55	عند المشرع الجزائري	-1	
55	موقف المشرع التونسي	-2	
56	ما ذهب إليه المشرع المغربي	-3	
56	عدم تقييد الإدارة الضريبية بميعاد للرد على ملاحظات المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري دون التونسي والمغربي	ثالثاً:	
59	التظلم التنازعي الإجباري أمام الإدارة الضريبية في التشريعين الجزائري والمغربي وغيابه في التشريع التونسي	المبحث الثاني:	

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

62	مفهوم الشكوى الضريبية	المطلب الأول :	
63	تعريف وأطراف الشكوى الضريبية	الفرع الأول :	
63	تعريف الشكوى النزاعية	أولاً:	
64	أطراف الشكوى النزاعية	ثانياً :	
64	اتفاق التشريع الجزائري والمغربي حول شخص الطاعن ضد قرار الإدارة : المكلف بالضريبة أو وكيله.....	-1	
66	الجهة المختصة باستقبال الشكوى	-2	
66	في التشريع الجزائري	أ-	
66	المدير الولائي للضرائب	•	
66	رئيس مركز الضرائب	•	
66	رئيس المركز الجوارى للضرائب	•	
66	مديرية المؤسسات الكبرى	•	
66	في التشريع المغربي.....	ب-	
69	مدير الضرائب في مادة الوعاء.....	•	
69	رئيس الإدارة في مادة التحصيل.....	•	
68	مضمون الشكوى الضريبية	الفرع الثاني :	
68	ارتباط المنازعة بمادة الوعاء	أولاً:	
70	في مادة التحصيل	ثانياً:	
71	عند المشرع الجزائري.....	-1	
71	موقف المشرع المغربي	-2	
72	مدى إلزامية الشكوى المسبقة	الفرع الثالث :	
73	الاستبعاد القضائي الجزائري لشرط الشكوى المسبقة.. ..	أولاً :	
74	حالة الاستعجال	-1	

العنوان : مازمات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

74	دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق	-2	
79	الاستبعاد القضائي المغربي المبرر للشكوى الضريبية المسبقة تطبيقا لقاعدة توازي الاخلالات الشكلية	ثانيا:	
77	إجراءات ونتائج تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية.....	الفرع الرابع:	
77	شروط الشكوى المسبقة.....	أولا:	
77	ميعاد تقديم الشكوى النزاعية	-1	
77	الميعاد عند النزاع في الوعاء الضريبي : طول الميعاد في القانون الجزائري دون المغربي	أ-	
79	الميعاد عند اتصال النزاع بالتحصيل : تعدد الآجال في القانون الجزائري دون المغربي.....	ب-	
79	المرونة في شكل الشكوى بالمغرب دون الجزائر : شفوية أو كتابية.....	-2	
81	قبول الشكوى الجماعية في القانون الجزائري دون المغربي.....	-3	
81	آثار تقديم التظلم.....	ثانيا:	
81	إمكانية تصحيح الشكوى المعيبة	-1	
81	في التشريع الجبائي الجزائري	أ-	
82	موقف المشرع المغربي.....	ب-	
83	ضمانة إرجاء الدفع: الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في التشريع الجزائري دون المغربي	-2	
84	الإجراءات اللاحقة على تقديم التظلم	المطلب الثاني:	
86	البت في الشكوى	الفرع الأول :	
86	الجهة المختصة بالبت في الشكوى	أولا:	
86	في القانون الجزائري.....	-1	
86	مدير المؤسسات الكبرى	أ-	
88	المدير الولائي للضرائب	ب-	

العنوان : مفاوضات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

89	رئيس مركز الضرائب	ت-	
90	رئيس المركز الجوازي للضرائب.....	ث-	
90	حصر الجهة المختصة بالبت في المفتش المختص في القانون المغربي	2-	
92	ميعاد البت في الشكوى المسبقة	ثانيا:	
92	طول وتعدد مواعيد الفصل لدى المشرع الجزائري مقارنة بنظيره المغربي عند النزاع في الأساس	1-	
94	تعدد مواعيد الفصل لدى المشرع الجزائري دون المغربي في مادة التحصيل	2-	
95	القرار الفاصل في التظلم.....	الفرع الثاني	
95	صدور القرار	أولا:	
98	مصير القرار المتضمن الرفض	ثانيا:	
101	التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية في القانون الجزائري والمغربي والتونسي	الفصل الثاني :	
106	الهيئات المستقبلية للتظلم في التشريعات المغاربية الثلاثة.....	المبحث الأول :	
106	في التشريع الجبائي الجزائري.....	المطلب الأول:	
107	التركيبية البشرية للجان الطعن	الفرع الأول :	
108	لجنة الطعن الولائية	أولا:	
110	لجنة الطعن الجهوية	ثانيا:	
111	لجنة الطعن المركزية	ثالثا :	
112	الأحكام المشتركة بين اللجان الثلاثة.....	رابعا:	
113	معايير توزيع الاختصاص بين لجان الطعن	الفرع الثاني :	
113	المعيار المادي.....	أولا:	
113	المعيار النوعي	ثانيا:	
114	إجراءات التظلم أمام لجان الطعن	الفرع الثالث :	

العنوان : مناقشات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

114	شروط تقديم التظلم.....	أولاً:	
115	الشروط الشكلية.....	1-	
115	تقديم شكوى مسبقة	أ-	
116	عدم رفع المكلف دعوى أمام القضاء.....	ب-	
116	احترام ميعاد تقديم الطعن.....	ت-	
117	تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة	ث-	
118	الشروط الموضوعية.....	2-	
119	النتائج المترتبة على قبول الطعن.....	ثانياً:	
119	مصير الضريبة المتنازع بشأنها	1-	
120	سير عمل لجان الطعن	2-	
121	عقد الاجتماعات	أ-	
122	إصدار الآراء.....	ب-	
124	لجان الطعن في التشريع الجبائي المغربي والتونسي	المطلب الثاني:	
125	لجان الطعن الضريبية في التشريع المغربي	الفرع الأول :	
125	تشكيلة لجان الطعن المحلية والوطنية	أولاً:	
131	إجراءات الطعن أمام اللجان.....	ثانياً:	
134	الهيئات في القانون التونسي	الفرع الثاني :	
134	مؤسسة الموفق الجبائي.....	أولاً:	
135	ظهور مؤسسة الموفق	1-	
137	مهام الموفق الجبائي.....	2-	
139	لجان المصالحة الجهوية والوطنية	ثانياً:	
140	التركيبة البشرية للجان المصالحة.....	1-	
141	مهام لجان المصالحة.....	2-	
143	مدى إلزامية عمل اللجان في مواجهة الإدارة الضريبية في التشريعات المغاربية الثلاث	المبحث الثاني:	

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

144	الحجية في التشريع الجزائري والتونسي	المطلب الأول:	
144	حجية آراء اللجان في التشريع الجزائري	الفرع الأول :	
145	الطبيعة الملزمة نسبيا لآراء اللجان ابتداء من سنة 1997 إلى غاية سنة 2017.....	أولا:	
155	الطبيعة غير الملزمة مطلقا منذ سنة 2017.....	ثانيا:	
158	موقف المشرع التونسي.....	الفرع الثاني :	
158	الطبيعة غير الملزمة لتوصيات الموقف الجبائي	أولا:	
159	الإهدار الكلي للقوة الملزمة لآراء لجان المصالحة	ثانيا:	
162	حجية مقررات لجان الطعن الضريبية في التشريع المغربي	المطلب الثاني:	
163	التأرجح القضائي بين الاعتراف بقابلية الطعن في مقررات اللجان واستبعاد ذلك.....	الفرع الأول:	
163	التأطير القضائي لقابلية الطعن القضائي ضد مقررات اللجان....	أولا:	
165	من حيث إنكار الطعن القضائي ضد مقررات اللجان	ثانيا :	
167	الشخص الطاعن في مقررات اللجان	الفرع الثاني :	
167	توسيع الأشخاص الطاعنين في مقررات اللجان :الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة	أولا:	
168	حصر الشخص الطاعن في الأمر بالتحصيل المترتب عن مقرر اللجان في المكلف بالضريبة	ثانيا :	
172خلاصة الباب الأول		
176	التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة.....	الباب الثاني:	
182	ولاية المحاكم الإدارية على منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دون التونسي	الفصل الأول :	
184	شروط قبول الدعوى الضريبية.....	المبحث الأول:	

العنوان : مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

185	مسائل الاختصاص.....	المطلب الأول:	
186	الاختصاص النوعي	الفرع الأول:	
187	القاضي الإداري: قاضي طبيعي لأعمال الإدارة الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي دون التونسي	أولا:	
187	بالنسبة للتشريع الجزائري.....	-1	
187	موقف المشرع المغربي.....	-2	
188	اختصاص المحاكم العادية في التشريع التونسي	ثانيا:	
193	اتفاق التشريعات الثلاثة حول الاختصاص الإقليمي.....	الفرع الثاني:	
196	شروط تقديم العريضة	المطلب الثاني:	
196	تحديد المدعى عليه في التشريع الجزائري والتونسي دون المغربي.	الفرع الأول:	
196	في التشريع الجزائري: الإدارة الضريبية حصرا.....	أولا:	
198	موقف القانون التونسي: الإدارة الضريبية حصرا	ثانيا:	
199	موقف القانون المغربي: الإدارة الضريبية أو اللجان.....	ثالثا:	
199	الشروط المرتبطة بالمكلف بالضريبة	الفرع الثاني:	
200	الصفة والمصلحة والأهلية.....	أولا:	
200	في القانون الجزائري	-1	
201	موقف القانون التونسي.....	-2	
202	موقف القانون المغربي	-3	
202	إنابة المحامي : وجوب توكيل محام في التشريع الجزائري والمغربي والمرابحة بين الوجوبية والاختيارية في القانون التونسي.	ثانيا:	
203	آجال تقديم العريضة	الفرع الثالث :	
204	في القانون الجبائي الجزائري.....	أولا	
205	موقف التشريع المغربي.....	ثانيا	
206	ما ذهب إليه المشرع التونسي.....	ثالثا	
207	الشروط الموضوعية للعريضة	الفرع الرابع :	

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

208	أولاً: أن يكون القرار المطعون فيه قضاء هو ذاته موضوع التظلم الأولي في التشريعات المغاربية عدا التشريع التونسي.....	
213	ثانياً: أثر رفع الدعوى على تسديد مبلغ الضريبة	
214	القاعدة: دفع مبلغ الضريبة المتنازع بشأنها	-1
215	إرجاء الدفع كاستثناء.....	-2
218	المبحث الثاني : سير الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري والمغربي والتونسي.	
220	المطلب الأول: مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية	
221	الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق	
221	أولاً: مدى إمكانية إعمال الصلح في المادة الضريبية.....	
222	-1 استبعاد الصلح في التشريع الجزائري	
223	-2 من وجوبية الصلح إلى الجواز في التشريع التونسي	
225	ثانياً: السلطات التحقيقية للقاضي الإداري.....	
228	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة في التشريع الجزائري والتونسي دون المغربي	
228	أولاً : مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد في التشريع الجزائري	
230	ثانياً: النظام القانوني للخبرة في التشريعات المغاربية	
233	-1 تعيين الخبير.....	
237	-2 رد الخبير.....	
238	-3 مدى حاجة القاضي لتقرير الخبير في المنازعات الجبائية	
239	المطلب الثاني: الإثبات في دعوى منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري والمقارن.....	
240	الفرع الأول: عبء الإثبات.....	
244	الفرع الثاني : وسائل الإثبات	
244	أولاً: وسائل الإثبات الجاهزة	
244	-1 محضر المعاينة	

العنوان : منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

247	محضر المراقبة الجبائية	-2	
249	وسائل الإثبات العادية	ثانيا:	
250	الإثبات بالكتابة.....	-1	
251	الكتابة الرسمية.....	أ-	
252	المحررات العرفية.....	ب-	
254	الإثبات بالقرائن.....	-2	
254	القرائن القانونية.....	أ-	
255	القرائن القضائية.....	ب-	
257	الإقرار.....	-3	
257	الإقرار القضائي.....	أ-	
257	الإقرار غير القضائي.....	ب-	
260	الأحكام القضائية الصادرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعات المغاربية الثلاث	الفصل الثاني:	
262	الحكم الفاصل في الدعوى والطعن فيه بطريق الاستئناف.....	المبحث الأول:	
263	الفصل في الدعوى الضريبية	المطلب الأول:	
263	شكل ومحتوى الحكم القضائي.....	الفرع الأول:	
265	الديباجة.....	أولا:	
266	الوقائع.....	ثانيا:	
266	التسبيب	ثالثا :	
268	منطوق الحكم.....	رابعا:	
272	تبليغ الحكم وآثاره.....	الفرع الثاني:	
272	تبليغ الحكم	أولا:	
273	آثار الحكم	ثانيا:	
275	قابلية الحكم للطعن بطريق الاستئناف	المطلب الثاني:	
279	شروط قبول الاستئناف.....	الفرع الأول:	

العنوان : مزايا الضريبة المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

280	الشروط الشكلية.....	أولا:	
280	ميعاد الطعن بالاستئناف.....	1-	
284	صفة التقاضي.....	2-	
287	العريضة.....	3-	
288	الشروط الموضوعية للاستئناف.....	ثانيا:	
288	أن يكون الحكم المستأنف صادر عن جهة قضائية.....	1-	
289	صدور الحكم المستأنف ابتداءً.....	2-	
290	النظر في تأسيس الاستئناف.....	3-	
292	آثار الطعن بالاستئناف.....	الفرع الثاني:	
293	آثار تنفيذ الحكم المستأنف.....	أولا:	
293	القاعدة :الأثر غير التوقيفي للاستئناف.....	1-	
294	الاستثناء : وقف التنفيذ.....	2-	
296	الآثار المرتبطة بالقرار النهائي.....	ثانيا:	
297	إعداد التقرير الكتابي.....	1-	
298	وضع القضية في المداولة.....	2-	
298	محتوى القرار.....	3-	
301	الطعن في الحكم بطريق المعارضة وطرق الطعن غير العادية في التشريعات المغاربية.....	المبحث الثاني:	
302	الطعن بطريق المعارضة.....	المطلب الأول:	
303	شروط المعارضة.....	الفرع الأول:	
303	من حيث محل المعارضة.....	أولا:	
304	من جانب الطاعن.....	ثانيا:	
305	ميعاد تقديم الطعن.....	ثالثا:	
307	آثار المعارضة.....	الفرع الثاني:	
307	وقف تنفيذ الحكم أو القرار.....	أولا:	

العنوان : مزايا الضرائب المباشرة (الجزائر ، تونس ، المغرب)

307	طرح الخلاف أمام نفس الجهة التي أصدرت القرار	ثانيا:
308	الحكم الصادر في المعارضة حضوري في مواجهة جميع الخصوم	ثالثا:
308	الطعن في الحكم بطرق الطعن غير العادية	المطلب الثاني:
309	الطعن بالنقض.....	الفرع الأول:
314	التماس إعادة النظر	الفرع الثاني:
314	أسباب الطعن بالالتماس.....	أولا:
317	إجراءات الالتماس	ثانيا:
320	اعتراض الغير الخارج عن الخصومة	الفرع الثالث:
323	دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير.....	الفرع الرابع:
331خلاصة الباب الثاني	
334 الخاتمة	
352 قائمة المراجع.....	
-388 399 فهرس المحتويات	
 الملخص باللغات الثلاث عربية ، فرنسية ، انجليزية	

التلخيص

العنوان: منازعات الضرائب المباشرة (الجزائر، تونس، المغرب).

الملخص :

تعتبر منازعات الضرائب المباشرة من المواضيع المتميزة عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى لما تتميز به من خصوصية و تعقيد قد يعترض المكلف بالضريبة في سبيل دفع ما قد يراه غُبنًا أو تعسفًا واقعًا عليه من قبل الإدارة الضريبية، و عليه و في سبيل الوصول إلى حل يُقرب وجهات نظر الطرفين، تجتاز هذه المنازعات مرحلتين أساسيتين:

• **المرحلة الأولى:** ويندرج تحتها مسارين، يتمثل الأول في الطعن أمام الإدارة الضريبية عن طريق الشكوى المسبقة قصد تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو استدراك الأخطاء المرتكبة في الحساب من طرف الإدارة الضريبية، ويعتبر هذا المسار إجباريا وحاسما وضروريا للجوء إلى الطعن أمام القضاء، ويتفق في ذلك المشرع الجزائري مع المغربي عكس المشرع التونسي الذي تخلى عن هذا المسار من هذه المرحلة .

أمّا الثاني فيتمحور حول الطعن المُقدم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة الذي يعد مسارا و إجراء اختياريا، وتتم ممارسته قبل صدور سند التحصيل الضريبي وفقا للتشريعين المغربي والتونسي خلافا للتشريع الجزائري الذي جعل وقت ممارسة الطعن أمام هذه اللجان بعد إصدار سند التحصيل و بعد تقديم الشكوى الأولية أمام الإدارة الضريبية .

• **المرحلة الثانية:** و يكون المكلف بالضريبة خلال هذه المرحلة متمتعاً بضمان كامل حقوقه الدفاعية من خلال السلطات التحقيقية الواسعة المخولة للقاضي الإداري لممارسة رقابته على تعسف الإدارة الجبائية، وهو الأمر المُتبع في كل من التشريعين الجزائري و المغربي خلافا للمشرع التونسي الذي اتبع و سلك نهجا مغايرا لما جعل اختصاص النظر في القضايا الجبائية للقضاء العادي كقضاء موضوع و للقضاء الإداري كقضاء قانون، و هو ما يُشكل تشتتا و ازدواجا قضائيا في مادة ونزاع واحد، إضافةً إلى السماح للمكلف - بعد الطعن أمام القضاء - بتقديم طعن آخر أمام لجان إدارية أخرى .

Résumé .

Le contentieux relatif à l'impôt direct se distingue des autres contentieux administratifs, en raison de la spécificité et de la complexité auxquelles le contribuable peut objecter afin de payer ce qu'il pourrait juger imposé de manière injuste et arbitraire par l'administration fiscale .Afin de parvenir à une solution qui rapproche les points de vue des deux parties, Par conséquent, ces tendances passent par deux étapes fondamentales :

- **La première étape**, comporte deux voies : la première consiste à faire appel à l'administration fiscale par le biais d'une réclamation préalable afin de corriger les erreurs commises dans l'assiette fiscale ou lors du calcul par l'administration fiscale :cette procédure est obligatoire, décisive et nécessaire pour un recours devant les tribunaux . Le législation algérien est d'accord avec le législateur Marocain, contrairement au législateur tunisien qui a abandonné cette voie à ce stade la . La seconde voie est l'appel interjeté devant les commissions de recours administratifs en matière d'impôts directs, qui est considéré comme un cours et une procédure facultative . Il est pratiqué avant la délivrance du certificat de perception (recouvrement) fiscale conformément aux législateurs marocain et tunisien .Contrairement à la législation algérienne, qui fixe le délai pour l'exercice d'un recours devant ces comités après délivrance du certificat de perception et après le dépôt de la plainte initiale devant l'administration fiscale .
- **Deuxième étape** :le contribuable jouit de tous ses droits de défense par le biais des pouvoirs d'enquête étendus conférés au juge administratif, afin qu'il exerce son contrôle sur l'arbitraire de l'administration fiscale, ce qui est le cas dans les législations algérienne et marocaine, à la différence du législateur tunisien . Ce dernier attribuant la compétence des affaires en matière fiscale

Le contentieux des impôts directs (Algérie, Tunisie, Maroc)

à la compétence du pouvoir judiciaire ordinaire, ce qui constitue une dispersion et une double juridiction dans un article et un litige. En plus, cela permet au contribuable – après appel devant le pouvoir judiciaire – de présenter un autre recours devant d'autres commissions administratives .

Litigation relating to direct taxation (Algiers, Tunisia, Morocco)

Summary :

Litigation relating to direct taxation differs from other administrative disputes, because of the specificity and complexity that the taxpayer may object to pay what he could judge unfairly and arbitrarily imposed by the tax administration . In order to reach a solution that brings the points of view of the two parties closer, therefore, these trends go through two fundamental stages :

- **The first stage consists of two ways** : the first one consists in appealing to the tax authorities by means of a prior complaint in order to correct the errors made in the tax base or when calculated by the tax authorities : this procédure is mandatory, decisive and necessary for an appeal to the courts . The Algerian legislator agrees with the Moroccan legislator, contrary to the Tunisian legislator who abandoned this path at this stage .The second way is the appeal to administrative appeal boards in the area of direct taxation, which is considered a course and an optional procedure. It is practiced before the issuance of the tax collection certificate (collection) in accordance with Moroccan and Tunisian legislators . Contrary to the Algerian legislation, that sets a deadline for appealing to these commissions after issuance of the collection certificate, and filing the initial complaint with the tax authorities.
- **The Second stage**:the taxpayer enjoys all his rights of defense through the extensive investigative powers conferred on the administrative judge, so that he exercises control over the arbitrariness of the tax administration, which is the case in Algerian and Moroccan legislation ; yet, unlike the Tunisian legislature . The latter assigns the jurisdiction of

Litigation relating to direct taxation (Algiers, Tunisia, Morocco)

tax cases to the jurisdiction of the ordinary court, which constitutes a dispersion and a double jurisdiction in the theme and the dispute. In addition, this allows the taxpayer – after appealing to the ordinary judicial authorities – to file another appeal before other administrative commissions .