

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: القانون العام

المرجع:

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون إداري

الشعبة: حقوق

تحت إشراف الأستاذ

من إعداد الطالبة:

محمد بلخير بأفضل

علوش أحلام

أعضاء اللجنة المناقشة

الأستاذة(ة): بوسحبة الجيالي..... رئيسا

الأستاذة(ة): محمد بلخير بأفضل..... مشرفا

الأستاذة(ة): بن بدرة عفيف..... ممتحنا

السنة الجامعية : 2023/2022

تاريخ المناقشة : 2023/07/04

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد افتخارا "أبي الغالي"
إلى من منحني الحياة وشاركتني كل خطوة في حياتي إلى أيقونة الحب والحنان أمي
الغالية

أطال الله في عمرهما

الشكر والتقدير

إن الشكر أولاً لله عز وجل الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع
وأتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي المشرف " محمد بلخير بافضل " الذي زودني بتوجيهاته
ونصائحه لإعداد مذكرتي، جعلها في ميزان حسناته يوم لا ظل إلا ظله.
وكذلك أوجه شكري إلى أعضاء اللجنة المناقشة الذين سهروا على قراءة هذه المذكرة.
والشكر موصول لجميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية عبد الحميد بن باديس جامعة
مستغانم من درسي ومن لم يدرسي.
وختاماً أشكر كل من ساهم معي وساعدني في إنجاز هذا العمل من بعيد أو قريب
ولو بالكلمة الطيبة والدعم المعنوي.

قائمة المختصرات والرموز

ص: صفحة

ج ر: جريدة رسمية

ق إ ج: قانون إجراءات جبائية

د س: دون سنة

ق ا م ا: قانون إجراءات مدنية وإدارية

ط: طبعة

الرسم على القيمة المضافة: (TVA) Taxe sur la Valeur Ajoutée

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الأساسية للدولة، ذلك أنها تساهم بصفة فعالة في توفير عائدات مالية للخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات، وازدادت أهميتها في وقتنا الحاضر إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي وأصبحت أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة، من جهة أخرى فإن فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل إن هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظرا لتعدد وتشابك الأنشطة المولدة للدخل الأرباح التي تفرض عليها الضريبة، وعلى هذا أصبحت الدول تتفنن في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع من الضريبة، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدا استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في الغالب تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، حيث نظم المشرع الجزائري الجباية خاصة في جانبها المنازعاتي عن طريق نصوص مهمة على رأسها قانون الإجراءات الجبائية.

ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم والإجحاف في حقه، فمادام للإدارة الضريبية حق الإطلاع والرقابة فمن حق المكلف برفض قرارات الإدارة الجبائية ومعارضتها فيما فرض عليه من ضرائب، ومن ثم تقوم المنازعة الجبائية وتتحصر في صنفين هامين هما المنازعات في الوعاء والمنازعات في التحصيل.

فنقطة البداية في المنازعة الجبائية تكون حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذار موجه له من إدارة الضرائب وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها بشروط وجوب الأداء وكذا تاريخ الشروع في التحصيل بعد تلقي المكلف بالضريبة لهذه الوثيقة ويكون غير راض على تسديدها وأي سبب يحتج به على أنها مرهقة أو خاطئة ففي هذه الحالة يلجأ المكلف في المرحلة الأولى وهي المرحلة الإدارية تتمثل في وجوب عرض المكلف بالضريبة النزاع عن طريق شكوى (التظلم الإداري) على إدارة الضرائب ذاتها وعند فصل مدير الضرائب في شكواه سواء بالرفض الكلي أو الجزئي، تأتي المرحلة التالية وهي المرحلة القضائية وتتمثل في عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة (المحكمة الإدارية كمرحلة أولى

ومجلس الدولة كمرحلة ثانية). وحق اللجوء إلى القضاء لا يقتصر على المكلف بالضريبة فقط وإنما هو حق مقرر أيضا لإدارة الضرائب.

أهمية الموضوع:

تتصف المنازعة الجبائية بأهمية كبرى لكون الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة مقارنة بالمكلف بالضريبة الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع عن حقوقه بإثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية، وتكتسي المنازعة الضريبية خصوصية تميزها بإجراءات خاصة تختلف عن باقي النزاعات الأخرى وكذلك من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية، ومن حيث النصوص والإجراءات القانونية التي أقرها المشرع عند قيام نزاع جبائي، وكذا نجاعة الإجراءات المتبعة سواء الإدارية أو القضائية.

أهداف الموضوع:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تبسيط وتوضيح مختلف الإجراءات القانونية التي يمكن للمكلف إتباعها في حال ما إذا انتهكت حقوقه من طرف الإدارة الجبائية، وكذلك تحديد المصالح المخول لها قانونا النظر في الشكوى الضريبية في كلتا المرحلتين (الإدارية والقضائية).

بيان كيفية تقديم الشكوى بالطرق القانونية حتى لا تقع تحت طائلة البطلان.

أسباب اختيار الموضوع:

يتسم هذا الموضوع بالكثير من النوعية والخصوصية وعليه فإن الدافع لاختيارنا له يرجع إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي والبعض الآخر موضوعي.

الأسباب الذاتية: الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الجبائية، الموضوع الذي يثير اهتمام بالغ سواء بحكم الوظيفة، أو الحاجة لاكتساب خبرة إضافية في هذا المجال ومواكبة التطورات الراهنة بصفة عامة.

الأسباب الموضوعية: تتمثل في محاولة معرفة مختلف الإجراءات والطرق التي يلجأ من خلالها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب لحل نزاعات وفقا لما جاء في قانون الإجراءات الجبائية.

التغيير المستمر للنصوص الضريبية وعدم مواكبة عملية البحث لهذه التغييرات مما زاد في صعوبة استيعاب النصوص خاصة من غير المختصين في هذا المجال.

صعوبات الدراسة:

وبالرغم من أن الموضوع متناول وكان محل العديد من الدراسات إلا أننا واجهنا عدة صعوبات أهمها كثرة التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية مما يصعب الإلمام بها.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع المنهج التحليلي والوصفي وذلك من أجل تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا، بحيث استندنا على قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر القانون الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بالشكل الذي يجعلنا نبين مدى كفايتها وفعاليتها في التسوية الإدارية والقضائية، كذلك اعتمدنا على قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما الوصفي استعنا به لتحديد المفاهيم والمصطلحات التي تحتاج إلى تفسير.

طرح الإشكالية:

ماهي الإجراءات المتبعة لحل النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية؟

خطة الدراسة: للإجابة على هذه الإشكالية اتبعنا الخطة التالية

بحيث قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين وقد كان عنوان الفصل الأول إجراءات جبائية قبل اللجوء إلى القضاء وهذا الفصل بدوره مقسم إلى مبحثين في المبحث الأول إجراءات خاصة بتسوية منازعات الوعاء الضريبي، أما في المبحث الثاني إجراءات خاصة بتسوية منازعات التحصيل الضريبي، وفي الفصل الثاني سوف نتطرق إلى إجراءات مباشرة الدعوى النزاع الجبائي أمام القضاء حيث يتضمن كذلك مبحثين الأول تناولنا فيه أحكام دعوى جبائية والثاني سنتحدث فيه عن الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة.

الفصل الأول

إجراءات النزاع الجبائي قبل اللجوء إلى القضاء

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق والمشرع يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية وذلك بتعديله لنصوص وبسنة لأخرى مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والاطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح بواسطة تعليمات ومذكرات مما أدى كذلك إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى وحتى من مصلحة إلى أخرى، الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق واختلاف في فرض الضريبة والذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة والمكلف لذا كان من الأحرى أن نعطي أهمية كبرى إلى المنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة، باعتبارها المرحلة الحاسمة في الموضوع، والإجراء الأساسي الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه ووسيلة الإدارة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء.

إن كلمة منازعة في الميدان الجبائي ذات معنيين إحداهما مستعمل في المشاكل التي تنثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدارة يطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه، ومنه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تقوم كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها معسرا، وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة.¹

وعليه ارتأينا تسمية هذا الفصل بإجراءات النزاع الجبائي قبل اللجوء إلى القضاء بحيث قسمناه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول لإجراءات خاصة بتسوية منازعات الوعاء الضريبي وفي الثاني منازعات التحصيل الضريبي.

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 9.

المبحث الأول: إجراءات خاصة بتسوية منازعات الوعاء الضريبي

إن الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة.¹

وتنشئ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته.

لذلك ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب كإجراء إجباري وملزم للمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ضمنها المشرع بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها.² وفي هذا الصدد سنحاول تبيان مفهوم الشكوى الضريبية في المطلب الأول وتحقيق في الشكوى وآجال البث فيها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم الشكاية (التظلم الإداري المسبق)

الشكوى الضريبية إجراء إلزامي إذ أعطى لها المشرع أهمية كبيرة ويتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتضمنها وعدم استيفائها لإحدى الشروط التي استوجبها المشروع ترفض الدعوى شكلا.³ كما أجمعت مختلف النصوص الجبائية على شرط تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية المعنية، يطالب فيها المكلف بالضريبة أن تعدل من قرارها وتهدف لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا وفقا لنص المادة 70 من ق ا ج.

1 - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار الهومة، الجزائر، 2005، ص 16.

2 - بن شريف ليدية، الإجراءات الإدارية والقضائية منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015-2016، ص 09.

3 - قرار مجلس الدولة رقم 6509 مؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2004-2003، ص 75 و 77.

الفرع الأول: تعريف الشكاية

تعتبر الشكوى الضريبية من بين الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها القانون قبل اللجوء إلى القضاء، وفيما يلي سنحاول تقديم أهم التعاريف التي وجهت لها.

أولاً: التعريف الفقهي

يعرف التظلم في المنازعة الإدارية بصفة عامة على أنه: "الالتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية والوصائية والرئاسية طاعنين في قرارات وأعمال إدارية بعدم الشرعية وطالبيين بإلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية غير المشروعة بما يجعلها أكثر اتفاقاً مع مبدأ المشروعية".¹

ويعرف حسب الأستاذ "مسعود شيهوب" أنه: "طعن إداري مسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالباً ما تكون هذه الدراسات دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضورية".² وحسب الأستاذ "خلوفي رشيد" فإن التظلم الإداري المسبق: "الطريقة القانونية التي تمكن المتظلم الحصول على قرار إداري مطابق للقانون أمام الجهة الإدارية".³

كما تعددت التعاريف الموجهة للشكوى وهي علة النحو التالي:

"الشكوى تعتبر وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية".⁴

كما أن الشكوى الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الاستفادة من بعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية، وهو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهرى ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية ويترتب على عدم تقديمه قبل

1 - عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري (نظرية الدعوى الإدارية)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 366.

2 - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 310.

3 - خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، (شروط قبول الدعوى الإدارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 100.

4 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 10.

إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون،¹

ثانيا: التعريف القانوني

إن المشرع الجزائري لم يضع تعريفا للتظلم الإداري، ولا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يعرف الشكوى الضريبية، وإنما اكتفى بذكر موضوعها فقط، فهو حق مقرر للأفراد يقومون بهذا الإجراء قبل اللجوء إلى القضاء.

بحيث أن المشرع الجزائري اقتصر على ذكر حالات وجودها وباستقراء المادة 70 من ق إ ج التي تنص على أنه: "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض بحيث أن المشرع الجزائري اقتصر على ذكر حالات وجودها وباستقراء المادة 70 من ق إ ج التي تنص على أنه: "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها، الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".²

الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية

قسم المشرع شروط تقديم التظلم إلى قسمين المتعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

أولاً: الشروط الشكلية للشكاية

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في:

1- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008/2009، ص 11.

2- أنظر ال مادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام: غير انه واستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تظم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.
- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.
- تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية
- على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطنًا في الجزائر.¹ هناك اختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعي أو معنوي، إذا كان الشخص طبيعي فيجب عليه أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر أما إذا كان مقيما بالخارج فيتوجب عليه اتخاذ موطن له بالجزائر، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وكانت هذه المعاملات خاضعة للضرائب أوجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلا عنها مقيما بالجزائر بحيث يلتزم بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة.

1- المادة 75 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 12/31/2007 المتضمن قانون المالية، ج ر، العدد 82، لسنة 2008.

- **توقيع:** بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.
- **تحرير الشكاية :** تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.¹

ثانيا: الشروط الموضوعية للشكاية

يجب على المكلف تفصيل شكايته بالعرض المفصل لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة والأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف.

وتتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

- ذكر الضريبة وتحديد القيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.
- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول.
- تقديم المكلف الملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح

الأخطاء الإدارية.²

وكنتيجة عامة فإن إرتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
- الشكاوي الجماعية (المتفرقة) والشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.¹

1 - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر وتوزيع، عنابة، 2008، ص19.
2 - وفقا للمادة 73 من ق إ ج في فترتها الرابعة المعدلة بموجب المادتين 44 من قانون المالية لسنة 2007 و 35 من قانون المالية لسنة 2012.

الفرع الثالث: محتوى الشكاية وآجال تقديمها

أولاً: محتوى الشكاية : يجب أن تحتوي الشكوى أو التظلم على عرض وجيز للأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة ويعترض عن تسديدها، كأن يدفع مثال أن الضريبة جاءت مخالفة للقانون أو أن حسابها خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني ولا بد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه وينهي الشكاية بطلبه الإلزامي يدعو إلى إعفاء إما كلي أو جزئي من الضريبة إذا وجد مصوغ قانوني جدي يدعو إلى ذلك.²

ويجب أن تحتوي الشكاية على ما يلي:

❖ عرض الدفع وهنا يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح

أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف بالإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

- حالة الخطأ البسيط: في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.³

- منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات: حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي تقوم بها ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق إثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة ، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف.⁴

- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة: إذا كان التقدير قد أعد بناء على وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية

1 - سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017، ص28.

2 - حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2005، ص14.

3 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص16.

4 - د. فريجة حسين، المرجع السابق، ص 17.

للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع.

❖ طلبات المكلف: بعد أن يستعرض المكلف في شكايته الأسباب التي جعلته لا

يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد أن يقدم الدفع التي يراها مناسبة يلجأ

بعد ذلك إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة ، وإما أن يلجأ على

الأقل بتوضيح إدعاءاته دون غموض، ويبين كذلك القاعدة الضريبية التي

يراهما مناسبة.¹

ثانياً: آجال تقديم الشكاية

حتى تقبل الشكاية من طرف الإدارة الجبائية وجب تقديمها في الآجال القانونية المحددة لها فحسب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى لا تقبل الشكاية كأصل عام إلى

غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول

الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى،² وعليه فإن آجال تقديم الشكاية تسقط بمضي سنتين

مدنيتين بغض النظر عن تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، أو تاريخ حصول الأحداث

الموجبة لشكاية، أو السنة التي تمت فيها الاقتطاعات أو غيرها من الحالات.

مثال: شخص صدر في حقه جدول ضريبي وضع للتحصيل بتاريخ 20 فيفري 2019 رأى

بأن بعض الضرائب مبالغ فيها، متى آخر اجل لتقديم الشكاية؟ تاريخ وضع الجدول في

التحصيل هو 2019/02/20

1 جانفي 2019 - 31 ديسمبر 2019.

1 جانفي 2020 - 31 ديسمبر 2020 (1 جانفي 2021 الشكاية غير مقبولة).

1 - د. فريجة حسين، المرجع نفسه، ص 19.

2 - المادة 1/72 المعدلة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017.

استثناءات:

❖ تقبل الشكاية في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم عندما تكون متعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين الخاضعين لضريبة الجزافية الوحيدة.

مثال: شخص صرح برقم أعمال معين بعد مدة رأت إدارة أن رقم الأعمال المصرح به غير واقعي قامت هذه الإدارة بإرسال له إشعار بإعادة التقييم ومنحته مدة 30 يوم لرد، ثم بعد ذلك بلغته بإعادة التقييم النهائي بموجب إشعار تقييم بتاريخ 2019/01/21 متى آخر أجل لتقديم الشكاية؟ آخر أجل يكون 2019/07/21

❖ وتقبل في غضون 4 أشهر من تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه عندما تتضمن الشكاية احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة TVA.

مثال: شخص قدم طلب إلى السيد المدير الولائي للضرائب من أجل استرداد الرسم على القيمة المضافة رد عليه مدير ضرائب بالرفض لطلبه وتم تبليغه قرار الرفض بتاريخ 2019/01/15، متى آخر أجل لتقديم الشكاية؟ آخر أجل 2019/05/15.

المطلب الثاني: تحقيق في محتوى الشكاية وأجال البث فيها

بعد وصول الشكوى إلى مصالح الإدارة الضريبية وإذا كانت تستوفي جميع الشروط الشكلية والقانونية تتم مباشرة عملية التحقيق في هذه الشكوى

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الشكوى

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكاية المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص تسلمه وصلا بذلك ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها، لأنه يملك معلومات أكثر من غيره حول فرض الضريبة وهذا ما نصت عليه في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الأولى¹ وعلى خلاف التظلمات الإدارية في مجال المنازعات الإدارية عموما تمر الشكوى بإجراءات ومراحل خاصة أثناء التحقيق لم يوضحها

¹ - وفقا للفقرة الأولى من المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

قانون الإجراءات الجبائية بل ترك ذلك لمجموعة من التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية.

فبمجرد استلام مصالح إدارة الضرائب الشكاوى بين المكلفين تقوم بوضع طوابع على هذه الشكاوى من المكلفين تحدد من خلالها تاريخ وصولها ومن ثم تقوم بإرسالها إلى مصلحة المنازعات لتقوم هذه الأخيرة بتسجيلها على دفتر خاص بذلك ويتم إرسال وصل إلى المكلف يثبت استلامها ومن ثم تبدأ مرحلة الدراسة الأولية للشكاوى وذلك بتأكد من استيفائها لجميع الشروط المحددة قانونياً.¹

وبناء على التقرير المعد من هذه المصلحة تتخذ الشكاوى أحد السبل التالية:

- صدور قرار مباشرة برفض الشكاوى التي لا يمكن تصحيحها خاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل.

- يكتشف العون المحقق العيب الذي يشوب الشكاوى قبل البدء بالتحقيق حيث يقوم بإعلام مدير الضرائب بذلك ليطلب من المشتكي إصلاحه إذا كان قابلاً لذلك.

- إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاوى إذا كان طلب الشاكي واضحاً لا يحتاج إلى تحقيق كما في حالة تعلق الشكاوى بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط.

- إرسال الشكاوى للنظر والتحقيق فيها من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة محل الشكاوى ومن ثم يتم التحقيق الفعلي والموضوعي في الشكاوى والفصل فيها وفي هذه

الحالة الأخيرة يتم التحقيق بعدة طرق، إما أن يكون عن طريق الإطلاع حسب المادة 45 من ق إ ج أو استدعاء المكلف للحصول منه على كل التوضيحات المتعلقة

1 - بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة مقدمة استكمالاً للحصول على شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011، ص54.

بطلباته في الشكوى كما يمكن التحقيق في عين المكان حيث يمكن الذهاب إلى مقر المشتكي وطلب الوثائق الضرورية منه للتحقيق.¹

- كما يمكن للجهة المحققة أن تقوم باستشارة بعض السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب.

بعد انتهاء عملية التحقيق في الشكاية من طرف المصلحة التي أعدت أو أسست الضريبة من قبل، تقوم هذه المصلحة المختصة بتقديم تقرير إلى المدير الولائي للضرائب أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة وذلك بذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، يقوم بعد ذلك المكلف بمصلحة المنازعات بإدارة الضرائب المختصة حسب الحالة للإبداء رأيه على موضوع التقرير كتابيا وعلى نفس الوثيقة المعدة من طرف الجهة المختصة بالتحقيق ثم القيام بالتأشير عليها وإرسالها إلى المدير الولائي للضريبة الذي يقوم باتخاذ القرار النهائي مع العلم أنه لا يكون ملزم بالتقرير المقدم من طرف المصلحة الموكل إليها التحقيق في الشكاية.²

الفرع الثاني: آجال البث في الشكاية

إن إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني به يرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته للإدارة الضريبية حتى وإن لم يصدر قرار إذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع الشكاية، وتتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة الناظرة في الشكوى وكذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي:

✓ بالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي (عدم احترام الآجال أو عدم احترام الشروط

الشكلية المتعلقة بالشكاية) يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها نهائيا يتم البث فيها

1 - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في

القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة قسنطينة، سنة 2007/2008، ص44

2 - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، سنة 2014/2015، ص86.

فورا وحين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقا.

✓ بالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، فيتم البث في الشكاوى حسب الحالة في أجل أقصاه أربعة أشهر، يبدأ حساب هذه الآجال من تاريخ استلام الشكاوى.

✓ بالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف المدير الولائي للضرائب فيتم النظر في الشكاوى النزاعية خلال ستة أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى، أما الشكاوى التي تتطلب الأخذ برأي الموافقة من طرف الإدارة المركزية ففي هذه الحالة يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر.

✓ وأخيرا إذا تعلق الأمر بالشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد على موضوع الشكاوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين اعتبارا من تاريخ استلام الشكاوى، هذا الأجل يعد خروجاً عن الإطار العام مثلما تم الخروج عن الإطار العام للأجال الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاوى في إطار النزاع الضريبي.¹

المبحث الثاني: إجراءات خاصة بتسوية منازعات التحصيل الضريبي

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات.

في هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، وهذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء،

1 - المادة 76، معدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و39 من ق م لسنة 2005 و46 ق م لسنة 2007 و36 من ق م لسنة 2012 و16 من ق م لسنة 2013.

ويكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية ولكن الاختلاف في الموضوع حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة.¹

وهذا ما سنتناوله خلال هذا المبحث بالتطرق إلى إجراءات التحصيل الضريبي في المطلب الأول، وإجراءات المتابعة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي

التحصيل الضريبي هو الخطوة التي تلي عملية تحديد الوعاء، والتحصيل نوعان: تحصيل ودي للضريبة وتحصيل جبري، إذ أن المشرع يمنح للمكلف بالضريبة مدة قانونية معينة حتى يدفع وبشكل ودي قيمة الضريبة المفروضة عليه.

لكن وفي حالة عدم استجابة المكلف وعدم امتثاله دفع دينه الضريبي وتنتهي المدة القانونية للدفع أو تحصيل الودي، يتم الانتقال إلى عملية التحصيل الجبري أو القسري للضريبة هذه العملية التي تلجأ من خلالها الإدارة الضريبية إلى إتباع إجراءات وطرق قانونية من خلالها تتمكن من تحصيل الضريبة من ذمة المكلف.

ومنه لا بد على الإدارة احترام الشروط والإجراءات المحددة قانوناً في عملية التحصيل الجبري وإلا أثار النزاع الضريبي المتعلق بالتحصيل.²

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الودية من جهة وإلى إجراءات التحصيل الضريبي الجبرية من جهة أخرى.

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقات الضريبة في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة.

² - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 60 و 61.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية.¹

كما جاءت المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي حيث ارتكزت على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية، وتقديرا للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي حاولت الإدارة الضريبية وضع رزنامة زمنية تحت المكلف على الالتزام والتقيد بها، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين بالضريبة.

وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل % 60 من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان النظام الشهري بالمداخل الذي يودع لدى المكتب الدراسات أو مقابلة الانجاز قبل 20 من كل شهر، وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة تأخيرية قدرها 500 دج كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمداخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجأ الإدارة هنا إلى اختيار 30 مدين، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

- الفئة الأولى: تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50000000 دج.
- الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدينين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و 50000000 دج.
- الفئة الثالثة: تتكون هذه الفئة من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج.

1 - مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و22 أبريل، 2008، ص51.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية.¹

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية

ليس كل مطالب بالتحصيل يمتلك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائياً بتحصيل الضريبة المستوجبة عليه، بل إن العديد من المطالبين بالضريبة يعزفون عن القيام بواجباتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المجتمع مما يؤدي بالنتيجة إلى نتائج سلبية. ويؤثر الامتناع عن دفع الضريبة تأثيراً بالغاً على خزينة الدولة التي تجد في الضرائب المورد الأول لتمويلها كما يشكل ذلك مساساً بمبدأ المساواة في أداء الالتزامات الضريبية إذ من شأن هذه التفرقة أن تخلق انحرافاً في التوازن المالي بين الأشخاص الذين يدفعون الضريبة وبين أولئك الذين يمتنعون عنها وتكون عنصراً فاعلاً في تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات، وعليه تجد الإدارة الضريبية نفسها موضع التنفيذ الجبري، لاستيفاء ديون ومستحقات الخزينة العامة، بموجب الضمانات والامتيازات الممنوحة لها في ذلك مما يستدعي قيامها بإجراءات تمهيدية للمتابعة.² وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب حدد القانون لها عدة إجراءات غير الطرق والأساليب العادية ألا وهي الطرق الجبرية أي أنه في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة إلى الحجز الإداري سواء كان منقولاً أم عقاراً.³

أولاً: التنبيه بالدفع

التنبيه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردية منها البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض

1- مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص 52.

2- خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة ومنازعتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص 26.

3- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 22.

الضرائب، وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردها وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.¹

ثانياً: الحجز الإداري وبيع المحجوزات

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه، لاستيفاء حقوقها، بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب. ولإدارة الضرائب مباشرة الحجز على الأموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون الحجز التنفيذي على أموال المكلف بالضريبة، وحجز ما للمدين لدى الغير هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 حيث وأنه طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز.²

1) إجراءات الحجز الإداري: من المسلم به أن للإدارة الضريبية سلطات واسعة تستطيع من خلالها توقيع الحجز على المكلف بالضريبة عن طريق التنفيذ المباشر أو الحجز الجبري باعتبارها صاحبة الامتياز، من منطلق خصوصية التي يتمتع بها الحجز الإداري عن غيره من المحجوزات باعتباره أمراً مكتوباً يصدر من الإدارة الضريبية، يشكل نوعاً من الخطورة على أموال المكلف بالضريبة، نظم المشرع الجزائري الحجز في قانون الإجراءات الجبائية والذي يشمل على مجموعة من الشروط والإجراءات التي ينبغي على إدارة الضرائب اتخاذها.

- **توافر شروط الحجز قبل توقيعه:** بحيث لم يضع المشرع الجزائري شروطاً محددة واجبة الاحترام في إجراءات الحجز رغم ما يحمله الحجز من خطورة على أموال المكلف بالضريبة، لذا يتعين على الإدارة الضريبية احترام القواعد العامة للحجز

1 - مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص 23.

2 - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 32 و 33.

- المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية دفع بالمشروع لوضع شروط واجبة الاحترام تحت طائلة البطلان، تهدف هذه الشروط إلى المحافظة على حقوق المكلف بالضريبة وبالتالي تشتمل هذه الشروط على:
- أن يكون الحجز عند عدم الوفاء بالمستحقات في المواعيد المحددة وهذا وفقا للجدول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله والتي تشتمل على كل المكلفين بالضريبة والمبالغ المطلوبة أدائها وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.¹
 - أن تكون الإدارة الضريبية دائنة وقت الحجز.
 - أن يكون في الدين المراد تحصيله بطريقة الحجز الإداري شروط خاصة وهي أن يكون معين مقدار ولم يسدد قبل الحجز؛ أن يكون الدين حال الأداء؛ أن يكون الدين محققا.
 - أن يكون الأمر بالحجز صادرا عن المدير الولائي للضرائب أو ممثليه.²
 - أن يتم الحجز في المواعيد المسموح بها.³
 - **استصدار قرار بالحجز الإداري:** تعتبر إدارة الضرائب صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءات الحجز وتحت مسؤوليتها وذلك وفقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ولا يتدخل القاضي إلا إذا كان هنالك استشكال في التنفيذ.
 - **تحديد محل الحجز:** إن لإدارة الضرائب سلطات واسعة وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتقها، لذلك يعتبر الحجز من الإجراءات الأمرة القاطعة التي تسمح من خلالها لإدارة الضرائب وضع تحت يدها مال للمكلف بالضريبة المراد حجزه من المنقولات أو العقارات يمكن أن يكون الحجز تحفظيا إذا كان الدين عرضة

1 - أنظر المادة 1/143 من ق ا ج.، لسنة 2021.

2 - أنظر نص المادة 145، المرجع نفسه.

3 - المادة 147، المرجع نفسه.

للضياح أو حجز تنفيذيا أو حتى حجز من المنبع وهنا تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل دين الضريبة على المرتبات والأجور.

إجراءات الحجز الإداري على نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إداري، وإجراءات الحجز على العقار.

➤ إجراءات الحجز على المنقول إداريا: المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة وفي حياة من يمثله وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونيا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية:

- أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا، فإن كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.
- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.
- أن يكون المال في حياة المدين أو من يمثله.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب المادة 149 من نفس القانون.

➤ إجراءات الحجز على العقار: تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويتبين أنه تطبق على هذا الحجز القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ويستكمل بقواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية بشرط ألا تتعارض مع نظام الحجز الإداري أي أنه يجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز وهو القرار الصادر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ويشترط ألا يكون للمكلف بالضريبة أموال منقولة أي لا يشرع في حجز العقار إلا بعد حجز المنقول إذا لم تكف قيمة هذا الأخير للوفاء بما على المكلف بالضريبة من مستحقات ضريبية. ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

- انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار ويمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا في حالة عدم وجود المدين أو في حالة رفضه دخول أعوان الجهة الحاجزة ثم يتبع أعوان تنفيذ إجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، ويشمل البيانات الأساسية لهذا العقار على أنه يجب أن تكون بيانات العقار في محضر حجزه كافية من حيث وصفه مساحته وحدوده رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري إن كانت مشهورة ولذلك يجب أن يشمل أيضا على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار. كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجزا إداريا ، فالحجز العقاري يرتب آثار من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فإن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره ويكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعمامة الناس.¹

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص46.

(2) **بيع المحجوزات:** يعتبر البيع الجبيري للمحجوزات آخر إجراء تلجأ إليه إدارة الضرائب كآلية قانونية وضمانة فعلية كرسها المشرع الجبائي الجزائري لتحصيل ديون الخزينة العمومية، والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة - إدارة الضرائب - حقها من ثمن الأموال المحجوزة ويتم ذلك ضمن إجراءات.

تخضع إجراءات بيع المحجوزات للشروط التالية:

أ) الترخيص بالبيع:

قبل التطرق إلى إجراءات ومراحل الترخيص بالبيع لابد أولاً أن نتعرف على معنى الترخيص الإداري.

حيث يعد الترخيص الإداري إجراء إدارياً من بين العديد من الإجراءات الإدارية حيث يزداد ويتضاءل استعماله من نظام سياسي وقانوني إلى نظام سياسي وقانوني آخر، فهو يعتبر وسيلة وأداة لمراقبة النشاط الإداري، وممارسة الحريات العامة الفردية منها والجماعية أو لتنظيم استعمال المال العام أو الخاص.¹

يخضع تنفيذ هذا الإجراء لرخصة تعطى لقابض الضرائب، بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفقاً للمادة 146 من ق ا ج وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في أجل 30 يوم من تاريخ إرسال الطلب إليه لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشرة القيام بالبيع حسب المادة 146 فقرة 04.

إن شرط الترخيص يسقط في حالة تعلق الأمر بمحجوزات قابلة للتلف أو التي تشكل خطراً على الجوار بحيث يمكن الشروع بالبيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير

1 - عبد الرحمان عزوي، الرخصة الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 3.

كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال تخصصه وذلك حسب المادة 146 فقرة 05 من ق ا ج.¹

ب) إجراءات الإشهار: بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المدير الولائي للضرائب المباشرة نبدأ عملية الإشهار بالبيع وهي عملية تسبق البيع يتم فيها إصاق الإعلانات المتضمنة للبيانات الضرورية وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة 4 ق ا ج

ويجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146، ويمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل خمسة عشرة يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة. ويجري البيع بعد عشرة أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة ما يلي:

1/ بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وباسميهما وموطنهما.

2/ الرخصة التي يتصرف بها القابض.

3/ مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.

4/ طبيعة عمليات ووضع المحل التجاري، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

5/ مكان ويوم وساعة فتح المزاد، ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة.

1 - المادة 146 في فقرتيها 04 و05 عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ج. ر، عدد 85 التي أضيف في محتواها بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.

وتلصق هذه الإعلانات وجوباً بمعنى القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

ويدرج الإعلان قبل عشرة أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري. ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع، وإذا لم تراعي شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط ويجوز للأشخاص المعنيين الإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري، وبالرجوع إلى القانون التجاري نجده يتضمن إجراء إشهار بيع المحل التجاري وذلك بموجب نص المادة 83 منه كب تنازل عن محل تجاري، يجب إعلانه خلال خمسة عشر يوم من تاريخه بسعي المشتري تحت شكل ملخص أو إعلان في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وفضلاً عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي تستغل فيها المحل التجاري، وبالنسبة للمحلات التجارية المتنقلة فإن مكان الاستغلال هو المكان الذي يكون البائع مسجلاً فيه بالسجل التجاري.

ج) إجراءات البيع: المشرع نص على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع المزاد العلني. حسب المادة 152 ق إ.ج. ويتم تحرير محضر بالبيع من قبل قابض الضرائب وتسليم نسخة منه للمشتري حسب المادة 151 فقرة 5، وعليه فإن المشرع تناول بيع المحل التجاري بالتفصيل في المادة 151 من ق إ.ج وترك باقي أنواع البيوع الأخرى للأحكام العامة.

ثالثاً: إجراء الغلق المؤقت للمحلات

يعتبر الغلق المؤقت أحد الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل ديونها في حالة تعذرها بالطرق الودية، مع إتباع الشروط المحددة قانوناً فغلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة ولكن حرمانه من ح الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي ، كما أن المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه قرار الغلق المؤقت ،الطعن فيه من أجل رفع اليد.¹

وتتمثل شروط الغلق المؤقت فيما يلي:

يخضع الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني لجملة من الشروط والإجراءات الصارمة، والتي من شأنها إرغام المكلف بالضريبة المدين على الوفاء ويمكن إجمالها في النقاط التالية:

- أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع.

- عدم تجاوز المهلة المحددة قانوناً وهي ستة أشهر.

- يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر

القضائي.

- وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، من طرف

المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة.

- يجب أن سبق إجراء الغلق المؤقت أخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ

استحقاق الضريبة.

1- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 31.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة

تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة، بعد يوم من استحقاق الضريبة، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل والحجز ثم البيع، وفقاً لأحكام المادة 145 وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض، على إجراءات المتابعة.¹ ففي هذا المطلب سوف نتعرض في الفرع الأول إلى الاعتراض على إجراءات المتابعة وفي الفرع الثاني إلى طلب إيقاف التسديد.

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

الإعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة.

• **الإعتراض على سند المتابعة:** لا بد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم

ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني.

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخرينة العمومية وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقاً للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: "حي أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة، ومن جهة أخرى إن رفع دعوى جزائية لا

1- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 82.

يؤثر على الإجراءات الواجب إتباعها قانوناً من طرف الإدارة ومثل هذه الدعوى لا
يعنيها.¹

ومن الأسباب المتعلقة بالشكل:

- وجود عيب شكلي: حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته

إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني
باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك
في الوقت اللازم وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب، مما يترتب
عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت
موضع التحصيل ضده باعتبار أن المدعي غير محل إقامته وقام
بتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.

- وجوب احترام الآجال: قدم المكلف الاعتراض على سند التحصيل في
المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتباراً من تاريخ
تبليغ هذا السند.

وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة في القرار تحت رقم 152508 بتاريخ
1999/03/22، حيث تبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم
الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن
دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين
فهي غير صحيحة شكلاً ويتعين رفضها.

الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد " طلب تأجيل الدفع "

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في مقدار الضريبة أو حول إجراءات التسديد
أو مهما كان موضوع النزاع لا يوقف التسديد للمبالغ المستحقة من الضريبة، فالشكاية
المرفوعة من طرف المكلف بخصوص منازعة الإدارة الضريبية حول مقدار الوعاء أو حتى

1- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 84.

على إجراءات المتابعة التي تقوم بها الإدارة الضريبية في حق المكلف لا توقف تسديد الحقوق التي في عاتق المكلف تجاه الخزينة العمومية ، لكن بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وبقراءة مضمونها نجد أنها تعطي الحق للمكلف بالضريبة في طلب تأجيل التسديد بخصوص المبالغ المتنازع حولها لكن مع توفر جملة من الشروط التي تتمثل في:

- أن يضمن المكلف في شكواه المتعلقة بمنازعات الوعاء أو حول إجراءات المتابعة طلباً صريحاً لتأجيل الدفع بخصوص الحقوق المتنازع حولها.
- لا بد أن تكون الشكاية التي تقدم بها هذا المكلف مقدمة ضمن الآجال وبالشكل المنصوص عليه في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
- أن يذكر المكلف في شكواه صراحة بأنه يطلب الاستفادة من مضمون المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصص المتنازع حولها.
- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو في وعائه.
- أن يذكر في شكواه بأنه في استطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص ، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة.¹

وما نود الإشارة إليه في هذا الإطار أن طلب إيقاف التسديد الذي يضمنه المكلف في شكواه للاستفادة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يفرض عليه تسديد ما قيمته 20% من قيمة الحقوق المتنازع حولها أو ما تعلق بها من غرامات التأخير ويرجأ دفع المبلغ الباقي إلى حين الفصل في النزاع.

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، ص 32 و 33.

في حالة تقديم الطلب في آجاله القانونية وبالشروط المطلوبة قانوناً وتكون الإجراءات المطلوبة فيه محترمة من طرف المكلف فيتقدم هذا من قابض الضرائب المختص إقليمياً من أجل إبرام اتفاق الضمان وعندما يتسلم قابض الضرائب طلب تأجيل الدفع يأخذ كل المقاييس النافعة لتكوين ضمانات لضمان تحصيل الدين الضريبي الذي يكون دفعه مؤجلاً ، مع أخذ شكوى المكلف بعين الاعتبار إذ أن لقابض الضرائب كل الصلاحيات لتقييم طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08 مارس 2005.¹

بناءً على مضمون قرار مجلس الدولة المذكور أعلاه يتوجب على قابض الضرائب مراعاة كامل الاحتياطات اللازمة التي من شأنها أن تجعل المكلف بالضريبة يقدم الضمانات الكافية لضمان تحصيل الدين الضريبي الذي طلب تأجيل دفعه ، كما يأخذ في سبيل ذلك بالحسبان وضع والتزام وسلوك المكلف بالضريبة نحو الإدارة الضريبية من حيث تسديده للضرائب المفروضة عليه في آجالها وكذا احترامه لجداول التسديد بالتقسيط الممنوحة له، وفي حالة الرفض يقوم قابض الضرائب بتبليغ قرار الرفض لطلب تأجيل التسديد للمكلف بالضريبة ، هذا ونشير أنه مهما كانت حالات القرار من رفض أو قبول يجب على قابض الضرائب أن يبلغ بها المدير الولائي للضرائب.

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 77.

الفصل الثاني

إجراءات مباشرة الدعوى النزاع الجبائي
أمام القضاء

لقد رأينا سابقا كيف أن المكلف بالضريبة يستطيع مواجهة الإدارة الضريبية إداريا، أي كيف يمكنه تسوية نزاعه الضريبي بشكل إداري وذلك باللجوء إلى نفس الإدارة الضريبية المتنازعة معه بحيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإجراءات النزاع الجبائي قبل اللجوء إلى القضاء وجاء الدور الآن للكلام عن إجراءات النزاع الجبائي أمام القضاء ، والتي تستند وبشكل كبير على القواعد العامة والواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية مع (مراعاة الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية) إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية هي طرح النزاع الضريبي أمام الجهة القضائية المختصة من أجل الفصل فيه، إذ وبعد المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي يستطيع المكلف بالضريبة التوجه إلى المحكمة الإدارية المختصة من أجل منازعة الإدارة الضريبية برفع دعوى قضائية ضدها ويكون حكم المحكمة الإدارية قابلا للطعن أمام مجلس الدولة.

وحتى يستطيع المكلف رفع الدعوى الضريبية ضد الإدارة الضريبية لا بد من وجود شروط كما أن هناك إجراءات للتحقيق في الدعوى الضريبية إلى حين الفصل فيها وبعد صدور الحكم وتبليغه، للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد هذا الحكم كل ذلك يتم وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية. وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل الذي هو بعنوان إجراءات مباشرة الدعوى النزاع الجبائي أمام القضاء بتقسيمه إلى مبحثين سنتناول في المبحث الأول أحكام الدعوى الجبائية، وفي المبحث الثاني الطعن بالاستئناف لدى مجلس الدولة.

المبحث الأول: أحكام الدعوى الجبائية الإدارية

أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، ويقصد بالدعوى الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف الالتجاء للقضاء للفصل في وجود أو مشروعية الضريبة وهي دعوى قضائية بمفهومها العام وإدارية يكون موضوعها ضريبيا وتخضع في إجراءاتها أساسا إلى قانون الإجراءات الجبائية في شكلياتها الفنية وتخضع أيضا إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية في شكلياتها الإجرائية، ترفع هذه الدعوى إلى القاضي لتحقيق

العدالة بين طرفين وحل هذه المنازعة إما عن طريق التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة أو بهدف إلغاء إحدى القرارات التي تدخل في إطار إجراءات التحصيل الجبري. وترفع الدعوى بعريضة إما من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف إدارة الضرائب ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، ويتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة طبقا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية ثم يصدر القرار حسب الشكل المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يرتب آثار قانونية.

وعليه سنتناول من خلال هذا المبحث إجراءات رفع الدعوى في المطلب الأول، وإجراءات التحقيق وإصدار الحكم في المطلب الثاني.

المطلب الأول: إجراءات رفع دعوى جبائية

إذا لم يفتتخ الطرف المتضرر من قرارات الإدارة التي أصدرتها أو في حال رد سلمي لمدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب على التظلم المقدم من المكلف بالضريبة، يجوز له إمكانية رفع الدعوى القضائية.¹ بحيث قيد المشرع الجزائري المدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في هذه المرحلة القضائية بجملة من الشروط والإجراءات القانونية التي يجب على المدعي احترامها خلال رفع الدعوى أمام القاضي الإداري، وذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والإجراءات الجبائية.

وعليه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين نتناول في الفرع الأول رفع دعوى من طرف المكلف بالضريبة، الفرع الثاني كيفية رفعها من طرف إدارة الضرائب.

الفرع الأول: رفع دعوى من طرف المكلف بالضريبة

تختلف شروط قبول الدعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة وباختلاف القرار المطعون فيه من جهة أخرى بالإضافة إلى الشروط العامة

1 - عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، دس، ص56.

لقبول الدعوى القضائية والمتمثلة في شرط المصلحة وتوفر الصفة وأهلية التقاضي وهناك شروط أخرى نص عليها المشرع وهي كالتالي:

أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية ولكن استثناءاً يعد إلزامياً في المنازعات الضريبية ، كونها منازعة من نوع خاص إلى جانب ذلك يعد التظلم الإداري إجراءً لتسوية المنازعات الضريبية ودياً، وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروح أمام القضاء ، كما يضع هذا الشرط حداً لنزاع القائم بين الإدارة والمكلف¹. ولكن في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف بالضريبة مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة. وبعد الإطلاع على المواد 70،71،72،73 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن التظلم شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وكون أن المنازعة الضريبية تحكمها إجراءات خاصة بالتظلم الإداري المسبق في مادة الضرائب يعد من بين الإجراءات الجوهرية ، ومن النظام العام والإخلال به عند رفع الدعوى يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً². ويمكن للقاضي إثارته تلقائياً، كما أن التظلم ليس له أثر موقف لتنفيذ القرار الإداري³. ولإجراء التظلم الإداري عدة فوائد نذكر منها:

- تقادي الإجراءات القضائية الطويلة والمعقدة.
- يضمن حماية للمكلف حتى لا يتحمل المصاريف القضائية.
- يضمن ربح الوقت والجهد.
- يخفف العبء على الجهات القضائية التي تعاني من كثرة القضايا المرفوعة أمامها من قبل المكلفين بالضريبة.

1 - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، طباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 126.

2 - القرار رقم 006325، الصادر بتاريخ، 2003/02/25، عن الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص124.

3 - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 300.

إضافة لذلك يشمل التظلم الإداري المسبق عرضا موجزا حول الأسباب والدوافع التي جعلت المكلف بالضريبة يعترض على قبول دفعها كأن يبين رقم الضريبة جاء خاطئا، أو جاء مرهقا له مما يعرضه للإفلاس.

ثانيا: شروط متعلقة بالعريضة

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاح دعوى، والتي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها.¹ لذلك ألزم المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، حيث هناك شروط شكلية وأخرى موضوعية نعرضها وفقا لما يلي:

- الشروط الشكلية للعريضة: لقد أوجب المشرع الجزائري توافر شروط شكلية في عريضة المدعي حتى تكون مقبولة شكلا تتمثل في:

- 1) تحرير عريضة الدعوى على ورق عادي.
 - 2) أن تكون العريضة موقعة من صاحبها.
 - 3) استظهار وكالة قانونية إذا قدمت العريضة من شخص غير المدعي طبقا لأحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، باستثناء المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، والأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المدعي.
 - 4) أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من إشعار تبليغ القرار المعترض عليه.
- شروط الموضوعية للعريضة: لقد أوجب المشرع الجزائري كذلك في قانون الإجراءات الجبائية أن تحتوي العريضة الضريبية المقدمة إلى المحكمة الإدارية على البيانات التالية:

- 1) عرض موجز للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات.

1 - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 91.

(2) تسبب العريضة بفحوى الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب.

بصفة عامة في المنازعات الإدارية نص المشرع الجزائري صراحة على آجال محددة لرفع دعوى أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة، على ألا يتم حساب يوم التبليغ واليوم الأخير ضمن الآجال المحددة قانونا، وهذا طبقا لنص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبصفة خاصة وبالضبط في المنازعات الضريبية أوجب المشرع الجبائي رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية خلال أجل محدد 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار بالتبليغ من طرف المدير الولائي للضرائب، أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجانب لكي تثبت في الطعون وهذا وفقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا في حالة المشتكي على إشعار بقرار مدير الضرائب.¹

أما في حالة عدم حصوله على الإشعار، يمنح للمدير الولائي للضرائب أجل 04 أشهر للرد على المشتكي وذلك بحصوله على الإشعار بالقرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وإذا لم تجب الإدارة خلال هذا الأجل فيقوم المكلف برفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال أجل 04 أشهر الموالية للأجل الممنوح للإدارة للرد وإصدار قرارها.² في حالة سكوت الإدارة الضريبية نستنتج أن للمكلف أجل 8 أشهر من تاريخ تقديم التظلم ليرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب

إن الاحتكام إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب بل يجوز حتى للإدارة كذلك أن تعرض الأمر على هذه الهيئة صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب، لكن شريطة أن تحترم بعض الإجراءات التي سنتناولها في هذا الفرع. يجوز للإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال 04 أشهر لمدير الولائي على شكاوى المكلفين بالضريبة، وفي حالة ما إذا كان آراء

1 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص218.

2 - عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص219.

هذه اللجان الإدارية غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب الولائي رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة أمام المحكمة في الشهر التالي لتاريخ إصدار ذلك القرار، وهذا ما تناولته أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة الضبط المحكمة لابد أن تستوفي بعض الشكليات ولكن بالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع الجزائري لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض التي تقدمها الإدارة أمام المحكمة الإدارية ومن الأفضل عرض النزاع في هذه الحالة على العدالة حيث يتعين على الإدارة أن تبين بوضوح موقفها من المشكلة المطروحة أمامها سواء بدافعها عن آرائها السالفة المقررة من طرف مصالحها أو إتيانها لوقائع وأسباب جديدة تخص النزاع المطروح أمامها.¹

فبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية بخصوص شكل العرائض المقدمة من طرف الإدارة ، فإننا نجد أنه لم ينص إلا على شرط واحد تضمنته الفقرة 3 المادة 169 منه يتعلق بتوقيع الطعون والمذكرات المقدمة من الدولة أي من الإدارة حيث نصت على : "ويجب أن يكون الطعن ومذكرات الدفاع المقدمة من الدولة موقعا عليها من الوزير المختص أو من الموظف الذي يفوض لهذا الغرض أو من أية سلطة تفويض بذلك بمقتضى نص في القانون أو في لائحة تمثيل جميع المجموعات العامة الأخرى أمام القضاء بواسطة السلطات المنصوص عليها في المواد التي تنظمها".

أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية فلم ينص أيضا على شكل معين تفرغ فيه عريضة إدارة الضرائب، إذ نصت المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 2/84 أدناه من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ".

من هذا النص يتضح أن المشرع أعطى الحق لمدير الضرائب بالولاية في رفع الدعوى تلقائيا، غير أن هناك من يرى أن فتح إمكانية إخضاع الشكاية مباشرة لقرار المحكمة

1 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 75.

الإدارية يكون في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية لا يحسم النزاع، حيث أن فحص الشكاية من طرف الأعوان المؤهلين يوحي لهم بأن المكلف بالضريبة يرغب في رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.

وتبث المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يقوم المكلف بالضريبة بتجديدها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى الأصلية باعتبارها عريضة وعليه يعفى مدير الضرائب بالولاية من شرط الورق المدموغ.

كما أنه في حالة طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة فإن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على شكليات معينة يتعين على مدير الضرائب بالولاية أن يفرغ فيها عريضة دعوى.

توقيع العريضة نرى أنه من الضروري أن يضع المدير الولائي للضرائب توقيعه على العريضة المقدمة أمام المحكمة لإثبات صفته لأنه لا يحق لغيره رفع هذه الدعوى إلا بتفويض صريح منه.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق وإصدار الحكم في الدعوى الجبائية

بعد أن يتم إيداع عريضة الدعوى أمام كتابة الضبط المحكمة الإدارية يقوم كاتب الضبط بإرسال العريضة بعد قيدها في سجل خاص لذلك إلى رئيس المحكمة الإدارية.¹

تفتتح الدعوى الضريبية ويبدأ التحقيق فيها، بحيث يقوم القاضي الإداري بالتحقيق فيها مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل والطرق المنصوص عليها قانونا فله أن يستعين مثلا بالخبرة أو المعاينة، أو الشهادة مضاهاة الخطوط وتكليف الخصوم بتقديم المستندات والوثائق، وكل هذا من أجل الوصول إلى حل نهائي عادل ومنصف للمنازعة المعروضة أمامه.

ذلك أن القاعدة تقتضي أنه على كل قاض الالتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي، فإن لم يجد اتجاه صوب المصادر الأخرى للقاعدة القانونية، مراعىا الترتيب الذي رسمه المشرع، فلا يمكن للقاضي الإداري الامتناع عن إصدار حكم في

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 33.

الدعوى الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عد ناكرا للعدالة وإنما يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وإبداعه.¹

وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين نتناول في الفرع الأول إجراءات التحقيق وفي الفرع الثاني صدور القرار على المستوى المحكمة الإدارية.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية

التحقيق في المنازعة الضريبية باعتبارها إدارية التحقيق فيها إجباري، سواء أمام المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة، لذا خصص المشرع بعض الأحكام بحيث نجده يطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق على الدعاوى الإدارية، كما يطبق إجراءات خاصة للتحقيق والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.²

أولاً: إجراءات التحقيق العامة

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتعلقة في المنازعات الإدارية عموماً، تتميز إجراءات التحقيق بالخاصة الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا نترك لتماطل الخصوم، كما ذكرنا سابقاً إن إجراءات التحقيق العامة ليس هنالك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المنهجية في الدعويين، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية بإتباع الإجراءات الآتية:

- يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية.³
- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، كما يتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.⁴ تحت إشراف القاضي، ويمنح للخصوم أجلاً يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم.

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص 62 - 63.

2 - بن شريف ليدي، المرجع السابق، ص ص 58 - 59.

3 - القانون 09/08 المؤرخ 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 1/838.

4 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية المرجع نفسه، المادة 2/838.

- تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي.
- إذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية عن عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بأن لا وجه للتحقيق ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلبه، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة.
- يمكن أن يقرر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم وإعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود. فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعى عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها.¹
- عندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.² ثم يحدد الرئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن ويبلغ هذا الأمر للخصوم أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر.³
- أما إذا لم يصدر الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.⁴

1 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع نفسه، المادة 2/844

2 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 846.

3 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 852.

4 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 853.

- فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق.¹
- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوة المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعية أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئه لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة.
- بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعدل حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية ، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتلقي توضيحاتهم.²
- ويسمح التحقيق بتكوين اقتناع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع وإجراء التحقيق لا يكون إلا بناء على اقتناع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، ويكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم.

وبعد تلاوة التقرير يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إيذاء ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم المكتوبة فيمكن بذلك سماع أي عون أو مأمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات اللازمة ثم تحال القضية بعد ذلك للمداولة.

ثانيا: إجراءات التحقيق الخاصة

طبقا لنص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إجراءات التحقيق الخاصة الوحي التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، تتمثل في مراجعة التحقيق والخبرة.

وبالنسبة للعبارة التي استعملها المشرع الجزائري في نص المادة السابقة "إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة" فقد يكون المقصود منها استيعابها في وسائل التحقيق المذكورة ضمن

1 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 854.

2 - قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة 884.

قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹ أما بالنسبة للتحقيق الإضافي فقد (تم إلغاؤه بموجب المادة 49 من قانون المالية الجديد). وعليه فإن إجراءات التحقيق الخاصة تتمثل في مراجعة التحقيق والخبرة.

✓ إجراء مراجعة التحقيق: تنص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإنها تأمر بذلك ، خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ومتى رأى القاضي أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو غير كافية ولا يمكن للقاضي إعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها. ومن هنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي يبنى عليها التحقيق والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه ويتم إجراء مراجعة التحقيق وفقا للمادة سالفة الذكر على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بتحقيق الأول.

وتتم إجراءات مراجعة التحقيق كالتالي:

- يبلغ المكلف بالضريبة بتاريخ عملية إجراء مراجعة التحقيق.
- تتم إجراءات مراجعة التحقيق بحضور وكيله وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76(ق إ ج) بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يبدي فيه رأيه، ويتضمن ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي إذا اقتضى الأمر ذلك.

1 - بدائية أحمد، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011/2012، ص 144.

- ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.¹

✓ **الخبرة إجراءات القضائية:** تعتبر الخبرة من الإجراءات كثيرة الاستعمال من طرف القضاء سواء المدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية.²

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 على هذا الإجراء الخاص من خلال المادة 86 منه التي تنص على أن: «يمكن أن تؤمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء».

لم يتم تنظيم الخبرة في القانون الجزائري بقواعد قانونية موحدة، فبدون شك يوجد قانون عام للخبرة القضائية ولكن إلى جانب الخبرة في القانون العام يوجد بعض الأنواع الخاصة للخبرة والتي تنظم بنصوص خاصة تميزها عن الخبرة في القانون العام كقانون العقوبات وقانون التأمين والقانون الإداري وغيرها من القوانين. بحيث أن المشرع الجزائري لم يعرف الخبرة لكنه بين هدفها من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثل في توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي، ويعرف البعض الخبرة بأنها: "عملية ينتدب من خلالها القاضي أهوانا لهم خبرة في ميدان ما ، أو فن معين أو علوم والذين يكتسبون معرفة ومفاهيم حول بعض المسائل والوقائع والهدف من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى أنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره لحل النزاع ، حيث يتعذر عليه الحصول عليها

1 - لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، تخصص دولة ومؤسسات عمومية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2015، ص50.

2 - سليم قصاص، المرجع السابق، ص 124.

بمفرده كما يرى البعض.¹ إن الخبرة هي عبارة عن مجموعة معاينات وأراء موجهة لتتوير العدالة ، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معرفة تقنية إذ ييدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم من خلال هذين تعريفين يتبين لنا أن الأمر بإجراء الخبرة يعتبر من بين أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية ، والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين، وقد نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية بالمواد 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المسائل الفنية والتقنية ، الجبائية في المادة 86 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.

ندب الخبير وفقا للمادتين 126 و128 من قانون الإجراءات الجبائية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما بطلب من أحد الخصوم ، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة والأصل أن القاضي **يعين الخبير** من الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي والذين قد أدوا اليمين القانوني أمامه ، أما الخبير غير مقيد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسندة إليه يقوم بداء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم والأمر بالخبرة ، ما لم يعف منها بطلب من أحد الخصوم وفقا للمادتين 132 و133 من نفس القانون ، تنجز الخبرة من طرف خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية بقرار قبل الفصل في الموضوع ويمكن أن تستند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه المرحلة فإن كل طرف يعين خبيره، والخبير الثالث تعيينه المحكمة الإدارية هذا ما نصت عليه المادة 86 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

1 - مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002، ص ص 42-43.

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير وذلك بموجب طلب الذي يوجه إلى المحكمة الإدارية، ويجب أن يكون هذا الطلب معللاً خلال 8 أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبث في هذا الطلب بثاً عاجلاً بعد رفع الدعوى على طرف الخصم.¹ ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:

- القرابة المباشرة.
- القرابة غير مباشرة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

إن اليوم الذي تبدأ فيه عمليات المعاينة يقوم بتحديد الخبير كما لا بد له من أن يعلم المكلف بالضريبة قبل البدء في إنجاز الخبرة وذلك قبل 10 أيام على الأقل حيث يتوجه إلى مكان حضور أطراف الخصومة وبعد إتمام الخبرة وإطلاع الخبراء على الملف الجبائي فإنهم يقومون بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة ويتم ادعائها لدى أمانة ضبط المحكمة وبعد الإيداع تمنح مهلة 20 يوم للمكلف بأن يطلع على تقرير الخبير ومهلة 03 أيام اعتباراً من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية.²

الفرع الثاني: صدور القرار على مستوى المحكمة الإدارية

يصدر القرار في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام.³

وجب أن يتضمن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلاً لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات كما

1 - المادة 4/86 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79، 2001. بتاريخ 2001/12/23.

2 - مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة لنيل المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008، ص 48.

3 - عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر 2005، ص 27.

يستند أيضا على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة، كما يمكنه الاطلاع على رأي لجان الطعن الإداري.¹ كما يجب أن يتضمن الحكم فيما إذا كان قد صدر القرار في جلسة علنية ويشمل أيضا على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه وبيان ما إذا كان الخصوم ووكلائهم قد حضر الحكم أو تغيبوا إضافة على ذلك يجدر الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار، وتتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب. ويتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية
- الإشارة إلى تلاوة التقرير.
- تاريخ النطق بالقرار.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالقرار في جلسة علنية.

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص115.

القرارات التي تتخذها المحكمة الإدارية تقوم بتبليغها إلى أطراف الدعوى بحيث يبلغ القرار بواسطة محضر قضائي التابع للمحكمة إلى المعنيين، كما يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها. وهذا الإجراء الذي كرسه المشرع في القانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 894: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي"، بينما أجازت المادة 895 من نفس القانون: "يجوز بصفة استثنائية لرئيس الحكم الإداري أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".¹ ومن بين الآثار المترتبة على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الضريبية والتي نحصرها في النقاط التالية:

- خروج النزاع من الولاية إلى الجهة القضائية: ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه.²
- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه: من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي به، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً، حيث وفقاً لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزاً لقوة الشيء المقضي به.

المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة

يعتبر مبدأ تقاضي على درجتين من المبادئ العامة التي تحكم المنازعات الإدارية وتكفل للمتقاضين إمكانية اللجوء إلى القضاء لإعادة النظر في الأحكام الصادرة عن المحكمة

1 - المادتين 894 و 895 من القانون رقم 09/08، المرجع السابق.

2 - لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013، ص 15.

الإدارية، وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون، إذ أقر المشرع نظاما خاصا لطعن في الأحكام القضائية والذي يبين عدم جدوى طريق الطعن بالمعارضة لتعذر صدور حكم غيابي، إذ أن هذا الأخير يتعارض مع طبيعة الدعوى التي غالبا ما يكون المدعى عليه فيها هي إدارة والتي يكون محلها معلوما.

وقد أنشأ مجلس الدولة لغرض تحقيق مبدأ التقاضي على درجتين بموجب نص المادة 152 من التعديل الدستوري لسنة 1996 أثناء تبني نظام الازدواجية القضائية كهيئة إدارية عليا إذ من اختصاصه عملية الرقابة على أعمال إدارة إلى جانب توليه مهام استشارية تتمثل في إعطاء رأيه من مشاريع القانون (1).

ويعتبر مجلس الدولة الهيئة المختصة في الطعون التصحيحية في الدعوى الإدارية في كل من الطعن بالاستئناف كطريقة من طرق الطعن العادية والطعن بالنقض كطريق من طرق الطعن الغير العادية إذ يرتبان نفس الأثر القانوني على الحكم المطعون ضده، وتهدف هذه الطعون على مراجعة الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية، أمام الجهة القضائية الأعلى درجة والمتمثلة في مجلس الدولة باعتباره المختص في مثل هذه الطعون طبقا لنص المادتين 10-11 قانون العضوي رقم: 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

هذا ما سنتعرض له في هذا المبحث وذلك بتقسيمنا إياه إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول مجلس الدولة كجهة استئناف وفي المطلب الثاني مجلس الدولة كجهة نقض.

المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف

يعتبر الطعن بالاستئناف من أهم طرق مراجعة الأحكام الإدارية الصادرة عن محكمة الأولى درجة (المحكمة الإدارية)، فالقاعدة العامة أن جميع الأحكام الصادرة في المادة الجبائية تكون أحكام ابتدائية قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة طبقا لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء

1 - نصيبي زهرة، الاختصاص النوعي بين مجلس الدولة والمحاكم الإدارية في الجزائر، تخصص إداري وإدارة عامة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2012/2011، ص27.

في نصها ما يلي: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط وفق للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية".¹

وكذلك وفقا للقانون 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. وبناءا عليه سنتناول في مطلبنا هذه الأحكام القابلة للاستئناف فرع الأول وشروط قبول الاستئناف وإجراءاته فرع ثاني وآثار الطعن بالاستئناف الفرع الثالث.

الفرع الأول: الأحكام القابلة للاستئناف

يعرف الاستئناف بأنه طريق من طرق الطعن العادية ضد قرارات المحكمة الإدارية الصادرة بصفة ابتدائية والفاصلة في المنازعة الضريبية التي تعتبر دعوى قضائية إدارية. يجوز لكل من المدعي أو المدعى عليه اللجوء إلى طريق الطعن للاستئناف كقاعدة عامة، إلا إذا كان الحكم الصادر في حقه بنص قانوني من الأحكام التي لا تقبل الاستئناف وهذا استثناء.²

كما أنها لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، حسب نص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.³

كذلك يقبل الطعن بالاستئناف ضد الأحكام التي لم تستجب لدفعات المدعى وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/09/2005 حيث أن الاستئناف شرع بقصد التجريح في الحكم المطعون فيه وإذا صدر الحكم محققا لكل الطلبات فإنه لا يحق للمدعي الطعن فيه كون الاستئناف مرتبط بمصلحة المستأنف.

حيث وبالرجوع إلى عريضة إعادة السير بعد الخبرة المسجلة أمام مجلس قضاء سيدي بلعباس يتبين بأنه التمس إفراغ القرار التمهيدي والمصادقة على الخبرة، الخبر (ب) والقول بأن الضريبة المطالب بها العارض تخفض بمبلغ إجمالي يقدر ب 7.1.90.033.13 دج

1 - المادة 90، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2 - عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، سنة 2009/2008، ص 244.

3 - أنظر المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

وأن القرار موضوع الاستئناف قد استجاب لطلب المدعى مما يجعل مجلس الدولة يصرح برفض الاستئناف وتأييد القرار المستأنف.

تبين لمجلس الدولة أن الحكم موضوع الاستئناف قد استجاب لكل الطلبات المثارة بعد الخبرة مما جعله يقضي برفض الاستئناف وتأييد الحكم المستأنف كما يجب ألا يكون الحكم الابتدائي المطعون فيه قد حاز قوة الشيء المقضي فيه.

فالتنازل مثلا عن الحكم في الدعوى يعتبر مالها من موانع الطعن فيه لأن التنازل عن الحكم يعتبر بمثابة تنازل عن الحق الموضوعي في الدعوى.

ويجوز التنازل عن الطعن بالاستئناف حيث أن قواعد التنازل المعمول بها أمام المحكمة الإدارية مطبقة أيضا أمام مجلس الدولة لذا يمكن لذوي الشأن التنازل عن الطعون الاستئنافية المثارة منهم أمام مجلس الدولة.

وبالرجوع إلى نص المادة 87 قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 10 نجد أن ما يسمى بسحب الطلب هو المقصود به التنازل عن الدعوى الضريبية.¹

الفرع الثاني: شروط وإجراءات الاستئناف

تتجلى شروط وإجراءات رفع الاستئناف وفقا لنص المادة 90 من ق ا ج التي تحيلنا إلى ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، وحسب نص هذه المادة نجد من الشروط ما يتعلق بأشخاص الخصومة وشروط متعلقة بالشكل والإجراءات وشروط أخرى متعلقة بأجال رفع الاستئناف.

1) الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة: إن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما شرط توفر المصلحة والصفة والأهلية.

- **الصفة:** للصفة في الطعن بالاستئناف معنى ضيق إذ تقضي بأن يكون الحق في هذا الطعن مقتصر على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها، وبالنسبة للمنازعات الجبائية فقد أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية بصفة مباشرة ومجسدا إياه في

1 - أنظر المادة 87 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

المادة 38 من القانون رقم 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وعلى عكس الوضع في فرنسا فإن هذا الحق منح لوزير المالية بالرغم من عدم كونه طرفا في الدعوى الابتدائية مستندا في ذلك إلى أن دعوى المكلف لم تكن في الحقيقة ضد الإدارة بل ضد قرارها الذي يؤخذ باسم الوزير.

وعموما فإن شرط الصفة الواردة في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم، ومن ثم يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطراف في المنازعة الابتدائية.¹

- **المصلحة:** أن شرط المصلحة وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوي

القضائية تطبيقا لمبدأ هام مفاده أنه لا مصلحة بلا دعوى، فإننا نقول أنه لا يكفي لقبول الاستئناف أن يكون من قام به طرفا في الخصومة وذا أهلية بل يجب أن تكون له علاوة على ذلك مصلحة في الطعن، فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للطاعن فإن مجلس الدولة سوف يقرر بعدم قبول الاستئناف لا محالة.²

- **الأهلية:** عادة ما يميز في موضوع الأهلية بين الشخص الطبيعي والمعنوي، فبالنسبة

للشخص الطبيعي يفترض به أنه يتوفر فيه هذا الشرط لدى رفعه للدعوى لأول مرة أمام المحكمة الإدارية المختصة ووفقا للمادة 40 من القانون المدني فإنه يشترط في الشخص الطبيعي أن يكون بالغاً لسن الرشد ومتمتعاً بقواه العقلية ولم يحجر عليه.

وبالنسبة للأشخاص المعنوية فقد أجاز المشرع الجزائري من خلال نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية لكل من المدير الولائي للضرائب أو المسؤول المؤهل

أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، والأهلية أيضا من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه من دون أن يطلبه الخصوم.

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 92.

2 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 93.

2) الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات: يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة

ضبط مجلس الدولة، تقيد العريضة في سجل خاص حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي ويقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة مع إثبات دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف من طرف المستأنف.¹

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف حسب المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية البيانات الشكلية التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها المستأنف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

كما يجب إرفاق نسخة مطابقة لأصل الحكم بعريضة استئناف تحت طائلة عدم قبولها

شكلا.²

وفي حالة عدم اشتغال العريضة على البيانات السابقة فإن الاتجاه السائد هو عدم الاعتداد بذلك مع إمكانية تصحيحه ما دام النقص أو الخطأ لا يكون من شأنه التجهيل بالخصوم، والهدف من ضرورة ذكر اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم في عريضة الاستئناف،

1 - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص88.

2 - وفقا لنص المادة 541، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

وهو تحديد أطراف هذه الخصومة وأماكن إقامتهم لتمكين المستشار المقرر من القيام بدوره على أحسن وجه وهذا ما يبرر عدم قبول عريضة الطعن التي لا تحترم هذه الإجراءات.¹ أما اشتراط احتواء العريضة على موجز للوقائع وعلى الأوجه التي يبني عليها الطعن، فإنه يعد ضمانا لجدية الطعن ويمكن للمستأنف عليه من الرد على كل وجه من الأوجه المؤسس عليها.²

كما يجب أن ترفق عريضة الاستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، أي الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية المختصة والتي قام المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية برفع دعوى ابتدائية أمامها، كما يجب أن ترفق بمحاضر التبليغ الرسمي، والوثائق المدعمة للاستئناف في أول جلسة، وكذلك بعدد من النسخ بعدد الخصوم المشار إليهم في العريضة، وذلك لتسليمها للإطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم ودفعوهم. أما في حالة عدم القيام بإرفاق العريضة بمحاضر التبليغ والوثائق فإنه يمنح للمستأنف أجل وبعد فواته دون القيام بذلك تشطب القضية بأمر غير قابل لطعن، ويترتب عن ذلك إزالة الأثر الموقف للاستئناف.

والهدف من إرفاق صورة رسمية من القرار المطعون فيه مع عريضة الاستئناف، فهو تمكين مجلس الدولة من التعرف على قرار المستأنف، أي مجموع الطلبات والوسائل التي قدمت أمام المحكمة الإدارية كأول درجة، والطريقة التي فصلت بها هذه الجهة، حتى تتكون في أذهان قضاة الدرجة الثانية فكرة أولية على مدى سلامة الحكم المستأنف أمامه، والتقرير في بعض الحالات بأن لا محل للتحقيق وإرسال الملف مباشرة للنيابة العامة لتبدي ملاحظاتها قبل الفصل فيها.³

1 - بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 80.

2 - بشير محمد، المرجع السابق، ص 83.

3 - أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجيستر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005، ص 155.

3) شروط متعلقة بآجال رفع الاستئناف:

يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين من يوم تبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا،¹ وفي حالة سقوط حق المستأنف عليه في الاستئناف الأصلي فإنه يجوز له الاستئناف الفرعي، أما في حالة التنازل عن الاستئناف الأصلي فلا يجوز هنا قبول الاستئناف الفرعي.

الفرع الثالث: آثار الطعن بالاستئناف

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين (المكلف بالضريبة ودارة الضرائب) من أجل مراجعة هذا القرار والذي ينتج عنه آثار تتمثل فيما يلي:

- **عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف:** لقد أقر المشرع الجزائري قاعدة عدم

وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف في المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية بالنص على أنه " لا يوقف الاستئناف ولا سريان ميعاده تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية".

إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة فإذا كان المشرع قد سمح للأفراد طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية بشروط معينة فإنه أجاز للمستأنف في هذه الحالة وقف تنفيذ الحكم المستأنف إلى حين صدور الحكم النهائي في الخصومة فإذا كان الحكم الابتدائي صادر لصالح الإدارة فالإشكال لا يطرح في مجال التنفيذ لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف تسديدا إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي.

أما الوضعية التي يصعب تصويرها وهي في حالة التي يصدر فيها حكم ضد الإدارات، إذا لم يمكن تطبيق تنفيذ الجبري في مواجهتها، ومن ثم فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبولا منها محتوى الحكم.

1 - المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

ففي حالة يمكن طرح فرضية: الأولى تتمثل في كون أن الإدارات لجأت إلى تنفيذ الحكم وفي نيتها مجرد احترام القوة التنفيذية للحكم الابتدائي إلى أن هذه الفرضية، في الغالب العام لا تتحقق أن نية الإدارة في تنفيذ نادرا ما تتوفر. أما الفرضية الثانية فنتمثل في أن تنفيذ الإدارة للحكم لا يعد قبولا لما جاء به وإما تقاضي لتنفيذ قضائي عن طريق الخزينة العمومية.¹

- **صدور قرار مجلس الدولة:** وفقا للأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف، وبعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن، وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 15 يوما من تاريخ انعقادها على الأقل عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقا للمادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتلو خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين 885 و 889 من نفس القانون لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفقا لأحكام المادة 269 من نفس القانون.

بعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، 97.

يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

المطلب الثاني: مجلس الدولة كجهة نقض

طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن مجلس الدولة مختص بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية حسب نص المادة 903 منه.²

وهو الأمر الذي أقرته المادة من القانون العضوي 98-01" يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية وكذا الطعون بالنقض الموجه ضد قرارات مجلس المحاسبة".

ومنه فالمقصود الطعن بالنقض هو الطعن ضد القرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة نهائية فلا يمكن طرح الطعن بالنقض في القرار الصادر عن مجلس الدولة عندما يكون هذا الأخير ابتدائي نهائي، ولا تطرح أيضا عندما يفصل مجلس الدولة في أحكام محاكم إدارية عن طريق الاستئناف وهذا ما أكده مجلس الدولة في عدة قرارات، إذ جاء في أحد قراراته مايلي:

" حيث أن الطاعنين قدم طعنا بالنقض ضد قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/05/07، الذي أيد القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة في 1999/05/10، وحيث أنه وحسب المادة 11 من القانون رقم 01/98 يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض ضد قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا وكذا قرارات مجلس المحاسبة. إنه ومن ثم لا يمكن رفض الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، حيث أنه لا يمكن رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضد قرار صادر عنه.

1 - شهرة زيوش، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص 37.

2 - أنظر المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

وأنه وعملا بأحكام المادة 40 من القانون العضوي 01/98 المذكور سابقا فإنه وبدون فحص الأوجه المثارة من قبل المعارضين يتعين التصريح بأن الطعن بالنقض في قرارات يكون قد أصدرها مجلس الدولة غير جائز. وبالنسبة للقرارات القضائية الصادرة ابتدائيا نهائيا عن مجلس الدولة فمن غير المعقول أن تنتظر نفس الجهة القضائية وعلى مستوى واحد في نفس القضية من حيث الموضوع كدرجة قضائية ابتدائية أو كجهة استئناف.

وعليه فإن رفع الطعن بالنقض يكون أمام جهة أعلى درجة من الجهة التي أصدرت الحكم النهائي.¹ ولهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطلب إلى شروط وإجراءات وأجال الطعن بالنقض في الفرع الأول ثم أوجه الطعن بالنقض وآثاره في الفرع الثاني.

الفرع الأول: شروط وإجراءات وأجال الطعن بالنقض

كما هو الشأن بالنسبة للطعن بالاستئناف فإن الطعن بالنقض يتطلب توافر مجموعة من الشروط، وأن يقدم وفقا للإجراءات والميعاد القانوني.

أولا: شروط قبول الطعن بالنقض

إن شروط قبول الطعن بالنقض لا يختلف عن تلك الشروط الواجب توافرها في الاستئناف، سواء من حيث القرار المطعون فيه، أو من حيث الطاعن أو من حيث شكل الطعن بالنقض.

فبالإضافة إلى الشروط الواجب توافرها في القرار المطعون فيه السالف الذكر خلاف الطعن بالاستئناف، أيضا في القرار الذي يكون محلا للطعن بالنقض ما يلي:

- أن يكون القرار محل الطعن نهائيا: يكون القرار نهائيا إما بصدوره عن محكمة آخر درجة في حدود النصاب الذي حدده القانون في طائفة معينة من المنازعات، كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية التي يكون موضوعها الضرائب غير المباشرة.²

1 - سي موسى عبد القادر، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بين النص القانوني والممارسة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة يوسف بن خدة، 2016/2015، ص122.

2 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص49.

- أن يكون القرار صادرا عن الجهات القضائية الإدارية: خلافا للمادة 902 والتي تقابلها المادة 10 من قانون رقم 98-01 من القانون القديم الخاص بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وفي القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة فإن المادة 903 من القانون الجديد والتي تقابلها المادة 11 من رقم 98-01 القديم يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية وفي الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة.¹

ثانيا: إجراءات إيداع الطعن

إن إجراءات إيداع الطعن بالنقض لا تختلف عن الإجراءات المتبعة في إيداع الاستئناف فطبقا للمادتين 565 و566 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، يجب أن يتم رفع وتقديم الطعن بالنقض بموجب عريضة مكتوبة ومحررة وموقعة، وتكون مستوفية للشروط والبيانات المنصوص عليها في المادتين السابقتين، وتودع لدى كتابة ضبط المجلس خلال المهلة المحددة قانونا، وأن تكون عريضة الطعن مرفقة بالقرار المطعون فيه وإيصال دفع الرسم القضائي، مقابل وصل يثبت تاريخ تقديم عريضة الطعن ورقم القضية في جدول القضايا.

ثالثا: ميعاد الطعن بالنقض

بموجب النص الجديد، يرفع الطعن بالنقض في أجل شهرين يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إذا تم شخصيا ويكون الأجل ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار ولا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية، إلا بعد انقضاء الأجل المقرر للمعارضة، وهو شهر فيصبح الأجل إما ثلاثة أشهر من التبليغ إلى الشخص نفسه أو أربعة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في الموطن الحقيقي أو المختار.

¹ - محمد صغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية والإدارية، دار هومة للعلوم والنشر والتوزيع، عنابة، ص ص

أما إذا تقدم أحد الخصوم بطلب المساعدة القضائية، فإن سريان الأجل بالنسبة للطعن بالنقض أو إيداع المذكرة الجوابية يتوقف من تاريخ تقديم الطلب، ويستأنف سريان الأجل من جديد للمدة المتبقية ابتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام إن الأثر الموقوف لطلب المساعدة القضائية يعزز مبدأ الحق في التقاضي.¹

الفرع الثاني: أوجه الطعن بالنقض وآثاره

حدد المشرع الجزائري أوجه الطعن بالنقض على سبيل الحصر، فعدم توافر أحدها أو أكثر يؤدي إلى عدم قبول الطعن بالنقض، وبالتالي عدم إحداثه لأي أثر قانوني.

أولاً: أوجه الطعن بالنقض

طبقاً للمادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد فإن الطعن بالنقض لا يبنى إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية:

– **انعدام الأساس القانوني:** لا يعني مخالفة القانون، إنما يثار الوجه حينما يثار الوجه يؤسس الحكم على نص لا يسري على وقائع الدعوى.

– **مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات:** تثبت المخالفة حينما لا يلتزم القاضي بمرافعات قاعدة قانونية مقررة تحت طائلة البطلان منها حضور نفس القضاة الذين تداولوا في القضية أثناء النطق بالحكم.

– **إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات:** لقد أفرد المشرع للإغفال وجهاً مستقلاً للنقض ولم يجعله قاصراً على قاعدة جوهرية إنما إغفال الأشكال الجوهرية بطبيعة الجمع والإغفال هنا يشمل عدم تطبيق ما هو مقرر في القانون كإجراءات جوهرية منها صدور القرار دون ذكر أسماء القضاة المشكلين للجلسة أما المخالفة فهي تطبيق مخالف لقاعدة إجرائية منها حرمان الخصوم من حق الدفاع.

1 - عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2009، طبعة ثانية مزينة، دار بغداد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص ص 264 و 265.

- **عدم الاختصاص:** ويكون إما مطلقاً أو بسبب نوع الدعوى، وفي الحالتين هناك مساس بالنظام العام وبالتالي يجوز إثارتها كوجه للنقض أمام المحكمة العليا حتى لأول مرة.
- **تجاوز السلطة:** مسألة لا تزال محل جدل فقهي وقضائي بين من يرى بأن مفهوم تجاوز السلطة معناه تدخل القاضي في أعمال السلطتين التشريعية والتنفيذية، ومن يرى في تجاوز السلطة، أن يمنح القاضي لنفسه صلاحيات غير مقررة في القانون كالحكم على شخص لم يكلف بالحضور، أو توجيه انتقادات للشاهد.
- **مخالفة القانون الداخلي:** وهو من أهم أوجه الطعن بالنقض، فقد استبعد المشرع من القانون الجديد الخطأ في التطبيق وأبقى على مخالفة القانون الداخلي بمعنى القانون الوطني بما فيه القوانين والمراسيم التنظيمية، ويعتبر التفسير السيئ أو غير السليم للقانون بمثابة مخالفة له من أمثلة لذلك "أن يحكم القاضي برفض دعوى تنصيب على منازعة عقارية بسبب عدم الشهر الشخصي أي قبل صدور قانون التوثيق رقم 91/07 ظنا من القاضي بأن شهر العريضة يشمل العقود المحررة سواء في ظل الشهر الشخصي أو العيني".¹
- **انعدام التسبيب.**
- **قصور التسبيب:** بالنسبة للوجهين 7 و 8 فإن الفرق الوحيد بينهما، إن انعدام التسبيب يقوم حينما لا ينظر القاضي لكل الأدلة المقدمة أو أوجه الدفاع والطلبات سواء بالقول أو الرفض، بينما تكون بصدد قصور في التسبيب عندما لا تكفي الأسباب المستند إليها لتبرير منطوق الحكم كأن يأتي في الحيثيات بأن الضرر ثابت دون توضيح للعلاقة السببية المنشئة له.

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص ص 51-52.

- الحكم بما لم يطلب أو أكثر مما طلب: استنادا إلى القاعدة التي تنص على أن القاضي لا ينشئ طلبات من تلقاء نفسه نيابة عن الخصوم أو يحل محلهم إنما ينظر ويقدر ما طلب منه، حفاظا على حياده.
- **السهو في الفصل في أحد الطلبات الأصلية:** نشير هنا إلى المشرع حصر مجال السهو للمادة 194 من قانون الإجراءات المدنية القديم التي نص على الطلبات دون ضابط مما يجعلها تشمل الطلبات الأصلية والفرعية والمقبلة.
- **إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية:** الفرق البسيط بين المادة 358 من القانون الجديد والمادة 194 من قانون الإجراءات المدنية القديم أن المادة الأخيرة تشير إلى عديمي الأهلية لكننا نرى بأن عدم الدفاع عن ناقصي الأهلية يستغرق عديمي الأهلية من باب الأحق بالحماية.
- **مخالفة الاتفاقيات الدولية:** ينسجم مع أحكام الدستور التي تقضي بسمو الاتفاقيات الدولية المصادق عليها القانون الداخلي.
- **تناقض التسبب مع المنطوق:** بما أن المنطوق هو المعبر عن الموقف النهائي للقاضي بعد ما يكون قد مهد له بالأسباب التي أدت إلى تكوين قناعته، فالوجه المستحدث يستمد ضرورته من المادة 277 التي تمنح النطق بالحكم قبل تسببه.
- **تحريف المضمون الواضح والدقيق:** لا يقصد بالتحريف هنا وقوع تزوير إنما تحويل المضمون عما صيغ لأجله كأن يستند القاضي إلى وثيقة قدمت للمناقشة على أساس عقد هبة فيعتبر مضمونها مطابقا لعقد بيع أو يعتبر القاضي المؤمن لدى مصالح الضمان الاجتماعي نتيجة عدم استلامه بطاقة تأمين، طعنا مسبقا ضد سند تحصيل وفقا للمادة 04 القانون رقم 08/08 المؤرخ في 2008/02/23 المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي.¹

1 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص ص 52 و 53.

– التناقض وفقا للوجهين الحاملين رقم 13 و14: يتميز التناقض الموجب للنقض

بينما مضمون الوجه الموالي له أي رقم 14 في المادة 358 من القانون الجديد في

ثلاثة نقاط:

▪ يكون التناقض في الوجه 13 بين أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة

بينما يكون التناقض في الوجه 14 بين أحكام غير قابلة للطعن العادي

دون القرارات.

▪ يوجه الطعن بالنسبة للوجه 13 ضد آخر حكم لم يأخذ فيه القاضي بعين

الاعتبار إثارة الشيء المتضمن فيه أمامه، بينما يوجه الطعن في الوجه

14 ضد حكمين لصعوبة التنفيذ لأن كليهما أصبح سندا تنفيذيا.

▪ يفصل في حالة تأكد التناقض بالنسبة للوجه 13 بتأكيد الحكم أو القرار

الأول، بينما تقوم المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الاثنين معا

بالنسبة للوجه 14.

– وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار: كأن يصدر حكم

بتردد شاغل الشقة بدون سند وجه حق مع إلزام المالك بأن يدفع تعويضا عن

تحسينات ووفقا للمادة 359 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " لا تقبل أوجه

جديدة للطعن بالنقض باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن

الحكم أو القرار المطعون فيه" فالمحكمة العليا باعتبارها جهة قانون لا تتصدى

إلا للمسائل القانونية المحضة أو تلك التي نجمت عن الحكم أو القرار المطعون

فيه.

في حيت تسمح المادة 360 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية" للمحكمة

العليا بأن تثير من تلقاء نفسها وجها أو عدة أوجه للنقض" الواردة في المادة

358 من القانون نفسه ولو لم يثيره الطاعن متى رأت ذلك ضروريا لحسن تطبيق القانون.

ثانيا: آثار الطعن بالنقض

إن الطعن بالنقض في الحكم الصادر نهائيا، يقتصر أثره على الوجه الذي أسس عليه ويترتب على الطعن بالنقض مايلي:

✓ **الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ:** أقر المشرع قاعدة، يترتب عنها أن الطعن بالنقض

لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه وفقا لأحكام المادة 909 من قانون الإجراءات

المدنية والإدارية ولا يمنع المحكوم له بالقيام بإجراءات تنفيذه بمجرد انتهاء الآجال

الممنوحة في محضر التبليغ الرسمي، غير أن هذه القاعدة يرد عليها استثناء إذا

وجدت دعوى تزوير فرعية، ففي هذه الحالة يكون القرار المطعون فيه محل وقف

التنفيذ وفقا للمادة 361 من نفس القانون.¹

✓ **إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار:** يترتب عن الطعن بالنقض أثره، ويتمثل

في إلغاء القرارات الصادرة عن القضاء دون إحالة أو الإلغاء مع إحالة القضية أمام

جهة قضائية معينة.²

– **نقض القرار مع الإحالة:** تنص المادة 364 من ق ا م ا أنه عندما يقضي

قاضي نقض بإحالة القضية يمكن له أن يحيل الدعوى أمام الجهات القضائية

التي أصدرت الحكم المنقوض بتشكيلة جديدة ويحيلها إلى جهات قضائية أخرى

غير تلك التي أصدرت الحكم محل النقض.³ وتتم الإحالة بعريضة افتتاحية

والتي تخضع لشروط العامة، وتكون مصحوبة بمقرر الإلغاء في أجل شهرين من

1 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 193.

2 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعوى وطرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق، ص 238.

3 - رشيد خلوفي، المرجع نفسه، ص 239.

تاريخ التبليغ الرسمي للخصم شخصيا، أو في أجل ثلاثة أشهر إذا لم يكن التبليغ للخصم شخصيا.

– **نقض القرار بدون إحالة:** وفقا للمادة 365 من ق ا م ا إذا لم يكن في النزاع ما يفصل فيه بعد، فإن النقض يكون بدون إحالة ولا مجال لإحالة الدعوى ثانية للفصل فيها أمام جهة قضائية أخرى، أي عدم جدوى من إحالة الدعوى من جديد.

الخدمة

بعد الدراسة التي قمنا بها حول المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري وجدنا أن المشرع منح للمكلف عدة سبل وطرق لكي يدافع عن حقوقه عند انتهاكها تجاه إدارة الضرائب على مرحلتين بداية بالمرحلة الإدارية وذلك برفع المكلف بالضريبة لتظلمه أمام إدارة الضرائب الذي بدوره يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف وإدارة الضرائب لتعمل هذه الأخيرة عن العدول على القرارات التي أصدرتها وتصحيحها وإذا تم رفض تظلمه من طرف الإدارة يمكنه رفع النزاع أمام الجهات القضائية بمرحلتها المحكمة الإدارية كدرجة أولى ومجلس الدولة كدرجة ثانية وقد سلف وأن تناولنا هذه المراحل للنزاع الضريبي عبر فصول هذه الدراسة مما جعلنا نحيط بجملة من النتائج التالية:

- إن الإجراءات المتبعة في الفصل في المنازعات الضريبية نوعان: الأولى إجراءات إدارية تبدأ إجباريا بتقديم شكوى إلى الإدارة الضريبية والثانية إجراءات قضائية تبدأ برفع دعوى أمام المحاكم الإدارية ثم الطعن في قرارات المحاكم أمام مجلس الدولة.
- التمييز في المنازعات الإدارية وجود نوعين من المنازعات أولهما منازعات الوعاء، أما الثانية فهي منازعات التحصيل.
- تقدم الشكاوى في الشكل القانوني وفقا لشروط شكلية وموضوعية وخلال مدة زمنية محددة الآجال.
- تتم التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل عن طريق إجراءات ودية تتمثل في استدعاء مباشر للمكلف بتسديد ما عليه من ديون بصفة تلقائية، وتقوم بإشعاره بوضع تحصيل وإن لم ينفذ التزامه تقوم بإنذاره وبعد مرور 15 يوم وفي غياب شكوى مرفقة بطلب تأجيل القانوني، ترسل له رسالة تذكير بأول قرار متابعة.
- تتمثل الإجراءات الجبرية في تنفيذ الغلق المؤقت مع احترام شروطه ثم متابعته عن طريق الحجز بمراعاة الضوابط الأساسية التي تحكمه، ثم بيع المحجوزات كآخر مرحلة للمتابعة ولا يتم ذلك إلا بترخيص للبيع ثم إشهاره، بعد ذلك يتم البيع العلني

بعد 10 أيام من ذلك ويحرر محضر البيع ويتم إعادة تحويل الملكية عن طريق إعادة صياغة العقد ثم نشر البيع.

- يتم رفع الدعوى الضريبية في أجل قصير محدد بشهر واحد يسري من تاريخ تبليغ قرار الإدارة وهذا الوقت الضيق قد يلحق ضرر بالمكلف في حالة عدم تداركه للأجل المحدد.

- عدم وجود قاضي متخصص في المادة الضريبية مما يستدعي كثرة الاستعانة بخبراء غير متخصصين في المجال الجبائي.

- تعدد تغييرات بالنسبة للتشريعات الجبائية الأمر الذي يجعلها تفتقر للاستقرار.

- إن التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة لاسيما في جانب المنازعات الذي يصعب على المكلفين بالضريبة والقضاة الإداريين وحتى الباحثين في هذا المجال التحكم والإلمام به خاصة أنه من التشريعات التي تدخل عليها تعديلات سنويا من خلال قوانين مالية.

وبعد عرض مختلف النتائج التي توصلنا إليها سواء في المرحلة الإدارية أو في المرحلة القضائية يمكن أن نقترح النقاط التالية:

- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية ووضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى الضريبية لتكون أكثر وضوحا.

- تجنب أو التقليل من اللجوء إلى القضاء والعمل لإيجاد حلول للمنازعات الضريبية على مستوى إدارة الضرائب للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.

- تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي حتى يتمكنوا من فض خلافات أطراف النزاع على وجه السرعة والفعالية.

يلاحظ أن أغلبية الخبراء المعينون من طرف القاضي الإداري هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية في الميدان الجبائي وبالتالي نأمل أن يعتمد على خبراء متخصصين في الميدان الضريبي.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

/ القوانين

- 1- القانون 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادر بتاريخ 2008 /04/23.
- 2- المادة 146 في فقرتيها 04 و 05 عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر، عدد 85، التي أضيف في محتواها وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.
- 3- المادة 76، معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية، لسنة 2003 و 39 من قانون المالية، لسنة 2005 و 46 ق م، لسنة 2007 و 36 من ق م، لسنة 2012 و 16 من ق م، لسنة 2013.
- 4- المادة 1/72 المعدلة بموجب المادة 45 من قانون المالية، لسنة 2017.
- 5- المادة 73 من ق م في فقرتها 4 المعدلة بموجب المادتين 44 من قانون المالية، لسنة 2007 و 35 من ق م، لسنة 2012.
- 6- المادة 75 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، المتضمن ق م، ج ر، العدد 82، لسنة 2008.
- 7- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 40 من قانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12، المتضمن ق م لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.
- 8- المادة 90 القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37.
- 9- قانون إجراءات جبائية، 2021.

2/ الكتب

- 1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
- 2- رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 3- عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 4- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 5- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 6- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- 7- حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2005.
- 8- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 9- عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، د.س.
- 10- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، طباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 11- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 12- بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

- 13- عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25/02/2009، الطبعة الثانية، مزيدة، دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 14- محمد صغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية والإدارية، دار هومة للعلوم والنشر والتوزيع، عنابة، 2010.
- 3/ البحوث الجامعية**
- 1- عبد الرحمان عزوي، الرخصة الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
- 2- عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه، دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
- 3- عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة شهادة دكتوراه، تخصص قانون عام كلية الحقوق، جامعة الجزائر، يوسف بن خدة، 2009/2008.
- 4- سي موسى عبد القادر، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بين النص القانوني والممارسة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، 2016/2015.
- 5- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008.
- 6- شيهوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008.
- 7- بدائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة مقدمة استكمالاً للحصول على شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011.
- 8- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2008/2007.

- 9- بدائية أحمد، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير علوم قانونية وإدارية، تخصص قانون إدارة وإدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.
- 10- لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، تخصص دولة ومؤسسات عمومية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015/2014.
- 11- نصيبي زهرة، الاختصاص النوعي بين مجلس الدولة والمحاكم الإدارية في الجزائر، تخصص إداري وإدارة عامة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012/2011.
- 12- أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005.
- 13- بن شريف ليدية، الإجراءات الإدارية والقضائية منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016/2015.
- 14- سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017/2016.
- 15- خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة ومنازعتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2017/2016.
- 16- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
- 17- شهرة زيوش، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
- 18- لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

4/ محاضرات

1- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014.

4/ القرارات

1- قرار مجلس الدولة، رقم 6509، المؤرخ في 25 فيفري 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

2- قرار 006325، الصادر في 25 فيفري 2003، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 03، 2003.

5/ المقالات:

1- عبد الكريم بودريوة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005.

2- مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002.

6/ الملتقيات

1- مراد ميهوبي، إجراءات التحصيل الضريبية أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قالمة، 21/22 أفريل 2008.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الواجهة
	شكر وإهداء
أ	مقدمة
	الفصل الأول: إجراءات النزاع الجبائي قبل اللجوء إلى القضاء
5	تمهيد
6	المبحث الأول: إجراءات خاصة بتسوية منازعات الوعاء الضريبي
6	المطلب الأول: مفهوم الشكاية
7	الفرع الأول: تعريف الشكاية
8	الفرع الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية
11	الفرع الثالث: محتوى الشكاية وآجال تقديمها
13	المطلب الثاني: تحقيق في محتوى الشكاية وآجال البث فيها
13	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الشكوى
15	الفرع الثاني: آجال البث في الشكاية
16	المبحث الثاني: إجراءات خاصة بتسوية منازعات التحصيل الضريبي
16	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي
16	الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية
19	الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية
28	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة
28	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

29	الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد
	الفصل الثاني: إجراءات مباشرة الدعوى النزاع الجبائي أمام القضاء
33	تمهيد
33	المبحث الأول: أحكام الدعوى الجبائية الإدارية
34	المطلب الأول: إجراءات رفع دعوى جبائية
34	الفرع الأول: رفع دعوى من طرف المكلف بالضريبة
37	الفرع الثاني: رفع دعوى من طرف الإدارة الضريبية
39	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق وإصدار الحكم في الدعوى الجبائية
40	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية
46	الفرع الثاني: صدور القرار على مستوى المحكمة الإدارية
48	المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة
49	المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف
50	الفرع الأول: الأحكام القابلة للاستئناف
51	الفرع الثاني: شروط وإجراءات الاستئناف
55	الفرع الثالث: آثار الطعن بالاستئناف
57	المطلب الثاني: مجلس الدولة كجهة طعن
58	الفرع الأول: شروط وإجراءات وأجال الطعن بالنقض
60	الفرع الثاني: أوجه الطعن بالنقض وآثاره
67	الخاتمة
71	قائمة المصادر والمراجع

ملخص مذكرة الماستر

من خلال دراستنا للموضوع الذي هو بعنوان منازعات جبائية في التشريع الجزائري، تناولنا بنوع من التفصيل الإجراءات الإدارية والقضائية التي تمر بها تسوية المنازعة الضريبية، واتبعنا من خلالها منهجية تحليل نصوص قانون الإجراءات الجبائي الجزائري، الذي يلزم لجوء المكلف بالضريبة أولاً للتنازع أمام الإدارة كإجراء إلزامي قبل رفع دعواه أمام القضاء كمرحلة ثانية وتقدم الشكوى بمضمونها وشروطها وآجالها القانونية، إذ تعلق النزاع بالوعاء وتكتسي شكل اعتراض على إجراءات المتابعة إذ تعلق النزاع بالتحصيل، كما يحق له اللجوء إلى القضاء مع مراعاة المهلة القانونية برفع دعوى ضريبية في شكل عريضة بشروطها القانونية وله حق استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

الكلمات المفتاحية:

1/ منازعات جبائية	2/ المكلف بالضريبة	3/ إدارة الضرائب
4/ المحكمة الإدارية	5/ منازعات الوعاء	6/ منازعات التحصيل

Abstract of The master thesis

Through our study of the subject Which is entitled tax disputes in the Algerian législation We have dealt in some detail with administrative and judicial proceedings Settlement of the tax dispute we have followed Through it the methodology of analyzing the texts of the Algerian Fiscal Procedures Law, The taxpayer must first resort to a dispute before the administration as a compulsory measure before bringing his case before the court, As a second stage, the complaint is submitted with its content, conditions, and legal deadlines The dispute concerns the contention and takes the form of an objection to the follow-up proceedings. The dispute concerns collection. It is also entitled to have recourse to the courts, taking into

account the legal deadline for filing a tax action in the form of a petition under the terms of law. It is entitled to appeal the Administrative Court's judgement to the Conseil d'Etat.

Key words :

1/ Tax disputes 2/ The taxpayer 3/ Tax administration

4/The Administrative Tribunal 5/ Pot disputes 6/ Collection disputes