

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم حقوق

النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون مؤسسة و التنمية المستدامة

إشراف الأستاذة :
دويدي عائشة

إعداد الطالبة :
شاعة نورية

الموسم الجامعي : 2016 _ 2017

شكرات

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسوله الأمين

وخاتم الأنبياء والمرسلين.

الشكر لله عز وجل أولا وقبل كل شيء على إتمام هذا العمل.

وأتقدم بالشكر إلى أستاذتي الفاضلة دويدري عائشة التي كانت

نعم الأستاذة درستني وأشرفت على إعدادي لهذه المذكرة

كما أشكر السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة

وأخيرا الشكر لكل المعلمين والأساتذة الذين درسوني طيلة مشواري

الدراسي.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل مه كان له عليّ فضل في طلب العلم

فأخص بالذكر أبيّ تغمضه الله في رحمته، والديّ الكريمه أطال الله في عمرها

وحفظاها وإلى كل إخوتي وأخواتي،

وإلى كل عائليّ وزميلاتيّ في الدراسة.

وإلى كل أساتذتيّ الذين أخذت عنهم علماً في جميع أطوار حياتي التعليمية،

وإلى كل طالب للعلم يبتغي منه رفعة للإسلام ورفعة لأمة ووطنه.

مقدمة:

للضريبة دور هام في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الأساسي لميزانية الدولة، الولاية، والبلدية، لكنها لا تحقق هدفها إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل، والعدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا حيث نصت المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996 بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية أما المادة 122 من نفس الدستور فنصت على شرعية الضريبة بقولها أن البرلمان هو الذي يشرع في إحداث الضريبة و الجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها .¹

فالعدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل شخص في المجتمع طبيعيا كان أو معنويا الضريبة المستحقة حسب قدراته وفي إطار قانوني يوفر له جميع الضمانات عند تحديد الوعاء الضريبي، وتقدير الضريبة المستحقة وتحصيلها، فكما وجه للمكلف بالضريبة " قرار يلزمه بتسديد ما عليه من حقوق ضريبية، بإمكانه الطعن فيه إداريا عن طريق الشكوى "النزاعية" وقضائيا عن طريق الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية.²

فتعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها مادامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية، كما تعتبر أيضا من المنازعات الإدارية سواء بالنظر إلى أطرافها أو القانون الواجب التطبيق عليها للفصل فيها وهو القانون الضريبي الذي يعتبر فرع من فروع القانون العام.

إن المعيار الذي يميّز المنازعة الضريبية هو العملية الضريبية وهي عملية إدارية مسماة تتميز بطابع إجرائي مركب في ربط الضريبة ثم تحصيلها.

(1). المادة 64 والمادة 122 من دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/08، الجريدة الرسمية رقم 76 المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، (الجريدة الرسمية رقم 63).

(2). كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005، ص 11.

وبالتالي فإن عدم شرعية الضريبة يؤدي إلى نشأة المنازعات الضريبية، هذه المنازعات التي تعددت تعاريفها، سواء لدى الفقه الغربي أو العربي، ونذكر منها تعريف لمستشار الدولة الفرنسي André Heurté بأن "المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".

و يعرفها الأستاذان perilipe Marchessay و Jaques Glas Claude كما يلي: " مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة، والضمانات التي توفر للمكلف بالضريبة، طوال عملية فرض الضريبة، بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، مروراً بتصنيفاتها طبقاً للإجراءات المقننة للعلاقات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب".

ومن بين الفقه الوطني، عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها "مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل المفروض على المكلف بالضريبة" ¹.

و لمحاولة تسوية النزاع الضريبي، والفصل فيه يقتضي المرور بمرحلتين:

الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن تقديم الشكاية، وهذه المرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة يجب إتباعها أولاً وتعد من بين الإجراءات الملزمة للمكلف الواجب مباشرتها، وبعد الانتهاء من الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة التالية المتمثلة في الخصومة القضائية، وذلك من خلال رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل إلغاء القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب.

(1). كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع

الجزائر 2010، ص8 ، ص9.

مبررات اختيار الموضوع:

المبررات الذاتية: تعود المبررات الذاتية لاختيار هذا الموضوع إلى الواقع العملي المعقد في مجال تسوية المنازعات الضريبية، وتأثيرها على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والقوة الاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

المبررات الموضوعية: تعود المبررات الموضوعية لاختيار موضوع المنازعات الضريبية إلى كون هذا الموضوع من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجتها، ويعد هذا الأخير مجالاً لاختصاص دراستنا.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الموضوع في جانبين:

الأهمية النظرية: تكمن من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

الأهمية العملية: لموضوع الدراسة يظهر في مدى تطبيق هاته النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي، ومدى نجاعتها في تسويته سواء إدارياً أو قضائياً.

المنهج المستخدم:

في هذا إطار معالجة هذا الموضوع اعتمدنا منهج تحليل المضمون، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، فضلاً عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

صعوبات الدراسة:

قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والمقالات.

صعوبة البحث في الموضوع نظراً لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بها.

كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة مما صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

إشكالية البحث:

في إطار كل ما سبق تتمحور إشكالية دراستنا حول:

ما مدى كفاءة النظام القانوني الذي ينظم ويحكم مادة الضرائب في الجزائر في تسوية النزاع الضريبي؟.

و من منطلق هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

هل الجهات الإدارية كفيلة بتسوية النزاعات الضريبية القائمة؟

كيفية النظر في المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية الإدارية؟

وفقا للإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين أساسيين:

الفصل الأول: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية.

الفصل الأول : التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

إن موضوع المنازعات الضريبية يتميز بأن له أهمية علمية و نظرية ذلك أن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين و مصلحة الضرائب، نتيجة التدخل المستمر للإدارة و لإحساس المواطنين بها فضلا على أن قوانين الضرائب المباشرة تعتبر من القوانين التي تخضع للتعديل و التبديل المستمر، مما يؤدي إلى تعدد النصوص و تعقيدها و صعوبة تفسيرها و بالتالي يجعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب و من ثم قيام منازعات بينهم و بين الإدارة الضريبية¹.

و لقد قسمنا فصلنا هذا إلى بحثين، المبحث الأول منازعات الوعاء الضريبي و المبحث الثاني منازعات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: المنازعات الوعاء الضريبي.

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

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

لذلك ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، و يتم ذلك بتقديم الشكاية أما إدارة الضرائب كإجراء إجباري و ملزم للمكلف، و هذا ما سنحاول إيضاحها في المطلب الأول، و في حالة لم يحصل على رد مقنع من الإدارة له الخيار إما اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو اللجوء مباشرة إلى القضاء، و هذا ما سنتطرق له في المطلب الثاني.

(1). فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2008، ص 11.

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية) .

التظلم الإداري يتقدم به المكلف بدفع الضريبة إلى مدير الضرائب للولاية أي إلى مصدر القرار، و يوضح له فيه الخطأ الذي ارتكبه و الأسباب التي يستند إليها و مما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشر يلزم المكلف بدفع الضريبة بأن يتقدم أولا بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة، كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة ،¹ كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية،² والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو:

"استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي³ ."

الفرع الأول: شروط و آجال تقديم الشكاية و محتواها.

ألزم المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، و أن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي .

أولا: شروط تقديم الشكاية.

1) الشروط الشكلية للشكاية.

بينت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في 4 :

(1). مرجع سابق ، ص 13.

(2). فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 ، ص 623 .

(3). المادة 70 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 79 ، 2001 المعدلة والمتممة بموجب المادة 41 من القانون رقم 24/06، المؤرخ في 2006/12/26، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 85 ، لسنة 2007.

(4). المادة 73 من القانون رقم 21/01 .

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 تضم 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، و إذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطنًا في الجزائر،¹ أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة،² ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال، وفي نفس المدة³.

التوقيع: بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.

(1). المادة 75 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

(2). عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

(3) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 129.

تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي¹.

(2) الشروط الموضوعية الشكاية.

يلزم على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية و الدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي. وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية²:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكنتيجة عامة فإن ارتكاب 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.
 - الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

(3) محتوى الشكاية:

أوجبت المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أن تحتوي الشكاية على عرض موجز لوسائل و طلبات الطرف. و لا تكون هذه الإشارة سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينفس عن ضيقه و ذلك بتوضيحه لطلباته، و توقيفه بين طلبه و طبيعة الضريبة المتنازع فيها³.

(1) فريجة حسين إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص19.

(2) العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص89.

(3) . حسين فريجة، مرجع سابق، ص17.

و يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي.

(أ) **حالة الخطأ المادي البسيط** : في هذه الحالة يمكن أن يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه و بوضوح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه.¹

(ب) **حالة منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات:**

إن تقديم المشتكي بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، بتدعيم شكايته بوثائق إثباتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات و كل وثيقة من شأنها أن تبين الغموض الذي تضمنه الضريبة المفروضة على المكلف.²

(ج) **حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة** : نفرق بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير

الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي

يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية 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.³

ثانيا: آجال تقديم الشكاية.

لكي تقبل الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب، لهذا ضبط المشرع هذه الآجال للمنازعات وطبيعة المعنيين بها، هناك آجال عامة وآجال خاصة.

(1). حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008 ، ص17.

(2). نفس المرجع ، ص18.

(3). نفس المرجع، ص18.

1) الآجال العامة.

بينت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى .¹

فالجداول التي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2010 يسري الآجل المحدد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2011.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي:

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

2) الآجال الاستثنائية.

وضع المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة¹ وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.
- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.
- السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

(1). المادة 2/72 من القانون رقم 21/01.

الفرع الثاني: التحقيق في الشكاية والبت فيها.

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكاية الواجب توافرها و البيانات التي يجب أن تتضمنها و الآجال التي يجب أن تقدم فيها، نحاول فيما يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى و كيفية البت فيها.

أولا: إجراءات التحقيق في الشكاية.

يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين، وذلك بعد تسلمه للشكاية وفقا لما نصت عليه المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص ويتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن الشكاية يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكاية بها عيب شكلي مثل: فوات الآجال قانونا¹.

أما بالنسبة للشكايات المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة، يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد إبداء رأيه يقوم المفتش بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروضة.

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، وله أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعد في التحقيق، وبعد الانتهاء

(1). حسين فريجة، مرجع سابق، ص 23.

من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئياً يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضاً في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، والمدير هنا ليس ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية¹.

وقد نصت المواد 76، 77، 78، 79² من قانون الإجراءات الجبائية آجال البت في

الشكاية كما يلي:

- يجوز البت في الشكاية فوراً إذا كان يشوبها عيب شكلي.
- تبت الإدارة المركزية في الشكاية خلال 2 أشهر التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات خمسين مليون دينار جزائري.
- كما يختص مدير الضرائب للولاية بالبت في الشكاية خلال أجل 6 أشهر التي يتجاوز مبلغها عشرة ملايين دينار جزائري.
- في حين يختص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب بالبت في الشكاية في أجل 3 أشهر التي لا يتجاوز مبلغها مليون دينار ولا يقل عن خمس مائة ألف دينار.
- ولالأعوان المعنيين اللذين لهم رتبة مفتش رئيسي صلاحية البت في الشكاية المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار.
- كما يقلص الأجل إلى 2 شهرين بالنسبة للشكاية التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة .

ثانياً: صدور قرار مدير الضرائب (البت في الشكاية).

بناءً على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي، أو تخفيض

(1). عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 20.

(2). المادة 77 من القانون رقم 21/01 تم تعديلها بموجب المادة 25 من القانون رقم 21/07 .

جزء أو كل الضريبة محل النزاع، والبت في الشكاية النزاعية هي من صلاحيات و مهام المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع¹.

(أ) حالة الرفض الكلي للشكاية:

في حالة ما إذا اصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، عليه تسبب قرار الرفض الذي يعد ضمانا وحماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض، كما يشكل أيضا ضمانا من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه، و للتسبب أيضا فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء².

(ب) حالة التخفيض الجزئي و الكلي:

تكون هذه الحالة إذا اكتشفت الإدارة الضريبية أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها، وهذا ما جعل مدير الضرائب يتخذ قرار الرفض الكلي أو الجزئي حسب الحالة، ويوجه هذا القرار إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن من عدم التحصيل وإعادة المبلغ، والإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة كما يجب توجيه نسخة إلى المفتشية، ونسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، وفي حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء³.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية.

حسب نص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يحق لمقدمي للشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية، وتتدخل لجان الطعن الإدارية

(1). عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30.

(2). عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

(3). حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 46.

بطلب من المكلف، وهنا يكون النزاع المطروح على هذه اللجان أمر اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية.

سنتناول في هذا المطلب :لجنة اللامركزية للطعن كفرع أول، واللجنة المركزية للطعن كفرع ثاني.

الفرع الأول :اللجنة اللامركزية للطعن.

أولا : لجنة الدائرة .

في الماضي كانت هذه اللجنة تسمى باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، ولكن بعد تعديل قانون المالية لسنة 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/29، أصبحت تسمى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

1) تشكيلة لجنة الدائرة.

تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن تتكون من ¹ :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا .
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
- رئيس المفتشية المختص إقليميا .
- عضوان دائمان يمثلان الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين على مستوى الدائرة .
- عضويين إضافيين من كل بلدية تعيينهم الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي الحالة التي لا توجد فيها اتحادات مهنية و الجمعيات يكون لرئيس البلدية أن يختار هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة.

2) اختصاصات لجنة الدائرة.

تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم ، أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أي رد ، وذلك في ظل إحترام شروط وإجراءات تقديم هذه الطعون عملها² .

(1). المادة 81 مكرر/ 1 من القانون رقم 21/08 .

(2) : .عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص56 .

وتبدي هذه اللجنة رأيها فيما يأتي¹

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي تقل عن 2000.000 دينار جزائري أو تساويها وكذلك مبالغ الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تقل عن 2.000.000 دينار جزائري أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي².

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب. ونلاحظ أن المشرع قد حصر إختصاص هذه اللجنة في بداية الأمر ضمن مجال مالي محدد ، وأما فيما يخص المكلفين التابعين لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب ، فقد جعل المجال مفتوحا لجميع الطلبات مهما كان مبلغها من دون التقيد بأي مجال مالي محدد، كأن المشرع قد قصد في الحالة الأولى والتي حدد فيها المجال المالي لإختصاص اللجنة جميع الطلبات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروضة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب) وخاصة أنه ذكر في فحوى النص عبارة "... مبالغ الضرائب التي أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ... " ولفظ الإدارة هنا يفيد العموم .

ثانيا : اللجنة الولائية للطعن.

أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق أي قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه، هنا يلجا إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانونا³ .

(1). المادة 81 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق.

(2). المادة 81 مكرر / 1 من القانون رقم 21/08 مرجع سابق .

(3).عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص 65.

1) تشكيلة اللجنة الولائية.

تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة¹ وتتكون من:

- قاض معيناً من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.
 - ممثل عن والي الولاية.
 - مسؤول إدارة الضرائب المباشرة.
 - ممثل عن الغرفة التجارية الولائية فان لم يوجد فعن الغرفة التي يمتد اختصاصها الإقليمي لتلك الولاية.
 - خمسة أعضاء دائمين وخمسة أعضاء إضافيين يعينون من قبل الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي حالة غيابهم يقوم رئيس المجلس الشعبي الولائي باختيار عدد مماثل من أعضاء المجلس تكون لهم دراية كافية للقيام بالمهام المنوط بهم.
- و تعقد هذه اللجنة اجتماعاتها بناء على طلب من رئيسها، حيث تجتمع مرة كل 3 أشهر على الأقل ويحدد النصاب القانوني بحضور 7 أعضاء، و يمكن للجنة أن تستدعي المكلفين المعنيين لسماعهم، ويتم إبلاغهم وإشعارهم بالحضور خلال 20 يوماً على الأقل قبل تاريخ الاجتماع².

2) اختصاصات اللجنة الولائية.

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، والتي تقل مبالغها عن 500.000 دينار جزائري أو تساويها، والتي سبقت للإدارة إن أصدرت قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، وتختص أيضاً بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب³.

كما تقوم هذه اللجنة بفحص أسباب الخلاف وتبدي رأيها بعد النقاش والتحري، وتنتظر أيضاً في الطلبات المعروضة أمامها من قبل المكلف، وتعد هذه المرحلة بمثابة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة.

(1). محمد هاملي، مرجع سابق، ص 125.

(2). المادة 81 مكرر/2 من القانون رقم 21/08، مرجع سابق.

(3). المادة 93 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ونلاحظ هنا أن اختصاص اللجنة الولائية مماثل لاختصاص لجنة الدائرة، أي أنها تنظر في الطلبات الرامية إما بتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء ، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹ .

الفرع الثاني: اللجنة المركزية للطعن.

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث تنشأ لدى وزارة المالية لجنة طعن لتتظر بالطعون المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة، وأنشئت هذه اللجنة بموجب الأمر رقم 654/68 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 ، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 101/76 الصادر بتاريخ 1976/12/29.

أولا: تشكيلة اللجنة المركزية.

- تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة وتتكون من² :
- الوزير المكلف بالمالية وممثله المفوض قانونا رئيسا.
 - ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل وزير التجهيز والسكن.
 - المدير العام للميزانية أو ممثله.
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثله.
 - ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية أو ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك.
 - ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
 - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.

1. حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، ص 16.

2. المادة 81 مكرر / 3 من القانون رقم 21/08.

ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني. كما تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة، وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 20 يوماً بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها إلى مدير الضرائب للولاية خلال 10 أيام (بالنسبة لقرار كل من لجنة الدائرة، واللجنة الولائية)، أما بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الأجل إلى 20 يوماً، أما بالنسبة للمكلف فيتم تبليغه من قبل المدير خلال أجل 30 يوماً من تاريخ استلامه رأي اللجنة¹.

(1). محمد هاملي، مرجع سابق، ص 126.

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، و ذلك بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب، والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال إختصاصه ، و بعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير و الإمضاء عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة ، ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي¹ .

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي و الطعن فيها.

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية و الاعتراض على المتابعة.

أولا : إجراءات التحصيل الودية.

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

(1) . المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع السابق .

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 الضريبية¹.

كما جاءت هذه 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 تحث المكلف على الالتزام والتقييد 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.

1. مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل، 2008، ص 51.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجا 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 50 000 000,00 دج.

الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدينين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10 000 000,00 دج و 50 000 000,00 دج.

- **الفئة الثالثة:** تتكون من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10 000 000,00 دج. وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية¹.

ثانيا : الاعتراض على إجراءات المتابعة

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

1) الاعتراض على سند المتابعة.

لابد 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، و على المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني².

1. مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 52.

2. عبد الرزاق زاغز ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل، سنة 2008 ، ص 80.

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، علما أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخرينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقا للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: " حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة، ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة...." .

(2) طلب إيقاف التسديد.

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل¹.

حيث منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات، و منحه الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره تحت رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08، كما أن نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل التماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.²

(1) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 85.

(2) نفس المرجع ص 85.

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية و الاعتراض القسري.

أولاً: إجراءات التحصيل الجبرية

في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة للحجز الإداري سواء كان منقولاً أم عقاراً.

1) التنبيه.

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 الضرائب.

وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردياً وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني¹.

2) الحجز الإداري.

يعرف الحجز الإداري بأنه "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب"، وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة².

1.2) إجراءات الحجز الإداري:

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقاً لإحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي:

1. مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 53.

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

3. تنص المادة 145 من القانون رقم 21/01 على أنه "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو

المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص بالحجز التنفيذي".

يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. و إجراءات الحجز الإداري على نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إداريا، وإجراءات الحجز على العقار.

2.2 إجراءات الحجز على المنقول إداريا:

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة و في حيازة من يمثله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية¹ :

أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا، فان كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.

- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.

- أن يكون المال في حيازة 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،² 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 نص المادة 149 من نفس القانون.

1. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 44.

2. المادة 150 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

3) إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ويشترط أن لا يكون للمكلف أموال منقولة أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول¹.

ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ بإتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته وحدوده، رقمه والقطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، ويشتمل أيضاً على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار....، كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجراً إدارياً، فالحجز العقاري يرتب آثاراً من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فان لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس به.

4) الغلق المؤقت للمحلات.

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية،² حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

(1). فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 45.

(2). عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 31.

إلى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئقاته، كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري و المتمثلة فيما يلي 1 :

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.
- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.
- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت. وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد 929، 930، 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2 .

ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الدارة الضريبية أو استدعاؤها قانونا.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، وذلك بعد اخذ رأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي

1. المادة 146 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

2. المواد 929 و 930 و 948 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 25/08/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الجريدة الرسمية، العدد 21 ، سنة 2008.

تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقاibus الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع¹.

ثانيا: الاعتراض على التحصيل.

منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على التحصيل عن طريق تقديم شكوى أما المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى، ثم رفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة، والاعتراض ليس له أي اثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب².

المطلب الثاني: الطعون من أجل العفو.

بعد التعرض إلى الإجراءات المتبعة أمام الجهات الإدارية وذلك بسبب قيام نزاع قائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة في حالة ارتكابها خطأ في حقه (خطأ في تقييم الوعاء الضريبي)، أو أنها قد حادت عن إجراء من إجراءات التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى هذا هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة و المتمثلة في طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها، وذلك لما يعانيه المكلف من عسر مالي.

الفرع الأول: طلبات المكلف بدفع الضريبة.

لقد منح المشرع الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداذه لدينه الضريبي، أ والتماس

(1). العبد صالح، مرجع سابق، ص 137.

(2). فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 89.

الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الضريبية¹ التي يتعرضون لها بسبب عدم المراعاة للنصوص القانونية.

أولاً: تقديم الطلب.

تقدم الشكوى من طرف المكلفين الضريبية إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه تذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة، ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ أريه إذا تعلق الأمر بالضريبة و الرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

ثانياً: البت في الطلب واتخاذ القرار.

سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من اختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقاً للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة وذلك وفقاً لما يلي:

- **بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً :** يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 500 000,00 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.

- **بالنسبة للمدير الولائي للضرائب :** يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ 500 000,00 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو.

1. المادة 93 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 18 من القانون رقم 12/12 ، المؤرخ في

2012/12/26، المتضمن قانون المالية ، الجريدة الرسمية، العدد 72 ، سنة 2013 .

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، ويتم التبليغ بنفس كيفية تبليغ قرارات المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة بأجل 1 .

الفرع الثاني: طلبات قابضي الضرائب.

أعطى المشرع الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات (طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل، أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية)، ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفقاً لإجراءات قانونية.

أولاً: تقديم الطلب.

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات: **طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل**: يقدم هذا الطلب ابتداءً من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعماً بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 97 أبريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ، وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها، وهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، والحصص غير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من :

1. فنيحة مقراني، مرجع سابق، ص 32

- قبل المدير الولائي للضرائب خلافا للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها 1.
- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية: تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطب منها.

ثانيا: التحقيق في الطلب و اتخاذ القرار.

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقيد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه. أي التوصل إلى استحالة التحصيل، وإذا اختلفت الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فال رأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب 2 .

الفرع الثالث: اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو.

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، وذلك بناء على نص المادة الأولى والثالثة من القرار رقم 16 المؤرخ في 28/05/1991. 3. لذلك أنشأ المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق، وفي هذا الصدد سنتناول اختصاص وتشكيلة كل من اللجنتين.

1. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 52.

2. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 53.

3. المادة 1 و 3 من القرار رقم 16 ، المؤرخ في 28/05/1991، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي و الجهوي.

أولاً: اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو.

أ) تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

تتكون لجنة الطعن الولائية من أجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.
- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

ب) اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير أعمالها:

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 500 000,00 دج، وذلك من أجل تقديم أريها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقاً. كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 8 أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات¹.

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب (سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال 15 يوماً التالية لتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

1. عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص 54.

ثانيا :اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو.

أ) تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن :

تتكون هذه اللجنة من 1 :

- مدير الضرائب الجهوي رئيسا .
- نائب المدير المكلف بالمنازعات عضو .
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا .
- مديرين ولائيين للضرائب الجهوي لمدة سنة .
- كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو .

ب) اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير أعمالها:

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كليا أم جزئيا، و إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500 000,00 دج 2 .

وتجتمع هذه اللجنة مبدئيا مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال 8 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع ، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلثي الأعضاء، ويتم دراسة الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب 3 .

1. المادة 3 من القرار رقم 16 ، مرجع سابق، تم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 .

2 .عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 54 .

3 .فتيحة مقراني، مرجع سابق، ص 35 .

الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية.

أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم سواء الإيجابية منها و المتعلقة بالطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية أو الإختيارية والمتعلقة بلجان الطعن ، و التي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم.

المبحث الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي.

حددت المواد من 926 إلى 964 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لإجراءات المتبعة في مجال الاستعجال الخاص بالمواد الإدارية بصفة دقيقة ومفصلة بعد أن كان القانون القديم ينص عليها في مادة واحدة وهي المادة 262 مكرر (من قانون إجراءات المدنية).

ومن أشكال الاستعجال الإداري المحددة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد الاستعجال في المادة الجبائية الذي نصت عليه المادة 964 ق إ م إ : " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب (أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الاستعجال)".¹

المطلب الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للدعوى الإستعجالية

الفرع الأول : الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية

أولاً: شرط الصفة والمصلحة والأهلية

نتناول شرط الصفة والمصلحة والأهلية على النحو التالي:

1) شرط الصفة:

و هي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء الوقتي المستعجل، والقاضي الإستعجالي من واجبه التأكد من توافر شرط الصفة، فالأصل هو وجوب رفع الدعوى أو الطلب أو الطعن أو الدفع من ذي صفة على ذي صفة، وإلا كان ذلك غير مقبول².

(1) . المادة 964 ، من القانون 08-09، المرجع السابق.

(2) .المادة 13 ، المرجع السابق.

فصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى، التي يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو من كونه نائباً عن صاحب الحق، إلا أن الصفة المطلوبة هنا بالنظر للدعوى وظروف العجلة هي غير مطلوبة أمام قاضي الموضوع، ومن هنا فمدلول الصفة في الدعوى الإستعجالية أضيق نطاقاً منها في القضاء غير المستعجل، فالقاضي الإستعجالي يكتفي بأن يثبت وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتغلغل في صميم الموضوع لتحديد الصفة بخلاف قاضي الموضوع الذي يستلزم عليه البحث عن الصفة الحقيقية من خلال فحص معمق ليقطع فيها برأي حاسم، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل قد أدى إلى ثبوت انعدام صفة المدعي فإنه يقضي بعدم قبولها وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة.¹

(2) شرط المصلحة.

يشترط لقبول الدعوى قيام المصلحة وفقاً للقاعدة الفقهية لا دعوى بدون مصلحة: ويقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية، وقت اللجوء إلى القضاء وإذا كانت المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغى لم تبين طبيعة المصلحة التي يجب توافرها، هل المصلحة الحالة والقائمة أم يجوز أن تكون هذه المصلحة محتملة الوقوع فقط.

فقانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 13 تدارك ذلك الفراغ وحذا حذو المشرع المصري بحيث بينت بأن المصلحة قد تكون قائمة كما قد تكون محتملة.²

(1) . عبد العالي حاحا وآمال يعيش تمام، (دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي)، على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08، مجلة المفكر، العدد الرابع، بسكرة، ص 321.
(2) . محمد علي راتب قضاء الأمور المستعجلة الكتاب الأول بدون دار النشر: ص 201.

(3) الأهلية:

يقصد بأهلية التقاضي أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي، كما هو مبين في المادة 40 من القانون المدني كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه هذا بالنسبة للشخص الطبيعي، أما الشخص المعنوي فالمادة 50 من نفس القانون نصت على أن يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق، إلا ما كان منها ملازماً لصفة الإنسان. وذلك في الحدود التي يقرها القانون ومنها حق التقاضي.

و خير ما فعل المشرع الجزائري حينما¹ استبعد الأهمية من دائرة شروط قبول الدعوى خاصة، وأن الأهلية عنصر غير مستقر قد تتوافر وقت قيد الدعوى، وقد تغيب وتنقطع أثناء سير الخصومة واعتبرها شرط موضوعي. وهي مسألة من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً².

كقاعدة عامة في القضاء المستعجل لا يشترط لقبول الدعوى لأن تتوفر لدى الخصوم الأهلية الكاملة للتقاضي لأن عنصر الاستعجال ومتطلباته من وجوب.

ثانياً: شرط رفع دعوى في الموضوع.

كأصل عام يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري بنسخة من عريضة افتتاح الدعوى، وبالتالي فإن طلب وقف تنفيذ القرار الإداري سواء السرعة وعدم المساس بأصل الحق، قد يكون مبرراً لرفع الدعوى الإستعجالية، وهذا من طرف شخص غير كامل الأهلية ولكن صاحب مصلحة في ذلك³.

(1). بريارة عبد الرحمان: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية منشورات بغدادية، الجزائر، طبعة 1، 2009، ص 104.

(2). انظر المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3). يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 ص 11.

بالرفض أو موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي المرفوع أمام القاضي الإستعجالي الإداري يجب أن تسبقه دعوى في الموضوع¹.

واستثناءا يجوز وقف تنفيذ القرارات الإدارية دون رفع دعوى إلغاء مسبقا، ويجب الإشارة إلى أن المشرع قد خفف من هذا الشرط متى توافرت حالة الاستعجال القصوى المنصوص عليها في المادة 921 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في: حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري.

كما أن القضاء الإستعجالي الإداري يتميز بأنه لا يشترط وجود تظلم إداري مسبق، بل يلجأ المدعي (المكلف بالضريبة) مباشرة إلى القاضي الإداري الإستعجالي، ويتضح مضمون هذا الشرط من خلال قرار مجلس الدولة²؛ المتعلق باختصاص القاضي الإستعجالي الإداري، حيث تم رفع قضية ضد مديرية الضرائب لولاية ميله المتضمنة أن المستأنف أقام دعوى إستعجالية ترمي إلى وقف القرار الإداري المتضمن تسليط وتنفيذ ضريبة مفترضة، حيث أن في هذه الحالة قام قاضي الاستعجال رفض الطلب على أساس عدم إثبات دعوى في الموضوع وعدم تحديد الضريبة، حيث لا يجوز لقاضي الاستعجال وقف التنفيذ قرار إداري إلا في حالات الاستيلاء أو التعدي أو الغلق الإداري حسب المادة 921 من القانون رقم 09/08، حيث أنه في قضية الحال أن القرار تم إصداره من طرف إدارة مختصة وفي إطار قانوني ومن ثم أنه لا يشكل تعدي أو استيلاء أو غلق إداري.

(1). المادتين 926 و 919 من القانون رقم 09/08 .

(2). قرار مجلس الدولة رقم 202807، الصادر بتاريخ 2000/07/10 الغرفة الخامسة، نقلا عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، طبعة 2014، منشورات كليك، الجزائر، 2012، ص 269.

ثالثا: الجهة القضائية المختصة.

طبقا لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية ، و بإعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل ، ينعقد الإختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة. و نشير أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية ، و كذا النص صراحة على إختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 2:801 من هذا القانون ، و عدم الإقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة و الولاية و البلدية ، و كذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية و الرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق ، فمن هنا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية ، و خاصة أن المشرع لم يحدد في السابق ماهية الغرفة الإدارية المختصة بهذه الدعوى على مستوى المجالس القضائية.¹

بالإضافة إلى ذلك تختص المحاكم الإدارية بالفصل في : دعاوى إلغاء القرارات الإدارية، والدعاوى التفسيرية، ودعاوى فحص المشروعية²، إذن فالجهة القضائية المختصة نوعيا بهذا النوع من المنازعات الإدارية يؤل الاختصاص للمحاكم الإدارية بغض النظر عن نوع وطبيعة المنازعة الإدارية، فالدعوى الإستعجالية في مادة الضرائب يرجع اختصاصها والفصل فيها أمام المحاكم الإدارية حيث يقدم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، وذلك وفقا لأحكام المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، ليفصل فيه ويصدر أمرا في المنازعة الضريبية ذات طابع وقتي تدبيري لا يمس بأصل الحق ولا ينهي المنازعة.

(1). عمار بوضياف ، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة) ، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر

2008، ص116 :

(2). لمادة 801 من القانون رقم 09/08.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية.

عنصر الاستعجال هو شرط أساسي لقبول الطلب المستعجل، ويجب أن يتوفر عليه عند رفع الدعوى وعند الفصل فيها، وصفة الاستعجال ليست واردة على سبيل الحصر بل تكمن في الحقوق والمصالح المراد حمايتها وتقدير مدى توافر عنصر الاستعجال أو انعدامه سلطة تقديرية للقاضي، هو الذي يقدره ويكتشفه حسب ظروف كل قضية دون التقيد بطلبات الأطراف،¹ لذلك يشترط في اللجوء للدعوى الإستعجالية توافر عدة شروط نوردتها وفقا لما يلي:

أولا: شرط الاستعجال.

يرجع مفهوم الاستعجال إلى معطيات مختلفة، بحيث يعمل القاضي على الإسراع في النطق بالحكم في القضية، وذلك من أجل تعديلها سريعا كما يحتمل الأمر، إضافة لذلك يعد شرط الاستعجال عنصر أساسي لقبول دعوى الاستعجال وقد جعله المشرع الجزائري من النظام العام،² ويمكن إثارة الاستعجال في أي مرحلة من مراحل الدعوى إذ لا بد من تحقق عنصر الجدية الذي يبقى تقديره متروك للقاضي كأصل عام، باستثناء ما كان بحكم القانون كمنازعات وقف الأشغال والهدم والمطابقة المنصوص عليها في قانون التهيئة العمرانية في مادته 78، إضافة لمنازعات الأحزاب السياسية يوقف نشاطها أو غلق محلها.

(1). بشير بلعيد ، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، الجزائر، 1993، ص 35-36

(2) . René chap us, **Droit du contentieux Administratif**, 9ème édition, Paris, 2001, p1201

كما أنه لا يوجد معيار أو نص يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظرا لتطور هذه الظروف زمنيا ومكانيا من دعوى إلى أخرى هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرنا لذا يبقى على القاضي تقديره والاجتهاد بشأنه، وذلك بدراسة كل حالة على حدا بالاستدلال في ذلك ببعض العناصر كوجود حالة من الصعب تداركها لما لها من أضرار أو وضعية خطيرة أو تعلق الأمر بضرورة ملحة أو وجود حالة عدم مشروعية صارخة، أما إذا لم يتحقق شرط الاستعجال فعلى القاضي إصدار أمر مسبب برفض الدعوى¹.

ثانيا: شرط عدم المساس بأصل الحق.

نلاحظ على هذا الشرط أن المشرع الجزائري قد غير صياغته بـ: "الاستعجال بالتدابير المؤقتة..." وذلك بنصه عليه في المادة 918 من القانون رقم 09/08، وهذا بخلاف ما نص عليه في المادة 117 مكرر 3 بالصياغة التالية: " الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، وذلك باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام، ودون المساس بأصل الحق..".

كما يحتمل نص المادة 918² على معنيين: إما أن المشرع مازال متمسك بهذا الشرط كما جرى عليه التشريع والقضاء قبل التعديل، وهذا ما نرجحه لأنه لو قصد التخلي عنه لما أورده أصلا، وأما أنه قد خفف التمسك به الذي يقيد اتخاذ التدابير الإستعجالية اللازمة.

ثالثا: شرط عدم المساس بالنظام العام.

لم يضع المشرع إطارا محددا لمفهوم النظام العام بل تركه إلى تقدير القاضي الذي يستخلصه من وقائع كل قضية، حيث أن النظام العام له مدلولات جديدة تتمثل في الصحة العامة والسكينة العامة والأمن العام، بالإضافة إلى ذلك النظام

(1). آمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 355.

(2). المادة 918 من القانون رقم 09/08.

العام لم يعد يشمل العناصر المذكورة سابقا، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي والسياسي و الاقتصادي¹ ...

وعليه فالاستعجال الإداري لا يتم اللجوء إليه إلا بتوافر عنصر الاستعجال، وذلك بإتباع إجراءات قضائية خاصة واستثنائية تهدف لتحقيق حماية قضائية مؤقتة لا تمس بأصل الحق.

رابعا: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري.

قاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري لها اعتبارات علمية تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة، وإشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة².

وفي مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا وتتعمد إلى مخالفة القانون و اللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن بطئ الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشرع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الإستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري، بالرغم من كل هذا إلا أن المشرع الجبائي في نص مادته 146 التي تتعلق بالغلق المؤقت للمحلات لا توقف تنفيذ القرار الإداري³.

كما يهدف هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية، وعدم الاعتراض على تنفيذها حيث مفاد هذه التدابير أن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية لها طابع

(1). حبين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 44.

(2). لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون

الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013، ص 42.

(3). المادة 146 من القانون رقم 21/01.

المصادقية وتتعلق في غالبية الأحيان بسير الرفق العام، ولهذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناء كما ورد في نص المادة 921،¹ حيث يعتبر وقف تنفيذ القرارات الإدارية من بين الإجراءات الاستثنائية عن القاعدة العامة، التي تنص على أن القرارات الإدارية تكون نافذة بمجرد صدورها من الجهة الإدارية القضائية المختصة، حيث تنتج آثارها وتنفذ بمجرد صدورها².

المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية.

إن الدعوى الإستعجالية أهم دعوى في منازعات التحصيل الضريبي نظرا لخصوصية إجراءات ، فإجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية لا تنتج آثارها إلا بإستفائها أمرين : يتعلق الأول بتحرير عريضة إفتتاح الدعوى، والثاني بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة.

الفرع الأول: شكل العريضة وتسببها.

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الإستعجالية الضريبية كسائر الدعاوى القضائية إلى شكليات وجب توافرها في العريضة، وذلك بناء لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة السابقة، والمواد 14، 15، 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

حيث تنص المادة 14 على أنه: " ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة"،

³ حيث يجب أن تتضمن العريضة تحت طائلة عدم القبول البيانات التالية: ⁴

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب وموطن المدعي عليه، وان لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.

(1). المادة 921 من القانون رقم 09/08.

(2). بوعلام أوقرت، تنفيذ القرارات الإدارية في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، مذكرة لنيل

شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012، ص 8.

(3). المادة 14 من القانون رقم 09/08.

(4). المادة 15 من القانون رقم 09/08.

- اسم ولقب وموطن المدعي.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير إستجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الإستجالي للقضية¹. ولهذا نص المشرع الجزائري على إلزامية هذه البيانات، وذلك خدمة لمصالح الأطراف في تحضير دفاعهم، وتسهيل عملية الاتصال بهم والفصل في قضيتهم في الآجال، وبالتالي ربح الوقت وتسهيل المهمة على القاضي.

كما يجب أن ترفق العريضة من قبل صاحبها عند تقديمها،² وتكون مؤرخة ومرفقة بالوثائق الثبوتية، ثم يتم إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وبعدها تقيد العريضة في سجل خاص، وذلك بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً،³ ثم يسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الافتتاحية، ويسلمها للمدعي بغرض تبليغها رسمياً للخصوم عن طريق المحضر القضائي الذي يتولى مهمة التبليغ الرسمي للخصوم، كما يقوم بتحصيل الديون وديا وقضائياً، كما يعمل أيضاً على تنفيذ الأوامر والأحكام والقرارات القضائية...

و على المكلف بالضريبة أيضاً تسبب اعتراضاته وطلباته تسبباً كافياً وقانونياً في عريضته المقدمة إلى القاضي الإستجالي.

(1). أنظر المادة 925 من القانون رقم 09/08.

(2). أنظر للمادة 83 من القانون رقم 21/01.

(3). المادة 16 و 17 من القانون رقم 09/08.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق و صدور الأمر الإستعجالي.

من خلال المواد 928، 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف المراد تسليمه التكليف بالحضور شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعي عليه، وهذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة،¹ ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد وملاحظاتهم مع احترام الآجال وإلا استغني عنها دون إعدار،² ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال وفقا لآجال محددة ومخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكليف بالحضور في الحالات الإستعجالية يكون حسب طبيعة الاستعجال، ويسلم التكليف بالحضور ضمن ظرف مغلق لا يحمل إلا اسم ولقب الخصم، كما يمكن إرساله عن طريق البريد المضمون الوصول ضمن ظرف موصى عليه، ولكن المشرع الجزائري ترك السلطة التقديرية للقاضي في كيفية تبليغ الخصوم، حيث يستدعى الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال بمختلف الطرق³.

وفي الأخير ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل،⁴ كما يجوز تقديم المذكرات والوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي.

(1). لقد ترك المشرع الجزائري السلطة التقديرية للقاضي في مسألة تحديد آجال التبليغ.

(2). أنظر للمادة 928 من القانون رقم 09/08.

(3). أنظر للمادة 929 من القانون رقم 09/08.

(4). المادة 931 من القانون رقم 09/08.

أولاً : صدور الأمر الإستعجالي.

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الإستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الإستعجالي بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاض فرد، بل تشكيلة جماعية من القضاة على عكس القانون القديم الذي يفصل بقاض فرد، كما أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية والشفهية لدى الفصل في هذا النوع من الطلبات. كما يجب أن يتضمن الأمر الإستعجالي الإشارة إلى تطبيق أحكام المادتين 931 و932 من القانون رقم 09/08،¹ إضافة لذلك يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة، ولأمر الإستعجالي أثر فوري من تاريخ و التبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي بالصيغة التنفيذية إلى الخصوم مقابل وصل استلام إن اقتضت طرق الاستعجال ذلك².

إضافة على ذلك لا تكتسي الأوامر الإستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه، كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري³.

(1). المادة 933 من القانون رقم 09/08.

(2). أنظر للمادة 934 و 935 من القانون رقم 09/08.

(3). رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 145.

المبحث الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة.

تختص المحاكم الإدارية في القانون الجزائري بالنظر في المنازعات الضريبية، وهذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، وذلك وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكقاعدة عامة الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة القضائية الإدارية المختصة لا ينجم عنها أثر موقوف للقرار المطعون فيه، والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية تتطلب جملة من الشروط و الإجراءات الواجب توافرها.

المطلب الأول: تقاضي أمام المحكمة الإدارية.**الفرع الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية.**

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، فلا بد من إرتباطها بحالات معينة وخضوعها لمجموعة من الإجراءات والشروط لقبولها، والتي تختلف بحسب رافع الدعوى.

1محمد صغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار هومة للعلوم والنشر والتوزيع، عنابة، 2010،

أولاً: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادراً مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناءً على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجاً عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشرع أتاح للمكلف أثناء مرحلة الطعن القضائي مراجعة ومراقبة قانونية الضريبة المفروضة عليه وكذا شرعية الإجراءات المتبعة لتحصيلها¹.

ومن بين الشروط الواجب التقيد بها لرفع الدعوى الضريبية نوجزها فيما يلي:

1- بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية: وتتلخص هذه

الشروط فيما يلي:

أ - وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعلى خلاف قانون الإجراءات المدنية القديم.

ويرى الأستاذ عمار بوضياف أن إجراء وجوبية رفع الدعوى بواسطة محام أمام المحاكم الإدارية يثير إشكالا كونه ينجم عنه إلقاء المزيد من الثقل على المتقاضين وإرهاقه بتحمل أعباء الاستعانة بمحام خاصة وأن الأمر يتعلق بجهة قضائية إبتدائية وجهة وقائع وليس أمام جهة عليا وجهة قانون فقط، ولكنه في الوقت نفسه يشفع لهذه الوجوبية من زاوية تميز القضاء الإداري عن غيره من الأفضية كونه يقوم على الإجتهد، وأن دور القاضي هو تأسيسي وإنشائي أكثر منه تطبيقي، ولعل شرط وجوبية المحامي في المادة الإدارية هدفه أن يلعب هذا الأخير دوراً في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري.¹

(1). رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق الذكر، ص 86:

(2). عمار بوضياف، المرجع السابق الذكر، ص 125-126

ب - تضمين عريضة إفتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .¹

حيث يتضح أن المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مادة مشتركة التطبيق أمام جهات القضاء المدني وجهات القضاء الإداري ، وتنص هذه الأخيرة ، على أنه يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى

- إسم ولقب المدعي وموطنه

- إسم ولقب وموطن المدعي عليه ، فإن لم يكن له موطن معلوم ، فأخر موطن له.

- الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي ، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي

- عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى

- لإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

ج - وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه ، ما لم يوجد مانع مبرر.

والجديد بهذا الشأن أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد نص على أنه إذا ثبت أن المانع أو الحائل لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه ، أمر القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع .²

د - إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.³

وبما أن جميع قوانين الضرائب وكذا قانون الإجراءات الجبائية لم تنص على خلاف هذا المبدأ ، فالأمر كذلك.

(1). المادة 816 من القانون رقم 08-09 .

(2). المادة 819 ، نفس المرجع.

(3). المادة 821 ، نفس المرجع.

هـ - توافر الصفة و المصلحة : حيث نصت أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة ، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ، ويثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه.

2-الشروط الخاصة:

وكما سبق أن ذكرنا هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، والتي يمكن إجمالها فيما يأتي:

أ - شرط التظلم الإداري المسبق:

ورد ضمن التعليمات العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2010، وجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري ، ولم تستثني هذه التعليمات أي نوع معين من الضرائب والرسوم، ومرجعها في ذلك المواد 72 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

ب - وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:

لقد نصت المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، و نصت كذلك صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف وأما المادة 83-2 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى ، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار، إلا أنه بإعتقادنا أن نص المادة 82-1 كان واضحا بخصوص القرار الواجب إرفاقه بعريضة الدعوى.²

(1). ز. كربي، "دعوى إسترجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق" (تعليق على القرار رقم 7470) ،مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، 2003 ، ص58 .

(2). المادة 82-83 من القانون الإجراءات الجبائية.

ج - شرط الميعاد:

كغيرها من الدعاوى الإدارية الأخرى ، ترتبط الدعوى الضريبية بمواعيد وآجال محددة لرفعها ويترتب على مخالفتها رفض الدعوى ، ونظرا لخصوصية هذا النوع من الدعاوى فقد فرق المشرع بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي ، فقد نظم آجال للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعاوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي.

- آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي:

ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية .

- آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق بإعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد(01) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو إنقضاء الآجال المحددة لمدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة، للفصل في إعتراض المكلف.

(1). المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر (بعد التعديل بموجب المادة 47 من قانون المالية) لسنة 2011.

(2). المادة 51 : من قانون المالية لسنة 2011 (المحدثة للمادة 153 مكرر 1 ، ضمن قانون الإجراءات الجبائية).

د- شرط وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها:

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من طرف وكيل و على أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون¹ ، و تنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب إستظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانونا لدى المصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية تقديم وكالة.

هـ - الشروط المتعلقة بتسبيب عريضة الدعوى:

نص المشرع على وجوب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضا صريحا للوسائل² وكما نص أيضا على أنه لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه أمام مدير الضرائب بالولاية، و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة ، أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى.³

(1). المادة 83-1، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق (المعدلة بموجب المادة 29 من القانون رقم 07-12 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2008)، المرجع السابق.

(2). المادة 83-1، من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .

(3). المادة 83-3، المرجع السابق .

ثانيا :رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب.

رفع الدعوى ليس حكرا على المكلف وحده، بل يحق للإدارة أن تعرض الأمر للهيئة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية، ويتم رفع الدعوى وفقا لشروط وإجراءات وجب احترامها و إتباعها، ونجملها فيما يلي:

1) ميعاد رفع الدعوى الضريبية.

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال أربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، أو خلال أجل 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تثبت في الطعن.

وفي حالة ما إذا كانت آراء هذه اللجنة الإدارية للطعن سواء لجنة الدائرة، أو اللجنة الولائية....، غير مؤسمة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر التالي لتاريخ إصدار ذلك القرار، وهذا ما تناولته أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

إضافة لذلك صدر قرار مجلس الدولة¹ في قضية مدير الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش) الذي احتوى على ما يلي: "يحق لمدير الضرائب بالولاية الطعن في قرار لجنة الطعن"

كما أن للإدارة إتباع الإجراءات التالية 2 :

- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد.
- وكذلك إعلامه بالأجل الممنوح له بالإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة.

1. العبد صالحى، مرجع سابق، ص 218.

2. عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 219.

إن الميعاد الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية، ولكن من تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، والتي من خلالها منح المشرع المكلف أجل 4 أشهر للطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب، وكذلك المادة 76 الفقرة الثانية التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل المدير الولائي للضرائب خلال 4 أشهر، وهذا الأجل تم تحديده لتفادي الازدواج في اللجوء إلى القضاء.

(2) شكل العريضة.

العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة المحكمة لا بد أن تستوفي بعض الشكليات، في حين أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على شكل معين للعريضة، ولكن بالإطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية،¹ ومن الأحسن في هذه الحالة عرض النزاع على العدالة، حيث يتعين على الإدارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن موقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها.²

1. القرار رقم 004399 ، الصادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003 ص 119 .

2. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 75.

الفرع الثاني : الإثبات في الدعوى الضريبية.

سنوضح في هذا الفرع طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، التي تعد من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، وللاِثبات أهمية قانونية وعملية في فض النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية³.

أولاً: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

في السابق نجد أن هناك نوعين من التحقيق: تحقيق عادي الذي نصت عليه المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية التي تم إلغائها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008،¹ وهناك تحقيق إضافي الذي يعد من بين الإجراءات الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، وتتمثل إجراءات التحقيق في: التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق.

1. تحدث المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 02/98، المؤرخ في 30/05/1998 المتضمن اختصاصات المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

2. أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 76.

3. عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012، ص 662.

1) التحقيق الإضافي.

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها،² ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها،³ ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة.

2) مراجعة التحقيق.

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون ذلك بحضور المشتكي أو وكيله، أما في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 فيكون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وفي الأخير يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته⁴.

1. تم إلغاء المادة 84 من القانون رقم 21/01 بموجب المادة 29 من القانون رقم 12/07 مرجع سابق.

2. المادة 1/85 من القانون رقم 21/02، مرجع سابق.

3. المادة 2 /85 من القانون رقم 21/02، مرجع سابق.

4. العيد صالح، مرجع سابق، ص 221.

ثانيا: إجراءات الخبرة القضائية.

تعد الخبرة وبيلة من وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة، و الجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،¹ كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و 86 منه في كيفية إجراءاتها.

ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه"².

(1) تعيين الخبير ورده.

تتولى المحكمة الإدارية تعيين الخبير، وقد تعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة، والخبرة أمر جوازي للقاضي أن يأمر من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب من الطرفين،³ إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاثة (3) خبراء حيث يعين كل طرف خبير أي: خبير يعينه المكلف بالضريبة، وآخر تعينه الإدارة، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية هذا ما نصت عليه المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

1 . تنص المادة 125 من القانون رقم 09/08 على أنه: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

2. نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 26.

3. لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 220.

كما لا يجوز إسناد مهمة الخبير إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق كما تناولت المواد 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

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 أجل ثمانية (8) أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتأجيل بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم².

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية³:

- القرابة المباشرة.
 - القرابة غير المباشرة.
 - وجود مصلحة شخصية أو بسبب جدي.
- (2) إجراءات الخبرة القضائية.

تناولت المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة تكون من اختصاص الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية وكذا الشاكي، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين، ويتم ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية، وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى

1. المادة 3/86 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق .

2. المادة 4/86 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق .

3. حسب نص المادة 133 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

المطلب الثاني : التقاضي مجلس الدولة.

أشار القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم وعمله، وذلك في مادته الثانية إلى اختصاص هذه الجهة القضائية كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية¹.

كما بينت المواد 9، 10 و 11 من القانون العضوي رقم 09/08 اختصاصات مجلس الدولة القضائية المتمثلة في:

- يختص كدرجة أولى وأخيرة بطعون الإلغاء والتفسير وفحص مدى شرعية القرارات التنظيمية والفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية...
- كما يختص كجهة إستئنافية باستئناف القرارات الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية.

إضافة على ذلك يختص دون بواه مجلس الدولة الفصل في الاستئناف المرفوع ضد أحكام المحاكم الإدارية² والأوامر الإستعجالية الصادرة عنها، باستثناء حالات

1. المادة 2 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998، المتضمن اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998 .

2. أنظر للمادة 902 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الاستعجال القصوى التي لا يمكن الطعن فيها بأي طريق من طرق الطعن العادية وغير العادية¹.

الفرع الأول: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

أسندت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية،² حيث أنه إذا صدر القرار ابتدائيا فهو قابل للاستئناف، فالخصومة الإدارية أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الأخرى³.

إن هذه المادة تحيلنا إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة، والقانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: شروط الطعن بالاستئناف.

(1) الشروط المتعلقة بمحل الطعن.

ويقصد بمحل الطعن هنا القرار الصادر من المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعات الضريبية، إذ يشترط في محل الطعن بالاستئناف مايلي⁴ :

أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.

أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بل تتصرف كالأفراد.

أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا .

1. يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، الجزائر، 2009، ص 168.

2. أنظر للمادة 90 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق.

3. محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة يوسف بن خده، بن عكنون، الجزائر، ص 73.

4. سماح فارة وبهيلة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالم، في 21 و 22 أبريل 2008، ص 159.

2) شروط متعلقة بالميعاد.

تنص المادة 950 من القانون رقم 09/08 على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين كاملين إبتداء من التبليغ الرسمي، خلافا لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد.

غير أنه إذا كان الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابيا فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة، حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الأجل 2 .

ثانيا : إجراءات الطعن بالاستئناف.

1) عريضة الاستئناف.

يتم الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف، وفيها يتم ذكر الجهة القضائية التي يباشر أمامها الاستئناف، وكذا أطراف الحكم المراد استئنافه، ويتم ذكر رقم وتاريخ الحكم المراد استئنافه والإجراءات والوقائع التي مرت بها الدعوى، بعدها تعلق وتسبب عريضة الاستئناف وتختتم بالطلبات التي تهدف إلى إلغاء الحكم المستأنف أو إلغائه جزئيا أو كلياً 1 .

و يكون التقاضي أمام مجلس الدولة بموجب عريضة مكتوبة باللغة العربية، وموقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وهو ما نصت عليه المادة 904 بقولها: " تطبق أحكام المواد 815 إلى 825 المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة" .

كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف إلزاميا بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه، ويتجلى هذا في قرار مجلس الدولة تحت رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 في قضية ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر، حيث تم قبول الاستئناف وذلك لأنه تم رفعه بموجب عريضة الاستئناف والتي كانت مستوفية للشروط الشكلية، وتم إلغاء القرار المستأنف فيه 2 .

1. يوسف دلاندة، مرجع سابق، ص 164.

2. جمال سايس، مرجع سابق، ص 256.

و ترفق أيضا العريضة بالمستندات والوثائق المدعمة للاستئناف وكذا نسخ مساوية لعدد أطراف دعوى الاستئناف، ثم يتم تبجيلها لدى أمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي ويسلم له إيصال يبين ذلك.

ثالثا: آثار الطعن بالاستئناف.

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

1) عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

كقاعدة عامة الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف،¹ أي أن الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وأحكام هذه الأخيرة تصدر بصفة ابتدائية ونهائية وهي قابلة للتنفيذ بمجرد إصدارها بالصيغة التنفيذية ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك.

واستثناءا يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف،² وهذا ما نصت عليه المادتين 912 و 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

"يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ وذلك بطلب من المستأنف عندما يتم الاستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي قضى برفض الطعن لتجاوز البلطة...".

وأیضا: "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ متى كانت أوجه الاستئناف تبدوا من التحقيق جدية...".

1. المادة 908 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

2. أنظر للمادة 913 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

(2) صدور قرار مجلس الدولة.

وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف،¹ 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 2 عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعدّد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقا للمادة 7 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبيدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين 889 و 885 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 3 حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(أ) شكل ومحتوى القرار:

تنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة أن يتضمن

القرار ما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرته.

1. أنظر للمادة 897 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

2. المادة 852 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

3. طبقا لنص المادة 272 من القانون رقم 09/08 ، مرجع سابق.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق بالحكم.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وفي حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلبة علنية.
- إضافة على ذلك يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة والى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر والى محافظ الدولة والى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس 1 .
- ومن الضروري تسبيب القرار قبل النطق به، وذلك من حيث الوقائع والقانون كما يستلزم استعراض وقائع القضية بإيجاز وطلبات وادعاءات الخصوم إلى غير ذلك 2.

ب (تبليغ قرار مجلس الدولة:

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي، وهذا الإجراء كرسه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص مادته 894 3 "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي"

1. المادة 889 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

2. المادة 277 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

3. المادة 894 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

كأصل عام، واستثناءا يجوز تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط¹.

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري لم يحدد أجل التبليغ سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية.

ج (تنفيذ قرار مجلس الدولة:

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت مصحوبة بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"²، ويضع عليها ختم الجهة القضائية، ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة، وبمجرد صدور الحكم يحوز على قوة الشيء المقضي فيه حسب ما ورد في المادتين 282 و 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني: استئناف الأوامر الإستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع.

يجوز الطعن في الأوامر الإستعجالية بطرق الطعن العادية فقط أمام مجلس الدولة المتمثلة في الطعن بالاستئناف وهذا وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونوردها وفقا لما يلي:

أولا: استئناف الأوامر الإستعجالية.

وفقا للتشريع الجزائري فإن الطعن في الأوامر الإستعجالية المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار يكون بإتباع طرق الطعن العادية، وهذا ما قضت به المادة 833

1. أنظر للمادة 895 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

2. أنظر للمادة 281 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تجيز الطعن في الأوامر عن طريق الاستئناف فيها أمام مجلس الدولة، وذلك خلال أجل 15 يوما من تاريخ تبليغ الحكم،¹ و هذا ما قضت به المادة 90 بنصها² :

"يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".
وخلافا لذلك فالأوامر الصادرة طبقا للمواد 919 و 921 و 922 التي تنص على حالات الاستعجال القصوى وحالة الاستيلاء والاعتداء والغلق الإداري لا يجوز الطعن فيها وهي غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن.

من خلال كل هذا نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالاستئناف، وإنما اكتفى بتحديد أجل الاستئناف، ولذلك هنا يجب تطبيق القواعد العامة المتبعة لإجراء الطعن بالاستئناف وفقا للمواد 949 إلى 952،³ ويتم رفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة المتمثلة في مجلس الدولة، وعلى المجلس أن يبحث في مدى توافر شروط الاستعجال المذكورة سابقا.

وفي الأخير يفصل مجلس الدولة في أجل 48 ساعة هذا ما أكدته المادة 937
الفقرة الثانية من القانون رقم 09/08 وهذا الاستئناف ليس له أثر موقف خلافا للدعوى العادية.

1. المادة 1/937 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

2. المادة 90 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

3. تنص المادة 949 من القانون رقم 09/08 : "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية...". كما تنص المادة 952 على أنه: " لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة".

ثانيا :تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع.

الإشكال المطروح بخصوص تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الاستئناف نرى أنه غير مطروح بخصوص حالات إيقاف التنفيذ في الميدان الضريبي ونخص بذلك تأجيل التحصيل فهناك ضمان وجب تقديمه من قبل المكلف للحصول على التأجيل في التنفيذ، وحتى إن كان الأمر الإستعجالي صادرا بناء على رفض القابض للضمانات في هذه الحالة ونظرا لوجود دعوى في الموضوع بخصوص المبلغ المتنازع عنه، فإن قاضي الاستعجال هنا يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات، أو برفض طلب المدعي وبالتالي رفض الضمانات المقدمة¹.

1. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 109.

الخاتمة

تهدف القواعد الإجرائية التي لاحظناها واعتمدنا عليها في هذه المذكرة إلى تنظيم الحماية القضائية لحقوق المكلف بالضريبة وكذلك الخزينة العمومية، بتنظيم عملية الالتجاء إلى الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية وهي المحكمة الإدارية كدرجة أولى ثم مجلس الدولة كدرجة ثانية وأخيرة وهذا لاعتبار المنازعات الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، ومن الدعاوى الإدارية.

وتحديد مختلف الإجراءات التي يتطلبها الفصل في المنازعات الضريبية أمام هذه الجهات القضائية فهي متميزة عن باقي الدعاوى الإدارية الأخرى، فالمرجع الجزائري منح للمكلف بالضريبة طرقا عديدة للدفاع عن حقوقه اتجاه الإدارة الضريبية بداية من إجراء التظلم الإداري كشرط إجباري في الدعوى الضريبية غير أنه جوازي في باقي الدعاوى الإدارية، وما يمكن استنتاجه بخصوص هذا الشرط أنه أصبح إلزامي في كل أنواع الدعاوى الضريبية بعدما كان منصوص صراحة على عدم القيام به في الضرائب غير المباشرة وبعدها كان مجلس الدولة غير مستقر في قضائه بالنسبة لحقوق التسجيل بين إلزامية القيام بالتظلم الإداري المسبق من عدمها، ثم إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الإدارية كإجراء اختياري، وهذه اللجان تصدر آراء حول هذا الطعن وصولا إلى المرحلة القضائية التي تبدأ من رفع الدعوى نتيجة للأهمية العملية والنظرية لموضوع المنازعة باعتبار أن الضرائب هي أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف بالضريبة ومصالح إدارة الضرائب وذلك من خلال الرقابة المستمرة لإدارة الضرائب، وكذلك نظرا لأن المشرع منحها امتيازات وأساليب وطرق مختلفة لضمان استيفاء ديونها من طرف المكلف بالضريبة.

فالمرحلة القضائية للمنازعات الضريبية تتسم بكونها مرحلة إجرائية بحتة، والقاضي الضريبي يتمتع بسلطات واسعة تمليها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، على أساس انتمائها إلى منازعات القضاء الكامل، سواء عند التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطته في

اتخاذ تدابير التحقيق المنصوص عليها قانوناً، أو حين الفصل فيها، إذ يقوم من جهة تقدير مدى قانونية القرار الإداري المطعون فيه، مثله مثل قاضي الإلغاء، ولكن باعتبار المنازعة الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فتتعدى سلطته إلغاء القرار لتشمل حتى التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة المفروضة على المكلف بها، وهنا تبقى الشكاوى المقدمة في إطار المنازعات الضريبية ما هي إلا تطبيق لشرط التظلم الإداري المسبق الذي يدخل في إطار منازعات القضاء الكامل، ووفقاً لهذه الدراسة خرجنا بمجموعة النتائج والتوصيات التالية:

- تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعيتها (منازعات الوعاء والتحصيل) بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة.
- تتسم الشروط والإجراءات التي يخضع لها الطعن النزاعي عند تقديم الشكاية من طرف المكلف بالتعقيد مما يؤدي إلى رفض الكثير منها، لهذا يستلزم وضع شكل محدد للشكاية وتبسيط شروطها وإجراءاتها وذلك من أجل تمكين المكلف من عدم فقدانه لحقه القانوني.
- لم تحض لجان الطعن الإدارية بالاهتمام الكافي من قبل المشرع الجبائي مما جعلها غير معروفة لدى المكلفين، وكذا الغموض الذي يشوب النصوص القانونية المنظمة لها، أما في يخص الآراء التي تصدرها فهي غير ملزمة و اللجوء إليها اختياري هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه في تسوية النزاع الضريبي وعدم الإقبال عليها، فهنا على المشرع الجبائي تفعيل دور هذه اللجان و إعطائها أكثر اهتمام وذلك بإعطاء الطابع الإلزامي للآراء التي تصدرها.
- نرى أن المشرع الجبائي غير ثابت في استعماله للمصطلحات، ويظهر ذلك في لجان الطعن من المفروض أنها تصدر آراء، ولكن المشرع تارة يستعمل مصطلح رأياً وتارة أخرى مصطلح قراراً بالرغم من أن هذا الأخير يكون ملزماً على عكس الرأي الذي يكون غير ملزم.

وفي الأخير ومن خلال النتائج المتوصل إليها نجد أنه على المشرع الجبائي استدراك الجوانب السلبية الخاصة بتسوية النزاع الضريبي، وهذا لإعادة التوازن القانوني بين المكلف والإدارة الضريبية لأن ما هو موجود في الواقع الكفة مرجحة لصالح الإدارة الضريبية بصفقتها صاحبة سلطة واسعة، كما يجب توسيع اختصاصات لجان الطعن الإداري ومنحها الطابع الإلزامي لآرائها.

أما في يخص المرحلة القضائية فالمشرع الجزائري أخضع المنازعة الضريبية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة وهذا من أجل جعل طرفي النزاع في وضعية تسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً، كما تتميز الدعوى الضريبية بإجراءات خاصة أثناء سير الخصومة القضائية، كما أحال المشرع الجبائي الدعوى الضريبية الإستعجالية إلى المواد الإدارية، حيث خصص باب كامل لها المتمثل في الباب الثالث بعنوان: الاستعجال، ويتم الفصل فيها بتشكيلة جماعية هي نفس التشكيلة التي تنظر في دعوى الموضوع، كما تم ضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى إستعجالية إدارية وشكل العريضة التي ترفع بموجبها والشروط الواجب توافرها، كما حدد المشرع الجزائري آجال الفصل في الدعوى الإستعجالية دون تحديد آجال رفعها.

أما سير الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري تتميز بخصوصية أن لها طابع الأسبقية للكتابة ومبدأ المواجهة هذا ما يسمح إلى تحقيق ضمانات كافية بالرغم من أن القاضي الإداري غير متخصص في المادة الضريبية وليس له دراية كافية في هذا المجال، لهذا يلجأ إلى تعيين خبير قضائي للقيام بإجراءات الخبرة ليسهل المهمة على القاضي الإداري للفصل في الموضوع و إصدار أحكام بخصوصه.

من خلال دراستنا للإجراءات القضائية التي تمر بها المنازعة الضريبية توصلنا للنتائج التالية:

- منح قانون الإجراءات المدنية والإدارية للقاضي الإداري صلاحيات واسعة هذا ما أدى إلى تهمين الدور الفعال الذي يحض به القاضي الإداري في الدعاوي الإدارية عامة، والدعوى الضريبية خاصة وذلك من خلال وسائل التحقيق التي يتم فيها الاستعانة بخبراء وسماع الشهود إلى غير ذلك من الوسائل الأخرى، وكل هذا من

أجل ضمان تطبيق القانون وحماية حقوق المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية، وهذا تجسيدا لمبدأ العدالة.

- عدم وضوح الإجراءات المتبعة في رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية، كما أنها تتسم بالتعقيد خاصة أثناء التحقيق في الدعوى، حيث يلجأ القاضي إلى تحقيق إضافي وفي حالة عدم اقتناعه يلجأ إلى تحقيق معمق، فعلى المشرع الجزائري إعادة النظر في إجراءات سير الدعوى والعمل على توضيحها وتبسيطها ليسهل على أطراف الدعوى فهمها، وتمكين القاضي من الفصل في الموضوع في أسرع وقت.
- إن استعمال أسلوب الإحالة الذي انتهجه المشرع الجبائي إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية خلق فجوة في المنازعات الضريبية وخاصة أمام القاضي الإستعجالي، وعليه وجب على المشرع الجبائي وضع حلول لتسهيل الإجراءات ومحاولة تبسيطها، وهذا ضمانا لحماية المكلفين وخاصة أن الطرف القوي في النزاع يتميز بأنه يتمتع بامتيازات على عكس الطرف الآخر الممثل في المكلف هو الطرف الضعيف.

قائمة المصادر والمراجع

أولا :القوانين

1. القانون العضوي رقم 01/98، المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، **الجريدة الرسمية**، العدد 37.
2. القانون رقم 02/98، المؤرخ في 30/05/1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، **الجريدة الرسمية** العدد 37.
3. القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22/12/2001، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، **الجريدة الرسمية**، العدد 79.
4. القانون رقم 24/06 ، المؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية** العدد 85، لسنة 2007.
5. القانون رقم 12/07، المؤرخ في 31/12/2007، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية** العدد 82 ، لسنة 2008.
6. القانون رقم 09/08، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، **الجريدة الرسمية**، العدد 21 ، لسنة 2008.
7. القانون رقم 21/08، المؤرخ في 30/12/2008، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 74 ، لسنة 2009.
8. القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26/12/2012، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 72 ، لسنة 2013.

ثانيا :الكتب

أ)الكتب باللغة العربية:

5. أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى، الجزائر، 2005.
6. جمال سايس، **المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري**، طبعة 2014 منشورات كليك، الجزائر، 2012.
3. حسين طاهري، **المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)**، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.

4. قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
5. حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
5. الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
7. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
8. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
9. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
10. عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
11. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013.
12. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
13. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
14. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
15. منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
16. لحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005.

17. المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
18. محمد الصغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
19. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
20. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
21. نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2007.
22. يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، طبعة 2009، الجزائر، 2009.

ب) الكتب بالغة الفرنسية:

1-René chapus, **Droit du contentieux Administratif**,
9ème édition, Paris, 2001.

ثالثا: الرسائل والمذكرات.

5. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009.
6. عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، (رسالة دكتوراه دولة في القانون)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
3. محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، (أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة)، جامعة بن يوسف بن خده، بن عكنون، الجزائر.
4. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير للقانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.

5. عبد الغني بلعابد، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون)، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.
6. بوعلام أوقرت، وقف تنفيذ القرارات الإدارية في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012.
7. فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، (مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء)، الدفعة 16، 2008/2005.
8. يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
9. لحسن كويبي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

رابعا: المقالات

1. عبد العالي حاحا وآمال يعيش تمام، (دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، مجلة المفكر، العدد 4، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
2. عبد الحليم بن مشري، (تطور الاختصاص القضائي للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري)، مجلة المفكر، العدد 4، بسكرة.
3. عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية) وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد 2 ،دمشق، يونيو 2012.
4. عبد الكريم بودريوة، (القضاء الإداري في الجزائر)، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005.
5. زبيدة كريبي، (المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005.

خامسا: المداخلات.

1. هاملي محمد، (شرط الميعاد في المنازعة الضريبية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة تلمسان، في 21 و 22 أبريل، 2008.
2. مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.
3. عبد الرزاق ا زغز ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.
4. سماح فارة و سهيلة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.

سادسا: القرارات القضائية.

1. القرار رقم 64255 المؤرخ في 1990/04/07، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4 ، 1991.
2. القرار رقم 006325 المؤرخ في 2003/02/25، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003.

1	.....مقدمة:
6	.....الفصل الأول : التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية
6	.....المبحث الأول: المنازعات الوعاء الضريبي
7	.....المطلب الأول :التظلم الإداري المسبق (الشكاية)
7	.....الفرع الأول :شروط و آجال تقديم الشكاية و محتواها
12	.....الفرع الثاني :التحقيق في الشكاية والبت فيها
14	.....المطلب الثاني :التظلم أمام لجان الطعن الإدارية
15	.....الفرع الأول :اللجنة اللامركزية للطعن
18	.....الفرع الثاني :اللجنة المركزية للطعن
21	.....المبحث الثاني :منازعات التحصيل الضريبي
21	.....المطلب الأول :إجراءات التحصيل الضريبي و الطعن فيها
21	.....الفرع الأول :إجراءات التحصيل الودية و الاعتراض على المتابعة
25	.....الفرع الثاني :إجراءات التحصيل الجبرية و الاعتراض القسري
29	.....المطلب الثاني :الطعون من أجل العفو
29	.....الفرع الأول :طلبات المكلف بدفع الضريبة
31	.....الفرع الثاني :طلبات قابضي الضرائب
36	.....الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية
36	.....المبحث الأول :التقاضي أمام القضاء الإستعجالي

36	المطلب الأول: الشروط الشكلية و الموضوعية للدعوى الإستعجالية.....
36	الفرع الأول : الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية.....
41	الفرع الثاني :الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية.....
44	المطلب الثاني :إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية.....
44	الفرع الأول :شكل العريضة وتسببها.....
46	الفرع الثاني :إجراءات التحقيق و صدور الأمر الإستعجالي.....
48	المبحث الثاني :التقاضي أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة.....
48	المطلب الأول :تقاضي أمام المحكمة الإدارية.....
48	الفرع الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية.....
56	الفرع الثاني : الإثبات في الدعوى الضريبية.....
60	المطلب الثاني : التقاضي مجلس الدولة.....
61	الفرع الأول: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.....
66	الفرع الثاني :استئناف الأوامر الإستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع.....
70	الخاتمة.....
75	قائمة المراجع.....
90	الفهرس.....