وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم: القانون الخاص

المرجع:

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

آليات المنازعات الضريبية وفق قانون الإجراءات الجبائية

الشعبة: الحقوق
التخصص: قانون خاص

من إعداد الطالب
دوبي بونوة أحمد

تحت إشراف الأستاذة
مشرفي عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ(ة)	مرابط حبيبة	.....	رئيسا
الأستاذ(ة)	مشرفي عبد القادر	.....	مشرفا مقررا
الأستاذ(ة)	برابح هدى	.....	مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2026

نوقشت يوم: 22 جوان 2026

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

كلية الحقوق و العلوم السياسية

مصلحة التربصات

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية في إنجاز البحث

أنا الممضي أدناه , الطالب (ة) :

اللقب : ..دحيبن بونوة.. الإسم : ..أحمد..

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..118675762.. والصادرة بتاريخ: ..2019.05.29..

المسجل(ة) بكلية: ..الحقوق والعلوم السياسية.. قسم: ..القانون الخاص..

والمكلف(ة) بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:

..آليات المنازعات الضريبية في مادة..

..الإجراءات الجبائية..

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

نظرا للتصديق على إمضاء
السيد: دحيبن بونوة أحمد
بتاريخ 118675762
الصادرة في 2019/05/28
بلدية أفلو
مزنا كحيل
2026 جوان 24

التاريخ: ..

إمضاء المعني

* ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية و مكافحتها.

إهداء

اهدي هذه المذكرة إلى نفسي أولا

فبعد تعب وجهد كبير استطعت منه انجاز هذا البحث.

إلى من أرسى لنا خطوات المستقبل بخطوط من الثقة والحب

إلى من حصد الاشواك عن دربنا ليسهل لنا طريق العلم إلى والديا الكريمين

إلى أساتذتي المحترمين ممن لم يتوانوا في تزويدنا بالعلم

كما أهدي عملي المتواضع إلى كل أصدقائي وزملائي من طلبة كلية الحقوق

وخاصة طلبة "القانون الخاص"

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله والصلاة والسلام على من لا نبي بعده وعلى أله وصحبه إلى يوم الدين

الحمد لله حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا

الحمد لله الذي وفقني على إتمام هذا العمل العلمي المتواضع

انطلاقا من قول محمد صلى الله عليه وسلم "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" (رواه الترمذي)

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ المحترم " مشرفي عبد القادر" بقبول الاشراف على هذه المذكرة بحيث وجهني بنصائحه القيمة وارشاداته الثمينة فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بخالص الشكر والامتنان لكل الأساتذة الذين قاموا بتدريسي وتوجيهي طيلة المشوار الدراسي وكذا كل طاقم كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة مستغانم.

نشكر من مد لنا يد العون والمساعدة سواء من قريب أو بعيد.

وأخيرا نسأل الله العظيم أن نكون قد وفقنا في هذه الرسالة، فما من توفيق فمن الله، وما كان من خطأ فمن أنفسنا ومن الشيطان.

"وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت واليه أنيب" (الأية 88 من سورة هود)

قائمة المختصرات

- ج.ر.ع ..... الجريدة الرسمية العدد.
- م.ر ..... المرسوم الرئاسي.
- أ ..... الأمر.
- ق.و.م ..... القرار الوزاري المشترك.
- ق ..... القانون.
- ق.م ..... قانون المالية.
- ق.إ.ج ..... قانون الإجراءات الجبائية.
- ق.إ.م.إ ..... قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ق.ر.ر.أ ..... قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ق.ض.غ.م ..... قانون الضرائب غير المباشرة.
- م ..... المادة.
- س.ن ..... سنة النشر.
- د.ن ..... دار النشر.
- ط ..... الطبعة.
- د ..... دون.
- ج ..... الجزء.
- ص ..... صفحة.
- ص،ص ..... من الصفحة الى الصفحة.
- ك.ح.ع.س.ج ..... كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة.
- م.ج ..... المركز الجامعي.

مقدمة

عرف النظام الجبائي منذ الاستقلال إلى يومنا هذا تطورا كبيرا، حيث مر بعدة مراحل تخللتها عدة إصلاحات و تعديلات جذرية بخصوص القوانين و الإجراءات الجبائية، و ذلك ابتداء من صدور " القانون رقم 90-36، المتضمن قانون المالية لسنة 1991"[1]، حيث عرف تحولا هاما في مجال وعاء الضريبة، أسس تقديرها و مجال تطبيقها طرق تحصيلها و أدائها، و الإجراءات القانونية و التنظيمية للاعتراض عليها، و حددت العقوبات المتعلقة بحالات الإخلال بالالتزامات الجبائية للمكلفين بها، كما نص النظام الضريبي الجزائري على الضمانات التي تكفل للمكلف بالضريبة حماية حقوقه من أخطاء الإدارة و تعسفها .

وعلى اعتبار الضريبة من مقتضيات سيادة الدولة، فهي تمثل موردا ماليا أساسيا و هاما، حيث يشكل تحصيلها تحقيقا للصالح العام، كما يتوجب على المواطنين بصفة عامة المساهمة في هذا المورد الهام، لضمان تغطية الأعباء العامة من خلال أدائها وفقا للتشريع الجبائي الساري العمل به، و قد كرس المشرع الجزائري من خلال كل الدساتير السابقة مبدأ العدالة و المساواة في فرض الضريبة، و ذلك حسب المقدرة التكليفية لكل شخص، كما ضبط مسألة الاخضاع الضريبي بعدة أسس و مبادئ نصت عليها القوانين بشكل عام و شامل، الأمر الذي يتطلب ضرورة تقدير الوعاء الضريبي بمراعاة العدل و المساواة واعتماد أسس ضريبية بطرق مثالية تماشيا مع أحكام القانون الجبائي، و دليل هذا ما نصت عليه المادة رقم 82 من الدستور كما يلي:" لا تحدث أية ضريبة الا بمقتضى القانون، كل المكلفين متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الاعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه ..."[2].

و في المقابل، إذا أخل المواطن أو ما يسمى بالمكلف بالضريبة ، بالتزاماته الجبائية في ظل تدابير النظام الجبائي التصريحي المعمول به، كأن يودع تصريحا غير مكتمل أو غير مطابق للواقع أو يخل تماما بهذا الالتزام، هذا من جهة أو في حالة تعسف من قبل الإدارة في فرض الضريبة على المكلفين أو عدم احترام الإجراءات المطلوبة في هذا الخصوص، و ذلك ضمن حدود النصوص التشريعية المعمول بها من جهة أخرى ، و هذا ما قد يؤدي الى نشوب ما يسمى بـ"المنازعـــات الضريبيـــــة"، و التي يكون طرفاها المكلف بالضريبة و هو الشخص الملقاة على عاتقه الحقوق المتنازع بشأنها، و إدارة الضرائب و هي الجهة التي تفرض هذه الضرائب.

لقد منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة الحق في الاحتجاج والاعتراض على الضرائب والرسوم على اختلاف أنواعها، الملقاة على عاتقه من جانب إدارة الضرائب و ذلك

1-ق رقم 90-36، مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1411، الموافق 31 ديسمبر 1990، المتضمن ق.م 1991، ج.ر.ع 57.

2-م 82 من م.ر رقم 20-442، المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر 2020، ج.ر.ع 82، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري.

في حالة ما اذا كانت غير عادلة أو لم تحترم فيها إجراءات الإخضاع أو غير مؤسسة تماما، أو لسبب أخر يرى فيه المعني مصلحة و ضرورة في تقديم شكوى.

أسباب وأهمية اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع، انطلاقا من جملة من الأسباب علمية وأخرى عملية، أما الأهمية العلمية فتتمثل خاصة في جانبه الإجرائي، وهذا راجع للتطور السريع و المستمر في مختلف القوانين و التنظيمات[1] التي تتناول هذا النوع من المنازعات، و أيضا انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كبيرا نظرا للتوسع و الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، و أهمية عملية تتجلى من خلال استعراض مختلف النصوص القانونية و التشريعية المطبقة في مسألة المنازعات الجبائية و على الآليات المتاحة التي أقرها المشرع الجبائي لتسوية المنازعات الضريبية، مع تسليط الضوء على اخر الإصلاحات و التعديلات الجديدة المحدثة على قانون الإجراءات الجبائية، و التي تضمنها قانون المالية لسنة 2026، و المتمثلة في " التدابير المتعلقة بالامتثال الجبائي، و الغاء و تطهير الديون غير المسددة ، و في مجال المنازعات مطابقة الإجراءات النزاعية لحقوق التسجيل مع الإجراءات المعمول بها بالنسبة لمنازعات الضرائب الأخرى "[3].

إن الدافع الشخصي والميول للمواضيع المتعلقة بالجباية، ومحاولة الإحاطة بالموضوع من عدة جوانب، لعبا دورا هاما في اختياري هذا الموضوع، وأيضا باعتباري من مستخدمي إدارة الضرائب و اكتسابي تجربة معتبرة في الميدان.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية النزاع الضريبي، إداريا و قضائيا و ذلك بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية، و تسليط الضوء على أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب، و المتمثلة في الآليات و الإجراءات التي وضعها المشرع الجبائي تحت تصرف المكلف في حالة قيام المنازعات الضريبية، وفق كل مراحله سواء تعلق الأمر بالإدارية وديا أمام مصالح الضرائب، أو القضائية و ذلك أمام المحاكم الإدارية.

إشكالية الدراسة

وسعينا من خلال هذه الدراسة إلى الوقوف على الآليات المتبعة لحل النزاع الضريبي، فإذا التزم المكلف بما عليه اتجاه الإدارة الضريبية طواعية، فهنا لا يثار أي

1-ق رقم 25-17 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1447، الموافق 14 ديسمبر 2025، يتضمن ق.م 2026، الصادر في ج.ر.ع 88، الصادرة بتاريخ 11 رجب عام 1447، الموافق 31 ديسمبر 2025.

إشكال، لكن في حالة ما إذا وجد المكلف بالضريبة تجاوزا، بعدم شرعية الضريبة الملقاة على عاتقه، أو غير مؤسسة قانونا فإنه يحق له الاحتجاج عليها، و عليه فالإشكالية التي تثار هي:

ما هي الإجراءات التي أقرها المشرع الجبائي لتسوية المنازعات الضريبية؟

وانطلاقا من هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ✓ هل الضمانات التي أقرها المشرع الجبائي كفيلة بحفظ حقوق الأطراف المتنازعة؟
- ✓ ماهي أهم التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2026 فيما يخص الإجراءات الجبائية، لاسيما في مجال المنازعات الضريبية؟

للإجابة على هذه الإشكالية، اعتمدنا خطة ثنائية و ذلك بتقسيم البحث إلى فصلين حيث سنتطرق في الفصل الأول إلى الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، ندرس من خلاله الطعن الأولي كآلية الزامية للتسوية الودية في المبحث الأول، وفي المبحث الثاني نتناول الطعن أمام اللجان كآلية اختيارية للتسوية الودية، و فيما يخص الفصل الثاني سنستعرض إجراءات تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، ندرس في المبحث الأول التقاضي أمام المحاكم الإدارية، في حين المبحث الثاني سيتمحور حول إجراءات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في استعراض مراحل الدراسة وتوضيح بعض الجزئيات الخاصة بالموضوع، و المنهج التحليلي و ذلك من خلال تحليل النصوص القانونية والتنظيمية و الإجراءات المتعلقة بالمنازعات في المادة الضريبية.

<u>صعوبات الدراسة:</u>

من بين الصعوبات التي واجهتنا خلال هذه الدراسة، تباين المعلومات و تضاربها في المراجع المتخصصة في مجال المنازعة الضريبية، وذلك بسبب التغييرات المستمرة الواردة على النصوص القانونية وعدم ثبات الإجراءات الجبائية، بسبب كثرة التعديلات الجارية عليها بموجب قوانين المالية المتعاقبة، ما يتطلب تحيين المعلومات و هذا يجعل مهمة البحث في الموضوع و الإلمام بعناصره بدقة صعبة، و تتطلب الدراية و التركيز.

إن الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على الآليات القانونية و التنظيمية التي وضعها المشرع الجبائي الجزائري، في مجال المنازعات الضريبية و الكفيلة بحفظ حقوق الأشخاص و المراكز القانونية، من خلال تسليط الضوء على مراحل المتبعة لفض النزاعات المتعلقة بالمواد الضريبية على اختلاف أنواعها، بالإضافة إلى الجهات المختصة بالفصل فيها، وكذا الإجراءات المتبعة لتسويتها، ومدى فعالية و نجاعة هذه الآليات في الحد من انتشار المنازعات الضريبية، و بالتالي التخفيف من القضايا المطروحة أمام المحاكم.

لقد وضع المشرع الجبائي الجزائري شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع أي دعوى أمام الجهات القضائية في مجال المنازعات الضريبية، فكل طعن في المواد الضريبية يجب أن يسبق بشكاية ابتدائية أمام المصالح الضريبية، و هذا ما نصت عليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري و التي جاء نصها كما يلي: " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المديرٌ الولائي للضرائب أو رئيسٌ مركز الضرائب أو رئيسٌ المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة "[1].

المبحث الأول: الطعن الأولي كآلية إلزامية للتسوية الودية

" يقصد بالتظلم الإداري المسبق تقديم شكاية ضد قرارات إدارية معينة قبل التوجه إلى القضاء، وإلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا "[2]، و بالنسبة للمادة الضريبية تحديدا، يتم ذلك عن طريق الوسائل الإدارية القانونية للتظلم بغية تسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية ذاتها، و هي مرحلة تسبق عرض النزاع على القضاء، كما تعرف هذه المرحلة بالوسائل غير القضائية.

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب، الرسوم، الحقوق و الغرامات المعدة من طرف مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"[3].

المطلب الأول: إجراءات رفع الشكوى

" تعد الإجراءات المتبعة أمام الإدارة الجبائية، المرحلة الأولى في تسوية المنازعات المتعلقة

بالضرائب، و ذلك من خلال الاحتجاجات المقدمة من جانب المكلف بالضريبة لما يرى أن الضريبة المفروضة عليه من جانب مصلحة الضرائب مبالغ فيها، لذا يقوم هذا الأخير بإيداع شكوى على مستوى إدارة الضرائب خلال أجال محددة و يحررها على ورق عادي"[4].

و قد وضع المشرع الجبائي للشكاية بمجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية، كما ضبطها بآجال محددة لا تقبل بعد انقضائها، حيث يكون مصيرها الرفض شكلا.

الفرع الأول: شكل ومحتوى الشكوى

-م 71 من ق.ا.ج. 1

-سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، د.ط، 1969،ص157. 2

-م 70 من ق.ا.ج. 3

1-محمد عباس محرزي، مدخل إلى الجباية والضرائب، الجزائر، د.ط، 2010، ص 129.

يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في الشكوى لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، و هذه الشروط نوعان، شروط شكلية و أخرى موضوعية:

أولا: الشروط الشكلية

" تعد الشكاية بمثابة الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفوع المشتكي ضد قرار الإدارة الجبائية، لذلك توجب تقديم شكاية مكتوبة وذلك مهما كان موضوعها، أي لا يمكن قبول الشكاية الشفهية وقد أعفى المشرع الجزائري الشكاية من أي حق مالي، فهي مجانية لا تخضع لحق الطابع "[1]، و تتمثل هذه الشروط الشكلية في ما يلي:

1- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، فالأصل أن تكون الشكوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين اللذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص اللذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.

2- يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل و يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني الذي عين ممثلا عنه بصفته موكلا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا.

غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و لا على أجراء المؤسسة المعنية.

3- " و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له بالجزائر"[2].

" أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) فإنه يجب على هذه المؤسسة أن تعتمد ممثلا عنها مقيما بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم المذكور، أما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة "[3].

4 - تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى ما يلي:

أ- ذكر الضريبة المعترض عليها.

2-سليماني حورية، الإجراءات الإدارية والقضائية في تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، ك.ح.ع.س.ج 20 أوت 1955 سكيكدة، 2015/2014، ص 8.

1-م 75 من ق.ا.ج.

2-أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، د.ط، 2005، ص 15.

ب- بيان رقم المادة من الجدول، إن تعذر استظهار الإنذار، و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

ت- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

ث- " توقيع صاحبها باليد، يجب أن تقدم الشكاية موقعة باليد من المكلف شخصيا، غير أنه إذا كان المكلف بالضريبة أميا لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء، بإمكانه تقديم الشكاية بواسطة محامي أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسمه أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك "[1].

" غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية من طرفه و قابلة لدعم نزاعه في أجل ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام، و لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصا، يقوم ـــ حسب الحالة مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول، و يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في هذا القرار إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80،81،81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية "[2].

ثانيا : الشروط الموضوعية

اشترطت المادة 73 في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، أن تحتوي الشكاية على عناصر معينة، و هو ما يسمى بالشروط الموضوعية للشكاية و هو عبارة عن عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي و استنتاجاته، نستعرضها فيما يلي :

1- عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسس المعتمد عليها من قبل المعترض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية، و هنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة و تلك التي يلتمس من خلالها إعادة النظر في تحديد مقدار الوعاء الضريبي:

أ- حالة الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ بإيجاز و بوضوح مع طلب تصحيحه.

1-طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، د.ط،2005 ص 14.

2-م 73 من ق.ا.ج.

ب- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي: ففي هذه الحالة بالنسبة للضرائب يطلب المعني الأسس التي اعتمدت عليها المصلحة في تقدير الضريبة المستحقة.

ت- عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة، وتقديم الحجج و المبررات قصد استدراك الخطأ و ذلك من أجل تخفيض جزئي أو كلي للضريبة.

2- " بالإضافة إلى تقديم بيانات عن الضريبة التي يراها مناسبة، والمبلغ المخفض الذي يطالب به، زد على ذلك إمكانية الدفع بتقادم الضريبة من جانب المكلف بالضريبة عندما تكون قد برأت ذمته بالتقادم "[1].

الفرع الثاني: آجال الطعن و التأجيل القانوني للدفع

أولا: آجال الطعن

نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة، و حتى تقبل على المكلف بالضريبة أن يودع شكواه وفقا لهذه الآجال:

- " مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

1- ينقضي أجل الشكوى في:

أ- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

ب- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها من غير وجه حق.

2- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:

أ- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

1-برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، د.ط، 2009، ص، ص 355-356.

ب- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة (TVA) في أجل أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع الذي يلي ذلك الذي تم فيه تبليغ القرار المتنازع عليه.

ت- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد فائض الدفع في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها تبليغ القرار المتنازع عليه "[1]، سواء بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي.

" من خلال ما سبق نسجل أن المشرع الجزائري منح آجالا معقولة بالنسبة المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، لكي يرفع شكواه إذا رأى بأن هناك ظلما قد أصابه لعدم علمه بالقوانين الضريبية، وتكون هذه المدة سارية بالنسبة للمنازعات الجبائية التي صدرت فيها واقعة تعطي الحق في التخفيض مثلا، كتهديم عقار مبني، شغور منزل مؤجر"[2].

ثانيا: التأجيل القانوني للدفع

وحسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء الدفع فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لتحصيل الحقوق المحتج عليها، " و في غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص "[3].

ويخص تطبيق هذا التدبير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

ويترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي.

كما " يمكن أن يكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة، في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإرجاء، و يُرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها

-م 72 من ق.ا.ج.1

1-فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار العلوم للنشر و التوزيع، د.ط، عنابة، 2008، ص، ص 21-22.

2-م 74 من ق.ا.ج.

من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا الى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 20 % من الضرائب المتنازع فيها "[1].

المطلب الثاني: الجهات المختصة بالتحقيق والبت الشكاوى

عملا بأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الجهة المختصة باستقبال الشكوى النزاعية هي الإدارة الضريبية متمثلة في شخص المدير الولائي للضرائب الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، لكن في إطار استكمال الدولة لسياسة عصرنة هياكل إدارتها الجبائية و العمل على تحقيق فكرة تقريب الإدارة من المواطن، " تم استحداث مجموعة من الهياكل الجبائية الجديدة "[2]، تعمل مع نفس الوصاية، حيث أصبحت هناك أربع (04) جهات معنية باستقبال الشكاوى الضريبية و هي:

1 - مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

2 - المديريات الولائية للضرائب (DIW).

3 - مراكز الضرائب (CDI).

4 - المراكز الجوارية للضرائب (CPI) .

لهذا فالشكوى الضريبية الأولية لابد أن ترفع وجوبا أمام المصلحة المختصة من بين الجهات المذكورة أعلاه ، غير أنه في هذه المرحلة و باعتبار مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب غير مفعلة كليا في الوقت الحالي عبر كامل التراب الوطني، و عملية تنصيبها متواصلة تدريجيا، فإن المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مفتشيات الضرائب، ملزمون بإيداع شكاويهم الضريبية على مستوى مديرية الضرائب بالولاية التي يتبعون لاختصاصها الإقليمي ، ماعدا تلك التي تدخل ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات و التي مقرها بالجزائر العاصمة ، و هذا حسب ما تضمنته " المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06 327 -المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006 ، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها "[3].

1.نفس المرجع-

1-ق.و.م، المؤرخ في: 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المنشور في ج.ر.ع 20، المعدل والمتمم ب ق.و.م المؤرخ في:08 صفر عام 1440 الموافق 17 أكتوبر 2018، الصادر في ج.ر.ع 14، الصادر بتاريخ: 28 فيفري 2019.

1-م 32 من م.ت رقم ، مؤرخ في 25 شعبان عام 1427، الموافق 18 سبتمبر 2006، منشور في ج.ر.ع 59، الصادر في أول رمضان 1427، الموافق 24 سبتمبر 2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، و التي جاء نصها كالتالي:" تحافظ مفتشيات وقباضات الضرائب بصفة انتقالية وفي انتظار إدماجها

الفرع الأول: مجال الاختصاص و آجال الفصل في الشكوى

يتم إيداع الشكاوى على مستوى المصلحة التي أعدت الضريبة أو المصلحة المسيرة للملف الجبائي للمعني بالنزاع، و هذا في حالة تحويل الملف الجبائي للمشتكي عند تغيير النظام الجبائي من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى نظام الربح الحقيقي أو بناء على طلب المكلف بالضريبة بسبب تغيير المقر الاجتماعي، و ذلك حسب الحالة، إما مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب.

و بعد عملية الإيداع من جانب المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني، يتم تسجيل الشكاية في سجل خاص مرقم و مؤشر عليه من طرف رئيس المصلحة حسب التسلسل الزمني لاستقبال الشكاوى، و هنا ألزم المشرع إدارة الضرائب المستقبلة للشكاية تسليم وصل للمكلف بالضريبة يثبت أنه قد أودع الشكاية لدى مصالحها، " ثم تحال إلى مفتش الضرائب المكلف بمهمة التحقيق فيها، باعتباره يحوز على معلومات أكثر من غيره حول تأسيس الضريبة موضوع الشكاية، حيث يتم دراستها و التحقيق فيها من الجانب الشكلي ثم الموضوعي"[1].

" عندما تودع الشكاية بمصلحة الضرائب فإما يتم رفضها (عدم القبول) فورا لعدم توافر الشروط الشكلية الجوهرية، استنادا إلى المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، و إما تقبل ويأمر رئيس المصلحة بإجراء تحقيق بشأنها، فيباشره مفتش الضرائب المختص الذي يعمل على دراسة طلبات المتظلم "[2].

أولا: مجال الاختصاص حسب كل جهة

1- مدير كبريات المؤسسات

يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين التابعين لمجال اختصاصه و هم:

أ- " الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات و التي تخضع للتشريع الخاص بهذا المجال.

ب- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدي يخضع لنظام الربح الحقيقي عندما تساوي قيمة العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به".

2-سابق نجوى وبكار مريم، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، م.ج. الشيخ المقاوم امود بن مختار، ايليزي، الموسم الجامعي 2024-2025، ص 26.

-برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 356. 2

ت- شركات رؤوس الأموال، وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

ث- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية "[1].

" و عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات ستمائة مليون دينار جزائري(000 000 600 دج) فانه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، و في هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية(08) أشهر"[2].

3- مدير الضرائب بالولاية

بالرجوع إلى نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي و التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي ثلاث مائة مليون دينار جزائري (000 000 3) متضمنة الحقوق و الغرامات "[3]، "في حين يتعين عليه التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية فيما يخص الشكاوى النزاعية التي تفوق هذا المبلغ"[4]، كما يمكنه تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته حيث تحدد شروط منح هذا التفويض بقرار صادر عن المدير العام للضرائب.

4- رئيس مركز الضرائب

يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري (000 000 70 دج) متضمنة الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة في الجدول، وذلك مع مراعاة أحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية،

ويبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاص المركز وهم:

2-م 160 من ق.ا.ج.

-م 172 من ق.ا.ج.2

2-زفاني محمد، المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، م.ج. مغنية تخصص قانون عام، السنة الجامعية 2019- 2020 ، ص 17.

-م 79 ق.ا.ج. 4

أ- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعون لنظام الربح الحقيقي لفرض الضريبة وغير الخاضعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

ب- بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي المبسط.

5- رئيس المركز الجواري للضرائب

" تدخل ضمن نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجواري للضرائب كل الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه"[1]، كما يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي ثلاثين مليون دينار جزائري (000 000 30 دج) مشتملة الحقوق و العقوبات و غرامات الوعاء الضريبي المدرجة، و يبت رئيس المركز الجواري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركزه و الخاضعون للضرائب و الرسوم التالية:

- ✓ الضريبة الجزافية الوحيدة.
- ✓ الرسم العقاري للملكيات المبنية وغير المبنية و رسم التطهير.
- ✓ الضريبة على الثروة.
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي في الفئات التالية:
- ✓ المداخيل الفلاحية.
- ✓ المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية.
- ✓ المرتبات والأجور والمنح و الريوع العمرية بالنسبة للمستخدمين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- ✓ فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية.

ثانيا: آجال البث في الشكاية

1- " يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين التابعين لمجال اختصاصه في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها.

1-بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر قانون عام، ك.ح.ع.س.ج سطيف 2، السنة الجامعية 2019-2020، ص 22.

2- يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استقبال الشكوى.

3- ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

4- ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة"[1].

الفرع الثاني: اجراءات التحقيق في الشكاية و الفصل فيها

" يقوم المفتش بجمع المعلومات والقيام بجميع التحريات اللازمة من خلال معاينة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة و الاطلاع على الوثائق المرفقة بالشكاية، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كل المعلومات والتوضيحات الضرورية التي من شأنها إفادته أكثر، وللمفتش الحق في التنقل و إجراء التحقيق في عين المكان و كذا الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعده في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة"[2].

كما يمكن للمصلحة القيام بمعاينات ميدانية أو طلب معلومات من الهيئات و الإدارات و المؤسسات و كل الأشخاص ذات صلة بعناصر الشكاية ، و ذلك من أجل استغلالها للتوصل إلى نتائج ، و بناء عليها يقدم اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع إلى المسؤول المباشر و هذا الأخير يبدي رأيه في الموضوع إما بالموافقة أو تقديم اقتراحه الشخصي و هكذا إلى غاية صدور القرار، إما عن طريق مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب أو مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب – حسب الحالة مبينا الأسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها، كما " يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة في مقابل إشعار بالاستلام "[3].

إن مفتش الضرائب المختص إقليميا الذي قام بفرض الضريبة محل النزاع هو أعلم من غيره بوقائعها لذلك تسند له مهمة إجراء التحقيق في الشكاية و النظر في حيثياتها بأمر من المدير الولائي للضرائب.

" كما أن تسبيب القرارات الإدارية من الإجراءات الإلزامية يعد إجراءا إلزاميا و ذلك حتى لا تقع هذه القرارات تحت طائلة البطلان "[4]، " ويمكن أن يتضمن قرار إدارة الضرائب

-م 76 من ق.ا.ج.1

1-فريجة حسين، مرجع سابق، ص 24.

2-م 77 من ق.ا.ج.

3-محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2005 ، ص4 .

تخفيضا كليا أو جزئيا أو رفضا تاما للشكاية، واستنادا للتسبيب الذي اعتمده مصدر القرار يمكن للمكلف بالضريبة إما أن يقتنع و يقبل بالقرار المتخذ بشأن شكواه أو يرفض محتواه و في هذه الحالة يمكنه استئناف النزاع، اما بتقديم طعن أمام اللجنة المختصة أو رفع دعوى أمام القضاء، حسب اختياره "[1].

المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان كآلية اختيارية للتسوية الودية

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه - حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد 80،81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، و ذلك في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة ، و" الطعن لا يعلق الدفع، غير أنه يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بتقديم ضمانات حقيقية من أجل ضمان تحصيل الحقوق و الغرامات المتبقية قيد النزاع أو بدفع من جديد مبلغ يعادل 20 % من هذه الضرائب "[2]، في حين لا يمكنه أن يرفع الطعن بالرجوع إلى اللجنة المختصة في حالة ما اذا رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

و في هذا الخصوص، استحدث المشرع الجزائري ما يسمى باللجان الإدارية و ذلك قصد تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعهم عليها، إذ يرى البعض أن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة مبتدعة فيما يتعلق بإجراءات المنازعات الضريبية، حيث لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة و حماية المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة في فرضها للضريبة.

المطلب الأول: التظلم النزاعي أمام لجان الطعن المختصة

يتم اللجوء إلى لجان الطعن، و ذلك من أجل الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة

في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وذلك عند تبليغه بقرار الإدارة كذلك عند نفاذ الآجل المحدد للبث في الشكوى.

و عليه سندرس في هذا المطلب الإطار القانوني و التنظيمي للجان الطعن من خلال الفرع الأول، و نخصص الفرع الثاني لإجراءات الطعن أمام هذه اللجان:

1-بن اعراب محمد، مرجع سابق، ص 16.

2 -م 80 من ق.ا.ج.

الفرع الأول: الإطار القانوني و التنظيمي للجان الطعن

" ترسل الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون، و تخضع لقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و79 من قانون الإجراءات الجبائية "[1].

و يمكن أن تبدي لجان الطعون رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، و الرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة ، أو إلى الاستفادة من حق ناجم من حكم تشريعي أو تنظيمي، كما تفصل اللجنة الولائية للطعن، المشار إليها في الفقرة الرابعة من المادة 81 مكرر من هذا القانون (قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بموجب قانون المالية لسنة 2026) في الطلبات المقدمة للاعتراض على حقوق التسجيل الناتجة عن التسويات التي تقوم بها مصالح الإدارة الجبائية، أو تلك الرامية للحصول على حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي،و تبت لجان الطعن في الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ الايداع أمام اللجنة ، كما يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن لجان الطعن، و يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الاعفاء الذي يمنح للشاكي وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة الى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس (رئيس لجنة الطعن).

ويبلغ القرار الموافق إلى المكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة، و تعتبر قرارات اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، و عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فان على مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه ، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي، و باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، يعين أعضاء لجان الطعن لعهدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد،" يمنح لأعضاء لجان الطعن تعويضا للحضور و المشاركة، حيث تحدد قيمته و كيفية منحه عن طريق مقرر صادر عن الوزير المكلف بالمالية "[2].

أولا: تشكيلة لجان الطعن النزاعية:

- " تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تتشكل كما يلي:

1-م 80 من ق.ا.ج.

1-م 81 من ق.ا.ج.

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

- عضو واحد (01) من المجلس الشعبي البلدي.

- ممثل واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- ممثل واحد (1) عن غرفة الصناعة و التجارة للولاية.

- ممثل واحد (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، أو ممثليهم اللذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

- ممثل واحد (1) عن الاتحاد العام للتجار و الحرفيين الجزائريين.

-مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين.

و في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، يتولى مهام الأمين و المقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب، و في حالة تعارض المصالح، لا يمكن لمحافظي الحسابات و المستشارين الجبائيين المشاركة في النقاشات و المداولات في الجلسة العامة أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزبائنهم.

لما يتعلق بالانسحاب من المناقشات و المداولات بالرئيس، تخول رئاسة اللجنة لعضو يتم تعيينه بالتصويت بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين.

كما تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (000 000 20 دج) ، و التي سبق و أن أصدرت بشأنها الإدارة قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها على الأقل مرتين (2) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقواله، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم بالاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة.

- تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، تتشكل كما يلي:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.

- ممثل واحد (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة و الصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

- ممثل واحد (1) عن الغرفة الفلاحية في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

- ممثل واحد (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- ممثل واحد (1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

- مستشار جبائي يتم تعيينه منن طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين.

و في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، و يتولى مهام الأمين و المقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

و في حالة تعارض المصالح، لا يمكن لمحافظي الحسابات و المستشارين الجبائيين المشاركة في النقاشات و المداولات في الجلسة العامة، أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزبائنهم، و لما يتعلق بالانسحاب من المناقشات والمداولات بالرئيس، تخول رئاسة اللجنة لعضو يتم تعيينه بالتصويت بالأغلبية من طرف أعضاء اللجنة الحاضرين.

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (000 000 20 دج) و يقل أو يساوي سبعين مليون دينار (000 000 70 دج) ، و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها على الأقل، مرتين (2) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم .ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، و يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات، يكون وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من اختتام أشغال اللجنة.

- تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب و الرسوم المتعلقة بالمحروقات، و تتشكل كما يلي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل واحد (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد (1) عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ممثل واحد (1) عن الوزارة المكلفة بالمحروقات تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل واحد (1) عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل واحد (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل واحد (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

و في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة.

كما يمكن أيضا للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

يتولى مهام الأمين و المقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

و في حالة تعارض المصالح، لا يمكن لمحافظي الحسابات و المستشارين الجبائيين المشاركة في النقاشات و المداولات في الجلسة العامة، أثناء دراسة ملفات الطعن الخاصة بزبنائهم، كما يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقررا للجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

- تبدي اللجنة المركزية رأيها حول ما يأتي:

أ- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالمحروقات سبعين مليون دينار (000 000 70 دج) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

ب- الطعون المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الأتاوى المذكورة أعلاه التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات و التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

ت- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها على الأقل، مرتين (2) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم.

ث- ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

ج- ويمكن للجنة كذلك أن تستمع، لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

ح- يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على أراء اللجنة وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

- تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن لحقوق التسجيل، تتشكل من:

- المدير الولائي المكلف بالأملاك الوطنية، رئيسا.

-المدير الفرعي للرقابة الجبائية.

-ممثل عن مصلحة الأملاك الوطنية للولاية مكلف بالخبرات والتقييمات العقارية، لديه على الأقل رتبة رئيس مصلحة.

-عون عقاري يعينه الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

-موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- مهندس خبير عقاري يعين من طرف هيئة المهندسين الخبراء العقاريين.

-ممثل عن مديرية السكن، لديه على الأقل رتبة رئيس مصلحة.

-ممثل عن مديرية المصالح الفلاحية للولاية، لديه على الأقل رتبة رئيس مصلحة.

يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

يتولى المدير الفرعي للمنازعات أو ممثله برتبة رئيس مكتب مهام الأمين العام و المقرر، و يحضر الجلسات ويكون له صوت استشاري، و في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم استبداله بتعيين عضو جديد.

يستدعى المكلفون بالضريبة المعنيون عشرون (20) يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع، حيث يطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، كما يمكنهم أن يستعينوا بمستشار من اختيارهم أو يعينوا وكيلا مؤهلا قانونا.

تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها على الأقل مرة واحدة (1) في الشهر، و لتكون مداولاتها صحيحة يشترط حضور خمسة (5) أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس.

يجب أن تتم الموافقة على رأي اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الأمين إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة "[1].

1-م 81 مكرر من ق.ا.ج (معدلة بموجب م 86 من ق رقم 25-17 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1447الموافق 14 ديسمبر 2025، يتضمن ق.م 2026، ج.ر.ع 88، الصادر بتاريخ 11 رجب عام 1447، الموافق 31 ديسمبر 2025.

- كما نشير إلى أنه يخضع أعضاء اللجان المذكورة سابقا للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن النزاعي

" يثير موضوع آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة و حقوق التسجيل، عدة إشكالات تتمحور حول الطبيعة القانونية لهذه الآراء، ومدى إلزاميتها للمخاطبين بها أو أطراف النزاع الضريبي بالإضافة إلى مبرر إضفاء المشرع للرقابة الإدارية من طرف إدارة الضرائب على هذه الآراء وإمكانية الطعن فيها بالرغم من أنها طرف أساسي في صنعها "[1].

أولا : مدى إلزامية آراء لجان الطعن الضريبي

لقد وصف المشرع الجبائي نتائج المداولات التي تصدرها مختلف لجان الطعن الإدارية (الولائية، الجهوية و المركزية) بالآراء، فهي من جهة لا ترق إلى مرتبة القرارات لكن في الوقت نفسه تعتبر آراؤها فاصلة في الشكوى و ملزمة للجانبين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة على حد سواء، وذلك ما لم تكن مخالفة صراحة للقوانين و التنظيمات السارية و هذا ما يتضح من خلال المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاء نصها كما يلي:" يمكن أن تبدي لجان الطعون **رأيا** حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال ... كما يمكن لهذه اللجان أن تبدي **رأيا** بشأن الضرائب و الرسوم و الأتاوى المنصوص عليها وفقا للتشريع المتعلق بالمحروقات ... يجب أن تعلل **الآراء** الصادرة عن اللجان ... ويبلغ القرار الموافق في أجل شهر واحد، ابتداء من تاريخ استلام **رأي** اللجنة ... تعتبر **آراء** اللجان نافذة باستثناء تلك **الآراء** المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول...."[2].

" وتم الفصل في هذا الجدل القائم من حيث إلزامية هذه الآراء من خلال صدور قانون المالية لسنة 2016 حيث جعل الآراء الصادرة عن اللجان نافذة إلا ما كان منها مخالفا لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة ينبغي على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ للشاكي دون رفع

2-معلوم خير الدين، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، ك.ح.ع.س.ج البويرة، 2020/2019، ص58.

-م 81 من ق.ا.ج.2

الطعن إلى المحكمة الإدارية كما كان منصوصا عليه في قانون الإجراءات الجبائية، بحيث لا تتحمل الإدارة الجباية عبء التوجه للقضاء"[1].

ثانيا: رقابة إدارة الضرائب على آراء اللجان والطعن فيها

مبدئيا تعتبر آراء لجان الطعن النزاعي نافذة، ما لم تخالف القوانين المنظمة لمجال الضرائب و الإجراءات الجبائية المعمول بها، ومن هذا المنطلق فانه " عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فانه على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه و الذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي "[2].

و عليه فان إلزامية الآراء الناجمة عن لجان الطعن و مسألة تنفيذها متوقفة على مدى مطابقتها للتشريع الجبائي المعتمد، و الملاحظ أنه تقع المسؤولية على كل من مدير المؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب في الرقابة على أراء لجان الطعن، و بالتالي هذه الأخيرة لا تتمتع بالسلطة المطلقة في اتخاذ القرارات بشأن الشكاوى المعروضة أمامها، بما أنها تستوجب المصادقة عليها من طرف إدارة الضرائب قبل تنفيذها.

المطلب الثاني: الطعن الولائي (لجان العفو)

" تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، و ذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت طبقا للقوانين و التنظيمات، في طلبات القابضين الملتمس بها، جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية "[3].

تتميز لجان الطعن الولائي بالمقارنة مع لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال بطبيعة الطعون الموجهة إليها، إذ لا تتصف بالطابع النزاعي و انما تتعلق بالتماس الإعفاء أو التخفيف لحصص مؤسسة قانونا، و لا يشوبها أي عيب فيما يخص سير إجراءات الاخضاع الضريبي، حيث أن المكلف عند تقدمه بالتظلم أمام

2-خديجة قنادي، منى عيشوش بيرم، النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، ك.ح.ع.س.ج. محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص 48.

-م81 ق.ا.ج.2

-م 92 من نفس ق.3

لجان الطعن الولائي، مبدئيا لا يعترض على الضرائب و الرسوم الملقاة على عاتقه، و لا يطالب بإعادة النظر فيها، بل " يمكن للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا من الادارة الجبائية الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليهم في حالة عوز أو ضيق وأن يلتمسوا الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية والتخفيف من قيمتها"[1]، وبالتالي فإن آراء هذه اللجان تبنى بناء على طلبات مقدمة أمامها من طرفهم، وتكون مقترنة بعدم قدرتهم على تسديد ديونهم الجبائية نظرا لعوزهم و ضيق حالهم، أو لعدم مراعاة النصوص القانونية، التي ينجر عنها زيادات في الضرائب والغرامات الجبائية، أما قابضو الضرائب يختلف الأمر فيما يخص طلباتهم، حيث أن هؤلاء مكلفون بتحصيل الضرائب المدرجة في حساباتهم، فلكل منهم محاسبة خاصة به تجعل من هذا الأخير مدينا للخزينة العمومية بمبالغ الضرائب المراد تحصيلها، وعند عدم إمكانية أو استحالة هذا التحصيل، فمن أجل تخفيف مسؤولياتهم اتجاه إدارتهم واتجاه الخزينة العمومية، يمكنهم طلب جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة، و ابرائهم من المسؤولية، كما يجوز لهم إجراء هذه الطلبات في إطار جملة من الشروط و الإجراءات.

و عليه سنستعرض في هذا المطلب طلبات المكلف بالضريبة من خلال الفرع الأول، ثم في الفرع الثاني نعرج على طلبات القابض.

الفرع الأول: طلبات المكلف بالضريبة

" طبقا لنص المادة 93 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجب على المكلفين بالضريبة إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع إرفاقها بالإنذار، و في حالة عدم إمكانية تقديمه يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى "[2].

لقد أحاط المشرع الجبائي مسألة طلبات و إلتماسات العفو للمكلفين بالضريبة أمام لجان الطعن الولائية بمجموعة من الضوابط و الإجراءات، نبرزها فيما يلي:

أولا: " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الاعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز عن ابراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية "[3].

1-بن سي قدور سامية، الإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون خاص ك.ح.ع.س.ج. مستغانم، السنة الجامعية 2020/2019، ص 41.

1-بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 41.

-م 93 من ق.ا.ج.3

ثانيا: يمكنهم أيضا، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو في الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

ثالثا: يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وارفاقها بالإنذار، و في حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى، و يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب و الرسوم المخصصة لميزانية البلديات (الرسم العقاري و رسم التطهير و الرسم على الاقامة).

رابعا: ينبغي منح هذه الإعفاءات أو التخفيفات للمدين بالرسم حسن النية، تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواضبته العادية، بالنظر لالتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة سعيا منه

للتخلص من ديونه.

خامسا: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح في حالة الغش، تخفيضا أو تخفيفا في الضرائب و الغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي.

- تعاين هذه الطلبات مع مراعاة الحدود و الشروط الاتية:

أ- في مجال الرسوم على رقم الأعمال، لا تكون الغرامات المعدة تطبيقا "للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال"[1] موضوع الاعفاء الولائي كليا أو جزئيا من طرف الإدارة.

ب- لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المديين بالرسم إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.

ت- يجب ألا يكون للتخفيضات في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة ، الممنوحة من طرف الإدارة أثر ارجاع الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم أقل من مبلغ تعويض التأخير الذي سيكون مستحقا اذا طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون، و التي جاءت على النحو التالي:" دون المساس بأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة ، يترتب على التأخر في دفع الضريبة ، و بعد توفر كل الالتزامات القانونية أو التنظيمية ، تحصيل غرامة جبائية تحدد ب: 10 % من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها ، و تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الحقوق، و يجوز بصورة استثنائية أن تسقط

1-م 128 من أ. رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976، يتضمن ق.ر.ر.أ، المعدل ج.ر.ع والمتمم، 103، الصادر بتاريخ 5 محرم عام 1397 الموافق 26 ديسمبر 1976.

كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية "[1].

- تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب:

أولا: للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، و هذا عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف خمسة ملايين دينار (000 000 5 دج).

ثانيا: لمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي خمسة ملايين دينار (5 000 000 دج).

- يتم إحداث اللجان المذكورة أعلاه وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

- " تعتبر قرارات المدير الولائي للضرائب قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "[2].

- " يمكن للإدارة، بصفة تعاقدية قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، حيث تخول سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى كل من:

أ- المدير الولائي للضرائب، بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، و ذلك عندما يقل المبلغ الاجمالي للغرامات الجبائية و العقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ خمسة ملايين دينار(000 000 5 دج).

ب- المدير الجهوي للضرائب، بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يفوق المبلغ الاجمالي للغرامات الجبائية و العقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط خمسة ملايين دينار (000 000 5 دج) .

و من أجل الاستفادة من هذه التدابير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.

تبلـغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما اقتراح التخفيض المشروط للمكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل اشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ

1-م 540 من ق.ض.غ.م.

2-م 93 من ق.ا.ج.

المقترح للتخفيض و كذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، و يمنح أجل ثلاثين (30) يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء رأيه إما بقبوله أو رفضه.

في حالة قبول المكلف بالضريبة، فانه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل اشعار بالاستلام، و عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استفاء الالتزامات المدونة به و موافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي اجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات و العقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها "[1].

الفرع الثاني: طلبات القابض

" في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، يمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات وهي إما طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية أو طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل "[2].

لكن قد يحدث أن يقوم القابض بكل الإجراءات المنصوص عليها قانونا ويستحيل عليه تحصيل الحصص الموكلة له لأسباب مختلفة، ولهذا منحه المشرع طرق قانونية تسمح له بإبراء ذمته من المسؤولية وذلك ما نصت عليه المواد 94 و173 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية، و هذا ما يطلق عليه كشف الحصص غير القابلة للتحصيل، وهو كشف جماعي يقدمه قابض الضرائب المختص حسب الحالة، إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات، وذلك من خلال نوعين من الطلبات و هي :

أولا: طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية .

حيث جاء في الفقرة الثالثة من نص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء، إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.

ثانيا: طلبات إلغاء تحصيل الحصص غير القابلة للتحصيل.

" يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا، ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار عدم القيمة لحصص الضرائب و الرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير القابلة للتحصيل، يمكن طلب إقرار عدم القيمة من طرف قابضي الضرائب قبل انقضاء

-م 93 مكرر من ق.ا.ج.1

-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 2.52

المدة المذكورة للحصص التي يمكن إثبات عدم قابلية تحصيلها ، تحدد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم، يمكن طلب إقرار عدم القيمة ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل بالنسبة للحصص التي لا تتجاوز مبلغا يتم تحديده عن طريق التنظيم دون تقديم أسباب عدم قابلية تحصيلها، إن الإدراج في عديم القيمة لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، و لكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم ، تخول سلطة البت في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب و إلى المدير الولائي للضرائب حسب الكيفيات و درجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية "[1].

" إن طلبات قابض الضرائب المختلفة بإلغاء تحصيل الحصص التي تقع على ذمة المكلفين المفقودين أو المتوفين أو المتبوعين دون جدوى، أو بالحصص الضريبية التي تم فرضها مرتين أو نتيجة خطأ"[2]، حيث " يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة بتقييد شكاوى المكلفين، ثم يتم توجيه هذه الطلبات إلى المصالح المعنية بحيث يتولى رئيس المصلحة التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء في حق المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، أما إذا اختلفت آراء القابض ورئيس المصلحة فالرأي الفاصل هو رأي المدير الولائي للضرائب "[3].

كما " يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا، ابتداء من السنة الخامسة التي سنة ادراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام القيمة لحصص الضرائب و الرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير القابلة للتحصيل، غير أنه يمكن طلب إقرار عدم القيمة من طرف قابضي الضرائب قبل انقضاء المدة المذكورة للحصص التي يمكن اثبات عدم قابلية تحصيلها، تحدد أسباب و حجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم، يمكن طلب إقرار عدم القيمة ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل بالنسبة للحصص التي لا تتجاوز مبلغا يتم تحديده عن طريق التنظيم دون تقديم أسباب عدم قابليتها للتحصيل، إن الإدراج في عديم القيمة لا أثر له سوى ابراء قابض الضرائب من مسؤوليته في تحصيل الديون، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين

-م 94 من ق.ا.ج.1

2-بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية (محينة وفقا لتعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2025) موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر قانون عام، ك.ح.ع.س.ج. سطيف 2، 2024-2025، ص 14.

3-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 53.

بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم "[1].

" فقباضة الضرائب هي مصلحة مختصة بتحصيل كل ما يفرض على المكلف من ضرائب ورسوم وغرامات، ويشرف على ذلك قابض الضرائب الذي يحمل على عاتقه تحصيل مستحقات الخزينة من المكلفين بها بالطرق المنصوص عليها في القانون، و قد يصل إلى الحجز التنفيذي وذلك حفاظا منه على إيرادات الخزينة العمومية "[2].

تخول سلطة البت في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب وإلى المدير الولائي للضرائب حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

و عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، حيث يصدر بشأنها حكم الإلغاء من طرف المدير الولائي للضرائب، " لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الابراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم ادراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف "[3].

كما تجدر الإشارة إلى أنه في إطار سياسة الدولة في القضاء على التراكمات السابقة في مجال الضرائب و الرسوم و التخفيف على المواطن، و سعيها في سبيل تعزيز الامتثال و الشمول المالي و الضريبي، من خلال الإجراءات الاستثنائية التي جاء بها قانون المالية 2026 فيما يخص التطهير والتسوية للديون الجبائية غير المحصلة، فانه وفقا " للتعليمة رقم 16 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 09 أفريل 2026 "[4]، فانه بالنسبة للديون الجبائية محل نزاع، مهما كانت مرحلة الطعن، يستفيد المكلفون المدينون من إجراءات الإلغاء و التطهير المنصوص عليها بموجب أحكام " المادة 122من قانون المالية لسنة 2026"[5] ، " شريطة سحب المدين لطعنه سواء كان تظلما مسبقا أو طعنا أمام لجان الطعن المختصة.

-م 94 من ق.ا.ج.1

2-بن اعراب محمد، مرجع سابق، ص 14.

-م 94 من ق.ا.ج.3

1-التعليمة رقم 16 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 09 أفريل 2026، المحددة لكيفيات تطبيق أحكام المادة 122 من قانون المالية لسنة 2026، المتعلقة بالغاء الديون الجبائية المسجلة في حسابات قابضي الضرائب بعنوان سنة 2011 و ما قبلها، و تطهير الديون المسجلة خلال السنوات الممتدة من 2012 الى غاية 2025.

2-م 122 من ق.م 2026:" تلغى الديون الجبائية غير المحصلة التي تم تسجيلها خلال سنوات 2011 و ما قبلها، التي في ذمة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، باستثناء تلك الناتجة عن استحقاقات جبائية يكون أصحابها قد أدينوا بسبب أعمال تدليسية، أما

كما أن السحب يجب أن يسبقه تقديم التصريح بالاكتتاب، ضمن إجراءات التطهير المشار إليها في المادة أعلاه، و ذلك مع دفع ما قيمته 70% من مجموع الحقوق البسيطة المستحقة

الديون الجبائية التي تعذر تحصيلها إلى غاية 31 تاريخ ديسمبر 2025، يؤدي تسديدها دفعة واحدة أو على أقساط، في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2026، إلى إلغاء الغرامات و الاستفادة من خصم جزافي بنسبة 30% على الحقوق الأساسية، لا تطبق أحكام هذه المادة على المكلفين المدانين بعمليات احتيالية..."

" أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة، في حالة عدم تمكنهم من الحصول على حقوقهم بصفة مرضية و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء المتعلقة بالمنازعات أمام الإدارة الجبائية أو ما يصطلح عليه بالتظلم المسبق، أو الاختيارية و المتمثلة في الشكاوى المرفوعة أمام لجان الطعن النزاعي، و التي أسفرت جميعها على قرارات غير مرضية لهم إما نسبيا أو تماما فيما يخص الديون المتعلقة بمختلف الضرائب و الرسوم الملقاة على عاتقهم و التي يرون أنها غير مؤسسة أو مجحفة في حقهم بسبب أخطاء في إجراءات تأسيسها أو تحديد أوعيتها وفق القوانين و المعايير سارية المفعول و غيرها من الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة الى المطالبة بإلغائها كليا أو التخفيض منها، إمكانية اللجوء إلى القضاء المختص بحيث تعتبر الدعوى الضريبية السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية أمام القضاء "[1].

و عليه سنحاول من خلال هذا الفصل إلى عرض إجراءات تسوية المنازعات القضائية، ابتداء من رفعها أمام المحاكم الإدارية كأول درجة و صولا إلى الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، مرورا بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف كدرجة ثانية، و عليه قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، أما المبحث الأول سنتناول فيه إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية على درجتين المحكمة الإدارية ثم المحكمة الإدارية للاستئناف، بالإضافة إلى الطعن بالنقض أمام المجلس القضائي، و في المبحث الثاني سوف نتعرض إلى إجراءات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي.

المبحث الأول: إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية

بعد استنفاذ المكلف بالضريبة مرحلة التسوية الودية للنزاع الضريبي سواء الإلزامية منها أو الاختيارية، بدءا من التظلم المسبق لدى إدارة الضرائب و الطعن أمام لجان الطعن المختصة، هذا الأخير الذي يمكن للمكلف بالضريبة الاستغناء عنه و التوجه مباشرة بشكواه أمام القضاء الإداري، و في هذه الحالة يفقد المكلف بالضريبة الفرصة و يسقط الحق في الطعن إذا ما لجأ إلى القضاء مباشرة، و ذلك حسب نص المادة 80 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، و التي جاءت كما يلي:" ...لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ."[2]

اذا أراد المكلف بالضريبة مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل استدراك وتعديل أخطائها، فإنه يسلك الطريق القضائي كآخر حل له للمطالبة بحقوقه، وذلك من خلال الدعوى الضريبية، هذه الدعوى التي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في منازعاتها بجميع أنواعها، حيث قيد المشرع رفعها بجملة من الشروط و الإجراءات، فبالنسبة لمسألة الاختصاص

1-بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 51.

2-م 80 من ق.ا.ج.

النوعي فقد فصل فيها قانون الإجـراءات المدنية و الإدارية في المادة رقم 800 و التي جاء نصها كما يلي:" المـحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، باستثناء المنازعات الموكلة إلى جهات قضائية أخرى، تختص المـحاكم الإدارية بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية طرفا فيها "[1]،و أيضا القـوانين الخاصة لاسيما قانون الإجراءات الجبائية، فبغـض النظـر علـى رافـع الـدعوى سـواء تعلق الأمر بالمكلـف بالضريبة أو الإدارة الضريبية ذاتها، وعلـى هـذا الأسـاس ستتمحور دراستنا فـي هـذا المبحـث حـول إجراءات رفـع الـدعوى الضـريبية بدءا بالشـروط ثم مسألة الاختصاص في المطلب الأول، و في المطلب الثاني نبرز مراحل سير هذه الخصومة.

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى

" تعتبر المحكمة الإدارية درجة التقاضي الدنيا في المادة الإدارية، فهي تشكل الوجه لأول لمبدأ التقاضي على درجتين، و تطبيقا للمعيار العضوي، تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب، وكقاعدة عامة لا ينجم عن إقامة هذه الدعاوى أثر موقف، حيث يتم تطبيقها وفقا لنص المادة 800 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية"[2]، إلاّ أنه نجد أن إجراءات و شروط قبول الدعوى هذه تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة و باختلاف القرار المطعون فيه من جهة أخرى، و أيضا من قبل من تمت مباشرة الدعوى، هل من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، فلابد من ارتباطها بحالات معينة وشروط لقبولها، والتي تختلف بحسب رافع الدعوى، و عليه سنتطرق إلى حالة رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أولا ثم إلى حالة رفعها من جانب ادارة الضرائب.

الفرع الأول: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، كذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاذ جميع طرق الطعن الإدارية.

لقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: " تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وقد تضمنها قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية و ذلك بموجب المادة 82 فيما يخص القرارات الصادرة عن مديري الضرائب الولائيين و رؤساء المراكز و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب و أيضا بموجب المادة 173 بالنسبة للقرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات،

1.-م 800 من ق.ا.م.ا

2.-بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 27.

فالدعوى في المادة الضريبية لها خصوصيات و إجراءات تميزها عن باقي الدعاوى الإدارية، حين رفعها أمام القضاء الإداري الذي يعتبر الجهة المختصة بالنظر في هذه الدعوى، بالإضافة إلى ذلك تخضع الدعوى الضريبية إلى شروط شكلية وإجراءات خاصة نظمها قانون الاجراءات الجبائية، وفي حالة عدم توفر نص خاص فإنها تخضع للشروط و الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية و الإدارية "[1].

أولا: حالات رفع الشكوى من جانب المكلف بالضريبة

لقد مكن المشرع المكلف بالضريبة من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية ويكون ذلك في الحالات التالية:

✓ يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب، المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.

✓ يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات أمام المحكمة الإدارية، بالنسبة للمكلفين التابعين لاختصاص هذه الأخيرة، و ذلك طبقا للمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:"...و يمكنهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من هذا القانون تطبق الأحكام الواردة في المواد من 83 الى 94 من هذا القانون، المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، فيما يخص الدعاوى المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات أو ضدها "[2].

✓ يمكن أيضا أن ترفع القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية.

✓ يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن.

✓ يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الأجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.

✓ كما يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، إذا لم تبد اللجنة قراراها في الأجال الممنوحة لها.

1-بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 27.

2-م 173 من ق.ا.ج.

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

✓ " يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغريها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب و في الأجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية "[1].

1- شروط رفع الدعوى:

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الاداري و التي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لن تقبل، كما أنه هناك شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها.

أ- الشروط العامة: و

هي الشروط التي يجب توافرها في المتقاضين، و هذا من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه في غياب هذه الشروط فإن المحكمة لا تبحث في موضوع الدعوى في

حيثياتها و ما تتضمنه من عناصر فنية و تقنية، بل تحكم بعدم قبولها شكلا، وتتمثل بصفة عامة فيما يلي:

➢ صفة تقاضي المكلف بالضريبة: حيث يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري (المعنوي على شكل شركة أو مؤسسة و غيرها...)، الذي يدفع الضرائب المستحقة للخزينة العمومية، فيحق له أن يطعن في مضمون القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو جزء منه.

➢ المصلحة في التقاضي: اذ لا يكف أن ترفع الدعوى من ذي صفة فقط، وإنما كذلك شرط أن يدافع و يحافظ رافع الدعوى على مصلحته، فتعود عليه المنفعة من جراء ذلك، و المصلحة قد تكون انية أي محققة و قائمة وقت التقاضي أو مستقبلية، فلا دعوى دون مصلحة.

➢ بالإضافة إلى شروط تتعلق بالعريضة ذاتها و تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تودع عريضة افتتاح الدعوى حسب الشروط و الإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية

[1] -بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 1.31

التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، غير أنه في حالة تغير المصلحة المسيرة للملف الجبائي للمكلف بالضريبة، فان المحكمة الإدارية المختصة إقليميا هي التي تقع في دائرة اختصاصها المصلحة الجديدة.

- " باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك

عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل المدير الضرائب بالولاية "[1].

- يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، و ذلك تحت طائلة عدم قبولها شكلا.

- " يجب أن تكون العريضة موقعة من طرف محامي حسب نص المادة 815 من نفس القانون، و التي نصها:" مع مراعاة أحكام المادة 827 أدناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محامي"[2]، مع 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.

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

ب - الشروط الخاصة :

وهي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، يمكن إجمالها فيما يأتي:

- شرط التظلم المسبق:

يعرف التظلم الإداري المسبق أنه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون خلال الطلب المرفوع من طرف المتظلم يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها قصد الحصول على حقوقه و تصحيح وضعيته، و الأصل في التظلم الإداري المسبق أنه يعد اجراء اختياريا في المنازعات الإدارية بصفة عامة، لكن فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية، فان الأمر يختلف ، اذ ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة اللجوء أولا الى الإدارة صاحبة

1 -م 83 من ق.ا.ج.

2 -م 815 من ق.ا.م.ا.

القرار، ممثلة حسب الحالة في مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجواري للضرائب، في حين إلى جانب ذلك فإن التظلم المسبق هو إجراء يهدف إلى حل المنازعات الضريبية بطريقة ودية لتخفيف العبء على القضاء، كما يضع حدا للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية "[1].

- احترام الآجال القانونية:

حرصا من المشرع على استقرار المعاملات الإدارية والمراكز القانونية، وضع أجال محددة يتوجب على صاحب الطعن الامتثال و الالتزام بها، وهذه الآجال تعتبر من النظام العام و بالتالي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم القبول في حالة مخالفتها، و الهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة لصاحب الدعوى الطاعن في القرار الإداري، فالمصلحة الخاصة تقتضي أن يمنح المشرع للأفراد وقتا كافيا للطعن في القرارات الإدارية، بينما تتطلب المصلحة العامة أن لا تطول هذه المدة و أن لا تبق أعمال الإدارة مهددة بالإلغاء، وأن تتحصن القرارات الإدارية و يسود الاستقرار في المعاملات، لذلك نجد المشرع غالبا ما يعمد على تحديد مواعيد دقيقة و قصيرة الأجل.

حيث نص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في مادته رقم 829 تحديدا، على مسألة الآجال كما يلي: " يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي "[2].

كذلك الأمر بالنسبة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، لا سيما المادة 82 و التي تعرضت لموضوع الأجل بالتفصيل، اذ تحدد آجال رفع الدعوى القضائية في المادة الضريبية " بأربعة (4)أشهر ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ أري لجان الطعن على مستوى اللجان الجهوية و المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

1-عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، د.ط، الجزائر، 2012، ص 12.

2-م 829 من ق.ا.م.ا.

- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية للإدارة من أجل الرد على الشكوى.

- إن إهمال المدعي لهذا الاجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني" [1].

ج - الشروط الموضوعية لعريضة الدعوى:

بالإضافة إلى الشروط العامة سابقة الذكر، فالمشرع أوجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط موضوعية وهي:

➢ يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا للمعطيات التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت و تدعم صحة ادعاءات المدعي، حيث يجب أن يتضمن الطلب نفسه عرضا للوقائع والأدلة والطلبات.

➢ يجب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه، فقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، يتضح من خلال هذه المادة أنها نصت صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف، أما المادة 83 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، دون أن تحدد نوع هذا القرار.

➢ وجوب مطابقة العريضة لمضمون الشكوى النزاعية، إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

وبعد استكمال هذه الإجراءات والشروط المنصوص عليها في كل من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية، تسجل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط للمحكمة الإدارية المختصة إقليميا للنظر فيها.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب

من جانبها مصالح الضرائب يمكنها رفع الدعوى ضد القرارات القضائية التي تراها غير مناسبة أو تجانب الصواب في المادة الضريبية، حيث نصت على ذلك صراحة المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاءت كالتالي: " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و

1-بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص،ص 33-34.

المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة نهائيا عن المحكمة الإدارية للاستئناف في المادة الضريبية "[11].

و بالتالي فقد أعطى التشريع الحق لمدير الضرائب من جهته، أن يطرح النزاع مباشرة من الغرفة الإدارية للمجلس القضائي لتتخذ فيه قرارا ،" وما يلاحظ أن المدير الضرائب له الحق في أن يقبل بقرار المحكمة الإدارية للاستئناف بشأن الشكاية بأكملها أو جزء منها ، أو يطرح النزاع مباشرة أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي لتتخذ فيه قرارا في الموضوع، ففي ذلك فائدة من الناحية العملية حيث يكون للحكم الذي يصدره القاضي المختص في الضرائب و الرسوم الجبائية حجية الشيء المقضي فيه و بالتالي لا تأخذ القضية وقتا طويلا بل ينتهي النزاع في أسرع وقت ممكن "[2].

المطلب الثاني: مراحل سير الخصومة

بعد تقديم عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري و تحت تصرفه، حيث لا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية صاحبة القرار المتعلق بالتظلم المسبق محل رفع الدعوى، شأن في توجيه سيرها و إنما يستأثر القاضي بهذه المهمة، إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقصى الأدلة لتهيئة الدعوى و الفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها.

" تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري، لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، و إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص" [3].

الفرع الأول: التحقيق في الدعوى و عوارض الخصومة

هناك إجراءات تحقيق عامة تم النص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و أخرى خاصة تم النص عليها في قانون الاجراءات الجبائية وقد تعيق سير الدعوى الضريبية عوارض تدعى بعوارض الخصومة.

أولا: الإجراءات العامة

لقد تضمنها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هي نفس إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة و هي:

-م 91 من ق.ا.ج.1

1-فريجة حسين، مرجع سابق، ص 73.

2-بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 36.

1 – تعيين القاضي المقرر:

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

ويعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع والردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.

2 – تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:

حيث " تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من قبل الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية، ثم يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط و ذلك تحت إشراف القاضي المقرر، كما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسائل مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، كما تتم أيضا طلبات التسوية و الاعذارات كذا و أوامر الاختتام و تاريخ الجلسة بنفس الأشكال "[1].

و قد جاء في المادة 849 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أنه: "عندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له اعذارا برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام".[2]

و في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد و أخير.

كما نصت المادة 850 من نفس القانون على ما يلي: " إذا لم يقدم المدعي، رغم الإعذار الموجه له، المذكرة الاضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يقم بتحضير الملف يعتبر متنازلا"[3].

أما المادة 851 من نفس القانون فقد نصت على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم إعذاره، أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة في العريضة"[4].

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، و يبلغ

- بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 1.36

-م 849 من ق.ا.م.ا.2

-م 850 من ق.ا.م.ا.3

2-م 851 من نفس ق.

جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم، للاطلاع عليها بأمانة الضبط، و أخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة، بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم خلال أجل يحدده، كما جاء في المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية و الادارية على أن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، لا تبلغ و يصرف النظر عهنا من طرف تشكيلة الحكم.

3 – إطلاع محافظ الدولة على القضية :

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية، ويحللها ويبين أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات، كما يبني النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب، ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، و يجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور ، بحيث يعرض محافظ الدولة لتقريره المكتوب، ويبدي رأيه حول كل مسألة مطروحة، والحلول المقترحة في المنازعة الضريبية، وعندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع الشهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف الى محافظ الدولة لتقديم الالتماسات بعد دراسته من قبل القاضي المقرر، والملاحظ أن محافظ الدولة على مستوى مجلس الدولة يقوم بنفس الدور الذي يلعبه نظيره على مستوى المحاكم الإدارية، غير أن الأول يمارس دورا مميزا لا نجد له مثيلا على مستوى المحكمة الإدارية.

4 – اختتام التحقيق:

عندما تكون القضية مهيأة للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، و هذا ما نصت عليه المادة 852 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، حيث " يبلغ ا لأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر(15) يوما قبل الاختتام المحدد في الأمر، في حين نصت المادة 853 من نفس القانون على أنه إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة "[1].

5 – الإجراءات الخاصة:

إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكالات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون، هذا

1-بن أعراب محمد، مرجع سابق، ص 38.

الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعدلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتدقيق في القضية.

لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، لاسيما في المادة رقم 85 تحديدا كما يلي: " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة، في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق"[1].

و الملاحظ من خلال مضمون هذه المادة أن المشرع الجبائي اقتصر على هذه الإجراءات فقط في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، في حين استبعد الضرائب غير المباشرة و رسوم التسجيل والطابع.

6 – التحقيق المضاد:

أو ما يسمى بمراجعة التحقيق، حيث يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، و ذلك طبقا للمادة 85 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، و يتم الإجراء وفق الشروط التالية:

أ- تتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

ب- تتم بحضور الشاكي أو وكيله.

ت- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.

ث- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون و المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.

ج- وفي الأخير يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته "[2].

ح- يقوم المدير الولائي بإيداع التقرير لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء مرفقا باقتراحاته.

-م 85 من ق.ا.ج.1

-العيد صالحي، الوجيز في شرح ق.ا.ج، دار هومة، د.ط، الجزائر، 2011، ص 2.221

إن المشرع الجزائري قد خوّل للمحكمة الإدارية السلطة التقديرية في أمر بمراجعة التحقيق ولم يقيدها في ذلك بحالات محددة، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى.

7 – إجراء الخبرة:

بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد العامة و الخاصة، إذ نصت عليها المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و التي تحيلنا للمواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، حيث جاء نصها كما يلي: " تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية "[1].

و" تعد الخبرة القضائية وسيلة من وسائل التحقيق، و طريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، في حين لم يعرفها المشرع الجزائري بصفة عامة و الجبائي بصفة خاصة، وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب المادة 125 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية "[2].

و أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية فنص عليها من خلال المادة 86 كما يلي:

أ- يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك اما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، و يحدد الحكم القاضي بهذا الاجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.

ب- تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند الى ثلاثة (03) خبراء ان طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

ت-لا يجوز تعيينهم كخبراء، الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

ث-" لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الأخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية، في أجل ثمانية (08) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير

1-م 858 من ق.ا.م.ا.

2-بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 66.

الذي يتناوله بالرد، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، و يبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم"[1].

ج-و في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يعين خبير أخر بدلا منه.

ح- يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الاخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.

خ- يتوجه الخبراء إلى مكان اجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية، يقوم عون الادارة بتحرير محضر و إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبير بتحرير اما تقرير مشترك و اما تقارير منفردة.

د- ودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الادارية، حيث يمكن للأطراف التي تم ابلاغها بذلك قانونا أ، تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة.

ذ- طرق التكفل بأتعاب الخبرة هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

ر- " إذا رأت المحكمة الادارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه "[2].

8 – عوارض التحقيق القضائي:

بالنسبة للمنازعات في المواد الضريبية فان مسألة عوارض التحقيق القضائي لا تختلف كثيرا عن ماهي عليه في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية.

وقد تطرق المشرع الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال ما تضمنته المادتان 87 و 88 من قانون الإجراءات الجبائية و المتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي الشأن و المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى الغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية، ويتم توضيح ذلك فيما يلي:

أ- سحب الدعوى:

---

1 -م 86 من ق.ا.ج.

2 -م 86 من ق.ا.ج.

حيث نصت عليه صراحة المادة 87 من قانون الاجراءات الجبائية في الفقرة الأولى تحديدا و التي جاءت كالتالي: "يجوز للطرف الذي رفع الدعوى أن يتنازل عن الخصومة الجبائية ، وفقا للإجراءات المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية "[1].

و مفادها أنه يجب على كل مشتكي يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور القرار أو الحكم ، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله، و في حالة ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك ، فسحب الدعوى أو سحب الطلب هو إجراء استثنائي يميز المنازعة الجبائية، و يتمثل في قيام أحد طرفي النزاع الجبائي بوضع حد للمنازعة أمام القضاء دون صدور حكم بشأنها، و يتميز السحب عن الترك في كون هذا الأخير اجراء تتميز به القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و هو طلب المدعي ترك الخصومة ، فهو لا ينهي الخصومة بل تنتهي عن طريق حكم يقضي بالإشهاد بتركها، في حين أن السحب يضع حدا للدعوى دون صدور حكم بشأنها.

وبالرجوع لنص المادة 87 المذكورة سابقا، نجد أن من له الحق في سحب الطلب هي الإدارة، كما يمكن للمكلف بالضريبة حسب الطلب إذا ما خلص بأن الإدارة محقة في مطالبها. و يشترط لسحب الطلب أن يكون قبل صدور الحكم، فضلا عن ضرورة قبول الطرف الأخر، ففي حالة تقديمه طلبات فرعية، لا يمكن طلب السحب إلا إذا قبل هذا الأخير، كما تجدر الاشارة أن قانون الإجراءات الجبائية أجاز لمدير الضرائب تقديم طلبات فرعية، و ذلك من خلال المادة 88 التي جاء نصها كما يلي: " يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي "[2].

و عملا بأحكام قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتم تقديم طلب السحب بمحرر مكتوب على ورق، موقع من طرف الطالب أو موكله.

ب – تدخل الغير من ذي مصلحة:

يقدم طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و كذا الغرامات الجبائية، " حيث يجب أن يكون طلب التدخل محررا على ورق دون دمغة "[3]، و قبل صدور الحكم بشأن النزاع و هذا عملا

-م 87 من نفس ق. 1

1-م 88 من ق.ا.ج

-سليماني حورية، مرجع سابق، ص 3.99

بنص الفقرة 02 من المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية، و التي جاءت كالتالي: " يجب قبل صدور الحكم، تحرير طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب و الرسوم أو الغرامات الجبائية "[1].

ج – الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 سالفة الذكر، وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة و التنازل عن الخصومة.

الفرع الثاني: الفصل في النزاع و إمكانية الطعن في الحكم

أحال المشرع الجبائي سياق القانون الإجرائي، إجراءات التقاضي صراحة الى قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، متمسكا ببعض خصوصيات قانون الإجراءات الجبائية.

و يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية، للفصل في القضية المتنازع فيها و المعروضة أمامها، و هذا طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الادارية حيث يقوم المقرر بإيداع التقرير المكتوب و يحيله للنيابة العامة للاطلاع عليه وتقديم تقرير خلال أجل أقصاه شهر واحد، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المصلحة بتحديد الجلسة التي يتم خلالها اصدار الحكم القضائي، و الذي يكون قابلا للطعن فيه بالطرق المتاحة قانونا.

أولا: الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية

" بالنظر إلى طبيعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، و خاصة إذا تعلق الأمر بدعوى الإلغاء و الاثار التي تحدثها هذه الدعوى على نشاط الإدارة، و مراعاة لمبدأ الفصل بين السلطات و ما يقتضيه الأمر من ضرورة أن تقف سلطات القاضي عند حد معين، بحيث لا يتحول دوره الى سلطة رئاسية إدارية، فلا يجوز له أن يوجه أمر للإدارة الضريبية بالتصرف على نحو معين أو يقوم بنفسه باتخاذ تصرف باسمها "[2].

1 – جدولة الجلسة و إجراءات سيرها:

2-م 87 من ق.ا.ج.

1-عمار بوضياف، دعوى الالغاء في ق.ا.م.ا، دراسة تشريعية و قضائية و فقهية، دار الجسور للنشر و التوزيع، الجزائر، ط 1، 2009، ص 166.

بعد تقديم عريضة الدعوى للمحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها

إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقصى الأدلة لتهيئة الدعوى للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها.

" يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدولة كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، و يبلغ إلى محافظ الدولة "[1]، و " يخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية، يتم الإخطار من طرف أمانة الضبط عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، في حالة الاستعجال يجوز تقليص هذا الأجل إلى يومين (2) بأمر من رئيس تشكيلة الحكم "[2].

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية، و يبني أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، فضلا على أنه يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يمكن أيضا خلال الجلسة و بصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الأطراف في سماعه، و" يتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، عندما يقدم هذا الأخير ملاحظات شفوية "[3].

" أما بخصوص دور محافظ الدولة، فان القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير و الوثائق المرفقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلام الملف، و يجب إعادة الملف و الوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، و يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب و الذي يتضمن عرضا عن الوقائع و الأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة، وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع، و يختتم بطلبات محددة، كما يقدم ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعة "[4].

طبقا للقاعدة العامة، يصدر الحكم في جلسة علنية تنعقد في الميعاد المحدد لها ولرئيس الجلسة أن يقرر ان يجعلها سرية، إذا رأى أن العلنية تشكل خطرا على النظام العام حيث تنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير و يحق للخصوم و محاميهم ابداء ملاحظاتهم الشفوية، دعما للمذكرات التي قدموها،

1.-م 874 من ق.ا.م.ا

2.-م 876 من نفس ق

3.-م 887 من ق.ا.م.ا

2-بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون و العلوم السياسية، المجلد 08، ع 01، م.ج. النعامة،2022، ص 164.

ثم تقوم النيابة العامة بإجراء طلباتها، بعدها تحال القضية للمداولة و ذلك قصد دراسة القضية و إبداء الحكم المناسب، و يبلغ بعدها للأطراف "[1].

2 – صدور الحكم:

يتضمن الحكم الصادر تحليلا لمتطلبات الأطراف التي استند القاضي في حكمه عليها، كما يجب أن يشتمل الحكم على أسماء الخصوم و بيان المستندات التي تقدموا بها، و بيان ما إذا كان الخصوم أو وكلاءهم قد حضروا أو تغيبوا، و يجب الإشارة في الحكم إلى الأعضاء الذين اشتركوا فيه أيضا، اسم ممثل النيابة العامة إذا اقتضى الحال و يجب التوقيع على النسخة الأصلية من الحكم، و في حالة انعدام التوقيع هذا يؤدي إلى بطلان الحكم سواء قبل التخفيض المناسب للضرائب المتنازع عليها أو رفض الطلب كليا.

أ-تبليغ الحكم:

يبلغ الحكم القضائي إلى جميع أطراف الدعوى، و ينتج عنه أثار قانونية سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة الضريبية، أما فيما الأحكام المتخذة من طرف المحكمة الإدارية فهي تبلغ إلى أطراف الدعوى بواسطة المحضر القضائي و ذلك طبقا لما جاءت به المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي نصها كما يلي: " يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر الى الخصوم في موطنهم، عن طريق محضر قضائي"[2].

ب – أثاره:

كما يرتب قرار الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال المنازعات المتعلقة بالمواد

الضريبية، أثارا مختلفة سواء فيما بين المتخاصمين أو لدى المحكمة أو في مواجهة الغير، ومن بين هذه الآثار ما يلي:

- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه و فقا للمادة 296 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الميعاد القانوني، و ينتج بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف وليس من حقها التنصل من آثاره، و بإمكان المكلف استئناف الحكم أمام المحكمة الإدارية للاستئناف و الاستئناف لا يوقف التنفيذ.

- " خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية، أي استنفاذ رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح أمامه، فلا يمكنه بعد إصدار القرار إعادة النظر تعديله أو العدول عنه "[3].

---

1 -العمري زينب، مرجع سابق، ص 32.

2 -م 894 من ق.ا.م.ا.

1-حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، مرجع سابق، ص 33.

- تنفيذ الحكم الصادر في المنازعة الضريبية، فإذا تضمن الحكم قبول التخفيض اما كليا أو جزئيا مثلا، وجب على الإدارة الضريبية حسب الحالة مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب الخضوع للقرار بمنح الخفيض المناسب للمكلف بالضريبة، و نفس الشيء في حالة الحكم بالرفض الكلي، ينبغي على هذا الأخير تسديد المستحقات موضوع الشكوى إذا لم تسدد سابقا.

- إمكانية الطعن في الحكم الفاصل أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، تكريسا لمبدأ التقاضي على درجتين.

ثانيا: إجراءات الطعن المتاحة

إذا لم يرض طرفا النزاع سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ممثلة حسب الحالة في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، بالقرار الصادر ابتدائيا عن المحكمة الإدارية يمكن لمن له المصلحة استئناف الحكم أمام المحكمة الإدارية للاستئناف و أيضا الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

1 – الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف:

" يمكن الطعن عن طريق الاستئناف في الأوامر و الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية "[1].

أ- شروط الطعن بالاستئناف:

هناك نوعان من الشروط، شروط متعلقة بمحل الطعن وأخرى بالآجال:

- ✓ الشروط المتعلقة بالمحل:

يقصد بمحل الطعن هنا، القرار الصادر من المحكمة الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، اذ اشترط في محل الطعن بالاستئناف ما يلي:

- أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي في المحاكم الإدارية ماعدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبة كسلطة بل تتصرف كأفراد.

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

1 -م 89 مكرر من ق.ا.ج.

- أن يكون الحكم صادرا عن المحكمة الإدارية.

✓ الشروط المتعلقة بالآجال:

- " اذا كان الحكم الابتدائي صادرا لصالح الإدارة، فالإشكال لا يطرح في مجال التنفيذ، لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب توقف التنفيذ في حالة طلب ذلك، مع تقديم ضمان كافي، أما الوضعية التي يصعب تصورها و هي في الحالات التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الإجباري في مواجهتها ومن ثم فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبول منها لمحتوى الحكم "[1].

ب- أثار الطعن بالاستئناف:

يترتب على الاستئناف طرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية (الابتدائية) على المحكمة الإدارية للاستئناف، باعتباره قاضي استئناف ليفصل فيه من جديد فيصبح هذا الأخير مختصا ببت الاستئناف و تحقيقه و الفصل فيه، على ألا يترتب على رفع الطعن بالاستئناف وقف تنفيذ الحكم، إلا إذا أمرت المحكمة الإدارية للاستئناف بذلك .

حيث نصت عليه المادة 900 مكرر8 من قانون الإجراءات الإدارية و المدنية، كما يلي: " تطبق الإجراءات المنصوص عليها في المواد 833 و834 و 837 من هذا القانون و المتعلقة بشروط و إجراءات وقف التنفيذ أمام المحكمة الإدارية للاستئناف "[2]، غير أن هناك استئناف، حيث إذا كان المشرع قد سمح للأفراد بطلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية بشروط معينة، فأجاز للمستأنف في هذه الحالة طلب وقف تنفيذ الحكم المستأنف إلى حين صدور الحكم النهائي في الخصومة.

" يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية المعنية، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب "[3].

2 – الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة:

" تكون القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية للاستئناف، قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية "[1].

-عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 1.97

2-م 900 مكرر8، من ق.ا.م.ا.

3-م 89 مكرر، من ق.ا.ج.

كما تنص المادة 276 من قانون إجراءات المدنية والإدارية على ضرورة ان يتضمن القرار ما يلي : الجهة القضائية التي أصدرته، أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ النطق في الحكم، اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم ولقب أمين قسم الضبط الدي حضر مع تشكيلة المحكمة، اسماء والقاب الخصوم و موطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وفي حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته و تسميته و المقر الاجتماعي و صفة ممثله القانون، أسماء والقاب المحامي، الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و محافظ الدولة و إلى الخصوم و ممثليهم وكذا إلى أي ما تم بأمر من الرئيس.

" تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي، كما جاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المادة 894 حيث يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي كأصل عام، و استثناء يجوز تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط "[2].

ت- اثار الطعن بالنقض:

" بالرجوع إلى المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن أجل الطعن بالنقض يكون خلال شهرين ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار المطعون فيه، مالم ينص القانون على خلاف ذلك، و يمدد أجل الطعن الى ثلاثة (03) أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار، و بالتالي فان شرط الميعاد في هذا الصدد يخضع للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما أوجه الطعن بالنقض فتطبق عليه أحكام المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومن آثار الطعن بالنقض أن ليس له أثر موقف، لكن يرد عليه استثناء يتمثل في وقف تنفيذ القرار محل الطعن، وذلك في حالة وجود عملية تزوير فرعية، كما يمكن لمجلس الدولة أن يرفض الطعن بالنقض، إذا تبين له أن ميعاد الطعن غير مستوفي للشروط التي حددتها المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لانعدام الصفة و المصلحة "[3].

-م 90 من ق.ا.ج.1

2-دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لسنة اولى تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارة و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، ص 61.

1-عوام الشيخ، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا ل ق.ا.م.ا، الجزائر، ص-ص 116-118.

" يسري الأجل المتاح للطعن أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية المعنية "[1]، وذلك حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

المبحث الثاني: إجراءات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي

يعتبر الفقه أن القضاء الاستعجالي هو عملية الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الأوان، وذلك يكون فصلا مؤقتا ولا يمس بأصل الحق، وانما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي قد يكون ملزما لأطراف النزاع، بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة واحتراما للحقوق الشخصية، وهذا صيانة لمصالح الأطراف المتنازعة.

" للقضاء الاستعجالي أهمية بالغة تكمن في أنه يلجأ إليه الخصوم لعرض النزاع على مستواه عندما تتطلب الظروف حماية قضائية عاجلة "[2]، وعليه سنتناول في المطلب الأول اجراءات سير الدعوى الاستعجالية، ثم في المطلب الثاني سوف نتطرق إلى استئناف الأوامر الاستعجالية.

المطلب الأول: التدابير الاستعجالية

" التشريع الجزائري كغيره من التشريعات، سارع إلى حماية الحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة ومواجهة للقضايا التي تتطلب السرعة، فقد نص في المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فمن خلال ما سبق يتعين على القاضي الاستعجالي أن يراعي عندما يصدر أمره، توافر شروط الاستعجال في طلب المدعي ويجب أن لا يمس بأصل الحق عليه "[3].

الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الاستعجالي

إن شروط قبول الدعوى الاستعجالية هي نفس الشروط لقبول أي دعوى إدارية، و هي الشروط الواردة في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و التي نصها كما يلي:" لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، يثير

2-م 91 من ق.ا.ج.

1-عبد الغني بلعابد، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الماجستير في القانون، ك.ح.ع.س.ج قسنطينة، 2008/2007، ص3.

-سليماني حورية، مرجع سابق، ص 77. 3

القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو في المدعى عليه، كما يثير تلقائيا لانعدام الاذن إذا ما اشترطه القانون "[1].

أولا: الشروط الشكلية

تتمثل الشروط الشكلية للطلب الاستعجالي في إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية والتي نص عليها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و عليه شروط رفع الدعوى الاستعجالية " من الشروط الأساسية في كل دعوى قضائية توفر شروط الأهلية والمصلحة والصفة، لأنه كأصل عام ليست هناك دعوى دون مصلحة "[2]، ويقررها القاضي من تلقاء نفسه، غير أنه بالنسبة لتقدير المصلحة فالمشرع لم يبين طبيعتها، هل هي المصلحة الحالية أم يجوز أن تكون محتملة الوقوع.

و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

1- شرط المصلحة:

" يجب أن يكون لرافع الدعوى المستعجلة مصلحة في رفعها تكريسا لمبدأ لا دعوى بغَير مصلحة، و يعني ذلك أنه يتعين أن يكون لصاحب الدعوى منفعة قانونية يتحصل عليها من وراء رفع هذه الدعوى، سواء كانت منفعة مادية أو أدبية ذات قيمة كبيرة أو قليلة، و الأصل أن تكون مصلحة رافع الدعوى قائمة حيث تقبل دعواه أي أن يكون حقه قد أعتدي عليه فعلا، أو حصلت منازعة بشأنه فيتحقق المبرر للجوء إلى القضاء، و لكن يجوز قبول الدعوى استثناء رغم أن المصلحة محتملة و ذلك بغرض دفع ضرر محدق، فيجوز هنا قبول اثبات الحالة المستعجلة، رغم أن المنازعة الموضوعية لم تنشب بالفعل و ذلك خشية أن يؤدي فوات الأجل إلى حين رفع دعوى الموضوع إلى ضياع المعالم المراد اثبات حالتها" [3].

2- شرط الصفة:

" يجب أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالاجراء الوقتي المستعجل أو من يقوم مقامه قانون، فإن كان البحث الظاهري الذي أجراه قاضي الاستعجالي قد أدى إلى ثبوت انعدام الصفة للمدعي أو المدعى عليه، فإنه يقضي بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة "[4].

3-م 13 من ق.ا.م.ا.

1-سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، ك.ح.ع.س.ج قسنطينة،2008/2007، ص 155 .

2-سابق نجوى و بكار مريم، مرجع سابق، ص 37.

1-عبد العالي حاحة و أمال يعيش تمام، دعوى وقف القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي، على ضوء ق.ا.م.ا، مجلة المفكر، ع 47، بسكرة، 2011، ص 321.

3- شرط الأهلية: " القاعدة

العامة هي أن كل شخص قانوني أهل للاختصام سواء طبيعيا كان أو اعتباريا

فالقانون يعترف بحق التقاضي لكل شخص دون تمييز،أما أهلية التقاضي فهي صلاحية الخصم لمباشرة الإجراءات أمام القضاء، فبالنسبة للقضاء المستعجل لا يشترط لقبول الدعوى أن تتوفر لدى الخصوم الاهلية التامة للتقاضي لأن توافر الخطر و ما يقتضي من سرعة اللجوء قاضي الأمور المستعجلة ممن لا أهلية له في رفعها و من ناقص الأهلية طبقا للقواعد العامة متى كانت له في اتخاذ اجراء وقتي"[1].

4 – شرط الكتابة:

من بين الشروط الشكلية في الدعوى الاستعجالية أن ترفع بعريضة مكتوبة مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعى عليهم، على أن تكون مؤرخة وموقعة من طرف المدعي أو وكيله وتقدم نسخة أو أصل القرار الإداري المطلوب وقف تنفيذه ويجب أن تتضمن العريضة اسم ولقب ومهنة عنوان المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية المدعى عليها ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني.

" تسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض، يبين فيه رقم القضية وتاريخ دخولها و أسماء الأطراف "[2].

ثانيا: الشروط الموضوعية:

وفقا للمادة 919 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي جاء نصها كما ما يلي: " عندما يتعلق الأمر بقرار إداري و لو بالرفض، و يكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار، أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، و متى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه احداث شك جدي حول مشروعية القرار، عندما يقضي بوقف التنفيذ، يفصل في طلب إلغاء القرار في أقرب الآجال، ينتهي أثر وقف التنفيذ عند الفصل في موضوع الطلب "[3].

1 - شرط الاستعجال:

2-الزين عزري، الأعمال الإدارية و منازعاتها، مطبوعة مخبر الاجتهاد القضائي وأثره على حركة التشريع، ك.ح.ع.س.ج. محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 119.

1-لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، ك.ح.ع.س.ج. قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص48.

3-م 919 من ق.ا.م.ا.

" هذا الشرط هو أساس كل أمر استعجالي كما نصت عليه صراحة المادتان 919 و 920 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لكن الملاحظ عدم إعطاء مفهوم لهذا الشرط لا من طرف المشرع ولا من جانب القضاء، و نجد حتى الفقهاء اختلفوا في إعطائه تعريفا موحدا، غير أن جلهم يعتمدون في تعريفهم لمفهوم الاستعجال على عنصر الخطر الذي يهدد الحق، و من شأنه احداث ضرر يصعب تداركه، و منه فان انعدام الاستعجال في الطلب يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص نوعيا بالنظر في النزاع "[1].

2 - شرط عدم المساس بأصل الحق:

" هو شرط عام في جميع الدعاوى الاستعجالية بما فيها دعوى وقف التنفيذ، حيث أشارت إليه المادة 918 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي منعت على القاضي الاستعجالي النظر في أصل الحق، لأن التدابير التي يأمر بها في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية هي إجراءات مؤقتة، لا تمس بأصل الحق و الذي يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع "[2].

3 - شرط عدم المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام والأمن العام:

" لم يضع المشرع إطارا محددا لمفهوم النظام العام بل تركه إلى تقدير القاضي الذي

يستخلصه من وقائع كل قضية، اذ أن النظام العام له مدلولات جديدة تتمثل في الصحة العامة والسكينة العامة والأمن العام، بالإضافة إلى ذلك النظام العام لم يعد يشمل العناصر المذكورة سابقا، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي "[3].

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

" من خلال محتوى المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نستخلص أن المنازعات التي تمس النظام العام و الأمن العام "[4].

- **شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري:**

3-أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص،ص 100-101.

1-عبد العالي حاحة و أمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 322.

2-حسين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 44.

-أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 104. 4

" إن قاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري لها اعتبارات عملية، تتمثل في بلوغ غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصلحة العامة، كذا واشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة "[1].

و في مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا وتتعمد إلى مخالفة القانون واللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان بطء الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد و فقدان مصالحهم، هذا ما أدى بالمشرع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الاستعجالية 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 الإداري، و التي نصت على ما يلي:" يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعاؤها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت "[2].

كما يهدف هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية، وعدم الاعتراض على تنفيذها حيث مفاد هذه التدابير أن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبة لها خصوصية عدم المساس بالمصلحة العامة.

" لعل الصعوبة التي يعترضها القاضي الإداري أو المدني في الأمور المستعجلة، هي المعيار الواجب إتباعه لمعرفة ما إذا كان الأمر المطلوب منه يمس بأصل الحق، فلقد رأينا في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بخصوص تأجيل تحصيل الضرائب، بأن عنصر الاستعجال متوفر فهي تدخل في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب يعد مساسا بأصل الحق، و منه قضت المحكمة العليا بإلغاء الأمر الاستعجالي، لذلك يستوجب على قاضي الأمور المستعجلة التأكد من أن طلب المدعي لا يمس بأصل الحق "[3].

الفرع الثاني: البت في الدعوى الاستعجالية

1-لحسن كويسي، مرجع سابق، ص42.

2 -م 146 من ق.ا.ج.

-أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 3.103

بعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه، يصدر قاضي الاستعجال أمره في النزاع المعروض، والأصل في القضايا الاستعجالية أن الحكم فيها لا يتطلب وقتا كبيرا كبقية أحكام القضاء، حيث يجب أن يتضمن ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

- ✓ الوقائع وتتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم، ودفوعهم الشكلية والموضوعية والوثائق التي تقدموا بها.
- ✓ الأسباب والحيثيات التي يبنى عليها الحكم.
- ✓ منطوق الحكم.

" فالملاحظ من خلال أقسام الحكم أن أهم شيء فيه التسبيب فإذا كان الأمر الاستعجالي يقضي بوقف التنفيذ القرار الإداري أو يرفض الطلب والقاضي ملزم بتوضيح عنصر الاستعجال والأسباب الجدية التي أدت إلى وقف التنفيذ، وأن يراعي في أمره عدم المساس بأصل الحق، أو يبين أسباب الرفض فالأمر الاستعجالي القاضي بوقف تنفيذ القرار هو أمر ذو طابع وقتي لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه، وحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار الغرفة الإدارية عن الموضوع ، إلا أنه بالنسبة للقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة ويلزم قاضي الأمور المستعجلة فالأمر الاستعجالي قابل للاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف سواء أكان متضمنا إيقاف التنفيذ أو رفضه"[1].

المطلب الثاني: إجراءات الطعن في الأوامر الاستعجالية

بمقتضى مبدأ التقاضي على درجتين، الذي يرتكز عليه التنظيم القضائي في الجزائر بصورة عامة، فانه يجوز للخصم الذي لم يرض بالحكم الابتدائي أن يلجأ في مرحلة ثانية إلى الجهة الأعلى درجة، وذلك باستعماله طرق الطعن المخولة له قانونا، لإعادة النظر في قضيته، غير أن الأوامر الصادرة في الأمور الإدارية المستعجلة لا تمس بأصل الحق وتعتبر ذات صفة مؤقتة، ويقتضي قبول استئناف الأحكام الاستعجالية مبدئيا أن يكون الحكم المطعون فيه صادرا في المادة الاستعجالية، وأن يكون ابتدائي الدرجة.

" وفقا للتشريع الجزائري فإن الطعن في الأوامر الاستعجالية، المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار، يكون بإتباع طرق الطعن العادية، و يجوز الطعن في الأوامر عن طريق الاستئناف فيها أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، و ذلك خلال 15 يوما من تاريخ تبليغ الحكم، وخلافا لذلك فالأوامر التي تنص على حالات الاستعجال القصوى وحالة الاستيلاء والاعتماد والغلق الإداري غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن "[2]، وذلك تطبيقا لنص المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية

1-أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 107.

-بن سي قدور سامية، ص 2.89

والإدارية كما يلي:" الأوامر الصادرة تطبيقا للمواد 919 و 921 و 922 أعلاه غير قابلة لأي طعن "[1].

" من خلال ما سبق نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالاستئناف، و انما اكتفى بتحديد جهة الاستئناف حيث يتم رفعه إلى المحكمة الإدارية للاستئناف، الذي يتأكد من مدى توافر شروط الاستعجال ثم يفصل في أجل 24 ساعة، وهذا الاستئناف ليس له أثر موقف خلافا للدعوى العادية "[2]، وهذا ما ذهبت اليه المادة 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: شكل العريضة وآجال تقديمها

أولا: بالنسبة لشكل العريضة و خلافا للإجراءات في الحالات العادية، لم تترك الآجال مفتوحة أمام المتقاضين في القضايا الاستعجالية، بل حددت تحديدا دقيقا حيث خفضت كما تعرضنا إليها سابقا، وذلك مقارنة بما هي عليه في الأمور غير المستعجلة، فالمشرع كما سبق القول، لم يخصص الشروط الشكلية الواجب توافرها في عريضة استئناف الأمر الاستعجالي، لذلك يجب الرجوع إلى القواعد العامة للإجراءات و التـي تتطلب أن يتم الطعن بعريضة مكتوبة، تودع لدى مجلس الدولـة المختص إقليميا طـبقا للـمواد 923 ،925 ، 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تشمل هذه العريضة اسم و لقب و مهنة و موطن الخصوم من مستأنفين و مستأنف عليهم، و أن تكون مرفقـة بوصل إيداع مصاريف العريضة ، و أن يكون موقعا عليها من طرف محـامي معتمد لدى المحكمة العلـيا، و يجب كذلك أن تحتوي هذه العريضة على موجز وقائع القضية و الأسباب التي يبنى عليها الطعـن بالاستئناف.

ثانيا: وأن ترفع في مهلة خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ تبليغ الأمر المستأنف فيه "[3]، " فبالنسبة للإدارة الجبائية فقد أجازت المادة القانونية لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية "[4].

" من الإجراءات التي نصت عليها المواد 928 ،929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف المراد تسليمها التكليف بالحضور شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعى عليه، وهذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة،

1.-م 919 من ق.ا.م.ا

-زينب العمري، مرجع سابق، ص 2.74

-بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 3.90

-العيد صالحي، مرجع سابق، ص ، ص 115-4.116

ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد وملاحظاتهم مع احترام الآجال و إلا استغني عنها دون اعذار"[1].

ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال وفقا آجال محددة ومخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكليف بالحضور في هذه الحالات 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،" عندما يخطر قاضي الاستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادة 919 أو المادة 920 أعلاه، يستدعى الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال و بمختلف الطرق "[2].

الفرع الثاني: صدور الأمر الاستعجالي و اثاره

" بعد تقديم العريضة المستوفية الشروط، يفصل القاضي الاستعجالي بالتشكيلة الجماعية المنوط هبا البت في دعوى الموضوع، أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية عند الفصل في هذا النوع من الطلبات"[3].

" لا تحتوي الأوامر الاستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه، كما أن التدابير التي يأمر هبا القاضي الاستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري"[4]

كما أنه بالنسبة لتنفيذ أمر استعجالي قبل الفصل في الاستئناف، هنا إذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجود ضمان يتم تقديمه من جانب المكلف حتى يتسنى له طلب التأجيل في التنفيذ، و بالتالي فانه هنا ينكم لقاضي الاستعجال أن يأمر بتأجيل التحصيل بعد قبول الضمانات أو رفضها، بمعنى قبول الضمانات و توقيف تنفيذ قرار الغلق أو رفض الطلب و يتم تنفيذ قرار الإدارة، وعليه فإن قرار مجلس الدولة باستئناف الأمر الاستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية للأطراف، لأن الإدارة لا تتأثر في كلا الحالتين"[5].

- بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 1.91

-م 929 من ق.ا.م.ا.2

- سابق نجوى وبكار مريم، مرجع سابق، ص 3.43

1-رشيد خلوفي، قانون المنازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، د.د.ن،2011، ص 145.

5 - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 157.

و أما فيما يخص الديون الجبائية محل نزاع أمام القضاء الإداري، تستفيد هي الأخرى من إجراءات الإلغاء و التطهير، المنصوص ضمن أحكام "المادة 122 من قانون المالية لسنة 2026"، و ذلك شريطة تنازل المدين عن الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

كما أنه بالنسبة للتنازل عن الدعوى على مستوى القضاء الإداري، يجب أن يكون مسبوقا بتقديم التصريح بالاكتتاب، ضمن إجراءات التطهير المشار إليها في المادة أعلاه، و ذلك مع دفع ما قيمته 70% من مجموع الحقوق البسيطة المستحقة.

الخـــاتمـــة

من خلال دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية بمختلف مراحلها و إجراءاتها، حاولنا التركيز على الطرق و الوسائل التي منحت للمكلف بالضريبة في ظل تشريع ضريبي متعدد، و مدى توفيق المشرع الجبائي الجزائري في مجال المنازعات عبر الإصلاحات المتعاقبة لإجراءات التظلم المتاحة للمكلفين بالضريبة، و إلى أي مدى استطاع أن يخلق التوازن في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن آليات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية بين المكلّف بالضريبة، من جهة وإدارة الضرائب التي تتصرّف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة من جهة أخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل المنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية لسنة 2002 الذي مصدره السلطة التنفيذية، و أكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في القوانين المالية المتعاقبة، و أجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى، الشيء الذي يجعله متغيّرا، وغامضا، ومعقّدا، حيث يصعب على المكلّف حتى وان كان مثقفا فهمه و الإلمام بكل جوانبه، وهذا يتناقض مع مبد أ الأمن القانوني.

كما أنه في ظل عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية وعدم إلمامهم بالتشريع الجبائي وتفسيراته الذي يتصف بالسرعة والمرونة لمواكبة التطور السريع للاقتصاد الوطني، يستدعي المناداة بتخصص القاضي في هذا المجال، بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية، و حث القضاة على العمل المستمر و البحث من أجل مسايرة التعديلات والمستجدات التي طرأت على التشريع الجبائي.

وما يلاحظ أيضا أن الاجتهاد القضائي غير موحد في الكثير من المسائل التي تثيرها المنازعات الجبائية، فنجد اختلاف في القرارات القضائية الصادرة عن الهيئات القضائية في قضايا متشابهة رغم وضوح النص المنظم للمسألة في بعض الأحيان، الشيء الذي يضع القاضي في تردد حول الموقف الذي يتخذه، ويفتح المجال إلى صدور قرارات متناقضة تقلل ثقة المتقاضين، لذا فتوحيد الاجتهاد القضائي ضرورة حتمية تضمن الاستقرار القضائي.

ومن خلال ما سبق نقترح التوصيات التالية:

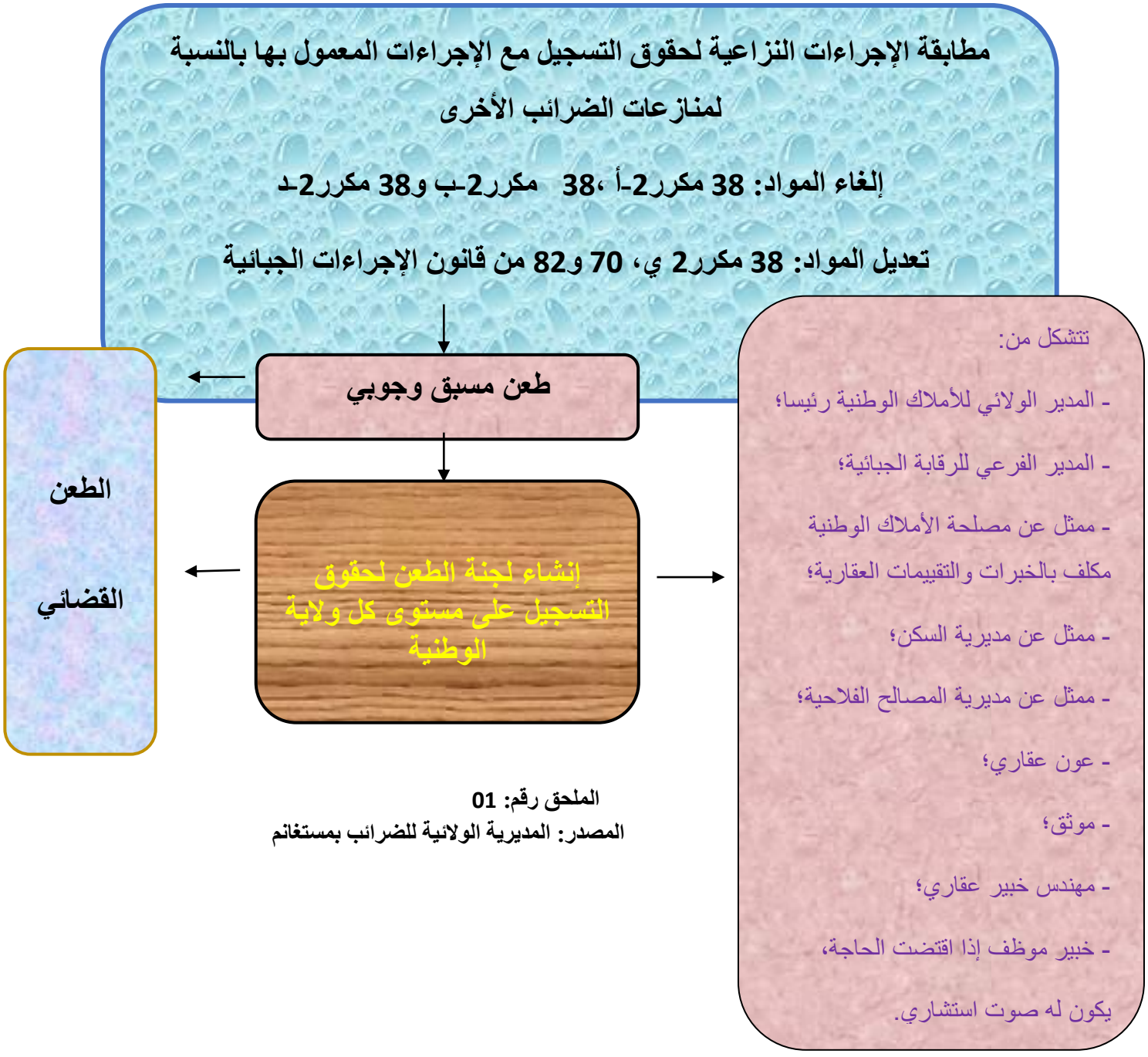
- ✓ اجتناب التعديلات المتكررة على الأحكام الجبائية سواء الموضوعية منها أو الإجرائية، و ما تسببه من تأويلات و تضارب في القوانين، بغية منح أكثر ثقة و اطمئنان للمتعاملين مع إدارة الضرائب.
- ✓ إسناد إجراء التظلم إلى جهة إدارية غير الجهة التي فرضت الضريبة، و هذا من أجل إضفاء أكثر شفافية و بالتالي لا تكون المصلحة الضريبية هي الخصم والحكم في آن واحد.

الخـــاتمــة

- ✓ إعادة النظر في الأجل الممنوح للجان الطعن من أجل معالجة شكاوى المكلفين بالضريبة فأربعة أشهر تعتبر أجلا طويلا نسبيا، قد يكون سببا في تعطيل مصالحهم باعتبار أغلبية المتنازعين هم من فئة التجار حيث تتطلب نشاطاتهم ومعاملاتهم السرعة.
- ✓ تطوير نظام التسيير لإدارة الضرائب من خلال تكوين موظفيها و الرفع من مستوى الأداء.
- ✓ تكوين القضاة ميدانيا في المجال الجبائي و المالي، لتحسين أدائهم و الفصل في المنازعات في وقت وجيز لتجنب تراكم القضايا.
- ✓ منح ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة، بإزالة الحواجز بينه و بين الإدارة مع تبسيط الإجراءات الإدارية وتسهيلها، من خلال عرضها و شرحها عند استقبال الجمهور بالمصلحة، أو عبر المواقع الالكترونية و المنصات الخاصة بالمديرية العامة للضرائب.

تدابير قانون المالية لسنة 2026 متعلقة بمنازعات "حقوق التسجيل"

(المواد: 77-78-83 -86 -87 من قانون المالية لسنة 2026)



الملحق رقم: 01
المصدر: المديرية الولائية للضرائب بمستغانم

الملاحق

❖ ملخص آجال تقديم الشكاوى الضريبية إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2026:

مجال الشكوى الضريبية	الآجال القانونية لقبول تقديم الشكوى	بداية احتساب الآجال القانوني	الأساس القانوني ق.ا.ج
الضرائب المدرجة في جدول ضريبي	31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل	تاريخ بداية التحصيل	الفقرة الأولى من المادة 72
الضرائب المدرجة في جدول ضريبي مع خطأ في إرسال الإشعار بالدفع	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المشتكي الإشعار بالدفع الجديد	تاريخ استلام الإشعار بالدفع الجديد	الفقرة الثانية من المادة 72
ازدواجية أو تكرار ضريبية أو ضرائب مفروضة بغير أساس قانوني	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.	تاريخ العلم بازدواجية الضريبة أو تاريخ علمه بفرض ضريبة غير قانونية.	الفقرة الثانية من المادة 72
شكوى بخصوص ضرائب مفروضة عن طريق الاقتطاع من المصدر	ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع من المصدر.	تاريخ الاقتطاع من المصدر	الفقرة الثالثة من المادة 72
حالات دفع الضريبة برسمها	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها دفع الضريبة	تاريخ تسديد الحقوق الضريبية	الفقرة الثالثة من المادة 72
شكوى في مجال الرسم العقاري	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى	تاريخ وقوع الحادثة	المادة 102
شكوى ضد قرار فاصل في طلب استرداد القرض في مادة الرسم على القيمة المضافة	اليوم الأخير من الشهر الرابع 04 الذي يلي ذلك الشهر الذي تم فيه تبليغ القرار الفاصل في طلب الاسترداد	تاريخ تبليغ القرار الفاصل في طلب استرداد القرض في الرسم على القيمة المضافة	المادة 104
شكوى ضد قرار فاصل في طلب استرداد فائض في الدفع	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها تبليغ القرار	تاريخ تبليغ القرار	المادة 110

الملحق رقم: 02 المصدر :المديرية الولائية للضرائب بمستغانم وفق آخر تحيين لقانون الإجراءات الجبائية.

الملاحق

❖ **عتبات الاختصاص للجان الطعن النزاعي (محينة وفق أحكام ق م 2026):**

المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص	مقدار الاختصاص وفق القيمة المحددة	لجنة الطعن المختصة	الأساس القانوني ق.إ.ج
▪ مفتشية الضرائب ▪ مركز الضرائب ▪ المركز الجواري للضرائب	أقل أو يساوي 20.000.000 دج	اللجنة الولائية	المادة 81 مكرر1
	أكبر من 20.000.000 دج و أقل من أو يساوي 70.000.000 دج	اللجنة الجهوية	المادة 81 مكرر2
	أكبر من 70.000.000 دج	اللجنة المركزية	المادة 81 مكرر3
مديرية كبريات المؤسسات	مهما كان المبلغ المتنازع فيه		

الملحق رقم 03 **المصدر: المديرية العامة للضرائب**

❖ **القوانين:**

- المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر سنة 2020، الجريدة الرسمية العدد 82، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري.
- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 103، الصادر بتاريخ 5 محرم عام 1397 الموافق 26 ديسمبر 1976.
- الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1395 الموافق 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم.
- القانون رقم 90-36، مؤرخ في 16 جمادى الثانية عام 1411، الموافق 31 ديسمبر سنة 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية العدد 57.
- القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمنشئ بموجب المادة رقم 40 منه قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- القانون 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، الصادر بتاريخ 04/23 /2008، المعدل و المتمم.
- القانون رقم 25-17 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1447، الموافق 14 ديسمبر سنة 2025، يتضمن قانون المالية لسنة 2026، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 88 الصادرة بتاريخ 11 رجب عام 1447 الموافق 31 ديسمبر سنة 2025.
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فيفري من سنة 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المنشور في الجريدة الرسمية الجزائرية العدد: 20، الصادر بتاريخ 2009، المعدل والمتمم بالقرار الوزاري المشترك

المؤرخ في:08 صفر عام 1440 الموافق 17 أكتوبر 2018، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 14، الصادر بتاريخ 28 فيفري 2019.

- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 25 شعبان عام 1427، الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، منشور في الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 59، الصادر في أول رمضان 1427، الموافق 24 سبتمبر سنة 2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها.
- التعليمة رقم 16 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 09 أفريل 2026، المحددة لكيفيات تطبيق أحكام المادة 122 من قانون المالية لسنة 2026، المتعلقة بالغاء الديون الجبائية المسجلة في حسابات قابضي الضرائب بعنوان سنة 2011 و ما قبلها، و تطهير الديون المسجلة خلال السنوات الممتدة من 2012 الى غاية 2025.

❖ **الكتب:**

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، دون طبعة، 2005.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الضريبية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة، الجزائر، 2007.
- حسين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون دار النشر،2011.
- سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، دون طبعة، 1969.
- طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، دون طبعة، 2005.
- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2012.
- عمار بوضياف، دعوى الالغاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، دراسة تشريعية و قضائية و فقهية، دار الجسور للنشر و التوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى 2009.
- عوام الشيخ، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزائر، دون سنة.

- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2011.
- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2008.
- محفوظ برحماني، الضريبة العقارية، دارسة مقارنة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعية الجديدة، الأزايطة، 2009.
- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر،2005.
- محمد عباس محرزي، مدخل الى الجباية و الضرائب، الجزائر، دون طبعة، 2010.

❖ **المذكرات:**

- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية،2008/2007.
- عبد الغني بلعابد، الدعوى الاستعجالية الإدارية و تطبيقاتها في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2008/2007.
- خديجة قنادي، منى عيشوش بيرم، النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.
- زفاني محمد، المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، المركز الجامعي مغنية تخصص قانون عام، السنة الجامعية 2019-2020.
- سابق نجوى وبكار مريم، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، المركز الجامعي الشيخ المقاوم امود بن مختار، ايليزي، الموسم الجامعي 2024-2025.
- سليماني حورية، الإجراءات الإدارية والقضائية في تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2015/2014.
- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

- قدور سامية، الإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مستغانم، السنة الجامعية 2020/2019.
- لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
- معلوم خير الدين، تسوية النزاع الجبائي على مستوى لجان الطعن المختصة في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المـاستر في الحقوق تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2020/2019.

❖ **المجلات والمقالات والمحاضرات العلمية:**

- بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون و العلوم السياسية، المجلد 08، العدد 01، المركز الجامعي النعامة.
- بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة سطيف 02، السنة الجامعية 2019-2020.
- الزين عزري، الأعمال الإدارية ومنازعاتها، مطبوعة مخبر الاجتهاد القضائي وأثره على حركة التشريع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2010.
- عبد العالي حاحة وأمال يعيش تمام، دعوى وقف القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي

على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة المفكر، العدد 04، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
مقدمة	1
الفصل الأول: الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية	6
المبحث الأول: الطعن الأولي كآلية إلزامية للتسوية الودية	6
المطلب الأول: إجراءات رفع الشكوى	6
الفرع الأول: شكل ومحتوى الشكوى	7
الفرع الثاني: آجال الطعن و التأجيل القانوني للدفع	10
المطلب الثاني: الجهات المختصة بالتحقيق والبت في الشكاوى	13
الفرع الأول: مجال الاختصاص و آجال الفصل في الشكوى	14
الفرع الثاني: اجراءات التحقيق في الشكاية والفصل فيها	18
المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان كآلية اختيارية للتسوية الودية	20
المطلب الأول: التظلم النزاعي أمام لجان الطعن المختصة	20
الفرع الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للجان الطعن	21
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن النزاعي	29
المطلب الثاني: الطعن الولائي (لجان العفو)	31
الفرع الأول: طلبات المكلف بالضريبة	32
الفرع الثاني: طلبات القابض	36
الفصل الثاني: تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري	41
المبحث الأول: إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية	41
المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى	42
الفرع الأول: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة	43
الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب	50
المطلب الثاني: مراحل سير الخصومة	51
الفرع الأول: التحقيق في الدعوى وعوارض الخصومة	51
الفرع الثاني: الفصل في النزاع وإمكانية الطعن في الحكم	60
المبحث الثاني: إجراءات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي	68
المطلب الأول: التدابير الاستعجالية	69
الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الاستعجالية	69
الفرع الثاني: البت في الدعوى الاستعجالية	75
المطلب الثاني: إجراءات الطعن في الأوامر الاستعجالية	76
الفرع الأول: شكل العريضة وآجال تقديمها	77
الفرع الثاني: صدور الأمر الاستعجالي و آثاره	78
الخاتمة	80
الملاحق	-
قائمة المصادر والمراجع	82
فهرس المحتويات	87
الملخص	89

فهرس المحتويات

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مختلف السبل و الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة، بإمكانية الطعن في قرارات التسوية الضريبية التي تصدرها في حقه إدارة الضرائب، و الإجراءات التي نصت عليها أحكام قانون الإجراءات الجبائية، عبر مختلف مراحل النزاع الإدارية الودية كمرحلة أولية، بالتظلم الإلزامي المسبق أو الطعن الاختياري أمام لجنة الطعون المختصة، ثم القضائية في المرحلة الثانية في حالة لم يرض بالقرار الإداري المتخذ بشأن شكواه، و ذلك برفع الدعوى أمام القضاء الإداري.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، التظلم الإداري، المكلف بالضريبة، الطعن، التسوية.

Abstract:

This study aims to clarify the various ways and guarantees provided by the legislator to the taxpayer, allowing them to appeal the tax adjustment decisions issued against them by the tax administration, and the procedures set forth in the provisions of the Tax Procedures Law, through the different stages of amicable administrative dispute resolution as an initial stage, through compulsory prior objection or optional appeal before the competent Appeals Committee, then judicially in the second stage if they are not satisfied with the administrative decision taken regarding their complaint, by filing a lawsuit before the administrative judiciary.

Keywords: tax system, Administrative grievance Dispute appeal, amicable settlement, Legal deferral of payment.