

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر *سعيدة*
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



حدود سلطات القاضي الإداري في المنازعة
الضريبية في الجزائر

مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص إدارة وجماعات محلية

تحت إشراف الأستاذة الدكتور:

■ جعفري نعيمة.

من إعداد الطالب:

■ بوزيان الحاج.

لجنة المناقشة:

الدكتورة: بواى مصطفى.....رئيسا

الدكتورة: جعفرى نعيمة..... مشرفا ومقررا.

الدكتورة: بومدين أحمد.....مناقشا

السنة الجامعية:

2015 - 2016م

كلمة شكر

عملاً لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

وعليه نتقدم بالشكر الجزيل إلى الله سبحانه وتعالى على إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى الأستاذة المأطرة "جعفري نعيمة" التي كانت لي عوناً في هذا العمل .

كما لا يفوتني من هذا المقام هذا المقام أن أشكر كل أساتذة قسم الحقوق.

وكل من ساعدني من قريب وبعيد في إنجاز هذه المذكرة حتى ولو بالكلمة الطيبة وشكراً.

إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا الذي وفقني في إتمام دراستي وإنجاز هذا العمل

المتواضع.

أهدي هذا العمل إلى: الولدين الكريمين رحمهما الله برحمته الواسعة

من قال فيهما الرحمان: "وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا "

إلى عائلتي زوجتي وأولادي مريم وعبد الرحمان حفظهما الله

إلى الصديق العزيز بهلول قدور زميل العمل حفظه الله

[illegible]

مقدمة:

تعتبر المنازعات الضريبية الطريق لحماية حق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، ونظرا لأهميتها فقد أولاها المشرع الجزائري بإجراءات خاصة للفصل فيها، تختلف عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى، يبررها طبيعة هذه المنازعة وما يتمتع به التشريع الضريبي من ذاتية خاصة هذا من جهة، ومن جهة أخرى من أجل تحقيق العدالة والمساواة الضريبية.

ولقد منح المشرع سبلا للمكلف بالضريبة ليلجأ إليها كلما شعر بضياح حقه سواء بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو حسابها أو ربطها، متى كانت هذه الضريبة غير شرعية ومخالفة للقانون، حتى أثناء عملية التحصيل الضريبي، فإن للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل من طرف إدارة الضرائب، وذلك برفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب. وتعرف هذه المرحلة بالمرحلة الإدارية يثبت من خلالها كل منهم وفي مجال اختصاصه، يصدر قراره إما بالقبول أو الرفض، التخفيض أو الإلغاء، فمصير الشكوى إما أن يتقرر على مستوى مصالح إدارة الضرائب أو يأخذ منعرجا آخر لي طرح أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة التي تبث فيه وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ويطرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعيتها تأسيس موضوعها.

وتتحدد سلطة القاضي الإداري في الدعوى الضريبية بقواعد الاختصاص، فهي مجموعة القواعد الإجرائية التي تمنح سلطة الفصل دون سواها، من خلال تحديد الاختصاص المحلي والنوعي بالنظر إلى موضوع الدعوى وطبيعة النزاع.



ويكون القاضي الإداري ملزما ومقيدا بعناصر الدعوى الضريبية فلا يستطيع أن يحكم لمكلف بالضريبة أو على مكلف ليس طرفا في المنازعة الضريبية، أو يقضي بشيء غير مطلوب منه أو يحكم بأكثر مما طلب منه.

ويستند القاضي الإداري في حكمه على أية واقعة وردت بملف الدعوى الضريبية، ولو لم يتمسك بها الخصوم، ويشترط في الحكم القضائي الذي يؤدي إلى استنفاد سلطة القاضي الإداري بشأن المنازعة الضريبية، أن يكون حكما قضائيا قطعيا، يضع حدا للنزاع أو في المسألة المتفرعة عنه بفصل لا رجوع فيه، على خلاف الحكم غير القطعي الذي يتعلق بسير الدعوى الضريبية أو إجراءات التحقيق فيها، فإن صدوره لا يؤدي إلى استنفاد سلطة القاضي الإداري، كمثال تعيين الخبير أو الأمر بمراجعة الحسابات التي شابها عيب من العيوب الشكلية والإجرائية لقبول الدعوى.

إن إشكالية الاختصاص للنظر في المنازعات الضريبية لا يطرح بالنسبة للقوانين الضريبية الجزائرية، وبالتالي فالاختصاص يعود للمحكمة الإدارية ولقاضي الإداري وهذا طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقوانين الضرائب المختلفة.

حيث تتجلى أهمية الموضوع في بعض النقاط التي نذكر منها على سبيل المثال:

1. انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كبيرا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر.
2. كذلك تكمن الأهمية العلمية والعملية لهذا الموضوع خاصة في جانبه الإجرائي راجع للتطور السريع ولطارئ على مختلف القوانين، فتدخل المشرع الجزائري محاولا منه مسايرة التحولات الاقتصادية وهذا بتعديله نصوص وسنه لأخرى مما أدى إلى عدم الإلمام والاطلاع عليها من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك غموض البعض من هذه النصوص القانونية والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح.



3. دور المشرع الجزائري في تمكين القاضي الإداري من الوسائل اللازمة لأداء مهمته ودوره الإيجابي في الدعوى الضريبية ونجاعة الوسائل الممنوحة له والتي تمكنه من تحقيق الموازنة بين طرفين غير متكافئين أحدهما يحوز على امتيازات السلطة العامة.

4. إبراز اتجاه المشرع الجبائي من بعض الإجراءات القضائية المتبعة في تسوية المنازعات الضريبية مقارنة بالقواعد العامة، وكذلك إبراز موقف القاضي الإداري في كل مسألة من خلال مختلف قرارات مجلس الدولة.

وتهدف دراسة هذا الموضوع إلى إبراز النقاط التالية:

(1) تجسيد المساواة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في مجال القضاء.

(2) تشخيص ظاهرة المنازعات الضريبية في مجال القضاء.

(3) التعرف على إجراءات التقاضي في المادة الجبائية الواجب اتباعها أمام الجهات القضائية المختصة.

(4) إبراز أهمية ودور القاضي الإداري الفصل في الدعوى الضريبية.

وبالنسبة لأسباب اختيارنا للموضوع، فتنقسم إلى أسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

الأسباب الموضوعية فهي محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات وإبراز سلطات وحدود القاضي حال نظره في المنازعات الضريبية.

أما الأسباب الذاتية فتتعلق أساسا بالرغبة في التحري والبحث في جنبات الموضوع بقصد التعمق في هاته المسألة المهمة التي لم تحظى بكثير من الاهتمام من الباحثين رغم أهميته البالغة وبالتالي حاولنا أن نكون مساهمين ولو بصفة مختصرة في إعطاء حافز لمن يلينا من الباحثين خاصة أكثر في هذا الموضوع، وبالإضافة إلى ذلك الإنتماء الوظيفي إلى الإدارة الضريبية الذي كان الدافع الذاتي والأساسي في إختيار هذا الموضوع ، وذلك من أجل الإلمام أكثر بالمنازعات الضريبية والاستفادة من ذلك في المجال العملي.



ولقد تم الإعتماد في دراسة هذا الموضوع منهجا وصفيا، تحليليا، مقارنة، وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية والقرارات القضائية عند الفصل في المنازعات الضريبية، وكذا مختلف الإجراءات القضائية لتسوية النزاع الضريبي وذلك بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية الذي يعد الإطار الأساسي المنظم لإجراءات المنازعات الضريبية، وكذا الاستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية والاجتهادات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة.

ومن هذا المنطلق فإن الإشكالية الأساسية المطروحة في موضوع هذه الدراسة تتمثل في:

- ما هي حدود سلطات القاضي الإداري حال نظره في المنازعات الضريبية؟.

وللتطرق أكثر لجوانب هذا الموضوع ثم تجزئة هذه الإشكالية إلى اشكالات الفرعية تتمحور حول:

- ما هي صلاحيات القاضي الإداري في مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية وإجراءات الفصل فيها؟.

- وفيما تتمثل صلاحيات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية ذات الطابع الاستعجالي؟.

وبغرض دراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة عبر فصل تمهيدي وفصلين؛ يتضمن الفصل التمهيدي الإطار المفاهيمي للمنازعات الضريبية وأنواعها في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى شروط رفع الدعوى الضريبية؛ أما الفصل الأول من الدراسة فخصصناه لصلاحيات القاضي الإداري في مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية، وضمناه مبحثين الأول حول التحقيق في الدعوى وإجراءات المتابعة والثاني في مرحلة الفصل في الدعوى الضريبية وصدور الأحكام. في حين استعرضنا في الفصل الثاني لصلاحيات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية ذات طابع الاستعجالي عبر مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول لشروط رفع الدعوى الاستعجالية، أما الثاني فخصص لدراسة صلاحيات القاضي الإداري في وقف تنفيذ القرار الإداري الجبائي.



الفصل التمهيدي:

المنازعات الضريبية وشروط رفع

الدعوى

الفصل التمهيدي:

شكلت المنازعات الضريبية موضوع اهتمام الباحثين نظيرا لحدتها وخصوصيتها التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات الأخرى، كما أن المشرع الجزائري لم يقدّم بحصر الإجراءات المتبعة في المنازعات الضريبية العائدة لاختصاص القاضي الإداري إلا في سنة 2002 بموجب قانون المالية، مما يضفي طابع الحداثة على هذا النوع من المنازعات الإدارية. لذا فإنه من الأهمية تحديد مفهوم المنازعة الضريبية من خلال الإشارة إلى تعريفها وأنواعها وشروط قبول الدعوى الضريبية¹. وهو ماسيكون محل دراستنا من خلال المبحثين اللاتيين؛ المبحث الأول مفهوم المنازعة الضريبية وأنواعها وفي المبحث الثاني شروط رفع الدعوى الضريبية.

¹ إبراهيم يامة، النظام القانوني للمنازعة الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي الدكتور مولاي الطاهر سعيدة، الجزائر، السنة الجامعية 2007 – 2008، ص 25.

المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية وأنواعها.

تعددت تعاريف الفقهاء للمنازعة الضريبية كل بحسب الزاوية التي تنظر منها إلى هذا النوع من المنازعات الإدارية، لذا فإنه من الأهمية ضبط مفهوم موحد للمنازعة الضريبية وأنواعها وشروط قبول الدعوى الضريبية. وهذا ما سيتم تفصيله في المطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم المنازعة الإدارية.

إن كلمة منازعة لغة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية Contentieux وتقابلها بالعربية شيء متنازع فيه.

ولهذا نجد كلمة نزاع بين المورد والمشتري أو بين صاحب العمل وعمالة وكذلك النزاع القائم بين شركتين، ومن أجل هذا أنشئت لدى الشركات والإدارات العمومية مصلحة مختصة بالمنازعات¹.

فكلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين أحدهما مستعمل في المشاكل التي تدور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، والأخرى يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله فيلجأ بناء على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه، ومنه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تقوم كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها معسرا وضعيته السالبة لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية².

ويعرف الأستاذ أندري هارتي André Heurte المستشار بمجلس الدولة الفرنسي النزاع في المجال الجبائي بقوله: "إن المنازعات الضريبية تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".

¹ حسين فريجة، إجراءات منازعة الضريبة في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008، ص 7.

² عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، سنة 2005، ص 9.

أما الأستاذ بن سحلي فيرى؛ في تعريفه للمنازعات الضريبية أنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبية من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.

ويرى الأستاذ زكرياء محمد بيومي بأنه يمكننا تعريف المنازعة بأنها: "تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة"، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح أو لم تربط وفقا لها. وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا¹.

ولقد عرفها الأستاذ الدكتور عمارة بوضياف بأنها: "تقوم المنازعة كلما تبين للمكلف عدم صحة أو شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة".

وعرفها أيضا على أنها الخصومة التي تحدث بين المكلف بالضريبة أو الرسم والإدارة الجبائية بمناسبة تطبيق التشريع الضريبي أو الرسم المحدد بنص وبحكم هذه المنازعة إجراءات خاصة تمثل أمام القاضي الإداري².

وبناء على ذلك فإن المنازعة الضريبية تعني بصفة عامة كل دعوى تهدف إلى إلغاء كلي أو جزئي للضريبة، أي أنها تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق التشريع الضريبي وبالتالي فهي مرتبطة بعمل إدارة الضرائب المتعلق بتأسيس الضريبة أي تحديد وعائها وهذا ما يعرف بمنازعات الوعاء أو التحصيل الضريبة عند استعمال التدابير الجزية ما يكيف بأنه منازعة التحصيل.

¹ حسين فريجة، المرجع السابق، -8

² عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الطبعة الأولى، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والتوزيع، 2013، ص 363.

المطلب الثاني: أنواع المنازعة الضريبية.

إن تنوع الضرائب وأسس قيام المنازعة الضريبية أدى إلى تنوع المنازعة الضريبية وذلك حسب موضوعها، فيمكنها أن تأخذ شكل نزاع حول وعاء الضريبة، ويمكنها أن تأخذ نزاع حول التحصيل؛ وفي كلتا الحالتين يكون النزاع من اختصاص القاضي الإداري.

وعلى هذا الأساس فإن المنازعة الضريبية نوعان أساسيان هما: منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي¹، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفروع التالية.

الفروع الأولى: منازعات الوعاء الضريبي.

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها، وذلك وفق لأنظمة متعددة نذكر منها نظام التقدير الجزائي ونظام الربح الحقيقي ونظام التقدير الإداري بالنسبة للأرباح.

فالمشرع أوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم الإداري المسبق أو كما سماه في القوانين الجبائية الشكاية وبالتالي فإن الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بالشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، على أن توجه هذه الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب، وهنا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها.

أولاً: التظلم الإداري المسبق.

إن النزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة التظلم الإداري المسبق الذي يقدم من طرف المكلفين منظمة في نصوص قانونية خاصة غير قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يكون على المدعى أن يلتزم بها وإلا رفض تظلمه. كما يجب على القاضي الفاصل أن يطبق هذه المواد الخاصة المذكورة في قوانين الضرائب والمنظمة للتظلم طبقاً للقاعدة القانونية التي تشير إلى القانون الخاص يقيد القانون العام. فقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والتي يقضي بأنه يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار

¹ إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 34.

إليها في المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة¹.

ثانيا: أجال تقديم الشكوى.

حددت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية أجالا عامة وأخرى خاصة أو استثنائية.

1. الآجال العامة: تقل الشكوى أمام إدارة الضرائب المعنية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى بصدده إلى 31/12....².

2. الآجال الخاصة أو الاستثنائية: إن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الآجال، حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل، لكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك وهذا ما ورد من خلال الفقرات 2، 3، 4 من المادة 72. وتتمثل هذه الأحداث في الحالات التالية³:

الحالة الأولى: عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول: ففي هذه الحالة لا تكون الضرائب المفروضة في شكل جدول ضريبي، وقد حددت الفقرة 3 من المادة 72 ذلك في⁴:

- حالة الاقتطاع من المنبع أو المصدر كما هو الأمر مثلا بالنسبة للضرائب على الأجور.
- حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني.

الحالة الثانية: حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: وذلك بوقوع أخطاء في الإرسال، ففي هذه الحالة سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ضهور جديد في الملف فإن الأجل يسرى من تاريخ تلقي

¹ أنظر إلى المادتين 70 - 71 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية. (جريدة الرسمية عدد 79 بتاريخ 23-12-2002).

² عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 366.

³ بيجي بدائرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2011 - 2012، ص 44.

⁴ أنظر المادة 72 من قانون 01-21 من قانون الإجراءات الجبائية.، السابق الإشارة إليه.

المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة، حيث توجه له هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

الحالة الثالثة: حالة الخطأ أو الازدواجية في فرض الضريبة: وفي هذه الحالة نجد أن تاريخ سريان الأجل اقترن بتاريخ التأكد من الحدث المسبب لشكوى، وهذا ما يثير موضوع إثبات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني بالسبب الباعث لرفع الشكوى، وإلا أصبح الأمر غير مضبوط في هذا الشأن، وبهذا الصدد تناول الاجتهاد القضائي الفرنسي قيدا أو شرطا لوقوع هذا الحدث وذلك بقوله: "أن تحقق الحدث يجب أن يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة للمكلف بالضريبة في القوت الذي كان بإمكانه تقديم تظلمه في الآجال العادية"، كما عرف الحدث على أن: "كل واقعة أو ظرف تكون نتيجته إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها".

الحالة الرابعة: الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصبة على العقارات ذات الاستعمال التجاري والصناعي والسكني والتي حصل فيها عدم الاستغلال المستوى للشروط المحددة في المادة 261 ج من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثل ظهور وقائع بمنح الحق في تخفيض أو تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية¹.

ثالثا: شكل الشكوى ومحتواها.

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين وأن تحتوي على بيانات ومعلومات لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، سنستعرضها كالاتي:

1. أن تكون الشكوى فردية كأصل عام، غير أنه واستنادا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة التضامن² SNC.

2. لا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع، وهذا ما يؤكد بساطة الإجراءات.

¹ أنظر المادة 261 ج من الأمر 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة . جريدة الرسمية عدد 102 بتاريخ 22-12-1977.

² عزيز أمريان، المرجع السابق، ص 14.

3. يجب أن تقدم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، فلا يجوز دمج محلين أو أكثر في شكوى واحدة، وهذا الشرط معقول تفرضه إجراءات التحقيق الإداري الذي سيعقب عملية الإيداع.

4. يجب أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول.

- ذكر اسم ولقب وعنوان المستظلم.
- ذكر الضريبة المعترضة عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار. وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الظرف.
- التوقيع باليد على الشكوى من قبل المعني أو وكيله الرسمي.
- تحرير الشكوى على ورق عادي¹.

رابعاً: التحقيق في الشكوى.

إذا ما استوفت الشكاية الشروط المطلوبة وقدمت في أجلها القانونية من طرف المكلف بالضريبة إلى المصالح المعنية أي إلى مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي أو مدير مركز الضرائب أو مدير مركز الجوّاري يتم تسليم وصل للمكلف بالضريبة لاستعماله في الإثبات بعد أن يتم تسجيلها في سجل خاص بذلك. ويتم إخبار القابض بطلب تأجيل الدفع استناداً إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية إن طلب المكلف في شكواه وقبل البث في الشكوى من طرف المسير المختص²، ألزم المشرع أن يتم التحقيق في الشكوى من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة وإبداء رأيه فيها، لكونه هو القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي ويحرر تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه، وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر الأدلة والأسانيد

¹ عمارة بوضياف، المرجع السابق، ص 367.

² أنظر المادة 74 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

التي بنى عليها تقدير الضريبة محل النزاع ويوجه التقرير إلى المدير المختص لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه المفتش المحقق من نتائج¹.

خامسا: الفصل في الشكوى.

أ. **من حيث الفصل:** تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية². ويقلص أجل ستة أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة³؛ كما يمكن البث فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديدة بالقبول نهائيا، كذلك مقدمة بعد انقضاء الآجال⁴.

ب. **من حيث الجهة المختصة بالفصل:** نظم المشرع الضريبي اختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة البائية وفق معيارين، ارتبط الأول بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضريبة، وفي حين اعتمد معيارا ماليا حدد به سلطة بث هذه الجهات وفقا لأحكام قانون المالية لسنة 2015 والمواد 46 - 47 - 48 التي عدلت المواد 77 - 78 - 97 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي:

1. المدير الولائي للضرائب: يختص المدير الولائي بالفصل في الشكاوي التابعة لمجال اختصاصه⁵،

وغير أنه إذا تعلقت الشكاوى النزاعية بمبلغ الحقوق يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار

150.000.000 دج فإنه يتعين على المدير الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية⁶.

¹ ياما إبراهيم، المرجع السابق، ص 53.

² أنظر المادة 476 من قانون 01-21، السابق الإشارة إليه.

³ أنظر المادة 46 من قانون المالية لسنة 2007، الصادر في الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 85، المؤرخ في 2006/12/27.

⁴ أنظر المادة 76، فقرة 1 من قانون 01-21، السابق الإشارة إليه.

⁵ أنظر المادة 48 من قانون المالية لسنة 2015. الصادر في الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 78، المؤرخ في 2014/12/31.

⁶ أنظر المواد 46 - 47 من قانون المالية لسنة 2015. الصادر في الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 78، المؤرخ في 2014/12/31.

2. **رئيس مركز الضرائب:** ييث رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين التابعين لاختصاص مركزه ويمارس صلاحيته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار 50.000.000 دج أو يساويها¹.

3. **رئيس مركز الجوازي:** ييث رئيس مركز الجوازي باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوي النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه ويمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار 20.000.000 دج.

ج. من أجل قرار الفصل (أوجه القرار): تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية:

- **قرار بالقبول الكلي للشكوى:** وهنا تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم، ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في الشكوى.

- **قرار بالقبول الجزئي للشكوى:** وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلبات الشاكي.

- **مضمون القرار:** يجب أن يتضمن القرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته، الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة، وقد نص على ذلك قانون الإجراءات الجبائية في أول صدور له وجاء على النحو التالي: "عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكوى يبين قرار مدير الضرائب بالولاية الأسباب التي بني عليها"،

¹ أنظر إلى التعليم رقم 01 بتاريخ 2015/04/25 الخاصة بشرح التدابير المتعلقة بالمنازعة الضريبية. الملحق رقم 01.

وتم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتصبح: "يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعة أسباب وأحكام المواد التي بني عليها"¹.

- تبليغ قرار الفصل: لم تنص قوانين الضرائب بمختلف أنواعها على قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بتبليغ قراراتها، واستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2010 بموجب المادة 46 والتي جاءت بما يلي: "يجب تسليم الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام"².

أما فيما يتعلق بكيفية التبليغ فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى في مجال الضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة في حين نصت هذه المادة على أن تكون التبليغات في ظرف مغلق لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة³.

الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

يختلف النزاع في مادة الوعاء الضريبي عن النزاع في مادة التحصيل ويذهب جانب من الفقه في هذا الشأن إلى القول بأن التظلم الضريبي يقتصر على التظلمات المتعلقة بالوعاء دون التحصيل، لأن هذه التظلمات الأخيرة لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة استحدثتها المشرع للنظر في منازعات التحصيل، وتحقيق الأمر أن أغلب التشريعات لم تحيط بالتظلم في مجال التحصيل بقدر كبير من الشروط والأحكام كما هو الحال عليه بالنسبة للتظلم في مجال الوعاء، ولكنها اعتمدته في الوقت نفسه كإجراء أولي أمام الإدارة الجبائية في نزاع التحصيل، وذهب إلى تقسيم التظلمات المتعلقة بالتحصيل إلى نوعين:

¹ بدايراية يحي، المرجع السابق، ص 58.

² أنظر المادة 46 من القانون 09-09 المؤرخ في 30-12-2009 والتضمن قانون المالية لسنة 2010. الصادر في الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 78، المؤرخ في 2009/12/31.

³ أنظر المادة 292 من الأمر 101-76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. السابق الإشارة إليه.

1. **التظلمات المتعلقة بالحصول من حيث الشكل:** وتناول هذه التظلمات صحة إجراءات الحصول من حيث الشكل وعدم احترامها يؤدي إلى إلغاء هذه الإجراءات خاصة عدم صدورها من سلطة المختصة وعدم احترام المواعيد التي حددها القانون.

2. **التظلمات المتعلقة بالحصول من حيث الموضوع:** لا تتناول هذه التظلمات سوى التنفيذ الجبري للالتزام بالوفاء بالضريبة سواء من حيث الوجود، هذا الالتزام أصلا أو مقداره أو وجوب أدائه، وتقدم من المكلف الذي تتخذ إجراءات التنفيذ الجبري في حقه.

ولقد تناول المشرع الجزائري التظلم في مادة الحصول من خلال المواد 153، 153 مكرر – مكرر 1، والمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان الاعتراض على المتابعات¹.

أولا: دعاوى الاعتراض على المتابعات.

تكتسي هذه الدعاوى إما شكل الاعتراض على إجراءات المتابعة وإما شكل الاعتراض على إجراءات الحصول القسري.

1. **الاعتراض على إجراءات المتابعة:** هو الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف الضريبة من أجل الحصول بالضرائب، ويمكن أن تتعلق بشكليات الإجراءات أو بموضوع المتابعة.

2. **الاعتراض على سند الحصول:** يمكن للمكلف أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض الحصول، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبول إلا إذا توافرت فيه شروط المتعلقة بشكل السند وبآجال تبليغه وهي أسباب تتعلق أساسا بشكل الإجراء وتتمثل في:

- وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة وهو الشرط الأساسي لقبول الاعتراض كعدم توجيه إنذار إلى المكلف.

¹ بديراية يحي، المرجع السابق، ص 68.

أنظر المواد 153 – 153 مكرر ومكرر 1 – 154 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

- وجوب احترام تقديم الاعتراض، حيث يكون وفق الآتي: "أن يقدم الاعتراض خلال شهر إلى المدير الولائي للضرائب اعتباراً من تاريخ تبليغ سند التحصيل، وأن يقدم خلال شهر أمام المحكمة الإدارية وحالة رد المدير أو عدم اقتناع صاحب الاعتراض بالقرار المتخذ من طرف مدير الولائي للضرائب"¹.

3. الاعتراض على التحصيل القسري: ويقصد به كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به فالاعتراض على التحصيل القسري يمس أساساً بالموضوع ويأشّر خلال شهر أمام المدير الولائي للضرائب اعتباراً من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف وخلال شهر أمام محكمة الإدارية اعتباراً من تاريخ صدور قرار المدير الولائي أو من انقضاء أجل شهر الممنوح للرد على اعتراض المكلف من طرف المدير الولائي².

ثانياً: دعوى طلب إلغاء واسترجاع المحجوزات.

على الرغم من أن المشرع أجاز لقابض الضرائب القيام بحجز أموال المدين من أجل تحصيل مبلغ الضريبة، فإنه مقابل ذلك أجاز للمكلف الذي حجزت أمواله أن يطلب إلغاءه ويطلب استرداد المحجوزات عن طريق اتباع الإجراءات الإدارية والقضائية التالية:

1. الإجراء الإداري:

- تقديم طلب الاسترداد من المكلف بالضريبة في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية، أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه أين تم الحجز وفقاً للشروط التالية:
- يبادر المعني تحت طائلة البطلان بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوماً بجميع وسائل الإثبات المفيدة.
 - يتم توجيه الطلب في أجل مدته شهر واحد اعتباراً من تاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

¹عزيز أمريان، المرجع السابق، ص 28.

²إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 38.

- ييث رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب مقابل وصل¹.

2. الإجراءات القضائية:

إذا لم يصدر القرار في غضون شهر، أو لم يرض القرار صاحب الطلب يجوز له أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية وفقا للشروط التالية:

- أن تباشر الدعوى بعد انقضاء أجل شهر المتاح لرئيس المصلحة للبت في الطلب أو بعد تبليغ قرار رئيس المصلحة، فلا تقبل الدعوى قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة ولا تبث المحكمة إلا بعد الاطلاع على وسائل الإثبات المقدمة لرئيس المصلحة.

- أن لا يقدم صاحب الطلب وسائل إثباتية عبر تلك التي استظهر بها دعما لمذكراته 2.

ثالثا: الاعتراض على غلق المحل التجاري.

يعتبر الغلق المؤقت للمحل التجاري إجراء استثنائيا تلجأ إليه الإدارة لإجبار المكلف بتسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية، إذ يتم وفق شروط وإجراءات نص عليها المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية وعلى الإدارة احترامها وإلا كان عملها غير مشروع، وتتمثل هذه الإجراءات في²:

1. توجيه تنبيه (إنذار) يبلغ للمكلف بالضريبة يوما كاملا بعد تاريخ الاستحقاق للضريبة.

2. صدور قرار الغلق من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه.

¹ العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 136.

أنظر المادة 154 فقرة 1 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق اشارة إليه.

² أنظر المادة 146 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق اشارة إليه

2. العيد صالحي، المرجع السابق، ص 150

3. تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

4. أن يتم تنفيذ قرار الغلق في مهلة عشرة أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، فإذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه نهائيا أو لم يقيم باكتتاب أجل للتسديد بموافقة القابض القائم بالمتابعة خلال هذه المدة فإنه يتم تنفيذ قرار الغلق.

5. أن لا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر.

وفي المقابل هذا الإجراء أجاز المشرع للمكلف المتخذ ضده الإجراء أن يطعن فيه من أجل رفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل في القضية كما هو الحال في الأمور الاستعجالية بعد سماع الإدارة أو استدعائها قانونا، دون أن يؤدي هذا الطعن في قرار الغلق إلى توقيف تنفيذ قرار الغلق.

رابعا: دعوى إرجاء دفع الضريبة.

منح المشرع الجزائي للمكلف في مقابل الإجراءات التنفيذية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية الحق في تقديم طلب إرجاء دفع الضريبة وفقا للشروط التالية:

1. أن تكون الشكوى قد قدمت إلى المديرية الولائية للضرائب في الآجال المنصوص عليها في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

2. المطالبة صراحة من الاستفادة من إجراء إرجاء دفع الضريبة.

3. تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة.

4. تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به، وفي حالة رفض طلب المكلف فإنه يمكنه رفع دعوى استعجالية إلى المحكمة الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية¹.

المبحث الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية.

¹ ابراهيم يامة لمرجع السابق ، ص 39.

إن مباشرة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية مرتبط بتوافر شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الأساس أو من حيث الشكل، وأن شروط قبول الدعوى القضائية هذه هي الشروط الضرورية التي يجب توافرها لعرض النزاع على القاضي الإداري، والتي تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف القائم والمعرض، بحيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى سواء من المكلف بالضريبة أو الإداري¹. وهذا ما سوف نفضله من خلال تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين.

المطلب الأول: شروط رفع دعوى المكلف.

لقد مكن المشرع الجزائري المكلف بالضريبة أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها وذلك برفع دعوى قضائية بعد استنفاد جميع إجراءات الطعن الإداري².

إلا أن هذه الأخيرة لا تكون مقبولة إذا توافرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية سواء تلك الشروط العامة المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو مجموعة من الشروط الخاصة المحددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما سوف نتناوله من خلال فرعين، الفرع الأول شروط عامة والفرع الثاني الشروط الخاصة.

الفرع الأول: الشرط العامة.

وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

1. وجوب توقيع عريضة المكلف بالضريبة من طرف محام، وهو ما نصت عليه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

¹ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 65.

² لحسن كويس، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الموسم الجامعي 2012 – 2013، ص 8.

³ أنظر المادة 815 من قانون 09-08 المؤرخ في 25-02-2008 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية (الجريدة الرسمية، عدد 21 بتاريخ 23-04-2008).

2. تضمين عريضة افتتاح الدعوى بالبيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

3. وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقديم مدى مشروعية القرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.

4. إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع رسم قضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

5. توافر الصفة والمصلحة والاهلية ، حيث نصت المادة 13 والمواد 64-65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قضائية وأهلية في المدعى أو المدعى عليه².

الفرع الثاني: الشرط الخاصة.

هي مجموعة من الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1. شرط التظلم الإداري المسبق:

نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية التي تثار من طرف المكلف بالضريبة في المواد 70 إلى 73؛ ومن 145 إلى 156 فيما يخص منازعات التحصيل وإجراءات المتابعة.

وبالرجوع إلى هذه النصوص، نجد أن المشرع قد ألزم المدعى قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية بغية إثارة صدور قرار إداري مصرح أو ضمني لكي يتمكن بعد ذلك أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري. وتنطوي هذه القاعدة على ثلاثة نتائج:

¹أنظر المادة 15 من قانون 08-09 ، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية ، السابق الإشارة إليه.

²أنظر المواد 13 ، 64، 65، من قانون 08-09 ، السابق الإشارة إليه.

1- أنها تحمي المتقاضي عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لإفادة منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

2- أنها تحمي الإدارة وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

3- أنها تسهل مهنة القاضي طالما أن المنافسة القضائية سوف تنصب حصريا على مضمون القرار المطعون فيه¹.

2. شرط الميعاد:

كالمنازعات الإدارية بشكل عام، ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا². وشرط الميعاد نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أوجبت رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة، الولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المواد 80 - 81 - 82 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا فيما يخص آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي.

أما فيما يخص آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي، فقد نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق باعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد أو إذا كان

¹عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 67.

²سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2007، 2008.

القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المحدد لمدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحس الحالة للفصل في اعتراض المكلف.

كما نص كذلك من خلال المادة 154 ن نفس القانون، أنه يمكن للذي قدم طلبا للاسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

3. شروط وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها:

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من طرف وكيل وعلى أن تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون، وتنص أحكام هذه المادة الأخيرة على وجوب استظهار الوكيل لوكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية مصادق عليها قانونا لدى مصالح البلدية المؤهلة، غير أنه لا يشترط على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين تقديم وكالة¹.

4. وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:

أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق الدعوى بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه حسب أحكام المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية²، وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي: "من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب يكون، مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يجد خطأ في تطبيق القانون"³.

¹ يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 155.

² لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 13.

³ القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، سنة 1991، ص 232.

المطلب الثاني: دعوى إدارة الضرائب.

إن الاحتكم إلى السلطات القضائية ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب، بل يجوز حتى للإدارة كذلك أن يعرض الأمر على هذه الهيئة صاحب الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب¹، لكن شريطة أن تكون هناك حالات محددة وتحترم إجراءات معينة والتي سنتناولها من خلال الفرعين التاليين.

الفرع الأول: حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

يحق للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانون لإدارة الضرائب والحامي لحقوق الخزينة العمومية، والمسؤول الأول عن متابعة وتحصيل الضرائب والرسوم لصالح الإدارة الضريبية، أن يطرح النزاع على المحكمة الإدارية لتتخذ حكما فيه شريطة إعلام صاحب الشكوى، ويتضح بأن المشرع أعطى الحق للمدير الولائي لطرح النزاع مباشرة وللمدير الحق في اللجوء إلى القضاء الإداري في حالتين، وهذا ما سيتم تفصيله في كلا الحالتين.

الحالة الأولى: الطعن ضد طلب المكلف بالضريبة.

هي الحالة التي كان منصوص عليها في المادة 02/79 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تجيز لمسؤول الإدارة الضريبية المعنية ما عدا مدير مديرية المؤسسات الكبرى، أن يعرض بصفة تلقائية شكوى المكلف بالضريبة على القاضي الإداري شريطة إبلاغ المكلف الشاكي بذلك، وإعلامه بأن له مدة 30 يوم للاطلاع على الملف من أجل إبداء ملاحظاته المكتوبة إن رأى ذلك مناسبا، وعند انقضاء مدة ثلاثين يوما يسلم الملف إلى المدير الولائي للضرائب من أجل الاطلاع عند الاقتضاء على الملاحظات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

وكان يشترط لكي تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الحالة توافر ثلاثة شروط، وتتمثل فيما يلي:

1. ألا يكون مدير الضرائب بالولاية قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل عرضه النزاع على المحكم الإدارية.

¹عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 74.

2. ألا يكون المكلف بالضريبة نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب مدير الولائي للضرائب خلال 4 أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى.

3. وجوب إخبار المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بأن له أجل 30 يوما للاطلاع على الملف وإبداء ملاحظاته.

وحسنا فعل المشرع عندما ألغى هذه الحالة بموجب قانون المالية لسنة 2008¹. لأن الإبقاء على هذه الحالة من شأنه أن يؤدي في نظرنا إلى امكانية تعسف الإدارة الضريبية في استعمال هذا الإجراء، خاصة وأن المشرع لم يوضح لنا الحالات أو المبررات التي يمكن فيها المسؤول الإدارة الضريبية أن يلجأ لعرض شكوى المكلف بصفة تلقائية لقرار المحكمة، هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى فإن لجوء الإدارة الضريبية لهذا الإجراء من شأنه أن يحرم المكلف بالضريبة من المزايا الممنوحة له في حالة معالجة ملفه مسبقا من طرف الإدارة الضريبية، مما سيضعه أمام الأمر الواقع في حالة صدور قرار من المحكمة الإدارية في غير صالحه.

الحالة الثانية: حالة الطعن في آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أمام المحكمة الإدارية.

هي حالة طعن مسؤول الإدارة الضريبية في رأي لجان الطعن الإدارية، فالقاعدة العامة في المنازعة الضريبية أن الإدارة دائما تكون مدعى عليها واستثناءا تكون مدعية في حالة واحدة وهي عندما تصدر اللجان رأيا مخالفا للقانون، حيث منح المشرع للإدارة الضريبية الحق في تعليق تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والطعن فيه أمام المحكمة إذا ما رأت أن آراؤها غير مؤسوسة قانونا وشريطة إبلاغ الشاكي بذلك².

¹أنظر المادة 26 من قانون رقم 12-07 المؤرخ في 30-12-2007 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 82

المؤرخة في 2007/12/31 والتي ألغت الفقرة الثانية من المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

²أنظر المادة 4/81 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

وما تجدر الإشارة إليه هو أنه في السابق كانت آراء هذه اللجان ملزمة للإدارة الضريبية وغير ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، إلا أنه عند صدور قانون المالية لسنة 1997 أصبحت آراؤها غير ملزمة للإدارة الضريبية كذلك.

وهناك من رأى في هذا الاستثناء الممنوح للإدارة الضريبية تعطيلا لفعالية هذه اللجان بالنظر إلى السلطات والصلاحيات التي منحت إلى مسؤول الإدارة الضريبية المعينة الخاصة بتقدير مدى مخالفته هذه الآراء للقانون. وبالتالي فإنه يصبح اللجوء إلى هذه اللجان يثير الشك من حيث فعالية دورها في المنازعة الضريبية لأنه مهما كانت النتيجة التي تنتهي إليها اللجنة يبقى المكلف في أغلب الحالات مضطرا إلى الوصول إلى القضاء¹.

وعلى العموم تعتبر هذه هي الحالة الوحيدة التي يمكن فيها للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى المحكمة الإدارية، بعدما قام المشرع بإلغاء الحالة الأولى التي كان يسمح فيها للإدارة الضريبية بإخضاع شكوى المكلف مباشرة إلى قرار المحكمة الإدارية².

ومع الإشارة إلى آخر تعديل قام به المشرع بتعديل المادة 81 و 81 مكرر والتي بموجبها تم إلغاء حتى هذه الحالة التي كانت أجازت للإدارة الضريبية، عن طريق مديرتها للطعن في آراء اللجان أمام المحكمة الإدارية، وكما تم إلغاء لجنة الدائرة ليصبح الطعن أمام لجنة طعن ولائية بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 ليبدأ حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير سنة 2017، ووفقا للمادة 28 من قانون المالية لسنة 2016 التي تنص: "تدخل الأحكام الجديدة للمادتين 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين 26 و 27 حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير سنة 2017"³.

¹ أنظر المواد 29 و 30-31 من الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية رقم 85 المؤرخة في 31/12/1997.

² إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 107.

³ أنظر المواد 27 و 28 من القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30/12/2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016. الجريدة الرسمية، عدد 72 بتاريخ 31-12-2015

الفرع الثاني: ميعاد رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

من خلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية للنظر فيه، ولكن يجب عليه مراعاة الإجراءات التالية:

- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير وارد في هذه الحالة.
- إعلامه كذلك بالأجل الممنوح له للاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً أو يعلن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الحيرة، وهذه المادة محددة بـ 20 يوماً.

إن الميعاد المحدد أعلاه لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية ولكن نستشفه من خلال تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية¹، والتي منح المشرع من خلالها أجل أربعة 4 أشهر للمكلف بالضريبة للطعن في القرارات التي تصدر من المدير الولائي بخصوص الشكاوى المقدمة له. وأيضاً من خلال المادة 76 الفقرة الثانية من نفس القانون². التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل مدير الضرائب بأربعة 4 أشهر، والأجل المحدد يعود إلى تفادي الازدواج في اللجوء إلى العدالة³.

¹ أنظر المادة 82 الفقرة 1 من قانون 21-01 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

² أنظر المادة 76 الفقرة 1 من قانون 21-01، السابق الإشارة إليه.

³ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 14.

الفصل الأول:

صلاحيات القاضي الإداري في

مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية

والفصل فيها

الفصل الأول: صلاحيات القاضي الإداري في مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها.

تقضي القاعدة أنه على كل قاضي الالتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق النص التشريعي، فإن لم يجد اتجاه صوب المصادر الأخرى للقاعدة القانونية مراعيًا الترتيب الذي رسمه المشرع.

وعلى غرار بقية الدعاوى، لا يمكن للقاضي الإداري الامتناع عن إصدار حكم في الدعوى الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عُذّ ناكراً للعدالة، وإنما يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وإبداعه.

فانطلاقاً من تسجيل عريضة مكتوبة، تفتتح الدعوى الضريبية أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية مستعيناً بمختلف وسائل وطرق الاتجاهات الخاصة.¹

وعليه ما هي اجراءات التحقيق في الدعوى ؟؛ ما هي طرق الفصل في الدعوى وصدور الأحكام؟؛ وهذا ما سيتم التطرق إليه في المباحث التالية:

- **المبحث الأول: التحقيق في الدعاوى.**
- **المبحث الثاني: مرحلة الفصل في الدعوى وصدور الأحكام.**

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الموموم والنشر والتوزيع - الجزائر الطبعة 2010 ص 62.

المبحث الأول: التحقيق في الدعاوى.

إن إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ومنه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام المحكمة الإدارية، أي أنها نوع من الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: المطلب الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية. أما المطلب الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق.

المطلب الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية.

وفق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً¹، بموجب عريضة افتتاحية تقيد لدى كتابه ضبط المحكمة وتبلغ رسمياً عن طريق المحضر القضائي²، وبعد إخطار رئيس المحكمة بمحتوى العريضة يتولى تعيين التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى³، ثم يعين رئيس التشكيلية الحكم المستشار المفرد الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها⁴. ولكن يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالألا محل التحقيق في القضية إذا تبين له من العريضة الافتتاحية أن حلها مؤكد، وعندئذ يقوم بإحالة ملف القضية أمام تشكيلية الحكم للفصل فيها بعد الحصول على التماسات محافظ الدولة وملاحظات القاضي المقرر الذي بتعيينه تنطلق عملية التحقيق كون أن كل

¹ أنظر إلى المادة 804 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

² أنظر إلى المادة 838، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

³ أنظر إلى المادة 844، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

⁴ أنظر إلى المادة 846، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

دوارها مراحلها الإجرائية تتم بتدخله شخصيا أو بالإشراف عليها أو بالرقابة على تنفيذها إلى حين وضع التقرير النهائي الذي يحتتم به التحقيق¹.

الفرع الأول: 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 التي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.²

ويكلف المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية تقرير يتناول فيه كل المساعي التي بدلها منذ تعيينه من طرف تشكيلة الحكم إلى حين اختتام التحقيق وطرح القضية للفصل فيها وفي إطار مباشرة هذا الدور يتحقق القاضي المقرر من خلال النقاط التالية:

- سلامة تطبيق القواعد القانونية المنظمة للإجراءات فرض الضريبة أو طلب تحصيلها من منظور ماله من صلاحيات يباشرها بصفة قاضي مشروعية.

- يتحقق من صحة إدعاءات طرفي المنازعة الضريبة ومراقبة سير الإجراءات التحقيقية بماله من سلطة تحقيقية.

- تقدير الأدلة المتحصل عليها خلال سير التحقيق واستخلاص النتائج الضرورية لتهيئة الفصل في المنازعة بماله من سلطة تقديرية، ويتضح من خلال ما سبق أن الدور الإيجابي للقاضي المقرر في التحقيق الخاص بملف المنازعة الضريبة يتوزع على السلطات ثلاث في رقابة المشروعية، في المبادرة

¹ بوزيد أغليس، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل للطباعة ونشر والتوزيع، المدينة الجديدة، تيزي وزو، الجزائر، سنة 2012، ص68.

² أنظر إلى المادة 844 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

التحقيقية وفي السلطة التقديرية للأدلة المتحصل عليها¹، ويتمحور دور القاضي المقرر في عدة أشكال جاءت على الشكل التالي:

أولاً: صلاحيات المستشار المقرر كقاضي مشروعية.

يراقب المستشار المقرر في بداية التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية الإجراءات السابقة لصدور قرار الإدارة الجبائية محل الطعن أمام المحكمة الإدارية، ليتحقق من سلامة المظهر الخارجي الذي يتعين أن يفرغ فيه عمل الإدارة، ومدى مطابقتها للتشريع الضريبي سواء من الناحية الإجرائية. وفي الجانب الإجرائي يتحقق القاضي المقرر من مدى مراعاة إدارة للإجراءات الداخلية المقرر في القانون الضريبي لإتباعها في تقدير أساس فرض الضريبة وتدابير طلب تحصيلها لضمان مشروعية الإجراء المتخذ في مواجهة المكلف يدفع الضريبة. أما في الجانب الموضوعي للنزاع فإن القاضي المقرر يتحقق في كيفية تحديد الضريبة المستحقة ومعيار تقييم رقم الأعمال ويتأكد من مشروعية فرض الضريبة محل النزاع.

ثانياً: صلاحيات المستشار المقرر كقاضي محقق.

تنصب معالجة القاضي المقرر للنزاع الضريبي بماله من سلطات تحقيقية على جانبيين: أحدهما شكلي ينطوي على التأكد من توفر شروط قبول الدعوى والآخر موضوعي يمتد إلى بسط رقابة جدية على إجراءات الحصول على الدليل في المنازعة.

ثالثاً: صلاحيات القاضي المقرر في ممارسة السلطة التقديرية.

يؤدي القاضي المقرر دوراً إيجابياً يتصرف بموجبه في ملف التحقيق لماله من سلطة تقديرية تسمح بالفصل في المنازعة بعدما ينتهي التحقيق إلى تقدير بطلان إجراءات التحقيق الإداري الذي قامت به الإدارة إذاتبين له تجاوز المراقبين والمحققين الجبائين للمهام المنوطة لها بمقتضى النصوص القانونية أو أنهم أساءوا تقدير الوعاء الضريبي².

¹ بوزيد أغليس، المرجع السابق، ص 69.

² //، المرجع السابق، ص 71.

الفرع الثاني: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات.

يتم التبليغ الرسمي لعريضة الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر¹، وكما تبليغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعدادات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق².

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدار بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة قوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد وأخيرا³، وإذا لم يقدم المدعى رغم الإعدار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقدم بتحضير الملف يعتبر متنازلا⁴، وإذا لم يقدم المدعى عليه رغم إعداره أية مذكرة، يعتبر قابل بالوقائع الواردة بالعريض وتبلغ نسخة من الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الإشكال المقرر لتبليغ المذكرات وعندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثليهم للاطلاع عليها بأمانة الضبط وأخذ نسخ منها، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثليهم⁵. أما المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق فلا تبليغ وبصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم⁶.

¹ أنظر إلى المادة 838 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

² أنظر إلى المادة 840، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

³ أنظر إلى المادة 849، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

⁴ أنظر إلى المادة 850، من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

⁵ أنظر المادة 841 من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

⁶ أنظر المادة 842 من قانون رقم 08-09، السابق الإشارة إليه.

ونشير إلى أن المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي كانت تنضم الأحكام المتعلقة بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب وتجعل من إدارة الضرائب خصما متميزا قد ألغيت بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008 والتي كانت تنص على أن تحال الدعوى لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب بالولاية الذي أمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية. غير أن هذا التحقيق لا يكون إجباريا، إذ تعلق الأمر بدعوى يشربها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا¹.

الفرع الثالث: إجراءات الصلح.

لقد تناول المشرع الجزائري الصلح في الفصل الأول من الباب الخامس من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مادة القضاء الكامل. ويقصد بالصلح بأنه: "إجراء جوازي يهدف إلى تسوية النزاع الإداري القائم بين الإدارة ومواطن والمرفوع أمام الجهات الإدارية يبادر به الخصوم تلقائيا أو بسعي من القاضي في أي مرحلة كانت عليها الخصومة"²؛ ومباشرة الصلح في القضايا الإدارية يعود إلى الجهات القضائية الإدارية المختصة (نوعيا وإقليميا) مما يعني أن إجراء عملية الصلح يمكن أن يشرف عليه كل من القاضي الإداري المختص نوعيا إقليميا الموجود على مستوى المحاكم الإدارية أو من طرف القاضي الإداري الموجود على مستوى مجلس الدولة كجهة قضائية ابتدائية وهذا حسب المادتين 801-901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

بحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن³.

ورغم انسجام وتطابق أحكام الصلح هاته مع دعوى النزاع الضريبي على اعتبار هذه الأخيرة من الدعاوى الإدارية ومن دعاوى القضاء الكامل، إلا أن هناك من يتساءل عن قابلية أو إمكانية

¹أنظر المادة 29 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30. والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 85 بتاريخ 2008-12-31.

²سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، طبعة 2014، ص 352.

³أنظر المادة 973 من القانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

تطبيق إجراء الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة على القضاء، ويرى العمل به لاعتبار موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية.

طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 122-13 من دستور 1996)¹، وبالتالي فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية وهو نفس المبدأ الذي انتهجته إدارة الضرائب من خلال التعليمية العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 والتي قضت في فحواها على عدم إمكانية إجراء المصالحة مادامت المسألة تتعلق بحقوق الخزينة العمومية.

ومن خلال ذلك، فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح فيما يخالف القانون على أساس اعتبار الضريبة عبء عام لتحقيق نفع عام وواجب دستوري يكرس واجبات وحقوق المواطنة وهي بذلك حق عام لا يمكن لأي كان التنازل عليه².

ويرى الدكتور كوسة فضيل أنه من غير المعقول أن القرار الصادر عن إدارة الضرائب والذي يمس بحقوق المكلف بالضريبة يكون محلا للصلح وأنه لا يمكن على الإطلاق أن يجري القاضي الإداري الصلح بل يقتصر دوره على مراقبة مدى مشروعية ومطابقة القرار محل النزاع للقانون³.

الفرع الرابع: إطلاع محافظ الدولة على القضية واختتام التحقيق.

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى ويحللها ويبيّن أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات كما يبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور بحيث يعرض محافظ الدولة تقريره المكتوب، ويبيّن رأيه حول كل مسألة

¹ أنظر المادتين 64 و 122-13 من دستور 1996، المعدل بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-357 الموافق لـ 8 نوفمبر 2008. المعدل بموجب القانون 01-16 المؤرخ في 6 مارس 2016 الجريدة الرسمية العدد 14 الصادر بتاريخ 2016/03/07.

² مجي بدائرية، المرجع السابق، ص 169.

³ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 70.

مطروحة والحلول المقترحة في المنازعة الضريبية وعندما تكون القضية مهية للفصل فيها، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقييم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر الذي يحوى تقريره على كل وقائع الدعوى ودفع المدعى وطلباته ورد المدعى عليه ودفعه وطلباته وفقا لأحكام المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وعندما تكون القضية مهية للفصل يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن، ويبلغ هذا الأمر على جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن 15 يوم قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر ، وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بالاختتام². التحقيق منها ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة³.

ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأوجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة، وأما إذ تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطلق فيه بالقرار إلا بعد استفتاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. وعليه فيما تتمثل هذه الإجراءات؟ وهذا ما سيتم التطرق إليه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق.

يحق لقاضي الإداري أو قاضي الضريبة إذا تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة، الأمر بإجراءات الخاصة للتحقيق، وهذه الإجراءات منصوص عليها في المادة 85 فقر أولى من قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى المادة 85-1 نجد أن نصها ورد كما يلي: "إن إجراءات التحقيق

¹ فضيل كوسة، المرجع السابق ، ص74.

² أنظر إلى المادة 846 من قانون 08-09 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية ،السابق الإشارة إليه.

³ أنظر إلى المادتين 852-853 من القانون رقم 08-09 ،السابق الإشارة إليه.

الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"¹، وهذا ما سيتم تفصيله في الفروع التالية:

الفرع الأول: التحقيق الإضافي.

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وقد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية، أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق المكلف بالضريبة العلم بها²، فإنه من الواجب إعلام المدعى بذلك طبقاً لأحكام الفقرة 2 من المادة 84 من نفس القانون، وما يجب الإشارة إليه أن المشرع أحال بخصوص هذه الجزئية إلى أحكام واردة بالمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك على رغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008، وأبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات المتعددة والحديثة الواردة على أحكام هذا القانون، وبالتالي فإن إعلام المدعى بالوقائع والأسباب الجديدة التي تدر عبها مدير الضرائب يخضع لأحكام العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية. وتبرز خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من خلال عدم توافق نص المادة 85-2 من قانون الإجراءات الجبائية مع مقتضى المادتين 65 و863 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في اللجوء إلى تدابير التحقيق، حيث يستفاد من النص الأول تقييد المشرع لسلطات القضاء الإداري في الأمر بإجراء التحقيق الإضافي إلى درجة سلب سلطته التقديرية في لقضاء به من عدمه عندما يتعلق الأمر بوسائل جديدة أثارها المكلف بدفع الضريبة خلافا لما استقر عليه العمل القضائي بموجب المادتين 75 و863 عند التحقيق في المنازعات الإدارية عموماً إذا اقتضى المشرع فيهما مبدأ خضوع اللجوء إلى أي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون لسلطة القاضي التقديرية³.

¹أنظر المادة 85-2 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

²أنظر 85-2 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

³بوزيد أغليس، المرجع السابق، ص 192.

الفرع الثاني: مراجعة التحقيق.

تنص المادة 85 في الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة بمراجعة التحقيق فإنها تأمر بذلك¹.

خول المشرع الجبائي للقاضي الفاضل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول وإعادة لتدقيق فيه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق وفقا للمادة سالفه الذكر على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي.

ويتم إجراءات مراجعة التحقيق على النحو التالي:

- يكلف مدير الضرائب بالولاية عوناً للقيام بالتحقيق المضاد غير العون الذي قام بالتحقيق الإضافي والذي يكون رتبته على الأرجح مفتش.
- يبلغ المكلف بالضريبة بتاريخ إجراء مراجعة التحقيق.
- تتم إجراءات التحقيق المضاد بحضور المكلف أو بحضور وكيله، وفي حالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدية أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر يبيد فيه رأيه ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة، وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي إذا اقتضى الأمر ذلك.
- يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته وهذا ما نصت عليه المادة 85 الفقرة 3.

الفرع الثالث: الخبرة.

كثيرا ما يجد القاضي الناظر في الدعوى الضريبية نفسه عاجزا عن الفصل في النزاع بعد استنفاد إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، نظرا لما يعتري هذا النزاع من مسائل تقنية وفنية

¹ أنظر إلى المادة 85 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق للإشارة اليه.

وحسابية¹، وتعتبر الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق في المنازعة الضريبية وخاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992 في مادته 57 والذي نصت على أن توكل مهمة تسمير الخبرة للخبير² المعين من جهة القضائية على خلاف الأمر من قبل حيث كانت تسند عملية إجراء الخبرة إلى أحد أعوان إدارة الضرائب، وقد ضمن المشرع من خلال هذا التعديل استقلالية وحياد الخبير المعين من جهة القضاء، ولم يعرف المشرع الجزائري الخبرة لكنه بين هدفها من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، وهو توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.

فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في مسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي، ونظرا لغياب نص مسائل للمادة 25 من قانون الإجراءات الجبائية، كانت بعض الجهات القضائية تقوم بتكليف الخبراء لأجل القيام بإجراءات هي من صميم مهام القاضي مما يشكل تنازل عن صلاحياته لفائدة أهل الفن.

ينسجم النص الجديد مع موقف المحكمة العليا المعبر عنه في إحدى قراراتها⁴؛ "من المقرر قانونا أن دور الخبير ينحصر في المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية فلا يجوز أن ينتدب للقيام بعمل يعد من صميم مهام القاضي مثل إجراء تحقيق وسماع الشهود. فمهمه الخبير تقتصر على إبداء رأيه في المسائل الفنية التي يصعب على القاضي استقرائها بنفسه دون المسائل القانونية"⁵.

وقد نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحلينا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، كما نظم المشرع الجبائي

¹ بوزيد أغليس، المرجع السابق، ص 255.

² أنظر المادة 57 من قانون رقم 91-25 المؤرخ في 18-12-1991 المتضمن من القانون المالية لسنة 1992. (الجريدة الرسمية العدد 65، المؤرخة في 32-12-1991)

³ أنظر إلى المادة 125 من قانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، الإشارة إليه.

⁴ عبد الرحمن بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 4، منشورات البغداد، 2013، ص 135.

⁵ قرار رقم 34653 مؤرخ في 20/11/1985، مجلة قضائية، عدد 4 لسنة 1992، ص 6.

الأحكام الخاصة بالخبرة في المنازعة الجبائية في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية¹، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

أولاً: تعيين الخبير.

وفقاً للمادتين 126-128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة.

والأصل أن القاضي يعين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي، والذين قد أدوا اليمين القانوني، أما الخبير غير المقيّد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسند إليه يقوم بأداء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم.

وقد نصت المادة 86 فقرة 1: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".

إذ لا بد من تحديد مهام الخبير بدقة شاملاً المعلومات الكافية لحزم النزاع، ففي الحالة التي تستدعي التحقيق مع صاحب نشاط صناعي مثلاً وجب عليه تبيان طبيعة النشاط الممارس ومدى مطابقته للنشاط المصرح به، وكذا تبيان شروط الاستغلال بالإضافة إلى تقديم وصف دقيق عن وسائل الإنتاج مع التحقق من عدد المستخدمين.

- تحديد الضريبة لواجب دفعها.

- تحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما².

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة فإن كل طرف يعين خبيره وتعين المحكمة

¹ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 17.

² رشيد خلفوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الضريبية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2007، ص 170.

الإدارية الخبير الثالث، وهذا طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وبمقتضى الفقرة الثالثة من المادة 86 من نفس القانون، فإنه لا يمكن أن يعين كخبير الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق، كما يحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، أو خبير الطرف الآخر؛ ومدير الضرائب للولاية له لصفة لتقديم طلب الرد باسم للإدارة، ويجب أن يكون الطلب مسببا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة من تاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي سعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة.

ثانيا: رد الخبير.

يحق لكل طرف (المكلف بالضريبة أو الإدارة) رد الخبير سواء كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويوجد طلب الرد إلى المحكمة الإدارية بحيث يجب أن يكون معللا في آجال (08) أيام كاملة، واعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويثبت في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم وذلك طبقا للمادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية¹، واستنادا للمادتين 132 و133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

فبالعودة إلى نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية:

- القرارات المباشرة.
- القرارات الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

¹أنظر المادة 86 فقرة 4 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات جبائية السابق إشارة إليه.

²أنظر المادتين 132-133 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق إشارة إليه.

ثالثاً: إجراءات الخبر:

ويقوم بأعمال الخبر، خبر تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج؛ وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات طبقاً لأحكام المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضرة الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كاتبة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تقريرهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية).

إن اللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري، بل تتميز الخبرة دائماً بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يقود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة حتى على المستوى المحاسبي، وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/01/15². "حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبر وأن الخبر لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في خبرة المفتش المصفي للضرائب. حيث أن فعلاً بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديداً والقيمة التي حددها الخبر فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة شك في صحتها".

المبحث الثاني: مرحلة الفصل في الدعوى الضريبية صدور الأحكام.

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 79.

² قرار رقم 005722 لصادر بتاريخ 2002/01/15، مجلة الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 102.

بعد النظر والتحقيق في المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية، تأتي مرحلة الفصل فيها بإصدار حكم وفقا لقناعة القاضي بعد جلسة من التحقيقات والخبرة المنجزة ويتم النطق بذلك الحكم في الجلسة، ويتطلب النطق بالحكم حضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم، وهذا ما سيتم تفصيله في المطلبين التاليين:

المطلب الأول: إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية.

تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أن تفصل المحكمة الإدارية في القضايا الضريبية التي ترفع لها وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نلاحظ أن الأحكام الواجبة التطبيق على القرار الصادر عن المحاكم الإدارية منصوص عليها في المواد 142 إلى 147²، وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى موضوع الفصل في الدعوى الضريبية ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه³، وذلك من خلال الفروع التالية.

الفرع الأول: الجدولة.

قبل عقد الجلسة لابد من قيام رئيس تشكيلة الحكم بإعداد جدول كل جلسة يضم مجموعة من القضايا ويبلغ إلى محافظ الدولة استنادا إلى المادة 874 ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل التاريخ الجلسة.

الفرع الثاني: سير الجلسة.

¹أنظر المادة 89 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات جبائية السابق إشارة إليه.

²أنظر المادة 142 وما يليها من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

³أنظر المادة 874 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية¹، وكما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه، ويتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعى، وذلك عندما يقدم المدعى ملاحظات شفوية، وتبقى المحكمة الإدارية غير ملزمة الرد على الأوجه المقدمة شفويا بالجلسة مالم تؤكد بمذكرة كتابية².

وأما بخصوص دور محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفق بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه للملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الشهر ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عوضا عن الوقائع والقانون والأوجه الشارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق المرافعات³.

الفرع الثالث: صدور الحكم.

نصت المادة 888 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، عن أن تطبيق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية، وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة، هي أحكام إجرائية عامة ومشتركة فيما يتعلق بالأحكام المدنية والإدارية ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله، وهذا ما سيتم التطرق إليه

في الفروع التالية :

أولا: كيفية صدور الحكم.

¹ سعيد بوعلي، المرجع السابق، ص 303.

² أنظر المادتين 884 و 886-887 من قانون 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية السابق الإشارة إليه.

³ يحي بدائرة، المرجع السابق، ص 181.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة ولي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا لضرورة الملحة على أن تتجاوز جلستين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلال الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به¹.

ثانيا: شكل الحكم ومضمونه:

يسبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموما بكلمة يقرر²، إضافة إلى أن قرار المحكمة الإدارية الفاصلة في الدعوى الضريبية يجب أن يشمل تحت طائلة البطلان عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري، وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية³:

1. الجهة القضائية التي أصدرته.

2. أسماء وألقاب وصغات القضاة الذين تداولوا في القضية.

3. تاريخ النطق به.

4. اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.

5. اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

6. أسماء وألقاب الخصوم ومواطن كل منهم وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة مثله القانوني أو الاتفاقي.

7. أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام يتمثل أو مساعدة الخصوم.

8. الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

¹أنظر المواد من 270 إلى 274 من قانون 08-09 المتضمن من قانون الاجراءات المدنية والادارية السابق الإشارة إليه.

²أنظر المادة 890 قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

³أنظر المادتين 275-276 قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

كما يجب أن يتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك، مع ذكر اسم القاضي المحكمة الإدارية ومقرها، بيان حضور أو تغيب الخصوم مع بيان أعضاء المحكمة الذين اشتركوا في القرار وبيان قيمة التخفيض إذا وجد أو الرضا الكلي للدعوى¹.

ثالثا: تبليغ القرار.

يبلغ القرار أو الحكم القضائي إلى جميع أطراف الدعوى، وتنتج عنه آثار قانونية سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة الضريبة ويكون التبليغ وفق ما هو معمول به عن طريق محضر قضائي، وهو إجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 894 التي تنص أنه يتم التبليغ الرسم للأحكام والأوامر في مواطنهم عن طريق محضر قضائي، أما المادة 895 فأجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو لأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط².

رابعا: آثار القرار.

إن الحكم المتخذ من المحكمة الإدارية في المجال الضريبي ملزم للإدارة الضريبة عندما يكون قد عدل ما اتخذته في قرارها المرفوع أمام المحكمة الإدارية ولا يمكنها أن تتصل من نتائجه، أما إذا أكد هذا القرار أن الإدارة لم ترتكب أي خطأ وأن الإجراءات التي اتخذتها قانونية فإن التحصيلات التي قامت بها في مواجهة المكلف بالضريبة تعد صحيحة ولها أن تستمر فيها وإلا في حالة الطعن في القرار بالطرق القانونية من طرف المكلف بالضريبة مع طلب وقف تنفيذ القرار.

ويمكن حصر الآثار المترتبة عن صدور حكم المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبة في النقاط التالية:

1. خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية: ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية

¹ لحسن كويس، المرجع السابق، ص 21.

² أنظر المادة 894-895 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

الإدارية والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض القيد الخارج عن الخصومة، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره أو تصحيحه طبقاً للمادتين 285 و 286 من هذا القانون¹.

2. حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه: من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي فيه، مالم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانونياً، حيث وفقاً لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه. وينتج آثاره بالنسبة للإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف وليس من حقها التنصّل من آثاره أو التناكّر لها².

المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة.

أتاح المشرع الجزائري لأطراف الدعوى الضريبية سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية الحق في الاعتراض الكلي أو الجزئي على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة أول درجة عن طريق الطعن فيه بإحدى الطرق العادية أو غير العادية، من أجل مراجعة القرار وإعادة فتح النزاع من جميع الجوانب القانونية والواقعية.

فبالنسبة للطعن بالمعارضة، والتماس إعادة النظر، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة، فإنها ترفع أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه أي المحكمة الإدارية لإعادة الفصل في الدعوى من طرف نفس القاضي الذي أصدر القرار المطعون فيه³.

أما بالنسبة للاستئناف والطعن بالنقض فإنهما يرفعان أمام الجهة القضائية التي تعلو الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه، وهي مجلس الدولة في النظام القضائي الجزائري طبقاً لنص

¹ الحسن كويسى، المرجع السابق، ص 22.

² عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2010-2011، ص 210.

³ إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 137.

المادتين 10 و 11 من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وعمله وتنظيمه¹.

وبالتالي فإن الاستئناف والطعن بالنقض هما الطريقتان الوحيدتان للطعن في قرارات المحاكم الإدارية الفاصلة والمنازعة الإدارية بصفة عامة والمنازعة الضريبية بصفة خاصة أمام مجلس الدولة².

الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف.

تنص المادة 90 والمادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية على حق المكلف والإدارة الضريبية في استئناف القرارات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في مواد قانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة³.

فبالرجوع إلى المادة 40 من القانون العضوي رقم 98-01 فإنها تنص على شروط الاستئناف وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتتوزع بالإضافة إلى تلك المتعلقة بأشخاص الخصومة من ضرورة توفر شرط الصفة، المصلحة والأهلية في أطراف النزاع، وتلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه وأيضا المتعلقة بالإجراءات والمواعيد⁴.

أولا: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة.

¹ أنظر المادتين 10-11 من قانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مارس 1998 يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية العدد 37 لسنة 1998. المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي رقم 11-11 المؤرخ في 13 في 26-07-2011 الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 03-08-2011

² إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 138.

³ أنظر المواد 90-92 من قانون 01-21 المتضمن، قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

⁴ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 23.

يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال، بالمستأنف والمستأنف إليه ويشترط حسب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية توافر الصفة والمصلحة، ونجد أن المشرع جعل الصفة من النظام العام دون المصلحة.

1. الصفة:

تعني الصفة في الطعن بالاستئناف أن يرفع ممن كان خصما في الدعوى الابتدائية على من كان طرفا فيها سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها. فإذا كان المستأنف المكلف بالضريبة، فلا بد أن يرفعه بنفسه أو بواسطة ممثله القانوني (محاميه) على المستأنفه الإدارة الجبائية المعنية أما إذا كان المستأنف هو الإدارة الجبائية، فإنه يجب أن يرفع من ممثليها القانوني وهو المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة على المستأنف عليه المكلف أو من ينوب عليه.

وعلى القاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا بدون طلب الخصوم بعدم قبول الاستئناف في حالة رفعه من أشخاص لم يكونوا أطرافا في الخصومة الابتدائية أو رفع ضدهم لأن الطعن بالاستئناف طريقة خولها القانون لصاحب الحق، وهو المستأنف لحمايته عن طريق استئناف القرار الذي صدر في غير صالحه¹.

2. المصلحة:

إن شرط المصلحة وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوى القضائية تطبيقا لمبدأ "لا مصلحة فلا دعوى" وبالتالي فإنه لا يكفي لقبول الاستئناف أن يكون رافعه طرفا في الخصومة ومتمتعاً بأهلية التقاضي، بل يجب أن تكون له مصلحة في الطعن وإلا رفض مجلس الدولة استئنافه².

3. الأهلية:

¹ حسين طاهري، المنازعة الضريبية "شرح القانون الإجراءات الجبائية"، دار الخلدونية، بدون رقم الطبعة، سنة 2008، ص 107.

² إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 142.

المقصود بأهلية التقاضي هو أهلية الأداء أمام القضاء، والأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، وعليه فإذا كان المدعى متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه، فإن الدعوى تظل صحيحة ولكن يوقف النظر في الخصومة إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها¹، حيث جاء في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، النص على الأهلية، ضمن الدفع بيطالان الإجراءات وجعلها المشرع من النظام العام، يثيرها القاضي تلقائياً، وبالتالي فإن عدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة، أو المدير الولائي للضرائب يترتب عليه عدم صحة الإجراءات، وفقاً لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف.

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى أحكام المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتمثل على الخصوص فيما يلي:

1. أن يكون الحكم المستأنف قضائياً:

أي صادر من جهة قضائية والمتمثلة في المحكمة الإدارية وما تجدر الإشارة إليه هو أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة ولكن يشترط دائماً أن تكون قضائياً.

ولقد حدد المشرع الجزائري بمقتضى المادة 800 من نفس القانون موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية والقابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة وهي "الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات ذات الصيغة الإدارية طرفاً فيها".

2. أن يكون الحكم المستأنف صادراً ابتداءً:

¹ الحسن كويسي، المرجع السابق، ص 26.

أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادرا ابتدائيا، ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، واشتراط الأحكام الابتدائية يقصد به أيضا استبعاد الأحكام التحضرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق التي تحضر قبل الفصل في الموضوع¹.

ثالثا: الشروط المتعلقة بإجراءات ومعياد رفع الاستئناف.

1. إجراءات إيداع الاستئناف:

يتم إيداع عريضة الاستئناف بكتابة ضبط مجلس الدولة، حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة، وبعدها يتم تسجيلها يقوم الكاتب بعرض الطعن بالاستئناف خلال ثمانية 08 أيام من إيداعه على الرئيس الأول لمجلس الذي يحيله بعد الاطلاع عليه إلى رئيس الغرفة المختصة لتعيين عضو مقرر، حيث يقوم العضو المقرر بتبليغ عريضة الاستئناف بكتاب موصى عليه مع العلم بالوصول إلى الطرف الخصم مع إخباره بإيداع مذكرة مصحوبة بعدد من النسخ يساوي عدد الخصوم في الطعن وكما تبلغ عريضة الاستئناف تبلغ أيضا المذكرات المقدمة من الطرفين².

ويجب على كل مطعون ضده أن يودع مذكرة موقع من قبل محامي مقبول لدى المحكمة العليا خلال أجل شهرين من يوم التبليغ وإلا فإن الحكم الذي يصدر يعتبر حضوريا.

2. معياد الطعن بالاستئناف:

إن المهلة الزمنية التي حددها المشرع الجزائري لرفع الطعن بالاستئناف كأصل عام هي شهر واحد يبدأ بالنسبة للمكلف اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار المحكمة الإدارية، ويبدأ بالنسبة للإدارة الضريبة اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ للمصلحة الجبائية المعنية.

¹عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 90.

²حسين فريجة، المرجع السابق، ص 135.

قد رتب المشرع الجزائري فوات ميعاد الاستئناف سقوط الحق فيه، لتعلقه بالنظام العام، ما عدا في حالة القوة القاهرة التي يستحيل فيها على المحكم عليه رفع استئنافه في الميعاد القانوني¹.

الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف.

من أهم آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة لأحكام المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف وطرح النزاع على مجلس الدولة، حيث وفقا لأحكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم قابلة للتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان الإدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد ولا شرط، إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وفقا لأحكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، يكون الحكم قابلة لتنفيذ في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب يمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان الإدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد ولا شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وفقا لأحكام المادة 913 من نفس القانون والتي تنص على أنه: "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها وعندما تبدو الأوجه المشاركة في الاستئناف من شأنها تبريرا القرار المستأنف"³. ويتضح من خلال المادة 323⁴، أنها تؤكد الأثر الموقوف للطعن العادي خلال أجل ممارسته أو سببه، وفي المجال الضريبي فإن الحكم الابتدائي الصادر لصالح الإدارة لا يطرح أي إشكال في مجال التنفيذ وهذا لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي

¹ إبراهيم يامة، المرجع السابق، ص 144.

² أنظر المادة 908 من القانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

³ المادة 913 من القانون 08-09، السابق الإشارة إليه.

⁴ أنظر المادة 323 من القانون 08-09، السابق الإشارة إليه.

للضرائب لا يوقف التسديد والتحصيل، ولكن الإشكال المطروح يثور في الحالة التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة إذا لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها ومن ثم فإذا نفذت بإرادتها الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبولها لمضمون الحكم¹.

الفرع الثالث: قرار مجلس الدولة.

إذا كانت المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع الجبائي تصدر أحكاماً قضائية، فإن مجلس الدولة يصدر ما يسمى بالقرارات القضائية. وقد جاء النص على القرارات التي يصدرها مجلس الدولة في الباب الثاني المتعلق بالإجراءات أمام مجلس الدولة ضمن الفصل الثالث، حيث تنص المادة 916 على أنه تطبق أحكام المواد من 874 إلى 900 المتعلقة بالفصل في القضية أمام مجلس الدولة. وعليه نحاول من خلال هذا الفرع التطرق لكيفية صدور هذه القرارات وشكلها ومحتواها وكذا كيفية تبليغها.

أولاً: صدور قرار مجلس الدولة.

بالنسبة لإجراءات وفقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيما يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة، ويتمتع هذا الأخير بمهله شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف فبعد انتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن ويتم ذلك بالاتفاق مع كل المستشار المقرر ورئيس الغرفة.

مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل عشرة 10 أيام من تاريخ انعقادها على الأقل، برسالة موصى عليها بعلم الوصول وبحلول الأجل المحدد تنعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفق للمادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، يتلو من خلالها العضو المقرر تقريره ثم يمكن لمحامي الخصوم إذا أراد وتقديم ملاحظات شفوية ثم يبدي محافظ

¹ سليم قصاص ، المرجع السابق، ص 14.

² أنظر المادة 07 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، لتحال بعد ذلك إلى المداولة.

بعد إتمام المداولة والتوصل إلى حكم بشأن القضية، يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية كسائر الأحكام الصادرة عن الهيئات القضائية الجزائية².

ثانيا: تبليغ القرار مجلس الدولة وتنفيذه.

يكون التبليغ عن طريق المحضر القضائي، الإجراء المكرس من قبل المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، حيث وعن طريق الإحالة تطبيق أحكام المادة 894 منه والتي تنص على أنه يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي أما المادة 895 فإنها أجازت بصفة استثنائية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط³.

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية إلى الخصمين، المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب المعنية.

وتنفيذ القرار تعد من أهم مرحلة في التقاضي، وهو ما يصبوا إليه المتقاضى من خلال لجوءه إلى القضاء طبقا لأحكام المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، فإن القرارات لا تنفذ إلا إذا كانت مهمورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط للمستفيد من الحكم

¹ أنظر المادة 885 من. القانون 09-08، السابق الإشارة إليه

² عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 98.

³ أنظر المادة 894-895. من القانون 09-08، السابق الإشارة إليه

⁴ أنظر المادة 281 من قانون 09-08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

الذي يرغب فيه في متابعة تنفيذه وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".

إن تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا مقارنة بالأحكام المدنية وذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام الذي لا يمكن الحجز عليه، إضافة أن القاضي الإداري لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة طبقا لمبدأ الفصل بين السلطات أي السلطة الإدارية والسلطة القضائية، فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية في حين يستقل القاضي في القيام بعمله والمتمثل في الفصل في النزاعات المعروضة عليه¹.

¹فصيل كوسه، المرجع السابق، ص 154.

ملخص الفصل الأول:

تعتبر الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية تهدف إلى ضمان حقوق طرفي القاعدة الجبائية وبالخصوص المكلف بالضريبة فيما يخص عملية لفرض الضريبي التي تقررها الإدارة وإجراءات التحصيل التي تمارسها كوسيلة من الإدارة من أجل تحصيل ديون الخزينة العمومية، حيث يبرز إنصاف القاضي الإداري بدور إيجابي في إجراءات الدعوى الإدارية، حيث يستهدف تحقيق أكبر قدر من الضمانات للمتقاضين وتيسر سبل الوصول إلى الحق المكفول قانوناً، ومن هنا تتميز إجراءات التقاضي الإداري بأنها ذات صفة إيجابية يتولى فيها القاضي باستخدام وسائل عديدة من أجل تحقيق المشروعية والعدالة الجبائية.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن المشرع أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية وصولاً إلى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين، وتتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، والأسبقية للكتابة، ومبدأ المواجهة؛ ما يسمح من خلال سيرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم تخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب للجوء إلى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

رغم كل تلك الضمانات والامتيازات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة ولكن تبقى الإدارة الجبائية في وضعية ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي، سواء في حالة إثارة الأوجه الجديدة والتي لا يحق له إثارتها في أي وقت وهو مقيد بحدود السبب القانوني، وللإدارة الحرية في تغيير الوسائل وإثارة أي سبب قانوني في أي مرحلة كانت عليها الدعوى حتى صدور القرار الإداري.

الفصل الثاني:

صلاحيات القاضي الإداري في

الدعوى الضريبية ذات الطابع

الاستعجالي

الفصل الثاني: صلاحيات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية ذات الطابع الاستعجالي.

نظرا للأضرار التي يمكن أن تلحق بالأفراد جراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة لقراراتها والتي يصعب إصلاحها، فإن هذا الامتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معينة وهي في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الاستعجال.

إن اللجوء إلى الاستعجال من الأمور الأساسية والبالغة الأهمية بالنسبة للمتقاضين نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة والعجلة في رفع ضرر وحسم نزاع، وعليه نجد أن القضاء المستعجل أصبح يشغل حيزا مهما في حل النزاعات، وهو يهدف إلى اتخاذ تدابير عاجلة ووقائية تقتضيها الضرورة، وحتمية الخروج من إتباع الإجراءات العادية الروتينية في المحاكمة.

ويعد اللجوء إلى القضاء الاستعجالي إجراء استثنائي تقتضيه الضرورة، لأن الأصل هو التأني قبل إصدار الأحكام، ولا شك أن حسن سير العدالة والقضاء يقتضي الفحص والتدقيق ومنح الأطراف المهلة والآجال الكافية لتحضير دفاعهم ودفعهم، لكن من جهة أخرى نرى أن هذا التأني كثيرا ما يتسبب في إهدار حقوق وإحداث أضرار يصعب إصلاحها بعد صدور الأحكام والقرارات القضائية، من هنا تبرز أهمية وجود تدابير استعجالية أمام القضاء الإداري لتمكين المتقاضين من مخاصمة بعضهم باتباع إجراءات مبسطة ومستعجلة قصد الحصول على أوامر استعجالية، وهذا في انتظار الفصل في النزاع أمام قاضي الموضوع المختص.

ويقصد بالقضاء الاستعجالي الفصل في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين.

ويخضع الاستعجال في المادة الجبائية طبقا للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية نذكر منها المادة 146، وأحكام الاستعجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك وفقا للمادة 948 منه التي تنص على ما يلي: "يخضع الاستعجال في المادة الجبائية طبقا للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب". وعليه

سوف نتناول في هذا الفصل للشروط الموضوعية والشكلية للطلب الاستعجالي في المبحث الاول
وصلاحيات القاضي الادارى فى التحقيق فى الدعوى الاستعجالية ووقف تنفيذ القرارات الادارية
الجبائية فى المبحث الثانى..

المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الاستعجالية.

أكد المشرع أن هناك مسائل لا تتحمل بطبيعتها وعلى ضوء الظروف الملابسة لها التأخير، الأمر الذي يقضي إسعاف الخصوم بإجراءات سريعة، حتى لا تضار مصالحهم ضرراً بالغاً إذا ما لجوء بشأنها إلى القضاء العادي، بأسلوبه الإجرائي البطيء، مما يترتب عليها ضياع الحق المطالب به من قبل المواطنين خاصة وهذا إعمالاً بقاعدة النفاذ الفوري للقرارات الإدارية الفردية¹.

ووفقاً للمادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز للقاضي الاستعجالي، أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الجبائي متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ووجود شك جدى حول مشروعية القرار²."

لذلك سنتطرق في هذا المبحث للشروط الموضوعية والشكلية للدعوى الاستعجالية وبيان الجهة القضائية المختصة، بحيث تم تقسيم هذه الشروط إلى صنفين شروط موضوعية ويقصد بها شرط الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق، وشروط شكلية يمكن حصرها في شروط الصفة والمصلحة والأهلية؛ وشرط رفع دعوى في الموضوع وتبيان الجهة القضائية المختصة بالنظر للدعوى.

المطلب الأول: الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية.

يلزم للاختصاص القاضي الاستعجالي في المادة الجبائية للفصل في الدعوى المرفوعة أمامه مجموعة من الشروط.

الفرع الأول: شرط الاستعجال.

لقد اكتفت المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنص على أنه: "يجوز للقاضي الاستعجالي، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة متى كانت ظروف

¹ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى للنشر، عين مليلة، 2009، ص 307.

² أنظر إلى المادة 919 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار"¹.

دون أن توضح مفهوم الاستعجال، كما أنها لم تحدد حالات الاستعجال على سبيل الحصر تاركة المجال مفتوح للاجتهاد القضائي ليحدد مفهوم "الاستعجال"، وفي الحقيقة أن أية محاولة من المشرع لتعريف حالة الاستعجال أو صباغة قائمة حصرية لها يعني تقييد القاضي، والذي هو أقرب لمعايشة الواقع من المشرع الذي لم يستطع مهما تنبأ بأن يحصر جميع حالات الاستعجال"².

أولاً: مفهوم الاستعجال.

نظرا لخلو النصوص القانونية من أي تعريف لمفهوم الاستعجال، فإن الآراء الفقهية تعددت، والتي اعتمدت في تعريفها على عنصر الخطر الذي يهدد الحق ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه. وقد عرف بعض الفقهاء عنصر الاستعجال بأنه: "يتحقق كلما توافر أمر يتضمن خطراً داهماً، أو يتضمن ضرراً لا يمكن تلافيه".

وعرفه الأستاذ محمد للجمي بأنه: "إجراء ادعائي استثنائي ومختصر يهدف إلى البث بأقصى ما يمكن من السرعة في النزاعات المطروحة وفي الصعوبات التي يثيرها تنفيذ الأحكام القضائية والسندات التنفيذية وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحق"³.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص أنه من الصعب وضع تعريف جامع مانع لمفهوم الاستعجال لكونه مفهوم مرن يرجع تقديره للقاضي حسب ظروف كل قضية، ولكن هذه السلطة التقديرية بدورها مرتبطة بعدة اعتبارات منها نوع الطلب المستعجل وموضوعه والمصالح المهددة وغيرها مما يتعلق بالحماية عموماً.

¹ أنظر إلى المادة 919 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 41.

³ عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 184.

ثانيا: توافر عنصر الاستعجال.

من خلال نص المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يتبين لنا بأنه يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق. كما يمكن له بأن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري فيه حينما يتعلق الأمر بحالة التعدي أو الاستلاء أو الغلق الإداري.

والغلق الإداري المنصوص عليه في المادة 921 أعلاه لا يقتصر على غلق المحلات الذي تمارسه إدارة الضرائب لتحصيل ديونها وفقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، وإنما يشمل كل قرار إداري يرمي إلى الغلق كتصرف عقابي ضد صاحب المحل أو المؤسسة¹.

حيث تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ما يأتي: "

- اتخاذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالضرائب بالولاية حسب الاختصاص، وذلك بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع بحيث لا يمكن تجاوز مدة الغلق ستة 06 أشهر.

- يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

- يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب في أجل عشرة 10 أيام بدءا من تاريخ التبليغ".

ونصت الفقرة الرابعة على أنه: "يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي فصل في القضية، كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة أو استدعائها قانونا، ولا يوقف الطعن تنفيذ الغلق المؤقت"².

¹أنظر إلى المادة 921 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

²أنظر إلى المادة 146 من القانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

فعلى الرغم من أن المشرع نص صراحة على إمكانية الطعن أمام قاضي الاستعجال في قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، ولكن بتفحصنا لبداية المادة فنجد أن الطعن الاستعجالي لا ينص على قرار الغلق المؤقت وإنما يكون بخصوص قرار القابض برفض اكتتاب أجل التسديد، لأنه إذا قلنا العكس فإن القاضي إذا أمر بتأجيل تنفيذ قرار الغلق وفقاً لما تقتضيه المادة¹.

الفرع الثاني: شرط عدم المساس بأصل الحق.

لا يكفي توفر شرط الاستعجال وحده حتى يعلن القاضي الأمور المستعجلة اختصاصه بالنظر في الطلبات المستعجلة، بل يجب عليه أن يتحقق من توافر شرط ثاني ألا وهو شرط عدم المساس بأصل الحق.

فالمقصود بأصل الحق الذي يمتنع على قاضي الأمور المستعجلة المساس به هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل من الطرفين قل الآخر، ولا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والتزامات بالتفسير والتأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما، كما ليس له أن يغير أو يعدل في مركز أحد الطرفين القانوني، أو يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع، أو يؤسس قضاءه على أسباب تمس بأصل الحق، أو يقضي فيها بالصحة أو البطلان أو يأمر باتخاذ إجراء تهديدي كإحالة على التحقيق أو ندب خبير أو استجواب الخصوم. بل عليه أن يترك جوهر النزاع سليماً ليفصل فيه قاضي الموضوع².

ومفاد هذا الشرط أن القاضي الاستعجالي لا يتطرق لموضوع المنازعة الجبائية، ويكتفي بالنظر لتوفر عنصر الاستعجال فيها، وهذا ما نجده في قرار العرفة الإدارية بالمحكمة العليا الصادر بتاريخ 1985/12/28 "من المقرر قانوناً³". أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الاستعجال باتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس

¹ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 202.

² حسين طاهر، قضاء الاستعجال فقهاً وقضائاً، مدعماً بالاجتهاد القضائي المقارن، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 14

³ القرار رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 عن الغرفة الإدارية المحكة العليا، المجلة القضائية، 3، 1989، ص 210.

بأصل الحق، ومن ثم فإن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البث في النزاع الجبائي موضوعا يدخل ضمن اختصاصات قاضي الاستعجال ولما كان من الثابت في قضية الحال أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة وذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا، فإن الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة".

ولقد جاء قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بخصوص تأجيل تحصيل الضرائب بأن عنصر الاستعجال متوفرا، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق الضرائب، يعد مساسا بأصل الحق¹.

الفرع الثالث: عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري.

قاعدة عدم تنفيذ القرار الإداري لها اعتبارات علمية تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة وإشباع الحاجيات الجماعية، فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة². وفي مقابل ذلك دتتسقف الإدارة أحيانا وتتعمد إلى مخالفة القانون واللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن بطئ الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد يؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، 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 الإداري³.

كما يهدف هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية، وعدم الاعتراض على تنفيذها حيث مفاد هذه التدابير أن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية لها طابع المصادقية وتتعلق في غالبية الأحيان بسير المرفق العام، ولهذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استنادا كما ورد في نص المادة 921 من

¹ عمار عوايدي، المرجع السابق، ص 112.

² كويسى لحسن، المرجع السابق، ص 42.

³ أنظر إلى المادة 146 من قانون رقم 21/01 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه..

قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يعتبر وقف تنفيذ القرارات الإدارية من بين الإجراءات الاستثنائية عن القاعدة العامة والتي تنص على أن القرارات الإدارية تكون نافذة بمجرد صدورها من الجهة الإدارية القضائية المختصة، حيث تنتج أثارها وتنفذ بمجرد صدورها¹.

المطلب الثاني: الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى الاستعجالية.

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع فيها الدعوى العادية، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله وإما بحضور المعدي أمام كتابة ضبط المحكمة، إلا أنها تختلف عنها في بعض الأمور التي تفرضها طبيعة القضاء الاستعجالي، والغاية منه اعتباره قضاء استثنائي خاصة فيما يتعلق بالمدة الزمنية. وسيتم التطرق في الإجراءات المتمثلة في شروط الكتابة، استدعاء المدعى عليه، وأخيرا إلى شروط توافر المصلحة والصفة والأهلية في الفروع التالية.

الفرع الأول: شرط الكتابة.

ترفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة، ويشترط في إجراءات الاستعجال الخاصة بالجباية، أن تتم بناء على عريضة يرفعها المدعى إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، ويجب أن تتضمن العريضة اسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية للمدعى عليها، ومركزها الرئيسي وممثليها القانوني، وتسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض يبين فيه رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء الأطراف المدعي والمدعى عليه.

ووفقا لأحكام المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجب تضمين العريضة الرامية لاستصدار تدابير استعجالية على عرض موجز للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية².

¹ يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012 – 2013، ص 45..

² أنظر للمواد 925 – 926 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

وبالنسبة للعريضة الرامية لوقف تنفيذ القرار الإداري فيجب أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع وإلا كانت محل عدم القبول وفقا لأحكام المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

والمرشح لم يكتف بوصل إيداع العريضة أمام جهة الموضوع وهو ما يثبت رفعها، وإنما أضاف نسخة من العريضة ليطمئن قاضي الاستعجال إلى وجود ارتباط حقيقي بين الدعوتين، وأن الأوجه المثارة تتسم بالجدية، وهو ما لم تتضمنه المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تشترط فقط تزامن دعوى وقف تنفيذ القرار الإداري مع دعوى المرفوعة في الموضوع².

الفرع الثاني: استدعاء المدعى عليه.

وفقا لأحكام المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على: "تبلغ رسميا العريضة إلى المدعى عليهم وتمنح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة، لتقديم مذكرات الرد. أو ملاحظاتهم ويجب احترام هذه الآجال وإلا استغني عنها دون إعدار"³.

وبالتالي يشترط في حالة رقد دعوى استعجالية تبلغ العريضة للمدعي عليه وتكليفه بالحضور للجلسة، غير أن التبليغ والتكليف بالحضور يتم وفقا للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي، فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأنجع والمحبذ مقارنة بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد ضمن ظرف موصى عليه، وهذا لتفادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرح من جراء عدم التبليغ⁴.

¹ أنظر إلى المادة 834 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

² عبد الرحمن بربارة، المرجع السابق، ص 477.

³ أنظر المادة 928 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

⁴ سليم قصاص، المرجع السابق، ص 154.

الفرع الثالث: توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية.

تعتبر هذه الشروط من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الشخص الطاعن، حتى تكون دعواه مقبولة أما القضاء شكلا، سواء كان قاضيا مدنيا أو إداريا، كما يمتد إلى القضاء المستعجل بصفة أخص. ولقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الشروط الواجب توافرها قانونا لقبول الدعوى بصفة عامة والدعوى الاستعجالية بصفة خاصة، حيث جاء في نص المادة على أنه: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"¹.

يثير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعى أو المدعي عليه كما يثير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون. بالإضافة إلى ما جاءت به أحكام المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وانعدام هذه الشروط يؤدي بالدعوى إلى عدم القبول، والقاضي يثيرها من تلقاء نفسه كونها من النظام العام².

بالإضافة لما أقره المشرع من شروط، نجد شرطا إضافيا لم يقره المشرع غير أن الاجتهاد القضائي أقره لانعقاد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، والذي يتمثل في أن يتم رفع الدعوى الاستعجالية في آجال معقولة، حيث يعتبر معيارا لتقرير مدى وجود الحالة الاستعجالية، فبالرغم من أنه ليس شرطا من شروط الدعوى الاستعجالية، رفع الدعوى في ميعاد معين، إلا أنه يجب أن لا يتجاوز ميعاد رفع دعوى الموضوع كحد أقصى وإلا فإن ذلك يعني عدم وجود حالة الاستعجال، ضف إلى ذلك أن الاجتهاد القضائي لا يعتبر نزاع ذات طابع استعجالي كلما طالت المدة بين تاريخ الوقائع وتاريخ رفع الدعوى³.

¹ أنظر المادة 13 من قانون 08-09 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² أنظر المادة 65 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

³ لحسن كويسي، المرجع السابق، ص 42.

المبحث الثاني: صلاحيات القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى الاستعجالية ووقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية.

بتوافر الشروط السابقة الذكر سواء كانت الموضوعية أو الشكلية وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه، وذلك من خلال الاطلاع على العرائض الكتابية والوثائق المقدمة من كلا الطرفين. يباشر القاضي الاستعجالي إجراءات التحقيق في دعوى إلى غاية صدور الحكم في النزاع المعروض عليه. وهذا ما سوف نتناوله في المطلب الأول والذي يتمثل في صلاحيات القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى وصدور الأمر الاستعجالي، في حين المطلب الثاني نفصل في صلاحيات القاضي الإداري في وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية.

المطلب الأول: صلاحيات القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى وصدور الأمر الاستعجالي.

بعد رفع العريضة إلى القاضي الاستعجالي يمنح الخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم وبعد التبليغ الرسمي للعريضة يحالون إلى التحقيق إلى غاية صدور الحكم. وستتطرق إلى ذلك من خلال الفرع الأول التحقيق في دعوى الاستعجالية، ثم صدور الأمر الاستعجالي كفرع ثاني، إلى جانب استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع.

الفرع الأول: لتحقيق في الدعوى الاستعجالية.

تتم إجراءات التحقيق من خلال المواد 829 و 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية²، يستدع الخصوم من طرف قاضي الاستعجال، وهذا بعد أن يخطر بطلبات مؤسسة وبعد التبليغ في أقرب الآجال ومنح القاضي للخصوم آجال قصيرة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، ويجب احترام هذه الآجال بصرامة وإلا استغنى عنها دون إعدار ولقد ترك المشرع السلطة التقديرية للقاضي في مسألة تحديد الآجال.

¹ أنظر للمواد 928-929 من قانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² أنظر للمواد 146 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه.

ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة، إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق، وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل، ويجوز أن توجه المذكرات والوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة، وقبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي يشترط أن يقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي¹.

وتتميز إجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية الإدارية بالوجاهية والطابع الكتابي والشفوي حسب ما جاء في المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت على: "يفصل قاضي الاستعجال وفقا لإجراءات وجاهية، كتابية وشفوية"².

1. الطابع الوجيه:

تنص المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "تبلغ رسميا العريضة إلى المدعى عليهم، وتمنح للخصوم آجال قصيرة بعد تقديم مذكرات الرد"؛ وتنص المادة 930 من نفس القانون التأكيد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية إلى الجلسة، ويجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية، ويأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه³.

فالقرار الذي صدر عن لقاضي الاستعجالي بعد طرح النزاع عليه هو قرار قضائي نزاعي، وإن اتخذ فيه تدابير مؤقتة، وهذا بعد دعوى الفريقين أصولا، ويتوجب تعديل هذا القرار مما يجعل مبدأ الوجاهية، من أهم مبادئ التقاضي الإداري لأنه ضمانه من ضمانات حقوق الدفاع. فمبدأ الوجاهية له وزنه في القضاء الاستعجالي، فالمادة 923 التي تنص: "يفصل قاضي الاستعجال وفقا لإجراءات وجاهية...".

¹ يزيد بن عمر، المرجع السابق، ص 23.

² سعيد بوعلي، المرجع السابق، ص 227.

³ أنظر للمواد 930 من قانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

2. الطابع الكتابي:

في مجال المنازعات الإدارية الطابع الكتابي يعتبر من خصائص إجراءات التقاضي، حيث تدور الإجراءات بصورة رئيسية كتابيا، طالما أنه يترتب على المدعين تأييد ادعائهم، بموجب مذكرات كتابية والتي تعتبر العناصر الوحيدة التي يأخذها القاضي الاستعجالي بعين الاعتبار، أما المرافعات المسماة "الملاحظات الشفوية" فهي بادرة وتستهدف تطوير المذكرات الكتابية¹.

ويظهر جليا من خلال نص المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المرافعات تكون كتابية، وهي تأخذ مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، ويجوز توجيه المذكرات والوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق مباشرة، إلى الخصوم الآخرين عن طريق المحضر القضائي ولا توضع القضية في جلسة لتقديم الملاحظات الشفوية، إلا بعد اكتفاء الأطراف بمذكراتهم المكتوبة، وعندما لمذكراتهم التي يكونون قد تبادلوها أثناء سير التحقيق في القضية، وينتج التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى الجلسة الأخرى، ويجوز للقاضي إخبار الخصوم بالأوجه المشاركة بالنظام العام خلال الجلسة إعمالا بالمادة 932 من نفس القانون²، وخلافا لأحكام المادة 834 من نفس القانون³.

الفرع الثاني: صدور الأمر الاستعجالي.

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكما التحقيق الذي تم في الدعوى الاستعجالية على وجه السرعة، وعلى إجراءات ومهل سريعة، يصدر القاضي الأمر الاستعجالي بتشكيلة الجماعية المنوط بها البث في دعوى الموضوع، أي أن الذي نظر في القضية ليس قاضي فرد، أو مجلس الدولة، وهو خلافا لما كان عليه الحال في المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية السابق، حيث يمنح هذه السلطة القاضي فرد، ولقد أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية والشفافية لدى

¹ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 72.

² أنظر للمواد 932 من قانون 08-09، المتضمن قانون للاحكام المدنية والادارية السابق الإشارة إليه.

³ أنظر للمواد 834 من قانون 08-09، السابق الإشارة إليه.

الفصل في هذا النوع من الطلبات على خلاف القانون القديم، ويجب أن يتضمن الأمر الصادر وجوباً، الإشارة إلى المادتين 931 و932 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

يبلغ الأمر للأطراف الدعوى بكل الوسائل في أقرب الآجال، وللأمر الاستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذ فور صدوره، ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر ممهور بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام إن اقتضت طرق الاستعجال ذلك.²

الفرع الثالث: استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع.

من بين الطرق العادية للطعن في الأوامر الاستعجالية الصادرة عن قاض الأمور الإدارية المستعجلة الاستئناف أمام مجلس الدولة وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: استئناف الأمر الاستعجالي.

تخضع الأوامر الصادرة طبقاً لأحكام المادة 920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشر (15) يوماً التالية للتبليغ الرسمي أو التبليغ، وفي هذه الحالة يفصل مجلس الدولة في أجل ثمانية وأربعين (48) ساعة حسب نص المادة 937 من نفس القانون³. والملاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراء شكلي يجب اتباعه أثناء الطعن بالاستئناف واكتفى فقط بتحديد ميعاد الاستئناف، لذلك نطبق القواعد العامة في الاستئناف المنصوص عليها في المواد 949 إلى المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴.

ويرفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة حسب قواعد الاختصاص النوعي والمحلي، وينبغي على المجلس أن يبحث مجدداً عن توافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق، فإذا

¹ يزيد بن عمر، المرجع السابق، ص 26.

² أنظر المواد 931-932 من القانون 08-09 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه

³ أنظر المادة 937 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

⁴ أنظر المواد 949 إلى 952 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

اختل هذان الشرطان أو أحدهما عند النظر في الاستئناف وجب على المجلس أن يقضي بعد اختصاصه.

هذا ويجوز التدخل على مستوى الاستئناف ممن يطلب انضمام أحد الخصوم ولم يكن خصما في الدعوى الصادر فيها الأمر الاستعجالي المستأنف، متى كانت له مصلحة في الدفاع عن حقوقه، لأن هذا التدخل لا يعدو أن يكون تدخلا تحفظيا وينظر المجلس في الاستئناف المرفوع إليه بإجراءات ومواعيد مختصرة. والاستئناف ليس له أثر موقف في الدعوى الاستعجالية وهذا خلافا للدعوى العادية¹.

ثانيا: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع.

إن تنفيذ الأمر الاستعجالي قبل الفصل في الاستئناف، إذ أن الإشكال الوارد في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي، فإذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجود ضمان يجب تقديمه من طرف المكلف حتى يتسنى له هذا التأجيل في التنفيذ.

كذلك قاضي الاستعجال يمكن أن يأمر بتأجيل التحصيل، وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري فإن أمر القاضي الاستعجالي يكون إما بقبول الطلب للمكلف المتضمن الحصول على أجل التسديد، وبالتالي توقيف قرار الغلق، أو بالرفض لهذا الطلب والتي ينتج تنفيذ لا يؤثر على المراكز القانونية، فإذا أيد الأمر الذي صدر في صالح الإدارة وهذا ما يضمن حقها، أما إذا ألغي الأمر فإن الإدارة لا تفقد شيئا من حقوقها².

¹ سليم قصاص، المرجع السابق، ص 138.

² عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 109.

المطلب الثاني: صلاحيات القاضي الإداري في وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية

يعد طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة أهم حالة تمس الاستعجال في المادة الجبائية وسوف نتعرض في هذا المطلب إلى شروط وإجراءات وفق تنفيذ القرارات الإدارية (الفرع الأول) نطاق وقف القرارات الإدارية الجبائية (فرع ثاني) وكأفرع ثالث. أثار وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية.¹

الفرع الأول: شروط وإجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية.

يمكن للقاضي الإداري أن يأمر يوقف تنفيذ القرار الإداري كلما توفرت شروط وقف التنفيذ، وكانت دعوى الموضوع منشورة أي دعوى إلى لقاء، وعلى الرغم من أن النص هنا على وقف تنفيذ القرارات الإدارية وارد ضمن أحكام قضاء الموضوع وليس أحكام قضاء الاستعجال، فإن دعوى وقف التنفيذ ينبغي أن تكون دعوى الاستعجالية، لأن المادة "835" نصت صراحة على وجوب التحقيق في طلب التنفيذ بصفة عاجلة ويتم تقليص الآجال.²

كما نصت المادة "836" على الفصل وقف التنفيذ يكون بأمر مسبق.

كما نصت الفقرة الثانية من المادة "834" على أن تكون دعوى وقف التنفيذ متزامنة مع دعوى الموضوع.

وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

أولاً: أن لا يمس وقف التنفيذ بحقوق الأطراف. من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري طالما كان التنفيذ لا يمس بحقوق الأطراف، ويشكل مجرد إجراء تحفظي.

ثانياً: أن يكون القار محل وقف التنفيذ مولد لأضرار يصب إصلاحها لا يجوز للقاضي الأمور المستعجلة للأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية إلا إذا أدق إلى نشوء ضرر يصب إصلاحه من جراء تنفيذ القرار الإداري موضوع طلب التأجيل.

¹ أنظر المادة 834، 835، 836 من قانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² عبدالرؤوف مسعودي، المرجع السابق ص 290.

ثالثاً: أن يقوم المدعى دفوعاً جدية ومؤسسة في الموضوع. لكي يأمر قاضي الأمور المستعجلة بوقف تنفيذ القرار الإداري ينبغي عليه دراسة الدفع المقدمة المتعلقة بموضوع الدعوى الأصلية، حتى لا يقع في تقاضي فيأمر بوقف تنفيذ قرار لم يلغيه كقاضي موضوع فيما بعد، ولو أن هذا الاختلاف قد يقع أحياناً ولو بصفة قليلة.

رابعاً: أن تكون دعوى إلى إلغاء منشورة أمام قضاء الموضوع لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري إلا إذا كان المدعى نشر دعوى الموضوع، وهو شروط منطقي فلا يعقل الاستجابة لطلب المدعى بوقف تنفيذ قرار لم يعارض في مدى مشروعيته أما قضاء الإلغاء، وهو ما جاءت به المادة "834"¹. بل ونصت المادة 926 على وجوب إرفاق نسخة من عريضة دعوى الموضوع مع دعوى التنفيذ².

وبالنسبة لإجراءات وقف التنفيذ من قبل المحكمة فقد نصت المادة "834" من قانون الهيئة أو الإدارية، على أن يكون تقديم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة، ومضاد ذلك أن تكون العريضة المقدمة متميزة عن عريضة دعوى الموضوع، بمعنى آخر يجب أن تكون عريضة وفق التنفيذ مستقلة عن عريضة دعوى الإلغاء ولو أن المشرع لا يشترط أن تكون مترامنة معها. والغموض المطروح على مستوى التشريع هو جعل الفصل في دعوى التنفيذ من قبل نفس التشكيلة الجماعية التي تفصل في دعوى الموضوع، وهذا ما يؤثر سلباً على سرعة الإجراءات التي يتطلبها حالة وقف التنفيذ، عكس ما ينهب إليه المشرع الفرنسي الذي يحول الفصل في وقف التنفيذ لرئيس المحكمة الإدارية الذي يفصل فيما على وجه السرعة وبصفة انفرادية.

وحسب المواد "833" إلى "837" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، فإنه على القاضي أن يفصل في وقف التنفيذ على وجه السرعة كمجرد إيداع للعريضة وقبل انتهاء في طلب إلغاء والحكم

¹ أنظر المادة 834 من قانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² أنظر المادة 926 من قانون 08-09، السابق الإشارة إليه.

³ أنظر المواد 833 إلى 837 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

فيه، وبطبيعة الحال فإن التحقيق في الدعوى يتم حسب إجراءات القضاء الاستعجالي باعتبارها دعوى استعجالية¹.

الفرع الثاني: نطاق وقف القرارات الإدارية الجبائية.

تظهر رقابة في المنازعات لجبائية أكثر تجسيدا في عديد القرارات التي فصل فيها مجلس الدولة، والتي صرح فيها فإن بعض الصادرة عن إدارة الضرائب من سندات التحصيل، تنفيذ عملية الحجز، القلق الموقوف للمحل، جاءت مخالفة للإجراءات والقوانين، مما يتعين على القضاء إلقتها لعدم مشروعيتها إجراءاتها، وبذلك تكون رقابة القاضي الإداري، رقابة فعلية بحيث يجوز له إيقاف عملية التنفيذ المباشر الجبري، للقرارات وسندات التحصيل الصادرة عن المدير الولائي للضرائب بواسطة الدعوى الاستعجالية الرامية إلى وقف تنفيذ مضمون القرار، وعلى هذا الأساس سنتناول كل إجراء من إجراءات وقف القرار على جدى .

أولا: نطاق وقف القرار في منازعات لإعتراض على سند التحصيل.

ينص قانون الإجراءات الجبائية على شكل سند التحصيل من خلال المواد 143 إلى 144²، حيث تحصل الضرائب والرسوم بموجب الجدولة التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجدول في التحصيل ضمن الشروط ويبين هذا التاريخ الجدول وكذا في الإندارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

في جداول التحصيل هي أحد المراحل الأساسية في بيان نشاط إدارة في فرضها مبلغ الدفع قلة الحق في عرض نزاعه على القاضي الإداري المختص بالأمور المستعجلة، لاتخاذ تدبير موقف إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع، علما أن الإعتراض لا يوقف تنفيذ التحصيل أو المبلغ الرئيسي الذي تضمنه سند التحصيل، بل يحتفظ بجميع الغرامات وجميع الملاحظات إلى غاية الفصل في دعوى

¹لحسن كويسي، المرجع السابق ص 55.

²أنظر المواد 143-144 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

الموضوع، وصدود حكم من المحكمة الإدارية أو قرار من مجلس الدولة¹، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في 08-03-2005 حيث أن المنازعة الضريبية يدعى قضائية أمام المحكمة الإدارية من جهة لا يوقف التنفيذ المباشر ولا أثر لهنه الدعوى على مواصلة إجراءات التحصيل القصى.

ثانيا: طلب إرجاء الدفع.

يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في قرار قابض الضرائب في حالة رفض هذا الأخير لطلب إرجاء الدفع وذلك أمام القاضي الاستعجالي علما بأن تأجيل بالدفع ليس له أثر لوقف الضريبة، وهذا إعمالا بالقاعدة العامة للنفاذ الفوري للقرارات الإدارية، والمطبقة في مجال الضرائب، حيث لا تكون الطعون القضائية في قرارات السلطة الإدارية آثار موقفة، ومع طول أجال البث في الطلب الرامي للتأجيل الدفع من المدير الولائي للضرائب المحدد بأربعة (4) أشهر وأيضا حول آجال النزاع أمام المحكمة الإدارية حرى الفقه والعمل القضائي على الفصل الإستعجالي، في المنازعات القائمة بخصوص كفاية السياق قضى مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2005/03/08،² حيث بناء على نص المادة 189 من قانون المالية 2002 والمادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يطلب أرجاء تسديد الضريبة، شريطة أن يقدم بهذا الطلب أمام الإدارة ويعرض عليها ضمانات كافية لضمان تسديد الدين الجبائي، إذ يقوم قابض الضرائب بتقديم طبيعة وقيمة الضمانات التي يقررها المكلف بالضريبة ويأخذ بشأنها قرار بالقبول أو الرفض.

فمن خلال قرار مجلس الدولة في مسألة تقديم الضمانات من أجل إرجاء الدفع لا بد من القيام بإيداع نفود أو منقولات أو تسجيل ومن حيازي أو عقاري على ممتلكات المكلف بالضريبة

¹ فضيل كوسة، «منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة طبعة 2011 دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ص 92.

² قرار مجلس الدولة رقم 24291 الصادر بتاريخ 2005/03/08 الغرفة الثانية نقلا عن فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص 93.

وعلى القاضي الاستعجالي، في منازعات التحصيل أن يقرر تأجيل أو عدم التأجيل التسديد أو التحصيل إلى غاية الفصل في الموضوع¹.

ثالثاً: نطاق وقف تنفيذ القارات المتعلقة بإجراءات المتابعة

1. الغلق المؤقت:

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل عمله تمهيباً من ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشروع الإدارة الجبائية، لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة حيث تضمن المادة 146 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية² خول المشرع للمكلف بالضريبة الغلق حق الطعن في قرار الغلق، أمام القاضي الإداري ويكون بتقديم طلب من أجل رفع اليد بموجب عريضة استعجالية يقدمها إلى تشكيلة المحكمة الإدارية المتخصصة إقليمياً وبعد استدعاء للإدارة الجبائية من أجل سماعها³، وفق للموارد 929 و 930 و 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية علماً أن تقديم الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق ولقد أقر مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 19-02-2001.

حيث أن النزاع يتعلق بالغاء المقرر رقم 33 الصادر بتاريخ 10/06/1996 عن مديرية الضرائب بوهـران غرب التي يتضمن غلق المحل التجاري بشارع جون سياني بوهـران. ولكن ثابت وغير منازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع بدمته.

حيث بما أن السيد (ب، ع) يمارس التجارة في المحل موضوع موضوع مقرر الغلق الإدارة الجبائية حق لتحصيل على الضريبة عن طريق حجز ممتلكات الملف وفقاً للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

وعليه فإن قضاء المجلس أصابو في قرارهم حينما، قضا برفض الدعوى لعدم التأسيس، وإن مجلس الدولة أيد قرار الغرفة الإدارية للأسباب التالية:

¹ بن عمر المرجع السابق ص 34.

² أنظر المادة 146 فقرة 4 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

³ أنظر المواد 929-930 و 948 من قانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

⁴ أنظر المادة 146 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

- أنه يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية بخصوص غلق المحل التجاري نتيجة المتابعة الجبائية وفق للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.
- أن الغلق للمحل التجاري ما هو إلا إجراء احتياطي، مؤقت من أجل الحصول على الحقوق المطلوب تسديدها، ولا يمس بأصل الحق وفقا لأحكام المادتين 918 و 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

2. قرار غلق المحل وفيه من السلع التي قد تغلق:

تنص المادة 146 فقرة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذا تعلق الأمر بمواد أو السلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن، أو التحلل أو تشكل خطرا على الجوار يمكن الشروع في البيع المستعجل، وهذا بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب كل حسب إختصاصه².

ومن خلال القرار عن مجلس الدولة بتاريخ 12/07/1997 الذي قضى مايلي: "حيث وأنه بالرجوع إلى مضمون الأمر الاستعجالي محل الاستثناء وأن قاضي أول درجة كان قد استجابة إلى الطلبات المدعي للمستأنف عليه، في مسألة رفع اليد عن الغلق المؤقت للمحل التجاري، على أساس أنه سجل دعوى في الموضوع حسب الوصل المقدم.

وعليه فالدعوى الاستعجالية، الرامية إلى وقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، لا بد من توافرها واحترامها من طرف الملف بالضرورية لشروع التالية:

- شروط الإستعجالية.
- شرط عدم المساس بأصل الحق.
- شرط رفع الدعوى في الموضوع.

¹أنظر المادة 918 و 921 من القانون 08-09، المتضمن قانون للإجراءات المدنية والادارية، السابق الإشارة إليه.

²فضيل كوسة، المرجع السابق ص 29.

3. الحجز الإداري:

نظرا الطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والتي تمتاز بالتنفيذ بوسائلها الخاصة، ليس للمكلف بالضريبة وإلا رفع دعوى أمام قاضي الأمور المستعجلة وفقا لأحكام المادة 643 من قانون الإجراءات المعنية والإدارية¹، فإذا وقع الحجز على ما المدين لدى الغير فإن رد الفعل الأول لدى المدين، يكون هو السعي لإزالة العقبة التي تحول دون استقائه لحقه، من مدينه، وقد وضع القانون أمام المدين وسيلة رفع دعوى أمام القاضي الإداري المتخصص في الأمور المستعجلة الذي له الولاية الكاملة دون غير وهو الذي يفصل في الإشكالات التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو إيقاف إجراءاته.

ونميز في الحجز الإداري حالتين، تتمثل الأولى في رفع الدعوى استعجالية قبل تمام التنفيذ ويكون في هذه الحالة طلب المكلف بالضريبة مقتصر على وقف الحجز أما في الحالة الثانية وبع تمام التنفيذ يكون طلبه متضمنا رفع الحجز².

الفرع الثالث: آثار وقف التنفيذ القرارات الإدارية الجبائية

عقد صدور الأمر الاستعجالي القاضي بوقف تنفيذ قرارا إداري فهو ذى طابع وقي حجته تنتهي بصدور الحكم في الموضوع عن المحكمة الإدارية فإذا صدر في الموضوع يقضى بأن قرار الإدارة مشروع فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى الإلغاء قد تم رفضها، والمدعي لا يجوز أن يحتج بعد ذلك بأمر قاضي الإستعجال³.

وعليه نجد الأوامر الاستعجالية الصادرة عن الأحكام القضائية تتميز بجملة من الخصائص:

1. الأوامر الإستعجالية ذات طابع وقي: وفقا لأحكام المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية

والإدارية بصدور رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية أموال المكلف بالضريبة وديون الخزينة

¹ أنظر المادة 643 من قانون 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

² بن عمر يزيد، المرجع السابق 4 ص 48.

³ عزيز أمزيان، المرجع السابق ص 107..

العمومية، من ضرر محتمل قد يلحق بها، بتدبير مؤقت لحين الفصل في الموضوع المنازعة المطروحة أمام قاضي إلغاء بذلك ينتهي أثر وفق التنفيذ.

ولرئيس المحكمة الادارية سلطة في تقدير حالة الاستعجال، إذا يتخذ جميع التدبير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب، وفقا لأحكام المادة "920" من نفس القانون¹، ويترتب عن الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقتضي فيه، غير أنه يبقى الأمر المستحيل حجية نسبية مو موقوفة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية.

2. الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية.

وفقا لأحكام المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، يفصل رئيس للمحكمة الإدارية في المنازعة الجبائية وفقا لإجراءات وحامية كتابية وشفوية قصد السماح للخصم بالإطلاع على طلبات خصمه والرد عليها.

3. الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل.

وفقا لأحكام المادة "935" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على أنه يرتب الأمر الاستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم عليه، غير أنه يجوز لقاضي الاستعجال أن يقرر تنفيذه فور صدوره³.

يبلغ أمين ضابط الجلسة بأمر من القاضي، منطوق الأمر مهور بالصيغة التنفيذية في الحال أن الخصوم مقابل وصل استلام، إذا اقتضت ظروف الاستعجال ذلك¹.

فالأوامر الاستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل، من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم، وفقا للفقرة الثانية من نفس المادة فإنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر تنفيذها فور صدورها، وتنقسم الأوامر إلى صنفين.

¹ أنظر المادة 920 من قانون 08-09 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² أنظر المادة 923 من قانون 08-09 ، السابق الإشارة إليه.

³ أنظر المادة 935 من قانون 08-09 السابق الإشارة إليه.

الصف الأول: لا يجوز الطعن فيه وفقا لأحكام المادة 939 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹؛
الصف الثاني: قابل للإستئناف أمام مجلس من الدولة وفقا لأحكام المادة 937 من نفس القانون، وتعود
هذه التفرقة إلى حالة الاستعجال القصوى التي يكون عليها محل الإستعجالي².

¹ أنظر المادة 937 من قانون 08-09 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² لحسن كويسي، المرجع السابق ص 63.

ملخص الفصل الثاني:

أعطى قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد لموضوع الاستعجال في القضاء الإداري حقه من الاهتمام والتجديد مقارنة بقانون الإجراءات المدنية السابق الذي اتسم بالعمومية وعدم الكفاية في التناول.

فالمشرع الجزائري خصص للدعوى الاستعجالية الإدارية بابا كاملا وهو الباب الثالث تحت عنوان "في الاستعجال"، فعلى مستوى التجديد نجد المشرع قد أحال الاستعجال في المواد الإدارية على التشكيلة جماعية وهي نفس التشكيلة التي تنظر في الموضوع، وضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى الاستعجالية إدارية والشروط اللازم توافرها حتى تكون مقبولة، وحدد الآجال التي يفصل فيها القاضي لبعض حالات الاستعجال ونص على باقي الحالات على الفصل في أقرب الآجال وذلك مع مراعاة لخصوصية الاستعجال.

كذلك ما يمكن استخلاصه من هذا الفصل أن المشرع الجزائري منح مجال واسع لاختصاصات وسلطات القاضي الاستعجالي لا سيما ما تعلق بدعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية التي تتطلب دخل فوري من القاضي الإداري، وهذا من أجل تفادي وقوع ضرر على أموال المكلف بالضريبة أو الخزينة العمومية يصعب تداركها في المستقبل.

|||||

خاتمة

إن التنوع والتطور المستمر الذي يلازم التشريع الجبائي يؤدي لا محالة إلى صعوبة الإلمام بمختلف نصوصه التي تتعرض للتعديل والإلغاء من حين لآخر وبالأخص إجراءاته النزاعية المختلفة والمعقدة، التي تخضع إلى قواعد وأحكام غير تلك المعتادة والمألوفة في القانون العام، والتي ينتج عنها عدم التوازن بين أطراف النزاع الضريبي القائم بين إدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة والمكلف بالضريبة كمواطن، الذي يستلزم حمايته من تجاوز وتعسف إدارة الضرائب.

ومن أهم النتائج التي ثم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة، أن المشرع منح سبلا عديدة للمكلف بالضريبة ليدافع عن حقوقه اتجاه إدارة الضرائب، بدءا من طرح شكواه أما المدير الولائي للضرائب أو مدير مؤسسات الكبرى أو مدير مركز الضرائب، أو مدير المركز الجوارى المختصين إقليميا وطعنه أمام لجان طعن وأخيرا إمكانية رفع دعوى أمام القاضي الإداري.. كما منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات الجبائية، الذي منح صلاحيات أكثر للقاضي الإداري، بحيث أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعاوى الضريبية، فقد منحه عدة وسائل للتحقيق في الدعوى من الاستعانة بخبير وسماع شهود والانتقال لمعينة الأماكن، أو أي وسيلة أخرى من وسائل التحقيق التي يراها ضرورية ومنتجة في الدعوى، وهذا كله من أجل تطبيق القانون، والسهر على حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإداري، وبالتالي حماية مبدأ المشروعية، وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية. كما خص المشرع للدعوى الاستعجالية الإدارية بابا كاملا وهو الباب الثالث تحت عنوان "في الاستعجال" عكس ما كان في السابق حيث نص عليها في المادة 171 فقط.

فعلى مستوى التجديد نجد المشرع قد أحال الاستعجال في المواد الإدارية على تشكيلة جماعية هي نفس التشكيلة التي تنظر في الموضوع، وضبط الإجراءات المتبعة لرفع الدعوى الاستعجالية في المواد الإدارية على تشكيلة جماعية هي نفس التشكيلة التي تنظر في الموضوع، وضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى الاستعجالية وشكلا والشروط اللازم توفرها حتى تكون مقبولة، وحدد الآجال التي

يفصل فيها القاضي لبعض حالات الاستعجال ونص على باقي الحالات على الفصل في أقرب الآجال وذلك مع مراعاة لخصوصية الاستعجال.

ومن خلال دراستنا لاختصاص القاضي الإداري في الدعوى الضريبية والنتائج المتوصل إليها التي تتعلق بهذا الموضوع ومن أهم الاقتراحات المتعلقة بهذه النتائج مايلي:

أن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد صلاحيات أكثر للقاضي الإداري، بحيث أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعاوى العامة وفي الدعوى الضريبية خاصة وأن لجوء للقاضي الإداري إلى استعمال الخبرة كوسيلة إجرائية خلال سير الدعوى الضريبية نتيجة لعدم التخصص القضاة في المجال الضريبي يعزز لا محالة كفاءة الإدارة أمام المكلف بالضريبة، حيث متى كان القاضي متخصص ويملك رؤية دقيقة لإجراءات فرض الضريبة من وعاء وتحصيل، وهذا فيه ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة لأنه يجعله في وضعية متكافئة أمام الإدارة حال النظر في القضية المطروحة أمامه وعدم التخصص معناه وضع القرار في يد الخبير وليس القاضي رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي، وبالتالي فإن أغلبية القضاة يميلون إلى اللجوء إلى الخبراء المعينون الذين هم بدورهم ليست لهم دراية كافية في المجال الضريبي وبالتالي نأمل أن نعتمد على خبراء متخصصين في الميدان الضريبي.

أما بالنسبة للإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة، خاصة إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي إلى تحقيق وتحقيق إضافي إن لم يقتنع بالتحقيق الأولي، فضلا على الخبرة، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على التأخير في عملية تقدير الضريبة وتحصيلها؛ لذا وجب على المشرع أن يتدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة لتكون أكثر وضوحا، ولكي يتم الفصل فيها على وجه السرعة، ولن يأتي ذلك حسب رأينا إلا بتكوين مستمر للقضاة في المجال الضريبي والإداري والمحاسبي ربما للوقت في حل المنازعة والاستغناء عن اللجوء في كل مرة إلى التحقيق أو الخبرة.

كما أن استعمال أسلوب الإحالة بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية أدى إلى وجود فراغات لا سيما في المنازعات الضريبية أمام قاضي الاستعجال، وأحيانا أخرى عدم تناسق النصوص في المواعيد والشكليات الإجرائية، وعليه يجب وضع بعض الحلول العملية لتسهيل عمل القاضي وخدمة لخصومة المنازعة الضريبية، ومحاولة تبسيط إجراءات المنازعة فيها ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة، خاصة وأن الخصم إدارة عمومية تتمتع بامتيازات السلطة العامة.

كما يجب النص على إجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية بصفة كاملة ودقيقة في قانون الإجراءات الجبائية وخاصة ما يتعلق بالاستعجال الجبائي في مجال التحصيل، بسبب مميزات الدعوى الاستعجالية في المنازعة الضريبية، ورفع شرط تقديم ضمانات من طرف المكلف بالضريبة كونه شرط يعبر عن عرقلة إرادة المكلف في التقاضي.

ونأمل في المستقبل القريب تكوين قضاة متخصصين في المنازعات الضريبية ولما لا إحداث قضاء خاص بالمنازعات الضريبية وذلك بالنظر إلى الأهمية التي تكتسيها الضريبة باعتبارها مورد هام وأساسيا في ميزانية الدولة.

|||||

قائمة المراجع:

- المراجع العامة:

1. أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة 2003.
2. حسين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، مدعما بالاجتهاد القضائي المقارن، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
3. سعيد بوعلي، المنازعات الإدارية في ظل القانون الجزائري، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، 2014.
4. عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، الرابعة، منشورات البغدادى، 2013.
5. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني، الطبعة الأولى، الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013.
6. نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى للنشر، عين مليلة، 2009.

- المراجع المتخصصة:

1. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل للطباعة ونشر والتوزيع، المدينة الجديدة، تيزي وزو، الجزائر، 2012.
2. العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008.
3. حسين فريجة، إجراءات منازعة الضريبة في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
4. حسين طاهري ، المنازعة الضريبية "شرح القانون الاجراءات الجبائية"، دار الخلدونية، بدون رقم الطبعة، سنة 2008.
5. رشيد خلفوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الضريبية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

6. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين، مليلة بالجزائر، بدون رقم طبعة، سنة 2005.

7. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الطبعة 2010، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر.

8. // // ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة طبعة 2011 دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع

المذكرات العلمية:

- مذكرات الماجستير

1. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2011 - 2012.

2. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة منقوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2007، 2008.

3. مسعودى عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2010-2011

4. يامة ابراهيم، النظام القانوني للمنازعة الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي الدكتور مولاي الطاهر سعيدة، الجزائر، السنة الجامعية 2007 - 2008.

- مذكرات الماستر:

1. كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الموسم الجامعي 2012 - 2013.

2. يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012 – 2013.

القرارات:

- القرار رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 عن الغرفة الإدارية المحكة العليا، المجلة القضائية، 3، 1989، ص 210.
- القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، سنة 1991، ص 232.
- قرار رقم 34653 مؤرخ في 1985/11/20، مجلة قضائية، عدد 4 لسنة 1992.
- قرار رقم 005722 لصادر بتاريخ 2002/01/15، مجلة الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
- التعليم رقم 01 بتاريخ 2015/04/25 الخاصة بشرح التدابير المتعلقة بالمنازعة الضريبية.

النصوص القانونية

- دستور 1996، المعدل بموجب المرسوم الرئاسي رقم 08-357 الموافق لـ 8 نوفمبر 2008، المعدل بموجب القانون 01-16 المؤرخ في 6 مارس 2016 الجريدة الرسمية العدد 14 الصادر بتاريخ 2016/03/07.
- قانون عضوي رقم 01-98 المؤرخ في 30 مارس 1998 يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية العدد 37 لسنة 1998 المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي رقم 11 المؤرخ في 13 في 2011/07/26 الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 2011/08/03.
- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن من القانون المالية لسنة 1992. الصادر في الجريدة الرسمية العدد 65 المؤرخة في 1991/12/18.
- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية. (جريدة رسمية عدد 79 بتاريخ 2002/12/23)

- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26/12/2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،
(الجريدة الجزائرية الرسمية العدد 85، المؤرخ في 27/12/2006).
- قانون 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون للإجراءات المدنية والإدارية (جريدة
الرسمية عدد : 21 بتاريخ 23/04/2008.
- قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة
الرسمية رقم 82 المؤرخة في 31/12/2007.
- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30/12/2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010.
الصادر في الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 78، المؤرخ في 31/12/2009.
- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/12/2014 المتضمن المالية لسنة 2015. الصادر في
الجريدة الجزائرية الرسمية، العدد 78، المؤرخ في 31/12/2014.
- القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016. الصادر
في الجريدة الرسمية رقم العدد 72 بتاريخ 31/12/2015.
- الأمر رقم 96/31 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة
الرسمية رقم 85 المؤرخة في 31/12/1997.

الملاحق

|||||

تشكرات.

إهداء.

1	 مقدمة
	الفصل التمهيدي: المنازعات الضريبية وشروط رفع الدعوى.
5	 تمهيد
6	 المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية وأنواعها
6	 المطلب الأول: مفهوم المنازعة الإدارية
8	 المطلب الثاني: أنواع المنازعة الضريبية
8	 الفرع الأول: منازعات الوعاء الضريبي
14	 الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
19	 المبحث الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية
19	 المطلب الأول: شروط رفع دعوى المكلف
19	 الفرع الأول: الشرط العامة
20	 الفرع الثاني: الشرط الخاصة
23	 المطلب الثاني: دعوى إدارة الضرائب
23	 الفرع الأول: حالات رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب
26	 الفرع الثاني: ميعاد رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب
	الفصل الأول: صلاحيات القاضي الإداري في مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية.
27	 تمهيد
28	 المبحث الأول: التحقيق في الدعوى
28	 المطلب الأول: الإجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية
29	 الفرع الأول: تعيين القاضي المقرر
31	 الفرع الثاني: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات
32	 الفرع الثالث: إجراءات الصلح
33	 الفرع الرابع: إطلاع محافظ الدولة على القضية واختتام التحقيق

34	المطلب الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق
35	الفرع الأول: التحقيق الإضافي
36	الفرع الثاني: مراجعة التحقيق
36	الفرع الثالث: الخبرة
41	المبحث الثاني: مرحلة الفصل في الدعوى الضريبية صدور الأحكام
41	المطلب الأول: إجراءات الفصل في الدعوى الضريبية
41	الفرع الأول: الجدولة
42	الفرع الثاني: سير الجلسة
42	الفرع الثالث: صدور الحكم
45	المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة
46	الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف
50	الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف
51	الفرع الثالث: قرار مجلس الدولة
54	خلاصة
	الفصل الثاني: صلاحيات القاضي الإداري في الدعوى الضريبية ذات الطابع الاستعجالي.
55	تمهيد
57	المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الاستعجالية
57	المطلب الأول: الشروط الموضوعية للدعوى الاستعجالية
57	الفرع الأول: شرط الاستعجال
60	الفرع الثاني: شرط عدم المساس بأصل الحق
61	الفرع الثالث: عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري
62	المطلب الثاني: الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى الاستعجالية
62	الفرع الأول: شرط الكتابة
63	الفرع الثاني: استدعاء المدعى عليه
64	الفرع الثالث: توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية

65	المبحث الثاني: صلاحيات القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى الاستعجالية ووقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية
65	المطلب الأول: صلاحيات القاضي الإداري في التحقيق في الدعوى وصدور الأمر الاستعجالي
65	الفرع الأول: لتحقيق في الدعوى الاستعجالية
67	الفرع الثاني: صدور الأمر الاستعجالي
68	الفرع الثالث: استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع
70	المطلب الثاني: إصلاحيات القانون الإداري في وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية
70	الفرع الأول: شروط وإجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية الجبائية
72	الفرع الثاني: نطاق وقف القرارات الإدارية الجبائية
76	الفرع الثالث: آثار وقف التنفيذ القرارات الإدارية الجبائية
79	خلاصة
80	خاتمة

قائمة المصادر والمراجع.

الفهرس.