

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي الطاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

الجباية، القاضي والممول

« دور القضاء الإداري في حل المنازعة الضريبية »

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في العلوم السياسية

تخصص: قانون الأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

د. هيشور أحمد

من إعداد الطالب:

ديدي ابراهيم

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سعيدة	أستاذة محاضرة	الدكتور سويلم فضيلة
مشرفاً ومقرراً	جامعة سعيدة	أستاذ محاضر	الدكتور هيشور أحمد
عضواً	جامعة سعيدة	أستاذة محاضرة	الدكتور سليمان جميلة

السنة الجامعية: 2025/2024

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي طاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون الخاص

الحماية، القاضي والممول

« دور القضاء الإداري في حل المنازعة الضريبية »

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون الأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

د. هيشور أحمد

من إعداد الطالب:

ديديا براهيم

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سعيدة	أستاذة محاضرة	الدكتور سويلم فضيلة
مشرفاً ومقرراً	جامعة سعيدة	أستاذ محاضر	الدكتور هيشور أحمد
عضواً	جامعة سعيدة	أستاذة محاضرة	الدكتور سليمان جميلة

السنة الجامعية: 2025/2024

إهداء

إلى من زرع في قلبي حب التعلم وسلّحني بسلاح العلم والمعرفة
إلى من كان لهم الفضل بعد الله فيما وصلت إليه
إلى والدي العزيزين ، رمز العطاء والصبر و الدعاء
أهدي هذا العمل عربون محبة و إمتنان .
إلى أساتذتي الكرام الذين لم ييخلوا بعلمهم وتوجيهاتهم
إلى أصدقائي الذين ساندوني خلال هذا المشوار .
إلى كل من شاركني في هذا الطريق وترك أثرا طيبا
في نفسي .

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبتوفيقه تتحقق
الغايات .

أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان لكل من ساندني ووقف إلى
جانبي خلال إعداد هذه المذكرة ، سواء بالكلمة الطيبة أو
بالدعم العنوي أو بالمساعدة العلمية .

كما أخص بالشكر أستاذي الدكتور الفاضل هيشور أحمد
على توجيهاته وملاحظاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير
في تحسين هذا العمل .

كما اشكر السادة أعضاء اللجنة الأفاضل على قبولهم مناقشة
هذه المذكرة .

وأخيرا الشكر لكل الأساتذة الذين درسوني طيلة مشواري الدراسي .

قائمة المختصرات

ق . م : قانون المالية .

ق . إ . م . إ : قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

ق . إ . ج : قانون الإجراءات الجبائية .

ج . ر : الجريدة الرسمية

مقدمة

يشكل النظام الجبائي أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لضمان تمويل مختلف المرافق العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لكنها لا تحقق أهدافها إلا إذا تم تأسيسها على أساس العدل الضريبي المنصوص عليه دستوريا ضمن المادة 78 من دستور 1996 المعدل والمتمم التي تنص بأن: « كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أي ضريبة ، أو جباية ، أو رسم ، أو أي حق كيفما كان نوعه .

كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين و الأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون ...»¹.

من خلال نص المادة السالفة الذكر يتبين أنا التشريع الضريبي يقوم على مجموعة من المبادئ أهمها مبدأ الشرعية أو ما يسمى بمبدأ قانونية الضريبة ويسمى أيضا بسيادة الضريبة، أي أنه لا يمكن فرض أي ضريبة إلا بقانون، هذا يعني أن الضرائب والرسوم تكون من اختصاص السلطة التشريعية وحدها، المبدأ الثاني الذي نصت عليه المادة هو مبدأ المساواة أمام الضريبة، أي أن جميع المواطنين يؤدون الضريبة كل حسب استطاعته، تعتمد الدول على المواطنة لتبرير مشروعية فرض الضريبة على شعوبها وكل المتواجدين على إقليمها، كما تعتمد أيضا على فكرة مشاركة المواطن مع الدولة في تحمل الأعباء العامة²، كما كرست المادة 64 من الدستور مبدأ عدم رجعية القوانين الجبائية أو ما يسمى بالأثر المباشر، أي أن التشريع يسري فورا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، ولا يمتد على الوقائع التي حدثت قبل صدوره إلا في حدود ما يسمح به القانون، وهذا حماية للمراكز القانونية المكتسبة، وهو ما يشكل ضمانا مهمة للأمن القانوني.

¹ - دستور الجزائر لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996 والمتعلق بنص تعديل الدستور، الجريدة الرسمية رقم 76، المعدل والمتمم بموجب القانون 03/02 المؤرخ في 10/04/2002، الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14/04/2002، والقانون رقم 19/08 المؤرخ في 15/11/2008 الجريدة الرسمية 63، والقانون رقم 01/16 المؤرخ في 06/03/2016، والمعدل بموجب المرسوم الرئاسي رقم 442/20 المؤرخ في 15 جمادى الأولى الموافق ل 30 ديسمبر 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية، عدد 82 الصادر 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020.

² - محفوظ برحماني، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018، ص 36.

تنشأ المنازعة الضريبية حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذار موجه له من الإدارة الضريبية، تطالبه هذه الأخيرة بوجوب أداء الحصة أو الحصص التي استقرت دينا في ذمته، كما تنشأ المنازعة الضريبية عند قيام الإدارة الضريبية بمباشرة إجراءات التحصيل القسري ضد الممول الضريبي، فإثناء قيام الإدارة الضريبية بعملية حساب الوعاء الضريبي وكيفية تحصيلها، يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة أو في ربطها أو تتجاوز الإدارة الضريبية لصلاحياتها القانونية فيما يتعلق بإجراءات المتابعة والتحصيل، فكلما وجه للمكلف بالضريبة قرار يلزمه بتسديد ما عليه من ديون ضريبية، بإمكانه الطعن فيه إداريا أمام الجهة المصددة للقرار وهذا عن طريق شكوى وهي مرحلة إجبارية، وقضايا عن طريق الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية، وذلك في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بتسديد ما فرض عليه، ويحتج عليها نظرا لكونها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لنشاطه وحجمه ونسبة أرباحه، كما أن المكلف بالضريبة غالبا ما ينازع في الضريبة المفروضة عليه بالرغم من تأكده من شرعيتها وهذا بهدف تخفيفها أو إلغائها، وهذا كله بسبب نقص الوعي الجبائي لدى هؤلاء المكلفين بالضريبة وعدم تقبلهم لفكرة المساهمة في الإنفاق العام³.

يمكن تعريف المنازعة الضريبية، بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضريبة، وهذا بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها التي عهدت إليها بموجب القوانين الضريبية أو أي قانون آخر.

كما تعرف المنازعة الضريبية بأنها: « تلك المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية فرض الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد فرضت وفقا للقانون واللوائح، أو لم تفرض وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية فرض الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا».

وسعيا من المشرع لتحقيق العدالة والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب كان لابد أن يتسم النظام الهيكلي للضريبة بالمشروعية، وذلك بوجوب عدم مخالفة النص القانوني الذي يفرض الضريبة للقواعد الدستورية، كما يجب أن تكون السلطة التشريعية هي التي تمثل سلطة الرقابة والمختصة في خلق التوازن بين الحقوق والحريات الفردية، وبين حقوق الخزينة العامة⁴.

³ - لكحل عائشة، الطرق القانونية لإنهاء المنازعة الضريبية في الجزائر، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص قانون عام، قسم الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2020/2019.

⁴ - محمود إبراهيم القلموني، المنازعة الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 1998، ص76.

وبسبب اختصاص الإدارة الضريبية المتمثل في الوصول إلى المادة الخاضعة الضريبية وربطها وتقدير مقدارها بطريقة دقيقة، إضافة إلى ذلك فقد فرض المشرع التزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها، وهذا عن طريق سن التشريعات والقوانين التي تساعد الإدارة الضريبية وتسهل عملياتها، إلا أن كثرة القوانين الضريبية والتعديلات الواردة عليها، وكذا التعليمات والمذكرات الصادرة عن الإدارة الجبائية الشارحة للنصوص القانونية أدت إلى تعقيدات تمثلت في عدم إلمام المكلف بالضريبة وموظفي القطاع الضريبي لفحواها وطريقة تطبيقها، الشيء الذي أدى إلى كثرة المنازعات وتشعبها⁵، خاصة أن الإدارة الضريبية تتمتع بما يعرف بامتيازات السلطة العامة: سلطة إصدار قرارات إدارية نافذة، امتياز التنفيذ الجبري للقرارات الإدارية، سلطة توقيع عقوبات الإدارية.

ومن أجل ضمان عدم المساس بحقوق المكلفين بالضريبة، فإن المبدأ هو أن تلتزم إدارة الضريبة في ممارستها لوظيفتها المتمثلة في فرض وتحصيل الضرائب بالقواعد القانونية الموجودة في الدولة، ويعبر عن هذا المبدأ بمبدأ المشروعية الإدارية، يقصد بالمشروعية الإدارية تطابق أعمال الإدارة مع القانون، وبمفهوم آخر يعرف مبدأ المشروعية بأنه خضوع الدولة والأفراد لحكم القانون بدرجة متساوية.

ففي إطار مبدأ المشروعية المكرس دستوريا أخضع المشرع أعمال الإدارة إلى رقابة القضاء الذي يعد إحدى الوسائل الهامة المقررة لحماية هذا المبدأ.

فالدعوى الضريبية إذن هي السلطة التي خولها القانون للمكلف بالضريبة باللجوء للقضاء من أجل الفصل في دعواه، وينقسم النزاع الضريبي من حيث الجهة المطروحة أمامها إلى نوعين:

- إما أن يكون النزاع إداريا.

- وإما أن يكون النزاع عاديا.

غير أنه في بحثنا هذا سوف نقتصر على دراسة النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري بقسميه العادي والاستعجالي، غير أن هذا لا يعني أن كل المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون الجبائي خاضعة لرقابة القاضي الإداري، وإنما هناك منازعات ذات طابع جزائي والتي تدخل ضمن اختصاص القضاء العادي مثل إجراءات المتابعة الجزائية المتعلقة بالغش والتهرب الضريبيين والتي ينعقد فيها الاختصاص للقاضي الجزائي.

⁵ - سعيدان حميدة - صالحى يسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون أعمال، قسم الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2014/2015، ص2.

إن الأهمية العملية من وراء دراسة هذا الموضوع هو تسليط الضوء على موضوع في غاية الأهمية وهو المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، وهذا راجع إلى كثرة التعديلات التي تمس قانون المالية والذي يؤدي إلى تعديل القوانين الجبائية مما يحدث الكثير من اللبس والغموض أمام المكلف بالضريبة وحتى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث المنازعة الضريبية، وبما أن المنازعة الضريبية تعد من أكثر المنازعات على الصعيد العملي أمام القضاء الإداري فإنه كان لزاماً أن نعطي الموضوع أهمية كبيرة.

وعليه فإن مادفنا إلى اختيار هذا الموضوع هو قلة تطرق الباحثين له، إضافة إلى الانتشار الكبير لهذا النوع من المنازعات، إضافة إلى كون الإدارة الضريبية تتمتع بمركز قوي في مقابل المكلف بالضريبة الذي يعد في مركز ضعف أمام الإدارة الضريبية، لهذا وجب إظهار الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية.

أما عن دوافعي الشخصية لاختيار هذا الموضوع هو قلة معرفتي بالمنازعة الإدارية وإجراءات رفعها وسيرها عموماً، والمنازعة الضريبية خصوصاً ولفر هذا الجهل عن نفسي اخترت هذا الموضوع.

وعليه فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا هي: ما مدى السلطات التي يتمتع بها القضاء الإداري في مجال المنازعة الضريبية؟ ومدى خصوصية الدعوى الضريبية.

للإجابة على هذه الإشكالية اتبعنا المنهجين الوصفي والتحليلي، وهذا راجع لطبيعة الموضوع التي تتطلب تحليل القوانين والاجتهادات القضائية.

إن أهم الصعوبات التي تلقيناها في إعداد هذه المذكرة هي عدم توفر المراجع المواكبة للتعديلات الأخيرة سواء بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية أو قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى ضيق الوقت.

من أجل الإلمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة حول المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري إلى فصلين تناولنا من خلال الفصل الأول مراحل الدعوى الضريبية العادية، بينما خصصنا الفصل الثاني للمنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي.

الفصل الأول

أطوار الدعوى الضريبية العادية

تعد المنازعة الضريبية من أبرز صور المنازعة الإدارية نظرا لما تثيره من إشكالات قانونية تمس العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، فالضريبة باعتبارها واجبا قانونيا يفرضه المشرع، قد تكون محل خلاف بين الإدارة التي تسعى إلى تحصيلها والمكلف الذي يرى في ذلك تجاوزا لحقوقه أو إخلالا بمبادئ العدالة الضريبية، ومن هنا تبرز أهمية القضاء الإداري كضامن للتوازن بين متطلبات الدولة المالية وحقوق الأفراد، من خلال بسط رقابته على مشروعية القرارات الضريبية.

وتكمن أهمية القضاء الإداري أيضا في التدرج القضائي الذي يتيح للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية الطعن في الأحكام الابتدائية أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، والتي أحدثت لتعزيز الضمانات القضائية وتكريس مبدأ التقاضي على درجتين، وتعد هذه المحاكم عنصرا محوريا في بنية القضاء الإداري، حيث تتيح مراجعة قانونية وواقعية دقيقة للأحكام الابتدائية، مما يعزز الثقة في العدالة ويكرس حماية لحقوق المكلفين بالضريبة .

وعليه سنتناول من خلال هذا الفصل الإطار القانوني والإجرائي للمنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، من خلال الحديث عن إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية أمام المحاكم الإدارية، أما المبحث الثاني فسوف نخصصه لإجراءات الفصل في الدعوى الضريبية عن طريق الطعن في حكم المحكمة الإدارية وسنشير من خلاله إلى الطعن بالاستئناف أمام المحكم الإدارية الاستئنافية والطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

المبحث الأول

الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية هي طرح النزاع أمام الجهات القضائية المختصة من أجل الفصل فيها، وهذا يكون بعد المرحلة الإدارية التي تعتبر مرحلة إجبارية بالنسبة للمنازعة الجبائية، وحتى يستطيع المكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية ضد الإدارة الجبائية لا بد من توافر شروط وإتباع إجراءات وهذا ما سنتحدث عنه من خلال المطلب الأول تحت عنوان رفع الدعوى الضريبية، أما المطلب الثاني فسوف نخصه لسير الدعوى الضريبية .

المطلب الأول

رفع الدعوى الضريبية

يتم رفع الدعوى الضريبية من قبل الممول الضريبي أو المكلف الضريبي أمام الجهات القضائية الإدارية وهذا باستثناء جملة من الشروط العامة والشروط الخاصة واتباع مجموعة من الإجراءات، وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المطلب حيث سنوف نتطرق إلى مسائل الاختصاص من خلال الفرع الأول وإلى أنواع الدعاوى الضريبية من خلال الفرع الثاني وكذا إجراءات وشروط رفع الدعوى من خلال الفرع الثالث.

الفرع الأول

اختصاص المحكمة الإدارية بالفصل في المنازعة الضريبية

كرس قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعيار العضوي كأساس لتوزيع الاختصاص بين القضاء الإداري والقضاء العادي، إذ اعتبر من اختصاص المحاكم الإدارية كمبدأ عام، جميع المنازعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً فيها، وبما أن المنازعة الضريبية أحد أطرافها مؤسسة عمومية ذات صبغة إدارية، وهي إدارة الضرائب فإن الاختصاص يؤول إلى المحكمة الإدارية، والاختصاص على نوعين: اختصاص نوعي واختصاص إقليمي.

أولاً: الاختصاص النوعي: تعد المحاكم الإدارية، وفق المادة 1 من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية⁶، جهة قضائية للقانون العام في المادة الإدارية، وتعني هذه الصيغة المستعملة، اختصاص المحاكم

⁶ - القانون 02/98 المؤرخ في 1998/05/30 ، المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية .

الإدارية بالفصل في أي نزاع إداري لم يسنده المشرع إلى جهاز قضائي آخر أي (المحاكم العادية، ومحاكم الاستئناف الإدارية، ومجلس الدولة)⁷.

ذات المعنى نصت عيه المادة 800/ف1 من ق.إ.م.إ.⁸ بصيغة: «المحاكم الإدارية هي جهة الولاية العامة في المنازعات الإدارية باستثناء المنازعات الموكلة إلى جهات قضائية أخرى»، وعليه فإن المحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص العام والولاية العامة في المادة الإدارية.

كما أن المادة 801 من ق.إ.م.إ. نصت على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في دعاوى القضاء الكامل ويندرج ضمن منازعات القضاء الكامل المنازعة الضريبية.

إن المعيار العضوي يفرض في كل الحالات عرض النزاع الضريبي على المحاكم الإدارية، وذلك راجع لكون أحد أطراف النزاع إدارة عامة، متمثلة في مركز الضرائب أو المركز الجوازي للضرائب أو المديرية الولائية للضرائب.

ثانياً: الاختصاص الإقليمي: المبدأ العام في الاختصاص الإقليمي هو أن المحكمة المختصة هي محكمة موطن المدعى عليه وهذا طبقاً لنص المادة 37 ق.إ.م.إ.، وإن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص إلى الجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار.

إلا أنه وبالرجوع إلى نص المادة 804 ق.إ.م.إ. نجد أنها تضع استثناء على القاعدة العامة في الاختصاص الإقليمي، وتعد المنازعة الضريبية استثناء على القاعدة العامة، حيث ترفع الدعوى الضريبية وجوباً أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

⁷ - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية (وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم)، دار النشر الجامعي الجديد للنشر والتوزيع، تلمسان، الجزائر، 2024، ص44.

⁸ - القانون 08-09 الصادر بتاريخ 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. ج. ج. ج. العدد 21، الصادر بتاريخ 23 أبريل 2008.

الفرع الثاني

أنواع الدعاوى الضريبية

بالرجوع إلى التشريع الجبائي نجده أتى بمجموعة مختلفة من الدعاوى، كما مكن المكلف بالضريبة بالظعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، وهذه الدعاوى تنقسم إلى قسمين: دعاوى الوعاء الضريبي ودعاوى التحصيل الضريبي.

أولاً: دعاوى الوعاء الضريبي: من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية ومختلف النصوص المتعلقة بالنظام الجبائي، نجد بأن دعاوى الوعاء تتمثل في الدعاوى التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الجبائية إما من أجل استدراك الأخطاء في وعاء الضريبة، أو حسابها أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁹.

إن نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، والذي يخول بموجبه للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً لما هو منصوص عليه في القانون أم لا، إذن فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة¹⁰.

ثانياً: دعاوى التحصيل: يقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى نقل الدين الضريبي بعد استقراره في ذمة المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة العمومية وهذا يكون بعد المرور بالمرحلة الأولى وهي تحديد الوعاء الضريبي.

تنشأ دعاوى التحصيل على إثر صدور قرار إداري بتحصيل الدين الضريبي، وهذا راجع لتمتع إدارة الضرائب بامتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وتمتعها أيضاً بحق الأفضلية في استفتاء ديونها من المكلفين بالضريبة، والتقدم على سائر دائي المكلف بالضريبة وهذا طبقاً لنص المادة 991 من القانون المدني¹¹ والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة وكذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 004712 الصادر بتاريخ 12 نوفمبر 2001م.

⁹ - لكحل عائشة، الطرق القانونية لإنهاء المنازعة الضريبية في الجزائر، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص قانون عام، قسم الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2020/2019، ص 185.

¹⁰ - سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018، ص 8.

¹¹ - الأمر 75-85 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم.

الفرع الثالث

شروط رفع الدعوى الضريبية

إن الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية لابد من توافرها على مجموعة من الشروط حتى يتم قبولها، وهذه الشروط منها ما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهي الشروط العامة ومنها ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية وهي الشروط الخاصة، وهذا ما سوف نحاول التطرق إليه من خلال هذا الفرع.

أولاً: الشروط العامة: من أجل تسوية النزاع الضريبي قضائياً لابد من توافر جملة من الشروط في المتقاضين حتى يتم قبول الدعوى، حيث أن المحكمة الإدارية لا تنظر في موضوع الدعوى ولا تبت فيه وتقضي برفض الدعوى شكلاً إذا تخلف أحد هذه الشروط.

أ- شرط الصفة: يقصد بالصفة أن يكون المدعي هو صاحب الحق أو المركز القانوني المراد حمايته، وأن يكون المدعى عليه هو المعتدي على هذا الحق أو المركز القانوني، والصفة وفق الكثير من الفقهاء تتوافر كلما كانت المصلحة شخصية ومباشرة¹².

إن الصفة معناها تحديد الشخص الذي له حق إقامة الدعوى أو رفعها بحيث إذا رفعت من غيره عدت غير مقبولة، إن المشرع الجزائري من خلال نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تناول شرط الصفة كقاعدة إجرائية عامة تخضع لها كل الخصومات المدنية والإدارية، وعلى مستوى كل مراحل التقاضي سواء تعلق الأمر بالدعوى الابتدائية المرفوعة أمام الجهات القضائية أو الدعاوى الناشئة عن الطعون في الأحكام الصادرة عنها¹³.

ب- شرط المصلحة: الأصل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه: لا دعوى بدون مصلحة، والمقصود بالمصلحة في فقه المرافعات هي: الفائدة التي تعود على رافع الدعوى جراء الحكم له بجميع طلباته أو ببعضها فقط، وهذا الشرط من الأهمية بمكان، إذ هو الذي يضمن دون غيره من الشروط جدية الدعوى أي كانت طلبات المدعي.

¹² - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 133.

¹³ - جعفر خاضر، تسوية المنازعة الجبائية في القضاء الإداري، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد لخضر بالوادي، 2022/2021، ص 8.

إن المنازعة الضريبية باعتبارها من دعاوى القضاء الكامل، فإنه لا بد لتوافر شرط المصلحة أن يكون ثمة حق شخصي تضرر بفعل عمل الإدارة أو امتناعها عن العمل، وحتى تأخرها عن هذا العمل، وشرط المصلحة في الدعوى الضريبية هو شرط متعلق بالمدعي الذي يكون في الغالب الممول الضريبي، أما المدعى عليه الإدارة الضريبية فلا يشترط فيها شرط المصلحة.

ج- العريضة: ترفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية بعريضة مستوفية للشروط العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والشروط الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وتخضع الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى القضائية لأحكام المواد 14، 15 و 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

بالرجوع إلى نص المادة 815 من القانون 13/22¹⁴ نجد أنها تنص على أنه: « ترفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية بعريضة ورقية أو بالطرق الإلكترونية»، فالجديد الذي أتى به القانون المعدل هو إمكانية مباشرة الدعوى بالطريق الإلكتروني مع حذف عبارة "موقعة من طرف محامي"، حيث كان توقيع المحامي وجوبيا من أجل رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية، وعليه يدخل المتقاضي أو المحامي إلى الموقع الإلكتروني (ويقصد به الموقع الإلكتروني الخاص بالمحكمة الإدارية المختصة)¹⁵، وتتم كتابة عريضة الدعوى إلكترونيا من طرف المحامي أو من طرف المتقاضي (المكلف الضريبي) بنفس الطريقة التي تتم بها كتابة العريضة الورقية، حيث يجب أن تتضمن العريضة البيانات الواردة في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في:

- 1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- 2- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- 3- الإشارة إلى تسمية الشخص المعنوي وطبيعته، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

¹⁴- القانون رقم 22-13 المؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق ل 12 يوليو 2022 ، المعدل و المتمم للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فبراير 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر ، عدد 48 ، الصادر بتاريخ 18 ذو الحجة 1443 هـ الموافق ل 17 يوليو 2022 م .

¹⁵- حرار آمنة، "إجراءات رفع الدعوى الإدارية إلكترونيا"، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، العدد 02 ، جوان 2025، ص25.

4- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

بالرجوع الى نص المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أوجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل والوقائع التي تتصل بموضوع النزاع، مع ضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر عن مدير الضرائب بالولاية¹⁶.

ثانياً: الشروط الخاصة: إضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في كل دعوى، تخضع المنازعة الضريبية إلى شروط أخرى خاصة بالمنازعة الضريبية دون غيرها من الدعاوى، وهذا راجع لخصوصية المادة الضريبية والمنازعات الجبائية، وتناول المشرع الضريبي هذه الشروط الخاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية وهي: شرط التظلم الإداري المسبق، والشروط المتعلقة بالآجال.

أ- شرط التظلم الإداري المسبق: بالنسبة لشرط التظلم الإداري المسبق فنميز بين حالتين، الحالة الأولى وهي رفع تظلم إداري في مادة الوعاء، والحالة الثانية هي تقديم تظلم إداري في مادة التحصيل.

1- التظلم الإداري في مادة الوعاء: نجد الأساس القانوني لهذا الإجراء ضمن المواد 70، 71 و172 من قانون الإجراءات الجبائية، وجوهر هذا الإجراء هو قيام المكلف بالضريبة برفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وحتى أمام مديرية المؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه، وهذا في حالة شعور المكلف بالضريبة بتعسف في تقدير الضريبة، ويكون الغرض من هذه الشكوى إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹⁷.

ومنه فاشتراط المشرع تقديم التظلم الإداري المسبق إلى إدارة الضرائب يكون من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن موضوع التظلم، ويتم هذا الإجراء قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وقبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري حتى يتخذ كأساس لرفع الدعوى الضريبية¹⁸.

ومن خلال الاطلاع على النصوص القانونية والقرارات القضائية نجد أن هذا الإجراء تم تعميمه على جميع أنواع الضرائب والرسوم، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري وهذا مانصت عليه المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁶ -المادة 83 / 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹⁷ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 59 من ق.م لسنة 2021 .

¹⁸ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص198.

2- **التظلم الإداري في مادة التحصيل:** أما فيما يخص مادة التحصيل الضريبي فقد تناولها المشرع ضمن أحكام المواد 153، 153 مكرر، والمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعمم من خلالها هذا الإجراء على جميع أنواع منازعات التحصيل الضريبي، حيث أوجب تقديم الشكاوى التي تتضمن الاعتراض على المتابعة والاعتراض على التحصيل الجبري وطلب استرداد المحجوزات¹⁹ إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات²⁰.

وهذا ما أخذ به مجلس الدولة من خلال قراره رقم 207171 المؤرخ في 09 أبريل 2001 والذي جاء فيه: «حيث بالفعل لا رجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الاطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق المطالبة برفع اليد عن الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيها خلال شهر من يوم إيداع الطلب وما دام أن المستأنف لم يتم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً»²¹.

وعليه يمكن القول أن التظلم الإداري في مادة الوعاء ومادة التحصيل الضريبي يعتبر من الإجراءات الجوهرية والأساسية لقبول الدعوى أمام القضاء الإداري ويؤدي تخلف هذا الإجراء إلى رفض الدعوى وعدم قبولها شكلاً، كما أن هذا الإجراء يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه.

ب- **شرط احترام الآجال القانونية:** تتضمن الدعوى الجبائية أحكاماً خاصة فيما يخص ميعاد رفع الدعوى الضريبية، نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، الذي فرق بين مواعيد رفعها بحسب نوع النزاع الضريبي، فقد نظم آجال للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي وآجال أخرى بالنسبة للدعوى المتعلقة بالنزاع في مادة التحصيل الضريبي²².

¹⁹ - نفس المرجع، ص 200.

²⁰ - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية سالف الذكر، المعدلة بموجب المادة 19 قانون المالية لسنة 2019.

²¹ - قرار مجلس الدولة، بتاريخ 2001/04/09، قرار رقم 207171، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث.

²² - جعفر حاضر، المرجع السابق، ص 15.

1- آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي: بالرجوع إلى نص المادة 82 في فقرتيها 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على أنه: «يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر، ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوازي للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الآجال المذكورة أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية».

كما نصت أيضا الفقرة 5 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية: «غير أنه، بعد انتهاء آجال المعالجة المنصوص عليها في المادة 2/76 من هذا القانون، يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية في أي وقت»²³.

وبالرجوع إلى نص المادة 2/76 والمادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنهما تناولتا آجال الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة من طرف إدارة الضرائب، وكل أجل على حسب نوع المنازعة الضريبية²⁴.

وعليه يمكن القول أن ميعاد أربعة أشهر يبدأ من:

- ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ كل من المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوازي للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.

- ابتداء من يوم استلام القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية، سواء تم تبليغ هذه القرارات قبل أو بعد انتهاء الآجال المذكورة في المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية.

- بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 2/76 والمادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الرد على التظلم.

2- آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي: نصت المادة 153 مكرر من ق . ل . ج

على أنه «يبت كل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب أو

²³ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية سالف الذكر، المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2024 .

²⁴ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 206.

رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة ، في أجل شهرين إبتداء من تاريخ تقديم الشكوى .

يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسببا قانونا ، إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بإستلام .

يمكن للمشتكي ، في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضه القرار الصادر ، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين إبتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه .

وعيه من خلال نص المادة 153 مكرر 1 يتبين أن آجال رفع الدعوى الضريبية في منازعات التحصيل الضريبي تكون في حدود شهرين ، وتحسب هذه الآجال من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة ، أو من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح لإدارة الضرائب للفصل في إعتراضات التحصيل .

المطلب الثاني

سير الدعوى الضريبية

نص المشرع الجزائري على إجراءات سير الخصومة الضريبية أمام القضاء الإداري ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية كنصوص عامة وضمن قانون الإجراءات الجبائية كنصوص خاصة، ومنه فإجراءات سير الخصومة الضريبية تجد أساسها ضمن هذين القانونين وعليه سنتطرق في الفرع الأول إلى إجراءات التحقيق العامة والخاصة، ونخصص الفرع الثاني إلى الفصل في الدعوى الضريبية.

الفرع الأول

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

تعتبر مرحلة التحقيق في الدعوى الضريبية أهم مرحلة من مراحل سير الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية تتمثل في إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية. **أولاً: الإجراءات العامة للتحقيق:** وتتمثل هذه الإجراءات في تعيين القاضي المقرر، تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات، إبلاغ محافظ الدولة وكذا الإجراءات المتعلقة بالتسوية والإعذار واختتام التحقيق.

أ- **تعيين القاضي المقرر:** يقوم أمين الضبط بإرسال العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، فإذا رأى هذا الأخير أن الدعوى تستلزم إجراءات التحقيق فإنه يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، ويعين رئيس تشكيلة الحكم بدوره القاضي المقرر الذي سيتولى تسيير إجراءات التحقيق حسب المادة 844 فقرة 1 و 2 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²⁵، يقوم القاضي المقرر بناء على ظروف القضية بتحديد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم أي مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع.

ب- **تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:** عملاً بمبدأ الواجهة، يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الردّ إلى الخصوم عن طريق كتابة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، ويتولى هذا الأخير بناء على ظروف القضية تحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم مذكرات الردّ²⁶.

لقد اعتمد المشرع الجزائري إضافة إلى التبليغ التقليدي، التبليغ الإلكتروني في المحاكم الإدارية، وذلك في نص المادة 840 من القانون 13/22 على أنه: «تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم بكل الوسائل المتاحة قانوناً بما فيها الإلكترونية»، وبما أن الغرض من التبليغ إعلام للمدعى عليه، فيجوز إيفال العلم عن طريق البريد الإلكتروني للمدعى عليه أو وكيله في عريضة الدعوى الإلكترونية، حيث أن الطريق الإلكتروني من شأنه تسريع الإرسال والاستقبال والإرسال لأكثر من شخص واحد في نفس الوقت، مع إمكانية إرسال كل الملفات بالصوت والصورة والنص²⁷.

كما جاء في نص المادة 849 من القانون 13/22 أنه إذا لم يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظة، فإنه يجوز للقاضي المقرر أن يوجه له إعدار بكل الوسائل المتاحة قانوناً بما فيها الوسائل الإلكترونية.

ج- **إرسال الملف إلى محافظ الدولة:** بعد دراسة ملف الدعوى من طرف القاضي المقرر يقوم بتحويله لمحافظ الدولة، ليتولى تقديم التماسه فيما طرح عليه من نزاع، وقد نص على دور محافظ الدولة كل من قانون مجلس الدولة وقانون المحكمة الإدارية بقوله: «يتولى محافظ الدولة مهمة النيابة العامة»²⁸.

²⁵ - جعفر خاضر، المرجع السابق، ص 24.

²⁶ - المادة 844 قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

²⁷ - حرار آمنة، المرجع السابق، ص 28.

²⁸ - بلحاجي أسماء - براني ضاوية، التحقيق في المادة الإدارية "الدعوى الضريبية نموذجاً"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، المركز الجامعي صالح أحمد النعام، 2021/2020، ص 40.

بالرجوع إلى نص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها تنص على أنه « عندما تكون القضية مهيأة للجلسة أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق الخبرة أو سماع الشهود أو غيرها من الإجراءات، فإنه يجب أن يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لكي يقدم التماسه بعد دراسة الملف من طرف القاضي المقرر».

د- إختتام التحقيق: بالرجوع إلى نص المادة 852 من القانون 13/22 نجد أنها تنص على أنه «عندما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن».

يبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم، بكل الوسائل المتاحة قانوناً بما فيها الوسائل الإلكترونية عن طريق البريد الإلكتروني في أجل لا يقل عن 15 يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، كما أضافت المادة 853 من نفس القانون أنه إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، فإن التحقيق يعتبر منتهياً 3 أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.

إن المذكرات المقدمة من قبل الأطراف بعد اختتام التحقيق لا تبلغ إلى الخصوم، ولا يجوز للقاضي أن يؤسس حكمه على أي واقعة أو وجه تتضمنه هذه المذكرات، وهذا ما جاء في نص المادة 854 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتخفيفاً من المبدأ المتقدم، تقبل الطلبات الجديدة والأوجه الجديدة التي يتقدم بها الأطراف بعد اختتام التحقيق في حالة ما إذا أمرت تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق، وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من نفس المادة²⁹.

ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة: إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الإدارة الجبائية دفعت بالمشروع الجزائري إلى النص - إضافة إلى إجراءات التحقيق العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية - على إجراءات تحقيق خاصة بالمنازعة الضريبية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلة في مراجعة التحقيق والخبرة³⁰.

أ- مراجعة التحقيق: يتم اللجوء إلى مراجعة التحقيق أو الفحص المضاد، إذا تبين للقاضي ضرورة لمراجعة التحقيق لإنهاء أمر بهذا الإجراء، وبذلك يلاحظ أن المشروع لم يحصر أسباب لجوء القاضي الإداري

²⁹ - عبد القادر عدوّ، المرجع السابق، ص 214.

³⁰ - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية سالف الذكر، المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.

لمراجعة التحقيق، وإنما يترك لسلطته التقديرية متى رأى ضرورة لذلك³¹، وهذا ما جاء ضمن المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى، ويتم تعيين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه خلالها انهاء مهمته³².

بعد إتمام عملية التحقيق والتدقيق يقوم عون إدارة الضرائب الذي كلف بهذه العملية بتحرير تقريراً يضمّ ملاحظات الشاكي، ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيد هو بدوره برأيه في النزاع وبعدها يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء³³.

ب- الخبرة: هي إجراء تم تنظيمه من خلال القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال نص المادة 858 التي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون، والقواعد الخاصة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية وهذا من خلال نص المادة 85 والمادة 86 منه.

عرف المشرع الجزائري الخبرة من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنها: «توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي»³⁴، فالقاعدة العامة أن اللجوء إلى الخبراء يعود للسلطة التقديرية للقاضي، حيث يجوز له أن يأمر بالخبرة في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها، وفي بعض الدعاوى على غرار الخصومة الضريبية يستحيل على القاضي الفصل فيها دون الاستعانة بالخبراء³⁵.

1- الأمر بإجراء الخبرة: نصت المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف أو مدير الضرائب بالولاية.

³¹ - بغني شريف، "التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر"، مجلة القانون العلوم السياسية، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، العدد 01، 2022، ص 161.

³² - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية سالف الذكر.

³³ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 226.

³⁴ - المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

³⁵ - بغني شريف، المرجع السابق، ص 162.

فالخبرة إذن ذات طابع اختياري، حيث أنه يمكن للمحكمة الإدارية الأمر تلقائيا بإجرائها أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلبت من قبلهم³⁶.

2- **كيفية تعيين الخبراء وردهم:** نصت الفقرة 2 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الأطراف ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث»، غير أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا، أما في فرنسا فإننا نجد أن المادة 1943 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية قد نصت على قواعد الخبرة، وطبقا لأحكام هذه المادة فإن الأصل أن تتم الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء على الأقل، إلا أنه يجوز إجراؤها بواسطة خبير واحد إذا اتفق الخصوم جميعا على ذلك فيما بينهم، وليس للمحكمة في هذه الحالة أن تخرج عن إجماع رأي الخصوم وتقرر إجراء الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء³⁷.

منع القانون بعض الأشخاص من ممارسة الخبرة وهذا ضمنا لمبدأ الحياد والمساواة بين طرفي الخصومة وقد نصت عليهم الفقرة 3 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية وهم:

- الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها.

- الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها.

- الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

يحق لكل طرف في النزاع الضريبي أن يطلب رد الخبير سواء كان معينا من طرف المحكمة الإدارية أو الخصم، ويشترط المشرع أن يكون طلب الرد معللا ويقدم هذا الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل 8 أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى من طرف الخصم، وهذا وفقا لمقتضيات المادة 86 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية³⁸.

³⁶ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 228.

³⁷ - سبيتي صباح، التحقيق في الدعوى الضريبية، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2017، ص 62.

³⁸ - فاطمة الزهراء عربوز، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة جيلالي لباس، سيدي بلعباس، الجزائر، عدد 16، جوان 2017، ص 443.

3- إجراءات الخبرة الضريبية ومصاريفها: نصت المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات.

نصت المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية على الطابع الميداني لإجراءات الخبرة وذلك من خلال انتقال الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية، وبعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقريراً مشتركاً أو تقارير منفردة، وبعد إتمام الخبرة يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليه خلال مدة عشرين يوماً كاملة، وهذا حسب ما جاء في نص المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة لأتعاب ومصاريف الخبرة فقد تضمنتها المادة 9/86 من نفس القانون والتي أحالت طرق التكفل بأتعاب الخبرة إلى القواعد العامة المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. «غير أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من مطالبه، فإنه يشارك في المصاريف، حسب النسب التي يحددها القرار القضائي، مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة.

ونصت المادة 100 من نفس القانون على أنه: "تتكفل بالتخفيضات المكتسبة، على اختلاف أنواعها، والمصاريف المسددة للمكلف بالضريبة، وكذا نفقات الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة: - إما الخزينة، إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة. - وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية، إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعاً مقابل مصاريف الإدراج في حكم عديم القيمة لفائدة هذه الهيئات».

إذا رأت المحكمة أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، يجوز لها أن تأمر بخبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السابقة المذكورة أعلاه³⁹، وهذا ما نصت عليه المادة 10/86 من قانون الإجراءات

³⁹ - بغني شريف المرجع السابق، ص 163.

الجبائية، يمكن للقاضي الإداري أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة، وفي نفس الوقت هو غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة⁴⁰.

وعليه قد جاء قرار مجلس الدولة تحت رقم 5722 الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002م حيث قضى: «حيث أن إدارة الضرائب طعت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب. حيث أنه فعلاً بالرجوع إلى قيمة الضريبة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع و كبير ويفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها»⁴¹.

الفرع الثاني

الفصل في الدعوى الضريبية

تنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن في قانون الإجراءات المدنية والإدارية» وعليه فإن قانون الإجراءات الجبائية أحالنا إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنسبة لإجراءات الفصل في الدعوى الضريبية.

أولاً: الجدولة: يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية ويقوم بإبلاغ محافظ الدولة، ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.

كما يجوز لتشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة الإدارية، أن يقرر في أي وقت، وفي حالة الضرورة، جدولة أي قضية للجلسة للفصل فيها بإحدى تشكيلاتها⁴².

ثانياً: سير الجلسة: بعد تلاوة القاضي المقرر لتقريره المعد حول النزاع الضريبي، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان

⁴⁰ - المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

⁴¹ - قرار مجلس الدولة رقم 5722 ،النادر بتاريخ 2002/10/15 ، الغرفة الثانية ، عدد خاص .

⁴² - المادتين 874 و 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يمكنه وبصفة استثنائية خلال الجلسة أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه⁴³.

أما بخصوص دور محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ إسلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والوجه المثارة 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 باب المرافعة⁴⁴.

ثالثاً: صدور الحكم: يصدر الحكم الفاصل في النزاع الضريبي بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، ويتم النطق بالحكم علنا، كما يقتصر النطق به على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا على القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به⁴⁵.

يجب أن يتضمن الحكم، تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري"، كما يجب أن يتضمن البيانات التالية: الجهة القضائية التي أصدرته، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ النطق به، اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم، أسماء و ألقاب الخصوم وموطن كل واحد منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم، الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية⁴⁶.

⁴³ - المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

⁴⁴ - بغني شريف، المرجع السابق، ص 164.

⁴⁵ - المواد من 270 إلى 274 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

⁴⁶ - المادة 275 والمادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

ويتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء، ويحفظ أصل الحكم وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية، ويتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي⁴⁷.

المبحث الثاني

الفصل في المنازعة الضريبية بالطعن في حكم المحكمة الإدارية

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الطعن في حكم المحكمة الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية وهذا من خلال الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية التي إستحدثها المشرع من خلال القانون 23/22 المعدل للقانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما سنتناوله من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني سوف نخصه للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

المطلب الأول

اختصاص المحاكم الإدارية الاستئنافية بالفصل في المنازعة الضريبية

أصبح الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية يتم أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، وهذا ما أدى إلى إعادة التوازن في هرم القضاء الإداري، وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى اختصاص المحاكم الإدارية الاستئنافية وشروط وإجراءات رفع الدعوى، وأخيرا الفصل في الدعوى أمام هذه المحاكم.

الفرع الأول

إجراءات الطعن بالاستئناف

يعد الطعن بالاستئناف أحد أهم طرق الطعن العادية التي يقرها القانون لضمان تحقيق العدالة و تصحيح الاحكام الابتدائية الخاطئة ، يتيح الإستئناف للخصوم عرض نزاعهم من جديد أمام جهة قضائية أعلى ، بغرض إعادة النظر في الواقع أو تطبيق القانون ، ويمارس الطعن بالاستئناف أمام المحكم الإدارية الإستئنافية وفق شروط و إجراءات محددة يفرضها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

⁴⁷ - المادتين 278 و 893 والمادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

أولاً: تحديد الاختصاص النوعي والإقليمي للمحاكم الإدارية الاستئنافية: سنتناول من خلال هذا العنصر قواعد الاختصاص التي تحكم المحام الإدارية الاستئنافية والمتمثلة في الاختصاص النوعي والاختصاص الإقليمي مع تحديد الطبيعة القانونية لكل من هذين الاختصاصين.

أ- الاختصاص النوعي: وفقاً لما ورد النص عليه في المادة 29 من القانون 10/22 المتعلق بالتنظيم القضائي⁴⁸ والتي جاء فيها: «تعد المحاكم الإدارية للاستئناف جهة استئناف للأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية»، كما نصت أيضاً المادة 900 من القانون 13/22 على أنه: «تختص المحاكم الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية. وتختص أيضاً بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

وتختص المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر بالفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية».

وعليه ومن خلال هذه النصوص يتبين أن للمحكمة الإدارية للاستئناف اختصاص باعتبارها جهة استئناف، واختصاص بموجب نصوص خاصة، كما لها اختصاص بالفصل كدرجة أولى في بعض الدعاوى⁴⁹.

ب- الاختصاص الإقليمي: بالرجوع إلى نص المادة 8 من القانون رقم 07/22 المتعلق بالتقسيم القضائي⁵⁰ نجد أنها تنص على أنه: «تحدث ست (6) محاكم إدارية للاستئناف تقع مقراتها بالجزائر ووهران وقسنطينة وورقلة وتامنغست وبشار».

أما بالنسبة لطبيعة الاختصاص فهو من النظام العام طبقاً للمادة 900 مكرر 04 من القانون 13-22 والتي تحيل إلى تطبيق القواعد الواردة في نص المادة 807 والتي تفيد بأن الاختصاص النوعي و

⁴⁸ - القانون العضوي رقم 10/22 المتضمن التنظيم القضائي، مؤرخ في 9 ذي القعدة 1443 الموافق 9 جوان 2022 ، ج.ر.ج.ج، العدد 41، الصادرة في 16 ذو القعدة 1443 الموافق 16 جوان 2022.

⁴⁹ - مريم سعدود، الوجيز في تنظيم أجهزة القضاء في القانون الجزائري، دار النشر فهرنهايت 451، الجلفة 2024، ص14.

⁵⁰ - القانون رقم 07/22 المتضمن التقسيم القضائي، مؤرخ في 4 شوال 1443 الموافق 5 مايو 2022، ج.ر.ج.ج، العدد 32، الصادرة في 13 شوال 1443 الموافق 14 مايو 2022.

الإقليمي من النظام العام يمكن إثارته من من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ،ويجب على القاضي إثارته إذا لم يفعل ذلك الخصوم⁵¹ .

ثانياً: شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف:

لقبول الطعن بالاستئناف وجب توفر شروط في الحكم المطعون فيه أي محل الاستئناف ، وشروط متعلقة بأطراف الخصومة وشروط متعلقة بآجال الطعن وأخيرا شروط متعلقة بعريضة الاستئناف .

أ- الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف: بالرجوع إلى نص المادة 900 مكرر من قانون 13/22 نجدها تنص على أنه: «تختص المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية»، ومنه فإن الاستئناف ينصب على الأحكام القضائية الإدارية الصادرة ابتداء عن المحاكم الإدارية، ويشترط في الحكم القضائي الابتدائي القابل للطعن بالاستئناف أن يكون فاصلا في المنازعة الضريبية.

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في موضوع النزاع فغير قابلة للاستئناف إلا مع الحكم القطعي الفاصل في النزاع، لأن المحكمة تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق مثل تعيين خبير وتحديد مهمته، الحكم بإعادة السير في التحقيق في دعوى ضريبية، وهذا طبقا لنص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون الاستئناف بعريضة واحدة⁵²، ويشترط في الحكم ألا يكون غاييا قابلا للمعارضة، أو أن يكون قد استنفذ أجل المعارضة لسلوك طريق الطعن بالاستئناف⁵³.

ب- الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة: يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال المستأنف والمستأنف عليه، وقد اشترط القانون توفر شروط معينة في الطرف الذي يباشر هذا الحق أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب⁵⁴، ومن بين هذه الشروط نجد الشروط العامة المنصوص عليها في نص المادة 13 من ق إ م والمتعلقة في أن يكون أطراف الخصومة أصحاب صفة في الدعوى، وشرط الصفة في الاستئناف أضيق من معناه في الدعاوى الابتدائية، إذ يتعين في هذه الأخيرة أن يكون صاحب الحق محل الاعتداء هو الذي يباشر الدعوى، أما الصفة في الاستئناف

⁵¹-غلابي بوزيد - مكي حمشة ، " النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر " ، مجلة الفكر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، العدد 01 ، 2023 .

⁵²- لكحل عائشة، المرجع السابق، ص282.

⁵³- مريم سعدود، المرجع السابق، ص153.

⁵⁴- جعفر خاضر، المرجع السابق، ص62.

فإلى جانب قيامها على المفهوم السابق، فهي تقضي أيضاً أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصماً في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلاً فيها⁵⁵.

كما يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة حق الاستئناف، وهذا طبقاً لنص المادة 4/335 من قانون الإجراءات المدنية بقولها: «يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة الاستئناف».

ج- **عريضة الاستئناف:** من خلال نص المادة 900 مكرر 6 من القانون 13/22 التي أحالت إلى تطبيق المواد من 539 إلى 542 من ق إ م إ على كفيات رفع الاستئناف وتسجيله أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، والمادة 900 مكرر 1 من القانون 13/22 التي أحالت إلى تطبيق المواد من 815 إلى 828 من ق إ م إ أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية.

وعليه فإن الاستئناف يرفع بعريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني عن طريق محام أمام جهة الاستئناف خلال أجل الطعن، ويجوز أن يرفع الاستئناف أمام محكمة الدرجة الأولى التي صدر عنها الأمر أو الحكم أو القرار موضوع الطعن بالاستئناف، وهذا مانصت عليه المادة 539 من ق إ م إ. تودع العريضة بأمانة ضبط جهة الاستئناف، وذلك بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف وتتضمن العريضة البيانات الواردة في نص المادة 540 من ق إ م إ⁵⁶، حيث نصت هذه المادة على أنه «يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات التالية:

- 1- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم.
- 2- اسم ولقب المستأنف.
- 3- اسم ولقب المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- 4- عرض موجز عن الوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- 5- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

6- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، مالم ينص القانون على خلاف ذلك.
بالإضافة إلى هذه البيانات يجب كذلك:

⁵⁵ - نفس المرجع، ص 63.

⁵⁶ - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 328.

7- بيان الحكم المستأنف وتاريخه.

8- أسباب الاستئناف، أي الأوجه التي يستند إليها الطاعن في طعنه.

9- طلبات المستأنف، لأنها هي التي تحدد نطاق الاستئناف⁵⁷.

كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف - تحت طائلة عدم قبول الاستئناف شكلاً - بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، وهذا مانصت عليه المادة 541 من ق إ م إ».

د- **الشروط المتعلقة بآجال الاستئناف:** بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد المادة 89 مكرر منه تحيل إلى تطبيق قانون الإجراءات المدنية والإدارية بخصوص شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف، وعليه فإن أجل الاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية في الحكم الحضوري يقدر بشهر واحد يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل إذا صدر الحكم غيباً.

وهذا الأجل يسري بالنسبة للإدارة الجبائية اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية المعنية، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب وهذا ما نصت عليه المادة 89 مكرر فقرة 2.

مع احترام كل من حالات انقطاع الأجل المتمثلة في الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، وفاة المدعي أو تغير أهليته، وكذلك حالات توقف آجال الطعن المتمثلة في: طلب المساعدة القضائية، القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، وذلك طبقاً لأحكام المادة 832 من القانون رقم 13/22 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني

آثار الطعن بالاستئناف

إن الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية الإستئنافية يترتب أثرين في غاية الأهمية هما: الأثر الموقوف والأثر الناقل للنزع وهذا ما سنفصل فيه من خلال هذا الفرع.

أولاً: الأثر الموقوف للطعن بالاستئناف: بمقتضى الأثر الموقوف للطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية، فإنه لا يجوز للمحكوم له سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية بمجرد صدور

⁵⁷ - لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 285.

حكم محكمة الدرجة الأولى أن يبدأ في التنفيذ طالما أن أجل الطعن بالاستئناف لم ينقضي بعد، وهذا خلاف ما كان عليه الأمر أمام مجلس الدولة قبل صدور القانون رقم 13/22.

ثانياً: الأثر الناقل للطعن بالاستئناف: الأصل أنه يترتب على مجرد الاستئناف نقل ملف الدعوى الضريبية بجميع عناصره إلى جهة الاستئناف، ومن ثم فإن كل ماسبق للمستأنف إبداءه من طلبات أصلية، وما أثاره من أوجه تدعيمها لهذه الطلبات، وكل ما سبق تقديمه من أدلة إثبات يعد مطروحاً أمام جهة الاستئناف ولو لم يتمسك به المستأنف.

كما أن كل ما قدمه المستأنف عليه من طلبات ودفع يعد مطروحاً أمام جهة الاستئناف أيضاً، غير أنه يمكن أن يقتصر الطعن على جزء من الحكم، ومن ثم لا ينقل إلى جهة الاستئناف إلا هذا الجزء بطلباته والأوجه المقدمة تدعيمها لهذه الطلبات، ويشترط في هذه الحالة أن يكون الحكم قابلاً للتجزئة.

كما يشترط للقول بالأثر الناقل للاستئناف، أن يكون الحكم المطعون فيه قد فصل في موضوع النزاع وفقاً للقواعد المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أما في حالة إذا صدر الحكم بمخالفة إجراء جوهري أو عن تشكيلة غير قانونية فإن الحكم يعد لاغياً كأن لم يكن، ولا يمكن القول أن جهة الاستئناف تفصل في النزاع كدرجة ثانية⁵⁸.

الفرع الثالث

الفصل في القضية أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية

تفصل المحاكم الإدارية للاستئناف بتشكيلة جماعية تتكون من (03) قضاة على الأقل، من بينهم رئيس ومساعدان برتبة مستشار مالم ينص القانون على خلاف ذلك⁵⁹، بالرجوع إلى نص المادة 900 مكرر 9 من القانون 13/22 نجدها تحيلنا إلى تطبيق المواد من 874 إلى 876 ومن 884 إلى 900 من ق إ م إ بالنسبة لإجراءات الفصل في القضية والتي تكون كالآتي:

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ويبلغ محافظ الدولة، كما يخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية، وذلك بواسطة أمانة الضبط خلال

⁵⁸ - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 326.

⁵⁹ - المادة 900 مكرر 5 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل، سالف الذكر.

أجل عشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، هذا ما نصت عليه المادة 874ل والمادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁶⁰.

أثناء إعتقاد الجلسة يتلو القاضي المقرر تقريره الذي أعده حول القضية، ويجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويمكن أيضا لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة المعنية المتمثلة في إدارة الضرائب أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يمكنه أيضا خلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه، هذا ما نصت عليه المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبعد ذلك يجري قضاة الجلسة المداولة ويصدرون قرارهم في جلسة علنية وبأغلبية الأصوات، كما يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه⁶¹.

يجب أن يتضمن القرار البيانات الواردة في نص المادة 276 من ق إ م إ: الجهة القضائية التي أصدرته، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ النطق به، اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم، أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم، الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

المطلب الثاني

المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة

ترتب على إنشاء المحاكم الإدارية للاستئناف أثر في غاية الأهمية، تمثل هذا الأثر في حل إشكال قانوني لطالما شغل القانونيين، والمتعلق بتغيير المشرع للطبيعة القانونية لمجلس الدولة والمكرسة دستوريا ألا وهي اختصاصه بتقويم أعمال الجهات القضائية الإدارية⁶²، وعليه فقد أصبحت القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية الاستئنافية بخصوص المنازعة الضريبية قابلة للطعن فيها بالنقض أمام مجلس الدولة.

⁶⁰ - مريم سعدود، المرجع السابق، ص 157.

⁶¹ - المواد 270 ، 272 ، 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سالف الذكر.

⁶² - مريم سعدود، المرجع السابق، ص 143.

الفرع الأول

رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يعتبر الطعن بالنقض وسيلة غير عادية يخولها القانون للخصوم للطعن في الأحكام النهائية أمام مجلس الدولة ، الهدف من ورائها هو مراقبة مدى إحترام الجهات القضائية الإدارية للقانون ، يهدف إلى فحص مدى صحة تطبيق و تأويل القواعد القانونية دون التطرق لموضوع النزاع ، ويمارس الطعن بالنقض وفق شروط و إجراءات محددة يقرها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

أولاً: انعقاد اختصاص الطعن بالنقض لمجلس الدولة: بصدر القانون العضوي 11/22⁶³ المعدل والمتمم للقانون العضوي 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، سعى المشرع إلى تكيف هذا القانون مع القواعد الدستورية المحددة في نص المادة 179 من دستور 1996 حسب آخر تعديل له سنة 2022، وكان لهذا القانون التأثير الكبير على قواعد الاختصاص النوعي لمجلس الدولة⁶⁴.

تنص المادة 901 من القانون 13/22 على أنه: «يختص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الإدارية»، وهذا مانصت عليه المادة 09 من القانون العضوي 11/22 واستعملت نفس الصيغة.

ونفس الأمر نصت عليه المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية: «تكون القرارات الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية للاستئناف، قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضمن الشروط ووفقاً للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية»⁶⁵.

وعليه من خلال النصوص القانونية الموضحة أعلاه يتبين أن اختصاص مجلس الدولة كجهة قضائية تفصل في الطعون بالنقض ضد الأحكام والقرارات الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية، بالنسبة للقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية الاستئنافية الفاصلة في المنازعة الضريبية فهي قرارات قابلة للطعن

⁶³ - قانون العضوي رقم 11-22 المؤرخ في 2022/06/09 المعدل و المتمم للقانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، ج . ر ، ج ، ج ، العدد 41 ، الصادر في 16 ذو القعدة الموافق ل 16 جوان 2022 .

⁶⁴ - مريم سعدود، المرجع السابق، ص166.

⁶⁵ - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية سالف الذكر، المعدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية 2023.

بالنقض، هذا أمر واضح ولا لبس فيه، أما الإشكال بالنسبة للأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية الابتدائية بشكل نهائي، والتي لا يوجد أي نص في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا في ظل قانون المحاكم الإدارية يشير بصورة واضحة أو ضمنية على أنها تصدر أحكاماً نهائية غير قابلة للطعن فيها.

ثانياً: كيفية رفع الطعن: الغاية من الطعن بالنقض هو تمكين مجلس الدولة كجهة نقض من مراقبة صحة الحكم أو القرار من الناحية القانونية، أو بمعنى آخر مدى سلامة هذا الحكم أو القرار من العيوب المبينة في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المحال إليها بموجب المادة 959 من نفس القانون.

أ- شروط و إجراءات الطعن بالنقض: يكون الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية الاستئنافية فصلاً بالطعون بالاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، ويلجأ إليه صاحب الصفة والمصلحة.

حسب نص المادة 907 من القانون 13/22 فإنه يجوز للطاعن التصريح بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة أو أمام الجهة القضائية التي صدر عنها الحكم أو القرار، كما أضافت الفقرة الثانية من نفس المادة على تطبيق المواد من 560 إلى 564 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على كيفيات التصريح بالنقض وتسجيله، ويتوجب على الطاعن أن يبلغ رسمياً المطعون ضده خلال أجل شهر واحد من تاريخ التصريح بالنقض، أو خلال شهر واحد من تاريخ إيداع عريضة الطعن بأمانة ضبط الجهة القضائية⁶⁶. أما بالنسبة لعريضة الطعن بالنقض فيجب أن تتضمن البيانات المشار إليها في المادة 565 من ق إ م إ و المتمثلة في:

1- اسم ولقب وموطن الطاعن، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته ومقره الاجتماعي.

2- اسم ولقب المطعون ضده، وإذا تعلق الطعن بشخص معنوي، بيان تسميته ومقره الاجتماعي.

3- تاريخ وطبيعة القرار المطعون فيه.

4- عرضاً موجزاً عن الوقائع والإجراءات المتبعة.

5- عرضاً عن أوجه الطعن المؤسس عليها الطعن بالنقض.

⁶⁶ - المادتين 563 و 564 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر.

يجب ألا يتضمن الوجه المتمسك به أو الفرع منه إلا حالة واحدة من حالات الطعن بالنقض بعد تحديدها، وذلك تحت طائلة عدم قبوله.

لقبول الطعن بالنقض كما أشرنا سابقا يتوجب على الطاعن أن يبين في عريضة الطعن العيب الذي ينعاه على الحكم أو القرار، ولا يقبل وجه من أوجه الطعن إلا إذا كان مدرجا ضمن أحد الأوجه المنصوص عليها في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومحكمة النقض ملزمة بتمحيص هذا الوجه للتحقق من اندراجه ضمن هذه الأوجه، فإذا تبين لها خلاف ذلك تعين عليها عدم قبول الوجه⁶⁷.

وقد حددت المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الأوجه التي يتعين أن يؤسس الطاعن عليها طعنه وهي: مخالفة أو إغفال قاعدة جوهرية في الإجراءات أو إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات أو عدم الاختصاص أو تجاوز السلطة أو مخالفة القانون الداخلي أو مخالفة الاتفاقيات الدولية أو انعدام الأساس القانوني أو انعدام التسبب أو قصور التسبب أو تناقض الأسباب مع المنطوق أو تناقض أحكام أو قرارات صادرة عن آخر درجة، عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثرت بدون جدوى أو في حالة تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، ولو كان أحد الأحكام موضوع الطعن بالنقض سابقا انتهى بالرفض، وفي هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات أجل الطعن المنصوص عليه في المادة 354 من ق.إ.م.إ أو وجود مقتضيات متناقضة ضمن الحكم أو القرار أو الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب أو السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية أو في حالة إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.

ب- **أجل الطعن بالنقض:** آجال الطعن بالنقض شهران من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المطعون فيه هذا مانصت عليه المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية، إلا بعد انقضاء الأجل المقرر للمعارضة، ويترتب على تقديم المساعدة القضائية، توقف سريان أجل الطعن بالنقض، ويستأنف سريان أجل الطعن بالنقض ابتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمّنة مع إشعار بالاستلام⁶⁸.

⁶⁷ - عبد القادر عدوّ، المرجع السابق، ص 348.

⁶⁸ - المواد 355، 356 و 357 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية سالف الذكر، المحال إليها بموجب المادة 959 من القانون 13/22 سابق ذكره.

ج- آثار الطعن بالنقض: إن مجلس الدولة كجهة نقض لا يفصل في الدعوى من حيث الواقع والقانون، وإنما من حيث القانون فقط، أي رقابة مدى صحة الحكم أو القرار الصادر من الناحية القانونية، ولهذا السبب فإن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار كما هو الحال في الطعن بالاستئناف، فالمستفيد من الحكم أو القرار سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية لها أن تبادر إلى تنفيذه طالما أنه صار نهائياً، كما أن الطعن بالنقض ليس له أثر ناقل كما هو الحال بالنسبة للإسناف، حيث لا يطرح أمام مجلس الدولة النزاع لتفصل فيه من حيث الواقع والقانون، وإنما فقط مراقبة الحكم الصادر في هذا النزاع من حيث القانون فقط⁶⁹.

الفرع الثاني

إجراءات الفصل في الدعوى أمام مجلس الدولة

يتم جدولة القضية بعد أن تصبح مهياًة للفصل فيها من طرف رئيس تشكيلة الحكم الذي حدد جدول كل جلسة أمام مجلس الدولة، ويبلغ محافظ الدولة، كما يبلغ جميع الخصوم بتاريخ الجلسة من قبل أمانة الضبط خلال أجل عشرة أيام قبل الجلسة⁷⁰.

ينتهي عمل مجلس الدولة كجهة نقض بإحدى النتيجتين التاليتين .

أ- **عدم قبول الطعن أو رفض الطعن** : و بالتالي تأييد الحكم أو القرار المطعون فيه ، ويرجع عدم قبول الطعن لعدة أسباب منها ما يتعلق بعدم إحترام آجال الطعن بالنقض ، بطلان عريضة الطعن بالنقض ، عدم إثارة وجه من أوجه الطعن بالنقض وغيرها من الأسباب .

ب- **قبول الطعن ونقض الحكم** : نقض الحكم إما يكون نقضا كلياً بحيث يتناول جميع ما قضى به الحكم أو القرار ، وقد يكون جزئياً يقتصر فقط على أحد الأجزاء ، وعلى مجلس الدولة أن يبين في قراره ما إذا كان النقض كلياً أو جزئياً ، ويترتب على نقض الحكم أو القرار إعادة الأطراف بأثر رجعي إلى الحالة التي كانوا عليها قبل صدور الحكم أو القرار المنقوض⁷¹.

⁶⁹ عبد القادر عدوّ، المرجع السابق، ص 348.

⁷⁰ - مريم سعدود ، المرجع السابق ، ص 199 .

⁷¹ - عبد القادر عدوّ ، المرجع السابق ، ص 358 .

ملخص الفصل الأول :

لقد حاولنا من خلال الفصل الأول من هذه المذكرة المعنون ب " أطوار الدعوى الضريبية العادية " إبراز دور القضاء الإداري في حماية حقوق المكلفين بالضريبة وحماية حقوق الخزينة العامة وضمان مشروعية قرارات الإدارة الجبائية .

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن المشرع منح للمكلف بالضريبة طريقا يلجأ إليه كلما شعر بضياح حقوقه ، وهذا متى تبين له عدم شرعية الضريبة أو مخالفتها للقانون ، فبعد مرور المكلف بالضريبة بالمرحلة الإدارية والتي تعتبر إلزامية ، تليها مرحلة أخرى يلجأ إليها المكلف وهي رفع النزاع أمام المحاكم الإدارية .

و بما أن المحاكم الإدارية هي صاحبة الولاية العامة و الإختصاص الأصيل في النظر في الدعوى الضريبية ، فإن النزاع يرفع أمامها ، وتعتبر هذه المرحلة مرحلة إجرائية بحتة ، يتمتع فيها القاضي الإداري بسلطات واسعة نظرا للطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية بإعتبارها تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل .

إضافة إلى أن التعديل الجديد على قانون الإجراءات المدنية و الغدارية و الذي إستحدث المحاكم الإدارية الإستئنافية ، والتي تعتبر ضمانا حقيقية لمبدأ التقاضي على درجتين .

الفصل الثاني

المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي

من المتعارف عليه أن النزاع مهما كان نوعه فإنه ينتهي بصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى يعطي لكل ذي حق حقه وبصفة نهائية، إلا أن مرحلة الخصام تحتاج إلى مناقشة دفوع الأطراف المتخاصمة سواء كانت دفوعاً شكلية أو موضوعية، وكذلك دراسة أدلة الإثبات من وثائق وعقود وشهود، وبالتالي فإن المرحلة التي تستغرقها الخصومة قد تمتد إلى أشهر أو سنوات، وبما أن موضوع دراستنا حول المنازعة الجبائية فإن هذه المنازعة تتميز بالمواعيد الطويلة وهذا راجع إلى الطابع التقني لهذه المنازعة، هذه المدة التي تستغرقها الخصومة قد يستخدمها أحد الأطراف سيء النية لإلحاق ضرر بخصمه. ولهذا تدخل المشرع حماية لحقوق المكلف بالضريبة، بأن منحه حق اللجوء إلى القضاء الاستعجالي في المسائل التي لا تختمل التأخير بطبيعتها باستعمال إجراءات تتميز بالسرعة والطابع المؤقت وهذا في انتظار الحكم الفاصل في الموضوع.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى مباشرة الدعوى الإستعجالية الضريبية (المبحث الأول) ، وسنخصص المبحث الثاني للفصفي الدعوى الإستعجالية الضريبية (المطلب الثاني).

المبحث الأول

مباشرة الدعوى الاستعجالية

تشكل الضريبة أداة لتأدية وظيفة معينة وتحقيق أهداف متعددة في مختلف المجالات ، فهي تعد واحدة من أهم الموارد المالية للدولة ، وهذا في حال تم تأسيسها على أساس العدل و المساواة ، غير ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض عليها في حال كانت غير مشروعة وهذا بخلق نزاع ضريبي ، وتفاديا لما قد يترتب عن تنفيذ الإدارة الضريبية لقراراتها من أضرار يصعب إصلاحها ، قد خول القانون للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى القضاء الإستعجالي للحد من هذه الأضرار .

نتطرق من خلال هذا الفصل إلى شروط رفع الدعوى الإستعجالية من خلال (المطلب الأول) ونطاق الإستعجال في المادة الضريبية من خلال (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

شروط رفع الدعوى الاستعجالية

تعد الدعوى الضريبية الاستعجالية وسيلة قانونية تهدف إلى حماية حقوق الممول الضريبي من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية في سبيل تحصيل ديون الخزينة العمومية. ومن أجل رفع هذه الدعوى يشترط توفر جملة من الشروط، هذا ما سنتناوله من خلال هذا المطلب حيث سنتكلم عن الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية الاستعجالية من خلال الفرع الأول، وسنخصص الفرع الثاني لبحث الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية الاستعجالية.

الفرع الأول

الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية الاستعجالية

تتمثل الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية الاستعجالية عموما في الشروط التي نصت عليها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في شرطي الصفة والمصلحة، مع إضافة شرط الأهلية كشرط لصحة الإجراءات.

أولاً: الصفة: يقصد بالصفة التي تعد شرطا لقبول الدعوى، أن يكون المدعي هو صاحب الحق أو المركز القانوني الذي تم الاعتداء عليه، وأن يكون المدعى عليه هو الشخص الذي اعتدى على هذا الحق أو المركز القانوني، والصفة لا تثبت إلا للشخص الذي يدعي أن له حقا أو مركزا قانونيا تم الاعتداء عليه.

إن مدلول الصفة في الدعوى الاستعجالية الإدارية، أضيق منها نطاقاً في الدعوى العادية، فالقضاء الاستعجالي الإداري هو قضاء تحفظي يمتنع فيه القاضي عن المساس بموضوع الدعوى أو بأصل الحق إعمالاً للمادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يبحث القاضي عن شرط الصفة بالاكْتفاء بأن يثبتها من خلال الأوراق دون التغلغل في صميم الموضوع لتحديد الصفة، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي الاستعجالي الإداري قد أدى إلى ثبوت انعدام الصفة للمدعي أو المدعى عليه، فإنه يقضي بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة أو رفعها على غير ذي صفة⁷².

ثانياً: المصلحة: يقصد بالمصلحة المنفعة أو الفائدة التي تعود على رافع الدعوى جراء الحكم له بجميع أو بعض طلباته، كما تعرف بأنها الحاجة للحماية القانونية، وتطبيقاً لقاعدة "لادعوى بدون مصلحة"، فيجب أن تتوفر المصلحة الشخصية في رافع الدعوى الاستعجالية، إذ لا يعقل رفع الدعوى من دون مصلحة، فمتى تحققت منفعة قانونية جاز من ورائها تحريك دعوى، ولا يشترط في المنفعة أن تكون مادية أو معنوية، ففي كل الحالات يمكن رفع الدعوى التي تكون مصلحتها قائمة وحالة حتى تقبل دعواه، إلا أن المشرع أجاز رفع الدعوى الاستعجالية ولو كانت المصلحة محتملة فيكون الغرض منها الاحتياط لدفع ضرر محقق⁷³.

ثالثاً: الأهلية: تعرف الأهلية بأنها صلاحية الشخص لاكتساب المركز القانوني ومباشرة إجراءات الخصومة القضائية، ولقد أخرج المشرع الأهلية من شروط قبول الدعوى المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونص عليها في المادة 64 منه ضمن حالات الدفع ببطلان الإجراءات، كما جعلها من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً طبقاً للمادة 65 من نفس القانون، وعليه يكون المشرع قد عدل من موقفه السابق حيث كان يعتبر الأهلية شرطاً لقبول الدعوى وهذا ضمن المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، واعتبر الأهلية شرطاً لصحة إجراءات الخصومة وليس شرطاً لقبول الدعوى، وبالتالي يؤدي تخلفها إلى الحكم ببطلان إجراءات الخصومة وليس الحكم بعدم قبول

⁷² - ميمونة سعاد - علي محمد، "قضاء الاستعجال الإداري في المادة الجبائية"، مجلة القانون والعلوم السياسية، جامعة تلمسان - جامعة أدرار، العدد 01، 2023، ص 626.

⁷³ - غربي علي، "الدعوى الاستعجالية في المواد الجبائية"، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المركز الجامعي أحمد بن سالم أحمد عبد الرحمان، مغنية، العدد 01، 2022، ص 2348.

الدعوى، هذا بالإضافة إلى إمكانية تصحيح العيوب التي تلحقها أثناء سير الدعوى حسب المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁷⁴.

الفرع الثاني

الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية الاستعجالية

لا يكفي توفر الشروط العامة لقبول الدعوى الاستعجالية، وإنما يجب توفر مجموعة من الشروط الخاصة، وهذه الشروط جاءت متفرقة بين نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما سنتكلم عليه من خلال هذا الفرع.

أولاً: توفر حالة الاستعجال: يعتبر هذا الشرط الركيزة الأساسية لاختصاص القاضي الاستعجالي الإداري، وهو معيار تحديد الاختصاص النوعي لقاضي الاستعجال، على أن الاستعجال هو ضرورة الحصول على الحماية العاجلة التي لا تتحقق بإتباع الإجراءات العادية للتقاضي، نتيجة توفر ظروف تمثل خطراً على حقوق الخصم، أو تتضمن خطراً يتعدى تداركه أو إصلاحه، كما أنه الضرورة التي لا تتحمل التأخير، أو أنه الخطر الذي لا يكفي في اتقائه رفع دعوى بالطريق المعتاد حتى مع تقصير المواعيد⁷⁵.

يعتبر الاستعجال وصف للوقائع، فهو لا يرتبط بإرادة الخصوم ورغبتهم في الحصول على الحكم في أقصى سرعة، وإنما يحصل ذلك من طبيعة الحق المطلوب حمايته، وكذا من ظروف ووقائع الدعوى بالإضافة إلى أقوال المتخاصمين، لذلك تقدير مسألة الاستعجال متروكة للقاضي الاستعجالي الذي يستخلصه من مختلف الظروف المحيطة بالوقائع، ويؤخذ القاضي بعاملين لتقدير الاستعجال هما: جسامة النتائج المترتبة عن القرار الإداري على مصلحة المدعي أو على المصلحة العامة، وحتى على مصلحة الغير إن وجدت، أما الثاني فيتمثل في أن تكون هذه النتائج وشيكة الوقوع أو على الأقل مازالت مستمرة أو لم تنته بعد⁷⁶.

ومن هنا فإن شرط الاستعجال ضرورة لا بد منها للفصل في طلب المكلف، ويجب أن تستمر حالة الاستعجال أثناء رفع الدعوى وأثناء سيرها وطيلة مراحلها، فإن زال هذا الشرط زال معه اختصاص

⁷⁴ - ميمونة سعاد - علي محمد، المرجع السابق، ص 626.

⁷⁵ - نفس المرجع، ص 625.

⁷⁶ - منون يسرى، شردودة رانيا، القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2023/2022، ص 17.

القاضي الاستعجالي، أما إذا رفعت الدعوى الاستعجالية خاليةً من الاستعجال واستجد هذا الشرط أثناء سير الدعوى، يكون قد انعقد الاختصاص للقاضي الاستعجالي.

ومن بين التطبيقات القضائية لهذا الشرط نجد القرار رقم 43995 الصادر بتاريخ 1985/10/12 والذي جاء فيه: «حيث أنه وبموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط المجلس الأعلى، في 1985/02/25 استأنف نائب مدير الضرائب "التحصيل" بورقلة الأمر الاستعجالي الصادر في 1984/12/19 الذي أمر بمقتضاه رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بقسنطينة عند فصله في القضايا الاستعجالية، بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها شركة "طوطال" الجزائر لغاية حل النزاع في الموضوع»⁷⁷.

ثانياً: شرط عدم المساس بأصل الحق: لا يكفي توفر شرط الاستعجال لأجل اتخاذ التدابير الاستعجالية من طرف قاضي الأمور الاستعجالية، فالخطر المهدد للحقوق لا يكفي، بل لا بد ألا يمس التدبير الاستعجالي بأصل الحق، فهو مبدأ يجب أن تركز عليه كل أوامر قاضي الاستعجال، وهذا المبدأ كرسه المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها: «يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة، لا ينظر في أصل الحق، ويفصل في أقرب الآجال».

والمقصود بأصل الحق المشار إليه في المادة 2/918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - الذي يتمتع قاضي الأمور المستعجلة المساس به، وذلك تحت طائلة الرضا المثار تلقائياً من القاضي - هو السبب الذي يحدد حقوق والتزامات كل من الطرفين قبل الآخر، فلا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والتزامات بالتأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القائم بينهما، ومن صور المساس بأصل الحق أو بالموضوع أن يفصل قاضي الاستعجال في مسائل المسؤولية الإدارية، فيحكم على إدارة الضرائب بالتعويض مثلاً.

ومن التطبيقات القضائية القضائية لمبدأ عدم المساس بأصل الحق نجد القرار الصادر عن مجلس الدولة الغرفة الخامسة تحت رقم 065440 بتاريخ 2011/02/02 والذي جاء فيه: «أن المدعو "ب.ع" يستأنف الأمر الاستعجالي الذي رفض دعواه الرامية إلى الأمر بوقف صرف الشيكات الأربع التي قدمها للبلدية مقابل تأجيرها للمحطات بحجة إخلالها بالتزاماتها التعاقدية، حيث بنى قضاة أول درجة قضائهم على أساس أن عناصر الاستعجال غير متوفرة، كما أنه لم يثبت الضرر اللاحق به.

⁷⁷ - قرار المحكمة العليا، بتاريخ 1985/10/12، القرار رقم 43995، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الرابع، 1989.

حيث تنص المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن قاضي الاستعجال يأمر بالتدابير المؤقتة ولا ينظر في أصل الحق، وحيث أن الدفوع المستند عليها المستأنف تتعلق بأصل الحق المتمثل في مدى احترام البلدية لالتزاماتها التعاقدية معه حين يدفع بأنها أخلت بها، وحيث أن المستأنف التمس الأمر بتجميد صرف الشيكات المقدمة للبلدية إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع.

حيث أن الطلب يستدعي التطرق إلى أصل الحق المتمثل في مدى احترام الطرفين لالتزاماتهما التعاقدية ودفوع أخرى أثارها كلاهما تخص الموضوع، حيث أنه محظور على قاضي الاستعجال اتخاذ تدابير معينة تمس بأصل الحق، فكان على قاضي أول درجة الحكم بعدم اختصاصه، حيث وبالنتيجة يتعين القضاء بإلغاء القرار المستأنف، وفصلاً من جديد بعدم اختصاص قاضي الاستعجال»⁷⁸.

ثالثاً: عدم عرقلة تنفيذ قرار إداري: ورد هذا الشرط ضمن نص المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها: « في حالة الاستعجال القصوى يجوز لقاضي الاستعجال، ولو في غياب القرار الإداري المسبق، أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري ... ».

الأصل في القانون الإداري أن القرارات الإدارية تعد نافذة بمجرد صدورها والاستثناء هو وقفها، باعتبار أن القرارات الصادرة عن الإدارة تعتبر صحيحة وذات مصداقية، وهذا راجع لارتباطها بتسيير مرفق عمومي وأنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة.

وتستثنى من تطبيق هذه القاعدة حالة القرارات التي تشكل تعدياً واستلاءً وغلقاً إدارياً للمحلات، وهكذا يمنع على قاضي الاستعجال أن يقضي بوقف تنفيذ قرار إداري مالم يثبت أن ذلك القرار يشكل تعدياً أو استلاءً أو كان غلقاً لمحل من المحلات التابعة للخواص.

المطلب الثاني

نطاق الاستعجال في المادة الجبائية

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده ينص على الحالات التي يتدخل بموجبها قاضي الاستعجال في مجال المنازعات الجبائية وهذه الحالات تدخل ضمن مسمى نطاق الاستعجال في المادة

⁷⁸ - ميمونة سعاد، علي محمد، المرجع السابق، ص 628.

الجبائية، والتي تخص إجراءات التحصيل الجبري والمتمثلة في: غلق المحل التجاري، الحجز والبيع بالمزاد العلني.

الفرع الأول

الدعوى الاستعجالية الخاصة بغلق المحل التجاري

تلجأ الإدارة الجبائية حفاظاً على أموال الخزينة العمومية في حال تعذر تحصيل الديون الجبائية بالطريقة الودية - إلى مجموعة من الإجراءات الاستثنائية تمكنها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، ومن هذه الإجراءات قيام إدارة الضرائب بإصدار قرار غلق للمحل التجاري.

نصت على هذا الإجراء المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر»، يتبين من خلال نص هذه المادة أن المشرع أعطى صلاحية غلق المحل التجاري أو المهني لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه، وهذا في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ديونه بطريقة ودية.

يتم تبليغ هذا القرار للممول الضريبي من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، وفي هذه الحالة أمام الممول الضريبي خياران، إما التحرر من دينه الضريبي أو القيام باكتتاب سجل للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، وإلا تتم عملية تنفيذ قرار الغلق من طرف العون المتابع أو المحضر القضائي⁷⁹.

ومن التطبيقات القضائية الإدارية بخصوص غلق المحل التجاري نجد القرار رقم 6325 الصادر بتاريخ 2003/02/25 والذي جاء فيه: «... حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية وذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغها بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17 و الموجه له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتمس من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

⁷⁹ - المادة 2/146 من قانون الإجراءات الجبائية.

وحيث أنه يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب 3.968.794,75 دج.

وحيث أن المستأنف انتظرت اتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية»⁸⁰.

الفرع الثاني

الحجز الإداري

يقصد بالحجز الإداري ذلك الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب، كما أجازت المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية لقاibus الضرائب المختص إقليميا بحجز منقولات المكلف بالضريبة المدين تبعا لشروط خاصة⁸¹ تتمثل فيما يلي:

- ضرورة توجيه إخطار للمكلف بالضريبة تحت طائلة بطلان هذا الإجراء طبقاً للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أن يكون بصدد تحصيل جبري.

من خلال المواد 145، 146 و 147 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتعين على منفذ الحجز احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز على أموال المدين في حدود مديونيته.

- يشرع أولا في حجز المنقولات فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير منقولة ثم حجز ما للمدين لدى الغير.

⁸⁰ - قرار مجلس الدولة رقم 6325، الصادر بتاريخ 2003/02/25، الغرفة الثانية. نقلا عن: جمال سايس، المنازعة الضريبية في

الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الثانية، 2018، ص 206.

⁸¹ - منون يسرى - شردودة رانيا، المرجع السابق، ص 25.

تكون القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية بخصوص إجراءات الحجز قابلة للتنفيذ المباشر وبوسائلها الخاصة وليس للمكلف أن يوقفها، فلا طريق له سوى اللجوء إلى قاضي الاستعجال الإداري الذي له سلطة إبطال إجراءات التنفيذ إذا لم يتم إتباع الإجراءات القانونية وهذا إلى غاية الفصل في الموضوع.

ومن التطبيقات القضائية بخصوص إجراءات الحجز نجد قرار رقم 5671 الصادر بتاريخ 2002/12/17 عن مجلس الدولة والذي جاء فيه: «... حيث أن قرار تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الاستعجال وهو أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف....».

الفرع الثالث

بيع المحجوزات بالمزاد العلني

البيع هو الخاتمة الطبيعية للحجز ويعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل، وهذا الإجراء يدخل ضمن سلطات وصلاحيات إدارة الضرائب وهذا حسب نص المادة 151 والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية.

تتم عملية البيع بصفة منفردة لواحدة أو عدة عناصر مادية مكونة للمحل التجاري المحجوز أو البيع الإجمالي للمحل التجاري⁸².

قبل البدء بعملية البيع يجب الحصول على رخصة البيع التي تعطى لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى هذا الأخير أو السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع⁸³.

يجري البيع بعد عشرة أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وإسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف بموجبها هذا القابض، مع

⁸² - غربي علي، المرجع السابق، ص 2352.

⁸³ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

تبيان مختلف عناصر المحل التجاري، وطبيعة عملياته ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة⁸⁴.

وتلصق هذه الإعلانات وجوباً بسعي من القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها المحل التجاري، ومكتب القابض المكلف بالبيع⁸⁵.

ويدرج الإعلان قبل عشرة أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية على مستوى الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار في محضر البيع ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بإجراءات البيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز⁸⁶.

ومن التطبيقات القضائية بخصوص البيع بالمزاد العلني نجد القرار رقم 1763 الصادر بتاريخ 2001/07/30 والذي جاء فيه: « فإن المديرية الولائية للضرائب وهران غرب باعتبارها ما زلت دائرة بمبلغ 41.968.534,50 دج لمؤسسة "صوراس" فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط الصناعي والتجاري والدفع الجزائي وغيرها من الرسوم، والتي أصبحت واجبة الأداء والتحويل لذا قامت بوضع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني المباشر على الأموال المنقولة لمؤسسة "صوراس" ... »⁸⁷.

⁸⁴ - المادة 3/151 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁸⁵ - المادة 4/151 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁸⁶ - المادة 5/151 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁸⁷ - قرار مجلس الدولة رقم 1763، الصادر بتاريخ 2001/07/30، الغرفة الثانية. نقلاً عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 223.

المبحث الثاني

الفصل في الدعوى الاستعجالية الجبائية

إن القضاء الإستعجالي الجبائي هو قضاء خاص يسعى إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة تعسف أو خطأ الإدارة الضريبية ، ذلك من خلال رفع دعوى إستعجالية لوقف تنفيذ القرار ذلك بموجب عريضة تودع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية .⁸⁸

نتطرق من خلال هذا المبحث إلى إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية (المطلب الأول) ، وطرق الطعن فب الأمر الإستعجالي (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية

سنتطرق من خلال هذا المطلب لإجراءات رفع الدعوى الإستعجالية ، حيث سنخصص الفرع الأول لإيداع العريضة الإستعجالية أمام أمانة الضبط والشروط الواجب توافرها في شكل ومضمون هذه العريضة ، بينما سنخصص الفصل الثاني لسير الدعوى الإستعجالية .

الفرع الأول

إيداع العريضة الاستعجالية

ترفع الدعوى الإستعجالية كغيرها من الدعاوى بواسطة عريضة ، يجب أن تراعي هذه العريضة الشروط الواجب توافرها من حيث الشكل ومن حيث المضمون وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا الفرع .

أولاً: شكل العريضة: يجب أن تتضمن العريضة الاستعجالية مجموعة من الشروط الشكلية مع توافر شروط في مضمونها وتتعلق هذه الشروط بخصوصية الدعوى الاستعجالية.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص باب الاستعجال لانجد أي نص يحدد شكل العريضة المرفوعة أمام القضاء الاستعجالي الإداري، لذلك لابد من الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في المادتين 14 و 15 منه، وبالتالي ترفع الدعوى الاستعجالية أو وقف التنفيذ بموجب

⁸⁸ - منون يسرى - شردودة رانيا ، المرجع السابق ، ص 38 .

عريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني موقعة ومؤرخة، وتودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي.

تنتج الدعوى الاستعجالية آثارها من تاريخ إيداع العريضة لدى كتابة ضبط المحكمة ، كما هو الشأن في الدعاوى العادية، حيث يلتزم المدعي بدفع الرسم المقرر قانوناً، كما يجب أن يرفق مع العريضة عدد من النسخ بمثل عدد الخصوم، بعد إيداع العريضة بكتابة ضبط المحكمة يقوم الكاتب بقيدتها في سجل خاص تبعا لترتيب ورودها مع بيان أسماء الأطراف ورقم القضية وتاريخ الجلسة، وبعدها يسلم النسخ للمدعي قصد تبليغها للخصم، ويحتفظ كاتب الضبط بالعريضة الأصلية مع المستندات المدفوعة من طرف رافع الدعوى .

ثانياً: محتوى عريضة الدعوى الاستعجالية: إضافة إلى الشروط الواجب توافرها في شكل العريضة الاستعجالية هناك شروط أيضا تتعلق بمضمونها نظرا لارتباطها بخصوصية الدعوى الاستعجالية.

من حيث المضمون يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية⁸⁹ ، وهذا ما نصت عليه المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يجب أن يكون هناك جدية في الدفع المثارة في الدعوى توفر حجج من شأنها خلق الشبهة حول عدم مشروعية القرار الإداري موضوع طلب الوقف.

نصت المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه في حالة كانت الدعوى الاستعجالية تهدف إلى وقف تنفيذ قرار إداري أو بعض آثاره ، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع .

الفرع الثاني

سير الدعوى الاستعجالية

يفصل قاضي الإستعجال وفق إجراءات وجاهية كتابة وشفوية ، وإنطلاقاً من تسجيل عريضة أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، تفتح الدعوى الضريبية الإستعجالية ، يقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الإستعجالية الضريبية لينتهي التحقيق بصدور الأمر الإستعجالي .

⁸⁹ - بن قويدر الطاهر ، " دور القضاء الإستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة " ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، المجلد 9 ، العدد 03 ، جامعة عمار ثلجي ، الأغواط ، 2016 ، ص 67 .

أولاً: التحقيق: من خلال أحكام المادتين 928 والمادة 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف، شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعى عليه، هذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة، ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد مع احترام الآجال ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال حسب طبيعة الاستعجال على عكس الحالات العادية⁹⁰.

بعد استدعاء الخصوم يفتح التحقيق من طرف قاضي الاستعجال، ويخطر بطلبات مؤسسة وفقاً لأحكام المادتين 919 و920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقةتين بوقف تنفيذ قرار إداري، وهذا ما أكدته المشرع من خلال نص المادة 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن تراعى حالات الاستعجال وتباشر إجراءات التحقيق في أقرب الآجال، إلا أن المشرع الجبائي لم يحدد تلك الآجال مما يؤكد السلطة التقديرية للقاضي الاستعجالي⁹¹.

بالرجوع إلى نص المادة 931 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على أنه: « يحتتم التحقيق بانتهاء الجلسة، مالم يقرر قاضي الاستعجال تأجيل اختتامه إلى تاريخ لاحق، ويخطر به الخصوم بكل الوسائل »، وقد أجاز المشرع توجيه المذكرات والوثائق الإضافية خلال الفترة الممتدة بين الجلسة وتاريخ اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي، ويقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي، وهو مانصت المادة 2/931 من نفس القانون.

وفي حالة تأجيل الفصل في القضية فإن التحقيق يفتح من جديد وهذا ما نصت عليه المادة 3/931 من نفس القانون.

وخلافاً لأحكام المادة 843 التي تنص على أنه إذا تبين لرئيس تشكيلة الحكم أن الحكم يمكن أن يكون مؤسساً على وجه مثار تلقائياً كعدم الاختصاص أو انعدام المصلحة أو غيرها من الوجوه المتعلقة بالنظام العام، فإنه يعلم الخصوم قبل جلسة الحكم بهذا الوجه، أمام بالنسبة للقاضي الاستعجالي فإنه يجوز له أن يخبر الخصوم بالأوجه المثارة تلقائياً والمتعلقة بالنظام العام خلال الجلسة.

ثانياً : صدور الأمر الإستعجالي: الحكم القضائي هو النهاية التي تحتتم بها الخصومة القضائية ، سواء صدر في موضوع الخصومة أو في مسألة إجرائية ، فالأمر الإستعجالي هو هو القرار الذي تصدره

⁹⁰ - منون يسرى - شردودة رانيا، المرجع السابق، ص44.

⁹¹ - سبتي صباح، المرجع السابق، ص77.

المحكمة الإدارية في الخصومة الإستعجالية المرفوعة أمامها وفقا للقواعد المقررة ، مروراً بمجمل الإجراءات ابتداءً من إيداع العريضة إلى غاية إختتام التحقيق⁹² .

يفصل في مادة الإستعجال على مستوى المحكمة الإدارية من قبل رئيسها ، ومن قبل التشكيلة الجماعية على مستوى المحكمة الإدارية الإستئنافية برئاسة رئيس هذه الأخيرة ، ومن قبل التشكيلة الجماعية على مستوى مجلس الدولة⁹³ .

يجب أن يتضمن الأمر الصادر وجوباً الإشارة إلى المادتين 931 و 932 من ق إ م إ ، كما يبلغ الأمر الإستعجالي وفقاً للقواعد المقررة للتبليغ الرسمي وعند الإقتضاء يبلغ بكل الوسائل وفي أقرب الآجال ومن بينها التبليغ عن طريق الوسائل الإلكترونية⁹⁴ ، يرتب الأمر الإستعجالي أثره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه .

المطلب الثاني

الطعن في الأوامر الاستعجالية

حدد قانون الإجراءات المدنية والإدارية طرق الطعن وهذا ضمن المواد من 949 إلى 969 منه، وصنفها على نوعين.

طرق الطعن العادية والمتمثلة في الطعن بالمعارضة والطعن بالاستئناف، وطرق طعن غير عادية والمتمثلة في الطعن بالنقض واعتراض الغير الخارج عن الخصومة ودعوى التماس إعادة النظر، ومن خلال هذا المطلب سنحاول معرفة مدى قابلية الأوامر الاستعجالية للطعن بهذه الطرق، وهل تقبل الأوامر الاستعجالية كل الطرق أو بعضها؟.

⁹² - مجيدة خالدي ، القضاء الإستعجالي في المواد الإدارية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الإدارة المحلية ، جامعة تلمسان ، 2011-2012 ، ص 44 .

⁹³ - المادة 917 من القانون 13-22 .

⁹⁴ - المادة 840 من القانون 13-22 .

الفرع الأول

طرق الطعن العادية

ينص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على طرق الطعن العادية ضمن أحكام المواد من 945 إلى 955 منه ، تعتبر هذه الأخيرة وسيلة لإعادة النظر أو لمراجعة الحكم الابتدائي الصادر في الدعوى الإستعجالية سواء أمام نفس الجهة مصدرة الحكم أو أمام جهة تعلوها⁹⁵ .

أولاً: الطعن بالمعارضة: تعد المعارضة طريقاً من طرق الطعن العادية موجهة ضد الأحكام القضائية الموصوفة قانوناً بأنها غيابية، والمعارضة هي طريق للطعن مفتوح لمن تم اختصامه في الدعوى، أي المدعى عليه، ومن ثم فهي ليست طعناً مفتوحاً للمدعي (رافع الدعوى)، كما أنها ليست طعناً مفتوحاً للغير. وعليه فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل تقبل القرارات والأوامر الاستعجالية الإدارية الطعن بالمعارضة إذا صدرت غيابياً؟.

قبل الحديث عن قابلية القرارات والأوامر الاستعجالية الإدارية للطعن فيها بالمعارضة يجب أولاً تحديد متى يعتبر الحكم غيابياً، بالرجوع إلى الكتاب الأول من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتضمن الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، نجد أن المشرع نص على أنه يقصد بالأحكام القضائية في هذا القانون، الأوامر والأحكام والقرارات القضائية، وأن هذه الأحكام إما تكون حضورية أو غيابية أو معتبرة حضورياً⁹⁶.

والأحكام الغيابية، هي تلك الأحكام التي تكون في حالة عدم حضور المدعى عليه أو وكيله رغم صحة التكليف بالحضور ويقضى في غيبته، ويجوز له الطعن في الحكم بالمعارضة، أما إذا تم تسليم التكليف بالحضور إلى المدعى عليه شخصياً، وتغيب عن الحضور فإن الحكم الصادر في الدعوى يعد حضورياً.

وعليه فإن الأوامر الاستعجالية تكون قابلة للطعن عليها بالمعارضة وفقاً للمادة 3/950 المعدلة بموجب القانون رقم 13/22 المعدل لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تنص على أنه: « تسري

⁹⁵ - بوسعيدة هجيرة - عمراي نور الهدى ، طرق الطعن في الأمر الإستعجالي الإداري ، مذكرة مكاملة لمتطلبات لنيل شهادة الماستر في القانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، تخصص قانون عام معمق ، جامعة 8 ماي 1945 ، الجزائر ، 2020-2021 ، ص 42 .

هذه الآجال من التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم أو القرار إلى المعني وتسري من تاريخ انقضاء الأجل بالمعارضة إذا صدر غيابياً».

وتنص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أيضاً على أنه: « تكون الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية الاستئنافية ومجلس الدولة كجهة استئناف، قابلة للمعارضة»، وعليه فإن الأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية الاستئنافية ومجلس الدولة كجهة استئناف قابلة للطعن بالمعارضة.

لم ينص القانون الجزائري صراحةً على إمكانية استخدام المعارضة كطريق للطعن في الأوامر القضائية الاستعجالية الصادرة في المواد الإدارية، لكنه لم يستبعد هذه الوسيلة أيضاً.

ثانياً: الطعن بالاستئناف: يعرف الطعن بالاستئناف على أنه ذلك الطعن الذي يقدم ممن يشعر بالغبن جراء حكم محكمة درجة أولى إلى جهة قضائية ثانية بغرض الحصول على إلغاء أو تعديل هذا الحكم سواء في جميع ما قضى به أو في جزء منه، ويعتبر الاستئناف طريق طعن عادي في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية يجوز استعماله من طرف أي خصم في الدعوى الأصلية إذا لم يستجب القرار لطلباته كلها أو جزء منها، والهدف منه هو عرض النزاع على جهة قضائية أعلى من تلك المصدرة للحكم محل الطعن من أجل رقابته وتقدير مدى سلامته وتطابقه مع القانون.

السؤال الذي يطرح نفسه: ما مدى إمكانية استئناف الأوامر الاستعجالية؟.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد المادة 936 منه تنص على أن: الأوامر الصادرة في مادة الاستعجال قابلة للطعن.

كما تنص أيضاً الفقرة 1 و2 من المادة 937 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدلة بموجب القانون 13/22 على أنه: « تكون الأوامر الصادرة عن المحكمة الإدارية في مادة الاستعجال قابلة للطعن بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف خلال 15 يوما من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ»، وعليه فإنه يجوز الطعن بالاستئناف في الأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام المحاكم الإدارية الاستئنافية.

وعليه فإن الطعن في الأوامر الاستعجالية بطريق الاستئنافي وارد ولا يثير أي إشكال، وهذا حسب نص المادة 937 السالفة الذكر، واكتفى المشرع فقط بذكر ميعاد الاستئناف ولم يضع شروطاً خاصة

باستثناء الأوامر الاستعجالية، وعليه فإنه يتم تطبيق القواعد العامة المنصوص عليها ضمن المواد من 949 إلى 952 من ق إ م إ.

أما بالنسبة لآجال الطعن بالاستئناف في الأوامر الاستعجالية فقد تضمنتها المادة 937 والمادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدلة بموجب القانون 13/22، التي تبين أن آجال الطعن بالاستئناف هي 15 يوما من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ.

الفرع الثاني

طرق الطعن غير العادية

سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى طرق الطعن غير العادية و المتمثلة في الطعن بالنقض و الطعن بالتماس إعادة النظر و إعتراض الغير الخارج عن الخصومة .

أولاً: الطعن بالنقض: الطعن بالنقض هو طريق غير عادي للطعن في القرارات الصادرة عن جهات القضاء الإداري، يرفع في القرارات الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية الاستئنافية.

يثير الطعن بالنقض في الأوامر الاستعجالية الكثير من الإشكاليات، وهذا راجع إلى غياب النص القانوني الذي يميز الطعن بالنقض في الأوامر الاستعجالية، وإلى غياب الاجتهاد القضائي أمام مجلس الدولة الجزائري، وعليه فإن الإشكال الذي يطرح هنا حول مدى قابلية الأوامر الاستعجالية للطعن بالنقض؟.

يعد الطعن بالنقض إحدى أهم صور الرقابة القضائية على الأحكام والقرارات، إذ تمارس من خلاله قضاء النقض دوره في توحيد الاجتهاد القضائي وضمان حسن تطبيق القانون، غير أن مدى قابلية الأوامر الاستعجالية للطعن بهذا الطريق الاستثنائي يثير جدلاً فقهيًا وقضائياً نظراً لطبيعة هذه الأوامر التي تصدر في إطار زمني ضيق، وتهدف فقط إلى اتخاذ تدابير وقائية دون المساس بجوهر الحق، فبينما يرى جانب من الفقه أن هذه الطبيعة تبرر استبعاد الطعن بالنقض توفيراً للسرعة والفعالية⁹⁷، يرى جانب آخر من الفقه أن الطعن بالنقض وارد في الأوامر الاستعجالية وهذا حفاظاً على ضمانات المحاكمة العادلة ومراقبة مشروعية الإجراءات.

⁹⁷ - عبد الحميد الشواربي، قضاء الأمور المستعجلة في ضوء الفقه والقضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 57.

يرى الأستاذ عبد القادر عدوّ أن الأوامر الاستعجالية لا تقبل الطعن بالنقض، وإنما تقبل فقط الطعن بالمعارضة والاستئناف، ومرد ذلك أنها لا تفصل في موضوع النزاع، وهذا ما يستخلص من نص المادة 349 المحال إليها بموجب المادة 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانياً: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة: هو الطعن الذي يقدم من شخص لم يكن طرفاً أو ممثلاً في الخصومة التي صدر فيها الحكم أو القرار المطعون فيه، تأسيساً على أن هذا الحكم أو هذا القرار قد أضر بمصلحة له وبغرض تعديله أو إلغائه⁹⁸.

وعليه فما مدى قابلية الأوامر الاستعجالية للطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة؟ وعن إمكانية الطعن في الأوامر الاستعجالية بطريق اعتراض الغير، ففي ذلك اختلاف، فمنهم من يرى عدم جواز الطعن على أساس أن الأحكام الاستعجالية هي أحكام وقتية، قد يجوز العدول عنها، وهي لا أثر لها في أصل الحق، وهناك رأي آخر يرى بجواز الطعن في الأوامر الاستعجالية باعتراض الغير الخارج عن الخصومة متى كان له مصلحة⁹⁹.

إلا أن المستقر عليه في القضاء الجزائري هو عدم جواز الطعن في الأوامر الاستعجالية عن طريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، وهذا راجع لأن الأوامر الاستعجالية تتضمن فقط تدابير مؤقتة لاتمس بموضوع النزاع، وبالتالي فإنه يجوز للقاضي الاستعجالي تعديلها أو إلغائها.

ثالثاً: التماس إعادة النظر: هو الطعن الذي يرفع إلى ذات الجهة القضائية التي أصدرت الحكم بقصد إعادة الفصل في الدعوى من جديد من حيث الواقع والقانون، في ضوء معلومات معينة لم تكن متوفرة لديها وقت صدور الحكم، وهذا بسبب تزوير في الوثائق المقدمة إلى الجهة القضائية، أو بسبب احتجاز هذه الوثائق عند أحد الخصوم، والمشاهد في قضاء مجلس الدولة الجزائري وحتى مجلس الدولة الفرنسي هو ندرة هذا النوع من الطعون¹⁰⁰.

وعليه فالإشكال الذي يطرح هو عن إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في الأوامر الاستعجالية؟.

⁹⁸ - عبد القادر عدوّ، المرجع السابق، ص 360.

⁹⁹ - بلّاح سارة - كردوسي عليمّة، المرجع السابق، ص 65.

¹⁰⁰ - عبد القادر عدوّ، المرجع السابق، ص 364.

يعد الطعن عن طريق التماس إعادة النظر في أحكام القضاء الاستعجالي من المسائل التي ثار حولها خلاف كبير بين الفقهاء منذ أمد بعيد بسبب عمومية النصوص المنظمة لهذه الطعون والطبيعة التحفظية المؤقتة لهذه الأحكام¹⁰¹.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وإلى أحكام المادة 966 منه المعدلة بموجب القانون 13/22، نجد أن المشرع حصر الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية والقرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية الاستئنافية أو عن مجلس الدولة كجهة استئناف. جدير بالذكر أن المادة 966، قبل تعديلها كانت تحصر الطعن بالتماس إعادة النظر في قرارات مجلس الدولة دون غيره من الجهات القضائية الأخرى¹⁰².

إن ما استقر عليه القضاء بخصوص إمكانية الطعن في الأوامر الاستعجالية عن طريق التماس إعادة النظر هو المنع، وأسست قضاءها على أن أحكام القضاء الاستعجالي لا تكتسي الطابع النهائي، لأنها أحكام تحفظية مؤقتة، وغير فاصلة في الموضوع.

وهذا هو ما أخذ به أغلب الفقه في فرنسا ومعهم القضاء على منع الطعن بالتماس إعادة النظر في أحكام القضاء الاستعجالي، وقد استند الفقه في فرنسا على مجموعة من الحجج منها: أن سلوك هذا الطعن غير العادي يثقل ويعقد إجراءات الاستعجال التي أرادها المشرع أن تكون بسيطة وسريعة، كما أن أحكام القضاء الاستعجالي تكون دائما ذات طابع مؤقت ويمكن الرجوع عنها أو تعديلها من نفس القاضي الذي أصدرها في حالة اكتشاف ظروف جديدة تبرر ذلك، كما أن أحكام القضاء الاستعجالي لا تتمتع بحجية الشيء المقضي به، ومن ثم فإنه لا يمكن أن تكون محلا للطعن بالتماس إعادة النظر¹⁰³، وهذا ما استند عليه القضاء الجزائري في منعه للطعن بالتماس إعادة النظر في الأوامر الاستعجالية.

¹⁰¹ - السامعي حذاق، "التماس إعادة النظر في أحكام القضاء الاستعجالي"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة سوق أهراس، العدد 01، 2017، ص 614.

¹⁰² - لمخينق رضوان، "الطعن بالتماس إعادة النظر أمام الجهات القضائية الإدارية في ضوء أحدث الأحكام والقرارات القضائية"، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل - الجزائر، العدد 02، 2024، ص 87.

¹⁰³ - السامعي حذاق، المرجع السابق، ص 618.

ملخص الفصل الثاني :

تم تخصيص الفصل الثاني من هذه المذكرة المعنون ب " المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي " لدراسة إجراءات رفع وسير الدعوى الضريبية أمام قضاء الاستعجالي ، والتي يتضح من خلالها أن المنازعة الضريبية لا تقتصر على القضاء الإداري العادي ، بل قد تعرض أيضا القضاء الاستعجالي عند توفر عنصر الاستعجال ووجود خطر داهم على حقوق المكلفين بالضريبة ، ففي حالات معينة ، يمكن للقاضي الاستعجالي إصدار أوامر مؤقتة كوقف تنفيذ قرار إداري ضريبي ، أو تجميد إجراءات التحصيل ، وهذا دون المساس بأصل الحق .

تشكل الأوامر الاستعجالية وسيلة فعالة لحماية حقوق المكلفين وهذا إلى غاية الفصل في موضوع النزاع ، إلا أنه وبالرغم من الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية ، إلا أنها أوامر قابلة للطعن فيها بطرق الطعن العادية كالمعارضة و الطعن بالاستئناف أمام المحكم الإدارية الاستئنافية ، إلا أن الطعن فيها بطرق الطعن الغير العادية محل خلاف بين الفقهاء وهذا راجع إلى غياب النص القانوني و الاجتهاد القضائي بخصوص الطعن في هذه الأوامر بطرق الطعن الغير عادية .

خاتمة

في الأخير وختامنا لبحثنا، ومن خلال دراستنا في مذكرتنا لموضوع المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري والذي يعد صاحب الاختصاص والولاية العامة بالنظر في المنازعات الضريبية، تبين لنا أن المنازعة الضريبية تختلف عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى من حيث المفهوم والإجراءات، وهذا ما يظهر جليا من خلال مجموعة الشروط والإجراءات الخاصة والإلزامية التي حفها بها المشرع، والتي تعكس حرصه وعنايته على تقديم ضمانات لمحاكمة عادلة لفائدة المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء، بدء بطرح شكواه أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، وطعنه أمام لجان الطعن، وانتهاء برفع دعواه أمام المحاكم الإدارية.

وبما أن موضوعنا كان حول المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، حيث تعد هذه المرحلة آخر مرحلة يمكن أن يلجأ إليها المكلف بالضريبة، من أجل إنهاء النزاع مع الإدارة الضريبية والمطالبة بحقوقه أمام جهات القضاء الإداري، وهذا إعمالا لمبدأ المشروعية المنصوص عليه دستوريا، والذي يمكن القضاء من مراقبة أعمال الإدارة ومدى تطابقها مع التشريع المعمول به.

تتسم المرحلة القاضية للمنازعة الضريبية بكونها مرحلة إجرائية بحثية، يتمتع القاضي الإداري خلالها بسلطات وصلاحيات واسعة تملئها عليه الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية، والتي تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل، سواء عند التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطته في توجيه واتخاذ أي تدبير من تدابير التحقيق المنصوص عليها قانونا، وحتى حين الفصل في الدعوى الضريبية، إذ تتعدى سلطته وصلاحياته إلغاء القرار الصادر عن الإدارة الضريبية لتشمل حتى التخفيض أو الإعفاء من أداء الضريبة المفروضة على المكلف بها.

من خلال دراستنا لموضوع المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري والتي تعد من أكثر المنازعات على الصعيد العملي، إلا أنه ومع التعديل الجديد لقانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال القانون 13/22 والذي أتى بالجديد في ما يخص المنازعة الإدارية عموما، وهذا من خلال استحداث المحاكم الإدارية الاستئنافية والتي تعد ضمانا أكيدة لمبدأ التقاضي على درجتين، كما نلاحظ محاولة المشرع عصرنه قطاع العدالة من خلال إدخال تقنية التعاملات الإلكترونية، وهذا ينعكس إجابا على المنازعة الضريبية باعتبارها من المنازعات الإدارية، وعليه فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي على التالي:

أولا: النتائج:

- أول ما يلاحظ بالنسبة للقواعد المنظمة للمنازعة الإدارية عموماً والمنازعة الضريبية بشكل خاص هو كثرة الحالات بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحتى كثرة الحالات داخل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى وجود فراغات وتعارض بين نصوص القانونين.
- غياب كامل للنصوص المنظمة للاستعجال الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية وحتى في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- توحيد المشرع لأجل رفع الدعوى الضريبية بالنسبة لمنازعات التحصيل الجبري وتمديد آجال رفعها والتي كانت شهراً واحداً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل الممنوح للإدارة من أجل البث في الشكوى ليتحول آجال رفع الدعوى الضريبية بالنسبة لمنازعات التحصيل الجبري إلى شهرين.
- استحداث المشرع للمحاكم الإدارية الاستئنافية والتي تعد ضماناً أكيدة لمبدأ التقاضي على درجتين .
- رد الاعتبار للاختصاص الأصيل لمجلس الدولة والممثل في تقويم أعمال الجهات القضائية الإدارية وتخفيف الضغط عليه.
- صعوبة إمام المكلف بالضريبة بكل القوانين الضريبية وهذا راجع لكثرة التعديلات المتعاقبة التي تطرأ على الأحكام الجبائية سواء في التشريع الموضوعي أو الإجرائي، مما يربك كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة معاً.
- عدم تحكم القاضي الإداري بالمادة الجبائية بسبب نقص التكوين وعدم إعطاء العناية الكافية لهذه المقاييس في برنامج تكوين القضاة، وهذا ما يبرر لجوئهم المفرط لتدبير الخبرة، حتى في المسائل غير الفنية، والذي أصبح عرفاً في المنازعة الضريبية.
- أما فيما يخص الاستعجال الضريبي فإن ما يعاب عليه هو عدم تخصيص فصل خاص بالاستعجال الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية.
- إن التعديل الجديد لقانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يأت بأي شيء جديد فيما يخص أحكام القضاء الاستعجالي، خاصة طرق الطعن في هذه الأوامر الاستعجالية والتي نص المشرع على طريق واحد للطعن فيها وهو الطعن بالاستئناف وسكت عن الطرق الأخرى.

- تكريس المشرع للتقاضي الإلكتروني وهذا من خلال إمكانية رفع الدعوى بعريضة إلكترونية وحتى تبليغ الأحكام والقرارات بالطرق الإلكترونية، الأمر الذي يخفف من الإجراءات ويبسطها على المتقاضي وحتى على موظفي الجهات القضائية.

ثانيا: الاقتراحات:

من خلال دراستنا لموضوع المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، توصلنا إلى مجموعة من الاقتراحات والمتمثلة فيما يلي:

- ضرورة إعادة تنظيم الأحكام الخاصة بإجراءات رفع وسير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري وهذا ضمن قانون الإجراءات الجبائية وفصلها عن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من أجل إلمام المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بكل إجراءات تسوية المنازعة الضريبية في قانون واحد.

- ضرورة وجود قضاة متخصصين في المادة الضريبية لأننا لاحظنا أن هذا النقص نتج عنه اعتماد القضاة اعتمادا كبيرا أثناء التحقيق على الخبرة ، وهذا ما يؤدي إلى إطالة زمن المنازعة وإثقال كاهل المكلفين بمزيد من المصاريف

- ضرورة النص على أحكام الطعن بالنقض سواء في القضاء الإداري العادي أو القضاء الإستعجالي ، مع ضرورة توضيح متى تكون الأحكام الإدارية نهائية وماهي الأحكام القابلة للطعن بالنقض والتي لا تقبل الطعن بالنقض .

- ضرورة تخصيص باب في قانون الإجراءات الجبائية حول الإستعجال في المادة الجبائية .

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المصادر

1- القوانين :

- الدساتير :

دستور الجزائر لسنة 1996 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 96-438 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996 والمتعلق بنص تعديل الدستور ، الجريدة الرسمية رقم 76 المعدل و المتمم بموجب القانون 02-03 المؤرخ في 10/04/2002 ، الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14/04/2002 ، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15/11/2008 الجريدة الرسمية 63 ، والقانون رقم 16-01 المؤرخ في 06/03/2016 ، والمعدل بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى الموافق ل 30 ديسمبر 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوي ، المصادق عليه في إستفتاء أول نوفمبر 2020 ، الجريدة الرسمية ، عدد 82 الصادر 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020 .

- القوانين العضوية :

- القانون العضوي رقم 10/22 المتضمن التنظيم القضائي، مؤرخ في 9 ذي القعدة 1443 الموافق 9 جوان 2022 ، ج.ر.ج.ج، العدد 41، الصادرة في 16 ذو القعدة 1443 الموافق 16 جوان 2022.

- القوانين :

- القانون 02/98 المؤرخ في 30/05/1998 ، المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية .

- القانون 08-09 الصادر بتاريخ 25 فيفري 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج . ر ، ج ، ج ، العدد 21 ، الصادر بتاريخ 23 أفريل 2008 .
- القانون رقم 07/22 المتضمن التقسيم القضائي، مؤرخ في 4 شوال 1443 الموافق 5 مايو 2022، ج.ر.ج.ج، العدد 32، الصادرة في 13 شوال 1443 الموافق 14 مايو 2022.
- القانون رقم 22-13 المؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق ل 12 يوليو 2022 ، المعدل و المتمم للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فبراير 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر ، عدد 48 ، الصادر بتاريخ 18 ذو الحجة 1443 هـ الموافق ل 17 يوليو 2022 م .
- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1437 الموافق ل 28 ديسمبر 2016 و المتضمن قانون المالية لسنة 2017 .
- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 والمتضمن قانون المالية لسنة 2019 .
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024 .
- الأوامر :
- الأمر 75-85 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون المدني ، المعدل و المتمم .
- ثانيا : المراجع العامة :
- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية (وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم)، دار النشر الجامعي الجديد للنشر والتوزيع، تلمسان، الجزائر، 2024 .
- عبد الحميد الشواربي ، قضاء الأمور المستعجلة في ضوء الفقه والقضاء ، ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .
- مريم سعدود، الوجيز في تنظيم أجهزة القضاء في القانون الجزائري، دار النشر فهرنهايت 451، الجلفة ، 2024 .

ثالثا المراجع المتخصصة :

- جمال سايس ، المنازعة الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري ، منشورات كليك ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2018 .
- محمود إبراهيم القلموني ، المنازعة الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، القاهرة ، 1998 ، ص 76 .
- محفوظ برحماني ، التشريع الضريبي الجزائري ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2018 .

رابعا : الأطروحات و المذكرات

- الأطروحات :

- لكحل عائشة، الطرق القانونية لإنهاء المنازعة الضريبية في الجزائر، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص قانون عام ، قسم الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2019/2020.

- المذكرات :

- بوسعيدة هجيرة - عمراني نور الهدى ، طرق الطعن في الأمر الإستعجالي الإداري ، مذكرة مكملة لمتطلبات لنيل شهادة الماستر في القانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم العلوم القانونية و الإدارية ، تخصص قانون عام معمق ، جامعة 8 ماي 1945 ، الجزائر ، 2020-2021 .
- بلحاجي أسماء - براني ضاوية، التحقيق في المادة الإدارية "الدعوى الضريبية نموذجاً"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، المركز الجامعي صالحى أحمد النعام، 2020/2021 .
- جعفر خاضر، تسوية المنازعة الجبائية في القضاء الإداري، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد لخضر بالوادي، 2021/2022 .

- سبتي صباح، التحقيق في الدعوى الضريبية، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016 .
- سعيدان حميدة - صالحي يسمينة ، الطعن القضائي في المازعة الضريبية ، مذكرة ماستر (غير منشورة) ، تخصص قانون أعمال ، قسم الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، 2015/2014 .
- سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018 .
- منون يسرى - شردودة رانيا ، القضاء الإستعجالي في المادة الجبائية ، مذكرة ماستر (غير منشورة) ، تخصص قانون الأعمال ، قسم الحقوق ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، 2023/2022 .
- مجيدة خالدي ، القضاء الإستعجالي في المواد الإدارية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الإدارة المحلية ، جامعة تلمسان ، 2012-2011 .

خامسا : المقالات العلمية :

- السامعي حذاق ، " إلتماس إعادة النظر في أحكام القضاء الإستعجالي " ، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، جامعة سوق أهراس ، العدد 01 ، 2017 .
- بغني شريف، "التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر"، مجلة القانون العلوم السياسية، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، العدد 01، 2022 .
- حرار آمنة، "إجراءات رفع الدعوى الإدارية إلكترونيا"، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، العدد 02 ، جوان 2025 .
- غربي علي ، " الدعوى الإستعجالية في المواد الجبائية " ، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، المركز الجامعي أحمد بن سالم أحمد عبد الرحمان ، مغنية ، العدد : 01 ، 2022 .

- غلابي بوزيد - مكي حمشة ، " النظام القانوني للمحكمة الإدارية للإستئناف في الجزائر " ، مجلة الفكر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، العدد 01 ، 2023 .
- فاطمة الزهراء عربوز ، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري" ، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، عدد 16، جوان 2017 .
- لمخينق رضوان ، " العن بالتماس إعادة النظر أمام الجهات القضائية الإدارية في ضوء أحدث الأحكام و القرارات القضائية " ، مجلة أبحاث القانونية و سياسية ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل - الجزائر ، العدد 02 ، 2024 .
- ميمونة سعاد - علي محمد ، " قضاء الإستعجال الإداري في المادة الجبائية " ، مجلة القانون والعلوم السياسية ، جامعة تلمسان - جامعة أدرار ، العدد 01 ، 2023 .

سادسا : الإجتهاادات القضائية

- قرار مجلس الدولة ، بتاريخ 2001/04/09 ، قرار رقم 207171 ، مجلة مجلس الدولة ، العدد الثالث .
- قرار مجلس الدولة رقم 1763 ، الصادر بتاريخ 2001/07/30 ، الغرفة الثانية ، العدد الثالث .
- قرار مجلس الدولة رقم 5722 ، الثادر بتاريخ 2002/10/15 ، الغرفة الثانية ، عدد خاص .

فهرس المحتويات

الفهرس :

مقدمة : 02

الفصل الأول : أطوار الدعوى الضريبية العادية

المبحث الأول : الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية 08

المطلب الأول : رفع الدعوى الضريبية 08

الفرع الأول : إختصاص المحكمة الإدارية بالفصل في المنازعة الضريبية 08

أولا : الإختصاص النوعي 08

ثانيا : الإختصاص الإقليمي 09

الفرع الثاني : أنواع الدعاوى الضريبية 10

أولا : دعاوى الوعاء الضريبي 10

ثانيا : دعاوى التحصيل 10

الفرع الثالث : شروط رفع الدعوى الضريبية 11

أولا : الشروط العامة 11

ثانيا : الشروط الخاصة 13

المطلب الثاني : سير الدعوى الضريبية 16

16.....	الفرع الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
16.....	أولا : إجراءات التحقيق العامة
18.....	ثانيا : إجراءات التحقيق الخاصة
22.....	الفرع الثاني : الفصل في الدعوى الضريبية
22.....	أولا : الجدولة
22.....	ثانيا : سير الجلسة
23.....	ثالثا : صدور الحكم
24.....	المبحث الثاني : الفصل في المنازعة الضريبية بالطعن في حكم المحكمة الإدارية
24.....	الفرع الأول : إجراءات الطعن بالإستئناف
25.....	أولا : تحديد إختصاص النوعي و الإقليمي للمحاكم الإدارية الإستئنافية
26.....	ثانيا : شروط و إجراءات الطعن بالإستئناف
28.....	الفرع الثاني : آثار الطعن بالإستئناف
28.....	أولا : الأثر الموقوف للطعن بالإستئناف
29.....	ثانيا : الأثر الناقل للطعن بالإستئناف
29.....	الفرع الثاني : الفصل في القضية أمام المحكمة الإدارية للإستئناف
30.....	المطلب الثاني : المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة

31.....	الفرع الأول : رفع الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
31.....	أولا : إنعقاد اختصاص الطعن بالنقض لمجلس الدولة
31.....	ثانيا : كيفية رفع الطعن بالنقض
34.....	الفرع الثاني : إجراءات الفصل في الدعوى أمام مجلس الدولة

الفصل الثاني : المنازعة الضريبية أمام القضاء الإستعجالي

37.....	المبحث الأول : مباشرة الدعوى الإستعجالية
37.....	المطلب الأول : شروط رفع الدعوى الإستعجالية
37.....	الفرع الأول : الشروط العامة لرفع الدعوى الإستعجالية
37.....	أولا : الصفة
38.....	ثانيا : المصلحة
38.....	ثالثا : الأهلية
39.....	الفرع الثاني : الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية
39.....	أولا توفر حالة الإستعجال
40.....	ثانيا : عدم المساس بأصل الحق
41.....	ثالثا : عدم عرقلة تنفيذ قرار إداري
42.....	المطلب الثاني نطاق الإستعجال في المادة الجبائية

42.....	الفرع الأول : الدعوى الإستعجالية الخاصة بغلق المحل التجاري
43.....	الفرع الثاني : الحجز الإداري
44.....	الفرع الثالث : بيع المحجوزات بالمزاد العلني
46.....	المبحث الثاني : الفصل في الدعوى الإستعجالية الجبائية
46.....	المطلب الأول : إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية
46.....	الفرع الأول : إيداع العريضة الإستعجالية
47.....	أولا : شكل العريضة
47.....	ثانيا : محتوى العريضة
48.....	الفرع الثاني : سير الدعوى الإستعجالية
48.....	أولا : التحقيق
48.....	ثانيا : صدور الأمر الإستعجالي
48.....	المطلب الثاني : الطعن في الأوامر الإستعجالية
48.....	الفرع الأول : طرق الطعن العادية
49.....	أولا : الطعن بالمعارضة
50.....	ثانيا : الطعن بالإستئناف
51.....	الفرع الثاني : طرق الطعن الغير عادية

51.....	أولا : الطعن بالنقض
52..	ثانيا : إعتراض الغير الخارج عن الخصومة.....
53 ..	ثالثا : إلتماس إعادة النظر.....
56.....	خاتمة
59.....	قائمة المصادر و المراجع
64.....	الفهرس

ملخص المذكرة :

تناولت هذه المذكرة موضوع المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مركزة على العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ، خاصة في ظل التعديلات المتكررة التي تمس القوانين الجبائية ، وقد تم تبين أن الضريبة ، رغم كونها واجبا قانونيا ، قد تثير خلافات بين المكلفين و الإدارة الضريبية بسبب أخطاء في التقدير أو تجاوزات في الإجراءات ، وركزت الدراسة على مراحل الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري ، العادي و الإستعجالي ، موضحة شروط و إجراءات رفع الدعوى ، والضمانات القانونية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة ، ودور القاضي في حماية مبدأ المشروعية وتحقيق التوازن بين حقوق الدولة وحقوق المكلفين .

كما سلط الضوء على أهمية القضاء الإستعجالي كآلية لحماية المكلف من الأضرار الناتجة عن طول أمد النزاع ، وخلصت المذكرة إلى ضرورة تبسيط القوانين الجبائية ، وتحسين الوعي الجبائي لدى المكلفين ، وتعزيز فعالية القضاء الإداري في مواجهة تعسف الإدارة الجبائية .

Resume du mémoire :

Ce mémoire traite du contentieux fiscal devant la juridiction administrative, en mettant l'accent sur la relation entre l'administration fiscale et le contribuable, notamment à la lumière des réformes successives touchant les législations légales des litiges peuvent survenir en raison de erreurs d'appréciation ou d'irrégularités dans les procédures administratives .

L'étude s'est attachée à analyser les différentes étapes du recours fiscal devant le juge administratif, qu'il soit ordinaire ou en référé, en exposant les conditions de recevabilité et les démarches à suivre .

Elle a également mis en évidence les garanties juridiques offertes au contribuable , ainsi que le rôle du juge dans la protection du principe de légalité et dans la recherche d'un équilibre entre les droits de l'Etat et ceux du contribuable .

Le mémoire souligne en outre l'importance du référé administratif en tant que mécanisme permettant de prémunir le contribuable contre les préjudices liés à la longueur des procédures , il conclut à la nécessité de simplifier la législation fiscale de renforcer la culture fiscale chez les contribuables, et de consolider l'efficacité du juge administratif face aux abus de l'administration fiscale.