

جامعة زيان عاشور الجلفة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق

المنازعات الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل  
الضريبة أمام القضاء الجزائري

مذكرة نهاية الدراسة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر  
تخصص دولة و مؤسسات

إشراف الأستاذة :  
د. فاطمة الزهراء فيرم

إعداد الطالبة :  
نسيبة الزهراء بن غربي

الموسم الجامعي  
2018 / 2017

# كلمة شكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " .

الشكر والحمد لله وحده العلي القدير الذي وفقني لإتمام هذه المذكرة ومنحني القوة والصبر لمواجهة العراقيل التي إعترضتني ، ومن خلال هذا العمل اتقدم بجزيل الشكر والتقدير الاحترام الى استاذتي فيرم فاطمة الزهراء على قبولها بالاشراف علي وحرصت كل الحرص ورافقتني بالنصائح والتوجيهات خلال انجازي لهذا العمل جزاها الله كل خير ، كما اتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة الموقرة وأشكر أخي عبد الرحمان الذي رافقتني في العمل .

# الإهداء

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله ، اللهم ما صلي وسلم على سيدنا محمد  
وعلى ال محمد كما صليت على سيدنا إبراهيم وعلى ال إبراهيم في العالمين انك

حميد مجيد اللهم بارك على سيدنا محمد وعلى ال محمد كما باركت

على سيدنا ابراهيم في العالمين انك حميد مجيد

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام  
سبحانه لا نحصي ثناء عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام .

من أعماق قلبي أهدي هذا العمل :

الى من سهرت الليالي وكافحت صعاب الحياة من أجلي وغمرتني بالعطف والحنان الى  
المنبع الفيض الى من حملتني كرها ووضعنتي كرها الى أغلى الناس أمني حفظها الله .

إلى من تعهدني صغير وكبيرا وكساني بعطفه وأحسن رعايتي وتربيتي وزرع في  
روحي بذرة الأخلاق فكانت نعم الزرع ابي حفظه الله .

إلى من أستمد منه قوتي وإستمرارى وأمدني بالعون وحفزني للتقدم وتعب معي زوجي حفظه  
الله.

إلى إخوتي وأهلي وأقاربي بدون إستثناء إلى جميع الأساتذة الطلبة العمال بدون إستثناء ....

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل راجيا من الله سبحانه وتعالى انه يجعله بادرة خير  
لاعمال أفضل والله ولي التوفيق .

مقدمة

يعرف النظام الجبائي عموماً بأنه مجموعة من الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وكيفية تحصيلها، وتعتبر الضريبة أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة التي باتت تعتمد عليها لتمويل إنفاقها، وتحقيق تنمية شاملة فالتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم بأدائها المكلف من أجل تحقيق أهداف المجتمع .

ففي عملية حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها يمكن أن تقع أخطاء أو تتجاوز الإدارة الجبائية حدود النصوص التشريعية ، كما أن غموض بعض هذه النصوص من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء ما يسمى بالمنازعة الضريبية .

وتعرف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجئة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتصفية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى .

وتعرف أيضاً بأنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلفين والناجئة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى أخرى.

إذن المنازعة الجبائية هي المنازعة الناشئة عن عملية ضريبية وكذلك الناشئة عن القواعد القانونية الموضوعية للفصل فيها. وهي تعتبر نظاماً قانونياً خاصاً ، فهي مجموعة الإجراءات التي تخضع للقانون العام وللقانون الخاص الناشئة عن تنازع المكلفين بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة.

فهي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية وتحكمها قواعد وأحكام القانون الضريبي إلى جانب القانون الإجرائي وهذا النزاع ذو طبيعة قانونية خاصة ومتميزة .

بالرجوع الى النصوص القانونية لا نجد تعريف محدد للنزاع الضريبي في نص قانوني ، فالمشرع الجزائري نص في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على

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

والنزاع الضريبي يأخذ مظاهر مختلفة فقد تكون المنازعة في مشروعية القرار المؤسس للضريبة فيكون عن طريق الدعوى وهنا تطبق قواعد القانون الإداري والقاضي الإداري هو المختص أو تكون بطريقة غير مباشرة عن طريق إثارة الدفع المتعلق بالضريبة ويكون بإمكان الهيئة القضائية المرفوع أمامها مجمل النزاع أن تقدر مشروعية القرار .

وقد تكون المنازعات متعلقة بعمليات التحصيل ومنازعات القمع الضريبي تخضع لاختصاص القاضي العادي وهذا تطبيقاً للمبادئ الأساسية للقانون المدني وقانون العقوبات".

كما يمكن أن تكون المنازعة في القرار الفردي بفرض الضريبة بحيث تشمل كل النزاعات المتعلقة بالتطبيق الملموس للقاعدة القانونية المتعلقة بالضريبة فهي تتمحور في القواعد المميزة المتعلقة بالاختصاص والإجراءات بحيث يظهر بشكل واضح استقلالية القانون الضريبي.

والتأثير أن التشريع الضريبي يستمد قواعده من القواعد الآمرة والمتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز الإتفاق على ما يخالفها، تطبيقاً لمبدأ : " كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية. لايجوز ان تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"<sup>1</sup> .

وقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الرافض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء مراقبة حسابية ، أو رفض المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة أو انعدام الوثائق ، عندما يتعلق الأمر بمراجعة حساباته ، أو تقديم معلومات غير صحيحة، أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة أو عدم التزام إدارة الضرائب بالشروط الإجرائية المتعلقة بإشعار المكلف بالدفع أثناء إجراء عملية المراقبة المحاسبية ، كما أن غموض بعض النصوص القانونية يؤدي الى اختلاف تفسير النص بين الادارة الضريبية و المكلف بالضريبة مما يؤدي الى نشوب

1: المادة 78 من القانون رقم 01-16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق ل 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري ، الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة بتاريخ 07 مارس 2016.

نزاع بين الطرفين ففي كلّ هذه الحالات يكون شرط المنازعة متحققاً ، وانطلاقاً من تحقق شرط المنازعة يمكن اللجوء إلى القضاء لأنه الضامن الوحيد للمكلف الضريبية .

المشرع الجزائري اجاز للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم ، سواءا الاجبارية منها والمتعلقة بالطعن الإجباري أمام الإدارة الجبائية أو الاختيارية والمتعلقة بلجان الطعن والتي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم .

ويقصد بالدعوى الضريبية هنا السلطة التي خولها القانون للمكلف لالانتجاء للقضاء للفصل في وجود أو مشروعية الضريبة، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية.

وهي دعوى قضائية بمفهومها العام وإدارية ، يكون موضوعها ضريبيا وتخضع في اجراءاتها أساسا إلى قانون الاجراءات الجبائية في شكلياتها الفنية وتخضع أيضا إلى قانون الاجراءات المدنية والادارية في شكلياتها الاجرائية . ترفع هذه الدعوى إلى القاضي لتحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين فهي مجموعة الطرق التي نظمها القانون للفصل في المنازعات الناجمة عن تطبيق قانون الضرائب على المكلف من قبل الإدارة الضريبية.

مما سبق تظهر بشكل واضح أهمية الموضوع في أنه من المواضيع الجديرة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة وخصائصها وأسبابها بل تتجاوز إلى الجانب العملي حيث يتعلق الأمر باجراءات هذه المنازعة أمام الجهات القضائية، بالإضافة الى الانتشار الواسع للنزاع الضريبي بمختلف أنواعه نظرا لإتساع الوعاء الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبة ، وخاصة في ظل نظام الإقتصاد الحر وحرية التجارة، وعليه فإن الاسباب الذاتية في اختياري لهذا الموضوعية ترجع الى الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموما.

أما الاسباب الموضوعية تتمثل في محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات نظرا لتميزها بإجراءات خاصة ومختلفة عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى بالإضافة الى التغير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة .

و هدفنا من هذه الدراسة هو تبين طرق إنهاء النزاع الضريبي قضائيا ، ومحاولة تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب .

وانطلاقا من أن منازعة الإدارة الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة يعتبر ضمانا أساسية لحماية حقوقهم وآلية فعالة لبط الرقابة على مشروعية تصرفات الإدارة الضريبية فالإشكالية الذي تطرح هنا الى أي مدى تمكن المشرع الجزائري من تحقيق التوازن بين طرفي النزاع الضريبي من خلال الاجراءات القضائية الخاصة بالنزاع الضريبي ؟

هذه الاشكالية سأحاول الاجابة عليها باتباع منهج وصفي أصف من خلال مظاهر النزاع الجبائي ومختلف الاجراءات القضائية الخاصة بالفصل فيه ، هذا الوصف الذي لن يتضح الا بتحليل النصوص القانونية الاجرائية الخاصة بالفصل في النزاع الضريبي .

و حتى نتمكن من معالجة الإشكالية المطروحة و سعيا منا للوصول إلى التسلسل في الأفكار قسمت البحث الى فصلين حيث تطرقت في **الفصل الأول** الى النزاع الجبائي أمام المحكمة الإدارية أما **الفصل الثاني** فتناولت فيه النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة.

# الفصل الأول

النزاع الجبائي أمام المحكمة الإدارية

تعتبر المرحلة القضائية في منازعات الدعوى الضريبية التي يحركها المكلف أو الإدارة الضريبية أمام القضاء، والتي عهد إليها القانون بالفصل في مثل هذه الدعاوى ونعتبر الإجراءات الإدارية المرحلة الأولى لحل النزاعات بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة ويكون الهدف منها هو تخفيف العبء وإنهاء المنازعة الضريبية في المرحلة الإدارية .

ولكن اذ كان قرار المدير الولائي للضرائب غير مرضي للمكلف بدفع الضريبة فإنه يلجأ للقضاء وبعد إستنفاد كل طرق الطعن الإدارية من اللجوء الى مدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى ولم يتوصل طرفي النزاع لحل أو نتيجة ترضي الطرفين ويمكن اللجوء إلى مرحلة جديدة يمنح فيها الفصل في النزاع إلى القاضي الإداري.

و المنازعة الضريبية تشمل نزاعات متولدة عن تطبيق قانون الضرائب التي تتعرض أثناء ممارستها لخلافات المكلفين لدفع الضريبة بحيث نمر في هذا الأخير إلى أن الدعوى الضريبية هي كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي إلى ضريبة تم إقرارها ولقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة في النظر في هذا النزاع تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين و المتمثلة في المحكمة الإدارية ومجلس الدولة وبين المنازعات التي تختص بها كل جهة ، وعليه سنتناول في هذا الفصل شروط قبول الدعوى الضريبية في المبحث الأول والتحقيق والفصل في الدعوى الضريبية في المبحث الثاني .

### المبحث الأول

#### شروط قبول الدعوى الضريبية

تطبيقاً للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم ، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة وهذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عنها موقف من حيث التطبيق وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية .

حيث نجد في شروط قبول الدعوى اختلاف حسب الضريبة وموضوع النزاع من جهة ومن جهة أخرى القرار المطعون فيه إذا كان صدر مباشرة من المدير الولائي للضرائب أو بناء على شكوى من المكلف فهناك أحكام خاصة في القوانين الجبائية من حيث التطبيق في ميدان المنازعات الضريبية ، والقاضي له دور كبير في مجريات الدعوى وسيرها.

والدعوى هي الوسيلة القانونية التي سنتها التشريعات لأصحاب الخصومة للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية لحماية حقوقهم<sup>1</sup> ، وللدعوى الضريبية شروط منها شروط عامة وشروط خاصة ومن بين شروطها الحق في التقاضي و شروط أخرى تخص صحة انعقاد الخصومة حيث أن هذه الشروط ما هو متعلق بالدعوى ذاتها وما هو مرتبط بأطراف الدعوى المتمثلة في صفة تقاضي وأهلية تقاضي وفقا لأحكام المادتين 49 و 50 من القانون المدني .

وعليه قبل الوقوف عند شروط قبول الدعوى الضريبية سنتطرق الى الدعوى الضريبية في المطلب الأول .

### المطلب الأول

#### تعريف الدعوى الضريبية

الدعوى الضريبية هي وسيلة المكلف في حماية حقه من تعسف الإدارة وبالمقابل يمكن للإدارة الجبائية أن تستعمل حقاها في مباشرة الدعوى إذا رأت مجالا لذلك. وعليه سنتناول في الفرع الأول تعريف الدعوى الضريبية أما الفرع الثاني سنتعرض إلى أنواع الدعاوى الضريبية .

**الفرع الأول : تعريف الدعوى الضريبية :** تعرف الدعوى الإدارية بأنها " السلطة القانونية التي يتمتع بها الأفراد و يتمكنون بمقتضاها من الإلتجاء إلى القضاء من أجل حماية حقوقهم أو لتقريرها أو التعويض عن أضرار تصيبهم أو تلحق بهم<sup>1</sup> .

وتعرف بأنها تلك الدعوى التي تتعلق بروابط القانون العام والتي تتعلق بالمصلحة العامة حيث تتمتع الإدارة بامتيازات السلطة العامة وتتمتع بحق التنفيذ المباشر لقراراتها الإدارية في حين يقف المتنازع مع الإدارة موقفا مجردا من أي إمتياز أو سلطة وقد تعطيه الإدارة حقه أو تتحرف بإساءة إستعمال السلطة فيرفع دعواه أمام القضاء الإداري بدعوى إدارية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> : كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة للطبع والنشر - الجزائر 2010 ، ص 25 .

<sup>1</sup> : مالك عليان ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2009 ، ص 15 .

<sup>2</sup> : خميس السيد إسماعيل ، قضاء مجلس الدولة وإجراءات و صيغ الدعاوى الإدارية ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص 09 .

وعرفت أيضا بانها تعني الإجراءات القضائية التي تتخذ أمام القضاء للمطالبة بأثر من الآثار المترتبة على علاقة إدارية ، فهي الدعوى التي يكون أحد طرفيها على الدوام مدعيا أو مدعي عليه جهة إدارية متمتعة بامتيازات السلطة العامة .  
ولعل أهم ما يميز الدعوى الإدارية عن الدعوى المدنية هو أنه في الدعوى المدنية تكون الاجراءات ملكا للأطراف يوجهونها حيثما شاؤوا في حين في الدعوى الإدارية القاضي الإداري هو الذي يوجه الإجراءات و يتحكم فيها كيف ما شاء وهو من يقرر فيها .

كما تتميز الدعوى الإدارية من ناحية الحق موضوع الدعوى يجب أن يكون حقا من الحقوق الإدارية التي تنشأ بسبب العلاقة بين الأشخاص العامة من جهة والأشخاص الخواص من جهة أخرى سواء كانوا أفراد عاديين أو عاملين لديها ، كما تتميز الدعوى الإدارية بأن القاضي الإداري هو المختص بالفصل فيها<sup>1</sup> .

أما بالنسبة للدعوى الضريبية فهي تلك الدعوى التي ترفع إلى القاضي لتحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين مصلحة الضرائب التي تمثل السلطة العامة وهي تتمتع بامتيازات السلطة العامة ، وأهم هذه الامتيازات هو تقرير إمتياز الدولة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة ، وإتباع إجراءات الحجز الإداري و التنفيذ على أموال المتخلفين عن دفع الضريبة وتخويل مصلحة الضرائب حق الاطلاع على كل المستندات و المحررات والبيانات الخاصة بالمصالح والهيئات العامة ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات المكلفين<sup>2</sup> .

فالدعوى الضريبية تتمثل في مجموعة الطرق التي نظمها القانون للفصل في المنازعات الناتجة عن تطبيق قانون الضرائب على المكلف من طرف الإدارة الضريبية .  
وأمام عدم وجود تعريف للدعوى الضريبية في الفقه والقضاء الجزائيين ، يمكن تعريفها بأنها "الطلب الموجه من المكلف بالضريبة ضد الإدارة الجبائية أو العكس يهدف إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة وحسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وكل ما من شأنه الحيلولة دون احترام إجراءات التحصيل" .

### الفرع الثاني : أنواع الدعاوى الضريبية

نص قانون الإجراءات الجبائية على دعاوى ضريبية تتعلق بالوعاء الضريبي ودعاوى ضريبية تتعلق بالتحصيل الضريبي : **1. دعاوى الوعاء:** تتمثل دعاوى الوعاء الضريبي في تلك الدعاوى التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الادارة الجبائية إما بهدف إستدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، ويتناول في هذا الجانب الإلتزام القانوني الذي يربط المكلف

<sup>1</sup> : مالك عليان ، مرجع سابق ، ص 16 .

<sup>2</sup> : زكرياء محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مطبعة جامعة القاهرة ، 1989 ، ص 07 .

بالضريبة مع الإدارة الضريبية و هذا من حيث وجوده ونشأته ومن حيث تحديد مقدار الدين الضريبي<sup>1</sup>.

وإنطلاقا من ذلك يمكن أن نقسم دعاوى الوعاء الضريبي إلى نوعين وهي

1.1 الدعاوى التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها بما في ذلك الدعاوى التي يطالب فيها المكلف بالضريبة إسترداد الضريبة المدفوعة بغير وجه حق.

2.1 الدعاوى المتعلقة بالتخفيض التلقائي والمقاصات بين التخفيضات والتي أدرجها المشرع الجزائي بعد الطعن بالإعفاء وتتمثل هذه الدعاوى في كل ما من شأنه إفادة المكلف بالتخفيض في دفع الضريبة كليا أو جزئيا عندما تكون هناك تدابير تشريعية أو تنظيمية تسمح له سواء بطلب منه أو من الإدارة الجبائية من تلقاء نفسها<sup>2</sup>.

2. **دعاوى التحصيل** : هي تلك الدعاوى المتعلقة بتحصيل الضريبة وهو ذلك الإجراء الذي ينتهي به نشاط الإدارة الجبائية تجاه المكلف حيث تصدر الإدارة الجبائية قرارا إداريا بالتحصيل ويكون عمل الإدارة الجبائية في هذه الحالة مقيدا وليس لها سلطة تقديرية في ذلك إلا في حدود ما يسمح به القانون .

تقسم دعاوى التحصيل الى :

1.2 منازعات موضوعية وهي التي يتطلب فيها الحكم في موضوع المنازعة مثل طلب الحكم ببطلان التحصيل الجبري أو أي إجراء من إجراءاته .

2.2 منازعات وقتية وهي التي يتطلب فيها إجراء وقتي إلى حين الفصل في موضوع المنازعة مثلها المنازعة بطلب الحكم بوقف التحصيل مؤقتا .

ومن أهم دعاوى التحصيل التي تطرح أمام القضاء نجد دعوى إرجاء الدفع او كما تسمى بدعاوى وقف التنفيذ .

وهي دعوى يقدمها المكلف بالضريبة بغرض وقف تسديده مبلغ الضريبة محل النزاع هذا خلال الأربعة أشهر التي تلي تبليغه سند التحصيل وتكون عريضة الدعوى معلة ومسببة وهذا بعد تقديمه ضمانات للإدارة الجبائية وهذه الأخيرة هي التي تقدر كفاية هاته الضمانات وهذا ما أخذ به القاضي الجزائي . حيث إشتراط بالإضافة الى وجوب وجود دعوى في الموضوع توفر ضمانات كافية تقدم للإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

وفي قرار أخر صادر أيضا عن مجلس الدولة كرس هذا الأخير سلطة الإدارة الضريبية في تخويلها مطلق الصلاحية في قبول أو عدم قبول الضمانات المقدمة<sup>2</sup>. وعموما إستقر الأجتهد القضائي لمجلس الدولة على قبول دعوى إرجاء الدفع إذا توفرت الشروط التالية :

1 – وجوب تقديم المكلف ضمانات كفيلة بضمان تحصيل إدارة الضرائب للدين الضريبي وتخضع أسسا لموافقة الإدارة الجبائية .

<sup>1</sup> : المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> : المواد من 95 الى 103 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

1 : قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية تحت رقم 005671 ، الصادر بتاريخ 2002/12/17 ، غير منشور .

2 : قرار مجلس الدولة ، الغرفة الخامسة تحت رقم 023067 الصادر بتاريخ 2008/03/08 ، غير منشور .

2 – وجوب أن يرتبط طلب إرجاء الدفع بدعوى قضائية مطروحة أمام قاضي الموضوع وهذا يعني أن يكون إرجاء الدفع مؤقتا ويتوقف أثره بالفصل في القضية المطروحة في الموضوع .

## المطلب الثاني

### الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة

يلاحظ أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ذكر شرطين لقبول الدعوى وفقا للمادة 13 منه وهما الصفة والمصلحة القائمة<sup>1</sup>، إذ أخذ بالنظرية الحديثة بخصوص قبول الدعوى وحددت المادة 82 في فقرتها الأولى والثالثة من قانون الإجراءات الجبائية الأطراف المؤهلة لرفع الدعوى وخصت كلا من المكلف أو وكيله أو إدارة الضرائب الممثلة من طرف المدير الولائي بالإضافة إلى أن الفقه والقضاء على أن التقاضي والمصلحة في التقاضي والشكوى ومواعيد رفع الدعوى شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية .

### الفرع الأول : الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية

**أولاً- صفة التقاضي :** يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري أو الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية واللامركزية ، فيحق له أن يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب إذ لم يرضى به سواء في مجمله أو جزء منه وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة و حدد المشرع في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصفة في المدعي والمدعي عليه و اعتبر هذا الشرط من النظام العام و أجاز للتقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل التقاضي وفقا للمادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويكتسب صفة التقاضي إما بموجب نص صريح أو يكتسبها تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له

<sup>1</sup> : كوسة فضيل مرجع سابق ص 32 .

مصلحة أي المدعي يثير أن له مصلحة في رفع الدعوى وبذلك يصعب علينا الفصل بين شرطي الصفة والمصلحة بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة إذ أنهما تندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية وهذا ما أقره مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2001/12/24 أما عن صفة المدير الولائي للضرائب فإن هذا الأخير لديه الصفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية ، وبالتالي يمكن للمفوض قانونا تمثيل الإدارة الضريبية أمام القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا .

وإذ قدمت الدعوى من طرف وكيل يتعين عليه تقديم ما يثبت ذلك بموجب وكالة مصادق عليها من مصالح البلدية المختصة وفي حالة تخلفها ترفض الدعوى في الشكل ويعفى المحامون من تقديمها وكذلك الأشخاص الذين يستمدون صفتهم من التقاضي باسم المكلف بالضريبة طبقا لأحكام قانون الاجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

### ثانيا- المصلحة في التقاضي :

تمنح المصلحة للمدعي الصفة القانونية للتقاضي لا دعوى بدون مصلحة إذ تعبر عن الجانب الواقعي للدعوى القضائية واستلزم المشرع توفر المصلحة حتى لا يساء حق الالتجاء إلى الجهات القضائية الإدارية ويتأخر الفصل فيها فالمصلحة ضامن وضابط لجدية الدعوى الضريبية ووسيلة لحماية الحق المتنازع فيه ويكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب باعتبار انه الخصم ، أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده .

ويشترط توفر المصلحة في المكلف بالضريبة عند منازعته لقرار المدير الولائي للضرائب أن تكون موجودة ويتم تقرير وجودها يوم رفع الدعوى الضريبية وأن تكون حالة وقائمة وقت التقاضي وفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، والمصلحة التي يعتد بها هي المصلحة القانونية يعني أنها تستند إلى حق يحميه القانون ويشترط أن تكون شخصية ومباشرة وان تكون قائمة وحالة .

<sup>1</sup> : المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

فالمصلحة هي الفائدة العملية المشروعة المرجوا تحقيقها وحمايتها بالجوء إلى القضاء شريطة أن تكون مشروعة وغير مخالفة للنظام العام والآداب العامة، وقد اشترط المشرع بموجب قانون الاجراءات المدنية والإدارية صراحة أن المصلحة قائمة بمعنى أن يكون المكلف بالضريبة قد تعسف في حقه من طرف إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

وتصح الدعوى الضريبية إذ رفعت بموجب مصلحة محتملة على أن تكون هذه الأخيرة مقررة قانونا لان الأصل في المصلحة المحتملة أنها لا تصلح أن تكون سببا لرفع الدعوى ، إلا إذ كان القانون قد قررها .

### ثالثا- أهلية التقاضي

نظم القانون المدني أحكام الأهلية في المواد 40 / 49 / 50 منه وقد حدد المشرع الأطراف المعنية في المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث تتعلق المادة 40 بأهلية الأشخاص الطبيعية أما المادتان 49 و 50 من نفس القانون إذ تتعلقان بأهلية الأشخاص الاعتبارية<sup>2</sup>.

غير أن المشرع استبعد الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى وفقا للمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و اعتبرها كما سبق القول شرطا من شروط صحة الإجراءات وبالتالي فان عدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب يترتب على عدم صحة الإجراءات طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الشروط الخاصة : لرفع الدعوى الضريبية أولا - الشكاية :

قد نص المشرع الجزائري على أهمية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية يقضي بأنه توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بمكان فرض الضريبة ويقصد بالشكوى الضريبية مجموعة من القواعد للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية الوضعيات القانونية<sup>2</sup>.

حيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام ويتضح من خلال هذه النصوص أن المشرع اوجب على المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية التوجه أولا إلى المدير الولائي للضرائب أو مركز الضرائب حسب الحالة وذلك

<sup>1</sup> : عمار بو ضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر، 2009 ، ص 54 .

<sup>2</sup> : كوسة فضيل مرجع سابق ص 40 .

<sup>1</sup> : تنص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه : "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية، ويجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي " .

<sup>2</sup> : عبد الرؤوف مسعودي ، المنازعات في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع دولة ومؤسسات عمومية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق 2011 ، ص 20 .

بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعد ذلك الطعن أمام القضاء الإداري<sup>3</sup>.

وبالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية اجراء التظلم الإداري المسبق، حيث يمثل هذا الشرط اجراء الزامي للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والادارة الجبائية.

كما اجمعت النصوص الجبائية على شرط الزامية تقديم الشكاية أمام الجهات الادارية . والهدف من هذا التظلم أو الطعن هو " إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي " <sup>1</sup>.

### 1- شروط تقديم الشكاية

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي تاركا المسألة للفقهاء.

### 1-1 الشروط الشكلية:

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

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام: غير انه وإستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة .
- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.

<sup>3</sup> : محبو أحمد، المنازعات الإدارية . ترجمة فائز انجق و بيوض خالد، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 75 .

<sup>1</sup> : المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

- تعيين موطن المشتكي: على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، او اذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثلين بها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفادياً للازدواج في فرض الضريبة.

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

هذا وتقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.

### 1-2: الشروط الموضوعية للشكاية

يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي.

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:

ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة .

مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

## 2- محتوى الشكاية

- يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها وهي إما تكون طلبات في منازعات الوعاء أو طلبات في منازعات التحصيل .
- الطلبات في منازعات التحصيل تتمثل في مايلي:
- طلب تصحيح الأخطاء المادية البسيطة والأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائياً.
  - طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة بسبب إعادة التصحيح بناء على تصريحات المكلف أو بناء على تقديرات الإدارة.
  - طلب الاعفاء من الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها .
  - طلب الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانوناً أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
  - طلب استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ من الإدارة أو المكلف.
- الطلبات في منازعات التحصيل تتمثل في ما يلي:
- الاعتراض على صحة اجراءات المتابعة من حيث الشكل مثل وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة أو العون غير مختص أو عدم احترام الآجال .
  - الاعتراض على التحصيل الجبري .
  - طلب استرداد الأشياء المحجوزة وذلك في حالة ما إذا تم الحجز على أمواله من طرف إدارة الضرائب ويجب عليه في هذه الحالة تدعيم طلبه بكل وسائل الاثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار المناسب.
  - طلب ارجاء الدفع حيث يجوز للمكلف أن يطلب إرجاء دفع القدر المتنازع فيه<sup>1</sup>.

## 3 - آجال تقديم الشكاية :

ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب، لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها هناك آجال عامة وآجال خاصة.

### 3-1 الآجال العامة

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

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

<sup>1</sup> : المواد 74-153-154 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

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

### 3-2: الآجال الاستثنائية

خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:  
السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة الانذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.  
السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعترافات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.  
السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني نتيجة خطأ أو تكرار.  
السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى<sup>1</sup>.

### 4 - التحقيق في الشكاية :

قبل أن يتخذ المدير الولائي للضرائب القرار يأمر المفتش المختص إقليميا الذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، كما تناولت المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة.

يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين، وذلك بعد تسلمه للشكاية وفقا لما نصت عليه المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص ويتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن الشكاية يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكاية بها عيب شكلي مثل: فوات الآجال قانونا.

أما بالنسبة للشكايات المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة، يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكاية إلى رئيس

<sup>1</sup> : العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، كلية الحقوق 2014، ص12 وما بعدها.

المجلس الشعبي البلدي لإبداء رايه خلال 68 يوما حسب نص المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد إبداء رأيه يقوم المفتش بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية وفحص الوسائل المعروضة. كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح وله أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعده في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، والمدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية<sup>1</sup>.

### 5- البت في الشكاية

بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي او تخفيض كلي أو جزئي في حالة ما إذا اصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، عليه تسببب قرار الرفض الذي يعد ضمانا وحماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض، كما يشكل أيضا ضمانا من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه.

أما في حالة التخفيض الجزئي والكلي إذا اكتشفت الإدارة الضريبية أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها، وهذا ما جعل مدير الضرائب يتخذ قرار الرفض الكلي أو الجزئي حسب الحالة ويوجه هذا القرار الى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن من عدم التحصيل واعداد المبلغ، والإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة، كما يجب توجيه نسخة إلى المفتشية ونسخة إلى قابض الضرائب ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، وفي حالة رفضه فله مواصلة الاجراءات أمام اللجان الادارية وأمام القضاء.

### 6- ميعاد رفع الدعوى :

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية لا يختلف كأصل عام عن القواعد الخاصة بالمنازعات الإدارية.

وتختلف التشريعات في كيفية تحديد المواعيد و المشرع الجزائري حدد الميعاد بالأشهر و الميعاد نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أوجبت رفع الدعوى أمام

<sup>1</sup> : عزيز امزيان ، المنازعات البائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر 2005 ، ص20 .

المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب الشكوى سواء هذا التبليغ قبل وبعد انتهاء الآجال كما يمكن الطعن أمام الجهات القضائية المختصة خلال نفس الأجل .

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

### - آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي:

ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية ويمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية لأجال الفصل في الشكوى<sup>1</sup>.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه ، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الولاية والمديريات الجهوية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

هذا وقد أقر مجلس الدولة في العديد من قراراته صراحة عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا عند عدم تقديمها في الآجال القانونية و بالتالي فإن التطبيق القضائي اعتبر آجال تقديم الدعوى الضريبية من النظام العام و لا وسيلة بذلك للمكلف بالضريبة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى عند فوات الآجال القانونية المحددة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> : بدائية يحي ، الأطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري،مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية تخصص قانون إداري و إدارة عامة،جامعة الحاج لخضر باتنة 2012،ص 152.

<sup>2</sup> : المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2015 الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

<sup>3</sup> : بدائية يحي ، مرجع سابق ، ص152.

- آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي:

نص المشرع من خلال المادة 153 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للمكلف في حالة غياب القرار المتعلق بإعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في الأجل المحدد ، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ( 01 ) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار

الإدارة أو إنقضاء الآجال المحددة لمدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية بحسب الحالة للفصل في اعتراض المكلف.

كما نص كذلك من خلال المادة 154 من نفس القانون ، أنه يمكن للمكلف الذي قدم طلبا لإسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى التطبيق القضائي لمجلس الدولة في هذا الشأن ، فنجد أن هذا الأخير إعتد التفرقة بين أجل رفع دعوى التحصيل الضريبي و أجل رفع دعوى الوعاء الضريبي ، و أقر صراحة في قراره رقم 258486 الصادر بتاريخ 25-03-2006 أنه لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد و ميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة ( 04 ) أشهر ، ومن أهم حيثيات هذا القرار ما يلي:

"... حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداء من إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، أن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء و ليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد..."<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> : أنظر المواد : 51-52 من قانون المالية لسنة 2011 المحدثه للمادة 153 مكرر 1 ، ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> : بدائية يحي ، مرجع سابق، ص 155.

### المطلب الثالث

#### الشروط المتعلقة بالعريضة

##### الفرع الأول : شكل العريضة :

لقد أورد المشرع في مادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف المتمثلة في:

##### أ - تحرير العريضة على ورق مدموغ:

فيما يخص الورق المدموغ الملاحظ أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان متذبذب وغير مستقر بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ فكان شرطا وحيويا واعتبر من النظام العام وهذا وفقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

##### ب - أن تكون موقعة من طرف صاحبها:

يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية موقعة ، وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته وعليه فان عدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع فأوجب في المادة 73 أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها تحت طائلة عدم القبول. كما استثنى في المادة 83 الفقرة الرابعة عدم التوقيع من العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 سالف الذكر - والتي يمكن أن تغطي في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب. كما أشارت المادة 83 الفقرة الأولى على إلزامية توقيع العريضة من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل الوكيل وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تقضي بأنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونيا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية .

##### الفرع الثاني : محتوى العريضة :

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصت عليها المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها "يجب أن

<sup>1</sup> : وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون اعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2011 ص 97 .

تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل وإذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".  
وبالتالي نجد المشرع اشترط أن تتضمن العريضة مايلي :  
- يجب أن تحتوي العريضة عرضا صحيحا للوسائل المتصلة بالنزاع والأدلة التي تثبت إدعاءات المكلف ولا يكفي أن يكون العرض الذي تتضمنه العريضة عبارات عامة غير محددة أو الإشارة إلى طلب مماثل أودعه مكلف اخر.  
- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة الواجب توفرها في جميع الدعاوى .  
- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ القرار مدير الضرائب المعترض عليه<sup>1</sup>.  
— ضرورة تسبيب عريضة الدعوى فالمشرع نص على وجوب ان تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا موجزا للوقائع المتصلة بالنزاع والادلة التي تثبت إدعاءات المكلف، ولا يمكن للمكلف الخروج عن الاطار الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب<sup>2</sup>.

## المبحث الثاني

### التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية :

تقضي القاعدة بأنه على القاضي الالتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق القانون حسب ما سنه المشرع وما جاء به القانون مستعينا بمختلف وسائل وطرق الإثبات وتكليف الخصوم بتقديم المستندات والوثائق .

## المطلب الأول

### إجراءات التحقيق في الدعوى

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية.وعليه سنتناول إجراءات التحقيق العادية في الفرع الاول وإجراءات التحقيق غير العادية في الفرع الثاني .  
الفرع الأول : إجراءات التحقيق العادية :

أولا : تعيين المقرر : عندما تصل عريضة الدعوى أمام القاضي فإنه يحيلها إلى مستشار مقرر يكلف بإدارة الإجراءات و التحقيق في القضية علما أن الإجراءات القضائية الإدارية تدور بصورة رئيسية كتابيا والأطراف يقدمون مذكراتهم وردودهم ضمن المهل المحددة من قبل المستشار المقرر .

<sup>1</sup> : أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة - الجزائر 2005 ، ص 73 .  
<sup>2</sup> : المادة 02/83 من قانون الإجراءات الجبائية .

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

ويعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود و يجوز له ان يطلب من الخصوم كل مستند او أية وثيقة تفيد في فض النزاع<sup>1</sup>.

**ثانيا : تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات :** يبلغ المدير الولائي للضرائب رأيه إلى الغرفة الإدارية وان لم يكن الرأي موافقا لطلبات المكلف فيعلم أن له اجل عشرون (20) يوم للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظات مكتوبة في عريضة لدي كتابة الضبط وبعد مضي المدة تفحص الملاحظات ويعاد الملف من جديد لإعلام المكلف بالوقائع .  
وحسب الإجراءات السالفة الذكر وهذا الأخذ والرد يمكن من تسهيل الفصل في المنازعة المطروحة ، غير أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تجعل الإجراءات تطول ومن جهة أخرى وجوب تحرير كل المذكرات على ورق مدموغ هدفه أن الطرف لا يقدم دفعا إلا إذا كان مقتنعا بجديته .

**ثالثا : إبلاغ محافظ الدولة :** يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويحلها مع ملخص لطلباتهم وإذ اقتضى الأمر يذكر ما وقع من إشكاليات ويبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها ، ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير ويعيده إلى القاضي بمجرد انقضاء الأجل حيث يبدي رأيه في المنازعات المقترحة وتكون القضية مهياة للفصل بعد دراستها من قبل القاضي المقرر .

**رابعا : اختتام التحقيق :** يقوم القاضي المقرر عندما يرى أن الدعوى الضريبية أصبحت جاهزة للحكم فيها بتحرير تقريره وإيداعه ، ويصدر قرار بإطلاع محافظ الدولة عليه وفقا لأحكام المواد من "897" إلى "900" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .  
وسواء أودع محافظ الدولة مذكراته في ميعاد الشهر أو لم يودعها فإن القاضي المقرر بالاتفاق مع رئيس القسم بالمحكمة الإدارية يصدر قرار باختتام إجراء التحقيق في القضية ويأمر أمانة الضبط بالإخطار في اجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما وفقا لإحكام المادة 852 من نفس القانون.

هذا ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأي وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم إلتماسات محافظ الدولة<sup>1</sup>.  
**الفرع الثاني : إجراءات التحقيق الخاصة :**

<sup>1</sup> : المادة 844 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والادارية .

<sup>1</sup> : المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

**أولاً : مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد:** في هذه الحالة إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وذلك في حضور المشتكي أو وكيله ، يحضر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً و يضمه ملاحظات المكلف ثم يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي<sup>2</sup>.

**ثانياً: الخبرة :** بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد العامة والخاصة ،حيث نظمته المشرع في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحيلنا إلى المواد من "125" إلى "145" من نفس القانون، كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين "85"، "86" منه، بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>3</sup>.

والخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، وقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى.

وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية ويبدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات.

وتهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي، حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وستنطبق فيما يلي إلى تعيين الخبير ورده أولاً، وإجراءات الخبرة ثانياً.

### **أولاً: تعيين الخبير ورده:**

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تستند له مهمة ،ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها كلا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> : المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2016 ، الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016 .

<sup>3</sup> : محمود توفيق اسكندر ، الخبرة القضائية ، دار هومه الجزائر 2002 ، ص 26 .

كما تضمنت المواد من 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تعيين الخبراء، بحيث أشارت المادة 127 منه إلى انه في حالة تعدد الخبراء المعينين، يقومون بأعمال الخبرة معاً، ويعدون تقريراً واحداً، إذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

### ثانياً : رد الخبير:

يحق لكل طرف (المكلف بالضريبة أو الإدارة) رد الخبير سواء كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية، بحيث يجب أن يكون معللاً في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعنى تبليغ اسم الخبير، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، كذلك طبقاً للمادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، واستناداً للمادتين 132 و133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: إجراءات الخبرة :

ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية ويعلم المصلحة الجبائية وكذلك المحتج بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين كذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة<sup>2</sup>.

ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوماً كاملة وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم كمصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية و إن اللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري، بل تتميز الخبرة دائماً بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> : مسعودي عبد الرؤوف ، مرجع سابق ص 192 .

<sup>2</sup> : المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2016 الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016 .

<sup>3</sup> : العبد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة الطبعة الثالثة 2008 ، ص 79 .

## المطلب الثاني

### قرار المحكمة الإدارية

#### الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه :

**أولاً: صدور القرار :** يصدر القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأى المجلس أن في العلنية خطراً على النظام العام، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخيراً طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى حينئذ للمداولة قصد دراسة القضية، وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية وأن يبلغ بعدها للأطراف.

#### ثانياً: محتوى أو شكل القرار :

يجب أن يتضمن القرار البيانات التالية :

- 1 - الجهة القضائية التي أصدرته .
- 2 - أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية .
- 3 - الإشارة إلى تلاوة التقرير .
- 4 - تاريخ النطق بالقرار .
- 5 - اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، ... الخ<sup>1</sup>.

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

#### الفرع الثاني: تبليغ القرار وآثاره :

**أولاً : تبليغ القرار :** أن التبليغ يكون عن طريق المحضر القضائي، وهو الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة "894" منه التي تنص " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم، عن طريق محضر قضائي "، أما المادة

<sup>1</sup> : أنظر للمادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 .

"895" من نفس القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط<sup>1</sup>.

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

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

## 1 - خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية :

لا يملك القاضي بعد إصداره الحكم إعادة النظر فيه أو تعديله ما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير أو دعوى تصحيح الخطأ المادي .

## 2 - حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه

من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي فيه، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً، حيث وفقاً لأحكام المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وينتج آثاره بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف بالضريبة، وليس من حقها التنصل من آثاره أو التنازل عنها.

أما فيما يخص الأوامر الاستعجالية فمن مميزاتها أنها وقتية لا تمس بأصل الحق وبالتالي عند صدورها فهي لا تحوز حجية الأمر المقضي فيه فتنتهي حجيتها بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية، فلا يمكن لمن صدر لمصلحته الأمر الاستعجالي أن يحتج به في

<sup>1</sup> : مسعودي عبد الرؤوف ، مرجع سابق ، ص 198.

## الفصل الأول : النزاع الجبائي أمام المحكمة الإدارية

---

مواجهة الخصم أو الغير في حالة ما إذا رفضت دعواه في الموضوع أو يثبت حقه في موضوع النزاع<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> : مسعودي عبد الرؤوف ، المرجع السابق ، ص 210 .

## خلاصة الفصل الأول

من خلال دراستنا لهذا الفصل نجد ان المنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة ، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة وهو الطريق الذي سلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه امام الجهات المختصة بنظر في هذه المنازعة كما ان انعقاد النزاع الجبائي يعد معيار للفصل بين ما يسبق المرحلة القضائية وهي مرحلة قبلية تعكس العلاقة بين الادارة والمكلف بالضريبة .

حيث تطرقنا للدعوى الضريبية التي هي وسيلة سنها التشريع لاصحاب الخصومة للجوء الى القضاء والتي لديها شروط عامة واخرى خاصة مرورا الى ميعاد رفع الدعوى واجراءات الخاصة بسيرها واجراءات التحقيق وصولا الى قرار المحكمة اصداره وتبليغه واثاره وهذه مرحلة هي المرحلة الاولى،اما في المرحلة الثانية سنتطرق للنزاع الجبائي امام مجلس الدولة أي طرق الطعن والاستئناف ضد قرارات الغرفة الادارية .

الفصل الثاني  
النزاع الجبائي أمام مجلس  
الدولة

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

مبدأ التقاضي على الدرجات هو مبدأ نظمه المشرع الجزائري كغيره من المشرعين من أجل حماية القاضي والمتقاضي على سواء فطرق الطعن تحمي القاضي لكونها تمكنه من مراجعة الأخطاء التي إرتكبها في حكمه الأول وذلك لتصحيح أو تعديل الحكم المطعون فيه وهناك طرق طعن عادية وغير عادية وفقا لاحكام نهائية صادرة عن المحاكم أو المجالس القضائية بإستئناف قرارات المحكمة وهو مايسمح بأن تحسم قانونيا وواقعا وهذا ما سنتناوله في هذا الفصل بشروط قبول الإستئناف والاجراءات والاثار وقرار المجلس مرورا الى القضاء الاستعجالي الذي تقوم به الادارة من جراء التنفيذ المباشر لقراراتها والتي يصعب اصلاحها فإن هذا الامتياز يمارس ولكن في حدود معينة وهذا ما سنتناول إستئناف القرارات والإستعجال في الدعاوى .

## المبحث الأول

### استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة

تنص المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت على انه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام المجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها وبالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية ، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.

ونص المشرع الجزائري في المادة 10 على أنه : " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " <sup>1</sup>.

ويعد الاستئناف وجه من أوجه الطعن العادي، عرفته المادة 332 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال الهدف المرغوب فيه، فالاستئناف حينئذ، طعن عادي يؤدي إما إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلا لمنطوقه أو إلغاء الحكم الصادر عن جهة الدرجة الأولى. وبالإضافة إلى اختصاص مجلس الدولة كمحكمة أول وآخر درجة ، بوصفه محكمة استئناف .

## المطلب الأول

### شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف

تختلف طرق الطعن في الحكم القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية في المواد الجبائية أمام مجلس الدولة وعليه سنتناول في الفرع الأول شروط قبول الاستئناف ونتعرض إلى إجراءات الإستئناف في الفرع الثاني .

<sup>1</sup>: قانون عضوي رقم 98-01 ، المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، لسنة 1998 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

**الفرع الأول : شروط قبول الاستئناف :** أن المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية، فيما يخص الطعن بالاستئناف أحالت إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره، وبالرجوع إلى هذا القانون نجد أن المادة "40" منه بدورها فيما يخص الإجراءات المتبعة في الدعوى المرفوعة أمام مجلس الدولة، إلى قانون الإجراءات المدنية، وعليه فإن شروط الاستئناف وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تتوزع بالإضافة إلى تلك المتعلقة بأشخاص الخصومة من ضرورة توفر شرط الصفة، المصلحة، والأهلية في أطراف النزاع، وتلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه .

### الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف :

أشخاص الخصومة في هذا المجال المستأنف والمستأنف عليه، ويشترط حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية توافر الصفة الأهلية المصلحة .

**أولا : الصفة :** يقصد بشرط الصفة في الاستئناف، على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفة شخصية أو كان ممثلا بها، فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف، من جهة أخرى يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، والمدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه ، الاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها، والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.

أما عن صفة المدير الولائي للضرائب، فإن هذا الأخير لديه الصفة باعتباره ممثل للإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي، وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي يمكن للمفوض قانونا تمثيل الإدارة الجبائية أمام القاضي الإداري، وفقا لأحكام المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

**ثانيا : المصلحة :** لا نجد تعريفا قانونيا للمصلحة، بينما نجد تعريف الفقه للمصلحة على أنها " الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها بالجوء للقضاء " .

<sup>1</sup> : قرار رقم ، 69818 ، الصادر بتاريخ 08-03-1993 ، من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا ، في قضية مدير الضرائب ضد (م،خ) ، قضت بصفة المدير الولائي للضرائب باعتباره ممثل الدولة.

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة، وعلى هذا الأساس يعد شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمستأنف سواء وأن المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، باعتبار انه الخصم الذي يُقِيمُها، أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الجبائية المرفوعة ضده<sup>2</sup>.

**ثالثا : الأهلية :** هو أهلية الأداء أمام القضاء، والأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، وعليه فإذا كان المدعي متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى، ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه، فإن الدعوى تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في الخصومة إلى ان تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها<sup>1</sup>.

### الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

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

**أولا : أن يكون الحكم المستأنف قضائيا :** صادر من جهة قضائية، والمتمثلة في المحكمة الإدارية وما تجدر الإشارة إليه هو أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة ولكن يشترط دائما أن تكون قضائية ، وهي الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عامة ذات طابع إداري طرفا فيها ، ولقد حدد المشرع الجزائري ذلك بمقتضى المادة "800"<sup>2</sup> من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

**ثانيا: أن يكون الحكم المستأنف صادرا ابتدائيا :** إذا كان الاستئناف ينصب إلا على الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادرا ابتدائيا، ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام

<sup>2</sup>: طاهري حسين ، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الادارية ، دار الخلدونية الجزائرية ، 2005 ص 74 .

<sup>1</sup> : تنص المادة 65 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على انه : "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية ، ويجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي " .

<sup>2</sup> : أميزان عزيز ، المرجع السابق ، ص 90 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

مجلس الدولة، واشتراط الأحكام الابتدائية يقصد استبعاد الأحكام التحضيرية والأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيراً قبل الفصل في الموضوع<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني : إجراءات الطعن بالاستئناف :**

**أولاً : الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات :**

**بيانات عريضة الاستئناف :** وفقاً لنص المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي حدد ما تتضمنه عريضة الاستئناف ولقبول العريضة يجب أن تتضمن الاسم واللقب والموطن والمهنة لكل من الخصوم وموجز للوقائع والأوجه التي يبني عليها الطعن ويشترط إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه واشترط المشرع إن تقديم العرائض على ورق مدموغ ولا بد أن توقع العريضة من طرف محام مقبول لدى المحكمة العليا، وهذا شرط وجوبي يجب أن تكون إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا بالكتابة .

ويجب أن تكون إجراءات سير هذه الخصومة تتسم بالطابع التوجيهي " العضو المقرر هو الذي يديرها"<sup>2</sup>.

**ثانياً : ميعاد تقديم الاستئناف :** يقصد بميعاد الاستئناف " المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف "<sup>3</sup>.

وحسب المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل الاستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب يسري من تبليغ المصلحة الجبائية، وفي هذا السياق يلاحظ أن المادة المذكورة لم تحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة، وقد حدد المشرع أجل الاستئناف وفق ذلك بشهرين من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، من طرف أمن الضبط كيوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المكلف بالضريبة بواسطة محضر قضائي وفقاً لأحكام المادة "894" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتقلص هذه المدة في المواد الاستعجالية إلى خمسة عشر (15) يوماً.

<sup>1</sup> : مسعودي عبد الرؤوف ، المرجع السابق ، ص 221 .

<sup>2</sup> : المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص " لاتقيد القضية الا بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً مالم ينص القانون خلاف ذلك ... " .

<sup>3</sup> : طاهري حسين ، مرجع سابق ، ص 114 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل ان يقدم استئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف وفقا لأحكام المادة "319" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني

#### آثار الطعن بالاستئناف

إن للطعن بالاستئناف آثار مهمة حيث سنتناول في الفرع الأول الفصل في النزاع من جديد وفي الفرع الثاني عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف، الفرع الثالث عدم قبول طلبات جديدة والفرع الرابع إصدار القرار .

**الفرع الأول : الفصل في النزاع من جديد :** يطرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية على مستوى مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد ، بحيث انه ليس مقيد بالقرار الصادر فله أن يلغيه أو يؤكده و عند الاقتضاء يستطيع أن يعتبر الأسباب التي اعتمد عليها الحكم الأول غير كافية، كما يحق له رفض طلبات المدعي إذا لم يأتي بجديد فيما يتعلق بصحة ما يدعيه .

**الفرع الثاني : عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف :** من أهم آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة لأحكام المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف حيث وفقا لأحكام المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>1</sup>.

و يكون الحكم قابل للتنفيذ، في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي من الذي صدر لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكنه مباشرة التنفيذ، بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي، دون قيد ولا شرط، إلا في الحالة التي من شأن تنفيذها أن يُعرض المستأنف بخسارة مالية لا يمكن تداركها، وفقا لأحكام المادة "913" من نفس القوانين والتي تنص على انه " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يُعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها.

<sup>1</sup> : محمد الصغير بعلي ، النظام القضائي الإداري الجزائري ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عناية 2009 ، ص 159 .  
<sup>1</sup> : نص المادة "908" من قانون الاجراءات المدنية والادارية على النحو التالي : " الاستئناف امام مجلس الدولة ليس له اثر موقف".

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

**الفرع الثالث : عدم قبول طلبات جديدة :** إن الفقه والقضاء جرى على أن قاعدة عدم قبول طلبات جديدة في الاستئناف يجب أن لا تحول دون قبول الطلبات المتعلقة بالنظام العام ، فقاضي الاستئناف ينظر إلى النزاع شكلا و مضمونا فيتعرض للأمر القانونية ويتعدى ذلك إلى كيفية حساب الضريبة<sup>2</sup>.

**الفرع الرابع : إصدار قرار مجلس الدولة :** إذا كانت المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع الجبائي تصدر أحكاما قضائية، فإن مجلس الدولة يصدر ما يسمى بالقرارات القضائية.

وقد جاء النص على القرارات التي يصدرها مجلس الدولة في الباب الثاني المتعلق بالإجراءات أمام مجلس الدولة ضمن الفصل الثالث حيث تنص المادة "916" على انه " تطبق أحكام المواد من "874" إلى "900" المتعلقة في الفصل في القضية أمام مجلس الدولة " .

وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جائزة للفصل فيها يحيل الملف للنيابة العامة ويتمتع هذا الأخير بمهلة شهر (01) واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف، فبعد انتهاء هذه المدة سواء قدم مذكراته أو لم يقدمها، فإنه يتم تحديد جلسة للنظر في الطعن كي يتم ذلك بالاتفاق مع كل من المستشار المقرر ورئيس الغرفة.

مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل عشرة (10) أيام من تاريخ انعقادها على الأقل، برسالة موصى عليها بعلم الوصول، وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفق المادة "07" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتلو خلالها العضو المقرر تقريره ثم يمكن لمحامي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين "889" و"885" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لتحال بعد ذلك إلى المداولة، بعد إتمام المداولة والتوصل إلى حكم بشأن القضية، يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية، حتى وأن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسائر الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية المدنية في الموضوع.

<sup>2</sup> : مزيان عزيز مرجع سابق ص 88 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي"، أما المادة "895" من نفس القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية ان يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي بطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية، إلى كل من الخصمين، المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب المعنية وأن أهم مرحلة في التقاضي هي مرحلة تنفيذ القرار، وهو ما يصبو إليه المتقاضي من خلال لجوءه إلى القضاء، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"<sup>1</sup>.

أن تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا، مقارنة بالأحكام المدنية وذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام، الذي لا يمكن الحجز عليه، إضافة إلى أن القاضي الإداري لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة طبقا لمبدأ الفصل بين السلطات أي السلطة الإدارية والسلطة القضائية، فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية في حين يستقل القاضي في القيام بعمله والمتمثل في الفصل في النزاعات المعروضة عليه<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني

#### الاستعجال في الدعاوى

<sup>1</sup> : يوسف دلاندة الوجيز في شرح الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والادارية ، دار هومة 2009 ، ص 168 .  
<sup>2</sup> : فضيل كوسة ، منازل عات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة الجزائر 2011 ، ص 76 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

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

إن اللجوء إلى الاستعجال يعد من الأمور الأساسية و البالغة الأهمية بالنسبة للمتقاضين ، نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة والعجلة في رفع الضرر وحسم النزاع ، وعليه نجد أن القضاء المستعجل أصبح يشغل حيزان مهمان في حل النزاعات، وهو يهدف إلى اتخاذ تدابير عاجلة ووقائية تقتضيها الضرورة، وحتمية الخروج من إتباع الإجراءات العادية الروتينية في المحاكمة.

ويعد اللجوء إلى القضاء الاستعجالي إجراء استثنائي تقتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني، قبل إصدار الأحكام ، ولاشك أن حسن سير العدالة والقضاء ، يقتضي الفحص والتدقيق ومنح الأطراف المهل والأجال الكافية لتحضير دفاعهم .

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

### المطلب الأول

#### الشروط المتعلقة بموضوع الدعوى الإستعجالية

إن اللجوء إلى الدعوى الاستعجالية يعد أمرا هاما وأساسيا ولديها شروط وسنتناول في الفرع الأول شرط الاستعجال وفي الفرع الثاني شرط عدم المساس بأصل الحق والفرع الثالث شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري .

**الفرع الأول : شرط الاستعجال :** لقد إكتفت المادة "919" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالنص على أنه: " ... يجوز لقاضي الاستعجال ... متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك،ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار".

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

علما أنها لم تحدد حالات الاستعجال على سبيل الحصر، تاركة المجال مفتوح للاجتهاد القضائي ليحدد مفهوم " الاستعجال " ولم يعطي أي صياغة قائمة حصرية لها، فيعني تقييد القاضي، والذي هو أقرب لمعايشة الواقع من المشرع الذي لن يستطيع مهما تنبأ بأن يحصر جميع حالات الاستعجال.

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

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

ومفاد هذا الشرط أن القاضي الإستعجالي لا يتطرق لموضوع المنازعة الجبائية ، ويكتفي بالنظر لتوفر عنصر الاستعجال فيها، وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا الصادر بتاريخ " : 1985/12/28 من المقرر قانونا " أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية ان يأمر عن طريق الاستعجال باتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق، ومن ثم فإن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البث في النزاع الجبائي موضوعان يدخل ضمن اختصاصات قاضي الاستعجال ولما كان من الثابت في قضية الحال ان المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة كذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعان، فإن الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري :** تجد هذه القاعدة مبرراتها النظرية والقانونية بالاستناد إلى مبدأ أكثر عمومية وهو قابلية القرار الإداري للتنفيذ بذاته وبغير حاجة

<sup>1</sup> : القرار رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 ، عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا ، غير منشور .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

للجوء إلى القضاء أي امتياز التنفيذ المباشر، هذا دون الرجوع إلى النقاشات الفقهية التي دارت حول هذه النظرية.

أما الاعتبارات العملية لهذه القاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري، فتنتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة وإشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر بحسب الأصل مصلحة عامة من أجل مصلحة خاصة.

لكن وفي مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا، وتعمد إلى مخالفة القانون واللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب مصالح الأفراد المشروعة، هذا من جهة ؛ ومن جهة أخرى، فإن بطء الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية الإدارية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشروع الجزائري كما هو الحال في فرنسا ومصر إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الاستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري<sup>1</sup>.

وتهدف هذه القاعدة أو هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الاعتراض على تنفيذها، وهذه التدبير مفاده ان القرارات التي تتخذها الإدارة، لها طابع المصادقية ، وتتعلق في غالبية الأحيان بسير مرفق عام، ولذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناءا ، وقد ورد هذا الشرط في المادة "921" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

### المطلب الثاني

#### الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى الاستعجالية

**الفرع الأول : إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية :** ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع فيها الدعوى العادية، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله وإما بحضور المدعي أمام كتابة ضبط المحكمة، إلا أنها تختلف عنها في بعض الأمور التي تفرضها طبيعة

<sup>1</sup> : مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية نظرية الاختصاص ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2009 ، ص154.

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

القضاء الإستعجالي والغاية منه باعتباره قضاء استثنائي خاصة فيما يتعلق بالمدة الزمنية والحجية.

**أولاً : شرط الكتابة :** ترفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة ، ويشترط في إجراءات الاستعجال الخاصة بالجبائية ، و أن تتم بناء على عريضة يرفعها المدعي إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة ، ويجب أن تتضمن العريضة اسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي، وكذلك اسم الجهة الإدارية للمدعى عليها، ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني، وتسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض بين فيه رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء الأطراف المدعى والمدعى عليه ، إلزامية إصدار تدابير إستعجالية على عرض موجز للوقائع.

المشرع لم يكتفي بوصل ايداع ،إنما أضاف نسخة ليطمئن قاضي الاستعجال إلى وجود إرتباط حقيقي ، وأن الأوجه المثارة تتسم بالجدية .

**ثانياً : استدعاء المدعى عليه :** يشترط في حالة رفع دعوى استعجاليه تبليغ العريضة للمدعى عليه وتكليفه بالحضور للجلسة، غير أن التبليغ والتكليف بالحضور يتم وفقاً للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي ، فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأنجع والمحبذ مقارنة بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد ضمن ظرف موصى عليه، وهذا لتفادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرح من جراء عدم التبليغ ، ويتم عملياً عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور وكذا تاريخ تلقي التبليغ .

**ثالثاً : توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية :** تعتبر هذه الشروط من بين الشروط الجوهرية الواجب توفرها في الشخص الطاعن ، حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلاً، سواء كان قضاء مدنياً أو إدارياً كما يمتد إلى القضاء المستعجل بصفة أخص .

ولقد نصت المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الشروط الواجب توفرها قانوناً لقبول الدعوى بصفة عامة والدعوى الاستعجالية بصفة خاصة ، حيث جاء في نص هذه المادة أنه: " لا يجوز لأم شخص التقاضي ما أن لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون.

وانعدام هذه الشروط يؤدي بالدعوى إلى عدم القبول، والقاضي يثيرها من تلقاء نفسه كونها من النظام العام، بالإضافة لما أقره المشرع من شروط، نجد شرطاً إضافياً لم يقره المشرع غير أن الاجتهاد القضائي أقره لانعقاد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، والذي يتمثل في أن يتم رفع الدعوى الاستعجالية في آجال معقولة .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

**الفرع الثاني : الحكم في الدعوى الاستعجالية :** تعتبر القضية مهياًة للفصل فيها بمجرد استكمال الإجراء المنصوص عليه في المادة " 926" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية إلى الجلسة وفقا لنص المادة " 930 " من نفس القانون ، و يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة، ما لم يقرر قاضي الاستعجال تأجيل اختتامه إلى تاريخ لاحق ويخطر به الخصوم بكل الوسائل، وفي الحالة الأخيرة يجوز أن توجه المذكرات والوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق ومباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي، بشرط أن يقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي<sup>1</sup>.

يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى الجلسة الأخرى.

والأمر الإستعجالي كبقية الأحكام القضائية بصفة عامة يجب أن يتضمن ثلاثة أقسام هامة وهي:  
أولا : الوقائع وتتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم ودفعوهم الشكالية والموضوعية والوثائق التي تقدموا بها .

ثانيا : الأسباب أو الحثيات و الأطراف مع ذكر النصوص القانونية.

ثالثا : منطوق الأمر الإستعجالي .

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

تخضع الأوامر الصادرة طبقا لأحكام المادة "920" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشر (15) يوما التالية للتبليغ الرسمي.

وفي هذه الحالة، يفصل مجلس الدولة في أجل (48) ساعة، حسب نص المادة "937" من نفس القانون.

والملاحظ هنا أن المشرع لم يحدد أي إجراء شكلي يجب إتباعه أثناء الطعن بالاستئناف واكتفى فقط بتحديد ميعاد الاستئناف ، لذلك نطبق القواعد العامة في الاستئناف المنصوص عليها في المواد "949" إلى المادة "952" ويرفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة حسب قواعد الاختصاص النوعي والمحلي، وينبغي على المجلس أن يبحث مجددا عن توافر شرطي الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق فإذا اختل هذان الشرطان أو احدهما عند النظر في الاستئناف وجب على المجلس أن يقضي بعدم اختصاصه.

<sup>1</sup> : لينة زغلي حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري كلية الحقوق ، جامعة محمد حيزر بسكرة 2011 ، ص 53 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

هذا ويجوز التدخل على مستوى الاستئناف ممن يطلب انضمام أحد الخصوم ولم يكن خصما في الدعوى الصادر فيها الأمر الإستعجالي المستأنف، متى كانت له مصلحة في الدفاع عن حقوقه، لأن هذا التدخل لا يعدو أن يكون تدخلا تحفظيا وينظر المجلس في الاستئناف المرفوع إليه بإجراءات ومواعيد مختصرة<sup>1</sup>.

والاستئناف ليس له اثر موقف في الدعوى الاستعجالية وهذا خلافا للدعوى العادية.

وتنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع إذ أن تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الاستئناف، إذ أن الإشكال الوارد في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي، فإذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجهه ضمان، يجب تقديده من طرف المكلف حتى يتسنى له هذا التأجيل في التنفيذ.

كذلك قاضي الاستعجال يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري، فإن أمر القاضي الإستعجالي يكون إما بقبول الطلب للمكلف المتضمن الحصول على أجل ، للتسديد وبالتالي توقيف تنفيذ قرار الغلق، أو بالرفض لهذا الطلب والتي ينتج تنفيذ قرار الإدارة.

وبالتالي فإن قرار مجلس الدولة بالنسبة لاستئناف الأمر الإستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية، فإذا أيد الأمر الذي صدر في صالح الإدارة وهذا ما يضمن حقها.

أما إذا الغي الأمر فإن الإدارة لا تفقد شيئا من حقوقها كما ذكرناه سابقا<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث

#### حالات الاستعجال في المادة الجبائية

إن النزاع الجبائي الذي يطرح على المحكمة الإدارية لديه حالات إستعجالية وإجراءات من قبل القاضي الإداري للفصل في الدعوى وسنتناول في الفرع الأول دور القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ القرارات الإدارية وفي الفرع الثاني الطابع الوقتي للأمر الفاصل في الدعوى الإستعجالية .

#### الفرع الأول : دور القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ القرارات الإدارية :

<sup>1</sup> : قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير في قانون الأعمال ، كلية الحقوق جامعة منتوري بقسنطينة 2007 ، ص 158 .

<sup>1</sup> : أمزيان عزيز ، المرجع السابق ص 109 .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري كلما توفرت شروط وقف التنفيذ على الرغم من أن النص على وقف تنفيذ القرارات الإدارية وارد ضمن أحكام قضاء الموضوع وليس أحكام قضاء الإستعجال فإن دعوى وقف التنفيذ ينبغي أن تكون دعوى إستعجالية ، لأن المادة "835" نصت صراحة على وجوب التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة عاجلة ويتم تقليص الأجل<sup>2</sup>.

ولووقف التنفيذ شروط هي :

**1 : لا يمس وقف التنفيذ بحقوق الأطراف :** من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري طالما كان وقف التنفيذ لا يمس بحقوق الأطراف ، وبشكل مجرد اجراء تحفظي .

**2 : أن يكون القرار محل وقف التنفيذ مولدا لأضرار يصعب إصلاحها :** لا يجوز لقاضي الأمور المستعجلة الأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية إلا إذا أدت إلى نشوء ضرر يصعب إصلاحه من جراء تنفيذ القرار الإداري موضوع طلب التأجيل .

**3 : أن يقدم المدعي دفوعا جدية ومؤسسة في الموضوع :** لكي يأمر قاضي الأمور المستعجلة بوقف تنفيذ القرار الإداري ينبغي عليه دراسة الدفوع المقدمة حتى لا يقع في تناقض .

**4 : أن تكون دعوى الإلغاء منشورة أمام قضاء الموضوع :** لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري إلا إذا كان المدعي قد نشر دعوى الموضوع وهو ماجاءت به المادة "834"<sup>1</sup> ، بل ونصت المادة "926" على وجوب إرفاق نسخة من عريضة دعوى الموضوع مع دعوى وقف التنفيذ .

وحسب المواد "833" إلى "837" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه على القاضي أن يفصل في وقف التنفيذ على وجه السرعة بمجرد إيداع العريضة وقبل إنتهاء التحقيق في طلب الإلغاء والحكم فيه وبطبيعة الحال فإن التحقيق في الدعوى يتم حسب إجراءات قضاء الإستعجالي بإعتبارها دعوى إستعجالية .

**الفرع الثاني : الطابع الوقتي للامر الفاصل في الدعوى الاستعجالية**

<sup>2</sup> : مسعودي عبد الرؤوف ، مرجع سابق ، ص 190 .  
<sup>1</sup> : أنظر المادة "834" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

## الفصل الثاني: النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة

**1 : الأوامر الإستعجالية ذات طابع وقتي :** وفقا لأحكام المادة "919" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يصدر رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية أموال المكلف بالضريبة وديوان الخزينة العمومية من ضرر محتمل لحين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية المطروحة أمام القاضي وبذلك ينتهي أثر وقف التنفيذ .

**2 : الأوامر الإستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية :** وفقا لاحكام المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية<sup>1</sup> ، يفصل رئيس المحكمة الإدارية في المنازعة الجبائية وفقا لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية قصد السماح للخصم بالإطلاع على طلبات خصمه والرد عليها<sup>2</sup>.

**3 : الأوامر الإستعجالية مشمولة بالإنفاذ المعجل :** وفقا لاحكام المادة "935" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي تنص على " يرتب الأمر الإستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه ، غير أنه يجوز لقاضي الإستعجال أن يقرر تنفيذه ور صدوره .

يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل إستلام ، إذا إقتضت ظروف الإستعجال ذلك فالأوامر الإستعجالية مشمولة بصيغة نفاذ المعجل من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم .

<sup>1</sup> : أنظر المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

<sup>2</sup> : أنظر المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

### خلاصة الفصل الثاني

وفقا للقانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره يعتبر المجلس هيئة مقومة لآعمال الجهات القضائية الإدارية أي المحاكم الإدارية وطبقا للمواد 9-10-11 ... من نفس القانون يمارس مجلس الدولة دور المحكمة الابتدائية ودور محكمة إستئناف ودور محكمة نقض وهذا ماكرسته المواد من 901 الى 903 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية وكذلك أعطى هذا القانون الحق لموضوع الاستعجال من الاهتمام والتجديد والذي إتسم بالعمومية و كذلك المشرع الجزائري خصص للدعوى الاستعجاله بابا كاملا في المادة 171 ووضع لها مجموعة من الشروط وبإعتبار ماتحملة الرقاية القضائية ضمان وحماية حقوق الأفراد من الأخطاء والتعسفات رغم كل هذه الضمانات الممنوحة للمكلف الا ان الإدارة تبقى في وضعية ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي .

الختمة

ومن خلال دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة أمام القضاء نجد أن المشرع أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين إنطلاقاً من المحكمة الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين المكرس كنظام يهدف لجعل طرفي القاعدة الجبائية من مكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في وضعية مريحة وتسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً من أجل إثبات وضعية تجاه الطرف الآخر.

وتتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، والأسبقية للكتابة، و مبدأ المواجهة، ما يسمح من خلال ضرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم التخصص في مجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوؤه إلى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

و نجد أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد أعطى لموضوع الاستعجال في القضاء الإداري حقه من الاهتمام والتجديد مقارنة بقانون الإجراءات المدنية السابق الذي اتسم بالعمومية وعدم الكفاية في تناول.

فعلى مستوى التجديد نجد المشرع قد أحال الاستعجال في المواد الإدارية على تشكيلة جماعية هي نفس التشكيلة التي تنظر في الموضوع، وضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى استعجالية إدارية وشكل العريضة التي ترفع بموجبها والشروط يجب توفرها حتى تكون مقبولة، وحدد الأجل التي يفصل فيها القاضي لبعض حالات الاستعجال ونص على باقي الحالات على الفصل في اقرب الأجل وذلك مع مراعاة لخصوصية الاستعجال.

من خلال دراستنا لمختلف الطرق والإجراءات القضائية التي يمر عليها النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة، توصلنا إلى عدة نتائج تتمثل فيما يلي :

- المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد منح صلاحيات أكثر للقاضي الإداري بحيث أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعاوى الإدارية وفي الدعوى الضريبية خاصة وقد منحه المشرع عدة وسائل للتحقيق في الدعوى وهذا كله من أجل تطبيق القانون والسهر على حماية الحقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة ومنه تحقيق حماية مبدأ المشروعية وتحقيق العدالة الجبائية .

- لجوء القاضي الإداري إلى استعمال الخبرة كوسيلة إجرائية خلال سيرورة الدعوى الجبائية نتيجة لعدم التخصص في مجال الجبائية يعزز كفاءة الإدارة أمام المكلف بالضريبة متى كان القاضي متخصص ويملك رؤية دقيقة لإجراءات فرض الضريبة من وعاء وتحصيل معطيات النزاع الجبائي سيجعل لا محال المكلف بالضريبة في وضعية متكافئة أمام الإدارة حال النظر في القضية المطروحة ، أما عدم التخصص فمعناه وضع القرار في يد الخبير وليس القاضي رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي وأغلب القضاة يلجئون إلى الخبرة دون بذل أي جهد ففي التحقيق ونلاحظ أن الخبراء المعينون هم خبراء محاسبين ليست لهم خبرة كافية في الميدان الجبائي ، ونأمل أن يعتمد على خبراء متخصصين في الميدان الضريبي .

- المكلف بالضريبة مفيد بمجموعة طلبات التي يقدمها أثناء الشكوى الأولية في حين يمكن للإدارة الجبائية أن تقدم أثناء تحقيق الطلبات جديدة وهذا يعتبر تغليب لسلطة الإدارة على المكلف .

- إن الإجراءات الخاصة رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جدا ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة ، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجئ فيه القاضي الى مراجعة التحقيق وهذا يدل على التأخير في عملية تقدير الضريبة .

- إن استعمال أسلوب الإحالة بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية أدى إلى وجود فراغات لا سيما في المنازعة الجبائية أمام قضاء الاستعجال وأحيانا أخرى عدم تناسق النصوص في المواعيد وعليه يجب وضع حلول لتسهيل عمل القاضي وخدمة لخصومة المنازعة الضريبية ومحاولة تبسيط إجراءات المنازعة ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة ، خاصة وان الخصم إدارة تتمتع بامتيازات .

- من الايجابيات التي يمكن استنتاجها أن المشرع أتى فيما يتعلق سلطة القاضي الإداري على توجيه الأوامر للإدارة من اجل تنفيذ الأحكام القضائية حيث انه سابقا لم يكن ممكنا ان يوجه الأوامر للإدارة قصد تنفيذ القرارات .

- وما يمكن استخلاصه أن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة وخاصة في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب على المكلفين بالضريبة والقضاة الإداريين، وحتى الباحثين في مجال الإلمام به من خلال القوانين المتجددة والتعديلات المالية كل سنة .

وعلاوة على الاستنتاجات السابقة ينبغي محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الضريبية وهذا الأمر يدفع إلى تعزيز الثقة بين الإدارة والمكلف كما ينبغي جمع القوانين الجبائية المختلفة والمتعددة وكذلك المتعلقة بالمنازعات الجبائية في تقنين واحد وشامل لكافة النصوص والإجراءات خاصة بعد تعدد التعديلات في القوانين الضريبية في كل سنة مالية ، وهذا ما يمنح فرصة للإدارة الجبائية لمراجعة نفسها و إزالة الغموض عن المكلف وكذلك المساهمة في دعم التدقيق للقاضي الإداري في القضايا المطروحة أمامه كما يجب إعادة النظر في النصوص المنظمة للضريبة بالنظر في الهيكلة والتكوين وتوسيع الاختصاصات وإعطاء صفة إلزامية للتقاضي من أجل المساهمة بصورة أفضل في حل النزاع الإداري والجبائي مما يسمح بإقامة توازن بين الإدارة والمكلف بالضريبة والحرص على تطبيقها.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : قائمة الكتب :

1 : العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية ، دار هومة الطبعة الثالثة .2008

- 2 : أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، بدون طبعة، دار الهدى عين مليلة - الجزائر 2005 .
- 3 : زكرياء محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مطبعة جامعة القاهرة ، 1989.
- 4 : طاهري حسين ، المنازعات الضريبية الطبعة الثانية ، دار الخلدونية الجزائر 2007.
- 5 : طاهري حسين، شرح وجيز للأجراءات المتبعة في المواد الادارية، دار الخلدونية، 2005 .
- 6 : يوسف دلاندة ، الوجيز في شرح الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الاجراءات المدنية والادارية ، دار هومة 2009.
- 7 : كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة للطبع والنشر - الجزائر 2010 .
- 8 : كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة الجزائر 2011 .
- 9 : مالك عليان ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة الجزائر ، 2009.
- 10 : محيو أحمد، المنازعات الإدارية . ترجمة فائز انجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003 .
- 11 : محمد الصغير بعلي،النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2009 .
- 12 : محمود توفيق اسكندر ، الخبرة القضائية ، دار هومه الجزائر 2002 .
- 13 : مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية نظرية الاختصاص ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2009.
- 14 : عمار بو ضياف ، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الطبعة الأولى ، جسور للنشر ، 2009.

15 : فريحة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع المسيلة 2008.

16 : خميس السيد إسماعيل ، قضاء مجلس الدولة وإجراءات و صيغ الدعاوى الإدارية الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، القاهرة .

### ثانيا : الرسائل

1 : العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، كلية الحقوق 2014.

2 : بدائية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية تخصص قانون إداري و إدارة عامة، جامعة الحاج لخضر باتنة 2012.

3 : وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون اعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2011.

4 : لينة زغلي ، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري كلية الحقوق ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011.

5 : عبد الرؤوف مسعودي ، المنازعات في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع دولة ومؤسسات عمومية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق 2011 .

6 : قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير في القانون الأعمال ، كلية الحقوق جماعة قسنطينة 2007 .

### ثالثا : النصوص القانونية

1 : قانون عضوي رقم 98-01 ، المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، لسنة 1998 .

2 : القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

3 : المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2015 الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

4 : المادة 78 من القانون رقم 01-16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق ل 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري ، الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة بتاريخ 07 مارس 2016.

#### رابعاً : الإجتهاادات القضائية

1 :القرار رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 ، عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا غير منشور .

2 : قرار رقم ، 69818 ، الصادر بتاريخ 1993-03-08 ، من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا ، في قضية مدير الضرائب ضد (م،خ) ، قضت بصفة المدير الولائي للضرائب بإعتباره ممثل الدولة.

3 : قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية تحت رقم 005671 ، الصادر بتاريخ 2002/12/17 غير منشور .

4 : قرار مجلس الدولة ، الغرفة الخامسة تحت رقم 023067 الصادر بتاريخ 2008/03/08 غير منشور .

# الفهرس

كلمة شكر

الإهداء

01	المقدمة
07	الفصل الأول: النزاع الجبائي أمام المحكمة الإدارية
09	المبحث الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية
10	المطلب الأول: تعريف الدعوى الضريبية
10	الفرع الأول: تعريف الدعوى الضريبية
11	الفرع الثاني: أنواع الدعاوى الضريبية
14	المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالمكلف بالضريبة
14	الفرع الأول: الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية
17	الفرع الثاني: الشروط الخاصة: لرفع الدعوى الضريبية

27.....	المطلب الثالث : الشروط المتعلقة بالعريضة
27.....	الفرع الأول : شكل العريضة
28.....	الفرع الثاني : محتوى العريضة
29.....	المبحث الثاني : التحقيق والفصل في الدعوى الضريبية
29.....	المطلب الأول : إجراءات التحقيق في الدعوى
29.....	الفرع الأول : إجراءات التحقيق العادية
31.....	الفرع الثاني : إجراءات التحقيق الخاصة
34.....	المطلب الثاني : قرار المحكمة الإدارية
34.....	الفرع الأول : صدور القرار ومحتواه
35.....	الفرع الثاني : تبليغ القرار وأثاره
37.....	خلاصة الفصل الأول
38.....	الفصل الثاني : النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة
40.....	المبحث الأول : استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة
41.....	المطلب الأول : شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف
41.....	الفرع الأول : شروط قبول الاستئناف
44.....	الفرع الثاني : إجراءات الطعن بالاستئناف
45.....	المطلب الثاني : أثار الطعن بالاستئناف
45.....	الفرع الأول : الفصل في النزاع من جديد
46.....	الفرع الثاني : عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف
46.....	الفرع الثالث : عدم قبول طلبات جديدة
46.....	الفرع الرابع : إصدار القرار

49.....	المبحث الثاني : الاستعجال في الدعاوى الضريبية
50.....	المطلب الأول : الشروط المتعلقة بموضوع الدعوى الاستعجالية
50.....	الفرع الأول : شرط الاستعجال
50.....	الفرع الثاني : شرط عدم المساس بأصل الحق
51.....	الفرع الثالث : شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري
53.....	المطلب الثاني : الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى الاستعجالية
53.....	الفرع الأول : إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية
54.....	الفرع الثاني : الحكم في الدعوى الإستعجالية
55.....	الفرع الثالث : استثناء الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع
57.....	المطلب الثالث : حالات الإستعجال في المادة الجبائية
57.....	الفرع الأول : دور القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ القرارات الإدارية
58.....	الفرع الثاني : الطابع الوقتي للأمر الفاصل في الدعوى الاستعجالية
60.....	خلاصة الفصل الثاني
61.....	الخاتمة
66.....	قائمة المراجع