



جامعة زيان عاشور بالجلفة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم إدارة و مالية

عنوان المذكرة:

التسوية القضائية للنزاع الضريبي في الجزائر

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم القانونية
تخصص: إدارة و مالية

تحت اشراف الدكتور:
أ / عمراوي ماريه

من إعداد الطالب:
قشام جمال

لجنة المناقشة:

1-أ جمال عبد الكريم .رئيسا.

2-أ. عمراوي مارية. مقرا.

3-أ. لدغش رحيمة. مناقشا.

السنة الجامعية: 2017 / 2018

الإهداء:

* إلى من منحنتي سواد شعرها وجعلته مدادا لأخط به حروفا، إلى رمز المحبة والعطاء إلى القمة في الوفاء سر وجودي في البقاء، إلى ريحانة دنيائي وبهجة قلبي التي ظلت شمعة صامتة تحترق من أجلي أن تنير لي دربي...أمي الحبيبة.

* إلى من حملني رضيعا وعانقني شابا، إلى من علمني معنى الكفاح والمسؤولية، أنيس وحدتي ورفيق وحشتي، إلى أعز وأغلى إنسان من كان إلي أفضل معلم لي...أبي العزيز.

* إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها وكانوا لي سندا لي: زوجتي و أولادي، إخوتي و أخواتي، وبقية الأصدقاء

* إلى كل طلبة ماستر إدارة و مالية.

* إلى بلد السلام، إلى كل من حبه فوق كل الشبهات وطني الجزائر

الشكر:

* الحمد لله الذي أنار لنا طريق العلم و وفقنا لإنجاز هذا العمل و أنعم علينا بالهدى و السداد رغم كل الصعاب.

أشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد و لو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة من القلب.

أوجه جزيل الشكر إلى الأستاذة المشرفة "عمر اوي ماريه" الذي لم
تبخل علينا بإرشاداتها وتوجيهاتها و أتمنى لها التوفيق في عملها و
مشوارها التدريسي إن شاء الله . كما نشكر بقية الأساتذة بصفة عامة
والعميد والطاقم الإداري بالأخص الصديق و العزيز عمر اوي الطاهر .

مقدمة:

تعتبر الضريبة أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها فالتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة، والتي أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم بأدائها الممول بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع، ولا شك أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها إلا إذا قامت على أساس من العدالة، و العدالة الضريبية نصت عليها المادة 64 من الدستور حيث يقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته التكلفية و تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب فأثناء عملية حساب وعاء الضريبة و كيفية تحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية بحق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بإجراءات المتابعة و التحصيل، ومن دون شك يقوم المكلف برفضها و معارضتها و بذلك يقوم النزاع الضريبي .

فكلمة النزاع بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل و خلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصوم التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد و ربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى، إذن يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل و طرقه.

ومما تجدر الإشارة إليه أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي كلمة ذات معنيين فقد يراد بها معني واسع كما قد يراد بالمنازعة الضريبية معني ضيق، حيث تعني المنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل و الاختلافات التي تثار بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة و تحصيلها، و هذا ما يؤخذ به جانبا كبيرا من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعات الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين و الإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائي.

وهناك من الفقهاء من يري أن المنازعات الضريبية قد يتعدى مفهومها إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك و تلف أمواله، أما عن مفهوم المنازعات الضريبية بالمعني الضيق فينصرف على أنها تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها و تنشأ بسبب تطبيقها للقانون الضريبي بصورة مباشرة على المكلفين و التي تتعلق بحصر المجتمع الضريبي و ربط الضريبة و تحصيلها منه و إستنادا إلى هذه المفاهيم نجد إنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية لأبد من توفر ثلاث عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا و تتمثل في :

- و جوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة و تحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية .

- أن تكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعات القائمة , بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر .

- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين و ربط الضريبة و تحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

أما عن موقف المشرع الجزائري من تعريفه للمنازعة الضريبية نجد أنه بالرجوع إلى المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي .

فبالرجوع إلى هذه المواد نجدها أنها تتوافق مع شروط محددة لمنازعات الوعاء أو حق التحصيل إذ يشترط المشرع الجزائري وجوب تقديم شكوى (التظلم) للمصالح الضريبية صاحبة الإختصاص.

كما يمكن لها من خلال مضمون المادة 93 أن التشريع الجزائري يقصد في هذا الخصوص على أنه المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به و التي أدت إلى عدم قدرته على الإيفاء بديونه أن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية ذات الإختصاص من الأجل النظر في طلباته و محاولة التخفيف العبء الضريبي عليه الناتج إما عن القدرة على التسديد أو عدم القدرة على مجارات الزيادة الحاصلة في الغرامات المفروضة على عدم التسديد .

و ينقسم النزاع الضريبي من حيث الجهة المطروحة أمامها إلى نوعين :

- إما أن يكون نزاع إداري.

- إما أن يكون نزاع قضائي .

غير أنه في بحثنا هذا يقتصر دراستنا في النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري و التركيز على الضريبة المباشرة لكونها الأقدر على تحقيق العدالة الضريبية .

حيث أن هذه المرحلة نص عليها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تخضع بصفة خاصة للقوانين الضريبية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية 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 للجوء للقضاء الإداري أو الإستعجالي للفصل .

فبالتالي الدعوى الضريبية هي الوسيلة لمنح الحماية القضائية لأي من الطرفين عند الاعتداء على حقه.

- أهمية الموضوع:

إنتشار المنازعات الضريبية إنتشارا كبيرا نظرا للتوسع و الإنفتاح الإقتصادي الذي عرفته الجزائر. إبراز إتجاه المشرع الجبائي من بعض الإجراءات المتبعة في تسوية هذه المنازعات مقارنة مع القواعد العامة و كذلك إبراز موقف القاضي الإداري في كل مسألة من خلال مختلف قرارات مجلس الدولة.

- أهداف الموضوع:

- تجسيد المساواة بين طرفي المنازعة.
- تشخيص ظاهرة المنازعة الضريبية.
- تبيان أهمية و أثر فعالية الإجراءات القضائية.
- توضيح الرؤية وتبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة و بالتالي مساهمة في التنمية الاقتصادية من خلال تمويل الخزينة و كذلك التقليل من النزاعات الضريبية.

- أسباب إختيار الموضوع:

- الدافع الأكبر لإختياري هذا الموضوع هو عدم التطرق الباحثين إليه كذلك الإنتشار الكبير لهذا النوع من المنازعات و بالتالي محاولة أن أكون مساهم في إعطاء حافز لهذا الموضوع.
- إشكالية الدراسة من هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع الدراسة هذه تتمثل في: كيف تتم التسوية القضائية في النزاع الضريبي ؟

لقد إرتأية تجزئة الإشكالية إلى :سؤالين فرعيين: ماهي الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية من خلال الفصل الأول،حيث تطرقت في المبحث الأول إلى شروط رفع الدعوى الضريبية و تتمثل في الشروط العامة في المطلب الأول و في المطلب الثاني الشروط الخاصة أما في المبحث الثاني فتطرقت إلى سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية حيث تطرقت فيها إلى التحقيق في الدعوى الإدارية الضريبية في المطلب الأول وفي المطلب الثاني الفصل فيها، وفي الفصل الثاني تسوية النزاع الضريبي أمام المجلس الدولة و القضاء الإستعجالي.

ولقد قسمته إلى مبحثين الأول تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة كجهة إستئناف وفيها الشروط القانونية للإستئناف أمامها وذلك في المطلب الأول , أما في المطلب الثاني الفصل في الدعوى أمام مجلس الدولة.

وفي المبحث الثاني تسوية النزاع الضريبي أمام القضاء الإستعجالي ففي المطلب الأول الشروط و الإجراءات رفع الدعوى أمامها , ثم الفصل فيها وأثرها على دعوى الموضوع في المطلب الثاني.

- المنهج المتبع:

لقد اعتمدنا إتباع المنهج تحليلي ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية و القرارات القضائية , و كذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي.

الفصل الأول

تسوية النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية

تختص المحكمة الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية سابقا فهي المختصة ابتدائيا في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي. و للإشارة أنه بصدر قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية و هكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع الدعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 02/801 من هذا القانون و عدم الاقتصار فقط على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة و الولاية و البلدية و كذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية و التي تهدف إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، أصبح لا يوجد إشكال حول الجهة القضائية المختصة بالفصل في دعاوى الضريبية و من أهم الإصلاحات التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بموجب المادة 01/801 منه. خول للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير الممركزة على مستوى الولاية و هذا بعد أن كثر الجدل بشأنها و اختلفت الآراء بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية و بين من اعتبرها جزء من التظلم الإداري للولاية⁽¹⁾ كما نص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة و قد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على إختصاص المحاكم الإدارية بموجب المادتين 82 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية (2).

إذن فالدعوى الضريبية تنتظر فيها المحاكم الإدارية كأول درجة , و انطلاقا من هذا الفصل ستتطرق لتسوية النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية, وذلك من خلال مبحثين :

المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية ثم سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية في المبحث الثاني.

(1)-عمار بوضياف, القضاء الإداري (دراسة وصفية تحليلية مقارنة), جسور للنشر و التوزيع, الجزائر, 2008, ص 116.
(2)- إرجع للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتمم (ولإشارة فإن المادة 01/82 معدلة كما يلي: بموجب المادة 59 من قانون المالية 2003 و بموجب المادة 51 ق مالية 2007 و بموجب المادة 28 ق مالية 2008 . بموجب المادة 47 ق مالية لسنة 2001 و إرجع للمادة 173 من نفس القانون.

المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية:

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة, وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية و الشروط الضرورية التي توفرها لغرض قضية ما على القاضي الإداري,و التي تسمح له و تلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف طبقا للمواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أولا و كذلك قانون الإجراءات الجبائية(1) وعلى هذا سنقوم بتقسيم المبحث الأول إلى مطلبين,المطلب الأول: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية ,المطلب الثاني: الشروط الخاصة .

المطلب الأول:الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية:

إن شروط قبول الدعوى القضائية الإدارية هي تلك الشروط التي يجب توفرها لعرض القضية على القاضي الإداري و التي تسمح له و تلزمه في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف أو النزاع القائم بين الطرفين(2) وعدم احترام هذه الشروط ينتج عنه عدم قبول هذه الدعوى . فشرط رفع الدعوى الضريبية كأصل هي نفس شروط الدعوى الإدارية وذلك باعتبار أن المنازعة الجبائية هي منازعة إدارية بطبيعتها(3) وهي شروط عامة منصوص عليها بموجب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, لكن إستثناءا و نظرا لخصوصية المادة الضريبية و المنازعات الجبائية التي تتسم بعدة خصائص و مميزات باعتبارها خصومات متعددة و متنوعة في الطبيعة و المقصد و الهدف. (4) فقد نص المشرع الضريبي على شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية تتمثل في الأهلية القانونية للمتقاضى التي تمنح له صفة التقاضي وإن يثبت وجود مصلحة له في إقامة هذه الدعوى.

(1) عمار عوابدية, النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي, ديوان م ج الطبعة4 الجزء2 الجزائر 2005 ص255.

(2) رشيد خلوفي, قانون المنازعات الإدارية, شروط قبول الدعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل د م ج الجزائر 1998 ص 01.

(3) جبور أحمد, الطابع الخاص للمنازعات الجبائية, مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء, الجزائر 2008 ص2.

(4) السبتي فارس, المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري, دار هومة , الجزائر 2008.

فهي تلك الشروط المنصوص عليها بموجب المادة 13 من القانون الإجراءات المدنية و الإدارية , بالإضافة إلى الإختصاص القضائي للمنازعات الضريبية.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالمصلحة, الصفة و الأهلية القانونية.

قبل أن يبحث القاضي الإداري في موضوع الدعوى , يتعين عليه التأكد من توفر الشروط المتعلقة بالأهلية , الصفة و المصلحة بالرجوع أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد أن المشرع نص على أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون(1) , وما يمكن ملاحظته هو أن المشرع الجزائري حذف شرط الأهلية مقارنة مع المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية (2) الذي عوضه المشرع بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و سنتطرق إلى هذه الشروط فيما يلي:

1- شرط المصلحة التي تمنح صفة التقاضي: يعتبر شرط جوهري لقبول الدعوى القضائية نظرا لمبدأ لا دعوى بدون مصلحة و بذلك فهي تبرر ممارسة الطعن القضائي و تفيد المدعى بالصفة القانونية للتقاضي (3) , كما أن المشرع لم يعرف المصلحة, لكن بالرجوع إلى الفقه فلقد عرفها بأنها الفائدة المشرعة التي يراد تحقيقها باللجوء إلى القضاء(4) كما حدد أنواعها و شروطها.

أ-أنواع المصلحة التي تمنح صفة التقاضي: لقد قسم الفقه المصلحة التي تمنح حق التقاضي إلى ثلاث أنواع و هي: - المصلحة المادية و المعنوية.- المصلحة الخاصة و العامة.
- المصلحة الشخصية و الجماعية

(1)-المادة 13من القانون الإجراءات المدنية و الإدارية مرجع سابق.

(2)-تنص المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغي على ما يلي(لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء مالم يكن حائزا لصفة و أهلية التقاضي و له مصلحة في ذلك) .

(3)-رشيد خلوفي في مرجع سابق ص171.

(4)-مسعود شيهوب, المبادئ العامة للمنازعات الإدارية, الهيئات و الإجراءات أمامها, الجزء الثاني, الديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 1998 ص 264.

ب- شروط المصلحة التي تمنح صفة التقاضي: لاتخول المصلحة للمكلف بالضريبة حق التقاضي إلا إذا توفرت فيها شروط معينة تم تحديدها من طرف الفقه و تتمثل فيما يلي:

* يجب أن تكون المصلحة حالة وقائمة.

* يجب أن تكون المصلحة أكيدة.

* يجب أن تكون المصلحة شخصية.

2- شرط الصفة التي تمنح صفة التقاضي: إن منازعات الضرائب هي منازعات المشروعة، بحيث تسمح للمعني بالحصول على حقوق الممنوحة له بموجب القانون و ذلك بصفته المكلف المعني بالنزاع، وهذه الصفة تسمح له كذلك بالتصرف و الدخول في النزاع سواء كان شخص طبيعي أو معنوي من دون أي شكليات استثنائية و بموجب هذا الشرط يتعين أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق التي تم الإعتداء عليه، أما بالنسبة للمدعى عليه فيجب أن يكون هو الشخص الذي يوجد الحق في مواجهته، وبصفة عامة تثبت الصفة بمجرد إثبات الحق و الحصول الإعتداء عليه (1).

3- شرط الأهلية التي تمنح صفة التقاضي: و يقصد بها أهلية الأداء أي أهلية التصرف أمام القضاء، أي تلك الشخصية المعترف بها للشخص الطبيعي أو المعنوي و التي تسمح له بممارسة حق التقاضي للدفاع عن حقه ومصالحه و الناتجة عن اكتسابه للشخصية القانونية، والأهلية لدى بعض الفقهاء ليس شرط لقبول الدعوى و إنما هي شرط لصحة إجراءاتها، وكما سبق الإشارة إلى ذلك فهو نفس الاتجاه الذي ذهب إليه المشرع الجزائري حيث حذف هذا الشرط في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية مقارنة مع المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، فهل يفهم من ذلك أنه يمكن لفاقد الأهلية و القاصر المميز أن يباشر الدعوى القضائية عن طريق الولي

(1) رشيد مخلوفي، مرجع سابق ص176.

و الوصي والقيم, وبذلك يكون قد طرأ تغيير على المفهوم القانوني للصفة. وفي الأخير يمكن القول بأن الشروط المتعلقة بالمصلحة الصفة و الأهلية القانونية لقبول الدعوى يمكن أن تختزل في الحقيقة الأمر إلى شرط واحد وهو شرط المصلحة, أما الصفة فهي خاصة أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة كما رأينا, أما الأهلية فهي شرط من شروط مباشرة الخصومة وليست شرط من شروط قبول الدعوى (1) .

الفرع الثاني: الإختصاص القضائي للفصل في الدعوى الضريبية:

بالرجوع إلى أحكام المادة 40 من القانون 01/98 المتعلقة باختصاص مجلس الدولة وتنظيمه وعمله و المادة 2 من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإداري(2) فإن الإجراءات المطبقة أمام مجلس الدولة و المحاكم الإدارية تخضع لأحكام قانون الإجراءات المدنية(قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حاليا) و بالرجوع إلى هذا القانون نجد أنه يتناول نوعين من الإختصاص (3) .

1- الإختصاص النوعي للمنازعات الجبائية: يرجع الإختصاص في المنازعات الإدارية نوعيا بصفة عامة إلى المحاكم الإدارية, وهذا حسب أحكام القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية و الذي ينص في مادته على أنه تنشأ محاكم إدارية كجهة قضائية للقانون العام في المادة الإدارية. غير أنه حسب أحكام المادة 08 من نفس القانون: بصفة انتقالية , وفي إنتظار تنصيب المحاكم الإدارية المختصة إقليميا, تبقى الغرف الإدارية في بعض المجالس القضائية, و كذا الغرف الإدارية الجهوية المختصة بالنظر في القضايا التي تعرض عليها طبقا لقانون الإجراءات المدنية.

(1) مسعود شيهوب, مرجع سابق, ص 282 و 283.

(2) القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998, المتعلق باختصاص مجلس الدولة و تنظيمه و عمله, الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, العدد 37 المؤرخ في 01/06/1998.

(3) المدرسة الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية, المنازعات الضريبية (المرحلة القضائية), الجزائر, ماي 2008. ص 03.

وحسب أحكام المواد 800 و 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(بالمقابل المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية سابقا) فإن اختصاص الفصل في منازعات القضاء الكامل ترجع إلى المحاكم الإدارية(الغرف الإدارية بالمجالس القضائية).

2- الإختصاص الإقليمي:حسب أحكام المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية(1) وخلافا لأحكام المادة 803 من نفس القانون ترفع الدعاوى في المادة الضرائب أو الرسوم,وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة إختصاص مكان فرض الضريبة أو الرسم.

أما اختصاص الفصل في دعاوى المتعلقة بمواد الحجز,سواء كان بالنسبة للإذن بالحجز أو الإجراءات التالية له فيرجع إلى محكمة مكان الذي تم فيه الحجز و ذلك حسب المادة 40 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (2).

(1) المادة 01/804 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية , مرجع سابق.

(2) المادة 40 / 07. المرجع سابق.

المطلب الثاني: الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية.

نظرا لخصوصية المادة الضريبية و المنازعات الجبائية التي تتسم بعدة خصائص و مميزات باعتبارها خصومات متعددة و متنوعة في الطبيعة و المقصد و الهدف، فقد نص المشرع الضريبي على شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية و ذلك بموجب قانون الإجراءات الجبائية ، وقد خصها بأحكام خاصة نظرا للخصوصية المادة الضريبية و تتمثل هذه الشروط لقبول الدعوى الضريبية في شرط التظلم الإداري المسبق، شرط ميعاد رفع الدعوى، و الشروط المتعلقة كذلك بشكل و محتوى العريضة.

الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية

التظلم الإداري المسبق المرفوع أمام الإدارة الجبائية، يعتبر أول مرحلة من المراحل النزاع الضريبي يرفعه المكلف بالضريبة حالة عدم رضاه بالضريبة التي فرضت عليه، وهذا الإجراء شرط أولي وأساسي لقبول الدعوى أمام القضاء(1) إذ يعتبر ميزة خاصة بالمنازعات الضريبية تتميز بها عن منازعات القضاء الكامل في القانون العام، ولكنها ليست الميزة المطلقة على كل المنازعات الضريبية، بل يستثنى منها المتعلقة بحقوق التسجيل و الضرائب غير المباشرة المنصوص عليهما في كل المادتين 355 من قانون التسجيل التي تنص على أن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل مسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون الموضوع طعن قضائي، و المادة 498 من قانون الضرائب الغير المباشرة(2) التي تنص على أن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

(1) حسين طهيري، المنازعات الضريبية(شرح قانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدون، الجزائر، 2007، ص 9.

(2) الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/76 يتضمن ق الضرائب الغير مباشر المعدل و المتمم، الصادر في ج ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد رقم 70 المؤرخ في 02/10/1977.

و بعد الإطلاع على هاتين المادتين يتبين أن التظلم الإداري المسبق كشرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء لا يعتبر كذلك في المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل و الضرائب الغير المباشرة.

و كقاعدة عامة يعتبر التظلم الإداري المسبق في مادة المنازعات الضريبية إجراء جوهري لقبول الدعوى أمام القاضي الإداري و تتطوي هذه القاعدة على ثلاث نتائج أساسية تتمثل في:

أنها تحمي المتقاضي عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه, كما أنها تحمي الإدارة وذلك بمنحها مهلة بمراجعة نفسها.

أنها تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون فيه.

فهي تعتبر كذلك المؤشر الوحيد في تحديد نقطة إنطلاق ميعاد رفع الدعوى (1).

(1) امزيان عزيز,منازعات الجبائية في التشريع الجزائري,شركة دار الهدى للطباعة و التوزيع , 2005الجزائر ص66

الفرع الثاني: مواعيد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية :

إن حق اللجوء إلى القضاء الإداري كما سبق الإشارة إليه أعلاه لا ينفرد به المكلف بالضريبة وحده وإنما يمكن للإدارة الجبائية أيضا ممارسة هذا الحق من خلال لجوئها هي الأخرى إلى القضاء لكن يشترط أن يكون خلال مواعيد حددتها النصوص العامة (قانون الإجراءات المدنية و الإدارية) و الخاصة (قانون الإجراءات الجبائية) وذلك سواءا بالنسبة للمكلف بالضريبة أو بالنسبة للإدارة الضريبية .

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة: حسب أحكام المادة 188 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية يجب أن تحرك في أجل أربعة أشهر ابتداء من :

يوم استلام الإشعار الذي تبلغ بموجب الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن الشكوى، سواء التبليغ قبل أو بعد إنتهاء الآجال المحدد في المواد و 77 المادة 2.3/76

من القانون الإجراءات الجبائية. يوم إستلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة الجبائية بعد أخذ رأى لجنة الطعن على مستوى الإدارة و الولاية و اللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 03/81 من قانون الإجراءات الجبائية .

تاريخ الإنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 02/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل الرد على التظلم (قرار ضمني بالرفض) أمام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فقد حدد آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة أشهر يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الفردي أو من تاريخ نشر القرار الجماعي أو التنظيمي(1).

وما يمكن ملاحظته هو أن المشرع وحد آجال رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة و لم يخص المنازعات الضريبية بأجال خاصة إستثناء عن القواعد العامة.

(1) كويسى لحسن , الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية , رسالة ماستر في قانون العام للأعمال, جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012/2013, ص 12.

2- بالنسبة للإدارة الضريبية : إن القانون الإجراءات الجبائية ينص في المادة 04/81 على أن الإدارة الجبائية تقوم برفع طعن ضد رأي لجنة الطعن أمام القضاء الإداري في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار اللجنة لذلك الرأي. أما بالنسبة للحالة الخاصة لمواعيد التحصيل فتتص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تطبق أحكام المادة 153 على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعة في مجال الضرائب المباشرة و بالرجوع للمادة السالفة الذكر من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تحدد المواعيد الخاصة بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة كما يلي:

-يقدم طلب إسترداد الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز , في أجل مدته شهر , إعتبارا من تاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز .

-يبت رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب مقابل وصل .

-يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في انتقاء الأجل المتاحة لرئيس المصلحة للبت, أو في شهر من تاريخ التبليغ قرار المدير الولائي .

وبالتالي تطبيقا للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحيل للمادة 153 من نفس القانون, فإن المواعيد الخاصة بالمنازعات التحصيل بصفة عامة تحدد كما يلي:

*تقديم شكوى الإعتراض عن التحصيل الضريبي إلى الإدارة الجبائية في أجل شهر من تاريخ تبليغ سند التحصيل .

*تمنح الإدارة الجبائية أجل شهر للبت في الشكوى الخاصة بمنازعات التحصيل إبتداء من تاريخ إيداع مذكرة صاحب الشكوى مقابل وصل .

*الطعن ضد قرار الإدارة الجبائية أمام الجهة القضائية المعنية يكون في أجل شهرا إبتداء من تاريخ تبليغ هذا القرار , أو من تاريخ إنقضاء أجل الشهر المتاح للإدارة الجبائية للبت في الشكوى(1).

(1) (كويسى لسن , الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية مرجع سابق, ص13 .

و خلافا لما فعله المشرع بالنسبة للمكلف بالضريبة بحيث وحد أجال رفع الدعوى بالنظر إلى القواعد العامة نجده قلص المدة بالنسبة للدعاوى التي ترفعها الإدارة الضريبية، و تقليص هذه المدة له مبرر، لأن الأمر يتعلق بتحصيل مبالغ مالية تعتبر ديون للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل⁽¹⁾ الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بمقتضيات الدستورية⁽²⁾ وفي الأخير لا بد أن نشير أن شرط ميعاد قبول الدعوى القضائية الإدارية لا يمكن تصحيح مخالفته، و يترتب عن عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق، وبالتالي يستوجب إحترام الآجال المحددة المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية⁽³⁾.

(1) الرخصة السنوية للتحصيل منصوص عليها سنويا في المادة الأولى من قانون المالية لكل سنة و هي محررة كما يلي: (مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة...تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم و الضرائب الغير مباشرة و الضرائب المختلفة و كذا الحواصل الأخرى لصالح الدولة...).

(2) عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ص 22.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 68.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالشكل العريضة و محتواها:

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة مستوفية القواعد العامة المنصوص عليها في القانون الإجراءات المدنية والإدارية و كذا القواعد المنصوص عليها في المادة 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث تنطلق الدعوى القضائية في المجال الضريبي ابتداء من تاريخ التسجيل الأول أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حاليا) (1) ، و تخضع الدعوى الضريبية إلى عدة شروط شكلية منها ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي و منها ما هو محدد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. بحيث ترفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة مستوفية لشروط تتعلق بشكل العريضة و محتواها.

أ- الشروط الشكلية للعريضة : إضافة إلى الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي يجب أن تتضمنها عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها، أقر المشرع بعض الشكليات التي يجب أن تتوفر في عريضة المكلف بالضريبة بحيث لا يقبل طلبه من دونها، بالإضافة إلى إلزامية تقديم الطلب أمام كتابة المحكمة الإدارية يتم تسجيل الدعوى و يسلم للمكلف وصل مقابل ذلك، و عليه فالمشرع الضريبي (2) أورد شروط استجواب توافرها في دعوى المكلف و تتمثل فيما يلي:

يجب أن تكون موقعة من صاحبها طبقا لنص المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية. و هذا دليل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة و عدم وجود الإمضاء يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الإدارية و ما يمكن ملاحظته هو أن المشرع الضريبي لم يعطي الحل المتبع حالة و جود عائق لإمضاء الطلب (3).

(1) عبد العزيز أمقران، المرجع سابق، ص 16

(2) المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق..

(3) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 72.

أما في حالة تقديمها من طرف وكيل، يتعين على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و إجراءات التسجيل غير أنه يعفى من تقديم وكالة، المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين و الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة طبقا لنص المادة 75 قانون الإجراءات الجبائية. وبالرجوع إلى أحكام المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد وجوب توقيع العريضة من طرف محامي و تمثيل المكلف بالضريبة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية التي تقع تحت طائلة عدم القبول العريضة و ذلك حسب نص المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و تعفى كل من الدولة، الولاية، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من التمثيل الوجوبي بمحامي في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل طبقا لنص المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

- تبيان الضريبة المتنازع عليها و تحديد مبلغها و سند إصدارها.
- ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة.
- يجب أن ترفق بالعريضة و وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .
- يجب أن تكون مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب للولاية للقرار المطعون فيه.

- كما يجب أن نشير إلى أن شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ الذي كان من خصائص الدعوى الجبائية ألغى بموجب المادة 28 من قانون المالية التي عدلت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية حيث لم يعد ملزما (1).

(1) قانون 07/12 المتضمن لقانون المالية المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 الصادر في الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد رقم 82 المؤرخ في 2007/12/31.

ب-محتوى العريضة : قد تضمنت المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية الشروط الضمنية التي يجب أن تتوفر عليها العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية, بحيث يجب أن تتضمن عرضاً موجزاً للوقائع التي تتصل بالنزاع و الأدلة التي تثبت صحة الإدعاء فضلاً عن البيانات العامة المتعلقة بالإسم و اللقب و محل الإقامة و موضوع الطلب.

بالإضافة إلى تسبيب العريضة الذي يكتسي طابعاً متميزاً يختلف باختلاف ما إذا كان صاحب العريضة هو المكلف بالضريبة أم إدارة الضرائب.

إذ هناك من رجال الفقه القانوني من يرى أن الإدارة الضريبية توجد في وضعية إمتيازية بدون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي, أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسمه وحده في شكواه الأصلية المقدمة لإدارة الضرائب فلا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على الحصص الضريبية(1) غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية أو مدير مديرية المؤسسات الكبرى أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب, ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي يفتح بها الدعوى(2) و هذا ما أكدته القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/02/14 الذي فصل بعدم قبول دعوى لإختلاف محتواها عن محتوى الشكوى(3). أما إدارة الضرائب فيمكن إثارة ما تشاء من الأوجه الجديدة من المنطلق أنها ملزمة بالاحتجاج بالمقتضيات الضريبية المقررة في النصوص القانونية دفعا عن مصالح الخزينة العمومية(4).

(1) عبد العزيز أمقران, عن طريق رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة, مرجع سابق, ص 35.

(2) المادة 03/83 من قانون إجراءات جبائية, مرجع سابق.

(3) قرار صادر عن الغرفة الأولى لمجلس الدولة تحت رقم 190171 بتاريخ 2000/02/14, قرار غير منشور.

(4) عبد العزيز أمقران, عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة, مرجع سابق, ص 36.

أما العريضة التي تودعها إدارة الضرائب وبالإطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع في هذا الميدان لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام القاضي الإداري إلا أنه في الحالة التي تتعلق بعرض النزاع على العدالة الإدارية أن تبين بدقة موقفها من المشكل المطروح عليه (1).

أما بالنسبة للشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بخصوص العرائض المقدمة من طرف الإدارة لم يرد بشأنها أي حكم سوى ما تضمنته المادة 02/827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التي تتعلق بتوقيع مذكرات الدفاع المقدمة بإسم الدولة من طرف الممثل القانوني للهيئة الإدارية.

وفي الأخير يمكن القول بأن القاضي يراقب هذه الشروط لرفع الدعوى أمامه و مدى إحترامها من قبل الأطراف و يقع علي الأطراف عبء إثبات إحترامهم للإجراءات و الشكليات المنصوص عليها بموجب القانون، لكن مراقبة هذه الشروط من قبل القاضي تبقى نوعا ما سهلة مقارنة مع محتوى النزاع في حد ذاته نظرا لخصوصية المادة الضريبية و تعقد الإجراءات المتعلقة بها.

(1) إمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص 76.

المبحث الثاني: سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، وإلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما لم يرد بشأنها نص خاص، و بالتالي فإن تطرقنا إلى إجراءات سير الدعوى الضريبية يعتمد بالأساس على هذه القانونين المذكورين، و الذي سنرى من خلالهما كل ما تعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية الفصل فيها.

المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الإدارية الضريبية

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الإجراءات تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيه الدعوى.

و سوف نتطرق في هذا المطلب لإجراءات في الدعوى الجبائية و ذلك في التحقيق المتمثل في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق (الفرع الأول)، ثم إلى الخبرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق:

سبق القول بأن المشرع الجبائي بنص المادة 84 ملغاة (1)، نجد أن إجراءات التحقيق العادية التي اعتمدت على أحكام هذه المادة أصبحت غير مجدية هذا ما نلاحظه من خلال الدراسة.

(1) المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

ولقد أقر المشرع الجبائي إجراءات التحقيق، حيث يقوم القاضي بإجراء التحقيق بالأمر بإجراء عملية التحقيق الخاصة إذا رأى أهمية لذلك أو إذا أمر المكلف بدفع الضريبة بذلك قبل إتخاذ القرار في الدعوي المرفوعة، و هذا ما جاءت به المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

1- التحقيق الإضافي: خلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية فإن الأمر بأخذ إجراءات التحقيق يكون جوازيا و ذلك يرجع للسلطة التقديرية للقاضي، و هذا حسب نص المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية و طبقا للفقرة الثانية من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية(1) ، فإن إجراءات التحقيق الإضافي في مجال النزاع الوعائي الضريبي إلزامي على المحكمة الإدارية كلما قدم المكلف و سائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى، و تبليغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب، الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول.

و حسب المادة 124 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية(2) ، أي بعد إنتهاء إدارة الضرائب من التحقيق الإضافي و تدعيم مذكراتها الجوابية بوقائع و أسباب لم يسبق للمكلف العلم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد، حيث يتيح للمكلف الإطلاع على تلك الوقائع و ذلك خلال مدة ثلاثون يوما و تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا .

2-مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد: إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم فإنه يمكن أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

(1) المادة 02/125 تنص على ما يلي (يكون التحقيق الإضافي إلزامي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم و عندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثانية المادة 124 أعلاه.

(2) المادة 02/124 تنص (يرسل مدير الضرائب الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط، و إذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمامه فإنه يعلن المدعي بأن له أجل مدته ثلاثون يوما للإطلاع على الملف و تقديم ملاحظة مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا و يعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

و طبقا للفقرة الثالثة للمادة 3/125 من قانون الإجراءات الجبائية(1) أن المشرع الجزائري قد ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف لوسائل جديدة إصدار الأمر بالقيام بتحقيق إضافي و بهذا قد أعطاه السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت ضرورة لذلك و تتم إجراء مراجعة التحقيق كما يلي :

- يقوم أحد الأعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول
- في مراجعة التحقيق يحظر المكلف (الطاعن) أو وكيله و هذا يعد ضمانا له .
- كما يمكن أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة.
- بعد انتهاء العون المكلف من مراجعة التحقيق , يقوم بتحرير محضر يضمنه الوقائع و ملاحظات المكلف و عند الإقتضاء وفي الحالات المذكورة أعلاه, يضمنه ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كما يقوم بإبداء رأيه هو أيضا, كما يقوم العون بإحالة محضر التحقيق على مدير الضرائب الذي يقوم بإرسال المكلف إلى المحكمة الإدارية بعد تضمينه إقتراحاته (2) .

(1) المادة 03/125 تنص (في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر في مراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأولي ذلك بحضور المشتكي أو وكيله , وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 116 أعلاه , بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة, يحرر المكلف بمراجعة التحقيق محضرا , ويضمنه ملاحظات المشتكي و كذا عند الإقتضاء ملاحظات رئيس مجلس الشعبي البلدي و يبدي رأيه و يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى مصلحة الضرائب.

(2) لقد تخلي المشرع الفرنسي على هذا الإجراء بموجب التعديلات التي أجريت على النزاع الضريبي بموجب القانون رقم 59/472 المؤرخ 1959/12/28.

الفرع الثاني: الخبرة

بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد العامة و الخاصة(1), حيث نظمه المشرع في المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والتي تحيلنا إلى المواد من 125 إلى 145 من نفس القانون, كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 86 و 85 منه بالإضافة إلى قانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. و الخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي إستشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها و قد إستقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعرضها مع طبيعة تلك الدعوى, إضافة لإنتقاء تنافرها مع روابط القانون العام(2) و تمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص من ذوي الإختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية و يبدون ملاحظاتهم و يقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات(3).

و تهدف الخبرة إلى توضيح وقائع مادية تقنية أو علمية محظي للقاضي, حسب أحكام المادة 125 من إجراءات المدنية و الإدارية , و سنتطرق فيما يلي إلى تعيين الخبير ورده أولاً و إجراءات الخبرة ثانياً.

(1) المقصود بالقواعد العامة القانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية و الإدارية أما القواعد الخاصة تتمثل قانون الإجراءات الجبائية و مختلف قوانين الضرائب.

(2) محمود توفيق إسكندر , الخبرة القضائية , دار هومة , الجزائر , 2002, ص 26.

(3) فريحة حسين , إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر, دار العلوم لنشر و التوزيع المسيلة , 2008 ص 93.

إن اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الأطراف المتنازعة.

أ- تعيين الخبير: عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تستند له مهمة، إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة هذه المهمة إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره أي خبير يعينه المكلف بالضريبة، و خبير تعينه الإدارة ، وتعين المحكمة الإدارية الثالث وهذا وفق للمادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية (1) و مهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها وإلى الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية كما تضمنت المواد من 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تعيين الخبراء، بحيث إشارة المادة 127 منه إلى أنه في حال تعدد الخبراء المعينين، يقومون بأعمال الخبرة معا، ويعدون تقريرا واحدا، وإذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

ب - رد الخبير: يحق لكل طرف (المكلف بالضريبة أو الإدارة) رد الخبير سواء كان معين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم و يوجه طلب الرد إلى المحكمة الإدارية، بحيث يجب أن يكون معللا في أجل ثمانية أيام كاملا، إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ إسم الخبير و على الأكثر بداية إجراءات الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، و ذلك طبقا للمادة 04/86 من القانون الإجراءات الجبائية، و إستنادا للمادتين 132 و 133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (2).

(1) يجري نص المادة 02/86 من قانون الإجراءات الجبائية علي النحو التالي (تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية ، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك ،وفي الحل ، يعين كل طرف خبيره ، ويعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

(2) مسعودي عبد الرؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (رسالة ماجستير في الحقوق) كلية الحقوق جامعة الجزائر ، سنة الجامعية 2010/2011 ص 192.

فبالعودة إلى نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية: *القراءة المباشرة.

*القراءة الغير مباشرة إلي غاية الدرجة الرابعة.

*وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

ج - إجراءات الخبرة: و يقوم بأعمال الخبرة, خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلن المصلحة الجبائية المعنية, وكذلك المحتج و إذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات طبقا للمادة 06/86 من قانون الإجراءات الجبائية. و يقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه, و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة .

و يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية, حيث يمكن للأطراف التي تم أن تطلع عليها في أجل عشرين يوما كاملا.

وفي الأخير بعد إنتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم وأتعابهم, وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية, طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 09/86 من قانون الإجراءات الجبائية.)⁽¹⁾

إن اللجوء إلى الخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري, بل تتميز الخبرة دائما بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده , فهو غير ملزم بنتائج الخبرة, حتى على المستوي المحاسبي, وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/10/15 حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير و أن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه في الخبرة المصفي الضرائب. حيث أنه فعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها و القيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل شك في صحتها (2) .

(1) العيد صالحى الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية , دار هومة , طبعة ثالثة, 2008, ص 79

(2) قرار رقم 005722 , الصادر بتاريخ 2002/10/15 مجلة مجلس الدولة , العدد الخاص بالمنازعات الضريبية , سنة 2003, ص 102

المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الإدارية الضريبية

نصت المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية طبقاً لأحكام الأمر 66/154 المؤرخ في 08/06/1966 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل و المتمم⁽¹⁾، و هذا القانون تم إلغائه بمجرد سريان أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد⁽²⁾.

و رغم التعديلات المتتالية على قانون الإجراءات الجبائية حتى سنة 2014 لم يعدل المشرع المادة 89 التي تنص على الأمر 66/154 المتضمن قانون الإجراءات المدنية بالرغم من إلغائه. ومنه فإن الفصل في الدعاوى الضريبية التي ترفع أمام المحاكم الإدارية يكون طبق القانون 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و إنطلاقاً منه سنتبع إجراءات الفصل في الدعوى.

الفرع الأول: الجدولة و سير الجلسة

أ- الجدولة: يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية و يبلغ محافظ الدولة، كما يجوز لتشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة في حالة الضرورة، أن يقرر في أي وقت جدول أية قضية بمفردها للجلسة من أجل الفصل فيها بإحدى تشكيلاتها.

- يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة⁽³⁾، و يجوز في حال الإستعجال تقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس التشكيلة الحكم.

ب- سير الجلسة : بعد تلاوة القاضي المقرر لتقريره المعد حول القضية يعني حول النزاع الضريبي يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية إن رغبوا في ذلك ، وهنا المحكمة غير ملزمة بالرد على الأوجه المقدمة شفويًا ما لم تؤكد بمذكرة كتابية ، وفي حال تقدم ملاحظات شفوية يتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي ، وكما يمكن أيضاً لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات.

(1) إرجع للمادة 89 من نفس القانون المعدل بموجب المادة 33 قانون المالية لسنة 2008 .

(2) إرجع للمادة 64 من قانون 08/09 السابق الذكر .

(3) إرجع للمادتين (874, 876) من قانون 08/09 السابق الذكر .

وخلال الجلسة و بصفة إستثنائية يمكن للقاضي أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه (1) .

و بعد إتمام هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته و يتمثل دوره حيث إن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير و الوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة , لتقديم تقرير مكتوب في أجل شهر من تاريخ استلامه , و يجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد إنقضاء الأجل المذكور أي إنقضاء شهر, ثم يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب الذي يتضمن عرضا عن الوقائع و القانون و الأوجه المثارة و رأيه حول كل مسألة مطروحة و الحلول المقترحة للفصل في النزاع ,و يختتم بطلبات محددة.

وأخيرا يقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات (2) .

الفرع الثاني : صدور الحكم و محتواه

صدور الحكم : نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أن تطبيق مقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحكمة الإدارية و تضمنت هذه المواد كيفية صدور الحكم و شكله وكذا محتواه و مضمونه.

*كيفية صدور الحكم: يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات, و يتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق و يتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة.

(1) إرجع للمواد (887.886.885.884) من نفس القانون 09/08 , السابق الذكر.

(2) إرجع لأحكام المواد (899.898.897) من نفس القانون.

وفي حالة التأجيل يجب أن يحدد تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية .
لا يجوز تمديد الجلسة المداولة إلا إذا إقتضت الضرورة الملحة لذلك,على أن لا تتجاوز جلستين متتاليتين , و يتم النطق بالحكم علنيا, كما يقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوق في الجلسة من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية, و يعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به(1).

*شكل الحكم و مضمونه: يجب أن يشمل الحكم تحت طائلة البطلان, العبارة الأتية (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و باسم الشعب الجزائري) وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية:
- الجهة القضائية التي أصدرته.

- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

- تاريخ النطق به.

- إسم و لقب النيابة العامة عند الإقتضاء.

- إسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم , وفي حال الشخص المعنوي تذكر طبيعة و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو بمساعدة الخصومة.

الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في الجلسة علنية(2).

ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببه, و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون, ولا بد من الإشارة إلى النصوص القانونية.

كما يجب إستعراض وقائع القضية و طلبات إدعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات و الأوجه المثارة بإيجاز و يشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمدة عليها, و إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة.

(1) إرجع إلى أحكام المواد (274.270) من قانون 09/08 , السابق الذكر .

(2) إرجع إلى المادتين (277.276.275) من نفس القانون 09/08 , وإرجع إلى الملحق 07 السابق الذكر للإطلاع على شكل حكم المحكمة الإدارية .

و عند الإقتضاء إلى الخصومة و ممثليهم , وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس (1).
و يتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الإقتضاء, وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط, يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر قاضي الذي أصدره, أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدلا من أمين الضبط الذي لم يوقع و يحفظ أصل الحكم , وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية(2).

وفي الأخير نشير إلى أن منطوق الحكم يختلف باختلاف نوع النزاع فإن كان النزاع حول الوعاء الضريبي فإن منطوق الحكم برفض الدعوى شكلا أو بعدم التأسيس, ومنه الإبقاء على مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها, ولا يمكنه الحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة, أما إذا قبلت الدعوى شكلا من طرف القاضي و تم النظر في موضوعها وكانت مؤسسة فإنه يتم النطق بالاعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع , وفي هذه الحالة يتم تحديث أسس جديدة عند الإقتضاء لفرض الضريبة و يحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة .

و أما إذا كان النزاع حول مادة تحصيل الضريبة, فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلا أو الحكم لإلغاء القرار لإدارة الضرائب لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل (3) .

(1) إرجع إلى المادة 889 من قانون 09/08 , السابق الذكر .

(2) إرجع إلى المادة 278 و 279 أو 893 من نفس القانون 09/08.

(3) خرشي إلهام , المنازعات الضريبية في المواد الإدارية , رسالة ماجستير في القانون العام , جامعة فرحات عباس , كلية الحقوق و العلوم الإدارية , سطيف, 2004, ص 188.

الفرع الثالث: حفظ الملف و تبليغ الحكم و آثاره

أ- تحفظ أصول الأحكام و الأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل إستلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقي ملحقة بالحكم ، وفي حالة إستئناف الحكم أو الأمر يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الإستئناف و يتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم.

وعن طريق محضر قضائي أساسا ، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصومة عن طريق أمانة الضبط(1).

نلاحظ أن المشرع خول مهمة التبليغ إلى المحضر القضائي بعدما كان تبليغ القرارات التي تتخذها الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي إلى أطراف الدعوى، حيث يبلغ القرار بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى(2).

و يكون التبليغ بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه ، فيبلغ إلى الطرف الآخر من أجل تنفيذه و التبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلق موضوعها، بالمصلحة العامة، والتي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو التبليغ الحكم الصادر بشأنها لإدارة الأطراف (3) .

(1) إرجع إلي المدتين 894 ، 895 من قانون 09/08 السابق الذكر.

(2) فريحة حسين ، المرجع السابق ، ص 118.

(3) أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 86 .

ب- آثار الحكم : تتمثل آثار الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية و الفصل في الدعوى الضريبية في تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه , وكذا في أثره على أطراف الدعوى الضريبية (المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب)

- حيازة حكم المحكمة الإدارية لحجية الشيء المقضي فيه:

إذا لم يطعن الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية خلال المواعيد المحددة قانونا (1) فإنه يحوز الحكم قوة الشيء المقضي فيه, وحجية الشيء المقضي فيه تعني عدم اللجوء أطراف الدعوى إلى القضاء ثانية, وإلا سيكون الحكم الثاني(بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها).

ولكن إذا كان الفصل في الدعوى برفضها لعيب الشكل أو الإختصاص فإن هذا الحكم لا يحوز قوة الشيء المقضي فيه و تقبل الدعوى الثانية و يتم النظر فيها.

- من حيث آثار الحكم على أطراف الخصومة : ومن هنا الآثار تتمثل في تنفيذ الحكم حيث أنه بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية , و ذلك بمجرد طلبها, و النسخة التنفيذية هنا يعني أن تكون ممهورة بالصيغة التنفيذية .

ومنه يكون حكم المحكمة الإدارية قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه, فالإستئناف لا يوقف التنفيذ إلا أن المعارضة توقف التنفيذ فهي لها أثر موقف للتنفيذ مالم يأمر بخلاف ذلك (2) .

(1) فريحة حسين , المرجع السابق , ص 119.

(2) إرجع للمادتين 955 و908 من قانون 09/08 , السابق الذكر.

و من آثار التنفيذ حكم المحكمة الإدارية ضمن قانون الإجراءات الجبائية ما يلي :

- تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لإعتماده كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل .

وكما نصت المادة 01/98 من قانون الإجراءات الجبائية على إسترجاع المصاريف المتعلقة بدمغ العريضة وتسجيل الوكالة بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا ربح دعواه, فهنا يجب الإشارة إلى أن إجراء دمج العريضة تم إلغائه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008, وأبقى المشرع على هذا النص.

عند إلغاء المحكمة الإدارية لقرار يتضمن إعفاء أو تخفيضا في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحميلها للمكلف بالضريبة المصاريف يضع مدير الضرائب بالولاية سند التحصيل

حيث يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة,و الذي يستحق أداء مبلغه وفقا للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل الضرائب و الرسوم (1), والقرارات التي تلغيها المحكمة الإدارية هي التي تقدمها إدارة الضرائب إلى المحكمة ضد آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على القيمة المضافة.

و أخيرا نلاحظ أنه إذا كان الحكم الفاصل في النزاع الضريبي لصالح إدارة الضرائب, فإن تنفيذه سهل لأن الإدارة تلجأ مباشرة إلى عملية التحصيل الضريبي و بالطرق الجبرية لأنه بحوزتها حكم قضائي, و المصاريف التي تحملها المحكمة للمكلف بالضريبة هي أيضا تكون محل تحصيل, وتقوم مصالحها بإجراءات تحصيلها.

أما إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة و تراخت إدارة الضرائب عن تنفيذه فما على المكلف في هذه الحالة إلا إتباع إجراءات العامة للتنفيذ(2) .

(1) إرجع للمادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية , السابق الذكر.

(2) إرجع للمواد 601. 602 . 612 من قانون 09/08. السابق الذكر.

الحالة الأولى : إذا كانت الضرائب محل النزاع, قد قام المكلف بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها و صدر حكم المحكمة بإلغائها فإن المكلف هنا يكون بصدد إسترجاع المبالغ.

الحالة الثانية :التي لم يقم المكلف فيها بأي تسديد لضرائب و كانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها فهنا يكون المكلف بصدد طلب توقيف إجراءات المتابعة ضده أو بصدد مستخرج الضرائب لا يحتوي ضرائب التي تم إلغائها أو تخفيضها.

- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية: ينتج عن صدور الحكم إستنفاد سلطة و رقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه ,فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في :

- الطعن بالمعارضة.

- الإعتراض الغير خارجة عن الخصومة.

- دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره (1).

(1)أنظر المادة 285 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر.

خاتمة الفصل:

تعتبر الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية تهدف إلى ضمان حقوق طرفي القاعدة الجبائية و بالخصوص المكلف بالضريبة فيما يخص عملية الفرض الضريبي التي تقرها الإدارة، و إجراءات التحصيل التي تمارسها كوسيلة من الإدارة من أجل تحصيل ديون الخزينة العمومية ، حيث يبرز إنصاف القاضي الإداري بدور إيجابي في اجراءات الدعوى الإدارية حيث يستهدف تحقيق أكبر قدر من الضمانات للمتقاضين و تسيير سبل الوصول إلى الحق المكفول قانونا ، ومن هنا تتميز إجراءات التقاضي الإداري بأنها ذات صفة إيجابية يتولى فيها القاضي بإستخدام و سائل عديدة من أجل تحقيق المشروعية و العدالة الجبائية.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن المشرع أخضع المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين إنطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية و التي هي محل الدراسة و هذا لهدف جعل طرفي القاعدة الجبائية من مكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية في وضعية مريحة و تسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا من أجل إثبات وضعية إتجاه الطرف الأخر . و تتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة و مميزة ، فهي تتميز بطابع تفحصي ، والأسبقية للكتابة ومبدأ المواجهة ، ما يسمح من خلال سيرورة الدعوى الجبائية إلى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم التخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوءه إلى إستخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعات.

الفصل الثاني

تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة وأمام القضاء الإستعجالي

إن إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية و كمبدأ عام ليس لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة, إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في القانون الإجراءات المدنية و الإدارية القانون رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة, بالإضافة إلى ذلك ما كرسه القانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 منه والتي تنص على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية, أمام مجلس الدولة, عن طريق الإستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها (1). وبالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية تكون قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة.

ونص المشرع الجزائري في المادة 10 على أنه (يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة إبتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات مالم ينص القانون على خلاف ذلك (2)).

كما نصت الماد 2 الفقرة الثانية على أنه (أحكام المحاكم الإدارية قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة مالم ينص القانون على خلاف ذلك).

و طبقا لأحكام المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يختص مجلس الدولة بالفصل في إستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية كما يختص أيضا كجهة إستئناف في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة. ويعد الإستئناف وجه من أوجه الطعن العادي, عرفته المادة 332 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال الهدف المرغوب فيه, فالإستئناف حينئذ طعن عادي يؤدي إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلا لمنطوق أو إلغاء الحكم الصادر عن جهة درجة الأولى و بإضافة إلى إختصاص المجلس الدولي كمحكمة أولى و أخرى درجة تمت ولايته بوصفه محكمة إستئناف إلى الحكم الصادر من المحكمة الإدارية باعتبارها جهة إستئناف تنظر في النزاع حيث الوقائع والقانون (3) .

(1) بريارة عبد الرحمان. شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (قانون 09/08 مؤرخ في: 23/02/2008) منشورات بغداددي, طبعة 3 الجزائر, 2011, ص 208.

(2) قانون عضوي رقم 01/98 المؤرخ في مايو 1998, يتعلق بإختصاص مجلس الدولة و تنظيمه و عمله, الجريدة الرسمية, عدد 37, سنة 98.

(3) سالم راشد العلوي, القضاء الإداري (دراسة مقارنة) دار الثقافة, الطبعة الأولى, الإصدار الأول, عمان , الأردن, 2009, ص 135.

نجد أن اللجوء إلى القضاء الإستعجالي هو إجراء إستثنائي تقتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني قبل إصدار الأحكام ولا شك أن حسن سير العدالة و القضاء يقتضي الفحص و التدقيق ومنح الأطراف المهل و الآجال الكافية لتحضير دفاعهم و دفعوهم, لكن من جهة أخرى نري أن هذا التأني كثيرا ما يتسبب في إهدار حقوق و إحداث أضرار يصعب إصلاحها بعد صدور الأحكام و القرارات القضائية ومن هنا تبرز أهمية وجود تدابير إستعجالية أمام القضاء الإداري لتمكين المتقاضين من مخاصمة بعضهم بإتباع إجراءات مبسطة و مستعجلة, قصد الحصول على أوامر إستعجالية, وهذا في إنتظار الفصل في النزاع أما قاضي الموضوع المختص و يقصد بالقضاء الإستعجالي (الفصل في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق, وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء و قتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو إحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين.)

ويخضع للإستعجال في المادة الجبائية طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية نذكر منها مادته 146, وأحكام الإستعجال المنصوص عليها في القانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك وفقا للمادة 948 منه التي تنص على ما يلي (يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية و لأحكام هذا الباب....)

و عليه سنتناول في هذا الفصل تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة و القضاء الإستعجالي بداية من شروط إجراءات رفع الدعوى إلى غاية الفصل فيها.

المبحث الأول: تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة كجهة إستئناف.

يختص مجلس الدولة في الفصل في المنازعات الضريبية، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمامه وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية ، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 المتعلق بإختصاص مجلس الدولة وتنظيمه وعمله والمعدل بموجب القانون العضوي 11-13 و بالتالي سنعالج هذا المبحث في مطلبين الشروط القانونية لإستئناف أمام مجلس الدولة في المطلب الأول، والفصل في الدعوى في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الشروط القانونية لإستئناف أمام مجلس الدولة .

إن كل القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بخصوص المنازعات الضريبية تكون قابلة للطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة مع الإستثناء بالحالة المتعلقة بالضرائب الغير المباشرة التي منح فيها القانون للغرفة الإدارية سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة وأن تخضع إلا للطعن بالنقض حيث نصت المادة 138 من قانون المالية لسنة 2002 الموافق للمادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية (1) .

الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالإستئناف:

إن المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، تحيل فيما يخص الطعن بإستئناف إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاص مجلس الدولة و تنظيمه وسيهر، بالرجوع إلى هذا القانون نجد أن المادة 40 منه تحيل بدورها فيما يخص الإجراءات المتبعة في الدعوى المرفوعة أمام مجلس الدولة، إلى قانون الإجراءات المدنية وعليه فإن شروط الإستئناف وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية تتوزع، بالإضافة إلى تلك المتعلقة

(1) المادة 138 من قانون المذكور أعلاه تنص (يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 و المتعلق في إختصاص الدولة و تنظيمه و سيهر ، الجريدة الرسمية رقم 37 في سنة 1998 غير أن المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات، علي ورق مدموغ)

بالأشخاص الخصومة من ضرورة توفر شرط الصفة، المصلحة، والأهلية في أطراف النزاع، تلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه وأيضا المتعلقة بالإجراءات ومواعيد.

1- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الإستئناف: يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال، بالمستأنف والمستأنف عليه، ويشترط حسب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية توافر الصفة و المصلحة حيث نجد أن المشرع جعل الصفة من النظام العام دون المصلحة حيث نجد أنه لم يشر للأهلية، وهذا يعني إنه تبني الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة و ليس شرط الدعوى .

أ-الصفة: يقصد بشرط الصفة في الإستئناف على من كان خصما في الدعوى الإبتدائية 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 بالإستئناف، ومن جهة أخرى يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب إختصاصه، الإستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على إختلاف أنواعها، والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب، ويسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة، إعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية أما عن صفة المدير الولائي للضرائب فإن هذا الأخير لديه الصفة بإعتباره ممثل للإدارة المركزية للضرائب على مستوى 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 و الإدارية وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادرة بتاريخ 1993/03/28 (1) .

ب-المصلحة: لانجد تعريفا قانونيا للمصلحة، بينما نجد تعريف الفقه للمصلحة على أنها الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها بالجوء إلى القضاء.

(1) 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 للدولة.

وبالتالي فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي, فلا دعوى بدون مصلحة, وعلى هذا الأساس يعد شرط توفر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا بالمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب بإعتبار أنه الخصم الذي يقيمها. أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه, لقبول الدعوى الجبائية المرفوعة ضده وما نلاحظه هو سكوت المشرع عن تخلف شرط المصلحة, دون أن يبين جزاء تخلفها في الدعوى عكس شرط الصفة الذي حدده في الفقرة من المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية, بأن القاضي يثير تلقائيا انعدام الصفة, وبالتالي إذا رجعنا إلى الفقه الجزائري نجد أنه قد أدرج المصلحة من الشروط التي تتعلق بالنظام العام, ولا يثيرها القاضي تلقائيا, بل يجوز للمكلف أو المدير الولائي للضرائب إثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى, وفقا لأحكام المادة 68 من نفس القانون (1) إذا فالمصلحة القانونية أن يستند المستأنف سواء الإدارة أو المكلف إلى حق أو مركز قانوني فيكون إجراء الإستئناف حماية هذا الحق بتقريره عند النزاع فيه أو العدوانية عليه أو تعويض مالحق من ضرر جراء ذلك, وعليه فصاحب المصلحة في الإستئناف هو الذي يكون طرف في الخصومة و أن تكون له مصلحة في الإستئناف, فإذا إنعدمت يقرر بعدم القبول الإستئناف.

ج- الأهلية: المقصود بأهلية التقاضي هو الأداء أمام القضاء, و الأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرط لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها, فما تباشر الدعوى من وليس أهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة, وعليه فإذا المدعي متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى, ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه فإن الدعوى تظل صحيحة و لكن يوقف النظر في الخصومة إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها (2).

(1) عمار بوضياف, دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية , الطبعة الأولى , جسور النشر , 2009, ص 54.

(2) طاهري حسين , شرح الوجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية , دار الخلدونية , 2005, ص 74.

حيث جاء في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, النص على الأهلية, ضمن الدفع ببطلان الإجراءات و جعلها المشرع من النظام العام, يثيرها القاضي تلقائيا, و بالتالي فإن عدم توفر شرط الأهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضريبة, يترتب عليه عدم صحة الإجراءات, وفقا لأحكام المادة 65 من نفس القانون (1).

2- الشروط المتعلقة بحكم المستأنف: يمكن إستخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى أحكام المادة 902 من قانون الإجراءات الإدارية و المدنية يتمثل فيما يلي:

أ- أن يكون الحكم المستأنف قضائيا: أي صادر من جهة قضائية, والمتمثل في المحكمة الإدارية وما تجدر الإشارة إليه هو أن القانون الإجراءات المدنية و الإدارية أضاف إمكانية الإستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات هيئة و لكن يشترط دائما أن تكون قضائية و لقد حدد المشرع الجزائري بمقتضى المادة 800 من نفس القانون موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية و القابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة وهي (الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها) (2).

ب- أن يكون الحكم المستأنف صادرا إبتدائيا: فإن كان الإستئناف ينصب إلا على الأحكام القضائية, فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن إستئنافه بل يجب أن يكون صادرا إبتدائيا, ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها إبتدائيا بحكم قابل للإستئناف أمام مجلس الدولة, و إشتراك الأحكام الإبتدائية يقصد به أيضا إستبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيرا قبل الفصل في الموضوع (3).

(1) تنص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه (يثير القاضي تلقائيا إنعدام الأهلية, و يجوز له أن يثير تلقائيا إنعدام التفويض للممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي).

(2) إمزيان عزيز , مرجع سابق , ص 90.

(3) مسعودي عبد الرؤوف , مرجع سابق , 221.

3- الشروط المتعلقة بالشكل و الإجراءات و ميعاد الإستئناف:

أ- الشروط المتعلقة بالشكل و الإجراءات: يرفع الإستئناف بعريضة تسجيل بأمانة الضبط بمجلس الدولة، و يقوم أمين الضبط، بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في السجل الخاص، على أن يقدم للمستأنف وصلا بإستلام العريضة، وإن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالإستئناف أو يثبت أنه معفى بدفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أونسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم قبول الطعن بالإستئناف شكلا، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21 حيث بمقتضيات المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية (1) يجب لقبول عريضة الإستئناف شكلا أن يرفق بها إيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها وبعد عرض الإستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على رئيس الغرفة الإدارية المختصة لتعيين القاضي المقرر، الذي يقوم بعد وصل الملف إليه، بتبليغ أطراف الخصومة به، ويحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فرض النزاع وفقا لأحكام المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 من نفس القانون و يجب أن تتوفر في عريضة الإستئناف وفقا للمادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية البيانات الشكلية التالية :

* ذكر إسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.

* يجب أن يرفق المستأنف طلبه بنسخة عن الحكم الذي قدم الطعن ضده.

(1) المادة 241 من قانون إجراءات المدنية تقابلها المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية و التي تنص (لا تقيد القضية إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا مالم ينص القانون على خلاف ذلك....)

* يجب أن يتضمن الإستئناف عرضاً موجزاً للوسائل والأدلة التي يستند عليها ثم الطلبات التي يريد من خلالها الحصول على حقه .

* يجب أن يكون الطعن بالإستئناف مستقلاً, أي لكل حكم مطعون فيه يجب أن يقدم كل طلب منفرداً.

* يجب أن تكون عريضة الإستئناف موقعة من قبل محامي معتمد لدى مجلس الدولة وإلا كان الطلب تحت طائلة عدم القبول وفقاً لأحكام المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

* يجب كذلك إرفاق عريضة الإستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضده, التي تؤكد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة 541 من نفس القانون .

ب- ميعاد الإستئناف: ويقصد بميعاد الإستئناف (المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق بالإستئناف)⁽¹⁾, وحسب المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل الإستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب يسري من تبليغ المصلحة الجبائية, وفي هذا السياق نلاحظ أن المادة المذكورة لم تحدد سريان الإستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة وهذا يعني تطبيق الأجل المنصوص عليها في المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية, ولقد حدد المشرع أجل الإستئناف وفقاً لذلك بشهرين, تسري هذه المادة وفقاً لأحكام المادة 02/91 من قانون الإجراءات الجبائية من يوم تبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى, من طرف أمين الضبط و يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المكلف بالضريبة بواسطة محضر قضائي وفقاً لأحكام المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و تقلص هذه المدة في المواد الإستعجالية إلى 15 يوم.

(1) طاهري حسين, مرجع سابق, ص 114

و الملاحظ أن قانون الإجراءات المدنية كان يحدد ميعاد الطعن بالإستئناف بأجل شهر واحد بينما قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حدده بشهرين وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم إستئنافه فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة و عندها يبدأ سريان ميعاد تقدم طلب الإستئناف وفقا لأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (1).

(1) محمد الصغير بعلي, النظام القضائي الإداري الجزائري , دار علوم النشر و التوزيع , عنابة, 2009 , ص159

الفرع الثاني: أثار رفع الإستئناف: بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية, بإعتبارها جهة قضائية أول درجة أعطى المشرع للمتقاضين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من أجل مراجعة هذا القرار فيترتب على هذا الطعن أثار تترتب فيما يلي:

1- عدم وقف التنفيذ المستأنف: الإستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية(1) , أي أنه يبقى الحكم قابلا للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالإستئناف, فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الطرف الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب فيمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها طبقا لأحكام المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (2) .

أما في القانون الفرنسي الصادر في 1989 المتعلق بقانون المحاكم الإدارية إعتبر المشرع أن وقف التنفيذ المطعون فيه إنما هو أصل عام يمكن أن يتم بمجرد الطعن في الحكم وليس إستثناء ذلك لأن وقف التنفيذ الحكم المطعون فيه دون إشراك أن يترتب على الحكم الناتج يتعذر تداركها حيث يكفي أن يكون من شأن تنفيذ الحكم إحداث ضرر, فبالرجوع إلى المادة 913 نجد أن المشرع الجزائري ذهب في هذا الإتجاه و ذلك لأنه لا يمكن قبول إعاقه السير العادي للإدارة بواسطة الطعون حيث يتزايد عددها مالم يتعرف لها بالأثر الموقوف.

(1) تنص المادة 908 من قانون 09/08 , السابق الذكر على أن (الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقفا).

(2) تنص المادة 913 من نفس القانون 09/08 (يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها و عندما تبدو الأوجه المثارة في الإستئناف شأنها تبرير القرار المستأنف) .

ومما سبق يتضح بأنه لقبول طلب وقف تنفيذ حكم قضائي لابد من توفر الشروط التالية :

أ- تبعية الطلب بدعوى أصلية تتمثل في الإستئناف: وهذا طبقا لنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/07/12 بين (ز.ع) و مدير الضرائب لولاية قسنطينة و الذي جاء في الشكل:

حيث أن المدعي أمام مجلس الدولة من أجل طلب وقف تنفيذ قرار قضائي قضى برفض الدعوى لعدم التأسيس.

حيث أن طلب وقف التنفيذ لقرار قضائي يجب أن يكون تبعا لدعوى أصلية هي الطعن في القرار المطلوب وقف تنفيذه في حين أنه بدعوى الحال لا يثبت الطالب أنه طعن عن طريق الإستئناف في قرار مجلس قضاء قسنطينة المطلوب وقف تنفيذه و بالتالي تعين عدم قبول الطلب شكلا (1).

ب- تأثير الحكم القضائي الضريبي : و هذا طبقا لنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذلك ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2011/05/18 بين (ب.ع) و مديرية الضرائب لولاية برج بو عريريج و الذي جاء فيه (من حيث الشكل :حيث أن الطلب جاء مستوفيا للأوضاع و الأشكال القانونية ,وهو مقبول .)

من حيث الموضوع: حيث أن المدعو(ب.ع) يلتمس وقف التنفيذ القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس القضاء برج بوعريريج الذي رفض دعواه الرامية إلى إلغاء إخضاعه لدفع مبلغ الضريبة المقدرة 380.000.00 دج و إحتياطيا تعيين خبير و ذلك إلى حين فصل مجلس الدولة بإستئناف هذا القرار.

وحيث تنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها و عندما تبدو الأوجه المثارة في الإستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف.

(1)أمر مجلس الدولة رقم 025899 , الصادر بتاريخ 2005/07/12, الغرفة الخامسة (غير منشورة), أنظر الملحق 13

وحيث بالرجوع إلى معطيات القضية يتبين بأن الشرطان المنصوص عليهما في المادة المذكورة أعلاه غير متوافران إذ لا يظهر تنفيذ القرار المطلوب وقف تنفيذه قد يعرض المدعي خسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها ولا أن الأوجه المثارة في الإستئناف قد تؤدي إلغاء القرار المستأنف .

حيث لذلك يتعين التصريح برفض طلب وقف التنفيذ (1) .

وفي قرار آخر رقم 021621 الصادر بتاريخ 2004/09/28 بين (ع.أ) ومديرية الضرائب لولاية ميلة حيث تم إستئناف القرار الصادر عن مجلس قسنطينة الصادر بتاريخ 2002/04/17 حيث طلب المستأنف (ع.أ) وقف تنفيذ القرار القاضي لرفض طلبه في تعيين خبير, إذ يلتمس وقف تنفيذه إلى حين الفصل في الإستئناف, المرفوع أمام مجلس الدولة برفض طلب وقف التنفيذ كون أن الأوجه المثارة من المدعي غير جدية.

وفي قرار آخر رقم 031648 الصادر بتاريخ 2006/02/15 بين (ص.ه) ومديرية الضرائب لولاية قسنطينة حيث تم الإستئناف القرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة الصادر بتاريخ 2005/07/09 و تم طلب وقف التنفيذ القرار القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس و التي يطالب فيها المدعي بتعيين خبير لتحديد الضريبة المستحقة ففضى مجلس الدولة برفض الطلب لعدم دفع جدي من شأنه أن يؤدي إلى إيقاف التنفيذ .وكذلك في قرار رقم 031629 الصادر بتاريخ 2006/02/15 بين (ب.ق) ومديرية الضرائب لولاية خنشلة حيث تم إستئناف قرار صادر عن مجلس قضاء أم البواقي الصادر في تاريخ 2005/10/25 و تم طلب وقف تنفيذ القرار القاضي بالمصادقة على الخبرة و بأن ترد المبلغ الزائد عن الضريبة و مبلغ التعويض إلى حين الفصل في الإستئناف, ففضى مجلس الدولة برفض الطلب كون أن إدارة الضرائب لم تأتي بأي دفع جدي من شأنه أن يؤدي إلى إلغاء القرار موضوع الطلب (2) .

(1) قرار مجلس الدولة رقم 068447, الصادر بتاريخ: 2011/05/18 , الغرفة الخامسة (غير منشورة) أنظر الملحق 14 .

(2) المديرية العامة للضرائب , مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية), قرارات مجلس دولة الصادرة في مجال الضريبي, العدد رقم 02, مايو, 2008, ص 45 .

بالإضافة القرار الصادر بتاريخ 2002/04/30 تحت رقم 009451 و الذي جاء فيه (حيث أن مديرية الضرائب لولاية عنابة تلتزم وقف القرار الصادر بتاريخ 2000/12/03 عن مجلس قضاء عنابة الذي بعدما صادق على تقرير الخبرة أمر بتخفيض الضرائب الممتدة على الفترة من 1992 إلى غاية 1995. لفائدة السيد(د.خ).حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكذلك فيما يخص جزامة و إستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تتجر عن تنفيذ القرار.

حيث فيما يخص الأوجه التي أثارها المدعية في قضية الحال غير سديدة فيما يخص الخبرة المأمورة بها وكذا خطر خسارة المدعية بمبلغ الخفض المأمور به (1) , ومنه قضى مجلس الدولة برفض الإستئناف لعدم التأسيس .

حيث يتضح من هذا القرار أن وقف التنفيذ الحكم الفاصل في مادة الضرائب يجب أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع و كذا فيما يخص جزامة و إستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تتجر عن تنفيذ القرار .

منه نرى أنه لو يطبق المشرع وقف التنفيذ للحكم إلى حين الفصل في الإستئناف على جميع الدعاوى من خصوصيات عن الدعوى الضريبية و ديون الخزينة العمومية .

(1) جمال السائس , المنازعات الضريبية في ظل الإجتهد القضائي , الجزائر , منشورات كليك , الجزائر, الطبعة الأولى, 2014, ص 176.

المطلب الثاني: الفصل في الدعوى من طرف مجلس الدولة (صدور قرار مجلس الدولة).

إذا كانت المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع الجبائي تصدر أحكاما قضائية, فإن مجلس الدولة يصدر ما يسمى القرارات القضائية .

وقد جاء النص على القرارات التي يصدرها مجلس الدولة في الباب الثاني المتعلق بالإجراءات أمام مجلس الدولة ضمن الفصل الثالث حيث تنص المادة 916 (على أنه تطبق أحكام المواد من 874 إلى 900 المتعلقة في الفصل في القضية أمام مجلس الدولة و عليه من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى كيفية صدور هذه القرارات و شكلها ومحتواها, وكذا كيفية تبليغها وتنفيذها.

الفرع الأول : صدور قرارات مجلس الدولة .

بالنسبة إلى إجراءات الصدور, ووفقا لأحكام الإجراءات المدنية والإدارية, فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها و يحيل الملف إلى محافظ الدولة, ويتمتع هذا الأخير بمهلة شهرا واحدا لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف, فبعد إنتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها, فإنه يتم التحديد جلسة في الطعن للنظر في الطعن ويتم ذلك بالإتفاق مع كل من مستشار المقرر ورئيس الغرفة .

مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 10 أيام من تاريخ إنعقادها على الأقل, برسالة موصى عليها بعلم الوصول وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقا للمادة 7 لقانون 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 وهذا وفقا لأحكام المادة 269 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

بعد إتمام المداولة و التوصل إلى حكم بشأن القضية, يتم النطق بهذا الحكم في الجلسة علنية, حتي وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت بسرية, عليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزماً بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كسائر الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية المدنية في الموضوع (1).

الفرع الثاني: الشكل ومحتوى القرار

طبقاً لأحكام المادة 916 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق عليها مقتضيات أحكام المواد من 874 إلى 900 من نفس القانون, وبالعودة إلى المواد نجد أن المشرع يحيل ثانياً إجتتاب الحكم على أسماء الخصوم وتشكيلة المحكمة وممثل محافظ الدولة .

حيث تنص المادة 276 منه على ضرورة أن يتضمن ما يلي :

*الجهة القضائية مصدرة القرار, أسماء وألقاب القضاة الذين تداولوا على القضية

*تاريخ النطق به

*إسم ولقب ممثل النيابة العامة و أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم

*أسماء وألقاب الخصوم و موطن كل واحد منهم

*أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيلهم

*الإشارة إلى النطق بالحكم في جلسة علنية

كما أضافت المادة 889 من نفس القانون على وجوب أن يتضمن الحكم أيضاً, الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة, وأنه تم الإستماع إلى القاضي المقرر إلى محافظ الدولة, وكذا إلى كل شخص تم سماعه من أمر من الرئيس.

(1) كويسي لحسن, الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية, رسالة ماستر في القانون العام للأعمال, جامعة قاصدي مرياح , كلية الحقوق و العلوم السياسية, ورقة , 2012/2013 ص 31 و 32.

ومن الضروري تسبيب القرار قبل النطق به, وذلك من حيث الوقائع و القانون , كما يستلزم إستعراض وقائع القضية بإيجاز, وطلبات و إدعاءات الخصوم إلى غير ذلك .

وما تجدر الإشارة إليه أن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, قد إستعمل أسلوب الإحالة, وأهم ملاحظة عليه هو أنه أوجب في المادة 890 منه على أن يكون تسبيب منطوق الحكم بكلمة (يقرر) سواء كان أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

الفرع الثالث: تبليغ قرار مجلس الدولة و تنفيذه

1-تبليغ القرار:يكون التبليغ عن طريق المحضر القضائي , الإجراء المكرس من قبل المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية , في تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة حيث وعن طريق الإحالة تطبق أحكام المادة 894 منه والتي تنص على أنه(يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي).

أما المادة 895 من نفس القانون فأنها أجازت بصفة إستثنائية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية و بواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام كطريقة إستثنائية إلى كل من الخصمين, المكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب المعنية.

إلا أنه ما نلاحظه فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة هو أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ولا في قانون الإجراءات الجبائية, المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة (1) .

(1) يوسف دلاندة , الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية , وفق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية , دار هومة , 2009

2-تنفيذ القرار:إن أهم مرحلة في التقاضي هي المرحلة تنفيذ القرار و هو ما يصبو إليه المتقاضي من خلال لجوءه للقضاء و طبقا لأحكام 281 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإن القرارات لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية 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).

إن تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا مقارنة بالأحكام المدنية و ذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام, الذي لا يمكن الحجز عليه, إضافة إلى أن القاضي الإداري لا يمكن توجيه أوامر للإدارة طبقا لمبدأ الفصل بين السلطات أي السلطة الإدارية و السلطة القضائية, فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية في حين ينتقل القاضي في القيام بعمله و المتمثل في الفصل في النزاعات المعروضة عليه (1).

(1) فضيل كوسة , منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات الدولة , دار هومة , الجزائر , 2011, ص76 .

المبحث الثاني: تسوية النزاع الجبائي أمام القضاء الإستعجالي

تعد الدعوى الإستعجالية الإدارية من الوسائل التي وضعت للمتقاضين بغيت حماية حقوقهم المهددة بخطر محقق و الحفاظ على مراكزهم القانونية، ولهذا نظمها المشرع الجزائري من خلال أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حيث تتميز بخصائص تتفرد بها عن باقي الدعاوى ولم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للقضاء الإستعجالي و إنما ترك تعريفه للفقه حيث عرفه هذا الأخير بأنه (الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم بإتخاذ إجراءات وقت ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو إحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين) (1) .

و يحظى القضاء الإستعجالي بأهمية بالغة حيث يلجأ له الخصوم لعرض النزاع على مستوي الإداري عندما تتطلب الظروف حماية قضائية عاجلة، فالدعوى الإستعجالية تختلف عن غيرها من الدعاوى من حيث سيرها، و أجالها و الحكم فيها، وتعرف الدعوى الإستعجالية بأنها (مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى الفصل بصفة سريعة و مستعجلة و مؤقتة لحماية المصالح التي يخشى تعرضها للأضرار يصعب إصلاحها)، كما تعرف بأنها وسيلة لإتخاذ تدابير تحفظية أو تحقيقية مؤقتة و عاجلة لحماية المصالح قبل تعرضها لنتائج يصعب إصلاحها أو يستحيل تداركها (2) . ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى شروط و إجراءات رفع الدعوى أمام القضاء الإستعجالي في المطلب الأول وفي المطلب الثاني الفصل في الدعوى و أثره .

(1) حسين بن الشيخ أث ملويا، المنتقى في القضاء الإستعجالي الإداري، (دراسة قانونية و فقهية و قضائية مقارنة)، الطبعة الثانية، دار هومة ، الجزائر، 2007، ص 12 .

(2) سلامي عمور، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، جامعة الجزائر، 2009/ 2010، ص 41.

المطلب الأول: شروط وإجراءات رفع الدعوى أمام القضاء الإستعجالي

نص المشرع الجزائري على أحكام الإستعجال في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ضمن الباب الثالث في المواد 917 إلى 948, حيث نصت هذه الأخيرة على أن الإستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, إلا أنه لا يوجد في قانون الإجراءات الجبائية مواد خاصة بالإستعجال الجنائي بالرغم من أهميته, بل يوجد فقط بعض المواد جاءت متفرقة تحيل الإستعجال في المادة الضريبية إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الإدارية و المدنية و هي المادة 03/82 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أن دعاوى الإستعجال الإداري يختص بالفصل فيها إلى المحكمة الإدارية, بتشكيلة جماعية وهذا ما نصت عليه المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

الفرع الأول : شروط رفع الدعوى أمام القضاء الإستعجالي : لرفع الدعوى إستعجالية لابد من توفر شروط موضوعية و أخرى شكلية .

1- الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية: يشترط في اللجوء إلى هذه الدعوى توافر عدة شروط نريدها وفقا لما يلي :

أ- شرط توفر حالة الإستعجال: الإستعجال هو شرط أساسي لإنعقاد الإختصاص للقضاء المستعجل (1) , ويعتبر مستعجلا كل ما لا يقبل تأجيله حيث يعرف بأنه الخطر الحقيقي المحدق بالحق المراد حمايته و الذي يلزم دوره بسرعة لا توفرها إجراءات التقاضي العادية فالمطلوب هو المحافظة على الحق الذي يخشى عليه أمر لا يحتمل الإنتظار حتى يعرض أصل النزاع على قضاء الموضوع (2) .

(1) الغوثي بن ملح, القضاء المستعجل و تطبيقاته في النظام القضائي الجزائري, الديوان الوطني للأشغال العمومية, طبعة 1. الجزائر ص 9.

(2) بريارة عبد الرحمان, مرجع سابق , ص 217 .

لم يعرف ولم يتطرق المشرع الجزائري لحالات الإستعجال بل ترك السلطة التقديرية للقاضي حيث ترتبط هذه الأخيرة بعدة إعتبارات أهمها نوع الطلب المستعجل, موضوعه, أطرافه, و المصالح المادية و المعنوية, المهدة و غيرها (1) كما يجب أن تستمر حالة الإستعجال من وقت رفع الدعوى إلى صدور الحكم , فإذا فقدت الدعوى عنصر الاستعجال قبل الفصل فيها يجب التصريح بعدم الإختصاص, و ذلك لأن القضاء المستعجل ليس قضاء موضوعيا بل قضاء استثنائي يلجأ إليه فقط في الأحوال التي يكون فيها عنصر الاستعجال قائما (2) .

ب- شرط عدم المساس بأصل الحق: على الرغم من أن التدابير الإستعجالية التي يقوم بها القاضي تعتمد على عنصر الخطر الذي يمكن أن يلحق بحق المدعي غير أنها لا تمنح ضمانات كافية للمدعى عليه. ولم يعرف المشرع أصل الحق و عليه نستشف بعض الآراء الفقهية , رأي الأستاذ مجدي بوجة, قاضي الأمور المستعجل يختص في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت, و ذلك بصفة مؤقتة دون المساس بأصل الحق المتنازع عليها بشكل قطعي إذ أن ذلك شأن قاضي الموضوع, إلا أن ذلك لا يمنعه من فحص النزاع من ظاهرة المستندات لتبيين مدى جدية الإجراء الوقي المطلوب و المتعلق بالمحافظة على أصل الحق موضوع النزاع, بحيث لا يتعدى ذلك إلى المساس بأصل الحق ذات. فأصل الحق هو السبب القانوني المحدد و إلتزامات كل من الطرفين قبل الآخر, فلا يجوز له (القاضي) أن يتناول هذه الحقوق و الإلتزامات بالتفسير و التأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما (3) .

(1) بالعباد عبد الغاني, الدعوة الإستعجالية الإدارية في الجزائر, دراسة تحليلية مقارنة, مذكرة لنيل الشهادة ماجستير, فرع المؤسسات السياسية و الإدارية, كلية الحقوق والعلوم السياسية, قسم القانون العام, جامعة منتوري قسنطينة, 2007/2008 ص 16.

(2) محمود إبراهيم القلموني, المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على أياي المبيعات, الدار الجامعية الإسكندرية, ص 57 .

(3) طاهري حصين , مرجع سابق , ص 14.

ج- شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري: انطلاقاً من مبدأ قابلية القرار الإداري للتنفيذ بذاته ودون الحاجة للجوء للقضاء بمعنى إمتياز التنفيذ المباشر فإن الإعتبارات العملية لقاعدة عدم عرقلة تنفيذ الإداري تتمثل في الهدف العمل الإداري ألا هو تحقيق الصالح العام و إشباع حاجات المجتمع فلا تهدر بحسب الأصل مصلحة إلا أنه قد تتعسف الإدارة أحياناً وتعتمد إلى مخالفة القانون و اللوائح 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

الأضرار بحقوق الأفراد، وهذا ما أدى بالمشروع الجزائري كما هو الحال في فرنسا ومصر إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الإستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي و الإستلاء والغلق الإداري وقد أكدتها المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وكما نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (1).

2- الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية: لاختلف الدعوى الضريبية الإستعجالية عن باقي الدعاوى في الشروط العامة، و التي تتمثل في شرطاً الصفة و المصلحة غير أن الدعوى الضريبية المستعجلة تختلف في بعض الشروط والتي تتمثل :

أ- شرط رفع الدعوى في الموضوع: كأصل عام يشترط لقبول الدعوى الإستعجالية ضرورة إقترانها بدعوى مرفوعة في الموضوع حيث عبر المشرع عن ذلك صراحة بموجب نص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وترفق عريضة الدعوى الإستعجالية بنسخة من عريضة الدعوى وفقاً لنص المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أو إستثناءاً يجوز رفع الدعوى إستعجالية دون رفع دعوى مسبقة في الموضوع متى توفرت حالات إستعجال قصوى مادة 928/2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(1) عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 123.

ب- شرط رفع دعوى في أجل معقولة: أقره الإجتهد القضاء في الجزائر وهو مشتق من شرط الاستعجال، فإذا كانت المدة الفاصلة بين الوقائع وبين تاريخ رفع الدعوى طويلة، فلا يعتبر النزاع ذو طابع إستعجالي مادام الطاعن لم يلجأ إلى القضاء بدعوى إستعجالية، فعلى الرغم من أنه لا يوجد أجل معين للدعوى الإستعجالية إلا أنه من غير المنطقي أن يتجاوز ميعاد دعوى الموضوع كحد أقصى (1).

ج- عدم إشتراط الشكوى النزاعية: لا يشترط في القضايا الإستعجالية القيام بالطعن الإداري المسبق أو التظلم الإداري، لأن العبرة بطابع الاستعجال، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1985/12/28 الذي جاء فيه (متى كان التدبير الإستعجالي يتميز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء وجب عدم إخضاع الدعوى الإستعجالية بالطعن الإداري المسبق، ومن ثم إعفاءها منه دون التقيد بالأجل المنصوص عليه تحت طائلة البطلان بموجب المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة التي توجب هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب لولاية المختص في أجل شهر من تاريخ القرار، إن قاضي الدرجة الأولى الذي صرح بعدم القبول العريضة الرامية إلى تأجيل المتابعة و المطالبة بالغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع، بسبب مخالفتها لمقتضيات المادة 445 من قانون الضرائب، قد أخطأ في تفسير القانون مما يستوجب إلغائه (2).

(1) أسماء عتيقة ، الضمانات القانونية المنوحة للمكلف بالضريبة في المنازعات الجبائية ،مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة البليدة 2 ، 2016/2017، ص 138.

(2) أحمد لعور و نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر و التوزيع ، طبعة 1 ، الجزائر ، بدون سنة ، ص 171 .

الفرع الثاني: إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية

ترفع الدعوى الإستعجالية 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 القضاء الإستعجالي و الغاية منه بإعتبار قضاء إستثنائي خاصة فيما يتعلق في المدة الزمنية و الحجية (1).

و سنتطرق في هذا الفرع على هذه الإجراءات المتمثلة في شرط الكتابة, إستدعاء المدعي عليه, وأخيرا إلى شرط توافر المصلحة و الصفة و الأهلية .

(1) مسعود شيهوب , مرجع سابق , ص 154.

أ- شرط الكتابة : ترفع الدعوى الإستعجالية بعريضة مكتوبة و يشترط في إجراءات الاستعجال الخاصة بالجباية أن تتم بناء على عريضة يرفعها المدعي إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، ويجب أن تتضمن العريضة إسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي، وكذلك إسم الجهة الإدارية للمدعي عليها، ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني، وتسجل الدعوى في سجل مخصص لهذا الغرض يبين فيه رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء الأطراف المدعى والمدعي عليه.

ووفقا لأحكام المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (1)، فإنه يجب تضمين العريضة الرامية لإصدار تدابير إستعجالية على عرض موجز للوقائع و الأوجه المبرر للطابع الإستعجالي للقضية وبالنسبة للعريضة الرامية لوقف تنفيذ القرار الإداري فيجب أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع وإلا كانت محل عدم قبول وفقا لأحكام نص المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (2).

المشرع لم يكتفي بوصل إيداع العريضة أمام جهة الموضوع وهو ما يثبت رفعها، وإنما أضاف نسخة من العريضة ليطمئن قاضي الاستعجال لوجود إرتباط حقيقي بين الدعويين وإن الأوجه المثارة تتسم بالجدية، وهو ما لم تتضمنه المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تشترط فقط تزامن دعوى وفق تنفيذ القرار الإداري مع دعوى مرفوعة في الموضوع .

ب- إستدعاء المدعي عليه: وفقا لأحكام المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص (تبلغ رسميا العريضة إلى المدعي عليهم وتمنح للخصوم أجال قصيرة من طرف المحكمة، لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم ويجب إحترام هذه الأجال و إلا أستغني عنها دون إعدار.)

(1) أنظر للمادة 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، السالفة الذكر .

(2) بريارة عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 470 .

وبالتالي يشترط في حالة رفع دعوى إستعجالية تبلغ العريضة للمدعي عليه و تكليفه بالحضور للجلسة, غير أن التبليغ و التكليف بالحضور يتم وفقا للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأنجع والأجدر مرافقته بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد ضمن ظرف موصى عليه, وهذا لتقادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرح من جراء عدم التبليغ .و يتم عمليا عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور و كذا تاريخ تلقي التبليغ, وهو الأمر الذي كرسه قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بإجراءات التبليغ الرسمي (1) .

ج- توافر شروط الصفة و المصلحة و الأهلية : تعتبر هذه الشروط من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الشخص الطاعن ,حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلا, سواءا كان قضاء مدنيا أو إداريا كما يمتد إلى القضاء المستعجل بصفة أخص .

ولقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على شروط الواجب توافرها قانونا لقبول الدعوى بصفة عامة والدعوى الإستعجالية بصفة خاصة, حيث جاء في نص هذه المادة أنه (لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة, وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون يثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه. كما يثير القاضي إنعدام الإذن إذا ما إشتراطه القانون.)

بالإضافة إلى ما جاءت به أحكام المادة 65 من نفس القانون (2) .

و إنعدام هذه الشروط يؤدي بالدعوى إلى عدم القبول , والقاضي يثيرها من تلقاء نفسه كونها من النظام العام. بالإضافة لما أقره المشرع من شروط نجد شرطا إضافيا لم يقره المشرع غير أن الإجتهد القضائي أقره لإنعقاد اختصاص قاضي الأمور المستعجلة, و الذي يتمثل في أن يتم رفع الدعوى الإستعجالية في أجل معقولة, حيث يعتبر معيارا التقرير مدى وجود الحالة الإستعجالية.

(1) كوسي لحسن , مرجع سابق, ص 44/45.

(2) إرجع إلى المادة 65.

فبالرغم من أنه لا يمس شرطا من شروط الدعوى الإستعجالية رفع الدعوى في ميعاد معين، إلا أنه يجب أن لا يتجاوز ميعاد رفع الدعوى الموضوع كحد أقصى و إلا فإن ذلك يعني عدم وجود حالة الاستعجال، ضف إلى ذلك أن الإجتهد القضائي لا يعتبر النزاع ذا طابع إستعجالي كلما طالت المدة بين تاريخ الوقائع وتاريخ رفع الدعوى (1).

المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الإستعجالية و أثرها على دعوى الموضوع.

بتوافر الشروط السابقة الذكر سواء كانت الموضوعية أو الشكلية، و بعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبها، وذلك من خلال الإطلاع على العرائض الكتابية والوثائق المقدمة من كلا الطرفين يصدر القاضي الإستعجالي أمره في النزاع المعروض عليه، هذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب الحكم في الدعوى الإستعجالية في الفرع الأول بالإضافة إلى أثره على دعوى الموضوع الفرع الثاني

الفرع الأول: الحكم في الدعوى الإستعجالية

كان الفصل في الدعوى الإستعجالية وفق القانون القديم من اختصاص قاضي فرد وهو غالبا ما يكون رئيس الغرفة الإدارية أو العضو الذي ينوبه رئيس المجلس القضائي و الأحكام التي تصدر عنه تحمل صيغة أمر، ذلك حسب المادة 171 مكرر والمادة 172 من قانون الإجراءات المدنية القديم، أما قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد طبقا لنص المادة 917 منه يفصل في الاستعجال بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع (2).

و تعتبر القضية مهياًة للفصل فيها بمجرد إستكمال الإجراء المنصوص عليه في المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و التأكد من إستدعاء الخصوم بصفة قانونية إلى الجلسة وفقا لنص المادة 930 من نفس القانون. يختتم التحقيق بإنهاء الجلسة، ما لم يقرر قاضي الاستعجال تأجيل إختتامه إلى تاريخ لاحق و يخطر به الخصوم بكل الوسائل، وفي الحالة الأخيرة يجوز إن

(1) كويبي لحسن، مرجع سابق ص 46 .

(2) يوسف دلاندة ، مرجع سابق، ص 214.

توجه المذكرات و الوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة وقبل إختتام التحقيق ومباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي, بشرط أن يقدم الخصم المعني الدليل عما قام به أمام القاضي (1) .

يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى الجلسة الأخرى.

و الأمر الإستعجالي كيفية الأحكام القضائية بصفة عامة يجب أن يتضمن ثلاث أقسام هامة وهي:

أولاً: الوقائع و تتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم ودفوعهم الشكلية و الموضوعية و الوثائق التي تقدم بها.

ثانياً: الأسباب أو الحثيات, ويجب القاضي على دفوع التي تقدم بها الأطراف مع ذكر النصوص القانونية .

ثالثاً: منطوق الأمر الإستعجالي.

ووفقاً لنص المادة 934 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يتم التبليغ الرسمي للحكم الإستعجالي, وعند الإقتضاء يبلغ بكل الوسائل وفي أقرب الأجل.

الفرع الثاني: آثار الحكم على دعوى الموضوع .

يترتب على الأمر الإستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه غير أنه, يجوز لقاضي الاستعجال أن يقرر تنفيذه فور صدوره .

يبلغ أمين ضبط الجلسة , بأمر من القاضي, منطوق الأمر ممهور بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصومة بقابل وصل إستلام ,إذا اقتضت ظروف الاستعجال ذلك هذا ما جائت به المادة 935 من نفس القانون.

(1) لينة زغلي. حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري, مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر ,تخصص قانون الإداري ,كلية الحقوق , جامعة خيضر بسكرة , 2011/2012 ص 80 .

فالأمر الإستعجالي القاضي بوقف التنفيذ قرار إداري، هو أمر ذو طابع وقتي لا يجوز حجية الشيء المقضي فيه، فحجية تنتهي بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية الناظرة في الموضوع

فمثلا إذا صدر أمر إستعجالي يقضي بوقف تنفيذ قرار إداري معين، وصدر بعده قرار في الموضوع من طرف المحكمة الإدارية يقضي بأن قرار الإدارة مشروع، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى إلغاء القرار قد رفضت، فالمدعي لا يجوز له أن يحتج للإدارة بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجال، إلا أنه بالنسبة للقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة و يلزم قاضي الأمور المستعجلة .

و الأمر الإستعجالي قابل للإستئناف أمام مجلس الدولة سواءا كان هذا الأمر متضمنا إيقاف التنفيذ أو رفضه (1) .

(1) أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 107 .

خاتمة الفصل:

يختص مجلس الدولة بالنظر في المنازعات الضريبية بإعتباره قاضي اختصاص أول وآخر درجة قاضي إستئناف وقاضي نقض, ثم الفصل في المنازعات الضريبية عن طريق الطعن ضد حكم المحكمة الإدارية وتتمثل هذه الطرق في الطعن بالإستئناف و الطعن بالنقض ولكل منهما شروط إجراءاتها إلا أن الطعن بالنقض في المنازعات الضريبية لا يتم إلا بعد فوات أجل الإستئناف ولم يقر به المستأنف ثم صدور قرار مجلس الدولة الفاصل في المنازعات الضريبية وطرق الطعن ضده, وطرق الطعن ضد قرار مجلس الدولة هي نفس ما رأيناه أمام المحاكم الإدارية بإستثناء إلتماس إعادة النظر و الطعن الخاص لصالح القانون, ولكن كل طرق الطعن لم يتناولها قانون الإجراءات الجبائية وبالتالي تتم دراستها بالرجوع إلى قانون الإجرائي العام (قانون الإجراءات المدنية والإدارية), وتظهر أهمية نظر مجلس الدولة في المنازعات الضريبية من خلال العدد المعتبر للقضايا المسجلة و المفصولة فيها من طرف مجلس الدولة بإعتباره آخر مرحلة وذلك من خلال التقارير السنوية الخاصة بالمنازعات الضريبية .

كما أعطى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد لموضوع الاستعجال في القضاء الإداري حقه من الإهتمام و التجديد مقارنة بقانون الإجراءات المدنية السابق الذي اتسم بالعمومية وعدم الكفاية في التناول.

كذلك ما يمكن إستخلاصه من هذا الفصل هو أن المشرع الجزائري وضع حماية للحقوق والمراكز القانونية و الأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة على حد سواء في مواجهة أضرار قد تكون مستقبلا, آلية تعد ضمانة للطرفين وهي الدعوى الإستعجالية والتي ترمي إلى مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة, وتحقيقا لذلك وضع المشرع مجموعة من الشروط يجب على قاضي الاستعجال التقيد بها , إلا أن تعقد شروطه قد لا تسمح بتأدية الهدف المنوط بها و خاصة كون المجال الجبائي يتعلق بجوانب مالية قد تسبب أضرارا إذا لم يتم تداركها في وقتها المحدود.

الخاتمة: من خلال دراستنا في هذه المذكرة نجد أن المشرع أخضع المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين إنطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية 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 إتجاه الطرف الأخر.

فالمرحلة القضائية للمنازعات الضريبية تتسم بكونها مرحلة إجرائية بحت، والقاضي الضريبي يتمتع بسلطات واسعة تمليها الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية، على أساس إنتمائها إلى المنازعات القضاء الكامل، سواء عند التحقيق في الدعوى الضريبية وسلطته في إتخاذ تدابير التحقيق المنصوص عليها قانوناً أو حين الفصل فيها، إذ يقوم من جهة تقدير مدى قانونية القرار الإداري المطعون فيه مثله مثل قاضي الإلغاء، ولكن بإعتبار المنازعات الضريبية من دعاوى القضاء الكامل فتتعدى سلطة إلغاء القرار لتشمل حتى التخفيض أو الإعفاء من دفع الضريبة المفروضة على المكلف بها، وهنا تبقى الشكاوى المقدمة في إطار المنازعات الضريبية ما هي إلا تطبيق لشرط التظلم الإداري المسبق الذي يدخل في إطار المنازعات القضاء الكامل.

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

- نجد أن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية قد منح صلاحيات أكثر لقاضي الإداري بحيث أصبح له دور فعال و إيجابي في الدعاوى عامة وفي الدعاوى الضريبية خاصة فقد منحه المشرع عدة وسائل لتحقيق في هذه الدعوى من الإستعانة بخبير وسماع شهود و الإنتقال لمعاينة أماكن أو أي وسيلة أخرى من وسائل التحقيق التي يراها ضرورية و منتجة للدعوى .

- كذلك نجد أن المكلف بالضريبة مقيد بمجموع الطلبات التي يقدمها أثناء الشكوى الأولية في حين يمكن للإدارة الجبائية أن تقدم أثناء مجريات التسوية وبالتحديد أثناء التحقيق لطلبات جديدة وهذا يعتبر تغليب لسلطة الإدارة على المكلف وإضعاف ل ضمانات الأخير أمام الإدارة .

- كما أن إستعمال أسلوب الإحالة بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية و الإدارية , أدى إلى وجود فراغات لاسيما في المنازعة الجبائية أمام قضاء الاستعجال, وأحيانا أخرى عدم تناسق النصوص في المواعيد و الشكليات الإجرائية, وعليه يجب وضع بعض الحلول العملية لتسهيل عمل القاضي وخدمة لخصومة المنازعات الضريبية , و محاولة تبسيط إجراءات المنازعة فيها ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة , خاصة وأن الخصم إدارة عمومية تتمتع بامتيازات.

- ينبغي توحيد أو جمع القوانين الضريبية المتعددة و المتعلقة بالمنازعات الجبائية ,في تقنين واحد شامل لكافة النصوص و الإجراءات خاصة وبعد أن تعددت التعديلات على القوانين الجبائية مرتين كل سنة مالية أحيانا , وهذا ما يساهم لامحالة في دعم تدقيق القاضي الإداري في القضايا المطروحة أمامه , ما يجعل لجوء المتقاضين إلى القضاء تعبيرا على وجود عدالة جبائية.

يجب النص على إجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية بصفة كاملة ودقيقة في قانون الإجراءات الجبائية و خاصة ما يتعلق بالإستعجال الجبائي في مجال التحصيل, بسبب مميزات إجراءات الدعوى الإستعجالية في المنازعة الضريبية, ورفع شرط تقديم ضمانات من طرف المكلف بالضريبة كونه شرط يعبر عن عرقلة إرادة المكلف في التقاضي .

- من الجوانب الإيجابية التي يمكن أن تستنتج من هذا البحث ما أتى به المشرع فيما تعلق لسلطة القاضي الإداري على توجيه الأمر للإدارة من أجل تنفيذ الأحكام القضائية حيث سابقا لم يكن ممكنا للقاضي الإداري أن يوجه أوامر للإدارة قصد تنفيذ القرارات وهذا راجع لمبدأ الفصل بين السلطات , إذ لايجوز للسلطة القضائية أن تصدر أوامر للسلطة الإدارية مالم ينص على خلاف ذلك إلا أن هذه المشكلة تم التطرق إليها ومعالجتها في قانون إجراءات مدنية و إدارية , حيث أعطى المشرع للقاضي الإداري سلطة إصدار الأوامر للإدارة بهدف تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة بإلغاء القرارات الإدارية المشوبة ,فأصبح للقاضي الإداري الحق صراحة في توقيع الغرامة التهديدية و الأمر بتصفيتها في حالة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي للأحكام القضائية أو في حالة التأخر أو التماطل في التنفيذ وهذا ما يسمح لامحالة في حل إشكالية التنفيذ للأحكام و القرارات خاصة وأن مجال الجباية يتطلب السرعة في تنفيذها سواءا كانت لصالح المكلفين أو الإدارة.

كذلك ما يمكن إستخلاصه هو أن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة لاسيما في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب على المكلفين بالضريبة و القضاة الإداريين وحتى الباحثين هذا المجال التحكم و الإمام به, خاصة و أنه من التشريعات التي تدخل عليها عدة تعديلات سنويا من خلال قوانين المالية سواء السنوية أو التكميلية من هذا المنطلق و من خلال الإستنتاجات المختلفة نجد أنه على المشرع إستدراك الكثير من الجوانب الخاصة بتسوية النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية خلقا لتوازن القانوني بينهما و تحقيقا لعدالة جبائية متينة.

القوانين :

*القوانين العضوية, القانون العضوي 01 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 هـ الموافق ل 30 مايو 1998م والمتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله .

*قانون 02/98 مؤرخ في 04 صفر 1419 هـ الموافق ل 30 مايو 1998 م المتعلق بالمحاكم الإدارية.

*قانون 12/07 مؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2007 م المتضمن قانون مالية 2008 م.

*قانون 09/08 مؤرخ في 18 صفر 1429 هـ الموافق ل 25 فبراير 2008 م يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

*قانون الإجراءات الجنائية 2017 م

الأوامر والقرارات:

* أمر 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم صادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد رقم 70 مؤرخ في: 1977/10/02.

* عبد العزيز أمقران, عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في المنازعات الضرائب المباشرة مجلة مجلس الدولة , عدد خاص بالمنازعات الضريبية, 2003 م (مجلة).

*قرار صادر عن الغرفة الأولى لمجلس الدولة تحت رقم 190171 بتاريخ 14 فيفري 2000 م.

*قرار رقم 69818 الصادر بتاريخ 08 مارس 1993 م من الغرفة الإدارية للمحكمة العليا

*أمر مجلس الدولة رقم 025899 الصادر بتاريخ 12 جويلية 2005 م الغرفة الخامسة الملحق 13.

*قرار مجلس الدولة رقم 068447 الصادر بتاريخ 18 ماي 2011 م الغرفة الخامسة أنظر الملحق 14.

*المديرية العامة للضرائب, مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية) قرارات مجلس الدولة السادرة في مجال الضريبي.

الكتب:

*أحمد لعور ونبيل صقر, الموسوعة القضائية, في المنازعات الضريبية, دار الغرب للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, الجزائر.

*السبتي فارس, المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري, دار هومة, الجزائر, 2008 .

*العيد صالح, الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية, دار هومة, الطبعة الثالثة, 2008 م.

*الغوثي بن ملح, القضاء المستعجل وتطبيقاته في النظام القضائي الجزائري, الديوان الوطني للأشغال العمومية, الطبعة الأولى, الجزائر, 2001 م.

*أمزيان عزيز, المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري, شركة دار الهدى للطباعة والتوزيع, الجزائر, 2002 م.

*بربارة عبد الرحمان, شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون 09/08 المؤرخ في: 2008/02/23, منشورات بغدادي, الطبعة الثالثة, 2011 م.

*جمال السائيس, المنازعات الضريبية في ضل الإجتهد القضائي, منشورات كليك, الطبعة الأولى, الجزائر 2014 م.

*حسين بن الشيخ أث بن ملويا, المنتقى في القضاء الإستعجالي الإداري, (دراسة فقهية وقانونية وقضائية مقارنة), الطبعة الثانية, دار هومة 2007 م.

*رشيد خلوفي, قانون المنازعات الإدارية, شروط قبول دعوى تجاوز ودعوى القضاء الكامل, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998 م.

*سالم راشد العلوي, القضاء الإداري (دراسة مقارنة) دار الثقافة, الطبعة الأولى, الإصدار الأول عمان الأردن, 2009 م.

*سلامي عمور, الوجيز في القانون المنازعات الإدارية, جامعة الجزائر, 2010/2009 م.

*طاهري حسين, شرح الوجيز للإجراءات المتبعة في الموارد الإدارية, دار الخلدون, 2005 م.

*عمار بوضياف, القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة), جسور للنشر و التوزيع, الجزائر, 2008 م.

*عمار عوابدي, النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الرابعة, الجزء الثاني, الجزائر, 2005 م.

*فريحة حسين, إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر, دار العلوم للنشر والتوزيع, المسيلة, 2008 م.

*فضيل كوسا, منازعات التحصيل الضريبي في إجتهد الدولة, دار هومة, الجزائر, 2011 م.

*محمود إبراهيم القلموني, المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة, على أساس المبيعات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 1998 م.

*مسعود شيهوب, المبادئ العامة للمنازعات الإدارية, الهيئات و الإجراءات أمامها, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, الجزء الثاني, 1998 م.

*محمد الصغير بعلي,النظام القضائي الإداري الجزائري,دار العلوم للنشر والتوزيع,عنابة,

2009 م.

*يوسف دلاندة, الوجيز فب شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية, وفقا لقانون

الإجراءات المدنية و الإدارية, دار هومة,2009 م.

المذكرات:

- * أسماء عتيق, الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر, دراسة تحليلية مقارنة, مذكرة لنيل شهادة ماجستير, فرع المؤسسات, الجامعية, البلدة 2 , 2017/2016 .
- * بالعابد عبد الغاني, الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر, دراسة تحليلية مقارنة, مذكرة لنيل شهادة ماجستير, فرع المؤسسات السياسية والإدارية, كلية الحقوق و العلوم السياسية, قسم القانون العام, جامعة منتوري, قسنطينة, 2008/2007 .
- * جبور أحمد, بن خلوة جلول, الطابع الخاص للمنازعات الجبائية, مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء , الجزائر, 2008 م.
- * خرشي إلهام, المنازعات الضريبية في المواد الإدارية, رسالة ماجستير في قانون العام, جامعة فرحات عباس, كلية الحقوق و العلوم الإدارية, سطيف, 2004 م.
- * كويسي لحسن, الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية, رسالة ماستر في قانون العام للأعمال, جامعة قاصدي مرباح, كلية الحقوق والعلوم السياسية, ورقلة, 2013/2012 م.
- * لبنة زلغي, حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري, مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون إداري, كلية الحقوق, جامعة خيضر بسكرة, 2012/2011 م.
- * مسعودي عبد الرؤوف, المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (رسالة ماجستير في القانون العام, جامعة فرحات عباس, كلية الحقوق والعلوم الإدارية, سطيف, 2004 م.

الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	مقدمة
ث	أهمية الموضوع
	الفصل الأول: تسوية النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية
7	تمهيد الفصل الأول
8	المبحث الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية
8	المطلب الأول: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية
9	الفرع الأول : الشروط المتعلقة بالمصلحة,الصفة و الأهلية القانونية
11	الفرع الثاني : الإختصاص القضائي للفصل في الدعوى الضريبية
13	المطلب الثاني: الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية
13	الفرع الأول: شرط التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الضريبية
15	الفرع الثاني : مواعيد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية
18	الفرع الثالث : الشروط المتعلقة بالشكل العريضة و محتواها
22	المبحث الثاني: سير الدعوى أمام المحكمة الإدارية
22	المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الإدارية الجبائية
22	الفرع الأول: إجراءات التحقيق
25	الفرع الثاني : الخبرة
28	المطلب الثاني: الفصل في الدعوى الإدارية الضريبية
28	الفرع الأول: الجدولة و سير الجلسة
29	الفرع الثاني : صدور الحكم و محتواه

32	الفرع الثالث : حفظ الملف وتبليغ الحكم و آثاره
36	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة و القضاء الإستعجالي
38	تمهيد
40	المبحث الأول: تسوية النزاع الضريبي أمام مجلس الدولة كجهة إستئناف
40	المطلب الأول: الشروط القانونية للإستئناف أمام مجلس الدولة
40	الفرع الأول: شروط قبول الطعن بالإستئناف
47	الفرع الثاني: آثار رفع الإستئناف
51	المطلب الثاني :الفصل في الدعوى من طرف مجلس الدولة(صدر قرار)
51	الفرع الأول : صدور قرارات مجلس الدولة
52	الفرع الثاني : شكل و محتوى القرار
53	الفرع الثالث : تبليغ قرار مجلس الدولة و تنفيذه
55	المبحث الثاني : تسوية النزاع الضريبي أمام القضاء الإستعجالي
56	المطلب الأول : شروط و إجراءات رفع الدعوى أمام القضاء الإستعجالي
56	الفرع الاول : شروط رفع الدعوى أمام القضاء الإستعجالي
60	الفرع الثاني : إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية
63	المطلب الثاني : الفصل في الدعوى الإستعجالية و أثرها على دعوى الموضوع
63	الفرع الأول : الحكم في الدعوى الإستعجالية
64	الفرع الثاني : آثار الحكم على دعوى الموضوع
66	خاتمة الفصل
68	الخاتمة
	المراجع و المصادر
72	الكتب- المذكرات- الأوامر و القرارات- القوانين

