

جامعة مولود معمري - تيزي وزو -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون - نظام ل.م.د

## منازعات التحصيل والوجاء أمام القضاء الإداري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القنون

تخصّص قانون العون الاقتصادي

تحت إشراف الأستاذ :

إعداد الطالبين :

أ/ برزيق زكرياء

- بوسابر إيمان

- حساين ملاك

لجنة المناقشة :

أ/ بوفراش سفيان ، أستاذ محاضر "ب" ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو .....رئيساً

أ/ برزيق زكرياء ، أستاذ مساعد "أ" ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو.....مشرف ومقرّر

د/تاجر محمد ، أستاذ مساعد "أ" ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو .....ممتحناً

السنة الجامعية : 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

أهدي جهدي المتواضع هذا إلى أبي أطل الله في عمره

إلى أمي الحبيبة شفاها الله

إلى إخوتي وأخواتي

إلى صديقاتي

إلى كل أساتذتي الذين درّسوني طول مشواري الدّراسي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل ، وأخصّ بالذّكر الأستاذ :

"بوطيش عبد النّور"

إيمان

# إهداء

أهدي جهدي المتواضع هذا إلى أبي أطل الله في عمره

إلى أقي الحبيبة

إلى إخوتي وأخواتي

إلى عائلتي كل باسمه

إلى صديقاتي

إلى كل أساتذتي الذين درّسوني طوال مشواري الدراسي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل ، وأخصّ بالذكر الأستاذ :

"بوطيش عبد النور"

ملاك

# كلمة شكر

نشكر الله سبحانه وتعالى ، ابتداءً ، واحترافًا بالفضل  
نتقدّم بجزيل الشكر وعميق التقدير إلى أستاذنا المشرف

الأستاذ : "برزيق زكرياء"

الذي زودنا بتوجيهاته ونصائحه القيّمة ، أثناء انجاز هذا العمل ، وقام  
بمراجعة هذه المذكرة وتصويبها ، فجزاه الله عنا كلّ خير

بوصابر إيمان ، حساين ملاك

## قائمة أهم المختصرات

### 1- باللغة العربيّة :

- ص : ..... الصّفحة.
- ص ص : ..... من الصّفحة رقم... إلى الصّفحة رقم.
- ط : ..... الطّبعة.
- د.ط : ..... دون طبعة.
- د.س.ن : ..... دون سنة النّشر.
- غ.م : ..... غير منشور.
- ق.إ.ج : ..... تقنين الإجراءات الجبائيّة.
- ق.إ.م.إ : ..... تقنين الإجراءات المدنيّة والإداريّة.

### 2- باللغة الفرنسيّة :

- MF : .....Ministère des Finances.
- DGI : .....Direction Générale des impôts.
- DOF : .....Direction des Opérations Fiscales.
- SDR : .....Sous Direction de Recouvrement.

تعتبر الضريبة من الموارد الأساسية لميزانية الدولة ، نظرا لدورها الفعّال في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية من خلال ما تحقّقه من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها ، حيث تشكّل الإيراد الأهم والأكبر والأكثر استقرارا وأمانا (1) ، وهي عبارة عن إقطاع مالي يجري بالطرق القانونية من طرف السلطة العامة والتي هي رمز السيادة ، وقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور ، وفقا لأنماط مختلفة تتماشى وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في المجتمع ، حيث تطوّر مفهوم الضريبة فأصبحت الدولة تعتمد عليها لتغطية نفقاتها ولتحقيق حاجات أفراد المجتمع من جهة (2) ، ومن جهة أخرى إعادة توزيع المداخل ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني والمجتمع عموما . ولذلك أولت التشريعات اهتماما كبيرا بالضرائب ، حيث تتولّى السلطة العمومية وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها، فهي التي تضع طرق تحديد وعائها وكذا تحصيلها ومواعيدها ، وكل هذا وفقا للمبادئ الدستورية المعترف بها ، وتتمثل أساسا في العدالة والمساواة التي تقتضي مشاركة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة ، وعلى أساس المقدرة التكاليفية لكل فرد، وأن تكون محدّدة على سبيل اليقين دون غموض فيحدّد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق تحصيلها وإجراءات تحقّقها وتنفيذها ، ويدخل في هذا الإطار استقرار النظام الضريبي وثباته فلا يكون عرضة للتبديل والتغيير المستمر ، إذ يجب أن يتعوّد المكلف على دفعها دون تقصير منه ، وأن يتمّ تحصيلها بالطرق القانونية وفي الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف والخزينة.

كما أنّ أهداف الدولة والمتمثلة أساسا في تمويل الخزينة والتأثير على النشاط الاقتصادي تأثيرا إيجابيا يتوقّف على حدّ كبير الى فعالية النظام الضريبي.

ومما لا شكّ فيه أنّه لقيام الضريبة بالدور المنوط بها يجب أن تفرض على أساس العدالة الضريبية وهذا ما جاء في نصّ المادة 64 من الدستور ، والتي تقتضي أن

(1) -دبائرية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظلّ التشريع الجزائري ، مذكرة مقدّمة استكمالا لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية

والإدارية، تخصّص قانون إداري وإدارة عامة ، 2011/ 2012 ، ص 7.

(2) - خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الأشخاص الطبيعيّة والمعنويّة ، الجزء الأول ، الطبعة الثّانية، دار هومة ، الجزائر ، 2006 ، ص 5.

يتحمّل كل مواطن الضريبة حسب مقدرته التّكليفية لتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب<sup>(3)</sup>.

وحتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعّال في الدولة من جهة ، وأن لا تكون عبئا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة أخرى كان لابدّ من سنّ تشريعات وقوانين تتكفّل بذلك، ومن ثمة فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ولتقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة ، كما فرضت التزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها ، ووضع الجزاءات على كلّ من يعرقل استخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطاهها حرّية واسعة في جمع الأدلّة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة ، ولا تعني هذه الحرّية التّحكّم في التقرير بل هدفها السّعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيله بأكثر قدر ممكن من الواقعية ، خاصّة وأنّ الدولة تشكّل الطّرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وإمكانيات تمتاز بها على الأفراد مستمدّة ذلك من سلطة الدولة نفسها ومشكّلة ضمانات لها خلافا لغيرها من الإدارات، ولذلك فإنّه إلى جانب هذه الضمانات القانونية لصالح الدولة ، نصّت التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية ، وتختلف هذه الضمانات من دولة إلى أخرى بحسب ظروفها السياسيّة، الاجتماعيّة ، الاقتصاديّة والثقافيّة ، وكان السّعي دائما من خلالها إلى تحقيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف.

حيث ارتأينا أن تكون المنازعات الجبائية محور دراستنا واقتصرنا فقط على المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري بشقيها سواء تلك المتعلّقة بالوعاء أو بالتّحصيل.

وعلى هذا الأساس تكون الرّقابة القضائيّة هي الضامنة لحقوق المكلفين بالضريبة من أخطاء وتعسف الإدارة ، ممّا يجعل اللّجوء إلى القاضي الإداري أمرا حتميا

(1)- كويسي لحسن ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية ، مذكرة ماستر أكاديمي ، كلية الحقوق والعلوم السياسيّة ، قسم الحقوق ، جامعة قاصدي

مرباح ، ورقلة ، 2013/2012 ، ص 5.

إعمالاً لمبدأ الرقابة القضائية على أعمال الإدارة المنصوص عليه دستورياً ،  
الذي يجسد المفهوم الفعلي لدولة القانون (4).

وقد اخترنا هذا الموضوع للبحث فيه بصفة خاصة دون غيره ، لأن الضرائب هي  
شيء متداول وكلّ منّا سيكون يوماً ما مكلف بالضريبة ، أي سيكون في نفس  
المركز القانوني للمكلف الذي سنتحدث عن المشاكل التي يمكن أن تواجهه لأنّه  
موضوع هام جداً ، وقد حاولنا ولو بصفة وجيزة توضيح أهمّ النقاط التي يجب  
على المكلف معرفتها .

ارتأينا معاملة هذا الموضوع من جانب قانوني محض، وعلى هذا الأساس قمنا  
بتقسيم هذا الموضوع إلى فصلين ، خصّصنا الفصل الأوّل لدراسة المنازعات  
الجبائية المتعلقة بالوعاء الضريبي ، أمّا الفصل الثّاني فتعرّضنا فيه إلى المنازعات  
الجبائية المتعلقة بالتّحصيل .

(1)- عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع قانون خاص ، تخصّص تحولات  
الدولة ، جامعة مولود معمري ، كلية الحقوق ، تيزي وزو ، 2010 ، ص9.

## الفصل الأول

### المنازعات المتعلقة بالوعاء

لقد حاول المشرع الجزائري مسايرة التحوّلات الطّارئة في مختلف الميادين الاقتصادية، وذلك بتعديله لنصوص وسنه لأخرى ، ممّا أدّى تعدّدها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها ، وبالتالي يجعل المكلفين يتخلّون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ، ومن ثمّة قيام منازعات بينهم وبين الإدارة.<sup>(1)</sup>

لذا كان الأجدر بنا أن نولي أهمية كبرى للمنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية والقضائية، حيث تعتبر المرحلة الأولى والتي تكون أمام الإدارة الإجراء الجوهري الممنوح للمكلف بالضريبة للدّفاع عن نفسه ، وذلك عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حقّ ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>(2)</sup> ، أمّا المرحلة الثانية فهي المرحلة القضائية في هذه الحالة تكون جميع الشّروط السابقة قد استوفت أو تمت دون الحصول على نتيجة ، في هذه الحالة يكون القضاء الطّريقة الوحيدة لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

الإجراءات الإدارية تعتبر بمثابة المرحلة الأولى لحل المنازعة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ، عن طريق قيام طرفي النزاع بمجموعة من الإجراءات وسنتطرّق لسلطات القاضي أيضا ، والمتمثلة في إجراء الخبرة والتّحقيق ، وهذا ما سنحاول دراسته ضمن هذا الفصل ، إذ سنتناول الدّعاوى المترتبة عن إشكالية الوعاء في المبحث الأوّل ثمّ نتناول إجراءات الدّعاوى وسلطات القاضي في المبحث الثاني.

(1)- فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير ، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، الجزائر، 1985، ص 19.

(2)- أنظر المادة "110" من قانون رقم 01-21 مؤرّخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمّن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 04 صادر في 22 ديسمبر 2001 ، معدل و متمم إلي غاية الأمر رقم 15-01 مؤرّخ في 13 يوليو 2015 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2016 ، ج ر عدد 40 بتاريخ 23 يوليو 2015 ، برتي للنشر ، الطبعة 2011-2012" والذي سوف نشير له لاحقا بـ ق.إ.ج "

## المبحث الأول

### الدّعاوى المترتبة عن إشكالية الوعاء

تدخل الشكوى المتعلقة بالضرائب التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وفقا لنص المادة 70 ق.إ.ج، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 025618 الصادر في 2006/03/15 ، الذي ألغى القرار الصادر في 2004/12/07 القاضي برفض الدّعى لعدم التأسيس، أين أثار المجلس وجها تلقائيا خاصا بانعدام النظم المسبق<sup>(1)</sup>، فإذا شعر المكلف بالضريبة بتعسف في تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وبمجرد إيداع الشكوى يسلم للمكلف وصل إيداع الشكوى لدى المصلحة المختصة وهذا وفقا لما جاء في أحكام المادة "71" من ق.إ.ج.<sup>(2)</sup>

ألزم المشرع المكلفين بعدة التزامات قصد من خلالها توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف ، وكشف حقيقة معاملته ، والهدف من ذلك هو حساب وعاء الضريبة حسابا صحيحا ، فالمرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات ، قصد حساب الضريبة وربطها ، وذلك يكون وفق أنظمة متعددة.

## المطلب الأول

### دعاوى الموضوع

لقد اتضح لنا مما سبق بأن المنازعة الضريبية هي ذلك النزاع الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ، بشأن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

(1)- انظر المادة 70 من قانون رقم 01-21 بتاريخ 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الإجراءات الجبائية.

(2)- كوسة فضيل ، الدّعى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د.ط ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص.ص

## الفرع الأوّل

### منازعات تتعلّق بالأخطاء الماديّة

يكون الغرض منها إمّا تصحيح الخطأ الماديّ الذي وقع في حساب الضريبة أو تقديرها ، فإذا ما شاب وعاء الضريبة أي عيب أو خطأ فإنّها تثير نزاعاً بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، ممّا قد يعرض إجراءات فرض الضريبة إلى البطلان.

فهنا يقوم المكلف بالضريبة بعرض الأسباب بصفة موجزة ، مع إبراز الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه ، مع تقديم توضيحات أكثر أهمية بشأن الضريبة المتنازع عليها ، بحيث يمكنه تدعيم طلباته بوثائق اثباتية ، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل ، شهادات مختلفة ، أو كلّ وثيقة من شأنها أن تبين بصراحة الغموض الذي تضمّنته الضريبة المفروضة على المكلف<sup>(1)</sup>.

أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة ، وعموماً هو مكان محل إقامة المكلف ، هذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1991/01/27<sup>(2)</sup> ، أو طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائياً.

## الفرع الثاني

### منازعات مرتبطة بطلب الاستفادة من حقّ ناتج عن نصّ تشريعي

تنتج هذه المنازعات في حالة تعديل قانون الضرائب المباشرة ، أو إلغاء نصّ تشريعي كان قد حمل على المكلفين أعباءً جبائيةً ثقيلة ، أو إحداث نصّ تشريعي أو تنظيمي جديد يعطي امتيازات جديدة لفئة معينة من دافعي الضرائب ، فيمكن لهذه

(1)- فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات

دحلب،الجزائر،د.س.ن ، ص 35.

(2)- "...من المقرر قانوناً أنّه إذا كان المكلف بالضريبة محلّ إقامة وحيد فإنّ الضريبة تؤسّس في مكان محلّ الإقامة ، ومن ثمّ

فإنّ القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعدّ مخالفاً للقانون..."

الفئة الدّفع بعدم سريان القاعدة القانونيّة القديمة والمطالبة بالامتيازات التي تقرّها القاعدة الجديدة ، كما يمكن أيضا المطالبة بإلغاء كل الضّرائب غير المشروعة التي تمّ إقرارها ، خاصّة إذا كانت مخالفة لمبدأ مساواة المواطنين في أداء الضّريبة<sup>(1)</sup> ، المنصوص عليه في المادّة 64 من الدّستور الجزائري لسنة 1996 المعدّل والمتمّم ، أو تلك التي تمّ فرضها خارج الإطار الذي حدّدته المادّة 122 من الدّستور.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث

#### منازعات متعلّقة بطلبات الإعفاء أو تخفيض الضّريبة

فكل المنازعات المرتبطة بطلبات الإعفاء أو تخفيض الضّريبة المفروضة على المكّلف أو مختلف الغرامات والعقوبات من دون طلب إرجاع الضّريبة المسدّدة خطأ ، أو إلغاء الضّريبة المفروضة لعيب في الإجراءات ، ومثال ذلك قيام إدارة الضّرائب بفرض الضّريبة تلقائيًا بالرّغم من تقديم المكّلف التّصريح اللازم ، أو عدم قيام الإدارة الضّريبية باحترام المبدأ القانوني المنصوص عليه في المادّة 190 من ق.ض.م.ر.م ، التي حلّت محلّها المادّة 20 من ق.إ.ج ، وهو إعلام المكّلف عن طريق الإشارة في الإشعار الذي توجّه له إدارة الضّرائب بمناسبة قيامها بالتحقيق في محاسبة المكّلف لتأسيس وعاء الضّريبة ، أنّه لا يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عمليّة الرّقابة ، أو إذا دامت مدّة التّحقيق في الوضعيّة الجبائيّة الشّاملة فترة تفوق السنّة ، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.<sup>(3)</sup>

(1)- عطوي عبد الحكيم ، مرجع سابق ، ص ص 19 ، 21.

(2)- والتي تنصّ على ما يلي : "...يشرع البرلمان في الميادين التي يخصّصها له الدّستور ، وكذلك في المجالات الثّالثة...إحداث الضّرائب والجبائيات والرّسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها...".

(3)- أنظر المادّة "21" من قانون الإجراءات الجبائيّة .

## المطلب الثاني

### دعوى الاستعجال

إنّ اللّجوء إلى الاستعجال يعدّ من الأمور الأساسيّة والبالغة الأهميّة بالنسبة للمتقاضين، نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة والعجلة في رفع ضرر وحسم النزاع، وعليه نجد أنّ القضاء المستعجل أصبح يشغل حيّزا مهمّا في حلّ النزاعات، وهو يهدف إلى إيجاد تدابير عاجلة ووقتيّة تقتضيها الضّرورة.

ويخضع الاستعجال في المادّة الجبائيّة طبقا للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائيّة نذكر منها مادّته 146 ، وأحكام الاستعجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيّة والإداريّة ، وذلك وفقا للمادّة 948 منه التي تنصّ على ما يأتي : "يخضع الاستعجال في المادّة الجبائيّة للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائيّة ولأحكام هذا الباب".

وعليه سوف نتناول في هذا الفصل الشّروط الموضوعيّة للطلب الاستعجالي (الفرع الأوّل) ونتعرّض إلى الشّروط الشّكليّة للطلب الاستعجالي (الفرع الثاني).

### الفرع الأوّل

#### الشّروط الموضوعيّة للطلب الاستعجالي

الدّعى الاستعجاليّة هي إذا : "إجراء يطلب بموجبه أحد الأطراف إيجاد حلّ مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن يتعرّض لنتائج يصعب تداركها".<sup>(1)</sup>

إنّ الغرض من الدّعى الاستعجاليّة هو مواجهة القضايا التي تتطلّب السرعة، حماية للحقوق والمراكز القانونيّة للأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الضّريبية أو المكلف بالضّريبة على حد السّواء في مواجهة أضرار تكون مستقبلا.

من خلال القراءة المتمنّنة في مواد الاستعجال الإداري ضمن قانون الإجراءات المدنيّة والإداريّة وكذا قانون الإجراءات الجبائيّة ، يؤدّي بنا إلى استخلاص شروط انعقاد الاختصاص للقاضي الإداري الاستعجالي ، وهي ضرورة وجود حالة

(1)- Debbasch Charles , Institutions et droit administratifs ,Dalloz , Paris , 1978 , p452.

الاستعجال ، وأن لا يتعلّق النزاع بأصل الحقّ ، وأن لا يشكّل اعتراض على تنفيذ القرارات الإدارية<sup>(1)</sup>.

### أ- شرط الاستعجال :

يرجع مفهوم الاستعجال إلى معطيات مختلفة ، بحيث يعمل القاضي على الإسراع بالفصل في القضية ، وذلك من أجل تعديلها سريعاً ، إضافةً لذلك يعدّ شرط الاستعجال عنصر أساسي لقبول دعاوى الاستعجال ، وقد جعله المشرّع الجزائري من النّظام العام ، ويمكن إثارة الاستعجال في أيّ مرحلة من مراحل الدّعى ، إذ لا بدّ من تحقّق عنصر الجدّية الذي يبقى تقديره متروك للقاضي كأصل عام ، باستثناء ما كان بحكم القانون كمنازعات وقف الأشغال والهدم والمطابقة المنصوص عليها في قانون التّهيئة العمرانيّة ، إضافةً لمنازعات الأحزاب السياسيّة بوقف نشاطها أو غلق محلّها.

كما أنّه لا يوجد معيار أو نصّ يحدّد حالات الاستعجال لكونه مستمدّ من ظروف النزاع ، ونظرًا لتطوّر هذه الظّروف زمنيًا و مكانيًا من دعوى إلى أخرى ، هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرّنًا لذا يبقى على القاضي تقديره والاجتهاد بشأنه ، وذلك بدراسة كلّ حالة على حدة بالاستدلال في ذلك ببعض العناصر ، كوجود حالة من الصّعب تداركها لما لها من أضرار أو وضعيّة خطيرة ، أو تعلّق الأمر بضرورة ملحة أو وجود حالة عدم مشروعية ، أمّا إذا لم يتحقّق شرط الاستعجال فعلى القاضي إصدار أمر مسبّب برفض الدّعى.

### 1- مفهوم الاستعجال :

نظرا لخلو النّصوص القانونيّة من أي تعريف لمفهوم الاستعجال ، فإنّ الآراء الفقهيّة تعدّدت، والتي اعتمدت في تعريفها على عنصر الخطر ، فقد عرّفوا عنصر الاستعجال بأنّه : "...يتحقّق كلّما توافر أمر يتضمّن خطرا داهما ، أو يتضمّن ضررا لا يمكن مواجهته..."

(1)- أنظر نصّ المادّة "91" من القانون رقم 09-08 المؤرّخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير سنة 2008 ، يتضمّن قانون الإجراءات المدنيّة والإداريّة على النّحو التّالي : "يمكن الأمر بوقف تنفيذ قرار إداري بصفة استعجاليّة في حالات التّعدي والاستيلاء والغلق الإداري ، بينما المادّة "146" من ق.إ.ج تنصّ أنّ الطّعن في قرار الغلق المؤقت لا يوقف تنفيذ القرار".

وعرّفه الأستاذ "محمد اللّمْجي" بأنّه إجراء استثنائي ومختصر يهدف إلى البث بأقصى ما يمكن من السّرعة في النّزاعات المطروحة وفي الصّعوبات التي يثيرها تنفيذ الأحكام القضائيّة والسّنديات التّنفيذيّة وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحقّ.<sup>(1)</sup>

ومن خلال التّعريفات سابقة الذّكر ، نستخلص أنّه من الصّعب وضع تعريف جامع لمفهوم الاستعجال ، ولكونه مفهوم مرّن يرجع تقديره للقاضي حسب ظروف كلّ قضية.

## 2- توافر عنصر الاستعجال :

حيث يرى الأستاذ "مورل" Morel أنّ فكرة الاستعجال تكون قائمة كلّما ينتج عن التّأخير في الفصل في النّزاع ضرر لأحد أطراف النّزاع ضرر لا يمكن إبعاده<sup>(2)</sup>، كما يرى الأستاذ "دباش" Debbasch أنّ حالة الاستعجال تقوم بمجرد وجود وضعيّة يخشى أن تصبح غير قابلة للإصلاح.

ومن خلال نص المادّة 921 من ق.إ.م.إ يتبيّن لنا بأنّه يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكلّ التّدابير الضّروريّة بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق.

كما يمكن له بأن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه حينما يتعلّق الأمر بحالة التّعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري ، التّعدي والاستيلاء المذكورين في المادّة 171 مكرّر من قانون إ.م. الملغى ، وأضاف المشرّع حالة أخرى تتضمّن الغلق الإداري.<sup>(3)</sup>

(1)- مسعودي عبد الرّؤوف ، المنازعات الجبائيّة في التّشريع الجزائري ، رسالة ماجستير في الحقوق ، كآية الحقوق ، جامعة الجزائر1،السنة الجامعيّة 2010/2011 ، ص184.

(2)- طاهري حسين ، قضاء الاستعجال فقهاً وقضاءً ، مدعماً بالإجتهاد القضائي المقارن ، دار الخلدونيّة ، الجزائر ، 2000 ، ص 12.

(3)- يقصد بحالة التّعدي : تصرف الإدارة غير المشروع الذي يؤدّي إلى مساس بحقوق الأفراد الأساسيّة كحقّ الملكية وغيره ، أمّا الاستيلاء: هو الاعتداء على الملكية العقاريّة عن احتلالها دون مبرّر مشروع كأن تستولي على مساحة غير مبنية ملك لأحد الخواص دون أن يكتسبها بطرق قانونيّة

والفرق بينهما أنّ الاستيلاء يشمل العقّارات ، بينما التّعدي يشمل العقّارات والمنقولات.

**ب- شرط عدم المساس بأصل الحق:**

لا يكفي توفّر عنصر الاستعجال وحده حتى يعلن قاضي الأمور المستعجلة اختصاصه بالنظر في الطّلبات المستعجلة ، بل يجب عليه أن يتحقّق من توافر شرط ثاني ألا وهو عدم المساس بأصل الحقّ.

لم يعرف المشرّع الجزائري أصل الحقّ ، وعليه نستشف بعض الآراء الفقهيّة ، ومنها رأي الأستاذ "معوّض عبد التّواب" الذي يعرفه بأنّه : "السّبب القانوني الذي يحدّد حقوق والتزامات كل من الطّرفين قبل الآخر ، فلا يجوز له أن يتناول هذه الحقوق والالتزامات بالتفسير أو التّأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النّزاع.

فالمقصود بأصل الحقّ الذي يتمتع على قاضي الأمور المستعجلة المساس به هو السّبب القانوني الذي يحدّد حقوق والتزامات كل من الطّرفين اتجاه الآخر ، ولا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والالتزامات بالتفسير والتّأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النّزاع القانوني بينهما ، كما ليس له أن يغيّر أو يعدّل في مركز أحد الطّرفين القانوني.

ومفاد هذا الشرط أنّ القاضي الاستعجالي لا يتطرق لموضوع المنازعة الجبائيّة ، ويكتفي بالنظر لتوفّر عنصر الاستعجال فيها ، وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإداريّة بالمحكمة العليا الصّادر بتاريخ 28 ديسمبر 1985 : "من المقرّر قانوناً أنّ رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإداريّة أن يأمر عن طريق الاستعجال باتّخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضروريّ دون المساس بأصل الحقّ"<sup>(1)</sup>.

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

الاعتبارات العمليّة لهذه القاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري ، تتمثّل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامّة وإشباع الحاجات الجماعيّة فلا تهدر بحسب الأصل مصلحة عامّة من أجل مصلحة خاصّة.

(1)- المحكمة العليا ، الغرفة الإداريّة ، قرار رقم 44299 الصّادر بتاريخ 28 ديسمبر 1985 ، غ.م.

تهدف هذه القاعدة إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الاعتراض على تنفيذها ، وهذا التدبير مفاده أنّ القرارات التي تتخذها الإدارة لها طابع المصادقية وتتعلق في غالبية الأحيان بسير مرفق عام ، ولذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناءً.

## الفرع الثاني

### الشروط الشكلية والإجرائية للدعوى الاستعجالية

المشرع الجزائري لم يضع شروطا خاصة بطلب وقف التنفيذ للقرارات الإدارية كالطلب الاستعجالي ، وترك ذلك للقواعد العامة المتبعة في الدعوى الاستعجالية بصفة عامة ، سواء تعلق الأمر بالشروط الشكلية أو الموضوعية.

#### أ- إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية :

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع فيها الدعوى العادية ، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله ، وإما بحضور المدعي أمام كتابة ضبط المحكمة<sup>(1)</sup>.

#### 1- شرط الكتابة :

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

ووفقا لأحكام المادة "925" من ق.إ.م.إ فإنه يجب تضمين العريضة إلزامية لاستصدار تدابير استعجالية على عرض موجز للوقائع والأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية.

(1)- Patrick Dollat , droit du contentieux administratifs , Strasbourg , 2010 , p231.

**2- استدعاء المدعى عليه :**

وفقا لأحكام المدة "928" من ق.إ.م.إ والتي تنصّ : "تبليغ رسميّا العريضة إلى المدعى عليهم، وتمنح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة ، لتقديم مذكرات الردّ أو ملاحظاتهم، ويجب احترام هذه الآجال وإلا استغنى عنها دون إعدار"

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

ويتمّ عمليّا عن طريق وضع ختم المصلحة لمحضر التكليف بالحضور ، وكذا تاريخ تلقي التبليغ ، وهو الأمر الذي كرّسه قانون الإجراءات المدنية والإدارية بإجراء التبليغ الرسمي.

**3- توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية :**

تعتبر هذه الشروط من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في شخص الطّاعن<sup>(1)</sup> ، حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلا ، سواء كان قضاء مدنيّا أو إداريّا ، كما يمتدّ إلى القضاء المستعجل بصفة أخصّ ، ولقد نصّت المادة "13" من ق.إ.م.إ على الشروط الواجب توفّرها خاصّة ، حيث جاء في نصّ هذه المادة أنّه : "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة ، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرّها القانون.

(1)- بشير بلعيد ، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية ، مطابع عمّار قرفي ، باتنة ، الجزائر ، 1993 ، ص 157.

**أ- شرط الصّفة :**

وهي أن يكون رافع الدّعى هو نفسه صاحب الحقّ المراد حمايته بالإجراء الوقتي المستعجل ، والقاضي الاستعجالي من واجبه التأكّد من توافر شرط الصّفة، فالأصل هو وجوب رفع الدّعى أو الطّلب أو الطّعن أو الدّفع على ذي صفة ، وإلا كان ذلك غير مقبول.

فالصّفة من بين الشّروط الجوهرية الواجب توافرها في الدّعى التي يستمدّها المدّعي من كونه صاحب الحقّ أو من كونه نائباً عن صاحب الحقّ ، إلا أنّ الصّفة المطلوبة هنا بالنظر للدّعى وظروف العجلة هي غير مطلوبة أمام قاضي الموضوع ، ومن هنا فمدلول الصّفة في الدّعى الاستعجاليّ أضيق نطاقاً منها في القضاء غير المستعجل ، فالقاضي الاستعجالي يكفي بأن يثبت وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتغلغل في صميم الموضوع لتحديد الصّفة الحقيقيّة من خلال فحص معمّق ليفصل فيها وبراأي حاسم ، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل قد أدّى إلى ثبوت انعدام صفة المدّعي ، فإنّه يقضي بعدم قبولها وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة.

كما أنّ للقاضي أن يثير شرط الصّفة سواءً في المدّعي أو المدّعى عليه من تلقاء نفسه ، وذلك بموجب الصّلاحيّة التي أقرّها له المشرّع الجزائري.

**ب- شرط المصلحة :**

من المتعارف عليه أنّ المصلحة شرط لقبول أي دعوى قضائيّة ، كما أنّها تعدّ من المبادئ الأساسيّة في إجراءات التقاضي حيث "لا مصلحة لا دعوى" ، وهو ما أقرّه مجلس الدّولة بقوله : "لا دعوى بدون مصلحة" ، فيشترط لقبول أي دعوى أمام المحكمة الإداريّة أو مجلس الدّولة أن يكون لرافعها مصلحة شخصيّة ، وإلا حكم القاضي بعدم قبول الدّعى وبردّها ، ويعني ذلك أنّه يتعيّن أن يكون لرافع الدّعى منفعة قانونيّة ذات قيمة كبيرة أو قليلة.

وفي الأصل وجب أن تكون مصلحة رافع الدّعى قائمة وحالة حتى تقبل دعواه أي يكون حقّ رافع الدّعى الاستعجاليّة قد اعتدى عليه حقاً ، أو حصلت منازعة بشأنه فيتحقّق المبررّ بالجوء للقضاء.

ولكن يجوز استثناءً قبول الدّعى رغم أنّ المصلحة محتملة وهذا ما أكّده المادة "13" من ق.إ.م.إ. ، وذلك بغرض دفع ضرر محقق فيجوز قبولها بالرغم من أنّ المنازعة الموضوعية لم تنشب بالفعل ، وذلك خشية أن يؤدي إلى فوات الوقت والانتظار إلى حين رفع دعوى في الموضوع.

### ج- الأهلية كشرط إجرائي :

كقاعدة عامّة في القضاء المستعجل لا يشترط لقبول الدّعى أن تتوفر لدى الخصوم الأهلية للتقاضي ، لأنّ عنصر الاستعجال ومتطلباته من وجوب السرعة وعدم المساس بأصل الحقّ ، قد يكون مبرراً لرفع الدّعى الاستعجالية ، وهذا من طرف شخص غير كامل الأهلية ولكن صاحب مصلحة في ذلك.<sup>(1)</sup>

(1)- عمري زينب ، النّظام القانوني لتسوية النّزاع الضّرربي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسيّة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014/2013 ، ص.ص 39،41.

## المبحث الثاني

### إجراءات الدّعى وسلطات القاضي

تطبيقا للمعيار العضوي تختصّ المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرّسوم ، سواء تمّت مباشرة الدّعى من قبل المكلف بالضريبة أو من الإدارة، وأنّ هذه الدّعى كقاعدة عامّة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف ، إلاّ أنّه نجد شروط قبول الدّعى القضائيّة الإدارية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توفّرها لعرض قضية على القاضي الإداري ، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف أو النزاع القائم بين الطرفين<sup>(1)</sup>.

وعدم احترام هذه الشروط ينتج عنه رفض هذه الدّعى.

### المطلب الأوّل

#### إجراءات رفع الدّعى الضريبية

قيّد المشرّع الجزائري المدّعي سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في هذه المرحلة القضائيّة بجملة من الشروط والإجراءات القانونيّة التي وجب على المدّعي احترامها خلال رفع الدّعى أمام القاضي الإداري ، وذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائيّة ، والإجراءات المدنيّة والإداريّة. وعليه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين : رفع الدّعى من طرف المكلف بالضريبة (فرع أوّل) ، ثمّ كيفية رفعها من طرف إدارة الضرائب (فرع ثاني)<sup>(2)</sup>.

(1)- خلّوفي رشيد، قانون المنازعات الإداريّة ، شروط قبول دعوى تجاوز السّلطة ودعوى القضاء الكامل ، ديوان المطبوعات الجامعيّة، الجزائر، ط1998، ص1.

(2)- كويسي لحسن ، الإجراءات القضائيّة المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، كليب الحقوق والعلوم السياسيّة، قسم الحقوق ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2013/2012 ، ص 12..

## الفرع الأول

### رفع الدّعى من طرف المكّف بالضّريبة

يمكن للمكّف أن يطعن في مختلف القرارات الصّادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإداريّة إذا لم ترضه سواء في مجملها أو في جزء منها، وذلك برفع الدّعى الجبائيّة بعد استتفاذ جميع إجراءات الطّعن الإداري (1).

فقد ألزم قانون الإجراءات الجبائيّة المكّف بالضّريبة بتقديم شكاية (تظلم) إلى مدير الضرائب بالولاية قبل اللّجوء إلى القضاء.

فعدم رفع الطّعن المسبق يؤدّي إلى عدم قبول الدّعى المرفوعة أمام القضاء، ولقبول دعوى المكّف لأبدّ من توافر شروط محدّدة لذلك ، وبتناولها فيما يأتي :

#### أوّلا : شرط التّظلم الإداري المسبق (الشكاية)

بالنّظر إلى التّعديلات المتكرّرة للأحكام والنّصوص الضّريبية بمقتضى قوانين الماليّة المتعاقبة نجدها تجمع كلّها على إلزاميّة إجراء التّظلم الإداري المسبق ، حيث يمثّل هذا الشّروط إجراء إلزامي للمرور إلى الطّعن القضائي ، كما يعدّ وسيلة لتحقيق العبء على القضاء في حالة التّوصّل إلى حل النزاع بطريقة وديّة ، ممّا يعود بالفائدة على المكّف والإدارة معاً (2) ، كما أجمعت النّصوص الجبائيّة على شرط وجوبيّة تقديم الشكاية أمام الجهة الإداريّة المعنيّة.

والهدف من هذا التّظلم أو الطّعن الذي جاءت به المادّة "70" من قانون الإجراءات الجبائيّة هو : "استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضّريبة أو حسابها ، وكذلك الاستفادة من حقّ ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي" (3).

(1)- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائيّة في التّشريع الجزائري ، ب.ط ، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر ، 2005 ، ص 67.

(2)- شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائيّة الخاصّة بالدّعى الجبائيّة، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلّية الحقوق والعلوم السياسيّة، جامعة محمّد خيضر، بسكرة، 2009، ص 17.

(3)- سبتي فارس ، المنازعات الضّريبية في التّشريع الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 193.

## ثانياً : مواعيد رفع الدعوى

ليتم قبول الشكاية ألزم المشرع المكلف بالضريبة أن يقدم الشكوى أو ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق للجهة المختصة ، وهذا في الآجال المحددة في القانون إلى قبل 31 ديسمبر من السنة الموالية قبل عرض نزاعه على القاضي الإداري<sup>(1)</sup>، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب ، لهذا حدّد المشرع بصرامة هذه الآجال بخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها ، هناك آجال عامّة وآجال خاصّة<sup>(2)</sup>، يقصد بالشكوى الضريبية : مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية<sup>(3)</sup>.

## 1- الآجال العامّة :

حدّدت المادة "72" الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامّة لتقديم الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التّحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى<sup>(4)</sup>.

فالجدول الذي أدرج للتّحصيل مثلاً في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدّد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2011.

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصّادر بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان ، حيث سدّد المدين بالضريبة دينه بتاريخ 26 جانفي 1982 بعد التّبلغ الذي استلمه في 28 ديسمبر 1981 في حين أنّ طلب التّخفيض لم يقدّم إلّا بتاريخ 23 ديسمبر 1983 أي بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها قانوناً والمحدّد أساساً في 31 ديسمبر 1982 صادقت عليه المحكمة بعد التّصريح بعدم قبول الدعوى وذلك لفوات الآجال المحدّدة.

(1)- Rouault , Marie-Christine , Contentieux administratif , Ateliers de Normandie , Roto impression , 4eme Edition, Prais, 2010 , P180.

(2)- سبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 193.

(3)- كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 117.

(4)- المادة 1/72 من قانون رقم 01-21 ، المعدلة بموجب المادة "39" من قانون رقم 08-21 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، المتضمّن قانون المالية لسنة 2009 ، الجريدة الرسمية ، العدد 74 بتاريخ 2009.

أمّا إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون كالتالي :

إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محلّ النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تمّ فيها الاقتطاع.

أمّا إذا تعلق الأمر برفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر ، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التّسديد ، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدّفع.

## 2- الآجال الخاصّة :

نجد المشرّع الفرنسي نبّه المكفّف بالضريبة أن يقدم شكواه في الآجال والمواعيد المحدّدة أي قبل 31 ديسمبر من السنة التّالية<sup>(1)</sup> ، وكما خصّ المشرّع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلّقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصّة<sup>(2)</sup> ، وتمثّل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي :

- السنة التي استلم خلالها المكفّف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخصّ تطبيق اقتطاع من المصدر ، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع الجدول.
- السنة التي تأكّد فيها المكفّف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جرّاء خطأ أو تكرار.
- السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

## ثالثا : الشّروط المتعلّقة بشكل العريضة ومحتواها

### 1- الشّكل :

جاء في قرار المجلّة القضائيّة رقم 73259 بتاريخ 21 أكتوبر 1990 ، عدد 1 من المقرّر قانونًا أنّه يجب أن تحرّر الطلبات على ورق مدموغ وموقّعة من

(1)- Lamarque Jean , Olivier Négrin , Ludovic Ayrault , Droit fiscal général , Les ateliers de Normandie,Roto impression,France , 2009 , P128.3

(2)- المادّة 2/72 من القانون رقم 21-01 ، مرجع سابق.

أصحابها، كما أورد المشرع في المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف والمتمثلة في :

### أ- تحرير العريضة على ورق مدموغ :

فيما يخصّ الورق المدموغ فالملاحظة أنّ الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 كان متذبذب وغير مستقر ، بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ ، فكان شرطاً وجوبياً واعتبر من النظام العام ، وهذا وفقاً لأحكام المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية ، وفي قضية أخرى يقضي عكس ذلك ، إلى أن تمّ إلغاء هذا الشرط بمقتضى المادة "28" من قانون المالية لسنة 2008<sup>(1)</sup>.

### ب- أن تكون موقّعة من طرف صاحبها

يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدّمة أمام المحكمة الإدارية موقّعة من قبله ، وهذا يدلّ على أنّ المكلف بالضريبة تقدّم إلى المحكمة الإدارية ، بمحض إرادته ، وعليه فإنّ عدم توقيع العريضة يؤدّي إلى عدم قبولها شكلاً.

وقد نصّ قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع ، فأوجب في المادة "73" أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها تحت طائلة عدم القبول.

كما أشارت المادة 1/83 على إلزامية توقيع العريضة من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل الوكيل ، وتطبّق في هذه الحالة أحكام المادة "75" ق.إ.ج، والتي تقضي بأنّه يجب على كلّ شخص يقدّم أو يسند شكوى لحساب الغير ، أن يستظهر وكالة قانونية ، غير أنّه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين.

## 2-الموضوع:

يجب أن تتضمن العريضة المقدّمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصّت عليها المادة 2/83 من ق.إ.ج حيث جاء فيها مايلي:

(1)- شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدّمة شهادة دكتوراه علوم في الحقوق ، تخصّص قانون

الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2010/2011 ، ص 97.

"يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل ، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية ، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"<sup>(1)</sup>.

### أ- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة

طبقا لأحكام المواد 13 ، 15 ، 816 من ق.إ.م.إ. ، وأحكام المادتين 75 و 83 من قانون الإجراءات الجبائية ، فإنّ الدّعى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تمّ رفعها من قبل ذي صفة ومصحة.

ويجب أن تتضمن عريضة الدّعى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدّعى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدّعى ، واسم ولقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني وموطنه ، الإدارة الجبائية ، مقرّها.

### ب- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع

إنّ العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التّظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدّعى ووسائله لتثبيت صحّة إدّعائه ، وتكون هذه الوسائل مؤسّسة على حجج قانونية<sup>(2)</sup>.

### ج- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليها

أوجب المشرّع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدّعى بالإشعار ، تبليغ القرار المعترض عليه حسب أحكام المادة 2/83 ق.إ.ج. ، وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 07 أفريل 1990 جاء فيه ما يلي<sup>(3)</sup> :

" من المقرّر أنّ كلّ طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل ، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية ، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ

(1)- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 73.

(2)- قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في القانون

الخاص، فرع : قانون الأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة منتوري قسنطينة ، سنة 2007/2008 ، ص 93.

(3)- قرار رقم 64255 ، صادر بتاريخ 7 أفريل 1990 ، الغرفة الإدارية للمحكمة العليا ، المجلة القضائية ، عدد 4 ، سنة 1991 ، ص

الخاص بالقرار المتنازع فيه ، ومن ثمّ فإنّ القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعدّ خطأ في تطبيق هذا القانون"

ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه.

## الفرع الثاني

### رفع الدّعى من طرف الإدارة

إنّ الاحتكام إلى السّطات القضائيّة ليس حكراً على المكلف بالضريبة فحسب ، بل يجوز على الإدارة كذلك أن تعرض الأمر للهيئة صاحبة الاختصاص ، للنظر في منازعة الضرائب ، لكن شرط أن تحترم الإجراءات التّالية :

#### أولاً : ميعاد الدّعى

خلال الستة أشهر حسب المادة 76 من ق.إ.ج الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للردّ على الشكاوى المقدّمة من قبل المكلفين بالضريبة ، يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإداريّة للنظر فيه ، ولكن يجب مراعاة ما يلي:

1- إطلاع المشتكي بأنّ احتجاجه قد تمّ تحويله إلى العدالة ، وإعلامه بأنّه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد.

2- إعلامه كذلك بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإداريّة ، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً ، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة ، وهذه المدّة محدّدة بـ : 20 يوماً.

#### ثانياً : شكل العريضة

لم ينصّ قانون الإجراءات الجبائيّة صراحة على شكل العريضة ، فنلاحظ أنّ نصّ المادة "79" المعدّلة في فقرتها التّانية ملغاة ، كما أنّ نصّ المادة "84" ملغاة بموجب المادة "29" من قانون الماليّة لسنة 2008.

بالإطلاع على مختلف النصوص القانونيّة ، نجد أنّ المشرّع لم يحدّد شكل معيّن بالنسبة للعرائض المقدّمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإداريّة.

ويلاحظ من خلال هذا أنه من الأحسن أن تبيّن الإدارة وبدقة موقعها من المشكلة المطروحة عليها أثناء عرض النزاع على العدالة.

## المطلب الثاني

### سلطات القاضي الإداري في الفصل في الدعوى

التشريع الجبائي بأصنافه المختلفة يبقى من التشريعات المعقّدة لاسيما في جانبه التقني أساس النزاع الجبائي ، يصعب على القاضي التّحكّم فيه خاصّة وأنّه من التشريعات التي تخضع إلى التّعديلات والتّغييرات المستمرّة التي تجري عليه سنويًا بموجب قوانين الماليّة المتعاقبة<sup>(1)</sup>، وكذلك عدم تكوين قاضي مختصّ في المادّة الجبائيّة ، وهي أسباب تترك القاضي الإداري يلجأ إلى الوسائل المتاحة له بموجب الأحكام العامّة والأحكام الخاصّة بالنزاع الضريبي المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائيّة والمتمثّلة في التّحقيق الإضافي،مراجعة التّحقيق والخبرة القضائيّة ، ولكلّ إجراء من هذه الإجراءات أهميّة في حلّ النزاع الجبائي ، وتمكّن القاضي الإلمام بجوانب المنازعة والوصول إلى الحكم المناسب،وتتمثّل هذه الوسائل في إجراءات التّحقيق (الفرع الأوّل) ، وأمره بإجراء خبرة قضائيّة (الفرع الثاني).

## الفرع الأوّل

### التّحقيق في الدعوى الضريبيّة

القاضي الإداري يملك صلاحيّات ووسائل متميّزة عن تلك المنوطة للقاضي العادي ، بحيث تسمح له بالتصدّي للوضعيّات والصّعوبات التي تطرأ عند فصله في المنازعة ، ومنحه هذه الوسائل من شأنها أن تساهم في خلق التّوازن بين الإدارة الجبائيّة والمكّلف بالضريبيّة ، إذ يلزم هذا الأخير بتقديم الأرقام الحقيقيّة وصحّتها المتعلّقة بنشاطه ، وبالمقابل يلزم الإدارة الجبائيّة كذلك بتسبب قرارها المتضمّن أسس الضريبيّة الجديدة من أجل السّماح للمكّلف بالضريبيّة بمناقشتها من جهة والتأكّد بنفسه من أنّ الإدارة الجبائيّة احترمت الإجراءات والنّصوص القانونيّة المتعلّقة بالمادّة من جهة أخرى ، ويتولّى القاضي الإداري التّحقيق في

(1)- قنطار راجح ، النزاع الجبائي ، نشرة الفضاة ، العدد 53 ، الديوان الوطني للأشغال التربويّة ، 1998 ، ص 43.

عريضة الدّعى الضّريبية طبقاً لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وإذا تبين له بأنّ الإجراءات العامة غير كافية للتحقيق في عريضة رفع الدّعى الضّريبية ، فإنّه يلجأ إلى الإجراءات الخاصة المنصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

### أولاً : الإجراءات العامة للتحقيق في عريضة الضّريبة

في غياب الاختصاص القضائي في المادة الجبائية فإنّه لا تختلف إجراءات التحقيق في العريضة في المنازعة الضّريبية عن إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة ، فهي كتابية يشرف على سيرها قاض مستشار ، حيث في بداية هذه الإجراءات تتمّ عملية تعيين المستشارين للقيام بعملية الصّح بين الطرفين لتذليل العقبات والخلافات وإنهاء النزاع الجبائي.

#### أ- تعيين تشكيلة الحكم للتحقيق والفصل في الدّعى الضّريبية

عندما تخطر المحكمة الإدارية من طرف أحد أطراف الدّعى (الإدارة الجبائية والمكّلف) عن طريق إيداع العريضة الإفتتاحية للدّعى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية ، وذلك مقابل دفع الرّسم القضائي ، تقيد العريضة بسجل خاص يمسك بأمانة المحكمة الإدارية ويسلم أمين الضبط وصلاً إلى المكّلف بالضريبة يثبت إيداع العريضة.

بعد أن يتمّ تسجيل العريضة وإتمام الإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة ، يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدّعى ، وحسب المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرّر للقيام بالتحقيق في القضية وتهيئة الملف للمداولة ، وبدوره يقوم المقرّر بتبليغ العريضة إلى كلّ مدّعى عليه في الدّعى مع إنذاره بأن يعدّ مذكرة بالردّ مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها بناءً على ظروف القضية طبقاً لنصّ المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرّر بأنّه لا مجال للتحقيق ، ويحيل الملف إلى النيابة العامة (المحافظ العام) لتقديم التماساته أي يتمّ إعفاء القضية من التحقيق ، وهذا طبقاً لنصّ المادة "847"



على طلبات المشتكي يبلغ هذا الأخير لإطلاع على الملف وذلك لتقديم ملاحظاته مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً.

وكلما قدّمت معلومات وملاحظات جديدة بخصوص القضية من طرف المشتكي يعاد التحقيق من جديد ، وهذا الأخذ والردّ أورده المشرّع حمايةً لحقوق الدّفع وكذلك تمكين وتسهيل الفصل في المنازعات المطروحة.

### ثانياً : الإجراءات الخاصة للتحقيق في عريضة الدّعى الضّريبية

لقد نصّت المادّة "85" من ق.إ.ج على أنّه يجوز للقاضي أن يأمر بإجراءات التحقيق في عريضة الدّعى الضّريبية إذا تعلّقت بمجال الضّرائب المباشرة والرّسم على رقم الأعمال ، ولقد حصرها فقط في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.

#### أ- التحقيق الإضافي الإلزامي (Supplément d'instruction)

لقد نصّت المادّة 2/85 ق.إ.ج بأنّه التحقيق الإلزامي كلّما قدّم المكلف بالضّريبة وسائل جديدة قبل الحكم ، ومن خلال قراءة هذه المادّة نجد أنّ المشرّع وضع شروط أساسية لهذا الإجراء وهي :

- أنّ التحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدر إلا في شكل طلب كتابي من المكلف بالضّريبة، ومعنى ذلك أنّ حصول هذا الأخير على وسائل إثبات جديدة يجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي وليس مجرد ملاحظات أو مرافعات شفوية، وهذا ما يؤكّد خصوصية الطّابع الكتابي للمنازعة الضّريبية بصفة عامّة والتحقيق فيها بصفة خاصّة
- الحصول على وسائل جديدة قبل الحكم ، أي أنّ المكلف بالضّريبة في حالة إذا ما تحصّل على بيانات أو عناصر تؤكّد صحّة مزاعمه ومطالبه التي أسّس عليها دعواه، وكانت تلك الوسائل جدية وحاسمة في حلّ النزاع ، يتعيّن عليه طلب التحقيق الإضافي أمام القاضي وذلك قبل إصدار الحكم ، لأنّه لا يمكنه أن يتقدّم بطلب التماس إعادة النّظر ، بل عليه استئناف القرار أمام مجلس الدّولة.

## ب- مراجعة التّحقيق (Contre vérification)

لقد نصّت عليه المادّة 3/85 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج ، ويتمّ اللّجوء إليه في حالة ما إذا تبيّن للقاضي عدم كفاية التّحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف لأعمال السّلطة التّقديرية للقاضي التي تمكّنه من البتّ في القضية (1).

وعندما يتبيّن للقاضي وجود عناصر إثبات أو مؤشّرات قويّة تدلّ على توفّر هذه الأدلّة لدى الأطراف ولم يتمّ تقديمها ولم يراها ضروريّة كلّ النّزاع الجبائي ، يلجأ إليهم سواء من أجل البحث عن هذه الأدلّة أو إلزام الطّرف الآخر وبطريقة غير مباشرة لتأكيدتها (2) ، ويتمّ أعمال إجراء مراجعة التّحقيق إذا قدّم المكلف بالضّريبة أثناء النّزاع أدلّة وحجج تؤكّد صحّة المعلومات والأرقام المتعلقة بدخله وتبيّن للقاضي بأنّ الأرقام المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية نتيجة للتّحقيق الذي قامت به مشكوك فيه ، فيمكن له الأمر بمراجعة التّحقيق الأوّل.

يتمّ اللّجوء إلى هذا الإجراء أي مراجعة التّحقيق حسب نصّ المادّة "85" الفقرة الثالثة والرّابعة مرورًا بعدّة مراحل التي تتمثّل في :

- القائم بالمراجعة عون غير العون القائم بالتّحقيق الأوّل.
- يحضر المكلف بالضّريبة المقدّم الشّكوى أو من ينوبه قانونيًا عمليّات مراجعة التّحقيق.
- تتمّ عمليّات مراجعة التّحقيق بحضور رئيس المجلس الشّعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطّعن على مستوى الدائرة.
- يحزّر العون المكلف بمراقبة التّحقيق محضرًا يُبدي فيه رأيه ويتضمّن ملاحظات المكلف بالضّريبة وملاحظات رئيس المجلس الشّعبي البلدي.
- يتولّى مدير الضّرائب بالولاية إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية ويرفقه باقتراحاته (3).

(1)- راجع المادّة 3/85 من القانون 21-01 ، مرجع سابق.

(2)- أمقران عبد العزيز ، عن عريضة رفع الدّعوى الضّريبية في منازعات الضّرائب المباشرة ، مجلّة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضّريبية، 2008، ص 93

(3)- طاهري حسين ، المنازعات الضّريبية ، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر ، د.ن.س ، ص 27.

## الفرع الثاني

### الأمر بإجراء الخبرة القضائية

بالنسبة للخبرة كإجراء قد تم تنظيمه في القواعد ، حيث نظمها المشرع في المادة "858" ق.إ.م.إ. ، وكما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين "85" و "86" منه، بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

والخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق ، هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها ، وقد استقرّ القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى، إضافةً لانتفاء تنافرها مع روابط القانون العام<sup>(1)</sup>.

وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية ، ويبدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات<sup>(2)</sup>.

وسنتطرق فيما يلي إلى تعيين الخبير وردّه أولاً ، وإجراءات الخبرة ثانياً.

#### أولاً : تعيين الخبير وردّه

تعتبر الخبرة من أهم إجراءات التحقيق و أكثرها تطبيقاً في العمل القضائي ، سواء في القضايا المدنية أو الإدارية وحتى القضايا الجزائية ، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية<sup>(3)</sup>، فإنّ اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرّره المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الأطراف المتنازعة.

(1)- محمود توفيق اسكندر ، الخبرة القضائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2002 ، ص 26.

(2)- فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 93.

(3)- بشير بلعيد ، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية ، مرجع سابق ، ص 157.

**1- تعيين الخبير :**

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تسند له مهمة، إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاث (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك ، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره أي خبير يعينه المكلف بالضريبة ، وتعين المحكمة الإدارية الثالث وهذا وفقاً للمادة 2/86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.

من المقرر قانوناً أنه يمكن أن يأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائياً وإما بناءً على طلب المكلف وإما بناءً على طلب نائب المدير ، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفاً للقانون ، وهذا ما جاء في قرار المحكمة العليا رقم 62731 بتاريخ 10 فيفري 1990.

ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية ، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة 3/86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أشارت المادة "127" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، على أنه في حالة تعدد الخبراء المعيّنين يقومون بأعمال الخبرة معاً ، ويعدون تقريراً واحداً، إذا اختلفت آرائهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.

**2- ردّ الخبير :**

يحق لكل طرف (المكلف بالضريبة أو الإدارة) ردّ الخبير سواء كان معيّن من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم ، ويوجّه طلب الردّ إلى المحكمة الإدارية ، بحيث يجب أن يكون معللاً في أجل ثمانية (08) أيام كاملة ، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتأ عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم ، وذلك طبقاً للمادة 4/86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات

(1)-أنظر نصّ المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي : "تتم الخبرة على يدّ خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية ، غير أنها تستند إلى ثلاث 3 خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك ، وفي الحال ، يعين كل طرف خبيره ، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

الجبائية ، واستنادًا للمادتين "132" و"133" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(1)</sup>.

فبالعودة إلى نصّ المادة "133" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن ردّ الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية :

- القرابة المباشرة.
- القرابة غير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.
- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدّي.

### ثانيًا : إجراءات الخبرة

ويقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية ، بحيث يحدّد يوم وساعة بدء العمليّات، ويعلم المصلحة الجبائية المعنية ، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقلّ من بدء العمليّات ، طبقًا لأحكام المادة 6/86 فقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه ، ويقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك وإمّا تقارير منفردة.

ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها أن تطلّع عليها في أجل عشرين (20) يومًا كاملة<sup>(2)</sup>.

إنّ اللجوء إلى الخبرة لا يعني أنّها ملزمة للقاضي الإداري ، بل تتميز الخبرة دائمًا بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرّية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة ، حتى على المستوى المحاسبي ، وهو ما يؤكّده قرار مجلس الدولة الصّادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002 : " حيث أنّ إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحّتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير ، لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصنّف للضرائب.

(1)- مسعودي عبد الرّؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 192.

(2)- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، ط2 ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 79.

حيث أنه فعلاً بالرجوع إلى القيمة التي حدّتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حدّدها الخبير فإنّ الفرق شاسع وكبير يفوق نسبة كبيرة ممّا يجعل الخبرة محلّ شكّ في صحتّها" (1).

---

(1)- قرار رقم 005722 ، صادر بتاريخ 15 نوفمبر 2002 ، مجلّة مجلس الدّولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبيّة ، سنة 2003 ، ص

## الفصل الثاني

### المنازعات المتعلقة بالتّحصيل

إنّ المنازعات المتعلقة بالتّحصيل تختلف اختلافاً جذرياً عن منازعات الوعاء، حيث أنّ المكلف بالضريبة لا ينازع في شرعية أو أساس تقدير الضريبة أو ربطها كما هو الشأن في الوعاء (1)، لأنّ المكلف في هذه الحالة يكون قد تقبل أساس فرض الضريبة (2)، إنّما ينازع في التّحصيل الجبري أو في سندات المتابعة التي تستعملها الإدارة الضريبية لهذا الغرض.

وعليه فإنّ موضوع منازعات التّحصيل يتعلّق إمّا بالشرعية الشكلية لإجراء المتابعة، أو بوجود الالتزام نفسه بالتّسديد وإمّا بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض أو استرجاع المحجوزات، حيث ألزم المشرّع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والأجال قبل وضع الضريبة حيّز التنفيذ أو بمعنى أدقّ حيّز التّحصيل، لأنّ هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناتجة عن تقرير عادي، أو عن تحقيق محاسبي حول الوضعية الجبائية للمكلف، أو تصحيح لقيم بمناسبة مراقبة تصريح المكلف، هذا ما سوف نتعرّض له ولو بصفة موجزة (3).

(1)- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 21.

(2)- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، الدفعة 16، سنة 2008/2005، ص 24.

(3)- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 25.

## المبحث الأوّل

### الدّعاوى المترتبة عن إشكاليّة التّحصيل

تتعلّق منازعات التّحصيل الجبائي بالتزام المكلف بالوفاء بدين الضّريبة والإجراءات التي تتّخذها الإدارة الجبائيّة لتنفيذ هذا الالتزام جبراً عليه ، وعلى هذا الأساس فإنّ هذا النوع من منازعات التّحصيل لا ينشأ إلاّ أثناء التّحصيل الجبري للضّريبة.

ولذلك لا يجوز للمكلف بالضّريبة وبمجرّد تبليغه بقرار ربط وعاء الضّريبة وقبل البدء في إجراءات التّحصيل الجبري ، وإلاّ كانت غير مقبولة لرفعها قبل الأوان<sup>(1)</sup>.

فقبل التحدّث عن منازعات التّحصيل سنشير إلى أنّه بعد تحديد الوعاء الضّريبي، وبالتالي تحديد الضّريبة الواجبة التّسديد ألزم المشرّع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والأجال قبل وضع الضّريبة حيّز التّحصيل<sup>(2)</sup>.

## المطلب الأوّل

### دعاوى الموضوع

إنّ المنازعات المتعلقة بالتّحصيل الجبائي تختلف اختلافاً جذرياً عن منازعات الوعاء ، حيث أنّ المكلف بالضّريبة لا ينازع في شرعيّة أو أساس تقدير الضّريبة أو ربطها كما هو الشّأن بالنّسبة للوعاء ، وإنّما ينازع في التّحصيل الجبري أو في سندات المتابعة التي تستعملها إدارة الضّرائب لهذا الغرض<sup>(3)</sup>.

## الفرع الأوّل

### المنازعات المتعلقة بإجراء المتابعة

إنّ عمليّة تحصيل الضّرائب تخضع لإجراءات خاصّة ، فبعد تحديد أساس الضّرائب والمبلغ الواجب الأداء من طرف المكلف بالضّريبة ، تدخل مهمّة قابض

(1)- قصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 49.

(2)- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 25.

(3)- عطوي عبد الحكيم ، مرجع سابق ، ص 21.

الضّرائب المكّف بعملية التّحصيل والتي يقصد بها نقل دين الضّريبة من ذمّة المكّف بها إلى الخزينة العموميّة وفقاً للقواعد القانونيّة والتنظيميّة ، والتي على قابض الضّرائب احترامها قبل دخول الضّريبة حيّز التنفيذ ، فقبل أن يتّخذ قابض الضّرائب إجراءات التّحصيل الجبري عليه احترام مرحلة التّنفيذ الودّي ، ليس هذا فقط بل عليه أيضاً القيام بالإجراء القانوني التّحضيرى ، والمتمثّل في توجيه إنذار إلى المكّف بالضّريبة ، هذا ما نصّت عليه المادّة "144" ق.إ.ج : "يرسل قابض الضّرائب المختلفة إنذار إلى كلّ مكّف بالضّريبة مسجّل في جدول الضّرائب..."(1).

الشكاوى المقدّمة من المكّفين بالضّريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضّرائب ضدّهم قصد تحصيل أموال الخزينة العموميّة ، يمكن أن تكتسي إمّا شكل اعتراض على إجراء المتابعة ، أو شكل اعتراض على التّحصيل القسري.

### 1- الاعتراض على إجراء المتابعة :

إنّ الاعتراض الذي يقوم به المكّف بالضّريبة ضدّ المتابعات المباشرة من طرف قابض الضّرائب لغرض تحصيل الديون الجبائيّة يمكن أن يتعلّق بشكليّة الإجراء أو بموضوع المتابعة.

#### أ- الاعتراض على سند التّحصيل :

يمكن للمكّف بالضّريبة أن يعارض كلّ إجراء تقوم به قبّاضة الضّرائب ضدّه، لغرض تحصيل ديون الخزينة العامّة لديه ، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلاّ إذا توفّرت فيه الشّروط المتعلقة بالسند أو بأجال تبليغه (2).

#### 1- أ : وجود عيب شكلي :

في هذا السّياق نجد المادّة "194" من قانون الماليّة لسنة 2002 وقضت به المحكمة العليا في قرارها تحت رقم 62575 الصّادر بتاريخ 27 جانفي 1991 في

(1)- أنظر المادّة "144" ق.إ.ج.

(2)- أمزيان عزيز ، ص 28.

قضية (ز.ن) ضد نائب مدير الضرائب بگرداية (1)، فعندما يلاحظ وجود عيب في السند أي عدم استيفاء السند لشروطه الشكلية، حسب نص المادة "154" يتحجج بوجود عيب شكلي، ويمكن أن تدرج ضمن هذه الصورة على سبيل المثال تبليغ غير قانوني، خلو الإنذار أو التنبيه من رقم الجدول، نوع الضريبة، سنتها أو قيام إدارة الضرائب بمباشرة التحصيل الضريبي في مجال الإقامة القديم للمكلف، حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده، باعتبار أن المدعي غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مقر سكنه الضرائب لمحل إقامته الجديد (2).

## 2-أ : وجوب احترام الآجال :

يقدم المكلف الاعتراض على سند التحصيل في المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ هذا السند، وهذا ما اشترطته المادة "154" ق.إ.ج احترام أجل تقديم هذا الاعتراض، إذ يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في الآجال المحددة (3).

## 2-الاعتراض على التحصيل القسري (الجبري) :

عكس ما تطرقنا إليه بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة، والمتعلق أساساً بشكل الإجراء، فإن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساساً بالموضوع ويتعلق سواءً بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به حسب نص المادة 2/154.

يباشر الاعتراض فيه بنفس الإجراءات التي يباشر بها على إجراء المتابعة بوجوب تقديم شكوى أمام المدير الولائي، وهذا الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني

(1)- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ص 30.

(2)- مقراني ليديا - أمغار ليندة، الشكوى الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون، تخصص القانون العام الداخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2013/2014، ص 18.

(3)- المادة "154" من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

بالنسبة لوقف إجراءات المتابعة ، لهذا أعطى المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية تقديم طلب وقف التنفيذ المنصوص عليه في المادة "74" (1).

### 3- إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات :

إذا كان هدف التنبيه هو إنذار المكلف بتسديد دينه الجبائي ، فإن هدف الحجز هو وضع أملاك المدين الممتنع عن التسديد تحت يد إدارة الضرائب ، لذلك يعتبر أول طريق للتنفيذ وفور الإشعار بالتنبيه بالحجز ، يفقد المدين حرية التصرف في أملاكه المحجوزة (2).

جاء في قرار المحكمة العليا رقم : 36095 عن الغرفة الإدارية الصادر في 14 أفريل 1984 أنه من المقرر قانوناً أن الحجز على منقولات المكلف يكون من اللازم مسبقاً بتنبيه يبلغ له عن طريق البريد (3) ، دون اشتراط القيام بهذا التبليغ بواسطة ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام ، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذه المقتضيات يعدّ خرقاً للقانون (4).

وعموماً ينفذ الحجز بعد ثلاثة (03) أيام من الإشعار بالتنبيه ، وفي حالة الاستعجال أو الاستحقاق الفوري يمكن تنفيذ الحجز بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه طبقاً لنص المادة "147" من ق.إ.ج ، وعدم احترام هذه الآجال والشكليات تؤدي إلى إبطال الحجز.

أمّا فيما يتعلق باسترجاع المحجوزات فإذا تمعنا النظر في المادة "153" ق.إ.ج نجد أن المشرع أجاز للمكلف بالضريبة أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، على أن يُدعم طلب المكلف بكلّ الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة من اتخاذ القرار.

والمكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يردّ عليه في الآجال المحددة أو بعد انقضاء ذلك الأجل وهو شهر

(1)- مقراني ليديا ، أمغار ليندة ، الشكوى الضريبية ، مرجع سابق سابق ، ص 19.

(2)- Contentieux fiscal , Bulletin des services fiscaux , Ministère des finances , DGI , N° : 14 , Décembre 1996 , p28.

(3)- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 36095 بتاريخ 14 أفريل 1984.

(4)- سايس جمال ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك ، الجزائر ، 2014 ، ص 51.

كامل، يجوز له أن يرفع دعواه إلى القضاء ، ولا توقف هذه الدعوى الدّفع ولا يبيّ القاضي الإداري إلا بعد الإطلاع على وسائل الإثبات المقدّمة لرئيس المصلحة، ولا يُخوّل لأصحاب الطّلب أن يقدّموا وسائل الإثبات المقدّمة لرئيس المصلحة ، ولا يُخوّل لأصحاب الطّلب أن يقدّموا وسائل إثباتيّة غير تلك التي استظهروا بها دعماً لمذكراتهم ، ولا أن يتذرّعوا في طلباتهم بظروف فعليّة غير تلك التي ورد عرضها في مذكراتهم (1).

## الفرع الثاني

### مباشرة المتابعات

اكتفى المشرّع المالي الجزائري بإرجاء إرسال الإنذارات الضّريبية إلى أصحابها أثناء المرحلة الودّية لتحصيل الضّريبة، وتتمّ المتابعات على يدّ أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين (2) ، وقد أناط المشرّع الجزائري عمليّة المتابعة في الأساس بقابضي الضّرائب وأعوان المتابعة على مستوى قبّاضات الضّرائب ، وتجري عمليّات المتابعة عن طريق الإجراءات التّنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلّات المهنيّة والحجز والبيع (3).

### أولاً : الغلق المؤقت للمحلّات المهنيّة

استحدث المشرّع الجزائري هذا الإجراء بموجب المادّة "34" من قانون الماليّة لسنة 2007 (4) المعدّلة ، والتي كانت تقتصر على إجراءات الحجز والبيع فقط، وتمّ فيها بعد ذلك إلغاء هذه المادّة وتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائيّة، وقد نظّمت أحكام هذا القانون الأخير إجراء الغلق المؤقت للمحلّات المهنيّة وفق مجموعة من الخطوات والشّروط نبرزها فيمايلي :

### 1- التّبيه أو الإخطار :

(1)- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائيّة في التّشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 30.

(2)- انظر المادّة "154" ق.إ.ج.

(3)- بدائريّة يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضّريبي في ظلّ التّشريع الجزائري ، مرجع سائق ، ص 61.

(4)- انظر أمر رقم 96-31 مؤرّخ في 30 ديسمبر 1996 ، المتضمّن قانون الماليّة لسنة 2007 ، ج.ر عدد 85 بتاريخ : 31 ديسمبر 1996.

يجب أن يكون قرار الغلق مسبقاً بتنبيه يتمّ تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، ويعتبر التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة، يترتب على غيابه أو عدم احترام شكله القانوني بطلان المتابعة، حيث يشترط أن يحتوي الإخطار على اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة، وتحديد الضريبة أو الضرائب محلّ المتابعة مع تعيين أرقام جداولها وتواريخ استحقاقها، بالإضافة إلى اسم ولقب عون المتابعة، وكما يجب أن يكون مؤرخاً ومصادقاً عليه من طرف قابض الضرائب المختص، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجرّ عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف وبيعها بالمزاد العلني.

ويكون التنبيه في مجال التحصيل وفق نموذج خاص ومحدّد على مستوى إدارة الضرائب، ويتمّ تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانوناً بقباضة الضرائب، وكما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها<sup>(1)</sup>.

### • من حيث الجهة المختصة بإصدار قرار الغلق:

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كلّ حسب مجال اختصاصه، ويتمّ ذلك بناءً على تقرير يقدّم من طرف المحاسب المتابع، ويتمثّل هذا الأخير في قابض الضرائب المختصّ بعملية متابعة وتحصيل الضريبة، وبالنسبة للمدير الولائي يكون قرار الغلق بناءً على تقرير قابض الضرائب الحالي أو قابضي الضرائب على مستوى مراكز الضرائب عند إنشائها، وأمّا بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات فيكون ذلك بناءً على تقرير قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة.

### • من حيث تبليغ قرار الغلق:

يتمّ تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

### • من حيث مدة الغلق:

(1) - انظر المادة "146" فقرة أخيرة من ق.إ.ج.

لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحلات المهنية وفي جميع الأحوال مدة السنة (06) أشهر.

### • من حيث المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق :

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي ، أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

المشرع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراء الحجز والبيع ، وترك الحرية لإدارة الضرائب لاختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة وتحصيل الضرائب ، وقد لا يتناسب ذلك في حالات المتابعة للمكلفين الذين يستغلون محلات مهنية ، وفي جميع الأحوال إجراء الغلق المؤقت تجاههم كوسيلة أولية للتحصيل قبل إجراء الحجز على محلاتهم المهنية.

وكما أن اقتصر المشرع على المحلات المهنية يطرح إشكالا حول نوعية هذه المحلات أو بالأحرى أنواع الأنشطة التي يشملها هذا الإجراء ، وهل قصد المشرع بذلك أصحاب المهن فقط أو أن مجال إجراء الغلق المؤقت يتعدى ذلك إلى أصحاب الأنشطة التجارية الأخرى.

### ثانياً : الحجز

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم ، حيث يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ التنبيه<sup>(1)</sup>، وقد اعتمد المشرع الفرنسي نفس المبدأ حيث جاء في أحد نصوص قوانينه الضريبية.

لكن المشرع الفرنسي كان أكثر تشدداً وصرامةً على غرار المشرع الجزائري في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنةً بما هو ساري في قواعد

(1)- انظر المادة "147" من قانون الإجراءات الجبائية.

القانون العام ، فالقواعد العامة في القانون الفرنسي مثلاً تنصّ على أن يتمّ الحجز إلا بعد ثمانية (08) أيام على الأقل من تاريخ الإخطار بالحجز.

ومن أهمّ أنواع الحجز التي نصّت عليها قوانين الضرائب حجز ماللمدين لدى الغير، وحجز المحلّ التجاري.

ومن المقرّر قانوناً أنه لتحصيل الضريبة المطالب بها ، يحقّ لإدارة الضرائب أثناء مرحلة التنفيذ استعمال كلّ الطرق القانونية ، ومن بينها حجز ما للمدين لدى الغير ، على أن تجميد الحسابات البنكية تبقى سارية المفعول لمدة سنة ، ابتداءً من تاريخ حجز ما للمدين لدى الغير، وهذا ما جاء في قرار المجلّة القضائية رقم: 89909 ، في قضية (ح،ب) ضدّ : (نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة) بتاريخ : 11 أفريل 1993<sup>(1)</sup>.

ويعتبر حجز ماللمدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراءً استثنائياً وصارماً، وكما أنّه يختلف تماماً عن إجراء حجز ما للمدين لدى الغير<sup>(2)</sup>.

والحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير في القانون العام ، حيث بإمكان قابض الضرائب وبموجب إشعار خاص يُعرف بالإشعار للغير الحائز « L'avis à tiers détenteur » ، حجز أموال المكفّ بالضريبة لدى الغير، ويقصد بالغير الحائز كلّ من المؤسسات المالية العمومية والخاصة وكلّ المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات العمومية ، وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع ، والخبراء والمحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية، وكما يتوجّب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكفّ بالضريبة بالتسديد عن المكفّ من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كلّ الضرائب المستحقة أو جزء منها.

وأما الحجز التنفيذي الأخرى وبما فيها حجز المحلّ التجاري فقد اكتفى المشرّع المالي من خلال قانون الإجراءات الجبائية بالنصّ على أحكام التنبيه السابق للحجز وكذا تحديد الأحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات ، وعلى أن يتمّ تنفيذ الحجز على يد أعوان المتابعة المؤهلين ، وتحت سلطة قابضي الضرائب

(1)- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 89909 الصادر بتاريخ 11 أفريل 1993.

(2)- انظر المادة "667" من ق.إ.م.إ.

ورقابة المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحال ، وكما يمكن أن يسند تنفيذ الحجز إلى محضر قضائي بموجب تكليف من قابض الضرائب.

### ثالثاً : البيع

بعد تنفيذ إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة ، تأتي مرحلة آخر إجراء تنفيذي لتحصيل الضريبة والتمثلة في إجراء بيع المحجوزات ، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طرق البيع للشروط التالية: (1)

- أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية: حيث يتعين على قابض الضرائب أخذ رأي السلطة الرئاسية له والتمثلة في كل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة ، ونلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة هذا الرأي من حيث مدى وجوب التقيد به من طرف قابض الضرائب، في حين نجد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تنص صراحةً على الترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب (2).
- الترخيص بالبيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تُمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه ، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، حسب الحالة أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.
- وكما نصّ المشرع المالي على أن تتمّ البيوع العلانية للمنقولات للمكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات ، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد (3).

(1)- انظر المادة "146" فقرة أخيرة ، ق.إ.ج.

(2)- Instruction générale sur les procédures contentieuses , N° : 198/1999 , MF , DGI , DOF , SDR.

(3)- انظر المادة 1/152 من ق.إ.ج.

- وحسب ما نصت عليه المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري ، والقابض المباشر للمتابعة واسميها ، ومواطنهما والرخصة التي يتصرف القابض بموجبها ، ومختلف العناصر المكوّنة للمحل ؛ طبيعة عملياته وضعيته القانونية وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ومكان ويوم وساعة فتح المزاد وعنوان مكتب القباضة.

ويسعى القابض المباشر للمتابعة وجوباً بإصاق هذه الإعلانات ، وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي ، حيث يوجد المحل وفي المحكمة التابع لاختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية ، حيث يوجد المحل التجاري<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني

### دعوى الاستعجال

إنّ الغرض من الدعوى الاستعجالية هو مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة، حمايةً للحقوق والمراكز المخولة للأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة على حدّ سواء في مواجهة أضرار تكون مستقبلاً<sup>(2)</sup>.

فالقضاء المستعجل يُعرف بأنه قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم نزاعاً بصفة نهائية، ولا يجوز قوة الشيء المقضي فيه ، بل يجوز تعديله أو إلغائه حسب مقتضيات الظروف والأحوال فهو ضرورة والضرورة تقدر بقدرها تلك الطبيعة الوقتية.

وبالنسبة لإجراءات وقف تنفيذ القرارات من قبل المحكمة فقد نصت المادة "834" من ق.إ.م.إ على أن يكون تقديم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة<sup>(3)</sup>.

(1)- انظر المادة 2/152 من ق.إ.ج.

(2)- فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، دط ، الجزائر ، 2008 ، ص 191.

(3)- انظر المادة "834" من ق.إ.م.إ.

## الفرع الأوّل

### المجال الواسع لتطبيقات القضاء الاستعجالي الجبائي

يعتبر وقف تحصيل الضّريبة ووقف الغلق الإداري أهمّ تطبيقات الاستعجال في المادّة الجبائية عامّة ، واللذين سنتناول كلّ واحد منهما على حدى فيما يلي :

#### أوّلا : في مجال وقف تحصيل الضّريبة

تنصّ المادّة "158" ق.إ.ج على أنّه يجوز للمكّلف بالضّريبة الذي ينازع في مقدار المبالغ المطالب بها ، أن يقدّم اعتراضًا خلال أربعة (04) أشهر من استلام سند التّحصيل أمام الغرفة الإداريّة ، ولا يكون للاعتراض أثر موقف بالنّسبة للمبلغ الرّئيسي ، لسند التّنفيذ غير أنّ الغرامات والعقوبات والحقوق الزّائدة ، وجميع الملحقات بوقف تنفيذها إلى غاية صدور القرار القضائي الفاصل في الاعتراض.

كما يمكن له تأجيل دفع المبلغ الرّئيسي في عريضة مع تحديد مبلغ التّخفيض الذي يطالب به، أو بيان أساس ذلك ، إلّا أنّ الاستفادة من ذلك تستوجب أن يقدّم ضمانات كافية قادرة على تحصيل المبلغ المتنازع فيه ، وعبرت في ذلك المادّة 6/158 من نفس القانون ، وتقدّر إدارة الضّرائب فيما إذا كانت الضّمانات المقدّمة من طرف المكّلف بالضّريبة من أجل إرجاء تنفيذ السند التّنفيذي ، قادرة على ضمان تحصيل المبلغ المتنازع عليه.

لكن رغم ما سبق ذكره حول اختصاص القاضي الاستعجالي في وقف تنفيذ القرار الإداري، إلّا أنّ الاجتهاد القضائي نجده متذبذبًا في هذا الشّأن ، ومن ذلك نجد القرار الصّادر عن مجلس الدّولة بتاريخ 10 ماي 2005 تحت رقم 0025577 الذي قضى بإلغاء الأمر الاستعجالي الصّادر عن رئيس الغرفة الإداريّة لمجلس قضاء تلمسان ، القاضي بتأجيل الضّريبة إلى حين الفصل في الدّعوى الأصليّة، والقضاء من جديد يرفض الطّلب الأصلي الذي تمّ استئنافه (1) ، وذلك بسبب عدم تقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدّين الضّريبي المحدّد بالمادّة "158" من قانون الإجراءات الجبائية ، وكذلك القرار الصّادر عن مجلس الدّولة

(1)- قرار رقم 0025577 ، صادر بتاريخ 10 ماي 2005 ، عن الغرفة الإداريّة لمجلس قضاء تلمسان ، غ.م.

بتاريخ 02 جوان 2004 تحت رقم 19510 الذي ألغى الأمر الاستعجالي الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة ، القاضي برفع الحجز على الحساب الجاري لحين الفصل في دعوى الموضوع ، والقضاء من جديد يرفض الدعوى لعدم التأسيس ، لأنّ الطعن في الضريبة لا يوقف التنفيذ<sup>(1)</sup>.

وهذه القرارات غير مستقرة على رأي واحد فيما يخص اختصاص القضاء الاستعجالي في الأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الجبائية ، مع العلم أنّه تمّ صدور قرار عن مجلس الدولة عن الغرف المجتمعة بتاريخ 15 جوان 2004 تحت رقم 18743 ، يقضي أنّ الاختصاص في وقف تنفيذ القرارات الإدارية يعود لقاضي الموضوع والفصل لقاضي الاستعجال<sup>(2)</sup> ، إلا أنّ الأمر مع صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي يعدّ سرّاً للدعوى الاستعجالية ، قد يأتي لا محال بقرارات تعكس ذلك ، وتبيّن الاختصاص الذي منحه المشرع للقاضي الاستعجالي في الفصل في وقف تحصيل الضريبة استعجالياً متى توافرت الشروط والإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

### ثانياً : في مجال الغلق الإداري

في حالة الغلق المؤقت للمحلّ المهني من طرف مدير الضرائب بالولاية ، لمدة لا تتجاوز سنة (06) أشهر فبإمكان المكلف بالضريبة طبقاً للمادة 3/146<sup>(3)</sup> ق.إ.ج أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد عن طريق تقديم عريضة بسيطة أمام المحكمة الإدارية ، والتي تفصل في القضية طبقاً للإجراءات الاستعجالية ، بعد الاستماع إلى الإدارة الجبائية ، أو استدعائها قانوناً ، ولا توقف الدعوى تنفيذ قرار الغلق المؤقت ، وبالتالي على المندوب المكلف بالضريبة والقاضي الاستعجالي الإداري إتباع الاستعجال بالإجراءات الضرورية ، ضماناً للفصل في العريضة قبل أن تقوم إدارة الضرائب بالشروع في عملية البيع.

(2)- آيت بلقاسم جمال ، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة ، مطبوعة الدورة التكوينية حول المنازعات الجبائية ، 2006 ، ص 27 ، 28.

(2)- قرار مجلس الدولة رقم 18743 ، الصادر بتاريخ 15 جوان 2004 ، غ.م.

(3)- انظر المادة 3/146 ، من ق.إ.ج.

## الفرع الثاني

### الطابع الوقتي للأمر الفاصل في الدعوى الاستعجالية

بتوافر الشروط السابقة الذكر في الفصل الأول سواء الموضوعية أو الشكلية منها، وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه ، وذلك بالإطلاع على العرائض والمذكرات من جهة وكذا الوثائق المقدمة من الطرفين من جهة أخرى ، يصدر القاضي الاستعجالي أمره في النزاع المعروض عليه (1).

وعند صدور الأمر الاستعجالي من القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري فهو ذي طابع وقتي، حجته تنتهي بصدور الحكم في الموضوع عن المحكمة الإدارية ، فإذا صدر حكم في الموضوع يقضي بأن قرار الإدارة مشروع ، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى الإلغاء قد تم رفضها ، والمدعى لا يجوز له أن يحتج بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجال (2).

وعليه نجد تمييز الأوامر الاستعجالية الصادرة عن الأحكام القضائية بجملة من الخصائص والتي نجملها فيما يلي :

#### 1- الأوامر الاستعجالية ذات طابع وقتي :

وفقاً لأحكام المادة "919" قانون الإجراءات المدنية والإدارية يصدر رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية المكلف بالضريبة وديون الخزينة العمومية ، من ضرر محتمل قد يلحق بها ، بتدبير مؤقت لحين الفصل في موضوع الجباية المطروحة أمام قاضي الإلغاء ، بذلك ينتهي أثر وقف التنفيذ ، ولرئيس المحكمة الإدارية سلطة في تقدير الاستعجال ، إذ يتخذ جميع التدابير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب ، وفقاً لأحكام المادة "920" من نفس القانون ، ويترتب عن الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقضي فيه، غير أنه يبقى المستعجل حجية نسبية موقوفة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الجبائية (3).

(1)- مسعودي عبد الرؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 193.

(2)- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 107.

(3)- انظر المادة "920" ، ق.إ.م.إ.

## 2- الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية :

وفقاً لأحكام المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، يفصل قاضي الاستعجال في المنازعة الضريبية وفقاً لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية ، قصد السماح للخصم بالإطلاع على طلبات خصمه والردّ عليها<sup>(1)</sup>.

ما يلاحظ هو أنّ نصّ المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية خصّت قاضي الاستعجال ، غير أنّ المادة "129" من ق.إ.ج حدّدت تقديم الطلب الاستعجالي إلى رئيس المحكمة الإدارية ، وبالتالي تكون أمام مسألة الاختصاص في المادة الجبائية هل تعود لقاضي الاستعجال وفقاً لأحكام المادة "923" من نفس القانون ، أم إلى رئيس المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية.

## 3- الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل :

وفقاً للمادة "935" قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(2)</sup> ، فالأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل ، من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم ، ووفقاً للفقرة الثانية من نفس المادة ، فإنّه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقوم بتنفيذها فور صدورها.

ويشترط لقبول الطلب المقدم من المكلف بالضريبة في الاستعجال الجبائي دفع الضمانات المقابلة للنظر في الطلب ، وإلا يفصل بعدم قبوله ، بسبب انعدام تقديم الضمانات لقابض الضرائب وفقاً للمادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية، وما يؤكّد ذلك عدد القضايا المعالجة سنة 2010 والمقدّرة بـ : 62 قضية من بين 155 قضية ، نجد 52 أمر استعجالي صادر محلّ رفض بنسبة 83,87% و 10 أوامر محلّ قبول بنسبة 16,13% ، وبالتالي نلاحظ الفرق الكبير بينهما ، وهذا يبيّن تعقيد وغموض شروط وإجراءات الطلبات الاستعجالية الخاصة بالمواد الجبائية<sup>(3)</sup>.

(1)- انظر المادة "923" ، ق.إ.م.إ.

(2)- انظر المادة "935" ، ق.إ.م.إ.

(3)- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 195.

وما تجدر الإشارة إليه في آخر هذا الفرع أنّ قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد تناول قضاء الاستعجال في المواد الإدارية تحت الباب الثالث منه (1) ، كما أعطى سلطات واسعة لقاضي الاستعجال إضافةً إلى ذلك تناول الإجراءات بالتفصيل، وأفرد كلّ نوع من المنازعة الإدارية تحت فصل خاص ، غير أنّه أورد الاستعجال في المادة الجبائية في الفصل السادس من باب الاستعجال في مادة واحدة وهي المادة "948" ، وأحياناً إلى القواعد المشتركة في الاستعجال ، وكذلك في قانون الإجراءات الجبائية ، غير أنّ هذا الأخير لم يتطرق إلى الاستعجال إذ لم يخصص له المشرع إلّا نصّاً قانونياً محصوراً في المادة "146".

(1)- بوبشير محند أمقران ، قانون الإجراءات المدنية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 366.

## المبحث الثاني

### إجراءات الدّعى وسلطات القاضي

الإدارة الضّريبية تتمتع بامتيازات أثناء تقدير الضّريبة وحسابها ثمّ تحصيلها، والتي غالبًا ما تكون السّبب الرّئيسي في المنازعات الضّريبية ، وذلك راجع إلى الأهمية الكبيرة التي خولها لها المشرّع الجزائري ، بوضعها شروط وأجال الواجب إتباعها في رفع شكوى ضريبية. فسننظر في المطلب الأوّل إلى امتيازات الإدارة الضّريبية في وضعها لشروط وأجال محدّدة في القانون الجبائي ، وفي المطلب الثاني سننظر إلى سلطات القاضي.

### المطلب الأوّل

#### آجال تقديم الشكوى في مجال نزاع التحصيل

ما يلاحظ من منازعات التحصيل أنّ التظلم لا يمكن أن يؤسّس على كيفية تحديد وعاء الضّريبة وتقديره أي عكس الوعاء ، بل على المكلف أن ينازع إمّا في الشّرعية الشكليّة لإجراءات المتابعة ، أو في وجود الالتزام نفسه بالتّسديد أو وجوب الوفاء به ، ويسمّى قانونًا الاعتراض على التّحصيل القسري المنصوص عليه في المادّة "154" ق.إ.ج<sup>(1)</sup>.

### الفرع الأوّل

#### آجال تقديم الشكوى

على عكس منازعات الوعاء فإنّ آجال تقديم الشكوى في منازعات التّحصيل هي قصيرة جدًّا، حيث أنّها تنحصر في شهر واحد حسب ما نصّت عليه المادّة "153" مكرّر 1 من ق.إ.ج ، التي تنصّ : تقدّم الشكوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان ، في أجل شهر اعتبارًا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتجّ عليه ، والسّبب من وراء ذلك هو حساسيّة موضوع الطّعن أو الإجراء الذي ينازع فيه المكلف بالضّريبة فربّما تكون الأشياء التي تحتجز سريعة النّلف ، أو غلق المحلّ التجاري يسبّب خسارة كبيرة لأصاحبه ، ممّا يستوجب

(1)- عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضّرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مرجع سابق ، ص 57.

الإسراع في الفصل في النزاع (1) ، وكذا أجل رفع الطعن في التحصيل هو شهر واحد ابتداءً من تاريخ تبليغ سند إجراء المتابعة إذ تعلق الأمر بالمنازعة في صحته من حيث الشكل ، ومن تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذ تعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل القسري (2) ، وإذا كان الطلب يدور حول استرداد الأشياء المحجوزة ، فإنَّ أجل الشهر يجري من تاريخ العلم بالحجز ، وكلَّ طعن سابق لهذه الإجراءات أو طلب مقدّم من بعد أجل الشهر يعتبر غير مقبول ، وفقاً لما نصّت عليه المادة "154" ق.إ.ج.

## الفرع الثاني

### شروط قبول الشكوى

إنَّ ما يمكن الإشارة إليه فيما يتعلق بشروط قبول الشكوى النزاعية ، ومن خلال تفحصنا لمختلف المواد القانونية المتعلقة بمنازعات التحصيل ، نجد أنَّ الطعن المرتبط بها لا يعتبر تظلمًا كما هو الشأن بالنسبة للشكاية النزاعية في مجال الوعاء ، وإنَّما هو مجرد طلب كما هو وارد في المواد "153" و "154" ق.إ.ج ، ولا تشترط فيه أية شروط خاصّة إلاَّ الأجل، وهو محدّد بشهر واحد سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة من أجل إيداعه أو بالنسبة للإدارة الضريبية للفصل فيه ، وكذلك إذا تعلق الأمر برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية حسب ما نصّت عليه المادة "154" ق.إ.ج (3).

كما أنّه ومن خلال أحكام المادة "74" ق.إ.ج (4) ، فإنّه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدّم ضمن الشّروط المحدّدة في المواد "72" ، "73" و "75" و "76" من نفس القانون في صحّة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة ، إذا طالب في عريضة

(1)- سايس جمال ، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري ، الجزء الأول ، ط 1 ، منشورات كليك ، د.س.ن ، ص 48.

(2)- أمقران عبد العزيز ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/2001 ، ص 118.

(3)- التي تنصّ على أنّه : "...يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في شهر اعتبارًا من تاريخ تبليغ سند الإجراء ، وفي أجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف...".

(4)- انظر المادة "74" من ق.إ.ج .

افتتاح دعواه بالاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة ، وحدد المبلغ أو حدد أسس التخفيض الذي يأمله و شريطة أن يقدم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة. فالمشرع من خلال نص هذه المادة حفظ للمكلف بالضريبة حق إرجاء دفع الضريبة إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها شريطة استيفائه الشروط التالية :

- 1- التّقدّم بشكاية لدى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً.
  - 2- المطالبة صراحةً بالاستفادة من إجراء إرجاء دفع الضريبة التي ينازع فيها : يجب على المكلف بالضريبة أن يطالب في شكواه بالاستفادة من أحكام المادة "74" ق.إ.ج مع إبرازه صراحةً طلب إرجاء دفع حصّة الضرائب التي هي موضوع النزاع.
  - 3- تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة : حتى يتمكن من إرجاء الدفع يجب على المكلف بالضريبة أن يذكر في عريضة افتتاح دعواه بأنه مستعد لتقديم ضمانات في شكل عقارات أو منقولات ذات قيمة تكون على الأقل تساوي حصّة الضرائب موضوع الشكوى.
  - 4- تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.
- وفي حال إذا لم يتم تقديم الضمانات لا يجوز متابعة المكلف بالضريبة الذي طالب الاستفادة من أحكام المادة "74" ق.إ.ج فيما يخصّ الجزء المتنازع فيه (1).

## المطلب الثاني

### سلطات القاضي الإداري في الدعوى

إنّ القاضي الابتدائي في المنازعة الضريبية كقاضي موضوع مختصّ في القضاء الكامل :

لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا فشلت المرحلة الإدارية للمنازعة ، أي عند رفض إدارة الضرائب لشكوى المكلف بالضريبة شكلاً وموضوعاً ، وسواء كان الرفض كلياً أو جزئياً.

كما أنه لا يتدخل في النزاع الضريبي إلا إذا كانت الإجراءات الخاصة بقبول الدعوى من شكوى مرفوعة في أجلها ، ووفقاً للشروط الشكلية المحددة قانوناً، ومن عريضة مستوفية للشروط الشكلية ، وهذا تحت طائلة رفض الدعوى شكلاً<sup>(1)</sup>.

وسوف نحاول في هذا المجال الحديث قدر الإمكان عن السلطات التي يملكها القاضي الإداري ، من أجل أداء مهامه كاملة.

## الفرع الأول

### سلطات القاضي في تقدير إجراء التحقيق

رمى المشرع حمله على القاضي الضريبي في تقديره لنتائج التحقيق التي أمر بها في إطار الدعوى الضريبية ، تاركاً أمر الأخذ بها من عدمه محض اجتهاد.

تنصّ المادة "144" قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة ، ممّا يعني أنه غير ملزم بالأخذ بها ، وتؤكد نفس المعنى الفقرة الثانية من نفس المادة ، إذ تضيف أنّ القاضي غير ملزم برأي الخبير.

(1)- شهبوب رحمان فتحة ، المنازعات الضريبية في ظلّ اجتهاد مجلس الدولة الجزائري ، مذكرة من أجل الحصول على شهادة

الماجستير في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر ، د.س.ن ، ص 111.

وعليه فإنّ هذه المادّة لا تترك أي التباس حول سلطة القاضي في الأخذ بنتائج الخبرة أو استبعادها ، غير أنّها تلزمه بالنسبب عند استعادها لها (1).

ولقد أكّد القضاء في العديد من القرارات وفي معاني مختلفة تمتّع قاضي الموضوع بحقّ تقدير نتائج الخبرة ، ومن أمثلة ذلك القول : " أنّ تقدير محتوى تقرير الخبرة والأخذ فيه بما هو مجدي وترك منه ما يعارض الصّواب هو ما يستقلّ به قضاة الموضوع... وأنّ مجرد إسناد للخبير مهمّة القيام ببعض التّحريّات ليس معناه أنّ ما جاء في تقرير الخبرة من نتائج قد يشكّل قيّدًا يخضع إليه قضاة الموضوع... وأنّ سلطة تأويل رأي الخبير منوطة بالقاضي ، على أن لا يؤدّي ذلك إلى تشويبه... وأنّ ترجيح نتيجة التّحقيق على رأي الخبير... تندرج ضمن السّطة التّقديرية للقاضي " (2).

من المؤكّد أنّ القاضي الإداري ملزم بالفصل في كلّ منازعة تعرض عليه وتكون داخلة في حدود اختصاصه ، والمنازعات الجبائية في الغالب تتعلّق حول مسائل مالية وحسابية دقيقة ، خاصّة فيما يتعلّق بطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها ، لذا أجاز القانون الاستعانة بالخبراء في مسائل الجبائية والحسابات.

وتعيين الخبير يحصل بحكم ضرورة متى رأى القاضي والمختصّ أنّ رأي الخبير أفضل لسير المنازعة ، ولا بدّ أن يتضمّن المنطوق المهمّة المسندة له وأجلها، ويكون ردّ الخبير أمام الجهة القضائيّة التي أمرت بالخبرة.

وفي حالة رفض الخبير القيام بالمهمّة المسندة إليه لسبب أو لآخر تسند المهمّة لخبير آخر بموجب أمر على عريضة يصدره رئيس الجهة القضائيّة التي أمرت بالخبرة ، ويتولّى الخبير عند مباشرة مهامه استدعاء الأطراف وتحديد اليوم والسّاعة.

وفي حالة ما إذا أخطرت إدارة الضرائب بذلك وتغيّبت عن الحضور فلا يجوز لها الدّفع والتمسك لاحقاً ، لأنّها لم تحضر لعملية الخبرة ، وعليه لا يمكنها في هذه الحالة الدّفع بإلغاء الخبرة إن لم تكن نتائج الخبرة لصالحها وهذا نظراً للطابع

(1)- أنظر المادّة 2/144 ، ق.إ.م.إ.

(2)- بطّاهر تواتي ، الخبرة القضائيّة في الأحوال المدنيّة والتجاريّة والإداريّة في التّشريع الجزائري المقارن ، ط1 ، منشورات كليك ،

الجزائر ، سنة 2003، ص103 .

الحضوري للخبرة . وهذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا في قرارها بأن إدارة الضرائب لا يمتنع عنها التمسك بخطئها.

ومن المهام المسندة إلى الخبير أنه يتولى فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة ، كالدفاتر والفواتير وكل الأوراق التي يمكن الاعتماد عليها لحساب مبلغ الضريبة ، ويستند الخبير في عمله إلى القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وقانون الإجراءات الجبائية). وكذا قانون المالية والقوانين المكملة له ، ويستمع لأقوال المكلف بالضريبة وعن أسباب رفضه تسديد الضريبة والحجج التي يتمسك بها.

عند الانتهاء من الخبرة يقوم الخبير بتحرير محضر مفصل يتضمن كل الأعمال التي قام بها ، إضافة إلى هذا فإن تقرير الخبرة يجب أن يتضمن بيانات هامة تتأكد من خلالها الغرفة الإدارية من سلامة إجراءات الخبرة وشرعيتها ، وتتمثل في :

- اسم الخبير وعنوانه ومكتبه.
- أسماء وألقاب و عناوين الأطراف.
- أسماء وكلاء الأطراف ومحاميهم وعناوينهم.
- ذكر منطوق الحكم الأمر بالخبرة حرفياً وبدقة.
- ذكر الجهة القضائية التي أصدرت الحكم.
- تاريخ الحكم ورقم القضية.
- تاريخ تسليم الخبير الحكم الذي عينه وكلفه بالمهمة.
- ذكر الطرف الذي سلمه حكم التعيين.
- ذكر تاريخ وساعة استدعاء الأطراف أو ممثليهم.
- تاريخ الانتقال إلى معاينة الأماكن محل الخبرة.
- الإشارة إلى حضور أو غياب الأطراف المستدعية أو الأشخاص الذين تم استدعاءهم.
- ذكر وتعداد الوثائق والمستندات التي سلمت للخبير من طرف الخصوم بناءً على طلبه أو من تلقاء أنفسهم أو بأمر من القاضي.
- عرض ملخص للأبحاث والعمليات التي قام بها الخبير.

وفي الأخير يقدم الخبير خلاصة والذي يعرض من خلالها رأيه والنتيجة التي توصل إليها والأسباب التي اعتمد عليها أي الإجابات الواضحة والدقيقة عن أسئلة الغرفة الإدارية ، وعلى الخبير توقيع تقريره ووضع ختمه والتاريخ حتى يكتسب الطابع الرسمي ويودع لدى كتابة الضبط (1).

### أولاً : إذا نجح الخبير في المهمة المسندة إليه

إذا قام الخبير بمهمته كما يجب ، وألم بجميع عناصر المهمة المسندة إليه ، ولم يخرج عن حدود المهمة التي وجهت إليه والتي انتدب من أجلها ، فإن القاضي الضريبي يعتمد تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في النزاع المطروح أمامه ، وبالتالي يعتبر التقرير عندئذٍ دليلاً للإثبات لأنه قام بالمهمة كما يجب دون أن يتلاعب في عناصر القضية التي أسندت إليه.

### ثانياً : إذا لم ينجح الخبير في أداء مهمته

أي أن الخبرة ناقصة حسب رأي القاضي ، فهنا باستطاعة هذا الأخير اتخاذ جميع التدابير اللازمة ، ومن بينها الأمر بتكملة الخبرة مثلما سبق وأن رأينا ، أو إجراء التحقيق الإضافي أو مثول الخبير أمامه لتقديم التوضيحات والمعلومات الضرورية، وإن كان هذا الإجراء لم نر له حسب علمنا أي تطبيق على الواقع.

و غالباً في المسائل المتعلقة بالضرائب تكون الخبرة جزء أساسي من الدعوى ، لأنّ القضاة ليسوا مكوّنين التكوّن الكافي ، وفي المنظومة القضائية لا يوجد قضاة متخصصين في المادة الجبائية ، لذلك يستعينون برأي الخبراء قبل الحسم في الدعوى أو المنازعة المعروضة أمامهم ، غير أنّ رأي الخبير والتقرير الذي يعده لا يعتبر إجباري ، ولا يلزم القاضي بالأخذ به لأي سبب من الأسباب ، بل للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بتقرير بالخبرة المنجزة من طرف الخبير المعين من عدمه ، وعليه يحتفظ القاضي مهما كانت الظروف بحرية كاملة في تقدير الواقع فهو ليس مقيد بالخبرة المنجزة من طرف أي خبير (2).

(1)- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص 27 إلى ص 30.

(2)- شهبوب رحمان فتحة ، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص 112.

## الفرع الثاني

### سلطات القاضي في الفصل في موضوع الدعوى

إنّ الرقابة التي يمارسها القاضي الضريبي عند نظره في الدعوى المتعلقة بالمادة الضريبية ليست بالرقابة الرئاسية ، ولكنها عبارة عن تدخل له ولكنه تدخل مشروط بوجود دعوى يرفعها المكلف بالضريبة الذي يرى أنه تضرر من فعل الإدارة الضريبية.

وقصد الفصل في الموضوع ، وبعد التحقيق من استيفاء الدعوى لجميع الشروط الشكلية ، وبعد انتهائه من إجراءات التحقيق المقررة قانوناً ، يقوم القاضي الضريبي الابتدائي بعملية تفسير للنصوص القانونية وعملية تكييف للوقائع.

ومن خلال تفسيره للنصوص القانونية يراقب القاضي مدى احترام إدارة الضرائب للقانون عند ممارستها لسلطتها ، وذلك بمراقبة شرعية قراراتها الإدارية على ضوء القوانين والأنظمة السارية وقت اتخاذ القرار الإداري المنازع فيه<sup>(1)</sup>.

وإنّ القرار الصادر عن المجلس القضائي عند نظره للدعوى الضريبية ، شأنه شأن القرار الإداري ، يجب أن يتضمن طبقاً لنص المادة "276" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

- 1- الجهة القضائية التي أصدرته.
- 2- أسماء وألقاب وصفة القضاة الذين تناولوا في القضية.
- 3- تاريخ النطق به.
- 4- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- 5- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- 6- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كلّ منهم ، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي ، وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- 7- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- 8- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

(1)- نؤاري زبيدة ، سلطات القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية - مذكرة نهاية التكوين المتخصص ، فرع قانون إداري ، الدفعة الثامنة، 2001/2002، ص 29.

كما يجب أن يتضمّن القرار تحليلاً لطلبات الأطراف ، ويستند القاضي الضريبي في قراره إلى طلبات الأطراف ، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات ، كما يستند في اتّخاذه القرار على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر إجراءات التّحقيق التي تكون قد تمّت ، وتاريخ قفلها وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحها ، لاسيما محاضر الخبرة إن وجدت، وكذلك بإمكانه الإطلاع على رأي لجان الطّعن الإداريّة للضرائب المباشرة إن وجدت.

ويجب أن يتضمّن القرار ما إذا كان قد صدر في جلسة علنيّة أو غير علنيّة ، أن يبيّن ما إذا كان الخصوم أو وكلاءهم قد حضروا الحكم أو تعيّنوا ، ويجب أن تكون القرارات مسبّبة ومعلّلة ومحتوية على الدّفع المقدّمة.

### الفرع الثالث

#### سلطات القاضي الإداري في إجراء الصّحّ

إنّ الصّحّ نادراً ما يتمّ العمل به في المنازعات الإداريّة ، نظراً لتغيّب الإدارة العامّة عن جلسة الصّحّ ، خاصّةً في دعاوى الإلغاء ، ذلك أنّ موضوعها يتمثّل في سحب الإدارة للقرار المطعون فيه ، وبالتالي فمن غير المنطقي تصوّر إشراف القاضي المقرّر على صلح بين الطرفين ، يخرق مبدأ المشروعيّة وسيادة القانون، أضف إلى ذلك عدم بروز سلطة القاضي الإداري في جلسة الصّحّ ، إلى درجة أنّ دور القاضي الشّخصي أضحى إيجابياً أكثر من القاضي الإداري ، وذلك أدّى إلى إضعاف سلطته في حفظ التّوازن بين مصالح الأفراد وسلطة الإدارة، وبعده عن الدّور المنوط به في الحفاظ على مبدأ سيادة القانون ، وعن دوره التّحقيقي الذي يماثل في ذلك دور قاضي التّحقيق في المجال الجزائي.

## خاتمة :

إنّ التنوّع والتطوّر المستمدّ الملازم للتّشريع الجبائي أدّى إلى صعوبة الإلمام بنصوصه المختلفة، خاصّةً وأنّها تتعرّض للتّعديل والإلغاء بصفة دورية ومستمرّة، وهذا ما نتج عنه عدم التّوازن بين أطراف النزاع الضّريبي القائم بين إدارة الضّرائب باعتبارها سلطة عامّة ، تتمتع بامتيازات ذات طابع خاص، والمكّلف بالضّريبة كمواطن الذي يستوجب حمايته من تجاوز وتعسف إدارة الضّرائب.

والملاحظ جلياً من خضمّ موضوع البحث ، أنّ المشرّع الجزائري قد منح سبل عديدة للمكّلف بالضّريبة ، لكي يدافع بها عن حقوقه في مواجهة الإدارة الضّريبية، بدايةً من تظلمه لدى المدير الولائي للضّرائب ، وطعنه أمام اللّجان الإدارية وأخيراً أمام الهيئات القضائيّة ، وبالمقابل منح لهذه الأخيرة سلطات واسعة تستعملها بدايةً من تقديرها للوعاء الضّريبي إلى حين تحصيلها للضّريبة الواجبة التّسديد.

وما لفت انتباهنا خلال تعرّضنا لمراحل سير الدّعوى الضّريبية ، أنّ القاضي المختصّ للنظر في المنازعات الضّريبية يتمتع بسلطات واسعة بشأنها والتّحقيق فيها عن طريق مختلف وسائل الإثبات من أجل إصدار حكمه ، وهذه السّلطات التي يتمتع بها القاضي تعتبر رقابة فعلية على مشروعية قرارات إدارة الضّرائب، أو سندات جداول التّحصيل الموجهة إلى المكّلف بالضّريبة ، بحيث يمكنه إلغاء القرارات الصّادرة عن إدارة الضّرائب والتي جاءت مخالفةً للقانون، كما يمكنه القضاء برفض الدّعوى في الشّكل بسبب تخلف شروطها.

لكن بالمقابل ، فإن النّقطة التي لا يجب تفويت الحديث عنها ، والتي تعتبر نقطة سوداء في وجه القضاء ، هي عدم تكوين قضاة متخصصّين في المادّة الجبائية ، وعليه ما يعاب على المنظومة القضائيّة هو اللجوء المفرط إلى الخبرة حتى في المسائل غير المتعلّقة بطرق حسابية ومالية دقيقة ، فيكاد اللّجوء إلى الخبرة في دعاوى المنازعات الجبائية أن يكون شرطاً أساسياً لا بدّ توفّره لاستكمال سير الدّعوى ، إذا أصبح وجود الخبرة أمراً تلقائياً لأنّه بمجرد رفع دعوى في مجال المنازعات الضّريبية مباشرةً يأمر القاضي بتعيين خبير ، وفي غالب الأحيان

يبنون أحكامهم بناءً على تقدير الخبرة المقدم من طرف الخبير المعين في القضية المعروضة على القاضي، وهذا ما هو إلا دليل على نقص خبرة القضاة في مادة النزاع الضريبي، لأنهم صراحةً لا يتمتعون بالتكوين اللازم في هذا المجال.

علاوةً على ذلك السرعة غير الطبيعية في تغيير القواعد والإجراءات المرتبطة بتقلبات التحويلات الاقتصادية والتي لا تعرف ثباتاً ولو نسبياً، لأنه يجب على القاضي تتبع قوانين المالية و قانون المالية التكميلي والذي يعدل في كل سنة مرتين على الأقل .

في الأخير ما يمكن أن يستخلص من خلال صفحات هذا البحث هو ضرورة لفت انتباه المشرع الجزائري إلى أهمية التحلي بالدقة في صياغته للنصوص القانونية من أجل ضمان استقرارها ، خاصةً فيما يتعلق منها بالجانب الإجرائي ، لأن ذلك يؤدي حتماً إلى تسهيل فهمها ، وبالنتيجة تسهيل تطبيقها سواءً من طرف الإدارة أو من طرف المكلف بالضريبة الذي مهما ارتفعت مستويات وعيه ، إلا أنه يبقى جاهلاً لمعظم هذه القواعد ، لذلك اعتبر الحلقة الأضعف في هذه المنازعة ، وكما لا ننسى تسهيل مهمة القاضي نظراً للدور المهم الذي يلعبه ، لأن هذا الأخير أيضاً يعتبر طرف فيها ، فكل ما بسطت هذه الإجراءات تكون نسبة الاستغناء عن الخبراء مرتفعة.

إضافةً إلى ما سبق نرى أنه من الضروري إعادة النظر في النصوص المتعلقة بمواعيد تقديم الشكاوى ، لتوحيدها وتبسيطها وهذا بإنشاء مكتب خاص لاستقبال المكلفين بالضريبة ، وتوحيد إجراءات التحقيق ، والبت في جميع المنازعات بالسرعة اللازمة حرصاً على حقوق المكلفين بالضريبة ومصحة الخزينة العامة.

حتى يكون أداء إدارة الضرائب في المستوى المطلوب ، نرى أنه من اللازم تدعيم وتكثيف جهود الإعلام الذي ينبغي أن يوضح ويشرح المعلومات الجبائية، ونقترح في هذا المجال إنشاء مكاتب متخصصة تتكفل بتوعية المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم وحقوقهم.

نحبذ أن يتم إنشاء قضاء ضريبي سريع لأنه يلاحظ على التشريع الجبائي الساري المفعول البطء في الإجراءات ، وعليه يجب إنشاء نظام قضائي مستقل ومتخصص في النزاع الضريبي تحت تسمية القاضي الضريبي.

و في الأخير نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يعرف لنا منازعة التحصيل و هذا خلافا لمنازعة الوعاء الوارد تعريفها في قانون الإجراءات الجبائية ، إضافة إلى عدم تفرقة هذا الأخير بين إجراءات المنازعتين ( التحصيل و الوعاء ) .

## قائمة المراجع

## أولاً : باللغة العربية :

## أ- الكتب :

- 1- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى،الجزائر،2005.
- 2- أمقران عبد العزيز ، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003.
- 3- بشير بلعيد ، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية ، مطبعة عمّار قرفي،باتنة،الجزائر ، 1993.
- 4- بطّاهر تواتي ، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري المقارن الطبعة الأولى ، سنة 2003.
- 5- بوبشير محند أمقران ، قانون الإجراءات المدنية – نظرية الخصوصية – الإجراءات الاستثنائية،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001.
- 6- خلاصي رضا ، النّظام الجبائي الجزائري الحديث ، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين،الجزء الأوّل ، الطبعة الثّانية ، 2003.
- 7- خلّوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية ، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1998.
- 8- سبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة،الجزائر،2008.
- 9- سايس جمال ، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري ، الجزء الأوّل ، الطبعة الأولى،منشورات كليك ، بدون سنة النّشر.
- 10- سايس جمال ، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري ، الجزء الأوّل ، الطبعة الأولى،منشورات كليك ، بدون سنة النّشر.
- 11- صالح العبد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الطبعة الثّانية،الجزائر،2008.
- 12- طاهري حسين ، قضاء الاستعجال فقهاً وقانوناً ، مدعماً بالاجتهاد القضائي المقارن ، دار الخلدونية ، الجزائر ، 2000.
- 13- \_\_\_\_\_ ، المنازعة الضريبية ، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية للنّشر والتّوزيع ، الجزائر ، 2005.

- 14- **فريجة حسين** ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب ، الجزائر ، دون سنة النشر.
- 15- \_\_\_\_\_ ، إجراءات المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ، دار العلوم للنشر والتوزيع، المسيلة ، 2008.
- 16- **كوسة فضيل** ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 17- **محمود توفيق اسكندر** ، الخبرة القضائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2008.
- ب- الرسائل و المذكرات الجامعية :**
- 1- **أمقران عبد العزيز** ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2001/2002.
- 2- **بدايرية يحي** ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة استكمال شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية ، تخصص قانون إداري وإدارة عامة ، 2011/2012.
- 3- **شهبوب رحماني فتيحة** ، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري ، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر.
- 4- **شيعاوي وفاء** ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2009.
- 5- **عطوي عبد الحكيم** ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع قانون العام تخصص تحولات الدولة، جامعة مولود معمري ، كلية الحقوق ، تيزي وزو ، 2010.
- 6- **عمري زينب** ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، كلية الحقوق والعلوم والسياسية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2013/2014.
- 7- **فريجة حسين** ، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير، معهد الحقوق والعلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، 1985.
- 8- **قصاص سليم** ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمان ، جامعة منتوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسنطينة ، 2007/2008.
- 9- **كويسي لحسن** ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.

10-مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة ، الدفعة 16 ، 2008/2005.

11-مقراني ليديّة – أمغار ليندة ، الشكوى الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون تخصص القانون العام الداخلي ، كلية الحقوق ، جامعة مولود معمري،تيزي وزو، 2014/2013.

12-مسعودي عبد الرؤوف ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، رسالة ماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر - 1 ، السنة الجامعية 2012/2010.

13-نوّاري زبيدة ، سلطات القاضي الإداري في مادة منازعات الضرائب الإدارية،مذكرة نهاية التكوين المتخصص ، فرع قانون إداري ، الدفعة الثانية،2002/2001.

### ج- القرارات القضائية :

1- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 64255 ، الصادر بتاريخ 1990/04/07 ، المجلة القضائية العدد 4 ، سنة 1991.

2- مجلس الدولة قرار رقم 005722 ، الصادر بتاريخ 2002/10/15 ، مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية ، سنة 2003.

3- المحكمة العليا ، الغرفة الادارية ، قرار رقم 0025577 ، الصادر بتاريخ 2005/05/10 ، عن الغرفة الإدارية ، غير منشور.

4- مجلس الدولة قرار رقم 18743 ، الصادر بتاريخ 2004/06/15 غير منشور.

5- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 44299 ، الصادر بتاريخ 1985/12/28 ، غ.م.

6- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 36095 الصادر بتاريخ 14 أبريل 1984 ، غ.م.

7- المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، قرار رقم 89909 الصادر بتاريخ 11 أبريل 1993 ، غ.م.

### د- النصوص القانونية :

1- قانون رقم : 01-21 مؤرخ في 22 /12/ 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، معدّل و متمم بقانون رقم 08-21 مؤرخ في 30/12/2008 يتضمن قانون المالية لـ سنة 2009.

2- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3- أمر رقم 31-96 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، جريدة عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 1996.

هـ- مطبوعات :

- آيت بلقاسم جمال ، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة ، مطبوعة الدورة التكوينية حول المنازعات الجبائية ، 2006.

و- موقع الانترنت :

[www.Djelfa.info](http://www.Djelfa.info)

ثانياً : باللغة الفرنسية :

### A : Ouvrages :

1-**Debbasch Charles** , Institution et droit administratifs,Dalloz , Paris , 1978.

2-**Lamarque Jean** , Olivier Mégrin , Ludovic Ayrault , Droit fiscal général , Les ateliers de Normandie , Roto impression,France , 2009.

3-**Patrick Dollat** , Droit du contentieux administratifs,Strasbourg , 2010.

4-**Rouault , Marie-Christine** , Contentieux administratif,4eme Edition , lexeuso édition , Paris , 2010.

## المسوس

- 1.....مقدّمة
- 4.....الفصل الأوّل : المنازعات المتعلّقة بالوعاء
- 5.....المبحث الأوّل : الدّعاوى المترتّبة عن إشكالية الوعاء
- 5.....المطلب الأوّل : دعاوى الموضوع
- 6.....الفرع الأوّل : منازعات تتعلّق بالأخطاء الماديّة
- 6.....الفرع الثّاني : منازعات مرتبطة بطلب الاستفادة من حقّ ناتج عن نصّ تشريعي
- 7.....الفرع الثّالث : منازعات متعلّقة بطلبات الإعفاء أو تخفيض الضريبة
- 8.....المطلب الثّاني : دعاوى الاستعجال
- 8.....الفرع الأوّل : الشّروط الموضوعيّة للطلب الاستعجالي
- 9.....ت- شرط الاستعجال
- 9.....3- مفهوم الاستعجال
- 10.....4- توافر عنصر الاستعجال
- 11.....ث- شرط عدم المساس بأصل الحقّ
- 11.....ح- عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري
- 12.....الفرع الثّاني : الشّروط الشكليّة والإجرائيّة للدّعى الاستعجاليّة
- 12.....ب- إجراءات رفع الدّعى الاستعجاليّة
- 12.....4- شرط الكتابة
- المدّعى 5- استدعاء
- عليه 13.....
- 13.....6- توافر شروط الصّفة والمصلحة والأهليّة
- 14.....أ- شرط الصّفة
- 14.....ب- شرط المصلحة
- 15.....ج- الأهليّة كشرط إجرائي
- 16.....المبحث الثّاني : إجراءات الدّعى وسلطات القاضي

- الفرع الأول : رفع الدّعى من طرف المكلف بالضريبة.....17
- أولا : شرط التّظلم الإداري المسبق (الشكاية).....17
- ثانيا : مواعيد رفع الدّعى.....18
- 3- الأجل العامّة.....18
- 4- الأجل الخاصّة.....19
- ثالثا : الشّروط المتعلّقة بشكل العريضة ومحتواها.....19
- 3- الشّكل.....
- 19
- ت- تحرير العريضة على ورق مدموغ.....20
- ث- أن تكون موقّعة من طرف صاحبها.....20
- 4- الموضوع.....20
- ت- يجب أن تتضمّن العريضة البيانات العامّة.....21
- ث- يجب أن تتضمّن العريضة عرضا صريحا للوقائع.....21
- ح- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليها.....21
- الفرع الثاني : رفع الدّعى من طرف الإدارة.....22
- أولا : ميعاد الدّعى.....22
- ثانيا : شكل العريضة.....22
- المطلب الثاني : سلطات القاضي الإداري في الفصل في الدّعى.....23
- الفرع الأول : التّحقيق في الدّعى الضريبيّة.....23
- أولا : الإجراءات العامّة للتّحقيق في عريضة الضريبة.....24
- ت- تعيين تشكيلة الحكم للتّحقيق والفصل في الدّعى الضريبيّة.....24
- ث- محاولة الصّحح بين أطراف الدّعى.....25
- ح- الإجراءات العاديّة للتّحقيق في عريضة الدّعى الضريبيّة.....25
- ثانيا : الإجراءات الخاصّة للتّحقيق في عريضة الدّعى الضريبيّة.....26

- 26.....ت- التّحقيق الإضافي الإلزامي (Supplément d'instruction)
- 27.....ث- مراجعة التّحقيق (Contre vérification)
- 28.....الفرع الثّاني : الأمر بإجراء الخبرة القضائيّة
- 28.....أولاً : تعيين الخبير وردّه
- 29.....3- تعيين الخبير
- 29.....4- ردّ الخبير
- 30.....ثانياً : إجراءات الخبرة
- 32.....الفصل الثّاني : المنازعات المتعلّقة بالتّحصيل
- 33.....المبحث الأوّل : الدّعاوى المترتّبة عن إشكاليّة التّحصيل
- 33.....المطلب الأوّل : دعاوى الموضوع
- 33.....الفرع الأوّل : المنازعات المتعلّقة بإجراء المتابعة
- 34.....4- الاعتراض على إجراء المتابعة
- 34.....ب- الاعتراض على سند التّحصيل
- 34.....3- أ : وجود عيب شكلي
- 35.....4- أ : وجوب احترام الآجال
- 35.....5- الاعتراض على التّحصيل القسري (الجبري)
- 36.....6- إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات
- 37.....الفرع الثّاني : مباشرة المتابعات
- 37.....أولاً : الغلق المؤقت للمحلّات المهنيّة
- 38.....2- التّنبيه أو الإخطار
- 39.....ثانياً : الحجز
- 41.....ثالثاً : البيع
- 42.....المطلب الثّاني : دعاوى الاستعجال
- 43.....الفرع الأوّل : المجال الواسع لتطبيقات القضاء الاستعجالي الجبائي
- 43.....أولاً : في مجال وقف تحصيل الضّريبة

44	ثانياً : في مجال الغلق الإداري
45	الفرع الثاني : الطابع الوقتي للأمر الفاصل في الدعوى الاستعجالية
45	4- الأوامر الاستعجالية ذات طابع وقتي
46	5- الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية
46	6- الأوامر الاستعجالية مشمولة بالتنفيذ المعجل
48	المبحث الثاني : إجراءات الدعوى وسلطات القاضي
48	المطلب الأول : آجال تقديم الشكوى في مجال نزاع التحصيل
48	الفرع الأول : آجال تقديم الشكوى
49	الفرع الثاني : شروط قبول الشكوى
51	المطلب الثاني : سلطات القاضي الإداري في الدعوى
51	الفرع الأول : سلطات القاضي في تقدير إجراء التحقيق
54	أولاً : إذا نجح الخبير في المهمة المسندة إليه
54	ثانياً : إذا لم ينجح الخبير في أداء مهمته
55	الفرع الثاني : سلطات القاضي الإداري في الفصل في موضوع الدعوى
56	الفرع الثالث : سلطات القاضي الإداري في إجراء الصلح
57	خاتمة
60	قائمة المراجع
64	الفهرس