

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر

مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص قانون إداري

إشراف الدكتور:

عبد الغني حسونة

إعداد الطالبة:

العمري زينب

الموسم الجامعي : 2013 / 2014

شكر و عرفان

الشكر الأول والأخير لله تعالى والحمد له سبحانه على نعمه وكرمه تبارك الرحمان ذو الجلال والإكرام.

أتقدم بكامل الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إعداد هذه المذكرة. وأخص بذلك أستاذي الفاضل الدكتور المشرف: حسونة عبد الغني الذي رافقني في هذا البحث من خلال تقديمه لي بالنصح والإرشاد أثناء قيامي بهذا العمل المتواضع.

فله كامل الاحترام والتقدير.....فجزاه الله كل خير وجعله في ميزان حسناته. كما أوجه بخالص شكري إلى أعضاء اللجنة المناقشة الذين سهروا على قراءة هذه المذكرة ومناقشتها.

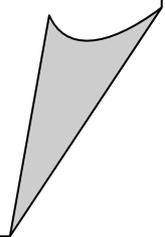
وأخيرا وليس أخيرا أوجه بشكري وعرفاني إلى كل أساتذة كلية الحقوق جامعة محمد خيضر بسكرة.

كما لا أنسى أن أشكر جميع عمال المكتبة الداخلية والخارجية لكلية الحقوق على طول صبرهم وتبعمهم.

وإلى كل طلبة الحقوق خصوصا دفعة 2 ماستر قانون إداري لسنة 2013-2014.

وفتكم الله وجزاكم خيرا.....

مقدمة



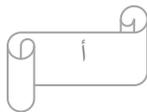
بعد استقلال الجزائر وفي ظل الفراغ التشريعي الذي عرفته اعتمد المشرع الجزائري تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما تعارض منها مع السيادة الوطنية، ومن بين هذه القوانين النظام المتعلق بالجباية الفرنسي إلى غاية سنة 1975، أين وضع المشرع الجزائري الأمر 87/75 المؤرخ في 1975/12/3.

حيث تكتسي الجبائية أهمية بالغة نظرا لارتباطها الوثيق بالمواطن في إطار منظومتها القانونية، والدولة بدورها الساهر على تحقيق الأمن والعدل وتدعيم الاقتصاد، حيث تتجه الدولة نحو إيجاد آليات لتحويلها حق الحصول على جزء من مداخيل الأفراد، وعرف هذا الحق تطورات تاريخية ليستقر الأمر على اعتماد قوانين مالية سنوية تبرز شفافية نفقات الدولة ومواردها من جهة، وإقرار توازن فيها من جهة أخرى ولهذا تعد الضريبة من أقدم وأهم الإيرادات العامة في الدولة، وباعتبارها أداة تساهم في إنعاش الاقتصاد الوطني، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة الجزائرية.

ويرجع مصطلح الضريبة لأصل لاتيني "fiscus" واستعمل للدلالة على نوع من سلال الصنصاف التي كانت تستعمل لتجميع الأموال، ومن هنا جاء مصطلح الضريبة "fiscalité" لتبيان عملية مالية وقانونية تهدف لتعبئة الموارد لصالح الدولة، لهذا تعد الضريبة العنصر الأساسي لها.

وبناء عليه تعددت تعاريف الباحثين للضريبة، فقد عرفها رفعت محجوب بأنها:¹ "اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص ودون مقابل لدافعها، وذلك لغرض تحقيق نفع عام"، كما مر على مفهوم الضريبة عدة تطورات، حيث أصبحت فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل، لكي تتمكن الدولة من تحقيق أهداف المجتمع، والضريبة ليس لها دور إلا إذا

¹ - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 11.



قامت على أساس من العدل حتى يصبح النظام الضريبي العادل هو النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.

وبسبب العمليات العشوائية المنتهجة في وضع النصوص القانونية وتبني فكرة التوجه نحو اقتصاد السوق، انتهج المشرع الجزائري عدة إصلاحات وتعديلات جذرية داخل النظام الجبائي، وذلك بموجب القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية الذي تلتته عدة تعديلات أخرى مما أدى إلى المساس بالقوانين الضريبية، ونتج عنه عدة تعقيدات وعدم إلمام المكلف بالضريبة وموظفي القطاع الضريبي بها وتطبيقها حيث نشب عنه عدة نزاعات وذلك نظرا لكثرة تشعبها، من هنا نعرف المنازعة الضريبية على أنها: " مجموعة الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة وبين إدارة الضرائب ".

كما أن هذه المنازعة تحكمها مجموعة الإجراءات التي كانت في السابق مبعثرة في مختلف القوانين منها: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة،..... وهذا ما جعل عمل القاضي الإداري شاقا لتعدد مصادر القواعد القانونية الإجرائية التي لم تلقى عناية كافية سواء من طرف المشرع أو الفقه أو القضاء، كما تتميز أيضا بعدم تقنينها مما صعب مهمة القاضي الإداري، من هنا تم إحداث قانون جامع لمختلف الإجراءات الجبائية.

وبجدر الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية تنقسم إلى قسمين من حيث أنواعها: القسم الأول متعلق بمنازعات الوعاء الضريبي، والقسم الثاني متعلق بمنازعات التحصيل الضريبي، وهذه المنازعات تخضع للقانون والقضاء الإداريين، ومنها من يخضع للقضاء العادي، ولكن سنقتصر في دراستنا لهذا الموضوع على المنازعات الضريبية التي تدخل في اختصاص القاضي الإداري، والتي هي محور لدراستنا.

ولمحاولة تسوية النزاع الضريبي، والفصل فيه يقتضي المرور بمرحلتين: الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن تقديم الشكاية، وهذه المرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة يجب إتباعها أولا وتعد من بين الإجراءات الملزمة للمكلف الواجب

مباشرتها، وبعد الانتهاء من الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة التالية المتمثلة في الخصومة القضائية، وذلك من خلال رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل إلغاء القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب.

مبررات اختيار الموضوع:

المبررات الذاتية: تعود المبررات الذاتية لاختيار هذا الموضوع إلى الواقع العملي المعقد في مجال تسوية المنازعات الضريبية، وتأثيرها على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والقوة الاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

المبررات الموضوعية: تعود المبررات الموضوعية لاختيار موضوع المنازعات الضريبية إلى كون هذا الموضوع من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجتها، ويعد هذا الأخير مجالاً لاختصاص دراستنا.

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الموضوع في جانبين:

الأهمية النظرية: تكمن من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

الأهمية العملية: لموضوع الدراسة يظهر في مدى تطبيق هته النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي، ومدى نجاعتها في تسويته سواء إدارياً أو قضائياً.

المنهج المستخدم:

في هذا إطار معالجة هذا الموضوع اعتمدنا منهج تحليل المضمون، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، فضلاً عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

صعوبات الدراسة:

- قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والمقالات.
- صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام بها.
- كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية ، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة مما صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

إشكالية البحث:

في إطار كل ما سبق تتمحور إشكالية دراستنا حول:

الآليات المتخذة من قبل المشرع الجزائري لتسوية المنازعات الضريبية؟

وفقا للإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين أساسيين:

الفصل الأول: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية.

الفصل الأول

النسوية الإدارية المتزاغات الضريبية

الفصل الثاني

السوية الفصيلة المنزعات الفورية

" مَثَلُ الَّذِينَ يُنْفِقُونَ أَمْوَالَهُمْ فِي سَبِيلِ
اللَّهِ كَمَثَلِ حَبَّةٍ أَنْبَتَتْ سَبْعَ سَنَابِلٍ فِي كُلِّ
سُنْبُلَةٍ مِائَةٌ حَبَّةٌ وَاللَّهُ يُضَاعِفُ لِمَنْ
يَشَاءُ وَاللَّهُ وَاسِعٌ عَلِيمٌ ."

الآية: 261 من سورة البقرة.

تمهيد:

على المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية أن يستنفد مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة.

لذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين: نفصل في المبحث الأول الإجراءات الواجب إتباعها لحل المنازعات التي تخص الوعاء الضريبي، وفي المبحث الثاني الإجراءات المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: منازعات الوعاء الضريبي.

إن الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة.¹

وتنشئ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته.

لذلك ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، ويتم ذلك بتقديم الشكاية* أمام إدارة الضرائب كإجراء إجباري وملزم للمكلف، وهذا ما سنحاول إيضاحها في المطلب الأول، وفي حالة لم يحصل على رد مقنع من الإدارة له الخيار إما اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو اللجوء مباشرة إلى القضاء، وهذا ما سنتطرق له في المطلب الثاني.

¹ - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 16.

* مصطلح الشكاية استخدمه المشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يعد شرط التنظيم الإداري المسبق من بين الإجراءات الجوهرية، ومن النظام العام، وهذا طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية).

بالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية إجراء التظلم الإداري المسبق، حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا،¹ كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية،² والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هو: "استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".³

الفرع الأول: شروط تقديم الشكاية و محتواها.

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي تاركا المسألة للفقهاء، فكلمة تظلم تعني: الطريق القانوني أو الشكوى أو الطلب المرفوع من التظلم من أجل الحصول على بعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية .

أولاً: الشروط الشكلية للشكاية.

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في:⁴

¹. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص 17.

². فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 193.

³ - المادة 70 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 79، 2001، المعدلة والمتممة بموجب المادة 41 من القانون رقم 24/06، المؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 85، لسنة 2007.

⁴. المادة 73 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام: غير انه واستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة .
- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.
- تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر،¹ أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة،² ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال، وفي نفس المدة.³
- التوقيع: بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.

¹ المادة 75 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

² عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 129.

- تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.¹

ثانيا: الشروط الموضوعية الشكاية.

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

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:²

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة .

- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:

* غياب توقيع المشتكي بخط اليد.

* الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

ثالثا: محتوى الشكاية.

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها:³

أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها.

¹-حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 19.

². العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89.

³. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 16.

هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي:

- 1) حالة الخطأ البسيط: في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.
- 2) حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة: نفرق بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع.

الفرع الثاني: آجال تقديم الشكاية.

ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب،¹ لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، هناك آجال عامة وآجال خاصة.

أولاً: الآجال العامة.

حددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.²

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 117.

² المادة 1/72 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 21/08، المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، لسنة 2009.

فالجداول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2011 .

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب المدير الضرائب ينلمسان، حيث سدد المدين بالضريبة دينه بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم الا بتاريخ 23/12/1983 انقضاء الآجال المنصوص عليها قانونا والمحدد أساسا في 31/12/1982 صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى وذلك لفوات الآجال المحددة.

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

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

ثانيا: الآجال الاستثنائية.

خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة¹ وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.
- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

¹ المادة 2/72 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

- السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

الفرع الثالث: التحقيق في الشكاية والبت فيها.

قبل أن يتخذ المدير الولائي للضرائب القرار يأمر المفتش المختص إقليمياً الذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، كما تناولت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة.

انطلاقاً من هنا سندرس كيفية إجراءات التحقيق، وبعد الانتهاء من التحقيق يتم التوصل إلى اتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب.

أولاً: إجراءات التحقيق في الشكاية.

يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين، وذلك بعد تسلمه للشكاية وفقاً لما نصت عليه المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص ويتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن الشكاية يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكاية بها عيب شكلي مثل: فوات الآجال قانوناً.¹ أما بالنسبة للشكايات المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة، يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوماً حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد إبداء رأيه يقوم المفتش بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروضة.

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، وله أيضاً أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعد في التحقيق، وبعد الانتهاء من

¹. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 23.

التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، والمدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية.¹

وقد نصت المواد 76، 77، 78²، 79 من قانون الإجراءات الجبائية آجال البت في الشكاية كما يلي:

- يجوز البت في الشكاية فورا إذا كان يشوبها عيب شكلي.
- تبت الإدارة المركزية في الشكاية خلال 8 أشهر التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات خمسين مليون دينار جزائري.
- كما يختص مدير الضرائب للولاية بالبت في الشكاية خلال اجل 6 أشهر التي يتجاوز مبلغها عشرة ملايين دينار جزائري.
- في حين يختص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب بالبت في الشكاية في أجل 4 أشهر التي لا يتجاوز مبلغها مليون دينار ولا يقل عن خمسمائة ألف دينار.
- وللأعوان المعنيين اللذين لهم رتبة مفتش رئيسي صلاحية البت في الشكاية المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار.
- كما يقلص الأجل إلى 2 شهرين بالنسبة للشكاية التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ثانيا: صدور قرار مدير الضرائب (البت في الشكاية).

بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي، أو تخفيض جزء أو كل

¹ عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 20.

² المادة 77 من القانون رقم 21/01 تم تعديلها بموجب المادة 25 من القانون رقم 12/07 ، مرجع سابق.

الضريبة محل النزاع، والبت في الشكاية النزاعية هي من صلاحيات و مهام المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع.¹

أ) حالة الرفض الكلي للشكاية:

في حالة ما إذا اصدر مدير الضرائب قراره بالرفض على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، عليه تسبب قرار الرفض الذي يعد ضمانا وحماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض، كما يشكل أيضا ضمانا من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه، وللتسبب أيضا فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن ولل قضاء.²

ب) حالة التخفيض الجزئي و الكلي:

تكون هذه الحالة إذا اكتشفت الإدارة الضريبية أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها، وهذا ما جعل مدير الضرائب يتخذ قرار الرفض الكلي أو الجزئي حسب الحالة، ويوجه هذا القرار إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن من عدم التحصيل وإعادة المبلغ، والإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة كما يجب توجيه نسخة إلى المفتشية، ونسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف، إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، وفي حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء.³

المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية.

حسب نص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يحق لمقدمي للشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية، وتتدخل لجان الطعن الإدارية بطلب من

¹ عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30.

² عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

³ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994،

المكلف، وهنا يكون النزاع المطروح على هذه اللجان أمر اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية. سنتناول في هذا المطلب: لجنة الدائرة كفرع أول، واللجنة الولائية كفرع ثاني، ثم ندرس اللجنة المركزية كفرع ثالث، كما نتطرق إلى تشكيلة و اختصاصات كل لجنة على حدا.

الفرع الأول: لجنة الدائرة.

في الماضي كانت هذه اللجنة تسمى باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، ولكن بعد تعديل قانون المالية لسنة 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/29، أصبحت تسمى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

أولاً: تشكيلة لجنة الدائرة.

تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن تتكون من:¹

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيساً.
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
- رئيس المفتشية المختص إقليمياً.
- عضوان دائمان يمثلان الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين على مستوى الدائر.
- عضويين إضافيين من كل بلدية تعينهم الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي الحالة التي لا توجد فيها اتحادات مهنية و الجمعيات يكون لرئيس البلدية أن يختار هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة.

ثانياً: اختصاصات لجنة الدائرة.

تعقد لجنة الدائرة اجتماعاتها بدعوة من رئيسها حيث يتولى كاتب الجلسة بتبليغ قراراتها خلال 10 أيام من تاريخ اختتام عملها.²

¹ المادة 81 مكرر/1 من القانون رقم 21/08، مرجع سابق.

² عمار بوضياف، مرجع سابق، ص 371.

حيث تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين اللذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو في حالة عدم حصولهم على أي رد، شرط أن تكون الحصة محل النزاع تساوي أو تقل عن مبلغ خمسمائة ألف دينار جزائري، في حين تتخذ قراراتها بأغلبية أعضائها الحاضرين، و في حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.¹

وتقدم هذه الطعون أمام اللجنة في اجل شهرين ابتداء من نهاية ستة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين، أما في السابق كان أجل الطعن في غضون شهر واحد من تاريخ التبليغ.²

نلاحظ أن المشرع الجزائري انتهج نهج المشرع الفرنسي بإعطائه اختصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة، غير أن هذا الأخير أعطى اختصاصات أوسع لهذه اللجان.

الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن.

أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق أي قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه، هنا يلجا إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانونا.³

أولا: تشكيلة اللجنة الولائية.

تنشأ لدى كل ولائية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة⁴ وتتكون من:

- قاض معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا.

- ممثل عن والي الولاية.

¹. محمد هاملي، (شرط الميعاد في المنازعة الضريبية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمية، في 21 و 22 أبريل ، 2008، ص 124.

². محمد هاملي، مرجع سابق، ص 125.

³. عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص 65.

⁴. المادة 81 مكرر/2 من القانون رقم 21/08 ، مرجع سابق.

- مسؤول إدارة الضرائب المباشرة.
- ممثل عن الغرفة التجارية الولائية فان لم يوجد فعن الغرفة التي يمتد اختصاصها الإقليمي لتلك الولاية.
- خمسة أعضاء دائمين وخمسة أعضاء إضافيين يعينون من قبل الجمعيات والاتحادات المهنية ، وفي حالة غيابهم يقوم رئيس المجلس الشعبي الولائي باختيار عدد مماثل من أعضاء المجلس تكون لهم دراية كافية للقيام بالمهام المنوط بهم.
- و تعقد هذه اللجنة اجتماعاتها بناء على طلب من رئيسها، حيث تجتمع مرة كل 3 أشهر على الأقل ويحدد النصاب القانوني بحضور 7 أعضاء، و يمكن للجنة أن تستدعي المكلفين المعنيين لسماعهم، ويتم إبلاغهم وإشعارهم بالحضور خلال 20 يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع.¹

ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية.

- تختص هذه اللجنة بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عن 2000000 دج وتقل عن 20000000 دج أو تساويها، والتي سبقت للإدارة إن أصدرت قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وتختص أيضا بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.²
- كما تقوم هذه اللجنة بفحص أسباب الخلاف وتبدي رأيها بعد النقاش والتحري، وتنتظر أيضا في الطلبات المعروضة أمامها من قبل المكلف، وتعد هذه المرحلة بمثابة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة.

¹. محمد هاملي، مرجع سابق، ص 125.

². المادة 81 مكرر/2 من القانون رقم 21/08، مرجع سابق.

ونلاحظ هنا أن اختصاص اللجنة الولائية مماثل لاختصاص لجنة الدائرة، أي أنها تنتظر في الطلبات الرامية إما بتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء ، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.¹

الفرع الثالث: اللجنة المركزية.

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث تنشأ لدى وزارة المالية لجنة طعن لتتظر بالطعون المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة، وأنشئت هذه اللجنة بموجب الأمر رقم 68/654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 101/76 الصادر بتاريخ 1976/12/9.

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية.

- تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة وتتكون من:²
- الوزير المكلف بالمالية وممثله المفوض قانوناً رئيساً.
 - ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل الوزير المكلف بالتجارة برتبة مدير على الأقل.
 - ممثل وزير التجهيز والسكن .
 - المدير العام للميزانية أو ممثله.
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثله.
 - ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية أو ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك.
 - ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
 - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً.

ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية

¹ حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، ص 16.

² المادة 81 مكرر/3 من القانون رقم 21/08، مرجع سابق.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني.

كما تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة، وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 20 يوماً بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها إلى مدير الضرائب للولاية خلال 10 أيام (بالنسبة لقرار كل من لجنة الدائرة، واللجنة الولائية)، أما بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الأجل إلى 20 يوماً، أما بالنسبة للمكلف فيتم تبليغه من قبل المدير خلال أجل 30 يوماً من تاريخ استلامه رأي اللجنة.¹

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات.

في هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بان الإدارة قد خالفت إما الأجل أو كيفية التحصيل، و هذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، ويكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية، ولكن الاختلاف في الموضوع، حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة.²

سنتعرض في مبحثنا هذا إلى ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي.

¹. محمد هاملي، مرجع سابق، ص 126.

². فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، سنة

2005-2008، ص 24.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة.

المطلب الثالث: الطعون من أجل العفو.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي.

سندرس في هذا المطلب فرعين أساسيين المتمثلين في: إجراءات التحصيل الودية (فرع أول)، وإجراءات التحصيل الجبرية (فرع ثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية.

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية.¹

كما جاءت هذه المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي، حيث ارتكزت على فكرة إعلام الجمهور، وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية وتقديراً للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي حاولت الإدارة الضريبية وضع رزمة زمنية تحت المكلف على الالتزام والتقيد بها، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين بالضريبة .

¹ مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة

قالمة، بتاريخ 21 و22 أبريل، 2008، ص 51 .

وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل 60% من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان: النظام الشهري بالمدخل الذي يودع لدى المكتب الدراسات أو مقابلة الانجاز قبل 20 من كل شهر، وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة تاخيرية قدرها 500 دج، كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمدخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجأ الإدارة هنا إلى اختيار 30 مدين ، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

- الفئة الأولى: تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50000000 دج.

- الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و 50000000 دج.

- الفئة الثالثة: تتكون من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية.¹

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية.

في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة للحجز الإداري سواء كان منقولاً أم عقاراً.

أولاً: التنبيه.

التنبيه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري....، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: اسم

¹ مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 52.

ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب، وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردها وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.¹

ثانيا: الحجز الإداري.

يعرف الحجز الإداري بأنه: "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعها لاستيفاء حقوقها، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب"، وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.²

1) إجراءات الحجز الإداري:

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لإحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية،³ حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي:

يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وإجراءات الحجز الإداري على نوعين: إجراءات الحجز على المنقول إداريا، وإجراءات الحجز على العقار.

أ) إجراءات الحجز على المنقول إداريا:

¹. مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 53.

². فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 32.

³. تنص المادة 145 من القانون رقم 21/01 على أنه: "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص بالحجز التنفيذي".

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة و في حيازة من يمثله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية:¹

- أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا، فان كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.

- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.

- أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية،² أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب نص المادة 149 من نفس القانون.

ب) إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 44.

² المادة 150 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ويشترط أن لا يكون للمكلف أموال منقولة أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول.¹

ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ بإتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته وحدوده، رقمه والقطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، ويشتمل أيضاً على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار....، كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجراً إدارياً، فالحجز العقاري يرتب آثاراً من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فان لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس به.

ثالثاً: الغلق المؤقت للمحلات.

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية،² حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

إلى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئولياته،

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 45.

² عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 31.

كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة بالغلاق المؤقت للمحل التجاري و المتمثلة فيما يلي:¹

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانوناً، أو المحضر القضائي.

- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.

- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقاً لأحكام المواد 929، 930، 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الدارة الضريبية أو استدعاؤها قانوناً.

كما لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع لتنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، وذلك بعد اخذ رأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع.³

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة.

¹ المادة 146 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

² المواد 929 و 930 و 948 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و

الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، سنة 2008.

³ العيد صالح، مرجع سابق، ص 137.

تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة، بعد يوم من استحقاق الضريبة، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل و الحجز ثم البيع وفقا لأحكام المادة 145، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة.¹

قسمنا هذا المطلب إلى فرعين أساسيين: الاعتراض على هذه الإجراءات (فرع أول)، ثم ندرس الاعتراض على التحصيل القسري (كفرع ثاني).

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة.

الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الضريبية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.

أولاً: الاعتراض على سند المتابعة.

لابد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، و على المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني.²

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، علما أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقا للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08: "حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة، ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة.....".

¹. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 82.

². عبد الرزاق زاغر ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمية، في 21 و22 أبريل، سنة 2008، ص 80.

ثانياً: طلب إيقاف التسديد.

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل.¹

وإضافة على ذلك منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات، وحق طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره تحت رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08، كما أن نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل التماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.

كما يجوز لمن قدم شكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، 76، 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع فيها.

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل القسري.

الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساساً بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلقة بشكل الإجراء، فالاعتراض على التحصيل القسري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتنظيم إمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى

¹. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 85.

القضاء، والاعتراض ليس له أي اثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.¹

المطلب الثالث: الطعون من أجل العفو.

بعد التعرض إلى الإجراءات المتبعة أمام الجهات الإدارية وذلك بسبب قيام نزاع قائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة في حالة ارتكابها خطأ في حقه(خطأ في تقييم الوعاء الضريبي)، أو أنها قد حادت عن إجراء من إجراءات التحصيل الضريبي، بالإضافة إلى هذا هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة و المتمثلة في طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها، وذلك لما يعانيه المكلف من عسر مالي.

في هذا الصدد إرتئينا تقسيم هذا المطلب إلى فرعين أساسيين هما: طلبات المكلف بدفع الضريبة(كفرع أول)، وطلبات قابضي الضرائب(كفرع ثاني).

الفرع الأول: طلبات المكلف بدفع الضريبة.

لقد منح المشرع الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض منها، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداه لدينه الضريبي، أو التماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الضريبية² التي يتعرضون لها بسبب عدم المراعاة للنصوص القانونية.

أولاً: تقديم الطلب.

¹. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 29.

². المادة 93 من القانون رقم 21/01، المعدلة بموجب المادة 18 من القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26/12/2012، المتضمن قانون المالية ، الجريدة الرسمية، العدد 72، سنة 2013.

تقدم الشكوى من طرف المكلفين الضريبية إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه تذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة، ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الأمر بالضريبة و الرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

ثانيا: البت في الطلب واتخاذ القرار.

سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من اختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبية* أو الغرامة وذلك وفقا لما يلي:

- بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا: يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 500000 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.

- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ 500000 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، ويتم التبليغ بنفس كيفية تبليغ قرارات المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة بأجل.¹

الفرع الثاني: طلبات قابضي الضرائب.

* المقصود بالحصة الضريبية هنا: قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات و العقوبات الخاصة بها مثل: الرسم على النشاط المهني مضاف إليه عقوبات التأخير.

¹. فتيحة مقراني، مرجع سابق، ص 32.

أعطى المشرع الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات (طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحويل، أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية)، ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية.

أولا: تقديم الطلب.

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات:

- طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحويل: يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحويل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ، وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها، وهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، والحصص غير قابلة للتحويل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من قبل المدير الولائي للضرائب خلافا للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها.¹

- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية: تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير القابلة للتحويل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها.

ثانيا: التحقيق في الطلب وإتخاذ القرار.

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من

¹. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص52.

طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، وإذا اختلفت الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب.¹

الفرع الثالث: اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو.

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، وذلك بناء على نص المادة الأولى والثالثة من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28.²

لذلك أنشأ المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق، وفي هذا الصدد سنتناول اختصاصات وتشكيلة كل من اللجنتين.

أولاً: اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو.

أ) تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

تتكون لجنة الطعن الولائية من أجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.

¹. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 53.

². المادة 1 و3 من القرار رقم 16، المؤرخ في 1991/05/28، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي و الجهوي.

- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

ب) اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير أعمالها:

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 500000 دج، وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقاً.

كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 8 أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات.¹

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب (سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال 15 يوماً التالية لتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو.

أ) تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:

تتكون هذه اللجنة من:²

- مدير الضرائب الجهوي رئيساً.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات عضو.

¹ عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص54.

² المادة 3 من القرار رقم 16، مرجع سابق، تم إلغاؤها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا.
- مديرين ولائيين للضرائب الجهوي لمدة سنة.
- كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو.

ب) اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير أعمالها:

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كليا أم جزئيا، و إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500000 دج.¹

وتجتمع هذه اللجنة مبدئيا مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال 8 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع ، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلثي الأعضاء، ويتم دراسة الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب.²

¹. عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 54.

². فتيحة مقراني، مرجع سابق، ص 35.

خلاصة الفصل:

ونخلص في هذا الفصل إلى أن الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لفك النزاع الناشئ وديا، أي مخاصمة القرار الصادر في حق المكلف أمام نفس الجهة الإدارية المختصة التي أصدرته، حيث منح المشرع للمكلف حق الطعن فيه أمامها، وذلك من خلال تقديم تظلمه الإداري المسبق (شكواه) وفقا لشروط وآجال محددة قانونا، وهذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف، كما يعد من الإجراءات الجوهرية وأي إخلال بها يعد مخالفا للنظام العام، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة للمكلف من قبل المشرع الجبائي.

ويتم الطعن الإداري على مستويين: الأول الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار المتمثلة في المدير الولائي للضرائب، والثاني على مستوى لجان الطعن الإدارية التي أحدثها المشرع، ولكن التظلم أمامها ليس له أي أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي، لأن اللجوء إليها أمر اختياري والآراء التي تصدرها غير ملزمة، على غرار الصلاحيات الواسعة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب.

تمهيد:

بعد التعرض إلى الإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالمنازعات الضريبية الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، التي تعد بمثابة الخطوة الأولى والمهمة بالنسبة للمكلف من أجل مخاصمة الإدارة قبل التوجه إلى الإجراءات القضائية، حيث تعتبر هذه الإجراءات ملزمة قبل الانتقال للمرحلة القضائية، وبعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المختصة وصدور قرار من قبلها الذي لم يكن مرضي للمكلف، وفي هذه الحالة يحق له اللجوء إلى القضاء بعد استنفاده لطرق الطعن الإدارية، وبهذا الخصوص حدد القانون الجهات القضائية المختصة بمثل هذه المنازعات تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المتمثل في التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، أي أن القضاء الإداري هو المختص بهذا النوع من المنازعات الإدارية.

وبناءً عليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي

المبحث الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية

المبحث الثالث: الاستئناف أمام مجلس الدولة

المبحث الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي.

لم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للقضاء الإستعجالي، وإنما ترك هذه المهمة كما هو الحال في أغلب الأحيان إلى الفقه الذي يعرفه على أنه: "الفصل في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق، وإنما يقتصر على الحكم باتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة، أو صيانة مصالح الطرفين المتنازعين...".¹

إضافة على ذلك يحض القضاء الإستعجالي أهمية بالغة تكمن في أنه يلجأ إليه الخصوم لعرض النزاع على مستواه الإداري عندما تتطلب الظروف حماية قضائية عاجلة.²

وعليه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية (مطلب أول)، الشروط الموضوعية (مطلب ثاني)، إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية (مطلب ثالث).

المطلب الأول: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى الشروط الشكلية لقبول الدعوى أمام القضاء الإستعجالي في المادة الضريبية.

الفرع الأول: شرط الصفة والمصلحة والأهلية.

سنتناول شرط الصفة والمصلحة والأهلية على النحو التالي:

¹ . لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري (دراسة قانونية فقهية وقضائية مقارنة)، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص12.

² . عبد الغني بلعابد، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007، ص 3.

أولاً: شرط الصفة.

و هي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء الوقتي المستعجل، والقاضي الإستعجالي من واجبه التأكد من توافر شرط الصفة، فالأصل هو وجوب رفع الدعوى أو الطلب أو الطعن أو الدفع من ذي صفة على ذي صفة، وإلا كان ذلك غير مقبول.¹

فالصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى، التي يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو من كونه نائباً عن صاحب الحق، إلا أن الصفة المطلوبة هنا بالنظر للدعوى وظروف العجلة هي غير مطلوبة أمام قاضي الموضوع، ومن هنا فمدلول الصفة في الدعوى الإستعجالية أضيق نطاقاً منها في القضاء غير المستعجل، فالقاضي الإستعجالي يكتفي بأن يثبت وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتغلغل في صميم الموضوع لتحديد الصفة بخلاف قاضي الموضوع الذي يستلزم عليه البحث عن الصفة الحقيقية من خلال فحص معمق ليقطع فيها برأي حاسم، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل قد أدى إلى ثبوت انعدام صفة المدعي فإنه يقضي بعدم قبولها وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة.²

كما أن للقاضي أن يثير شرط الصفة سواء في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه ، وذلك بموجب الصلاحية التي أقرها له المشرع الجزائري.³

¹ . تنص المادة 13 من القانون رقم 09/08 بأنه: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة، يقرها القانون".

² . عبد العالي حاحا وآمال يعيش تمام، (دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي)، على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08، مجلة المفكر، العدد الرابع، بسكرة، ص 321.

³ . عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 15.

ثانيا: شرط المصلحة.

من المتعارف عليه أن المصلحة شرط لقبول أي دعوى قضائية، كما أنها تعد من المبادئ الأساسية في إجراءات التقاضي حيث " لا مصلحة لا دعوى" وهو ما أقره مجلس الدولة بقوله: "لا دعوى بدون مصلحة" فيشترط لقبول أي دعوى أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أن يكون لرافعها مصلحة شخصية، وإلا حكم القاضي بعدم قبول الدعوى وبردها، ويعني ذلك أنه يتعين أن يكون لرافع الدعوى منفعة قانونية يتحصل عليها من وراء رفع هذه الدعوى سواء كانت هذه المنفعة مادية أو معنوية، ذات قيمة كبيرة أو قليلة.

وفي الأصل وجب أن تكون مصلحة رافع الدعوى قائمة وحالة حتى تقبل دعواه أي يكون حق رافع الدعوى الإستعجالية قد أعتدي عليه حقا، أو حصلت منازعة بشأنه فيتحقق المبرر للالتجاء للقضاء.

ولكن يجوز استثناء قبول الدعوى رغم أن المصلحة محتملة وهذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك بغرض دفع ضرر محقق فيجوز قبولها بالرغم من أن المنازعة الموضوعية لم تنتش بالفعل، وذلك خشية أن يؤدي إلى فوات الوقت والانتظار إلى حين رفع دعوى في الموضوع، وهو ما يؤدي إلى ضياع المعالم المراد إثبات حالتها.¹

ثالثا: الأهلية كشرط إجرائي.

كقاعدة عامة في القضاء المستعجل لا يشترط لقبول الدعوى لأن تتوفر لدى الخصوم الأهلية الكاملة للتقاضي لأن عنصر الاستعجال ومتطلباته من وجوب

¹ . عبد العالي حاحا وآمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 320.

السرعة وعدم المساس بأصل الحق، قد يكون مبررا لرفع الدعوى الإستعجالية، وهذا من طرف شخص غير كامل الأهلية ولكن صاحب مصلحة في ذلك.¹

الفرع الثاني: شرط رفع دعوى في الموضوع.

كأصل عام يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري بنسخة من عريضة افتتاح الدعوى، وبالتالي فإن طلب وقف تنفيذ القرار الإداري سواء بالرفض أو موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي المرفوع أمام القاضي الإستعجالي الإداري يجب أن تسبقه دعوى في الموضوع.²

واستثناءا يجوز وقف تنفيذ القرارات الإدارية دون رفع دعوى إلغاء مسبقا، ويجب الإشارة إلى أن المشرع قد خفف من هذا الشرط متى توافرت حالة الاستعجال القصوى المنصوص عليها في المادة 921 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في: حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري.*

كما أن القضاء الإستعجالي الإداري يتميز بأنه لا يشترط وجود تظلم إداري مسبق، بل يلجأ المدعي (المكلف بالضريبة) مباشرة إلى القاضي الإداري

¹. يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 11.

². أنظر للمادتين 926 و919 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

* نقصد بالتعدي: " التصرف الصادر عن الإدارة والذي يشكل تعديا، كلما كان هذا التصرف ماس بحق الملكية، أو إحدى الحريات الأساسية وغير مرتبط بأي صلاحية من الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة في ممارسة سلطتها، ويشمل التعدي العقارات والمنقولات.

الاستيلاء: " وسيلة قانونية من الوسائل التي تمتلكها الإدارة للحصول على الأموال والخدمات بصفة مؤقتة أو دائمة، طبقا لأحكام المادة 679 من القانون المدني الجزائري، والاستيلاء يشمل العقارات فقط.

الغلق الإداري: " الإجراء الذي تتخذه السلطة الإدارية المختصة في إطار صلاحياتها والذي بموجبه تعمد إلى غلق محل ذي استعمال مهني أو تجاري، أو وقف تسييره بصفة مؤقتة أو نهائية ابتغاء عقاب صاحبه، أو حملة للامتثال لأحكام القانون.

الإستعجالي، ويتضح مضمون هذا الشرط من خلال قرار مجلس الدولة¹ المتعلق باختصاص القاضي الإستعجالي الإداري، حيث تم رفع قضية ضد مديرية الضرائب لولاية ميلة المتضمنة أن المستأنف أقام دعوى إستعجالية ترمي إلى وقف القرار الإداري المتضمن تسليط وتنفيذ ضريبة مفترضة، حيث أن في هذه الحالة قام قاضي الاستعجال رفض الطلب على أساس عدم إثبات دعوى في الموضوع وعدم تحديد الضريبة، حيث لا يجوز لقاضي الاستعجال وقف التنفيذ قرار إداري إلا في حالات الاستيلاء أو التعدي أو الغلق الإداري حسب المادة 921 من القانون رقم 09/08، حيث أنه في قضية الحال أن القرار تم إصداره من طرف إدارة مختصة وفي إطار قانوني ومن ثم أنه لا يشكل تعدي أو استيلاء أو غلق إداري.

الفرع الثالث: الجهة القضائية المختصة.

بمجرد صدور القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية مست عدة تعديلات، وخاصة منها المنازعات الإدارية وكافة الإجراءات المتعلقة بالمادة الإدارية بما في ذلك الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية،² حيث نصت المادة 800 من القانون رقم 09/08: "أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية..".

بالإضافة إلى ذلك تختص المحاكم الإدارية بالفصل في : دعاوى إلغاء القرارات الإدارية، والدعاوى التفسيرية، ودعاوى فحص المشروعية.....³، إذن فالجهة القضائية المختصة نوعيا بهذا النوع من المنازعات الإدارية يؤؤل الاختصاص للمحاكم الإدارية بغض النظر عن نوع وطبيعة المنازعة الإدارية، فالدعوى

¹. قرار مجلس الدولة، رقم 202807، الصادر بتاريخ 10/07/2000، الغرفة الخامسة، نقلا عن جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، طبعة 2014، منشورات كليك، الجزائر، 2012، ص 269.

². عبد الحليم بن مشري، (تطور الاختصاص القضائي للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري)، مجلة المفكر، العدد الرابع، بسكرة، ص 162.

³. أنظر للمادة 801 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الإستعجالية في مادة الضرائب يرجع اختصاصها والفصل فيها أمام المحاكم الإدارية حيث يقدم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، وذلك وفقاً لأحكام المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، ليفصل فيه ويصدر أمراً في المنازعة الضريبية ذات طابع وقتي تدبيري لا يمس بأصل الحق ولا ينهي المنازعة.

المطلب الثاني: الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية.

يتقيد القاضي الإداري الإستعجالي في استخدام السلطات الممنوحة له بجملة الشروط الموضوعية المشتركة بين كل الدعاوى الإستعجالية الإدارية، والتي هي من اجتهاد القضاء الإداري مع مراعاة أن يكون ذلك خلال مدة معقولة تتلاءم مع حالة الاستعجال،¹ لذلك يشترط في اللجوء للدعوى الإستعجالية توافر عدة شروط نوردتها وفقاً لما يلي:

الفرع الأول: شرط الاستعجال.

يرجع مفهوم الاستعجال إلى معطيات مختلفة، بحيث يعمل القاضي على الإسراع في النطق بالحكم في القضية، وذلك من أجل تعديلها سريعاً كما يحتمل الأمر، إضافة لذلك يعد شرط الاستعجال عنصر أساسي لقبول دعوى الاستعجال وقد جعله المشرع الجزائري من النظام العام،² ويمكن إثارة الاستعجال في أي مرحلة من مراحل الدعوى إذ لا بد من تحقق عنصر الجدية الذي يبقى تقديره متروك للقاضي كأصل عام، باستثناء ما كان بحكم القانون كمنازعات وقف الأشغال والهدم والمطابقة المنصوص عليها في قانون التهيئة العمرانية في مادته 78، إضافة لمنازعات الأحزاب السياسية يوقف نشاطها أو غلق محلها.

¹. آمال يعيش تمام، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في

الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 355.

² - René chap us, **Droit du contentieux Adminstratif**, 9ème edition, Paris, 2001, p1201.

كما أنه لا يوجد معيار أو نص يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظرا لتطور هذه الظروف زمنيا ومكانيا من دعوى إلى أخرى هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرنا لذا يبقى على القاضي تقديره والاجتهاد بشأنه، وذلك بدراسة كل حالة على حدة بالاستدلال في ذلك ببعض العناصر كوجود حالة من الصعب تداركها لما لها من أضرار أو وضعية خطيرة أو تعلق الأمر بضرورة ملحة أو وجود حالة عدم مشروعية صارخة، أما إذا لم يتحقق شرط الاستعجال فعلى القاضي إصدار أمر مسبب برفض الدعوى.¹

الفرع الثاني: شرط عدم المساس بأصل الحق.

نلاحظ على هذا الشرط أن المشرع الجزائري قد غير صياغته ب: " الاستعجال بالتدابير المؤقتة..." وذلك بنصه عليه في المادة 918 من القانون رقم 09/08، وهذا بخلاف ما نص عليه في المادة 117 مكرر 3 بالصياغة التالية: " الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، وذلك باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام، ودون المساس بأصل الحق..".

كما يحتمل نص المادة 918² على معنيين: إما أن المشرع ما زال متمسك بهذا الشرط كما جرى عليه التشريع والقضاء قبل التعديل، وهذا ما نرجحه لأنه لو قصد التخلي عنه لما أورده أصلا، وإما أنه قد خفف التمسك به الذي يقيد اتخاذ التدابير الإستعجالية اللازمة.

الفرع الثالث: شرط عدم المساس بالنظام العام.

لم يضع المشرع إطارا محددا لمفهوم النظام العام بل تركه إلى تقدير القاضي الذي يستخلصه من وقائع كل قضية، حيث أن النظام العام له مدلولات جديدة تتمثل في الصحة العامة والسكينة العامة والأمن العام، بالإضافة إلى ذلك النظام

¹ . آمال يعيش تمام، مرجع سابق، ص 355.

² . المادة 918 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

العام لم يعد يشمل العناصر المذكورة سابقا، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي والسياسي و الاقتصادي...¹

وعليه فالاستعجال الإداري لا يتم اللجوء إليه إلا بتوافر عنصر الاستعجال، وذلك بإتباع إجراءات قضائية خاصة واستثنائية تهدف لتحقيق حماية قضائية مؤقتة* لا تمس بأصل الحق.

الفرع الرابع: شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري.

قاعدة عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري لها اعتبارات علمية تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة، وإشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة.²

وفي مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا وتتعمد إلى مخالفة القانون و اللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب الأفراد المشروعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن بطئ الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي إلى الإضرار بحقوق الأفراد، هذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الإستعجالية القصوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستيلاء والغلق الإداري، بالرغم من كل هذا إلا أن المشجع الجبائي في نص مادته 146 التي تتعلق بالغلق المؤقت للمحلات لا توقف تنفيذ القرار الإداري.³

كما يهدف هذا الشرط إلى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية، وعدم الاعتراض على تنفيذها حيث مفاد هذه التدابير أن القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية لها طابع

¹ . حسين طاهري، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 44.
* يجدر الإشارة إلى أنه ليس كل طلب وقتي هو طلب استعجالي، ولكن العكس صحيح فبالضرورة كل طلب استعجالي يعد طلب وقتي.

² . لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص 42.

³ . المادة 146 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

المصدقية وتتعلق في غالبية الأحيان بسير الرفق العام، ولهذا لا يجوز وقف تنفيذها إلا استثناء كما ورد في نص المادة 921¹، حيث يعتبر وقف تنفيذ القرارات الإدارية من بين الإجراءات الاستثنائية عن القاعدة العامة، التي تنص على أن القرارات الإدارية تكون نافذة بمجرد صدورها من الجهة الإدارية القضائية المختصة، حيث تنتج آثارها وتنفذ بمجرد صدورها.²

المطلب الثالث: إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبية.

لا تنتج الدعوى القضائية آثارها إلا باستيفائها أمرين: يتعلق الأول بتحرير عريضة افتتاح الدعوى، والأمر الثاني يتعلق بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة.

الفرع الأول: شكل العريضة وتسببها.

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الإستعجالية الضريبية كسائر الدعاوى القضائية إلى شكليات وجب توافرها في العريضة، وذلك بناء لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة السابقة، والمواد 14، 15، 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

حيث تنص المادة 14 على أنه: " ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة"³، حيث يجب أن تتضمن العريضة تحت طائلة عدم القبول البيانات التالية:⁴

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

- اسم ولقب وموطن المدعي عليه، وإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.

¹ . المادة 921 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . بوعلام أوقرت، تنفيذ القرارات الإدارية في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012، ص 8،.

³ . المادة 14 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

⁴ . المادة 15 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

- اسم ولقب وموطن المدعي.
 - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
 - عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
 - الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية.¹
- ولهذا نص المشرع الجزائري على إلزامية هذه البيانات، وذلك خدمة لمصالح الأطراف في تحضير دفاعهم، وتسهيل عملية الاتصال بهم والفصل في قضيتهم في الآجال، وبالتالي ربح الوقت وتسهيل المهمة على القاضي.
- كما يجب أن ترفق العريضة من قبل صاحبها عند تقديمها،² وتكون مؤرخة ومرفقة بالوثائق الثبوتية، ثم يتم إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وبعدها تفيد العريضة في سجل خاص، وذلك بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً،³ ثم يسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الافتتاحية، ويسلمها للمدعي بغرض تبليغها رسمياً للخصوم عن طريق المحضر القضائي الذي يتولى مهمة التبليغ الرسمي للخصوم، كما يقوم بتحصيل الديون وديا وقضائياً، كما يعمل أيضاً على تنفيذ الأوامر والأحكام والقرارات القضائية...
- و على المكلف بالضريبة أيضاً تسبب اعتراضاته وطلباته تسبباً كافياً وقانونياً في عريضته المقدمة إلى القاضي الإستعجالي.

¹. أنظر المادة 925 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

². أنظر للمادة 83 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

³. المادة 16 و 17 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق.

من خلال المواد 928، 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف المراد تسليمه التكليف بالحضور شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعي عليه، وهذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة،¹ ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد وملاحظاتهم مع احترام الآجال وإلا استغني عنها دون إعدار،² ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال وفقا لآجال محددة ومخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكليف بالحضور في الحالات الإستعجالية يكون حسب طبيعة الاستعجال، ويسلم التكليف بالحضور ضمن ظرف مغلق لا يحمل إلا اسم ولقب الخصم، كما يمكن إرساله عن طريق البريد المضمون الوصول ضمن ظرف موسى عليه، ولكن المشرع الجزائري ترك السلطة التقديرية للقاضي في كيفية تبليغ الخصوم، حيث يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال بمختلف الطرق.³

وفي الأخير ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل،⁴ كما يجوز تقديم المذكرات والوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي.

¹ . لقد ترك المشرع الجزائري السلطة التقديرية للقاضي في مسألة تحديد آجال التبليغ.

² . أنظر للمادة 928 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ . أنظر للمادة 929 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

⁴ . المادة 931 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الفرع الثالث: صدور الأمر الإستعجالي.

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الإستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الإستعجالي بالتشكيكة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاض فرد، بل تشكيكة جماعية من القضاة على عكس القانون القديم الذي يفصل بقاض فرد، كما أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية والشفهية لدى الفصل في هذا النوع من الطلبات.

كما يجب أن يتضمن الأمر الإستعجالي الإشارة إلى تطبيق أحكام المادتين 931 و 932 من القانون رقم 09/08،¹ إضافة لذلك يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة، ولأمر الإستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي ممهور بالصيغة التنفيذية إلى الخصوم مقابل وصل استلام إن اقتضت طرق الاستعجال ذلك.²

إضافة على ذلك لا تكتسي الأوامر الإستعجالية على حجية الشيء المقضي في، كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري.³

¹ . المادة 933 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . أنظر للمادة 934 و 935 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ . رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 145.

المبحث الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية.

تختص المحاكم الإدارية في القانون الجزائري بالنظر في المنازعات الضريبية،¹ وهذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، وذلك وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكقاعدة عامة الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة القضائية الإدارية المختصة لا ينجم عنها أثر موقف للقرار المطعون فيه، والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى الإدارية تتطلب جملة من الشروط و الإجراءات الواجب توافرها.

وسنتناول هذه الشروط والإجراءات وفقا للعناصر التالية:

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

المطلب الثاني: الإثبات في الدعوى الضريبية

المطلب الثالث: صدور قرار المحطمة الإدارية

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية.

قيد المشرع الجزائري المدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب في هذه المرحلة القضائية بجملة من الشروط والإجراءات القانونية التي وجب على المدعي احترامها خلال رفع الدعوى أمام القاضي الإداري، وذلك بتطبيق القواعد المنصوص عليها في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية ، والإجراءات الجبائية.

وعليه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة (فرع أول)، ثم كيفية رفعها من طرف إدارة الضرائب (فرع ثاني).

¹. محمد صغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار هومة للعلوم والنشر والتوزيع، عنابة، 2010، ص60.

الفرع الأول: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.

يحق للمكلف أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية في حالة عدم رضاه بالقرار، وذلك برفع دعوى بعد استيفائه جميع إجراءات الطعن الإداري، حيث تعد إجراءات الطعن الإداري المتمثلة في التظلم الإداري المسبق (الشكاية) من بين الإجراءات الإلزامية قبل التوجه للقضاء، فأغفال هذا الشرط يؤدي إلى رفض الدعوى شكلا أمام القاضي الإداري.

ومن بين الشروط الواجب التقيد بها لرفع الدعوى الضريبية نوجزها فيما يلي:

أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق.

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازيًا في المنازعات الإدارية، ولكن استثناءً يعد إلزامياً في المنازعات الضريبية، كونها منازعة من نوع خاص، إلى جانب ذلك يعد التظلم الإداري إجراءً لتسوية المنازعات الضريبية ودياً، وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروح أمام القضاء، كما يضع هذا الشرط حداً للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف،¹ ولكن في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

وبعد الإطلاع على المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة سابقاً يتبين لنا أن التظلم شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، وكون أن المنازعة الضريبية تحكمها إجراءات خاصة فالتظلم الإداري المسبق في مادة الضرائب يعد من بين الإجراءات الجوهرية، ومن النظام

¹ . عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 126.

العام والإخلال به عند رفع الدعوى يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً،¹ ويمكن للقاضي إثارته تلقائياً، كما أن التظلم ليس له أثر موقف لتنفيذ القرار الإداري.²

ولإجراء التظلم الإداري عدة فوائد نذكر منها:

- تفادي الإجراءات القضائية الطويلة والمعقدة.
- يضمن حماية للمكلف حتى لا يتحمل المصاريف القضائية.
- يضمن ربح الوقت و الجهد.
- يخفف العبء على الجهات القضائية التي تعاني من كثرة القضايا المرفوعة أمامها من قبل المكلفين بالضريبة.

إضافة لذلك يشمل التظلم الإداري المسبق عرضاً موجزاً حول الأسباب والدوافع التي جعلت المكلف بالضريبة يعترض على قبول دفعها كأن يبين رقم الضريبة جاء خاطئاً، أو جاء مرهقاً له مما يعرضه للإفلاس.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالعريضة.

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاح دعوى، والتي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه، و موضوع الدعوى و غيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها.³

¹ . القرار رقم 006325، الصادر بتاريخ: 2003/02/25، عن الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص 124.

² . مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 300.

³ . سليم قصاب، مرجع سابق، ص 91.

لذلك أُلزم المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، حيث هناك شروط شكلية، وأخرى موضوعية نعرضها وفقاً لما يلي:

أ) الشروط الشكلية للعريضة:

إضافة للشروط السابقة الذكر، وجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط معينة أوجبها المشرع الجبائي، حيث لا يتم قبول طلبه من دونها، وذلك وفقاً لأحكام نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المتمثلة في:¹

- **أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ:** وفقاً لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21 أنه يترتب على تقديم المذكرة على ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلاً، و ورد هذا صراحة في المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة بأنه: "يجب أن يحرق كل ما يستظهر به من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، وذلك لجدية الدفع"، ولكن هذا الشرط تم إلغاؤه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008.²

- **أن تكون موقعة من قبل صاحبها:** هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة، وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف المحكمة الإدارية.

كما نص القانون الجبائي صراحة على إلزامية التوقيع ، حيث نصت المادة 73 على أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها تحت طائلة عدم القبول، حيث يعد عدم التوقيع من بين العيوب الشكلية ، كما تطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من نفس القانون، والتي تقتضي بأنه يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية.

¹ . المادة 83 / 1 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

² . المادة 28 من القانون رقم 12/07، مرجع سابق.

ومن جهة أخرى، لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكاواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

ب) الشروط الموضوعية للعريضة:

بالرجوع للمادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي أوجبت أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا موجزا، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة الإدعاءات فضلا عن البيانات العامة المتعلقة بالاسم واللقب وموضوع الطلب ومحل الإقامة وموضوع الطلب، واسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته.

ومن خلال استقرائنا لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه يجب أن تحتوي العريضة عرضا صريحا للوسائل، وكذا إرفاقها بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه:

- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة: طبقا لأحكام المواد 13، 15، 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،¹ وبالمقابل أحكام المواد 75، 83 من قانون الإجراءات الجبائية، فالدعوى الضريبية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي مصلحة وصفة، وكذلك يجب على العريضة أن تحتوي على البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، وكذا اسم ولقب المكلف بدفع الضريبة أو وكيله القانوني وموطنه ومقر الإدارة الضريبية وموضوع الدعوى.

- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع: أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل

¹. تنص المواد 13 و15 و816 على وجوب توافر في رافع الدعوى الصفة والمصلحة، وكذا التمثيل الوجوبي بحامي، حيث ترفع الدعوى من ذي صفة ومصلحة التي تعد من البيانات الجوهرية ويعد الإخلال بها مخالفا للنظام العام.

أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، و كذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي يذكرها والتي تؤسس عليها الدعوى.

- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه: على المكلف بدفع بالضريبة أن يرفق عريضة دعواه بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه كما هو منصوص عليه في نص المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذا الصدد أصدرت المحكمة العليا قرارا بتاريخ 1990/04/07 تضمن ما يلي:¹

" من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يرفقه بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون، حيث أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن هذا الطلب لم يتم إرفاقه بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير وهذا يعد خرقا للقانون... ومتى استوجب ذلك إلغاء القرار المطعون فيه."

ثالثا: آجال الدعوى الضريبية.

بصفة عامة في المنازعات الإدارية نص المشرع الجزائري صراحة على آجال محددة لرفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة، على ألا يتم حساب يوم التبليغ واليوم الأخير ضمن الآجال المحددة قانونا، وهذا طبقا لنص المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبصفة خاصة وبالضبط في المنازعات الضريبية أوجب المشرع الجبائي رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية خلال أجل محدد ب4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار بالتبليغ من طرف المدير الولائي للضرائب، أو من تاريخ انقضاء

¹ القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، 1991، ص 232.

الأجل الممنوح للجان لكي تثبت في الطعون، وهذا وفقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا في حالة حصول المشتكي على إشعار بقرار مدير الضرائب.¹

أما في حالة عدم حصوله على الإشعار، يمنح للمدير الولائي للضرائب أجل 4 أشهر للرد على المشتكي وذلك بحصوله على الإشعار بالقرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وإذا لم تجب الإدارة خلال هذا الأجل، فيقوم المكلف برفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال أجل 4 أشهر الموالية للأجل الممنوح للإدارة للرد وإصدار قرارها.²

في حالة سكوت الإدارة الضريبية نستنتج أن للمكلف أجل 8 أشهر من تاريخ تقديم التظلم ليرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: رفع الدعوى الضريبية من طرف إدارة الضرائب.

رفع الدعوى ليس حكرا على المكلف وحده، بل يحق للإدارة أن تعرض الأمر للهيئة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر في المنازعات الضريبية، ويتم رفع الدعوى وفقا لشروط وإجراءات وجب احترامها و إتباعها، ونجملها فيما يلي:

أولاً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية.

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال أربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة، أو خلال أجل 4 أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تثبت في الطعن.

وفي حالة ما إذا كانت آراء هذه اللجنة الإدارية للطعن سواء لجنة الدائرة، أو اللجنة الولائية....، غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي

¹ . العيد صالح، مرجع سابق، ص 218.

² . عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود

معمر، تيزي وزو، 2011، ص 219.

ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر التالي لتاريخ إصدار ذلك القرار، وهذا ما تناولته أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية. إضافة لذلك صدر قرار مجلس الدولة¹ في قضية مدير الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش) الذي احتوى على ما يلي: " يحق لمدير الضرائب بالولاية الطعن في قرار لجنة الطعن "

كما أن للإدارة إتباع الإجراءات التالية:²

- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد.
- وكذلك إعلامه بالأجل الممنوح له بالإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة .

إن الميعاد الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية، ولكن من تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، والتي من خلالها منح المشرع المكلف أجل 4 أشهر للطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب، وكذلك المادة 76 الفقرة الثانية التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل المدير الولائي للضرائب خلال 4 أشهر، وهذا الأجل تم تحديده لتفادي الازدواج في اللجوء إلى القضاء.

ثانيا: شكل العريضة.

العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة المحكمة لا بد أن تستوفي بعض الشكليات، في حين أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على شكل معين للعريضة، ولكن بالإطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع لم يحدد

¹ . القرار رقم 004399، الصادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص 119.

² . عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 75.

شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية،¹ ومن الأحسن في هذه الحالة عرض النزاع على العدالة، حيث يتعين على الإدارة أن تبين وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها أو بتقديمها لحجج جديدة تخص موضوع النزاع المطروح عليها.²

المطلب الثاني: الإثبات في الدعوى الضريبية.

سنوضح في هذا المطلب طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، التي تعد من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، وللايثبات أهمية قانونية وعملية في فض النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية.³

وفي هذا السياق قسمنا طرق الإثبات في المنازعات الضريبية إلى: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية (فرع أول)، وإجراءات الخبرة القضائية (فرع ثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

في السابق نجد أن هناك نوعين من التحقيق: تحقيق عادي الذي نصت عليه المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية التي تم إلغائها بموجب المادة 29 من قانون

¹ . تحدث المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم 02/98، المؤرخ في 1998/05/30، المتضمن اختصاصات المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

² . أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 76.

³ . عارف منور عبد الرحمن السعيدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، دمشق، 2012، ص 662.

المالية لسنة 2008،¹ وهناك تحقيق إضافي الذي يعد من بين الإجراءات الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، وتتمثل إجراءات التحقيق في: التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق.

أولاً: التحقيق الإضافي.

تضمنت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحقيق الإضافية التي يجوز الأمر بها،² ويكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها،³ ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة.

ثانياً: مراجعة التحقيق.

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون ذلك بحضور المشتكي أو وكيله، أما في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 فيكون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وفي الأخير يحزر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيدي رأيه فيه، ثم يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته.⁴

¹ . تم إلغاء المادة 84 من القانون رقم 21/01 بموجب المادة 29 من القانون رقم 12/07، مرجع سابق.

² . المادة 1/85 من القانون رقم 21/02، مرجع سابق.

³ . المادة 2/85 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

⁴ . العيد صالح، مرجع سابق، ص 221.

الفرع الثاني: إجراءات الخبرة القضائية.

تعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق، وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري، في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة، و الجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،¹ كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و 86 منه في كيفية إجراءاتها.

ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: "هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه".²

وسنعرض فيما يلي: تعيين الخبير وردة (أولاً)، و إجراءات الخبرة (ثانياً).

أولاً: تعيين الخبير وردة.

تتولى المحكمة الإدارية تعيين الخبير، وقد تعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة، والخبرة أمر جوازي للقاضي أن يأمر من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب من الطرفين،³ إلا أنه يمكن أن تسند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى ثلاثة (3) خبراء حيث يعين كل طرف خبير أي: خبير يعينه المكلف بالضريبة، وآخر تعينه الإدارة، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية هذا ما نصت عليه المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

¹. تنص المادة 125 من القانون رقم 09/08 على أنه: "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

². نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 26.

³. لحسين بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 220.

كما لا يجوز إسناد مهمة الخبير إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق كما تناولت المواد 126 إلى 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير، وذلك بموجب طلب الذي يوجه إلى المحكمة الإدارية، ويجب أن يكون هذا الطلب معللا خلال أجل ثمانية (8) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد أي عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتأعاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.²

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:³

- القرابة المباشرة.

- القرابة غير المباشرة.

- وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

ثانيا: إجراءات الخبرة القضائية.

تناولت المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة تكون من اختصاص الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية وكذا الشاكي، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين، ويتم ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية، وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى

¹ . المادة 3/86 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

² . المادة 4/86 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

³ . حسب نص المادة 133 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الأمر يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة لديهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير إما تقارير مشتركة أو تقارير منفردة.¹

وفي الأخير يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن الأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا على هذه المحاضر والتقارير خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة، وإذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها لأن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة.²

المطلب الثالث: قرار المحكمة الإدارية.

بعد الانتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق فيها واستنفاد الآجال المحددة لها قانونا، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامها، وهذا طبقا لنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنياحة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها خلال أجل شهر، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة التي يتم خلالها إصدار القرار القضائي المتعلق بموضوع النزاع.³

ونفصل في هذا المطلب وفقا لما يلي: صدور القرار ومحتواه(فرع أول)، شكل القرار(فرع ثاني)، تبليغ القرار وآثاره(فرع ثالث).

¹ . نصت عليها المادة 86 الفقرة السادسة من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

² . المادة 86 بفقرتيها الثامنة والعاشرة من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

³ . أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 84.

الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه.

أولاً: صدور القرار.

يصدر القرار في جلسة علنية تتعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام.¹

حيث تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً للمذكرات التي قدموها، ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة، وذلك بحضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية و يبلغ بعدها للأطراف.

ثانياً: محتوى القرار.

وجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلاً لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند أيضاً على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة، كما يمكنه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية.²

كما يجب أن يتضمن القرار فيما إذا كان قد صدر القرار في جلسة علنية أو سرية، ويشمل أيضاً على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه،³ وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو

¹ . عبد الكريم بودريوة، (القضاء الإداري في الجزائر)، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005، ص 27.

² . حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 115.

³ . زبيدة كريبي، (المراقبة كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005، ص 27.

تغيبوا، إضافة على ذلك يجدر الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار، وتتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب.

ويتضمن القرار أيضا تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة:¹

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

الفرع الثاني: شكل القرار.

حسب نص المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب أن يحتوي القرار على البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

- الإشارة إلى تلاوة التقرير.

- تاريخ النطق بالقرار.

- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.

- اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة.

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر تسميته وطبيعته ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

- أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية.

¹. أنظر للمادتين 551 و552 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الفرع الثالث: تبليغ القرار وآثاره.

أولاً: تبليغ القرار.

القرارات التي تتخذها المحكمة الإدارية تقوم بتبليغها إلى أطراف الدعوى، حيث يبلغ القرار بواسطة محضر قضائي التابع للمحكمة إلى المعنيين،¹ كما يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة، بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها.

وهذا الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 894: "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي"، بينما أجازت المادة 895 من نفس القانون استثناءاً لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.²

ثانياً: آثار القرار.

من بين الآثار المترتبة على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الضريبية والتي نحصرها في النقاط التالية:

(أ) خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية:

ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه،³ فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في:⁴ الطعن بالمعارضة، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

¹ . المادة 553 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . المادتين 894 و895 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ . لحسن كويسي، مرجع سابق، ص 15.

⁴ . المادة 297 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

(ب) حيازة الحكم حجية الشيء المقض فيه:

من أهم الآثار التي تترتب على صدور الحكم عن المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي به، ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً، حيث وفقاً لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه.

المبحث الثالث: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.

أشار القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيم وعمله، وذلك في مادته الثانية إلى اختصاص هذه الجهة القضائية كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية.¹

كما بينت المواد 9 و 10 و 11 من القانون العضوي رقم 09/08 اختصاصات مجلس الدولة القضائية المتمثلة في:

- يختص كدرجة أولى وأخيرة بطعون الإلغاء والتفسير وفحص مدى شرعية القرارات التنظيمية والفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية...

- كما يختص كجهة إستئنافية باستئناف القرارات الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية.

إضافة على ذلك يختص دون سواه مجلس الدولة الفصل في الاستئناف المرفوع ضد أحكام المحاكم الإدارية² والأوامر الإستعجالية الصادرة عنها، باستثناء حالات

¹ . المادة 2 من القانون العضوي رقم 01/98، المؤرخ في 30/05/1998، المتضمن اختصاصات مجلس

الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، 1998.

² . أنظر للمادة 902 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الاستعجال القسوى التي لا يمكن الطعن فيها بأي طريق من طرق الطعن العادية وغير العادية.¹

سنعالج في هذا المبحث أمرين: الأول استئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، والثاني استئناف الأوامر الإستعجالية أمام نفس الجهة القضائية.

المطلب الأول: استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة.

أسندت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية لمجلس الدولة اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية،² حيث أنه إذا صدر القرار ابتدائيا فهو قابل للاستئناف، فالخصومة الإدارية أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الأخرى.³

إذن فهذه المادة تحيلنا إلى القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق بمجلس الدولة، والقانون رقم 09/08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية .

سنتناول في هذا المطلب: شروط الاستئناف (كفرع أول)، إجراءات الاستئناف (فرع ثاني)، آثار الاستئناف(فرع ثالث).

¹ . يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري(وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، الجزائر، 2009، ص 168.

² . أنظر للمادة 90 من القانون رقم 21/01 مرجع سابق.

³ . محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة، جامعة يوسف بن خده، بن عكنون ، الجزائر، ص 73.

الفرع الأول: شروط الطعن بالاستئناف.

أولاً: الشروط المتعلقة بمحل الطعن.

ويقصد بمحل الطعن هنا القرار الصادر من المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعات الضريبية، إذ يشترط في محل الطعن بالاستئناف مايلي:¹

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية.

- أن يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ما عدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الضريبية كسلطة بل تتصرف كالأفراد.

- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائياً.*

ثانياً: شروط متعلقة بالميعاد

تنص المادة 950 من القانون رقم 09/08 على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين كاملين إبتداءً من التبليغ الرسمي، خلافاً لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد.

غير أنه إذا كان الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابياً فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة، حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الأجل.²

¹ . سماح فارة وسهيبة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية) ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، في 21 و22 أبريل 2008، ص 159. * المقصود بالحكم الابتدائي هو الحكم الصادر من محكمة أول درجة والقابل الطعن فيه بالاستئناف على خلاف الحكم النهائي الذي لا يقبل إلا الطعن بالنقض.

² . المادة 405 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن بالاستئناف.

أولاً: عريضة الاستئناف.

يتم الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف، وفيها يتم ذكر الجهة القضائية التي يباشر أمامها الاستئناف، وكذا أطراف الحكم المراد استئنافه، ويتم ذكر رقم وتاريخ الحكم المراد استئنافه والإجراءات والوقائع التي مرت بها الدعوى، بعدها تعلق وتسبب عريضة الاستئناف وتختتم بالطلبات التي تهدف إلى إلغاء الحكم المستأنف أو إلغائه جزئياً أو كلياً.¹

ويكون التقاضي أمام مجلس الدولة بموجب عريضة مكتوبة باللغة العربية، وموقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وهو ما نصت عليه المادة 904 بقولها: " تطبق أحكام المواد 815 إلى 825 المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة ".

كما يجب إرفاق عريضة الاستئناف إلزامياً بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه، ويتجلى هذا في قرار مجلس الدولة تحت رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 في قضية ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر، حيث تم قبول الاستئناف وذلك لأنه تم رفعه بموجب عريضة الاستئناف والتي كانت مستوفية للشروط الشكلية، وتم إلغاء القرار المستأنف فيه.²

وترفق أيضاً العريضة بالمستندات والوثائق المدعمة للاستئناف وكذا نسخ مساوية لعدد أطراف دعوى الاستئناف، ثم يتم تسجيلها لدى أمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي ويسلم له إيصال يبين ذلك.

¹ . يوسف دلاندة، مرجع سابق، ص 164.

² . جمال سايس، مرجع سابق، ص 259.

الفرع الثالث: آثار الطعن بالاستئناف.

بعد صدور القرار الفاصل في النزاع عن المحكمة الإدارية باعتبارها جهة قضائية أول درجة، أعطى المشرع للمتقاضين (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) من أجل مراجعة هذا القرار والذي ينتج عنه آثار تتمثل فيما يلي:

أولاً: عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

كقاعدة عامة الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف،¹ أي أن الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وأحكام هذه الأخيرة تصدر بصفة ابتدائية ونهائية وهي قابلة للتنفيذ بمجرد إمرارها بالصيغة التنفيذية ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك.

واستثناءً يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف،² وهذا ما نصت عليه المادتين 912 و 914 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

" يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ وذلك بطلب من المستأنف عندما يتم الاستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة...".

وأيضاً: " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ متى كانت أوجه الاستئناف تبدوا من التحقيق جدية...".

¹ . المادة 908 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . أنظر للمادة 913 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

ثانيا: صدور قرار مجلس الدولة.

وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه متى رأى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها، يودع تقريره ويحيل الملف إلى محافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع الملف،¹ وبعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن ، وذلك بالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة وذلك قبل 15 يوما من تاريخ انعقادها على الأقل² عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية وفقا للمادة 7 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتلوا خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين 889 و 885 من نفس القانون لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفقا لأحكام المادة 269 من نفس القانون.

بعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية³ حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزما بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(أ) شكل ومحتوى القرار:

تنص المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة أن يتضمن القرار ما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرته.

¹ .أنظر للمادة 897 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . المادة 852 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ . طبقا لنص المادة 272 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق بالحكم.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وفي حالة الشخص المعنوي نذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- إضافة على ذلك يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة وإلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وإلى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.¹
- ومن الضروري تسبيب القرار قبل النطق به، وذلك من حيث الوقائع والقانون كما يستلزم استعراض وقائع القضية بإيجاز وطلبات وإدعاءات الخصوم إلى غير ذلك.²

ب) تبليغ قرار مجلس الدولة:

تبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة محضر قضائي، وهذا الإجراء كرسه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص مادته 894:3³ يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر

¹ . المادة 889 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . المادة 277 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

³ . المادة 894 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

قضائي" كأصل عام، واستثناء يجوز تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.¹

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري لم يحدد أجل التبليغ سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية.

ج) تنفيذ قرار مجلس الدولة :

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها وتسليمها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: " نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"،² ويضع عليها ختم الجهة القضائية، ولا تسلم إلا نسخة تنفيذية واحدة، وبمجرد صدور الحكم يحوز على قوة الشيء المقضي فيه حسب ما ورد في المادتين 282 و 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني: استئناف الأوامر الإستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع.

يجوز الطعن في الأوامر الإستعجالية بطرق الطعن العادية فقط أمام مجلس الدولة المتمثلة في الطعن بالاستئناف وهذا وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونوردها وفقا لما يلي:

الفرع الأول: استئناف الأوامر الإستعجالية.

وفقا للتشريع الجزائري فإن الطعن في الأوامر الإستعجالية المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار يكون بإتباع طرق الطعن العادية، وهذا ما قضت به المادة 833

¹. أنظر للمادة 895 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

². أنظر للمادة 281 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تجيز الطعن في الأوامر عن طريق الاستئناف فيها أمام مجلس الدولة، وذلك خلال أجل 15 يوما من تاريخ تبليغ الحكم،¹ و هذا ما قضت به المادة 90 بنصها:²

" يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".

وخلافا لذلك فالأوامر الصادرة طبقا للمواد 919 و 921 و 922 التي تنص على حالات الاستعجال القصوى وحالة الاستيلاء والاعتداء والغلق الإداري لا يجوز الطعن فيها وهي غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن.

من خلال كل هذا نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالاستئناف، وإنما اكتفى بتحديد أجل الاستئناف، ولذلك هنا يجب تطبيق القواعد العامة المتبعة لإجراء الطعن بالاستئناف وفقا للمواد 949 إلى 952،³ ويتم رفع الاستئناف إلى الجهة القضائية المختصة المتمثلة في مجلس الدولة، وعلى المجلس أن يبحث في مدى توافر شروط الاستعجال المذكورة سابقا.

وفي الأخير يفصل مجلس الدولة في أجل 48 ساعة هذا ما أكدته المادة 937 الفقرة الثانية من القانون رقم 09/08، وهذا الاستئناف ليس له أثر موقف خلافا للدعوى العادية.

¹ . المادة 1/937 من القانون رقم 09/08، مرجع سابق.

² . المادة 90 من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

³ . تنص المادة 949 من القانون رقم 09/08: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية...". كما تنص المادة 952 على أنه: " لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة".

الفرع الثاني: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع.

الإشكال المطروح بخصوص تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الاستئناف نرى أنه غير مطروح بخصوص حالات إيقاف التنفيذ في الميدان الضريبي ونخص بذلك تأجيل التحصيل فهناك ضمان وجب تقديمه من قبل المكلف للحصول على التأجيل في التنفيذ، وحتى إن كان الأمر الإستعجالي صادرا بناءا على رفض القابض للضمانات في هذه الحالة ونظرا لوجود دعوى في الموضوع بخصوص المبلغ المتنازع عنه، فإن قاضي الاستعجال هنا يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات، أو برفض طلب المدعي وبالتالي رفض الضمانات المقدمة.¹

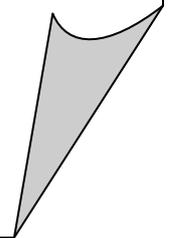
¹ . عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 109.

خلاصة الفصل:

نخلص في هذا الفصل المتعلق بالآليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية إلى أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية إلى القضاء يعد ضماناً هامة منحها المشرع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمام الجهة الإدارية المختصة، كما أن لجوئه لهذه الجهة القضائية الإدارية المختصة الهدف منه مخاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به، وذلك عندما يشعر المكلف بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية أو القانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري الصادر في حقه، وأن يلتمس من القاضي الإداري الإستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً لحين الفصل في دعوى الموضوع.

ونظراً للدور الذي يلعبه القاضي الإداري للفصل في النزاع القائم بين أطراف النزاع الضريبي، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها المشرع للمكلف من أجل اللجوء للقضاء الإداري أو الإستعجالي للفصل في مشروعية دين الضريبة، وبالتالي فهذه الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم.

الختمة



نظرا لدراستنا لكافة الإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية وإيجاد حل لتسويتها وديا، نلاحظ أن المشرع الجبائي منح عدة سبل وطرق للمكلف بالضريبة لكي يدافع عن حقوقه عند انتهاكها تجاه إدارة الضرائب بدءا من التظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمامها الذي بدوره يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف وإدارة الضرائب لتعمل هذه الأخيرة عن العدول على القرارات التي أصدرتها وتصحيحها، و إنتهاءا بالتظلم أمام لجان الطعن الإدارية.

وفي مقابل ذلك منح المشرع الجبائي لإدارة الضرائب سلطات واسعة تباشرها في تقديرها للوعاء الضريبي وصولا إلى تحصيلها، ووفقا لهذه الدراسة خرجنا بمجموعة النتائج والتوصيات التالية:

- تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعيتها (منازعات الوعاء والتحصيل) بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة.

- تتسم الشروط والإجراءات التي يخضع لها الطعن النزاعي عند تقديم الشكاية من طرف المكلف بالتعقيد مما يؤدي إلى رفض الكثير منها، لهذا يستلزم وضع شكل محدد للشكاية وتبسيط شروطها و إجراءاتها وذلك من أجل تمكين المكلف من عدم فقدانه لحقه القانوني.

- تمتلك الإدارة الضريبية بصفقتها سلطة إدارية حق رفض الضريبة أو خفضها من تلقاء نفسها، فالإدارة هنا لها سلطة واسعة في خفض المبلغ المحتج عليه أكثر مما طلبه المكلف، وفي الأخير فإن القرار الذي تصدره الإدارة لا يكتسي حجية الأمر المقضي فيه، أي أن للإدارة حق العدول عن القرار الصادر عنها.

- لم تحض لجان الطعن الإدارية بالاهتمام الكافي من قبل المشرع الجبائي مما جعلها غير معروفة لدى المكلفين، وكذا الغموض الذي يشوب النصوص القانونية المنظمة لها، أما في يخص الآراء التي تصدرها فهي غير ملزمة و اللجوء إليها اختياري هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه في تسوية النزاع الضريبي وعدم الإقبال عليها، فهنا على المشرع الجبائي تفعيل دور هذه اللجان وإعطائها أكثر اهتمام وذلك بإعطاء الطابع الإلزامي للآراء التي تصدرها.

- نرى أن المشرع الجبائي غير ثابت في استعماله للمصطلحات، ويظهر ذلك في لجان الطعن من المفروض أنها تصدر آراء، ولكن المشرع تارة يستعمل مصطلح رأيا وتارة أخرى مصطلح قرارا بالرغم من أن هذا الأخير يكون ملزما على عكس الرأي الذي يكون غير ملزم.

وفي الأخير ومن خلال النتائج المتوصل عليها نجد أنه على المشرع الجبائي استدراك الجوانب السلبية الخاصة بتسوية النزاع الضريبي، وهذا لإعادة التوازن القانوني بين المكلف والإدارة الضريبية لأن ما هو موجود في الواقع الكفة مرجحة لصالح الإدارة الضريبية بصفقتها صاحبة سلطة واسعة، كما يجب توسيع اختصاصات لجان الطعن الإداري ومنحها الطابع الإلزامي لآرائها.

أما في يخص المرحلة القضائية فالمشرع الجزائري أخضع المنازعة الضريبية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية وصولا إلى مجلس الدولة وهذا من أجل جعل طرفي النزاع في وضعية تسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا، كما تتميز الدعوى الضريبية بإجراءات خاصة أثناء سير الخصومة القضائية، كما أحال المشرع الجبائي الدعوى الضريبية الإستعجالية إلى المواد الإدارية، حيث خصص باب كامل لها المتمثل في الباب الثالث بعنوان: الاستعجال،

ويتم الفصل فيها بتشكيكة جماعية هي نفس التشكيكة التي تنظر في دعوى الموضوع، كما تم ضبط الإجراءات المتبعة لرفع دعوى إستعجالية إدارية وشكل العريضة التي ترفع بموجبها والشروط الواجب توافرها، كما حدد المشرع الجزائري أجال الفصل في الدعوى الإستعجالية دون تحديد أجال رفعها.

أما سير الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري تتميز بخصوصية أن لها طابع الأسبقية للكتابة ومبدأ المواجهة هذا ما يسمح إلى تحقيق ضمانات كافية بالرغم من أن القاضي الإداري غير متخصص في المادة الضريبية وليس له دراية كافية في هذا المجال، لهذا يلجأ إلى تعيين خبير قضائي للقيام بإجراءات الخبرة ليسهل المهمة على القاضي الإداري للفصل في الموضوع وإصدار أحكام بخصوصه.

من خلال دراستنا للإجراءات القضائية التي تمر بها المنازعة الضريبية توصلنا للنتائج التالية:

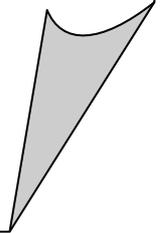
- منح قانون الإجراءات المدنية والإدارية للقاضي الإداري صلاحيات واسعة هذا ما أدى إلى تميم الدور الفعال الذي يحض به القاضي الإداري في الدعاوي الإدارية عامة، والدعوى الضريبية خاصة وذلك من خلال وسائل التحقيق التي يتم فيها الاستعانة بخبراء وسماع الشهود إلى غير ذلك من الوسائل الأخرى، وكل هذا من أجل ضمان تطبيق القانون وحماية حقوق المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية، وهذا تجسيدا لمبدأ العدالة.

- عدم وضوح الإجراءات المتبعة في رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية، كما أنها تتسم بالتعقيد خاصة أثناء التحقيق في الدعوى، حيث يلجأ القاضي إلى تحقيق إضافي وفي حالة عدم اقتناعه يلجأ إلى تحقيق معمم، فعلى المشرع الجزائري

إعادة النظر في إجراءات سير الدعوى والعمل على توضيحها وتبسيطها ليسهل على أطراف الدعوى فهمها، وتمكين القاضي من الفصل في الموضوع في أسرع وقت .

- إن استعمال أسلوب الإحالة الذي انتهجه المشرع الجبائي إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية خلق فجوة في المنازعات الضريبية وخاصة أمام القاضي الإستعجالي، وعليه وجب على المشرع الجبائي وضع حلول لتسهيل الإجراءات ومحاولة تبسيطها، وهذا ضمانا لحماية المكلفين وخاصة أن الطرف القوي في النزاع يتميز بأنه يتمتع بامتيازات على عكس الطرف الآخر الممثل في المكلف هو الطرف الضعيف.

قائمة المصادر و المراجع



أولاً: القوانين

1. القانون العضوي رقم 01/98، المؤرخ في 30/05/1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، **الجريدة الرسمية**، العدد 37.
2. القانون رقم 02/98، المؤرخ في 30/05/1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية، **الجريدة الرسمية**، العدد 37.
3. القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22/12/2001، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، **الجريدة الرسمية**، العدد 79.
4. القانون رقم 24/06، المؤرخ في 26/12/2006، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 85، لسنة 2007.
5. القانون رقم 12/07، المؤرخ في 31/12/2007، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 82، لسنة 2008.
6. القانون رقم 09/08، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، **الجريدة الرسمية**، العدد 21، لسنة 2008.
7. القانون رقم 21/08، المؤرخ في 30/12/2008، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 74، لسنة 2009.
8. القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26/12/2012، المتضمن قانون المالية، **الجريدة الرسمية**، العدد 72، لسنة 2013.

ثانيا: الكتب

(أ) الكتب باللغة العربية:

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
2. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، طبعة 2014، منشورات كليك، الجزائر، 2012.
3. حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
4. _____، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
5. حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
6. _____، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
7. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الاستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
8. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
9. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

10. عبد الله مسعودي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
11. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013.
12. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
13. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
14. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
15. _____، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
16. لحسين بن الشيخ آث ملوبا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005.
17. _____، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
18. محمد الصغير بعلي، الوجيز في الإجراءات القضائية الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
19. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الطبعة الثالثة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
20. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

21. نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2007.
22. يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري (وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، طبعة 2009، الجزائر، 2009.
- (ب) الكتب باللغة الفرنسية:

1-René chapus, **Droit du contentieux Administratif**,
9ème édition, Paris, 2001.

ثالثا: الرسائل والمذكرات.

1. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009.
2. عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، (رسالة دكتوراه دولة في القانون)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
3. محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، (أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة)، جامعة بن يوسف بن خده، بن عكنون، الجزائر.
4. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير للقانون الخاص)، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.
5. عبد الغني بلعابد، الدعوى الإستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون)، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007.

6. بوعلام أوقرت، وقف تنفيذ القرارات الإدارية في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، (مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012.
7. فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، (مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء)، الدفعة 16، 2008/205.
8. يزيد بن عمر، الاستعجال في المادة الجبائية، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
9. لحسن كويبي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

رابعاً: المقالات

1. عبد العالي حاحا وآمال يعيش تمام، (دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر استعجالي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، مجلة المفكر، العدد 4، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
2. عبد الحليم بن مشري، (تطور الاختصاص القضائي للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري)، مجلة المفكر، العدد 4، بسكرة.
3. عارف منور عبد الرحمن السعايدة وآخرون، (دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية) وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد 2، دمشق، يونيو 2012.
4. عبد الكريم بودريوة، (القضاء الإداري في الجزائر)، مجلة مجلس الدولة، العدد 6، الجزائر، 2005.

5. زبيدة كريبي، (المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية)، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005.

خامسا: المداخلات.

1. هاملي محمد، (شرط الميعاد في المنازعة الضريبية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة تلمسان، في 21 و 22 أبريل، 2008.

2. مراد ميهوبي، (إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.

3. عبد الرزاق زاغز ووفاء شيعاوي، (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.

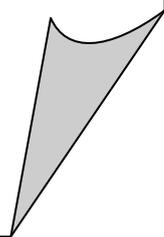
4. سماح فارة و وسهيلة بوخميس، (الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل، 2008.

سادسا: القرارات القضائية.

1. القرار رقم 64255، المؤرخ في 1990/04/07، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 4، 1991.

2. القرار رقم 006325، المؤرخ في 2003/02/25، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003.

الفهرس



ملخص المذكرة:

تعد المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الضريبية مرحلة حاسمة وضرورية أوجبها المشرع الجبائي أولاً للمكلف قبل التوجه إلى الجهة القضائية الإدارية المختصة، وذلك من أجل الحصول على حقه أو الدفاع عنه، وهي في نفس الوقت تعتبر وسيلة لكي تقوم الإدارة الضريبية بتصحيح أخطائها المرتكبة أثناء فرضها للضريبة وتقديرها، فمتى كانت هذه الضريبة المفروضة على المكلف والإجراءات المتبعة في تحصيلها من قبل الإدارة متعسفة ومجحفة في حق المكلف بها وجب عليه الطعن فيها أمام نفس الجهة الصادرة عنها، وذلك من خلال تقديم شكواه التي تتطلب توافر مجموعة الشروط والإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار مدير الضرائب بالولاية يمكنه اللجوء إلى جهة إدارية أخرى يتم الطعن أمامها المتمثلة في لجان الطعن الإدارية، وذلك من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وبالرغم من الدور الذي تلعبه هذه اللجان في حل النزاع الضريبي القائم إلا أنها لم تلقى صدى أو إقبال كبير من طرف المكلفين، ولأنه تم إحداثها مؤخراً لم يعرف بوجودها الكثير منهم، والسبب الرئيسي لعدم الإقبال الكبير إليها راجع للآراء الغير الإلزامية التي تصدرها، كما أن اللجوء إليها اختياري وهذا كسبب آخر لعدم التوجه إليها للطعن أمامها.

بعد الانتهاء من المرحلة الإدارية تأتي المرحلة الأخيرة المتمثلة في المرحلة القضائية لتسوية النزاع المطروح، حيث يقوم المكلف أو الإدارة برفع دعوى قضائية يلتبس فيها أمام القاضي الإداري إلغاء القرار الإداري، أو بطلب وقف تنفيذه أمام القاضي الإستعجالي حسب حالات الاستعجال، فلجوء المكلف للقضاء يشكل ضماناً وحماية قضائية منحها المشرع الجزائري له.