

جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية الحقوق والعلوم السياسيّة

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلّبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصّص: علوم إداريّة

الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية

تحت إشراف:

أ. بلحاج وسيلة.

من إعداد:

عويسي هشام.

بلحاج نصير.

لجنة المناقشة:

د. مداح حاج علي..... رئيسا.

أ. بلحاج وسيلة..... مشرفا ومقرّرا.

أ. داودي منصور..... مناقشا.

السنة الجامعيّة: 2016/2015.

شكر وعرفان:

نشكر المولى عز وجل على نعمه وتوفيقه لنا في انجاز هذا البحث المتواضع كما لايسعنا في هذا المقام الا أن نتقدم

بجزيل الشكر والاحترام والامتنان الى الأساتذة بلحاج وسيلة التي قبلت الاشراف على هذا العمل رغم مشاغلها

الكثيرة بحكم مسؤولياتها، التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة

التي كانت عوننا لنا في اتمام هذه المذكر.

تشكراتنا كذلك الى المشرفين وعمال مكتبة الحقوق والعلوم السياسية.

الى جميع من ساهم في اعداد بحثنا من قريب أو من بعيد.

وأخيرا نوجه تحياتنا وشكرنا وعرفاننا الى كل اساتذة جامعة ابن خلدون.....شكرا.

إهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل: ﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ

رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

الوالدين الكريمين، فاللهم رب اغفر لهما وارحمهما كما ربباني صغيرا

أمي نبع الحنان الذي لا ينضب، أبي الذي غرس في فؤادي حب العلم والمعرفة.

إخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلتي إلى كل من حمل مشعل العدالة وساهم في إحقاق الحق وإرساء العدل

إلى كل من يحمل لواء العلم والمعرفة إلى كل من عرفت فأحببت.

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث، إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

مقدمة

المقدمة:

ان تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول الحديثة ضرورة لا بد منها، بحيث أن كل دولة تعتمد على الارادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتحتل الجباية مكانة متميزة من ضمن وسائل تطوير الاقتصاد، كما تعتبر الضريبة مصدرا أساسيا لهذه الارادات فهي " اقتطاع مالي اجباري من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية، وتتم عن طريق تحويل نهائي للملكية بدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف من قبل السلطة العامة"¹

أو هي خدمة نقدية ملزمة عن طريق السلطة العامة بشكل نهائي وبدون مقابل مباشر وهذا لأجل تغطية النفقات العمومية لذلك فهي تلعب دورا هاما في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الأساسي لميزانية الدولة،الولاية، البلدية لكنها لا تحقق أهدافها المنصوص عليها دستوريا ضمن نص المادة "64" منه تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته التكلفية وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب.

فأثناء عملية حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها من طرف الإدارة الضريبية، يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية في حق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بجراءات التحصيل، من دون شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها، وبذلك يقوم النزاع الضريبي.

اذن فالمنازعة الضريبية هي مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضرائب أو أي قانون اخر.

ويمكن تقسيمها من حيث أنواعها بالنظر الى القانون المنظم لها، الى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة، ومنازعات متعلقة بحقوق التسجيل والطابع، وهناك منازعات تخضع للقضاء الإداري وأخرى للقضاء العادي.

¹ - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة، 2013، ص، 13.

غير أنه في بحثنا هذا سنقتصر دراستنا على المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري والتركيز على الضريبة المباشرة لكونها الأقدر على تحقيق العدالة الضريبية من غيرها من الضرائب حيث أن هذه المرحلة نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تخضع بصفة خاصة للقوانين الضريبية لاسيما قانون الإجراءات الجبائية.

وان دراسة موضوع الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، يعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية نظرا لانتشارها الكبير والواسع نتيجة لانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر هذا من جهة وتعدد قوانين الضرائب وتعقدها مما يطرح الكثير من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات القضائية وتنوعها تبعاً لتعدد الضرائب.

فالدعوى الضريبية تعتبر من الدعاوى الإدارية تهدف الى ضمان حقوق طرفي المنازعة الجبائية وبالخصوص المكلف بالضريبة فيما يخص عملية الفرض الضريبي التي تقررها الإدارة.

وإجراءات التحصيل التي تمارسها الإدارة كوسيلة من أجل تحصيل ديون الخزينة العمومية، حيث يبرز دور القاضي الإداري في إجراءات الدعوى الإدارية في استهداف تحقيق أكبر قدر من الضمانات للمتقاضين وتيسير سبل الوصول الى الحق المكفول قانوناً، ومن هنا تتميز إجراءات التقاضي الإداري بأنها ذات صفة إيجابية يتولى فيها القاضي باستخدام وسائل عديدة من أجل تحقيق مبدأ المشروعية والعدالة الجبائية.

وانطلاقاً من هذا المبدأ لكل مكلف بالضريبة يشعر بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية، القانونية أو المالية الحق في أن يلجأ الى القضاء لمخاصمة الإدارة المعنية بموجب دعوى قضائية يطلب فيها ابطال القرارات الصادرة عنها المتسمة بعدم المشروعية أو يلتمس وقف تنفيذها مؤقتاً لحين الفصل في مدى مشروعيتها أو تعويضه عن الأضرار الناجمة عن أعمال الإدارة.¹

حيث تقوم المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها.

¹ - أحمد فيندس، منازعات الضرائب المباشرة، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، سنة 2014، ص، 07.

ويعتبر اللجوء الى القضاء الإداري الاستعجالي ضمانا هامة تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي الإداري هو الضمان الأخير للمكلف بالضريبة وذلك في ماعدا اجراء الصلح بين الطرفين الذي من شأنه أن يحقق له ما يرتئيه هذا الأخير من عدالة جبائية دون بروز دور كبير لهذا الأخير.¹

وعليه تظهر أهمية الموضوع محل الدراسة في بعض النقاط التي نذكر منها ما يلي:

- الانتشار الكبير للمنازعات الضريبية نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر.
- الأهمية العلمية والعملية تظهر في مدى تطبيق هذه النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي ومدى نجاعتها في التسوية، اداريا أو قضائيا، والاطلاع عليها من طرف المكلف بالضريبة، وكذا غموض البعض منها والتي تحتاج الى شرح وتوضيح.
- ابراز اتجاه المشرع الجبائي من الإجراءات القضائية المتبعة في تسوية هذه المنازعة بالقواعد العامة وكذلك ابراز موقف القاضي الإداري في كل مسألة من خلال مختلف قرارات مجلس الدولة.

ويهدف موضوعنا الى ابراز بعض النقاط التالية:

- تجسيد المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية وتشخيص ظاهرة المنازعات الضريبية
- كما يهدف الموضوع الى تبيان أهمية وأثر فاعلية الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية والتي هي من فاعلية النظام الضريبي ككل.
- تبسيط وتوضيح الإجراءات للمكلف بالضريبة، وبالتالي مساهمته في التنمية الاقتصادية من خلال تموين خزينة الدولة، وكذلك التقليل من النزاعات الضريبية.
- ولعل الدافع الأكبر لاختيارنا لهذا الموضوع هو الانتشار الكبير لهذا النوع من المنازعات، فقد أردنا أن نساهم ونتوغل أكثر فيه نظرا لأهميته البالغة.
- ومن أجل التعريف بالموضوع والاحاطة به أكثر ارتأينا طرح الإشكالية الآتية: كيف يتم تسوية المنازعات الضريبية، وماهي الإجراءات القضائية المتعلقة بها؟ والتي تحمل العديد من التساؤلات الفرعية التي تم طرحها.

¹ - عباس عبد الرزاق، تحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، المرجع السابق، ص، 172.

- ماهي الإجراءات القضائية المتبعة أمام المحكمة الإدارية وكذا مجلس الدولة؟ وكيف يتم الاثبات في الدعوى الضريبية؟

- ماهي الضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة؟ وماهي الواجبات الملقاة على عاتقه؟

- ماهي الإجراءات أو الاليات القضائية المتبعة أمام القضاء الاداري الاستعجالي في المادة الجبائية؟

فمن خلال دراستنا لهذا الموضوع اتبعنا منهجا وصفيا وتحليليا ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع وكذا الاستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية والاجتهادات القضائية سواء الصادرة عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

وعلى الرغم من صعوبة البحث في المادة الجبائية بسبب قلة المراجع المتخصصة في القضاء الاداري الاستعجالي ، وما يتسم به التشريع الجبائي من عدم استقرار، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية.

فقد حاولنا في هذا البحث الامام بالموضوع والمعلومات الخاصة به بدءا بالتعريف الضريبية وكذا التطرق الى إجراءاتها القضائية وأهم نقاط النزاع المثار في هذا المجال، وللإجابة على محور الاشكال المطروح تم تقسيم موضوع البحث الى فصلين.

نتناول في الفصل الأول الاليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية والذي قسمناه الى مبحثين، نتطرق في الأول الى الإجراءات القضائية المتبعة أمام المحكمة الإدارية في ثلاثة مطالب، وفي المبحث الثاني الى كيفية استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة وذلك في مطلبين.

ثم نتطرق في الفصل الثاني الى القضاء الاداري الاستعجالي في المادة الجبائية حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين

يختص المبحث الأول بالأحكام العامة المتعلقة بالطلب الاستعجالي ضمن مطلبين، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه حالات الاستعجال في المادة الجبائية والفصل فيها وذلك في مطلبين

الفصل الأول

الآليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية

الفصل الاول : الآليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية

"تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة، فان القانون الجزائري المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قوانين المالية المتعاقبة وضعت الآليات والاجراءات الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم بها".¹

حيث أن الإجراءات الإدارية تعتبر بمثابة المرحلة الأولى لحل المنازعات القائمة بين الإدارة والمكلف بالضريبة ، وذلك عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم الى مصدر القرار ، فقد عمد قانون الضرائب والرسوم المماثلة رقم 36/90 وقوانين المالية المتعاقبة الى انشاء واحداث هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة، عند الاقتضاء ويكون الهدف من ذلك حسب أحكام المادة "71" من قانون الإجراءات الجبائية رقم 01-21 المعدل والمتم (2001/12/22) هو الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم اغراق القضاء بالمنازعات الضريبية بإيجاد حل ودي واداري للنزاع من جهة، وحصص فحوى المشكلة والنزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى.

ولكن إذا كان قرار المدير الولائي للضرائب غير مرضي للمكلف بدفع الضريبة،فانه يمكنه أن يلجا الى القضاء.يعود الاختصاص بالمنازعات الضريبية عموما الى القضاء الإداري، تطبيقا للمادة "804" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث وبعد استنفاد كل طرق الطعن الإدارية من اللجوء حسب الحالات الى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب ثم احتمالا أمام لجان الطعن الإداري المختلفة المختصة،ولم يتوصل طرفي النزاع لحل أو نتيجة ترضي الطرفين الإدارة أو المكلف بالضريبة يمكن اللجوء الى مرحلة جديدة وهي الطعن أمام القضاء الإداري.²

لقد حدد قانون الاجراءات المدنية والادارية الجهات القضائية المختصة للنظر في هذا النزاع تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين والمتمثلة في المحكمة الإدارية ومجلس الدولة وبين المنازعات التي تختص بها كل درجة.

¹ - محمد صغير بعلي، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة، 2007، ص، 113.

² - احكام المادة 804 من القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، جريدة الرسمية، 21، مؤرخة في، 2008/04/23.

ومن خلال ذلك سنتناول في هذا الفصل النزاع الضريبي (الجبائي) أمام المحكمة الإدارية كجهة قضائية درجة أولى في (المبحث الأول) أما بالنسبة (للمبحث الثاني) نتناول فيه النزاع الجبائي أمام مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية أو جهة استئناف.

المبحث الأول: الإجراءات القضائية المتبعة أمام المحكمة الإدارية

تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة وأن هذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عن اقامتها أثر موقف حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

الا أنه نجد أن إجراءات وشروط قبول الدعوى تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة ومن جهة أخرى تختلف باختلاف القرار المطعون فيه فيما إذا كان القرار صادرا مباشرة من المدير الولائي للضرائب أو كان بناء على شكوى المكلف أو كان بناء على رأي لجان الطعن الإدارية أو أن القرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة والتحصيل الضريبي.

فهناك أحكام خاصة في مختلف القوانين الجبائية يتم تطبيقها في ميدان المنازعات الضريبية، فالقاضي له دور كبير فهو يشارك في مجريات الدعوى وسيرها، هذا يسمح له من تحقيق عبئ عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة.

وسوف نتطرق في هذا المبحث الى إجراءات رفع الدعوى في (المطلب الأول) ثم التحقيق في الدعاوى (المطلب الثاني) وأخيرا قرار المحكمة الإدارية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الجبائية

تعد مرحلة رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية أول خطوة فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة، وأن المشرع الجزائري قد قيد هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف طبقا لقانون الاجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية.²

¹ - لينة زلعي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري" كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص، 53.

² - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، سنة، 2005، ص، 255.

اذن سنعرض كيف ترفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة وكيفية رفعها من طرف الإدارة، وذلك من خلال الفرعين الآتيين.

الفرع الأول: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاد جميع إجراءات الطعن الإداري.¹

فقد ألزم قانون الإجراءات الجبائية المكلف بالضريبة بتقديم شكوى (تظلم) الى مدير الضرائب بالولاية قبل اللجوء الى القضاء.

فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي الى عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء.

فالمكلف بالضريبة له حق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة بما في ذلك سند التحصيل، والتحصيل القصري، الغاء الحجز أو الاعتراض عليه، الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري ولقبول دعوى المكلف لابد من توفر شروط محددة نذكرها كالتالي:

أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق

يمكن تعريف التظلم الإداري المسبق على أنه طعن ذو طابع اداري محض يوجهه صاحب الشأن الى الإدارة المعنية ولائياً كانت أو رئاسية يعبر فيه عن عدم رضاه من عمل أو قرار اداري ويلتمس من خلاله مراجعة موقفها.

فالتظلم المسبق يمنح جهة الإدارة فرصة العدول عن قرارها بصورة ارادية ودون أمر أو تدخل من القضاء وهو على هذا النحو يشكل مظهراً من مظاهر الإدارة القاضية.²

نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تثار من طرف المكلف بالضريبة في المواد 70،71،72،73 من قانون الإجراءات الجبائية بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة.

بعد الإطلاع على هذه المواد يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/08/25 "حيث بالرجوع إلى القانون

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، بدون طبعة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة، 2005، ص، 67.

² - عمار بوضياف، قضاء الإلغاء، طبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة، 2011، ص 119.

رقم 23-90 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالأخص المادة

168 منه التي تنص صراحة أن المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.¹

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام، وأن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء مما ينصب عنه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً.²

فمن خلال هذه النصوص يتضح لنا أن المشرع أوجب على المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية، التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب -حسب الحالة- وذلك بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعد ذلك الطعن أمام القضاء الإداري.

تنطوي هذه القاعدة على النتائج التالية:

- أنها تحمي المتقاضى، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها، إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

- أنها تحمي الإدارة، ذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

- إصلاح واستدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة.

- أنها تسهل مهمة القاضي، طالما أن المنازعة القضائية سوف تنصب حصراً على مضمون القرار المطعون فيه باعتبار كفة النزاع الواجب حسمه.³

ثانياً: مواعيد رفع الدعوى (شرط الميعاد لرفع الدعوى)

يعد شرط الميعاد من النظام العام لا يجوز مخالفته ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، كما يمكن إثارته

في أي مرحلة كان عليها النزاع، فبشكل عام كالمنازعات الإدارية ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الإحترام والإلا تقبل الدعوى شكلاً.

وقد نصت عليها المادة "82" من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أوجبت رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في

أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالقرار

¹ - المادة 168، من الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل.

² - قرار مجلس الدولة رقم 006509 الصادر بتاريخ 25/12/2003، الغرفة الثانية.

³ - عمار بوضياف، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص، 129.

المتخذ بشأنه، شكواه سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة "76" الفقرة الثانية والثالثة والمادة "77" من قانون الإجراءات الجبائية.

ففي منازعات الوعاء والتصفية، ترفع الدعوى أمام المحكمة الادارية، بعريضة على ورق مدموغ، خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية بالرفض الكلي أو الجزئي.¹

كما ترفع خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المقرر لجواب مدير الضرائب بالولاية على شكوى المكلف بالضريبة.

كما يطبق نفس الأجل أربعة (04) أشهر عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المواد 81، 80، 81 مكرر من نفس القانون.²

وإذا لم يتحصل المشتكي على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية يمكن له في الآجال المنصوص عليها بالنسبة للمادتين "76" فقرة الثانية وم "77" من قانون الإجراءات الجبائية وإن مفاد هذه النصوص أن بيت المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجهوي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل (06) أشهر إعتبارا من تاريخ تقديمها، يمتد هذا الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

كما أشارت المادة "77" بأن تبت الإدارة المركزية في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج ويتم تبليغ القرار إلى المكلف عن طريق المدير الولائي للضرائب خلال أجل ثمانية (08) أشهر.

وهنا يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر (04) الموالية للأجل المذكور أعلاه.³ أما في منازعات التحصيل، فيجب على المكلف بالضريبة تحت طائلة البطلان، أن يبادر بالاعتراض في أجل شهر اعتبارا من تاريخ قرار مدير الضرائب بالولاية المختص، برفع دعوى أمام المحكمة الادارية، ولا تقبل الدعوى قبل انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت في الشكوى.⁴

¹ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 134.

² - احكام المواد 81، 80، 81 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية - السالف الذكر -

³ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، المسيلة، الجزائر، سنة، 2008 ص، 108.

⁴ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 134.

ثالثا: الشروط المتعلقة بالعريضة:

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة إفتتاح، والتي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن موضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها. لذلك ألزم المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب إحترامها أثناء تقديم العريضة، حيث هناك شروط شكلية وأخرى موضوعية نعرضها وفقا لمايلي:

1) 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 وفقا لأحكام الواردة في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلة في:¹

- أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ:

تسمية الورق المدموغ يقصد بها الورق العادي وعليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع). فلقد أوجب المشرع تحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ، وكذا كل مايستظهر من مذكرات أمام المحكمة الادارية من طرف المكلف بالضريبة أو من قبل وكيله.²

وفقا لماقضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 21 / 10 / 1990 أنه يترتب على عدم تقديم المذكرة على ورق مدموغ عدم قبول الدعوى شكلا، فكان شرطا وجوبيا واعتبر من النظام العام حسب الإجتهد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008، وورد هذا صراحة في المادة "339" من قانون الضرائب المباشرة بأنه " يجب أن يحرر كل ما يستظهر به أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، لجدية الدفعوع " وهذا ماطبقه مجلس الدولة في قراراته الأخيرة متراجعا عن ما أقره سابقا بامكانية تصحيح عيب الشكل الناتج عن عدم تحرير العريضة على ورق مدموغ.³

¹ - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة، 2005، ص، 300.

² - أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 140.

³ - المادة 339 من قانون رقم، 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 57، لسنة، 1990.

- أن تكون موقعة من قبل صاحبها:

هذا الشرط يدل على أن المكلف بالضريبة قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف الإدارة.

كما نص قانون الإجراءات الجبائية على إلزامية التوقيع، حيث نصت المادة "73" منه 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 أو طعن أمام اللجنة المختصة أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل " غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية"¹

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

ب) الشروط الموضوعية للعريضة:

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

ومن خلال إستقراء نص المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه يجب أن تحتوي عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل، وأن ترفع بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعارض عليه.²

- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة:

طبقا لأحكام المواد 13 و15 و816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا أحكام المواد 75 و83 من قانون الإجراءات الجبائية، فالدعوى الضريبية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي مصلحة

¹ - احكام المادة 73 والمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، رقم، 01-21، المؤرخ في 2001/12/22.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 73.

وصفة، وكذلك وجب 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.¹

- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع:

إن العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، فقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، طلبات المدعي وكذا الأدلة التي تثبت صحة ادعاءاته وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد الوسائل التي يذكرها والتي تؤسس عليها الدعوى.²

- يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه:

أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه حسب أحكام المادة "83" الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرارا بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي:

"من المقرر قانونا أن كل طلب يجب أن يحتوي على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون.

ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن قضاء المجلس بقبولهم العريضة الإفتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، حرقوا القانون.

ومتى كان كذلك استوجب الغاء القرار المطعون فيه.³

¹ - نصوص المواد 13،15،816 من قانون رقم، 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

² - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري " رسالة ماجستير في قانون الاعمال " جامعة قسنطينة، السنة الجامعية، 2008/2007، ص،102.

³ - القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 04، الجزائر، سنة، 1991، ص، 233.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة

رفع الدعوى ليس حكرا على المكلف بالضريبة، بل يجوز حتى على الإدارة كذلك أن تعرض الأمر للهيئة القضائية صاحبة الاختصاص للنظر في منازعات الضرائب، ولكن وفقا للشروط والإجراءات الواجب احترامها واتباعها ونحملها فيما يلي:

أولا: ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

خلال الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية للنظر فيه أو خلال أجل (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تبت في الطعن، وفي حالة ما إذا كانت آراء هذه اللجنة الإدارية بواء لجنة الطعن أو اللجنة الولائية غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي ضد آراء اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر الأخير لتاريخ إصدار ذلك القرار وهذا ما تناولته أحكام المادة "81" من قانون الإجراءات الجبائية.¹

بالإضافة لذلك صدر قرار مجلس الدولة 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 للأدارة واجب عليها أن تراعي الإجراءات التالية:

- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد، إن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة.
- كذلك إعلامه بالأجل الممنوح له بالاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة، أو يعلن عن رغبته ان كانت له رغبة في اللجوء الى الخيرة.

¹ - أحمد فيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 134.

ان الميعاد الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لم يتم النص عليه في القوانين الضريبية، ولكن من خلال تحليل نص المادة "82" الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية والتي من خلالها منح المشرع المكلف بالضريبة أجل (04) أشهر للطعن في القرارات التي تصدر من المدير الولائي للضرائب بخصوص الشكاوى المقدمة له.¹

وكذا المادة "76" الفقرة الثانية من نفس القانون التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين بالضريبة من قبل مدير الضرائب بأربعة (06) أشهر، وهذا الأجل تم تحديده لتفادي الازدواج في اللجوء الى العدالة.²

ثانيا: شكل العريضة:

لا بد أن تستوفي العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة الضبط بالمحكمة بعض الشكليات، في حين أنه لم ينص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على شكل معين للعريضة فنلاحظ أن نص المادة "79" المعدلة في فقرتها الثانية "يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الادارية شريطة ابلاغ المشتكي تبعا للاجراء المنصوص عليه في المادة 84 الفقرة الثانية

وفي هذه الحالة تبت المحكمة الادارية في الشكاوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ"

وبالاطلاع على مختلف النصوص الضريبية نجد أن المشرع لم يحدد شكل معين بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الادارة أمام المحكمة الإدارية.

ويلاحظ أنه من الأحسن أن تبين الإدارة وبدقة موقفها من المشكلة المطروحة عليها أثناء عرض النزاع على العدالة.

المطلب الثاني: الاثبات في الدعوى الضريبية (التحقيق في الدعاوى)

ان للقاضي الإداري من الصلاحيات والوسائل ما يسمح له بالتصدي للحالات والوضعيات الطارئة في المنازعة المطروحة أمامه، الأمر الذي أدى بالمشرع الى منحه هذه الصلاحيات المتميزة عن تلك المنوطة بالقاضي العادي لأجل وضع نوع من التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، من إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية الى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية ، باستثناء

¹ - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، سنة، 2007، ص، 22.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 75.

بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وهذه الإجراءات تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى.

إذا سوف نتناول في هذا المطلب إجراءات التحقيق العامة في الدعوى الضريبية (الفرع الأول) وإجراءات التحقيق الخاصة المتمثلة في التحقيق الاضائي، ومراجعة التحقيق، وإجراء الخبرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب في إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الادارية عموما، وتتميز هذه الاجراءات بعدة خصائص يمكن توضيحها في مايلي:

- "يغلب عليها الطابع التحقيقي أو الاستقصائي، والذي يتميز باعطاء القاضي الدور الأكبر في ادارة الدعوى تكون له سلطة المبادرة، ويصبح سيد التحقيق منذ أن يتقدم الخصوم بادعاءاتهم، فهو الذي يحدد دور كيفية سير جلسات الحكم، وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات أو الاطلاع، كما تكون له سلطة اعلان قفل باب التحقيق، ويترتب على ذلك أنه لايتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، وله أن يصدر أوامر للادارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته."¹

- "كما يغلب عليها الطابع الكتابي، وهذه الخاصية تساعد القاضي الاداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المحدود والمخصص للشفاهة، فهو يستخدم فقط لاضاح الأدلة المكتوبة وبغرض القاء الضوء عليها، وعند اعتناق القاضي حلا فاصلا للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية."

- كما يغلب عليها الطابع الحضوري الذي اعتبره مجلس الدولة الفرنسي مبدأ عاما في الاجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعى عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفعه في النزاع مع اخطار الخصم الاخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته وتقديم ميعاد كاف للخصوم لامكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف.

¹ - أحمد فينيس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 148.

وعدم مراعات الطابع الحضوري لاجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معييا وقابلا للالغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى.

"ولتكوين اقتناع القاضي في التوصل الى حل للمنازعة الضريبية، اذا تبين للمجلس القضائي بأن اجراءات التحقيق العامة غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فانه توجد مجموعة من الوسائل تسمح للقاضي بالبحث عن الحقيقة، نص عليها قانون الاجراءات الجبائية وهي اجراءات التحقيق الخاصة وهنا لا يحدد اليوم الذي يصدر فيه قراره الا بعد استفاء اجراءات التحقيق الخاصة".¹

الفرع الأول: اجراءات التحقيق الخاصة

اجراءات التحقيق الخاصة لاتشمل كل التحقيقات الخاصة السارية في مجال المنازعات الادارية، بل يقتصر الأمر في مجال منازعات الضرائب المباشرة على ثلاثة اجراءات خاصة، والمتمثلة في التحقيق الاضافي ومراجعة التحقيق واجراء الخبرة، وقد نصت عليها المادة "85" الفقرة الثانية من قانون الاجراءات الجبائية:

"ان اجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة"²

أولا: التحقيق الاضافي:

التحقيق الاضافي يكون وجوبيا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع طبقا لنص المادة "85" الفقرة الثانية.³

"اذا تدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم اعلام المكلف بالضريبة بذلك.

يقوم مدير الضرائب بالولاية بارسال الملف مصحوبا بطلباته الى كتابة الضبط بالمحكمة، ويعلم المكلف بالضريبة بأن له أجل 30 يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته المكتوبة، ويعلن عن رغبته في اللجوء الى الخبرة."

¹ - أحمد فندس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 106.

² - أحكام المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية - السالف الذكر-

³ - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية- السالف الذكر-

بمعنى أنه اذا قاد التحقيق الاضافي أحد الأطراف لاثارة وقائع أو أسباب جديدة، يفتح التحقيق من جديد، مع اعلام وتبليغ الطرف الاخر كما هو الحال في بداية اجراءات المنازعة.¹

هذا الأخذ والرد أورده المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية.²

ثانيا: مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد:

"في حالة ما اذا رأى القاضي الضريبي ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، ويكون ذلك بحضور المشتكي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة "76" فيكون بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي ، أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، وفي الأخير يجرى العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا يتضمن ملاحظات المدعي ، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويدي رأيه فيه ثم يرسل الملف الى المدير الولائي للضرائب ثم يقدمه بدوره الى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته وملاحظاته التي يمكنه أن يستخلصها بشأن النزاع"

ثالثا: الخبرة القضائية

"حسب الأستاذ زبيدة كريبي: فان المنازعة الضريبية تشمل جميع المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، فهي تخص عمل إدارة الضرائب المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وكذا تحصيلها، لكن وفي أحيان كثيرة تتطلب هذه المنازعة ليتم الفصل فيها معلومات فنية ودقيقة، فيجد القاضي نفسه في حكم تخصصه عاجزا عن ذلك فاذا تبين له عدم توفر العناصر الكافية لحسم النزاع وجب عليه اتخاذ تدابير التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية، فتصبح الخبرة هي الإجراء الرئيسي في التحقيق للفصل في القضية، اذ لا بد من الاستعانة بأهل الاختصاص لمساعدته للفصل في هذا النزاع."³

¹ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 157.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 78.

³ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 79.

فالخبرة نظمها القواعد العامة والخاصة، حيث نظمها المشرع في المادة "885" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطرق اليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين "85" و"86" منه، بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

والخبير كوسيلة من وسائل التحقيق وطريقة من طرق الاثبات التي يأمر بها القاضي الإداري في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة، والجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة، ولكن هناك عدة تعاريف فقهية من بينها "الخبرة"، هي العملية المسندة من طرف شخص الى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم الى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الاثبات بها بنفسه"¹

وسوف نعرض فيما يلي كيفية تعيين الخبير ورده "أولا" وإجراءات الخبرة "ثانيا"

1) تعيين الخبير:

نصت المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك اما تلقائيا واما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب ويحدد الحكم القاضي بهذا الاجراء الخاص بتحقيق مهمة الخبراء "

اذ لا بد من تحديد مهام الخبير بدقة شاملا المعلومات الكافية لحسم النزاع، ففي الحالة التي تستدعي التحقيق مع صاحب نشاط صناعي وجب عليه تبيان طبيعة النشاط الممارس للاستغلال، بالإضافة الى تقديم وصف دقيق عن وسائل الإنتاج مع التحقيق من عدد المستخدمين.

تنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمة الإدارية غير أنها تستند الى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة فان كل طرف يعين خبيره وتعين المحكمة الخبير الثالث، وهذا طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - نصر الدين هوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2007، ص، 171.

ومهمة الخبير لا يمكن اسنادها الى الموظفين الذين شاركوا في اعداد الضريبة المتنازع فيها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق حسب أحكام المادة "86" الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

كما تضمنت المواد "126" الى "131" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: تعيين الخبراء، بحيث أشارت المادة "127" منه الى أنه في حالة تعدد الخبراء المعينين، يقومون بأعمال الخبرة معا ويعدون تقريرا واحدا إذا اختلفت آراؤهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب رأيه.¹

2) رد الخبير:

لقد حول المشرع الجزائري لأطراف الخصومة الوقوف في وجه الخبير الذين يخشون تحيزه لسبب من الأسباب، اجراء قانوني يتمثل في رد الخبير، أما إذا رفض الخبير القيام بالمهمة الموكلة اليه أو قبلها ولكن لم يتم بها فقد حول لهم اجراء آخر يتمثل في استبدال الخبير ومن جهة أخرى يجوز للخبير عند الضرورة أن يقدم طلبا لإعفائه من المهمة الموكلة اليه، وقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادتين "132" و"133" وكذا طبقا لنص المادة "86" الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، على الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو من طرف الخصم أن يقدم طلب الرد الى المحكمة، بحيث يجب أن يكون معللا في أجل (08) أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير وعلى الأكثر عند بداية اجراء الخبرة ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.²

ويكون الطلب موقعا من طرف المعني أو وكيله، ويتضمن أسباب الرد ولا يقبل الرد الا إذا كان مبني على سبب قرابة مباشرة أو قرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو وجود مصلحة شخصية أو أي سبب جدي.³

ومن ذلك نلاحظ أن المشرع الجزائري حول لأطراف الخصومة رد الخبير وذلك بتبديله بغيره من الخبراء، وأن يكون الرد أمام الجهة القضائية وقبل انجاز المهمة المسندة اليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار واثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف وهذا حسب ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر يوم 19 فيفري

¹ - احكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية- السالف الذكر-

² - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشر في الجزائر، المرجع السابق، ص، 160.

³ - نصر الدين هوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص، 119.

2001، فقد استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار صادر عن تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرا لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير في حين أنه وبالنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية فان الدفع جاء متأخر او كان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديدا.¹

3) إجراءات الخبرة القضائية

تنجز الخبرة القضائية بصفة عامة تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة وذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة 6 من المادة "86" من قانون الإجراءات الجبائية، اذ يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الاخرين بعشرة أيام على الأقل قبل بدء العمليات.

ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير اما تقرير مشترك واما تقارير منفردة ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم ابلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين (20) يوما كاملة، وإذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة.²

ان اللجوء الى الخبرة لا يعني انها ملزمة للقاضي الإداري بل تتميز الخبرة دائما بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة، حتى على المستوى المحاسبي وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/10/15 حيث جاء فيه:

- وعليه من حيث الشكل: استوفى الاستئناف جميع الأوضاع الشكلية المطلوبة لذا فهو مقبول شكلا.

- في الموضوع: حيث فرضت على المكلف ضريبة قدرها 8191940 دج لكونه مقاولا في التجارة الحديدية بتلمسان.

¹ - قرار مجلس الدولة المؤرخ في 19 فيفري 2001.

² - نصر الدين هوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص، 173.

حيث طعن المكلف في قيمة الضريبة أمام المحكمة الإدارية الذي عين الخبير لتقدير الضريبة المستحقة حقا، فأجرى الخبير خبرته وقدر الضريبة بمبلغ 928181897 دج.

حيث إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على المكلف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب، حيث أنه فعلا وبالرجوع الى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حددها الخبير فان الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل الخبرة محل شك في صحتها، لهذه الأسباب يقضي مجلس الدولة علنيا حضوريا وتمهيدا: ¹ من حيث الشكل قبول الاستئناف.

من حيث الموضوع: قبل الفصل في الموضوع، القضاء بتعين السيد صالح جمال كخبير في المحاسبة الكائن بشارع الجمهورية الغزوات ولاية تلمسان للقيام بنفس المهمة المحددة بالقرار المؤرخ في 11 جويلية 1997 عن مجلس قضاء تلمسان.

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 جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة عليه وهذا طبقا لنص المادة "89" من قانون الإجراءات الجبائية حيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنيابة العامة للاطلاع عليه وتقديم تقريرها خلال أجل شهر، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة لتحديد الجلسة التي يتم خلالها اصدار الحكم أو القرار القضائي المتعلق بموضوع النزاع. ²

فالحكم أو القرار الفاصل في النزاع يخضع الى مجموعة من القواعد تتعلق أساسا بصدور القرار ومحتواه وكيفية تبليغه واثاره هذا ما سنبينه من خلال هذا المطلب.

¹ - قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15 مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص، 102.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 84.

الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه

القرار هو النهاية الطبيعية للمنازعة الضريبية، ويمر اجرائيا بمرحلة المداولة وذلك بعد الاعلان عن قفل باب المرافعات، وبعد اجراءات التحقيقات وتكوين اقتناع القاضي.¹

أولاً: صدور القرار:

ضمانا للشفافية تبنت قوانين المرافعات في مختلف الأنظمة القضائية على مبدأ أساسي هو مبدأ العلانية كما هو وارد بالمادة "144" من الدستور التي تنص على أن " تعلق الأحكام القضائية، وينطق بها في جلسات علانية"² الا إذا رأى المجلس في العلانية خطرا على النظام العام، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم تلاوة تقرير المستشار المقرر المكتوب، ويحق للخصوم أو محاميهم ابداء ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم التي قدموها ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة، وذلك بحضور النيابة العامة والخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية واعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات الزامية ويبلغ بعدها للأطراف.

ثانيا: محتوى أو شكل القرار:

وجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه الى طلبات الأطراف، وهو غير ملزم بالإشارة الى جميع الطلبات، كما يستند أيضا على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى الأدلة الواقعية والحجج القانونية ومحاضر الخبرة التي استندت عليها المحكمة الادارية في تكوين اقتناعها بالحل الذي ضمته قرارها.³

وقد نصت المادة "553" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب أن يحتوي القرار على البيانات التالية:

(1) الجهة القضائية التي أصدرته

(2) أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية

¹ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 166.

² - محمد صغير بعلي، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص، 125.

³ - حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص، 115.

3) الإشارة الى تلاوة التقرير

4) تاريخ النطق بالقرار في جلسة علنية

5) اسم ولقب ممثل النيابة العامة

6) اسم ولقب أمين الضبط الذي ساعد التشكيلة

7) أسماء والقباب المحامين وعناوينهم المهنية

8) أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل واحد منهم¹

كما يجب أن تتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك مع ذكر اسم قاضي المحكمة الإدارية ومقرها، بيان حضور أو تعيين الخصوم مع بيان أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار وبيان قيمة التخفيض ان وجدت أو الرفض الكلي للدعوى.²

الفرع الثاني: تبليغ القرار واثاره

تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد الاستعجالية بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب الى جميع أطراف الدعوى وذلك دون الاخلال بحق الخصومة في تبليغ هذه الأحكام والقرارات بالأوضاع المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: تبليغ القرار:

القرارات التي تتخذها المحكمة الإدارية تقوم بتبليغها الى أطراف الدعوى حيث يبلغ القرار بواسطة محضر قضائي التابع للمحكمة الى المعنيين،³ وهو الاجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال نص المادة "894" منه التي تنص " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم، عن طريق محضر

¹ - أنظر المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السابق الذكر-

² - لغويي أسامة، تسوية المنازعات الجبائية "مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون اداري" جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية، 2011/2010، ص، 65.

³ - أحمد فنيديس، المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص، 191.

قضائي " أما نص المادة "895" من نفس القانون فإنه يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.¹

ومن ثم فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد جاء مغيرا لما ذهب اليه المحكمة العليا بقرارها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين المكلف (ناصر خليفة) وكل من نائب مدير الضرائب (ب. روبرت) والتي كان موضوعها يتعلق بالمطالبة بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على أداء الضرائب، فوضعت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية وفي القضايا المستعجلة الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبليغ من طرف كتابة الضبط لكل من أطراف الدعوى.²

وإذا كان المواطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يجه التبليغ الى الموطن المختار في الجزائر وفي حالة انعدام موطن بالجزائر فإنه يبلغ الحكم وفقا لأحكام المادتين "414" و "415" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي فيجب أن يكون تبليغ القرار في مقر الشركة أو المؤسسة.

ثانيا: اثار القرار:

تبليغ القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية الى أطراف الخصومة أي المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بواسطة أمين الضبط سواء تعلق الأمر برفض الطلبات وقبولها فيبلغ الى مدير الضرائب للولاية الذي دخل في النزاع وتتخذ الإدارة الجبائية من هذا القرار موقعين:

- إذا كان القرار يقضي بالتخفيض الجزئي أو الالغاء الكلي، يبلغ الى القابض والمفتش بواسطة المدير الفرعي للمنازعات لإبداء الرأي اما بالقبول للقرار وبالتالي تنفيذه واما الرفض والاستئناف أمام مجلس الدولة.

- إذا كان القرار يقضي بعدم قبول طلبات المكلف فان الإدارة الجبائية تقبل بالقرار وتنفذه على أن تحتفظ بنسخة منه في الملف.

¹ - أنظر المادتين 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر-

² - مسعود عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري " رسالة ماجستير في الحقوق " كلية الحقوق جامعة الجزائر، السنة الجامعية، 2011/2010، ص، 252.

والأمر كذلك بالنسبة الى المكلف بالضريبة، فإما أن يقبل به واما أن يستأنف القرار أمام مجلس الدولة، مع طلب وقف التنفيذ للقرار كما قد يبلغ القرار الى مصلحة من مصالح الدولة إذا كان يتعلق بها ويمكن حصر الاثار المترتبة عن صدور حكم المحكمة الإدارية في الدعوى الضريبية في النقاط التالية:

1) خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية:

ينتج عن صدور الحكم استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو العدول عنه فيما عدا الحالات التي نصت عليها المادة "297" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في " الطعن بالمعارضة أو اعتراض غير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره، طبقاً لنص المادة "285" من هذا القانون.

2) حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه:

من أهم الاثار التي تترتب على صدور الحكم من المحكمة الإدارية هو حيازته لقوة الشيء المقضي فيه ما لم يطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد، حيث وفقاً لأحكام المادة "296" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يكون الحكم بمجرد النطق به حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه.¹

أما فيما يخص الأوامر الاستعجالية فمن مميزاتهما أنها وقتية لا تمس بأصل الحق وبالتالي عند صدورهما فهي لا تحوز حجية الأمر المقضي فيه فتنتهي حجيتها بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية فلا يمكن لمن صدر لمصلحته الأمر الاستعجالي أن يحتج به في مواجهة الخصم أو الغير في حالة ما إذا رفضت دعواه في الموضوع أو يثبت حقه في موضوع النزاع.²

¹ - احكام المادة 285 و226 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر-

² - مسعود عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص، 210.

المبحث الثاني: التقاضي على مستوى مجلس الدولة

معلوم أن مبدأ التقاضي على درجتين هو من المبادئ العامة التي تحكم المنازعة الادارية، والذي يكفل للطرف المحكوم عليه أو المحكوم له ببعض طلباته، امكانية اللجوء الى القضاء لاعادة النظر في القرار الصادر عن المحكمة الادارية وتدارك ماشابه من أخطاء في تقدير الوقائع أوفي تطبيق القانون.¹

فإجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية وكمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة انما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون العضوي رقم 01-98 المتعلق بمجلس الدولة، وكذا قانون الإجراءات الجبائية في المادة "90" منه، والتي تنص على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها.²

وبالتالي فان الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة وهذا ما نص عليه المشروع الجزائري ضمن المادة "10" من قانون العضوي 01-08 " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك" كما نصت المادة "02" الفقرة الثانية من نفس القانون على أنه " أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ".³

وأشارت أيضا المادة "90" من قانون الإجراءات الجبائية الى أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة بواسطة الاستئناف.

¹ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 169.

² - المادة 90 من قانون الاجارءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

³ - مواد 02 و 10 من قانون العضوي 01-98 المؤرخ في 1998/05/30، يتعلق باختصاصت مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية، العدد 37، السنة، 1998.

وكذا طبقاً لأحكام المادة "902" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية كما يختص أيضاً كجهة استئناف في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة.¹

ويعتبر الاستئناف المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين لأنه يرمي إلى إعادة عرض النزاع مجدداً على مجلس الدولة من أجل إعادة النظر فيه، وقد عرفته المادة "832" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه وجه من أوجه الطعن العادي يؤدي إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلاً لمنطوقه أو إلغاء الحكم الصادر عن جهة الدرجة الأولى.

وبالإضافة إلى اختصاص مجلس الدولة كمحكمة أول وآخر درجة، تمتد ولايته بوصفه محكمة استئناف إلى الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية باعتباره جهة استئنافية تنظر في النزاع من حيث الوقائع والقانون.² وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المبحث إلى شروط قبول الطعن بالاستئناف (المطلب الأول) وأثار الاستئناف (المطلب الثاني)

المطلب الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

لقبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب توافر مجموعة من الشروط طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون العضوي رقم 98-01 المتعلقة باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره حيث أن المادة "40" منه تنص على أن "تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية"³

وعليه شروط الاستئناف وفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تتوزع بالإضافة إلى تلك المتعلقة بأشخاص الخصومة من ضرورة توفر شرط الصفة والمصلحة والأهلية في أطراف النزاع وتلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه وأيضاً المتعلقة بالإجراءات والمواعيد.

¹ - مادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - المادة 339 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

³ - المادة 40 من قانون العضوي رقم 98-01 - السالف الذكر -

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف

بعد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون ومنها الطعن بالاستئناف سواء أمام القضاء العادي أو القضاء الإداري حينما نص في المادة "13" منه على ما يلي " لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، ونجد أن المشرع الجزائري جعل الصفة من النظام العام دون المصلحة حيث نجد أنه يشير للأهلية، وهذا يعني أنه تبنى الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوى.¹

أولاً: الصفة:

القاعدة العامة بهذا الصدد أن الاستئناف يقتضي اتحاد أطراف الخصومتين الابتدائية والاستئنافية فيه وذلك من أجل ضمان احترام مبدأ التقاضي على درجتين.

فشرط الصفة في الاستئناف يقصد بها على أنه من كان خصماً في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفة شخصية أو كان ممثلاً بها، فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب بالولاية فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف ومن جهة أخرى يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه، الاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها من قبل مصلحة الضرائب، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، اعتباراً من اليوم الذي يتم تبليغ المصلحة الجبائية المعنية .

أما عن صفة المدير الولائي للضرائب، فإن هذا الأخير لديه الصفة باعتباره ممثل الإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي، وفقاً لأحكام المادة "78" من قانون الإجراءات الجبائية وبالتالي يمكن للمفوض قانوناً لتمثيل الإدارة الجبائية أمام القاضي الإداري وكذا أحكام المادة "828" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

هذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1993/03/28²

¹ - محمد صغير بعلي، القضاء الإداري مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة، 2008. ص، 157.

² - قرار مجلس الدولة 69818، الصادر بتاريخ 1993/03/08 من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، في قضية مدير الضرائب ضد (م)، قضت بصفة مدير الولائي للضرائب باعتباره ممثل الدولة.

ثانيا: المصلحة:

لا نجد تعريفا قانونيا للمصلحة، بينما نجد تعريف الفقهي للمصلحة علما أنها " الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها باللجوء الى القاضي "

وبالتالي فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة، وعلى هذا الأساس يعد شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصا للمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أمام المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الجبائية المرفوعة لديه.

وما نلاحظه هو سكوت المشرع عن تخلف شرط المصلحة، دون أن يبين جزاء تخلفها في الدعوى، عكس شرط الصفة الذي حدده في الفقرة الثانية من المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأن القاضي يثير تلقائيا انعدام الصفة، وبالتالي إذا رجعنا الى الفقه الجزائري نجد أنه قد أدرج المصلحة من الشروط التي لا تتعلق بالنظام العام ولا يثيرها القاضي تلقائيا، بل يجوز للمكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب اثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى، وفقا لأحكام المادة "68" من نفس القانون.¹

إذا فصاحب المصلحة في الاستئناف هو الذي يكون طرف في الخصومة وأن تكون له مصلحة في الاستئناف، فإذا انعدمت يقرر بعدم قبول استئنافه.

ثالثا: الاهلية:

لا تختلف أهلية التقاضي بالطعن بالاستئناف عنها بالنسبة لأحكام التقاضي بالطعن بالإلغاء. أمام مجلس الدولة.

إذا المقصود بأهلية التقاضي هو أهلية الأداء أمام القضاء، والأهلية لدى الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلا لمباشرتها كانت مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، وعليه فإذا كان المدعي متمتعا بأهلية التصرف عند رفع الدعوى، ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما

¹ - عمار بوضيف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الطبعة الأولى، الجزائر، سنة، 2009، ص 54.

أفقدته عند هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه، فإن الدعوى تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في الخصومة الى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها.¹

حيث جاء في المادة "64" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، النص على الأهلية ضمن الدفع ببطلان الإجراءات وجعلها المشرع من النظام العام، يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، وبالتالي فإن عدم توفر شرط الاهلية في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، يترتب عليه عدم صحة الإجراءات، وفقا لأحكام المادة "65" من نفس القانون.²

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع الى احكام المواد 33،902، 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتمثل على الخصوص فيما يلي:

أولا: أن يكون محل الاستئناف حكما قضائيا:

أي أن يكون عملا قضائيا صادر من جهة قضائية، والمتمثلة في المحكمة الإدارية وما تجدر الإشارة اليه هو أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة ولكن يشترط دائما أن تكون قضائية، ذلك أن الهيئات القضائية يمكنها أيضا القيام بأعمال من طبيعة إدارية فالمحكمة الإدارية، وهي هيئة قضائية يمكنها مثلا " بواسطة رئيسها القيام بأعمال إدارية لدى الاشراف على تسييرها الإداري".³

ولقد حدد المشرع الجزائري بمقتضى المادة "800" من نفس القانون موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية والقابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة وهي "الدولة أو الولاية أو البلدية أو احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها.

¹ - طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية الجزائرية، سنة، 2005، ص، 74.

² - نص المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية- السالف الذكر- " على انه يثير القاضي تلقائيا".

³ - محمد صغير بعلي، القضاء الإداري مجلس الدولة، المرجع السابق، ص، 155.

ثانيا: أن يكون الحكم المستأنف صادرا ابتدائيا:

فإذا كان الاستئناف لا ينصب الا على الاحكام القضائية، فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادرا ابتدائيا عن محكمة إدارية، أي الهيئة الخاضعة -أساسا - للقانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية.

ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة واشترط الأحكام الابتدائية يقصد به أيضا استبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيريا قبل الفصل في الموضوع.¹

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف

سوف نتطرق في هذا الفرع الى الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الطعن والاستئناف أمام مجلس الدولة التي تناولها المشرع ضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الاجراءات الجبائية

أولا: الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

يشترط قانون الإجراءات المدنية والإدارية لقبول الطعن بالاستئناف ضرورة الالتزام بالإجراءات التالية:

يرفع الاستئناف بعريضة مكتوبة وموقعة، تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف باستلام العريضة وأن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت أنه معفي من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقدم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا.²

¹ - مسعود عبد الرؤوف المنازعة الجبائية المرجع السابق، ص، 221.

² - أحمد فيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 173.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/01/21 "حيث وفق مقتضيات المادة "241" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلا أن يرفق بها الايصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها.¹

فبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله على رئيس الفرقة الإدارية المختصة لتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بعد وصول الملف اليه، لتبليغ أطراف الخصومة به، ويحدد بناء على ظروف القضية أجل تقديم المذكرات الايضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد عرض النزاع وفقا لأحكام المادة "844" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ويتم تبليغ الطلبات والاعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق الى الأطراف أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة "845" من نفس القانون،²

ويجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف طبقا لأحكام المادة "540" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية البيانات الشكلية التالية:

- ذكر اسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.
- يجب أن يرفق المستأنف طلبه بنسخة عن الحكم الذي قدم الطعن ضده
- يجب أن يتضمن الاستئناف عرضا موجزا للوسائل والأدلة التي يستند عليها ثم الطلبات التي يريد من خلالها الحصول على حقه.
- يجب أن يكون الطعن بالاستئناف مستقلا، أي لكل حكم مطعون فيه، يجب أن يقدم كل طلب منفردا.
- يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من قبل قاضي معتمد لدى مجلس الدولة تحت طائلة عدم قبول الطلب وفقا لأحكام المادة "905" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- يجب كذلك ارفاق عريضة الاستئناف بنسخ حسب عدد أطرافالمستأنفهم، التي تؤكد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة "541" من نفس القانون

¹ المادة 221 من قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تنص " لاتقيد القضية الا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

² - أحكام المواد 844 و 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر-

ثانيا: ميعاد الطعن بالاستئناف:

يقصد بميعاد الاستئناف "المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها حيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط حق في الاستئناف.

وحسب المادة "91" من قانون الإجراءات الجبائية أنه "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن محكمة إدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.¹

وفي هذا السياق يلاحظ أن المادة المذكورة لم تحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة، وهذا يعني تطبيق الآجال المنصوصة في المادة "950" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين (02) ويخفف هذا الأجل الى خمسة عشرة (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة.

تسري هذه الآجال وفقا لأحكام المادة "2/91" من قانون الإجراءات الجبائية من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المكلف بالمؤسسات الكبرى، من طرف أمين الضبط ومن يوم التبليغ الرسمي للحكم الى المكلف بالضريبة بواسطة محضر قضائي وفقا لأحكام المادة "894" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والملاحظ أن قانون الإجراءات المدنية كان يحدد ميعاد الطعن بالاستئناف بأجل شهر واحد، بينما قانون الإجراءات المدنية والإدارية حدده بشهرين وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه فان بهذا الأجل يمدد الى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف وفقا لأحكام المادة "391" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

¹ - أنظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية - السالف الذكر -

² - أنظر المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

المطلب الثاني: اثار رفع الاستئناف

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:

الفرع الأول: عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف

يتميز الاستئناف بطابعه الغير الموقوف فمن أهم اثار الاستئناف أمام مجلس الدولة لأحكام المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف وطرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد حيث تنص المادة "908" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليست له اثار موقف " أي أن الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية، وأحكام هذه الأخيرة تصدر بصفة ابتدائية ونهائية وهي قابلة للتنفيذ بمجرد صياغتها بالصيغة التنفيذية ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك.¹

وطبقا لأحكام المادة "913" من نفس القانون عموما أنه يعني يوقف تنفيذ القرارات القضائية على غرار وقف تنفيذ القرارات الإدارية، فقرر في هذا الخصوص، " أنه يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر أو الحكم الصادر من المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف الى خسارة مالية مؤكدة، لا يمكن تداركها، متى تراء له من خلال الأوجه المثارة في الاستئناف أن من شأن ذلك تبرير الغاء القرار المستأنف.

إذا يتميز الاستئناف في المادة الإدارية، بطابعه غير الموقوف وهذا خلافا للاستئناف في المادة المدنية حيث تنص المادة "323" الفقرة الأولى من نص القانون أعلاه ما يأتي. " يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته " وفي المجال الضريبي فان الحكم الابتدائي الصادر لصالح الإدارة لا يطرح أي اشكال في مجال التنفيذ وهذا لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التسديد والتحصيل، ولكن الاشكال المطروح يثور في الحالات التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة، اذلا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها، ومن ثم فاذا نفذت بإرادتها الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبولها لمضمون الحكم.²

¹ - احكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية -السالف الذكر-

² - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص، 182.

الفرع الثاني: قرار مجلس الدولة

إذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة.

فيتولى المستشار المقرر مهمة اعلان الخصوم، ويعمل على اعداد وثيقة المنازعة للفصل فيها، وعليه أن لا يقصر في استعمال السلطات التي خولها له القانون في مواجهة الادارة خاصة، لاعداد القضية للفصل فيها، فاذا رأى أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها، فانه يودع تقريره ويحيل الملف للنيابة العامة وتتمتع هذه الأخيرة بمهمة شهر لكي تقدم تقريرها.

بعد انتهاء الأجل الممنوح للنيابة العامة لتقديم مذكراتها سواء قدمتها أم لم تقدمها، فانه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس مجلس الدولة، ويتم اخطار النيابة العامة والخصوم بتاريخها من طرف كتابة الضبط، ويكون قبل (10) أيام من انعقاد الجلسة على الأقل، ويكون ارسال مذكرات الحضور الى المحامين بكتب موصى عليها بعلم الوصول.

تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية بحلول الأجل، فيتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره، ويمكن لمحامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية، وتحال القضية بعد ذلك للمداولة وأخيرا يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف في جلسة علنية.¹

وعليه سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق الى كيفية صدور هذه القرارات وشكلها ومحتواها، وكذا كيفية تبليغها وتنفيذها.

أولاً: صدور قرار مجلس الدولة:

طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فانه متى رأى المستشار المقررات القضائية جاهزة للفصل فيها بعد اجراء تحقيق فيها وفحص الوسائل الجديدة التي تبرر المذكرات وردود الدفاع فانه يودع تقريره ويحيل الملف الى محافظ الدولة، الذي تكون له مهلة شهر (01) واحد لكي يقدم تقريره الذي يودعه مع ملف الدعوى، وعند انتهاء هذه المدة سواء قدم محافظ الدولة مذكراته أو لم يقدمها، فانه يتم تحديد تاريخ الجلسة للنظر في الطعن

¹ - أحكام المادتين 889 و 885 من قانون الاجراءات المدنية والادارية - السالف الذكر-

بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس الغرفة مع كل من محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ انعقاد الجلسة وذلك قبل عشرة (10) أيام من تاريخ انعقادها على الأقل، برسالة موصى عليها بعلم الوصول، وبحلول الأجل تنعقد جلسة بالغرفة بمجلس الدولة علانية وفقا للمادة "07" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يتلو خلالها المستشار المقرر تقريره ، ثم يمكن لمحامي الخصوم اذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا للمادتين "889" و"885" من نفس القانون ، لتحال بعد ذلك الى المداولة وهذا ما نصت عليه المادة "269" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبعد إتمام المداولة والتوصل الى حكم بشأن القضية، يتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية، حتى وان كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملتزما بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

ولا يخرج مجلس الدولة في قراره عند نظره الطعن بالاستئناف عن أحد الامور الثلاثة:

الامر الأول: تأييد القرار المستأنف، اذا جاء متفقا مع صحيح القانون والواقع.

الامر الثاني: الغاء القرار المستأنف، متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصورا شاب القرار المطعون في بالاستئناف.

الامر الثالث: تعديل القرار المستأنف، وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل الى درجة الغائه كلية، وانما يحتاج الى تعديله ليتفق وصحيح القانون.

ثانيا: شكل ومحتوى القرار:

بالعودة الى مواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع يحيل ثانية اشتمال الحكم على أسماء الخصوم وتشكيلة المحكمة وممثل محافظ الدولة.

حيث تنص المادة "276" منه على ضرورة أن يتضمن الحكم على ما يلي:²

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم

- أسماء والقاب القضاة الذين تداولوا على القضية

- تاريخ النطق به

¹ - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع، ص، 186.

² - احكام المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر-

- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء

-اسم ولقب امين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم

-أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل واحد منهم

-أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم

-الإشارة الى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية

اضافة الى ذلك أشارت المادة "889" من نفس القانون على ضرورة ذكر الوثائق المستند اليها والنصوص المطبقة لما يتعين الإشارة الى أنه تم تلاوة التقرير بالجلسة، وقدم محافظ الدولة طلباته وأن الكلمة احييت الى الخصوم، أو ممثليهم، ويجب الإشارة الى ذلك، لما يتعين الإشارة الى شخص تم سماعه بناء على أمر من الرئيس.¹

وأيضاً أفادت المادة "890" بأن أي حكم يجب أن يبدأ منطوقه بكلمة " يقرر " سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.

ثالثاً: تبليغ قرار مجلس الدولة:

يكون تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة عن طريق المحضر القضائي هذا طبقاً لأحكام المادة "894" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على أنه " يتم التبليغ الرسمي لأحكام أو الأوامر الى الخصوم في موطنهم عن طريق المحضر القضائي "

أما المادة "895" من نفس القانون فأفادت بما يلي " يجوز بصفة استثنائية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر الى الخصوم عن طريق أمانة الضبط " ²

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام كطريقة استثنائية، الى كل من الخصمين المكلف بالضريبة ومصالحة الضرائب المعنية.

¹ - سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الثاني، الطبعة، 2011، عين مليلة، الجزائر، ص 1100.

² - أحكام المواد 894 و 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر-

رابعاً: تنفيذ القرار:

طبقاً لأحكام المادة "281" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القرارات لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية توقع وتسلم من طرف أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية " نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ " وكذا ختم الجهة القضائية. ان تنفيذ القرارات الإدارية يطرح اشكالا كبيرا، مقارنة بأحكام المدنية وذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام الذي لا يمكن الحجز عليه إضافة إلى أن القاضي الإداري لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة طبقاً لمبدأ الفصل بين السلطات أي السلطة الإدارية والسلطة القضائية، فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية في حين يستقل القاضي في القيام بعمله والمتمثل في الفصل في النزاعات المعروضة عليه¹

¹ - المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

ملخص الفصل الأول:

نخلص في هذا الفصل المتعلق بالآليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية الى أن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته مع الإدارة الى القضاء يعد ضماناً منحها المشرع الجبائي له، وذلك بعد تجاوزه للمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري المسبق (الشكوى) أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة، كما أن لجوئه لهذه الجهة القضائية الإدارية المهدف منه محاصمة القرار الإداري الصادر عن الجهة الإدارية المختصة به وذلك عندما يشعر المكلف بالضريبة بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية والقانونية، ويتم ذلك بموجب رفع دعوى قضائية يطلب فيها الغاء القرار الإداري الصادر في حقه.

كما أن المشرع أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية وصولاً الى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين المكرس كنظام يهدف لجعل طريقي القاعداة الجبائية من المكلف بالضريبة والادارة الجبائية في وضعية مريحة وتسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانوناً من أجل اثبات وضعيته اتجاه الطرف الاخر.

وتتميز الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي والأسبقية للكتابة، ومبدأ الوجاهية، ما يسمح من خلال سيرورة الدعوى الجبائية الى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم تخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوئه الى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

رغم كل تلك الضمانات والامتيازات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة ولكن تبقى الإدارة في وضعية ممتازة في كل مراحل التقاضي، سواء في حالة اثاره الأوجه الجديدة والتي لا يحق له اثارها في أي وقت وهو مقيد بحدود السبب القانوني وللإدارة الحرية في تغيير الوسائل واثارة أي سبب قانوني في أي مرحلة كانت عليها الدعوى حتى صدور القرار القضائي والذي تعتبر حجيته نسبية.

الفصل الثاني

القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية

الفصل الثاني: القضاء الاداري الاستعجالي في المادة الجبائية

نظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، والتي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، فإنه يمكن أن تلحق أضرارا بالأفراد من جراء هذا التنفيذ، والتي يصعب تداركها واصلاحها فهذا الامتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه الا في حدود معينة، وهي في حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر وحالة الاستعجال.

ان اللجوء الى الاستعجال يعد من الأمور الأساسية والبالغة الأهمية بالنسبة للمتقاضين، نظرا للحاجة الملحة الى السرعة والعجلة في رفع ضرر وحسم نزاع، وعليه نجد أن القضاء المستعجل أصبح يشغل حيزا مهما في حل النزاعات وهو يهدف الى اتخاذ تدابير عاجلة ووقائية تقتضيها الضرورة، وحتمية الخروج من اتباع الإجراءات العادية الروتينية في المحاكمة.

ويعد اللجوء الى القضاء الاداري الاستعجالي اجراء استثنائي تقتضيه الضرورة لأن الأصل هو التأني، قبل اصدار الأحكام ولاشك أن حسن سير العدالة والقضاء، يقتضي الفحص والتدقيق ومنح الأطراف المهل والآجال الكافية لتحضير دفاعهم ودفعهم، لكن من جهة أخرى نرى أن هذا التأني كثيرا ما يتسبب في اهدار حقوق واحداث أضرار يصعب إصلاحها، بعد صدور الأحكام والقرارات القضائية، ومن هنا تبرر أهمية وجود تدابير استعجالية أمام القضاء الإداري، لتمكين المتقاضين من مخاصمة بعضهم باتباع إجراءات مبسطة ومستعجلة، قصد الحصول على أوامر استعجالية، وهذا في انتظار الفصل في النزاع أمام قاضي الموضوع المختص.

ويقصد بالقضاء الاداري الاستعجالي " الفصل في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت فصلا مؤقتا لا يمس بأصل الحق وانما يقتصر على الحكم باتخاذ اجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة أو احترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الطرفين "

ويخضع الاستعجال في المادة الجبائية طبقا للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية نذكر منها المادة "146" وأحكام الاستعجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك وفقا للمادة "948" منه والتي تنص على ما يلي " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب "

وعلى ضوء هذا الطرح قسمنا هذا الفصل الى مبحثين الأحكام العامة المتعلقة بالطلب الاستعجالي (المبحث الأول) وحالات الاستعجال في المادة الجبائية والفصل فيها (المبحث الثاني)

1- أنظر أحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية - السالف الذكر-

المبحث الأول: الاحكام العامة المتعلقة بالدعوى الاستعجالية الضريبية

راعى المشرع أن هناك مسائل لا تتحمل بطبيعتها، على ضوء الملابس لها تأخر الأمر الذي يقضي اسعاف الخصوم بإجراءات سريعة حتى لا تضار مصالحهم.

ووفقا للمادة "919" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجوز للقاضي الاستعجالي، أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الجبائي متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ووجود شك جدي حول مشروعية القرار.¹

لذلك سنتطرق في هذا المبحث للشروط المتعلقة بالطلب الاستعجالي (المطلب الأول) والحكم في الدعوى الاستعجالية وأثره على دعوى الموضوع (المطلب الثاني)

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بالطلب الاستعجالي

الدعوى الاستعجالية هي إذا "اجراء يطلب بموجبه أحد الأطراف اتخاذ اجراء مؤقت وسريع لحماية مصلحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها.²

ان الغرض من الدعوى الاستعجالية، هو مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة، حماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة سواء الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة على حد سواء في مواجهة أضرار تكون مستقبلا.

وعليه سنتناول من خلال هذا المطلب الشروط الموضوعية وكذا الشروط الشكلية والاجرائية لرفع الدعوى الاستعجالية بالتفصيل والتدقيق في الفروع التالية.

الفرع الأول: الشروط الموضوعية لطلب الاستعجال

يتقيد القاضي الإداري الاستعجالي في استخدام الطلبات الممنوحة له بجملة الشروط الموضوعية المشتركة بين كل الدعاوى الاستعجالية الإدارية، والتي هي من اجتهاد القضاء الإداري مع مراعاة أن يكون ذلك خلال مدة معقولة تتلاءم مع حالة الاستعجال لذلك يشترط في اللجوء للدعوى الاستعجالية توافر شروط نوردتها وفقا لمالي:³

¹ - أحكام المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - Charles debbasch, institution, et droit administratif, t2, p. V. f, paris 1978, p,452.

³ - أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الاداري في توجيه أوامر للإدارة، دار النشر والطباعة، الجزائر، سنة، 2012، ص، 355.

أولاً: شرط الاستعجال:

لقد اكتفت المادة "919" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يجوز لقاضي الاستعجال متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق بوجه خاص من شأنه احداث شك جدي حول مشروعية القرار "

دون أن توضح مفهوم الاستعجال، كما أنها لم تحدد حالات الاستعجال على سبيل الحصر، تاركة المجال مفتوح للاجتهاد القضائي ليحدد مفهوم الاستعجال، وفي الحقيقة أن أية محاولة من المشرع لتعريف حالة الاستعجال أو صياغة قائمة حصرية لها، يعني تقييد القاضي، والذي هو أقرب لمعاينة الواقع من المشرع الذي لن يستطيع مهما تنبأ بأن يحصر جميع حالات الاستعجال.

1) مفهوم الاستعجال:

رغم اعتبار الاستعجال كشرط جوهري للاختصاص النوعي للتقاضي الاستعجالي فان المشرع الجزائري لم يعرف الاستعجال بل اكتفى بتعيين نوع الدعاوى التي يرتب لها حكما بوصفه بهذه الصفة، كما عرفه البعض بأنه "الضرورة التي تحمل تأخيرا أو أنه الخطر المباشر الذي يكفي في القائه رفع الدعوى بالطريق المعتاد حتى مع تقصير المواعيد "

وعرفه البعض بأنه "الخطر الحقيقي المحدق بالحق المراد المحافظة عليه والذي يلزم درؤه بسرعة لا تكون عادة في التقاضي العادي ولو قصرت مواعيده"

وقيل بشأنه أيضا " الاستعجال يوجد في كل حالة يؤدي فيها التأخير في الاجراء المؤقت الى فوات المصلحة وضياع الحق فضلا عن زوال المعالم "

وقد عرفه أيضا الأستاذ "محمد اللجمي" بأنه اجراء دعائي استثنائي ومختصر يهدف الى البت بأقصى ما يمكن من السرعة في النزاعات المطروحة وفي الصعوبات التي يثيرها تنفيذ الاحكام القضائية والسندات التنفيذية وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحق.¹

من خلال التعريفات السابقة الذكر، فانه لا يوجد معيار أو نص يحدد حالات الاستعجال لكونه مستمد من ظروف النزاع، ونظرا لتطور هذه الظروف زمنيا ومكانيا من دعوى الى أخرى هذا ما يجعل معيار الاستعجال مرنا

¹ - مسعود عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص، 184.

لذا ينبغي على القاضي تقديره والاجتهاد بشأنه، وذلك بداية كل حالة على حدة بالاستدلال في ذلك ببعض العناصر كوجود حالة من الصعب تداركها لما لها من اضرار أو وضعية خطيرة أو تعلق الأمر بضرورة ملحة أو وجود حالة عدم مشروعية صارخة، أما إذا لم يتحقق شرط الاستعجال فعلى القاضي اصدار أمر مسبب برفض الدعوى.¹

(2) توافر عنصر الاستعجال:

من خلال نص المادة "921" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يتبين لنا بأنه يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق ، كما يمكن له أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه حينما يتعلق الأمر بحالة التعدي أو الاستلاء أو الغلق الإداري، فحالاتي التعدي والاستلاء نصت عليهما المادة "171" مكرر من قانون الإجراءات المدنية الملغى، وقد أضاف المشرع حالة أخرى تتضمن الغلق الإداري المنصوص عليه في المادة "921" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لا يقتصر على غلق المحلات الذي تمارسه إدارة الضرائب لتحصيل ديونها وفقا للمادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية ، وإنما يشمل كل قرار اداري يرمي الى الغلق كتصرف عقابي ضد صاحب المحل أو المؤسسة حيث تضمنت المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية مايلى "اتخاذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي".²

- إذا لم يتحرك المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو عون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

¹ - أمال يعيش، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، والطباعة، المرجع السابق، ص، 355.

² - يقصد بحالة التعدي: تصرف الإدارة الذي يؤدي الى المساس بحقوق الافراد الأساسية كحق الملكية أما الاستلاء: هو الاعتداء على الملكية العقارية الخاصة عن طريق احتلالها دون مبرر مشروع.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق الإداري أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.¹

فغير الميدان الجبائي ، نجد الأمر المتعلق بتأجيل تحصيل الضرائب، القضية المتعلقة بالمدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر، حيث أنه بموجب عريضة مودعة لدى كتابة الضبط المحكمة العليا بتاريخ 1985/02/25 استأنف نائب مدير الضرائب بورقلة الأمر الاستعجالي الصادر في 1984/12/19 ، التي أمر بمقتضاها رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بقسنطينة عند فصله في القضية الاستعجالية بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها طوطال الجزائر لغاية حل النزاع في الموضوع، ان هذه الحيشية التي اخذت كمبرر لتوفير عنصر الاستعجالي من طرف قضاة الاستئناف الذين أبدوا القرار بخصوص توافر عنصر الاستعجال وبالتالي تعتبر الدعوى فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة ، لكن هذه الحيشية والتي اعتمد عليها تأجيل التحصيل تمس بأصل الحق وهو ما أدى بقضاة الاستئناف الى نقص القرار .

فعلى الرغم من أن المشرع نص صراحة على إمكانية الطعن أمام قاضي الاستعجال في قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، ولكن بتفحصنا لبداية المادة فنجد أن الطعن الاستعجالي لا ينص على قرار الغلق المؤقت وانما يكون بخصوص قرار القابض برفض اكتساب أجل التسديد، لأنه إذا قلنا العكس، فان القاضي إذا أمر بتأجيل تنفيذ قرار الغلق يكون قد خالف نص صريح، أما إذا أمر بمنح أجل للتسديد فانه يكون قد أجل تنفيذ قرار الغلق وفقا لما تفتضيه المادة.²

ثانيا: شرط عدم المساس بأصل الحق:

اختصاص قاضي الاستعجال هو اتخاذ قرار عاجل بشرط أن لا يمس هذا القرار بأصل الحق.

فالمقصود بأصل الحق السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل طرف اتجاه الطرف الاخر ضمن الإطار القانوني، ويستند هذا الشرط على مجموعة المسائل أو الشروط التي يجب عدم المساس بها من قبل القاضي وهي:

- يمنع على القاضي الاستعجالي تناول موضوع الحق بالدراسة والشرح والتفسير والتأويل الذي من شأنه المساس بالنزاع القانوني

¹ - أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية - السالف الذكر-

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 101-202.

- أن لا يتعرض الى الفصل في موضوع النزاع، كما أنه ليس عليه أن يغير أو يعدل في المركز القانوني لأحد الطرفين وفقا للمادة "912" من القانون رقم 09/08 بخلاف ما نص عليه في المادة "117" مكرر 3 بالصياغة التالية "الامر 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 يعرفه لنا الأستاذ " مجدي هرجة " أن " قاضي الأمور المستعجلة يختص بالفصل في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت، وذلك بصفة مؤقتة مع عدم المساس بأصل الحق وعلى ذلك فهو غير مختص نوعيا بالفصل بأصل الحق المتنازع عليه بشكل قطعي اذ أن ذلك شأن قاضي الموضوع، الى أن ذلك لا يمنعه من فحص النزاع من ظاهر المستندات لتبيين مدى جدية الاجراء الوقي المطلوب والمتعلق بالمحافظة على أصل الحق موضوع النزاع بحيث لا يتعدى ذلك الى المساس بأصل الحق ذاته.¹

ومن الأمثلة التي يمكن صياغتها لتدليل على أصل الحق والتي لا يجوز لقاضي الاستعجال الإداري الفصل فيها كالفصل في محاولة تعديل بند من بنود صفقة عمومية على أساس تفسير ما هو غامض فيها، فهذا اعتداء على أصل الحق الذي هو من اختصاص قاضي الموضوع و مفاد هذا الشرط أن القاضي الاستعجالي لا يتطرق لموضوع المنازعة الجبائية، ويكتفي بالنظر لتوفر عنصر الاستعجال فيها ، وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا الصادر بتاريخ 1985/12/28 " من المقرر قانونا " أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا الإدارية أن يأمر عن طريق الاستعجال باتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق ومن ثم فان طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع الجبائي موضوعا يدخل ضمن اختصاصات قاضي الاستعجال ولما كان من الثابت في قضية الحال أن مجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة وذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا، فان الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة.²

ولقد جاء قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بخصوص تأجيل تحصيل الضرائب بأن عنصر الاستعجال متوفرا، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب، يعد مساسا لأصل الحق.³

¹ - محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الإسكندرية، سنة 1998، ص، 57.

² - القرار رقم 44299 الصادر 1985/12/28، عن الغرفة الإدارية المحكمة العليا، غير منشور.

³ - عمار عوادي، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص، 112.

ثالثا: شرط عدم المساس بالنظام العام:

لم يضع المشرع الجزائري إطار محدد لمفهوم النظام العام بل تركه الى تقدير القاضي الذي يستخلصه من وقائع كل قضية، حيث أن النظام العام له مدلولات جديدة تتمثل في الصحة العامة والسكينة العامة والأمن العام بالإضافة الى ذلك النظام العام لم يعد يشمل العناصر المذكورة سابقا، بل أصبح يشمل النظام العام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي.¹

وعليه فالاستعجال الإداري، لا يتم اللجوء اليه الا بتوافر عنصر الاستعجال وذلك باتباع إجراءات قضائية خاصة واستثنائية تهدف لتحقيق حماية قضائية مؤقتة لا تمس بأصل الحق ولا النظام العام.

رابعا: عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري:

تجد هذه القاعدة مبرراتها النظرية والقانونية بالاستناد الى مبدأ أكثر عمومية وهو قابلية القرار الإداري للتنفيذ بذاته وبغير حاجة للجوء الى القضاء أي امتياز التنفيذ المباشر، هذا دون اللجوء الى النقاشات الفقهية التي دارت حول هذه النظرية.

أما الاعتراف العملية لهذه القاعدة "عدم عرقلة تنفيذ القرارات" تتمثل في غاية العمل الإداري وهو تحقيق المصالح العامة، واشباع الحاجات الجماعية فلا تهدر المصلحة العامة من أجل المصلحة الخاصة وفي مقابل ذلك قد تتعسف الإدارة أحيانا وتتعمد الى مخالفة القانون واللوائح لتحقيق مصالح معينة لها على حساب مصالح الافراد المشروعة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان بطئ الفصل في دعاوى الإلغاء أمام الجهات القضائية قد تؤدي الى الاضرار بحقوق الافراد، هذا ما أدى بالمشرع الجزائري الى وضع نظام لوقف التنفيذ لمواجهة الحالات الاستعجالية القسوى لتنفيذ القرارات الإدارية خاصة في حالات التعدي والاستلاء والغلق الإداري.²

تهدف هذه القاعدة أو هذا الشرط الى ضمان تنفيذ القرارات الإدارية وعدم الاعتراض على تنفيذها، وهذا التدبير مفاده أن القرارات التي تتخذها الإدارة، لها طابع المصادقية، وتتعلق في غالبية الأحيان بسير مرفق عام، ولذا لا يجوز وقف تنفيذها الا استثناءا.

¹ - حسين طاهري، القضاء الاستعجالي فقها وقضاء، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة، 2005، ص، 44.

² - بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية وتطبيقها في الجزائر " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع المؤسسات السياسية والإدارية" كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية، 2007-2008، ص، 26.

وقد ورد هذا الشرط في المادة "921" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبفضل تكامل وتطور نظرية التعدي أصبحنا نعرف قضاء استعجاليا غزيرا في مجال وقف التنفيذ للقرارات، فقد توسع القضاء في ربط عدم المشروعية للقرارات بنظرية التعدي، حيث استقر القضاء على اعتبار القرارات المشوبة بلا شرعية صارخة بمثابة تعدي يتعين وقفه كلما وصل مرحلة التنفيذ المادي.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية

لم يضع المشرع الجزائري شروط خاصة بطلب وقف التنفيذ للقرارات الإدارية كالطلب الاستعجالي، وترك ذلك لقواعد العامة المتبعة في الدعوى الاستعجالية بصفة عامة سواء تعلق الأمر بالشروط الشكلية أو الموضوعية فالشروط الموضوعية سبق وأن تناولناها في الفرع الأول، وفي هذا الفرع سوف نتطرق الى شروط الشكلية لقبول الدعوى أمام القضاء الاداري الاستعجالي في المادة الضريبية، والتي تعتبر من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في شخص الطاعن، حتى تكون دعواه مقبولة أمام القضاء شكلا، سواء كان قضاءا مدنيا أو إداريا كما يمتد الى القضاء الاداري الاستعجالي بصفة أخص.

أولا: شرط الصفة:

هي أن يكون رافع الدعوى، هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراءات الوقتية المستعجلة، والقاضي الاستعجالي من واجبه التأكد من توفر شرط الصفة، فالأصل هو وجوب رفع الدعوى أو الطلب أو الطعن أو الدفع من ذي صفة على ذي صفة، والا ذلك غير مقبول.

فالصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى التي يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو من كونه نائب عن صاحب الحق، والا أن الصفة المطلوبة هنا بالنظر للدعوى وظروف العجلة هي غير مطلوبة أمام القاضي الموضوع.

ولقد نصت المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على شروط الواجب توافرها قانونا لقبول الدعوى بصفة عامة والدعوى الاستعجالية بصفة خاصة، حيث في نص هذه المادة أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، كما أن للقاضي أن يشير شرط الصفة في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه وذلك بموجب الصلاحية التي أقرها له المشرع الجزائري.¹

¹ - سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص، 20.

ثانيا شرط المصلحة:

من المسلم به أن المصلحة شرط لقبول أي دعوى قضائية ، وتعد من بين المبادئ الأساسية في إجراءات التقاضي ، حيث " لا دعوى بدون مصلحة " فيشترط لقبول دعوى أمام المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة أن يكون لرفعها مصلحة شخصية والا حكم القاضي بعدم قبول الدعوى وبردها ، ويعني ذلك أنه يتعين أن يكون لرافع الدعوى ، منفعة قانونية يتحصل عيها من وراء رفع هذه الدعوى ، سواء كانت هذه المنفعة مادية أو أدبية ذات قيمة كثيرة أو قليلة والأصل أن مصلحة رافع الدعوى قائمة حالة، حتى تقبل دعواه أن يكون حق رافع الدعوى المستعجلة قد اعتدى عليه حقا ، أو حصل منازعة بشأنه فيتحقق المبرر للالتحاق بالقضاء ، لكن يجوز استثناء قبول الدعوى رغم أن المصلحة محتملة وهذا ما أكدته المادة "13" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك بغرض دفع ضرر محقق ، فيجوز قبول اثبات الحالة المستعجلة رغم أن المنازعة الموضوعية لم تنشب بالفعل وذلك خشية أن يؤدي فوات الوقت والانتظار الى حين رفع الدعوى في الموضوع وهو ما يؤدي الى ضياع المعالم المراد اثبات حالتها.

ثالثا: الاهلية كشرط لقبول الدعوى الاستعجالية:

أهلية التقاضي : هي أهلية الأداء، وهي صلاحية الشخص لمباشرة الإجراءات أمام القضاء ومن خلال المادة "19" من قانون المدني " هي 19 سنة كاملة ، ماعدا حالات خاصة يكون فيها ناقص الاهلية أهلا للتقاضي " ¹ أما عن تخلف الاهلية فقد اختلف الفقهاء في حكمهم ، فمنهم من قال بعدم قبول الدعوى استنادا الى أن الأهلية مثل الصفة، تتعلق بصلاحية الشخص للتقاضي، ومنهم من قال بأن الأهلية مجرد مسألة إجرائية وتخلفها لا يؤدي لإبطال الدعوى وهو ما أخذ به المشرع الجزائري لقبول الدعوى، حيث لم يجعلها أحدا الشروط الخاصة بها أمام القضاء الاستعجالي الإداري الجبائي.

رابعا: شرط رفع دعوى في الموضوع:

كأصل عام يجب أن ترفع العريضة الرامية الى وقف تنفيذ القرار الاداري بنسخة من عريضة افتتاح الدعوى، وبالتالي فان طلب وقف تنفيذ القرار الاداري بواء بالرفض أو موضوع طلب الغاء كلي أو جزئي المرفوع أمام القاضي الاستعجالي الاداري يجب أن تبقية دعوى في الموضوع.

¹ - رؤوف بوسعيدة مني غبولي، شروط رفع الدعوى الاستعجالية لوقف القرار الإداري، الملتقى الرابع منشور حول قضاء الاستعجال الإداري، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي الوادي بسكرة، سنة، 2010-2011، ص: 08.

واستثناء يجوز وقف تنفيذ القرارات الادارية دون رفع دعوى الغاء مسبقا، ويجب الاشارة الى أن المشرع قد خفف من هذا الشرط متى توافرت حالة الاستعجال القصوى المنصوص عليها في المادة "72" الفقرة الثانية من قانون الاجراءات المدنية والادارية والمتمثلة في حالة التعدي أو الاستلاء أو الغلق الاداري.

كما أن القضاء الاستعجالي الاداري يتميز بأنه لايشترط وجود تظلم اداري مسبق، بل يلجأ المدعي (المكلف بالضريبة) مباشرة الى القاضي الاستعجالي، ويتضح مضمون هذا الشرط من خلال قرار مجلس الدولة المتعلق باختصاص القاضي الاستعجالي الاداري حيث تم رفع قضية ضد مديرية الضرائب لولاية ميله المتضمنة ، أن المستأنف قام برفع دعوى استعجالية التي ترمي الى وقف تنفيذ القرار الاداري المتضمن تبليط وتنفيذ ضريبة مفترضة، حيث أن في هذه الحالة قام قاضي الاستعجال برفض الطلب على أساس عدم اثبات دعوى الموضوع وعدم تحديد الضريبة، حيث لايجوز لقاضي الاستعجال وقف التنفيذ للقرار الاداري الا في حالات الاستلاء أو التعدي أو الغلق الاداري حسب نص المادة "921" من قانون الاجراءات المدنية والادارية ، حيث أن في قضية الحال أن القرار تم اصداره من طرف ادارة مختصة وفي اطار قانوني ، ومن ثم أنه لايشكل تعدي أو استلاء أو غلق اداري.¹

الفرع الثالث: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية

تتمثل إجراءات الدعوى الاستعجالية في المادة الجبائية في عدة محاور تتركز أساسا في إجراءات المتبعة أمام الهيئات القضاء الاستعجالي الإداري، والتي تتضمن الشروط المتعلقة بالعريضة وكذا استدعاء المدعى عليه.

أولا: عريضة افتتاح الدعوى:

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس إجراءات الدعوى العادية، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله، الا أنها تختلف في بعض الأمور التي تقتضيها طبيعة القضاء الاستعجالي والغاية منه، باعتباره قضاء استثنائي خاصة فيما يتعلق بالمدة الزمنية والحجية.²

¹ - أحكام المادة 921 من قانون الاجراءات المدنية والادارية - السالف الذكر -

² - Patrick dollat, droit du contentieux administratif, Strasbourg, 2010, page, 231.

(1) شرط الكتابة:

اذن يشترط في إجراءات الاستعجال الخاصة بالجبائية، أن تتم بناء على عريضة يرفعها المدعي الى رئيس المحكمة المختصة، ويجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى الاستعجالية تحت طائلة عدم قبولها شكلا البيانات التالية:¹

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

- اسم ولقب المدعي وموطنه.

- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فان لم يكن له موطن معلوم فاخر موطن له.

- الإشارة الى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني والاتفاقي.

- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

- الإشارة عند الاقتضاء الى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

أما بالنسبة للعريضة الرامية الى وقف تنفيذ القرار الإداري فيجب أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع والا كانت محل عدم قبول وفقا لأحكام نص المادة "926" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.²

ومن خلال المادة "83" من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن توقع العريضة من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل الوكيل وتكون مؤرخة كما يمكن أن ترفق العريضة بالوثائق الثبوتية، تودع العريضة لدى أمانة الضبط وتفيد العريضة حالا في سجل خاص ، ولا تفيد أي عريضة الا بعد دفع الرسوم المحددة قانونا، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ، يسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الافتتاحية بغرض تبليغها للخصوم عن طريق محضر قضائي والذي جاء تحديد اختصاصه من خلال المادة "40" من قانون

¹ - أحكام المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية " قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008 منشورات بغدادي، طبعة ثالثة، الجزائر، سنة، 2011، ص، 280.

تنظيم مهمة المحضر القضائي " هو ضابط قضائي يتولى تبليغ المحررات والاعلانات القضائية ، والاشعارات التي تنص عليها القوانين والتنظيمات... " ¹

اذن فالمشرع لم يكتفي بوصل إيداع العريضة أمام جهة الموضوع وهو ما يثبت رفعها، انما أضاف نسخة من العريضة ليضمن قاضي الاستعجال الى وجود ارتباط حقيقي بين الدعوتين التي تشترط فقط تزامن دعوى وفق تنفيذ القرار الإداري مع دعوى مرفوعة في الموضوع.

(ب) استدعاء المدعى عليه:

وفقا لأحكام المادة "928" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على أن " تبلغ رسميا العريضة الى المدعى عليهم، وتمنح احوال قصيرة للخصوم من طرف المحكمة لتقدم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم ويجب احترام هذه الآجال والا استغني عنها دون اعدارا " ²

وبالتالي يشترط في حالة رفع دعوى استعجالية تبليغ العريضة للمدعي عليه وتكليفه بالحضور للجلسة، غير أن التبليغ والتكليف بالحضور يتم وفقا للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي، فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأجمع والوحيد مقارنة بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد، وهذا لتفادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرأ من جراء عدم التبليغ.

ويتم عمليا عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور وكذا تاريخ التبليغ، وهو الأمر الذي كرسه قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني: الحكم في الدعوى الاستعجالية وأثره على دعوى الموضوع

بتوافر الشروط السابقة الذكر سواء كانت الموضوعية أو الشكلية وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبه، وذلك من خلال الاطلاع على العرائض الكتابية والوثائق المقدمة من كلا الطرفين، يصدر القاضي الاستعجالي أمره في النزاع المعروض عليه، هذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب.

¹ - القانون 03/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتضمن قانون تنظيم مهمة المحضر القضائي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد، 14، ص، 22.

² - أحكام المادة 928، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

الفرع الأول: الحكم في الدعوى الاستعجالية

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الاستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الاستعجالي بالتشكييلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاضي فرد، بل تشكييلة جماعية من القضاة على عكس المادة "171" مكرر من قانون الإجراءات المدنية السابق¹

وتعتبر القضية مهياة للفصل فيها بمجرد استكمال الأجراء المنصوص عليه في المادة "926" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية الى الجلسة وفقا لنص المادة "930" من نفس القانون.

يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة، ما لم يقرر قاضي الاستعجال تأجيل اختتامه الى تاريخ لاحق ويخطر الخصوم بكل الوسائل، وفي الحالة الأخيرة يجوز أن توجه المذكرات والوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق الى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي، بشرط أن يقدم الخصم المعني، الدليل عما قام به أمام القاضي.²

يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل الى الجلسة الأخرى، والأمر الاستعجالي كبقية الأحكام القضائية بصفة عامة يجب أن يتضمن ثلاثة أقسام هامة وهي:

أولاً: الوقائع وتتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم ودفعهم الشكيلة والموضوعية والوثائق التي تقدموا بها.

ثانياً: الأسباب أو الحيات، ويجب القاضي على الدفع التي تقدم بها الأطراف مع ذكر النصوص القانونية.

ثالثاً: منطوق الأمر الاستعجالي.

ووفقا لنص المادة "934" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يتم التبليغ الرسمي للحكم الاستعجالي، وعند الاقتضاء، يبلغ بكل الوسائل وفي أقرب الآجال.³

¹ - أحكام المادة 171 مكرر والمادة 172 من قانون الإجراءات المدنية القديم تخالف أحكام المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - لجنة زلغي، حل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 53.

³ - أنظر المادة 934 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

الفرع الثاني: اثار الحكم الاستعجالي على دعوى الموضوع

للأمر الاستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره، ويبلغ أمين ضبط الجلسة، بأمر من القاضي، منطوق الأمر مهور بالصيغة التنفيذية في الحال الى الخصوم مقابل وصل استلام، إذا اقتضت ظروف الاستعجال ذلك، هذا ما جاءت به المادة "935" من نفس القانون.

إضافة الى ذلك لا تكتب الأوامر الاستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه، كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الاستعجالي ليست لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري.¹

فالأمر الاستعجالي القاضي بوقف تنفيذ قرار اداري هو أمر ذو طابع وقتي تنتهي حجيته بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية النازرة في الموضوع، فمثلا إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف تنفيذ قرار اداري معين، وصدر بعده قرار في الموضوع من طرف المحكمة الإدارية يقضي بأن قرار الإدارة مشروع، فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى الغاء القرار قد رفضت، فالمدعي لا يجوز له أن يحتج للإدارة بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجالي، الا أنه بالنسبة للقرار الصادر عن قاضي الموضوع له الحجية الكاملة ويلزم قاضي الأمور المستعجلة.

والأمر الاستعجالي قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة سواء أكان هذا الأمر متضمنا إيقاف التنفيذ أو رفضه.²

الفرع الثالث: استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع

من بين الطرق العادية للطعن في الأوامر الاستعجالية الصادرة عن قاضي الامور الاستعجالية، الاستئناف أمام مجلس، وهذا مانص عليه قانون الاجراءات المدنية والادارية، هذا ماسوف تناوله في هذا الفرع، بالاضافة الى كيفية تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع.

أولا: استئناف الأمر الاستعجالي الجبائي:

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

¹ - رشيد خلوفي، قانون منازعات إدارية، المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2011، ص، 145.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المشرع السابق، ص، 107.

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

والملاحظ هنا أن المشرع لم يحدد أي اجراء شكلي يجب اتباعه أثناء الطعن بالاستئناف واكتفى فقط بتحديد ميعاد الاستئناف.¹

لذلك نطبق القواعد العامة في الاستئناف المنصوص عليها في المواد "949" الى المادة "952" من نفس القانون ويرفع الاستئناف الى الجهة المختصة حسب قواعد الاختصاص النوعي والمحلي، وينبغي على مجلس الدولة أن يبحث مجددا عن توافر شرطي الاستعجال والمساس بأصل الحق فاذا اختل هذان الشرطان أو أحدهما عند النظر في الاستئناف وجب على المجلس أن يقضي بعدم اختصاصه.

هذا ويجوز التدخل على مستوى الاستئناف ممن يطلب انضمام أحد الخصوم ولم يكن خصما في الدعوى الصادر فيها الأمر الاستعجالي المستأنف متى كانت له مصلحة في الدفاع عن حقوقه، لأن هذا التدخل لا يعدو أن يكون تدخلا تحفظيا وينظر المجلس في الاستئناف المرفوع اليه بإجراءات ومواعيد مختصرة²

ثانيا: تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع:

ان الاشكال الوارد في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي، فاذا رجعنا الى التحصيل فيجب وجود ضمان يقدم من طرف المكلف حتى يتسنى له هذا التأجيل في التنفيذ، وبالنظر للمادة "156" من قانون الإجراءات الجبائية في مجال التحصيل " منح كل مدين يطلب تأجيل الدفع أجل استحقاقات الدفع لجميع الضرائب والحقوق، حيث يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات وهذا بعد موافقة مصالح الخزينة ومراعات للإمكانيات المالية لصاحب الطلب"

ومنه فمسألة تقديم الضمانات، غامضة بعض الشيء، وهو موضوع نقاش حيث نجد المشرع لم ينص عليها في المادة "74" من نفس القانون، وهو ما يخالف نص المادة "156" منه، حيث أجاز لإدارة الضرائب أن تطلب من المستفيدين التأجيل بتقديم ضمانات كافية لتغطية، مبالغ الضرائب، التي يمكن أن يمنح من أجلها اجالا للدفع

¹ - بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية وتطبيقها في الجزائر، المرجع السابق، ص، 26.

² - قصاص سليم، المنازعات الجبائية المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص، 102.

وفي حالة غياب الضمانات يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية، لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.¹

فالقاضي الاستعجالي يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري، فإن أمر القاضي الاستعجالي يكون اما بقبول الطلب للمكلف بالضريبة المتضمن الحصول على أجل للتسديد وبالتالي توقيف تنفيذ قرار الغلق أو بالرفض لهذا الطلب والذي ينتج عنه تنفيذ قرار الادارة.

وبالتالي فان قرار مجلس الدولة بالنسبة لاستئناف الأمر الاستعجالي لا يثير على المراكز القانونية، فاذا أيد الأمر الذي صدر في صالح الادارة وهذا ما يضمن حقها، أما اذا ألغى الأمر فان الادارة لاتفقد شيئاً من حقوقها كما ذكرنا سابقاً.²

المبحث الثاني: حالات الاستعجال في المادة الجبائية والفصل فيها

يعتبر القضاء الاستعجالي قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم النزاع بصفة نهائية ولا يجوز قوة الشيء المقضي فيه، بل يجوز تعديله أو الغاءه حسب مقتضيات الظروف والأحوال، فهو ضرورة والضرورة تقدر بقدرها، تلك الطبيعة الوقتية وما تستلزم من عدم التعرض لأصل الحقوق.

وسوف نتطرق في هذا المبحث الى الحالات الخاصة بالنزاع الجبائي والتي تطرح على المحكمة الإدارية للنظر فيها استعجاليا وكذا لإجراءات الفصل في الدعوى الاستعجالية من قبل القاضي الاستعجالي الإداري، وذلك في مطلبين، صلاحية القاضي الاستعجالي في وقف تنفيذ القرار الإداري (المطلب الأول) والطابع الوقتي للأمر الفاصل في الدعوى الاستعجالية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: صلاحية القاضي الاستعجالي في وقف تنفيذ القرارات الإدارية

يعد طلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية أهم حالة تمس الاستعجال في المادة الجبائية وسوف نتعرض الى شروط إجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية (الفرع الأول) والى مجال تطبيق القضاء الاستعجالي الجبائي فيما يخص وقف التحصيل و الغلق الإداري للمحل وكذا الحجز الاداري (الفرع الثاني)

¹ - أحكام المادة 156، من قانون الإجراءات الجبائية - السالف الذكر -

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 109.

الفرع الأول: شروط وإجراءات وقف التنفيذ للقرارات الإدارية

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري كلما توفرت شروط وقف التنفيذ، وكانت دعوى الموضوع منشورة أي دعوى الإلغاء، وعلى الرغم من أن النص هنا على وقف تنفيذ القرارات الإدارية وارد ضمن أحكام قضاء الموضوع وليس أحكام قضاء الاستعجال.

فان دعوى وقف التنفيذ ينبغي أن تكون دعوى استعجالية، لأن المادة "835" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت صراحة على أنه "يتقرر ضرورة اجراء التحقيق اللازم في الطلب الرامي الى وقف التنفيذ في

أقرب وقت ممكن أي اعطاؤه الطابع الاستعجالي، كما له من خصوصيات اجتماعية وانسانية، وتبعاً لذلك، يتعين الأمر بتقليص الآجال الممنوحة للإدارة بغرض تقديم الملاحظات حول طلب وقف التنفيذ.¹

على أن عدم استجابة الإدارة، وتقديم التوضيحات في الوقت الذي يحدده رئيس المحكمة الإدارية المتعددة، يسمح لهذا الأخير أن يستغني عن سماع تلك التوضيحات، ويقضي في الطلب على ما هو عليه، دون اعدار الإدارة (بتقديم التوضيحات) في هذا الشأن.²

كما نصت الفقرة الثانية من المادة "834" من نفس القانون على أن تكون دعوى وقف التنفيذ متزامنة مع دعوى الموضوع.

أولاً: أن لا يمس وقف التنفيذ بحقوق الأطراف:

من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري طالما كان وقف التنفيذ لا يمس بحقوق الأطراف، ويشكل مجرد اجراء تحفظي.

ثانياً: أن يكون القرار محل وقف التنفيذ مولداً لأضرار يصعب إصلاحها:

لا يجوز لقاضي الاستعجالي الأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية الا إذا أدت الى نشوء ضرر يصعب إصلاحه من جراء تنفيذ القرار الإداري موضوع طلب التأجيل.

¹ - مسعود عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية، نفس المرجع السابق، ص، 190.

² - سائح سنقوقة، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، نفس المرجع السابق، ص، 1061.

ثالثا: أن يقدم المدعي دفوعا جدية ومؤسسة في الموضوع:

لكي يأمر قاضي الأمور المستعجلة بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية ينبغي عليه دراسة الدفوع المقدمة بموضوع الدعوى الاصلية، حتى لا يقع في تناقض فيأمر بوقف تنفيذ قرار لن يلغيه كقاضي موضوع فيما بعد، ولو أن الاختلاف قد يقع أحيانا ولو بصفة قليلة.

رابعا: أن تكون دعوى الإلغاء منشورة أمام قضاء الموضوع:

لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري الا إذا كان المدعي قد نشر دعوى الموضوع، وهو شرط منطقي فلا يعقل الاستجابة لطلب المدعي بوقف تنفيذ قرار لم يعارض في مدى مشروعيته أمام قضاء الإلغاء، وهو ما جاءت به المادة "834" وكذا نص المادة "926" على أنه يجب على المدعي في الدعوى الاستعجالية، أن يرفق بالعريضة الرامية الى وقف تنفيذ القرار الإداري، أو وقف بعض أثاره بنسخة من عريضة دعوى الموضوع، كل ذلك تحت طائلة عدم القبول.¹

وبالنسبة لإجراءات وفق التنفيذ للقرارات الإدارية من قبل المحكمة فقد نصت المادة "834" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن يكون تقديم الطلبات الرامية الى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة، ومفادها أن تكون العريضة المقدمة متميزة عن عريضة دعوى الموضوع، بمعنى آخر يجب أن تكون عريضة وقف التنفيذ مستقلة عن عريضة دعوى الإلغاء، ولو أن المشرع لا يشترط أن تكون متزامنة معها.

والغموض المطروح على مستوى التشريع هو جعل الفصل في دعوى وقف التنفيذ من قبل نفس التشكيلة الجماعية التي تفصل في دعوى الموضوع، وهذا ما يؤثر سلبا على سرعة الإجراءات التي تتطلبها حالة وقف التنفيذ، عكس ما يذهب اليه المشرع الفرنسي الذي يحول الفصل في وقف التنفيذ لرئيس المحكمة الإدارية الذي يفصل فيها على وجه السرعة وبصفة انفرادية.

وحسب المواد "833" الى "837" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فانه على القاضي أن يفصل في وقف التنفيذ على وجه السرعة بمجرد إيداع العريضة وقبل انتهاء التحقيق في طلب الإلغاء والحكم فيه، وبطبيعة الحال فان التحقيق في الدعوى يتم حسب إجراءات القضاء الاستعجالي، باعتبارها دعوى استعجالية.²

¹ - أنظر أحكام المادة 834 والمادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - أنظر المواد، 833 و 837 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، - السالف الذكر -

الفرع الثاني: شساعة مجال تطبيق القضاء الاستعجالي الجبائي

يعتبر وقف تحصيل الضريبة الغلق الإداري المؤقت، والحجز الاداري، أهم تطبيقات الاستعجال في المادة الجبائية العامة وستتناول كل واحد منهما على حدى من خلال ما يلي.

أولاً: في مجال وقف تحصيل الضريبة:

تنص المادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في مقدار المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضاً خلال أربعة (04) أشهر من استلام التحصيل أمام الغرفة الإدارية، ولا يكون للاعتراض أثر موقوف بالنسبة للمبلغ الرئيسي لسند التنفيذ، غير أن الغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات يوقف تنفيذها لغاية صدور القرار القضائي الفاصل في الاعتراض.

كما قد منح المشرع المكلف بالضريبة وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، طلب تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها، وهذا في حالة الشك في مقدار الضريبة المفروضة عليه، أو وجود ضائقة مالية، تؤدي بالمتحج الى عدم قدرته على تسديد المبلغ المفروض عليه، أو وجود خطأ من طرف الإدارة في تقدير الوعاء الضريبي وهو ما يؤدي لجوء المحتج الى تقديم طلب، الى المدير الولائي لضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، طلب يلتبس فيه تأجيل دفع مقدار قيمة الضرائب المتنازع فيها، مع وجوب الاعمال بالمواد "73"، "74" من نفس القانون، وفي حالة رفض طلب التأجيل يمكن للمحتج أن يلجأ الى القضاء الإداري المختص بالأمر الاستعجالية، والذي يطلب بموجبه الارجاء القانوني للدفع.¹

كما أن الاستفادة من تأجيل دفع المبلغ الرئيسي، تستوجب أن يقدم المكلف بالضريبة ضمانات كافية، قادرة على تحصيل المبلغ المتنازع فيه وعبرت على ذلك المادة "06/158" من نفس القانون، وتقدر إدارة الضرائب، فيها اذا كانت الضمانات المقدمة من المكلف بالضريبة من أجل ارجاء تنفيذ السند التنفيذي، قادرة على تحصيل المبلغ المتنازع عليه، لكن رغم ما سبق ذكره حول اختصاص القاضي الاستعجالي في وقف تنفيذ القرار الإداري الا أن الاجتهاد القضائي نجده متذبذباً في هذا الشأن ومن ذلك نجد القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2005/05/10 تحت رقم "0025577" الذي قضى بإلغاء الأمر الاستعجالي الصادر عن رئيس الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان، القاضي بتأجيل الضريبة الى حين الفصل في الدعوى الاصلية، والقضاء من جديد

¹ - المادة 156 من القانون 16/05، الصادر في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية 85، المؤرخة في 31 ديسمبر 2005.

برفض الطلب الأصلي الذي تم استئنافه، وذلك بسبب تقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي المحدد بالمادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية.

وكذلك القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2004/06/02 تحت رقم "19510" الذي ألغى الأمر الاستعجالي الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة برفع الحجز على الحساب الجاري لحين الفصل في دعوى الموضوع، والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس لأن الطعن في الضريبة لا يوقف التنفيذ.¹

فهذه القرارات غير مستقرة على رأي واحد فيما يخص اختصاص القضاء الاستعجالي في الأمر بوقف التنفيذ للقرار الإداري الصادر عن الإدارة الجبائية مع العلم أنه تم صدور قرار عن مجلس الدولة عن الغرفة المجتمعة بتاريخ 2004/06/15 تحت رقم "18743" يقضي بأن الاختصاص في وقف تنفيذ القرارات الإدارية يعود لقاضي الموضوع وليس لقاضي الاستعجالي.²

الا أن الأمر مع صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي يعد صرحا للدعوى الاستعجالية قد يأتي لاحالة بقرارات تعكس ذلك وتبين الاختصاص الذي منحه المشرع للقضاء الاستعجالي في الفصل في وقف تحصيل الضريبة استعجاليا متى توافرت الشروط والإجراءات المنصوص عليها.

ثانيا في مجال الغلق الإداري:

يتخذ قرار الغلق المؤقت للمحل من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، وهذا بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر ويبلغ القرار للمكلف من طرف عون المتابعة، أو المحضر القضائي.³

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة، بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة، وباقتراح القابض القائم بالمتابعة، يصدر المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، قرار الغلق للمحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بهذا الاجراء، على أنه يجب أن يسبق هذا الاجراء، توجيه اخطار للمكلف بالضريبة بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، وأن لا يتجاوز مدة الغلق فترة أقصاها ستة (06) أشهر ويقوم بتبليغ القرار (الغلق) للمكلف المعني بالإجراء من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، على أن يتم

¹ - ايت بلقاسم جمال، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، مطبوعة الدورة التكوينية حول المنازعات الجبائية، سنة، 2006، ص، 28.

² - قرار رقم 18734 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2004/06/15، غير منشور.

³ - المادة 145، القانون 16/05، المتضمن القانون قانون المالية، لسنة، 2006.

تنفيذ هذا القرار في مهلة عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ اذا لم يتمكن المكلف بالضريبة، من التحرر من دينه الضريبي نهائيا، أو لم يتم باكتتاب أجلا للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة.¹

1) الأسباب المؤدية الى الغلق المؤقت للمحل المهني:

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية، متى كان الشخص يمارس نشاطا مربحا، ففي حالة تماطل التاجر عن التسديد ما عليه من ديون ضريبية تلجأ مصلحة الضرائب الى فرض غرامات تهديدية، عن كل يوم تأخر رغبة منها في ارغام المكلف بتبرئة ذمته اتجاهها ورغم هذا نلاحظ أن المكلف بالضريبة، ينتهج سبلا غير قانونية وطرق ملتوية، لأجل تجنب سدادها ومنه تلجأ مديرية الضرائب بالولاية، الى التحصيل الجبري عن طريق اصدار قرار الغلق للمحل التجاري أو المهني مؤقتا.

وفي قرار مجلس الدولة، الصادر في 2003/11/18 " حيث أن اجراء الغلق للمحل التجاري، هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذها إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي " يعد اجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري من الإجراءات الأكثر فعالية في استيفاء الإدارة الجبائية، لديونها وهو ما يدفع المكلف بالضريبة الى تسديد وبراء ديونه، حتى ولو لجأ الى طريق القضاء، فغلق المحل التجاري أثبت نجاعة، في دفع المكلف بالضريبة الى تسديد ما عليه.

1)منازعة قرار غلق المحل:

من ضمن الإجراءات الاستثنائية، التي منحها المشرع للإدارة الجبائية، لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الغلق المؤقت للمحل التجاري، أو المهني حيث جاء في نص المادة "146" الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية "حول المشرع للمكلف بالضريبة، المنفذ عليه الغلق حق الطعن في قرار الغلق أمام القاضي الإداري، ويكون بتقديم طلب من أجل رفع اليد بموجب عريضة استعجالية يقدمها الى تشكيلة المحكمة الإدارية المختصة إقليميا وبعدها يتم استدعاء الإدارة الجبائية من أجل سماعها، وفقا لمواد "929" و "930" و "948" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية علما أن تقديم الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق.

ولقد أقر مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19 " حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر تاريخ 1996/06/10 عن مديرية الضرائب بوهران، الذي يتضمن غلق المحل التجاري بشارع شيباني

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 31.

ولكن ثابت وغير منازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع بدمته، وعليه فضاة المجلس اصابوا في قرارهم، حينما قضاوا برفض الدعوى لعدم التأسيس وأن مجلس الدولة أيد قرار الغرفة الإدارية للأسباب التالية:¹

- انه لا يحق للقاضي الإداري، أن يأمر بوقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية، بخصوص غلق المحل التجاري نتيجة المتابعة الجبائية وفقا لأحكام المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية "

- ان الغلق للمحل التجاري ما هو الا اجراء احتياطي مؤقت من أجل الحصول على الحقوق والرسوم المطلوب تسديدها ولا يمس بأصل الحق²

ثالثا: في مجال الحجز الاداري:

الحجز بصفة عامة ، هو وضع المال تحت يد القضاء، سواء كان المال عقارا أو منقولا، وذلك بقصد منع صاحبه من التصرف فيه، تصرفا يضر بحقوق من وقع عليه من الدائنين، فالحجز الاداري مجموعة من الاجراءات التي ينص عليها القانون والتي بموجبها تخول الحكومة أو الشخص الاعتباري أموال مدينها أو بعضها ونزع ملكيتها استفتاءا لحقوقها التي يجيز القانون استفتاءها بهذا الطريق.

وللادارة الجبائية مباشرة الحجز الاداري، على أموال المكلف بالضريبة، ولكن ضمن شروط واجراءات محددة، في قانون الاجراءات الجبائية.³

1) الطبيعة القانونية للحجز الاداري:

يقصد بالطبيعة القانونية للحجز الاداري، تكييف الحجز الاداري، وهل يخضع لما تخضع له الحجز القضائية، أم له صفة ادارية، يخضع لما تخضع له الأعمال والتصرفات الادارية، وفي هذا الشأن اختلف الفقه في تكييف الحجز الاداري، الى ثلاثة آراء وهي:

- الرأي الأول:

يرى جانب من الفقه أن الحجز الاداري، ذو طبيعة ادارية واستند هذا الرأي الى أن الحجز الاداري يبدأ بقرار اداري تنفيذي من الموظف المختص، يحدد مقدار الدين المطلوب، من المدين وهذا محل السند التنفيذي في

¹ - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطبع والنشر، الجزائر، سنة 2010، ص، 7.

² - اعمالا بالمواد 918 و 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

³ - المادة ، 145 من قانون الاجراءات الجبائية - السالف الذكر -

الحجز القضائي، وتنفذه جهة الادارة بنفسها دون اللجوء الى القضاء حيث أن القضاء يأتي فيما بعد اذا تظلم المدين من تصرف الادارة.

- الرأي الثاني:

يذهب الى أن الحجز الاداري، له طبيعة اقتصادية وبالتالي يخضع للنظام الخاص المنظم للحجز، ويترتب عن ذلك خضوع هذا الحجز الى القانون العام، والقانون الخاص كما هو في القوانين الاقتصادية، فاذا لم يوجد نص يحكم كل الاجراءات، يمكن الرجوع الى الى القرارات الادارية الخاصة بالحجز، القانون الاداري، وهذا فيما يتعلق ببقية الاجراءات، باعتبار أن القانون الاقتصادي هو خليط من القانون العام والخاص.

- الرأي الثالث:

يذهب هذا الرأي الى أن الحجز الاداري، له طبيعة اجرائية شأنه، في ذلك شأن الحجز القضائي، المنظم في قانون الاجراءات الجبائية، ويترتب على هذا التكييف خضوع الحجز للقانون الخاص، الذي ينظمه اذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الحجز، قانون الاجراءات المدنية والادارية، من حيث الصحة والبطلان، ومنازعات التنفيذ ومن ثم فان الحجز الاداري يباشر بواسطة ادارة الضرائب، الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة.¹

2) سلطة ادارة الضرائب في الحجز الاداري:

يتطلب من ادارة الضرائب، اتخاذ أعمال مادية أعمال قانونية، حسب طبيعة الاجراء القانوني المطلوب منها، لاجراء التنفيذ المباشر، فالمشرع لايمكنه الاحاطة بكل الحالات التطبيقية المتعددة والمتشعبة التي تواجه الادارة، عند تنفيذها للقانون، ورغبة في تركلادارة حرية معالجة الحالات التطبيقية، المتعددة والمتشعبة التي قد تواجه الادارة عند تنفيذها للقانون.

وأيضاً معالجة الحالات الفردية أو التنظيمية في عملية الحجز، وعدم اشراف القضاء على هاته العملية، الا عند حدوث منازعة في التنفيذ، ومنه فالقاضي لا يأمر باجراء الحجز الاداري، ولايشرف عليه بل الادارة الضريبية هي المتابعة لكل الاجراءات وتحت مسؤوليتها.²

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص، 35.

² - المادة، 143 الفقرة الاولى، والمادة، 144 من قانون الاجراءات الجبائية - السالف الذكر-

3) الشروط الشكلية والموضوعية لسند التنفيذ:

(أ) التبليغ:

وهو اعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن الدفع بوجود تسديد ماعليه من ديون اتجاه ادارة الضرائب ويجب أن يشمل التبليغ على :

- أن يشتمل على انذاره بالوفاء وفقا لأحكام الاجراءات الجبائية وذلك بارسال جدول التحصيل، وفي حالة عدم التزام المكلف بالضريبة، بدفع المستحقات للخرينة العمومية، فان الحق المترتب لادارة الضرائب يستوفي جبرا منه.

- يجب اخطار المكلف بالضريبة، قبل عملية الحجز، وبعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

أما بالنسبة للهدف من عملية التبليغ، هو اخطار المكلف بالضريبة، بحق الادارة الضريبية، وفقا لأحكام المادة "146" الفقرة الثالثة من قانون الاجراءات الجبائية "...يقوم المحضر القضائي و أعوان المتابعة بتنفيذ قرار الغلق المؤقت " وهذا في حالة لم يتحرر المكلف من دينه، وهو ما قضى به مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 2005/01/18، حيث " أن النزاع القائم بين المكلف بالضريبة السيد(خ،ف) المستأنف، ومديرية الضرائب لولاية بسكرة فيما يخص اجراءات التحصيل الجبري التي اتخذتها الادارة تنفيذًا للجدول، حيث أن المستأنف يستند على الحجز التنفيذي على الدفع، فان الدعوى المرفوعة من طرفه قد فصل فيها، بموجب قرار تمهيدي مؤرخ في 2011/01/11، القاضي بتعيين خبير حيث أن طرح القضية أمام قاضي الموضوع، لا يكفي للقول بأنه تم الفصل في الدعوى، المتعلقة بالتنبيه بالدفع الذي ترتب عنه الحجز، وان مجرد صدور قرار تمهيدي، لايعني فصلا نهائيًا في مدى استحقاق الدائن الجبائي، من عدمه ويتعين بالتالي استبعاد الدفع، بالدعوى فصل فيها لعدم تأسيسه،¹ ووفقا لأحكام المادة "143" من قانون الاجراءات الجبائية فان طبيعة التحصيل، الصادر عن مدير الولائي للضرائب، لها القوة التنفيذية الممنوحة، من طرف الوزير المكلف بالمالية.

(ب) محل الحجز الاداري:

ويقصد بمحل الحجز الاداري، هو مال المكلف بالضريبة المراد حجزه، من منقولات أو عقارات، ووضعه تحت يد ادارة الضرائب وهذا ما قضى به مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 2005/06/21، " حيث أن

¹ - قرار مجلس الدولة، رقم 0022906، الصادر بتاريخ 2005/10/18، الغرفة الثانية، نقلا عن فضيل كوسة، المرجع السابق، ص، 39.

مديرية الضرائب تدفع بصحة الحجز الاداري، أو الواقع على المحل التجاري المملوك للسيد (ن،ط) المؤجر لابنه وبذلك أصبحت القاعدة التجارية ملكا للمستأجر، وبالنظر الى مدة الايجار البالغة تسعة سنوات، وبالتالي تشكل القاعدة التجارية ضمانا لتحصيل الدين الضريبي، الواجب من طرف الابن.

وحيث أنه ثابت من المكلف أن المحل التجاري، موضوع الحجز ملك المستأنف عليه، وأن على ذمة ابنه دينا ضريبيا واجب التحصيل، وبالرجوع لأحكام المادة "374" من قانون الضرائب المباشرة، المتمسك بها من طرف مديرية الضرائب المستأنفة، فإن مالك المحل التجاري مسؤول بالتضامن، مع شاغل المحل بمناسبة استغلاله، وذلك فيما يخص الضرائب المباشرة، نتيجة استغلال المحل التجاري شريطة ثبوت التواطؤ، بين المالك ومستغل المحل.

وحيث أن علاقة القرابة التي تربط، مالك المحل ومستأجره، يمكن القول مع أن هناك تواطؤ، بينهما بمفهوم المادة السابقة.¹

4) اجراءات الحجز الاداري:

من خلال المواد 145، 146، 147 من قانون الاجراءات الجبائية والمادة "644" من قانون الاجراءات المدنية والادارية، يتعين على منفذ الحجز، احترام القواعد العامة للحجز، والتي تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تكون اجراءات الحجز الاداري، في المواعيد المسموح بها وفقا لأحكام قانون الاجراءات الجبائية وقانون الاجراءات المدنية والادارية.
- عدم التعسف في الحجز الاداري، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين، في حدود مديونته.
- يشرع أولا في الحجز على الأموال المنقولة، فاذا لم توفي بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة، وغير المنقولة لتسديد، ماعلى المكلف بالضريبة من دين ثم حجز ما للمدين لدى الغير.²

1) اجراءات حجز المنقول اداريا:

ويقصد بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من يمثلها وذلك بقصد بيعها لاستفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويتم هذا التحصيل على يد أعوان الادارة المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المكلف بالمالية، ومن الشروط الواجب توفرها مايلي:

¹ - قرار مجلس الدولة، رقم 18415، الصادر بتاريخ، 2005/06/21، الغرفة الادارية، نقلا عن فضيل كوسة، المرجع السابق، ص، 41.

² - عمار بلغيث، التنفيذ الجبري واشكالاته دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة، 2004، ص، 54.

- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين: حيث يقضي القانون، أن يكون محل التنفيذ مالا مملوكا، وهو شرط لصحة التنفيذ والا كان باطلا.

- أن يكون المال المحجوز معينا أو قابلا للتعين، حيث لا يجوز الحجز على أموال المدين بغير تحديد.

- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله.¹

وبعد استثناء الشروط المذكورة تباشر، عملية التحصيل الفوري، وفقا لاحكام المادة "145" من قانون الاجراءات الجبائية، وهذا من طرف قابض الضرائب، حيث يوجه تنبيهها بلا مصاريف للمكلف بالضريبة، بمجرد توفر وجوب التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز، وبعد يوم كامل من التبليغ أو التنبيه.²

ب) اجراءات الحجز على العقار:

تبدأ اجراءات الحجز على العقار، بايداع أمر الحجز الى المكلف، ويذكر الذي يجري بموجبه الحجز، أو أي سند تنفيذي اخر، كما يتضمن اعدار المدين بأنه اذا لم يقم بالوفاء، سوف يشرع في تسجيل أمر الحجز، وهذا بعد يوم كامل من التبليغ للتنبيه.

وتطبق على عملية الحجز القواعد والنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية، وكذا قانون الاجراءات المدنية والادارية. ووجب توفر الشروط التالية.³

- وجود سند الحجز، وهو القرار الصادر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب.

- أن لا يشرع في عملية الحجز على العقار، الا بعد حجز المنقول، اذا لم تكفي قيمة هذا الاخير للوفاء، بما على المكلف بالضريبة من مستحقات ضريبية

- ينتقل أعوان ادارة الضرائب أو المحضر القضائي، الى مكان العقار وفي حالة عدم وجود المدين، يمكن الاستعانة بأي شخص يراه مناسبا، ثم يتبع أعوان التنفيذ اجراءات الانتقال وذلك بتحرير، محضر حجز العقار ويترتب عن حجز العقار اثار، من تاريخ تسجيل محضره في السجل العقاري أو من تاريخ تحرير محضره شأنه شأن المنقول وهذا شريطة اعلام كل من:

¹ - عمار بلغيث، التنفيذ الجبري واشكالاته دراسة مقارنة تحليلية لطرق التنفيذ، المرجع السابق، ص، 53.

² - المادة 147 من قانون الاجراءات الجبائية - السالف الذكر -

³ - عمار بلغيث، التنفيذ الجبري واشكالاته دراسة مقارنة وتحليلية لطرق التنفيذ، المرجع السابق، ص، 113.

1) المكلف بالضريبة :

ينبغي اعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز وفقا لأحكام المادة "147" من قانون الاجراءات الجبائية واذا كان حاضرا ووقع على المحضر فلا يلزم اعلامه أما اذا كان غائبا يلزم اعلامه بمحضر الحجز الإداري وهذا لتمكينه من مراقبة الحجز أو رفع شكوى اذا كان له وجه في الاعتراض.

2) اعلام العامة بالحجز:

يجب اعلام العامة بالحجز، الصادر عن الادارة الضريبية وهذا من خلال الصاق نسخة من المحضر الحجز في مكان المحجوز أو في لوحة الاعلانات الخاصة، كما يجوز نشره في صحيفة يومية، وهذا من أجل بيعه بأفضل الاسعار في المزاد العلني.¹

ج)حجز ما للمدين لدى الغير:

حجز ما للمدين لدى الغير، هو الحجز الذي يوقعه الدائن على حقوق مدينه، من منقولات في ذمة الغير، أو حيازة وذلك بقصد منع الغير من الوفاء للمدين أو تسليمه ما في حيازته من المال المحجوز، أو من ثمنه بعد بيعه، أجاز لكل دائن مهما كان سند التنفيذ رسميا أو عرفيا، أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من مبالغ مستحقة الأداء.²

وفي هذه الحالة مديرية الضرائب، هي التي توقع عملية الحجز على ما يكون للمكلف بالضريبة، من حقوق في ذمة الغير، والتي يمكن أن تكون منقولات مادية، فهذا النوع من الحجز لايقوع على العقار، وتتمثل شروط الحجز في مايلي:

- أن يكون حق الدائن محقق الوجود.
- أن يكون للمدين أموال مودعة لدى الغير (البنك...)
- أن يكون للمدين منقولات، ملك له وقت الحجز في حيازة الغير، مثل المنقولات المودعة في خزانة الودائع.

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص، 47.

² - عمار بلغيث، التنفيذ الجبري واشكالاته دراسة مقارنة وتحليلية لطرق التنفيذ، المرجع السابق، ص، 101.

5) منازعات الحجوز الادارية:

اذا وقع ما للمدين لدى الغير، فان رد الفعل الأول يكون في السعي لازالة العقبة التي تحول دون استبقائه لحقه، من مدينه وقد وضع القانون أمام المدين عدة وسائل يستطيع أن يحقق بها هدفه، وتختلف هذه الوسائل بحسب الظروف التي وقع فيها الحجز، فاذا كان الحجز موقعا بأمر من ادارة الضرائب، بغض النظر عن مصدر القرار سواء كان مدير كبريات الضرائب أو المدير الولائي للضرائب حيث يمكن للمشتكي أن يرفع دعوى الى القاضي الاداري المختص في الأمور الاستعجالية الذي له الولاية الكاملة، دون غيره وهو الذي يفصل في الاشكالات، التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو ايقاف اجراءاته.¹

وتخضع هذه المنازعة لنفس شروط المنازعة الاستعجالية، من شروط عامة كالصفة والمصلحة وأهلية التقاضي بالاضافة الى شروط الخاصة والمتمثلة في:

- توفر عنصر الاستعجال، وفقا لاحكام المواد 921، 920، 919 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.
- أن يكون الاجراء وقتي ولايمس بأصل الحق، وهذا الحين الفصل في دعوى الموضوع.
- شرط رفع الدعوى في الموضوع.

ونميز في منازعة الحجز الاداري حالتين، تتمثل الاولى، في رفع دعوى استعجالية قبل تمام التنفيذ، ويكون في هذه الحالة طلب المكلف بالضريبة، مقتصر على وقف الحجز، أما في الحالة الثانية، وبعد تمام التنفيذ يكون طلبه متضمنا رفع الحجز.

المطلب الثاني: طبيعة الأمر الفاصل في الدعوى الاستعجالية

بتوافر الشروط سابقة الذكر سواء الموضوعية أو الشكلية منها، وبعد دراسة ملف القضية من جميع جوانبها وذلك بالاطلاع على العرائض والمذكرات من جهة وكذا الوثائق المقدمة من الطرفين من جهة أخرى يصدر القاضي الاستعجالي أمره في النزاع المعروض عليه، وفي هذا الاطار نشير الى أنه اذا كانت تشكيلية المحكمة

المادة 154، من القانون 13/10، المتضمن قانون المالية - السالف الذكر-¹

تختلف فيها الآراء بين الفردية والجماعية فان قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد وضح الأمر لاسيما في المادة "917" منه يقرر أن على التشكيلة المعنية بالفصل في دعوى الموضوع، أن تبت في المادة الاستعجالية.¹

فالأمر الاستعجالي كباقي الأحكام القضائية يتكون من (الدباجة، عرض الوقائع، التسيب، المنطوق....) وعند صدور الأمر الاستعجالي القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري فهو ذي طابع وقتي، حجيته تنتهي بصدور الحكم في الموضوع عن المحكمة الإدارية، فاذا صدر حكم في الموضوع يقضي بأن قرار الإدارة مشروع فهنا يجوز للإدارة أن تنفذ قرارها لأن دعوى الإلغاء قد تم رفضها، والمدعي لا يجوز له أن يحتج بعد ذلك بأمر قاضي الاستعجال.²

وعليه نجد أن الأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم القضائية تتميز بجملة من الخصائص والتي سوف نتناولها في هذا المطلب.

الفرع الأول: الأوامر الاستعجالية ذات طابع وقتي

وفقا لأحكام المادة "919" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يصدر رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية أموال المكلف بالضريبة وديوان الخزينة العمومية، من ضرر محتمل قد يلحق بها، بتدبير مؤقت لحين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية المطروحة أمام قاضي الإلغاء، بذلك ينتهي أثر وقف التنفيذ.

ولرئيس المحكمة الإدارية سلطة في تقرير حالة الاستعجال، اذ يتخذ التدابير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب وفقا لأحكام المادة "920" من نفس القانون ويترتب عن الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقضي فيه، غير أنه يبقى الأمر المستعجل حجيته نسبية موقوفة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية.

الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية:

تنص المادة "928" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " تبلغ رسميا العريضة الى المدعى عليهم، وتمنح للخضوم اجال قصيرة لتقدم مذكرات الرد " وتنص المادة "930" من نفس القانون " التأكد من استدعاء

¹ - سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص، 1123.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص، 107.

الخصوم بصفة قانونية الى الجلسة " ويجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية، أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري، المطعون فيه.¹

فالقرار الذي يصدر عن قاضي الاستعجال، بعد طرح النزاع عليه هو قرار قضائي نزاعي، وان اتخذ فيه تدبيراً مؤقتاً، وهذا بعد دعوة الفريقين أصولاً ويتوجب تعليل هذا القرار.

مما يجعل مبدأ الوجاهية، من أهم مبادئ التقاضي الإداري لأنه ضمانات حقوق الدفاع.

فمبدأ الوجاهية له وزنه في القضاء الاستعجالي، فالمادة "920" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه " يفصل رئيس المحكمة الإدارية في المنازعة الجبائية وفقاً لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية قصد السماح للخصم بالاطلاع على طلبات خصمه والرد عليها.²

وما نلاحظه هو أن نص المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية خصت قاضي الاستعجال، غير أن المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية حددت تقديم الطلب الاستعجالي الى رئيس المحكمة الإدارية، وبالتالي نكون أمام مسألة الاختصاص في المادة الجبائية هل تعود لقاضي الاستعجال وفقاً لأحكام المادة "923" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أم الى رئيس المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة "146" من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفاذ المعجل

وفقاً لأحكام المادة "935" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تنص على أنه " يترتب الأمر الاستعجالي أثره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه.

فالأوامر الاستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم، وفقاً للفقرة التالية من نفس المادة، فإنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر تنفيذها فور صدورهما، وتنقسم الأوامر الى صنفين:

الصنف الأول لا يجوز الطعن فيه، أما الصنف الثاني قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادتين "936" و "937" من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ - المادة 931 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

² - أنظر المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية - السالف الذكر -

وتعود هذه التفرقة الى حالة الاستعجال القصوى التي يكون عليها محل الأمر الاستعجالي.

ويشترط لقبول الطلب من المكلف بالضريبة في الاستعجال الجبائي دفع الضمانات المقابلة للنظر في الطلب والا يفصل بعدم قبوله بسبب انعدام تقديم الضمانات لقابض الضرائب، وفقا للمادة "158" من قانون الإجراءات الجبائية.

ملخص الفصل الثاني:

لقد تطرقنا في الفصل الثاني ، وعبر مختلف النصوص القانونية ، وكذا الآراء الفقهية وبعض الاجتهادات القضائية الى دراسة الدعوى الاستعجالية في المادة الجبائية من خلال شروط انعقادها ، وصولا الى نطاق وقف تنفيذ قرار مدير الولائي للضرائب وباعتبار أن الدعوى الاستعجالية الجبائية، تتطلب تدخل فوري من القاضي الإداري وهذا من أجل درع الخطر وتحاشي وقوع ضرر على أموال المكلف بالضريبة، أو الخزينة العمومية يصعب تداركها في المستقبل ومن أجل ذلك سن المشرع حلوًا غير مألوفة واستثنائية، تتعلق بالجانب الشكلي والاجرائي ومن بين هاته القواعد المتميزة للإجراءات الأولية من تقديم شكوى الى المدير الولائي للضرائب مع توفرها على جميع شروطها الشكلية واحترام الآجال القانونية لها... والشروط المتعلقة برفع الدعوى وإجراءات السير فيها والسلطة الحقيقية للقاضي الاستعجالي، الضامنة لحقوق المكلف بالضريبة، وكذا طبيعة وسائل القانونية الموضوعة تحت تصرف القاضي، للوصول الى هدف أسمى وهو توفير الحماية الضرورية للمراكز القانونية للمتقاضين، بشكل مؤقت وتحفظي، وباتباع إجراءات سريعة وبسيطة ضمن مهل قصيرة الى غاية الفصل في موضوع النزاع ومن خلال دراستنا لهذا الفصل المتعلق بإجراءات الخاصة بالدعوى الجبائية الاستعجالية، تبين لنا أن المشرع قد اهتم بهذه الدعوى وذلك ما لمسناه عند تحليلنا للنصوص المتعلقة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي أعطى لموضوع الاستعجال في القضاء الإداري حقه من الاهتمام والتجديد مقارنة بقانون الإجراءات المدنية الملغى الذي اتسم بالعمومية وعدم الكفاية في تناوله لموضوع الاستعجال الإداري .

ولقد وفق المشرع الجزائي، عندما أدخل هذه التعديلات الهامة، خاصة في مجال اختصاص وسلطات القاضي الاستعجالي، وبالتالي أزال الكثير من اللبس والغموض حول اختصاص القاضي الاستعجالي وإجراءات سير الدعوى الاستعجالية لاسيما ما تعلق بدعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية، هذه الأخيرة التي تناولها المشرع بشيء من التفصيل، في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

خاتمة

الخاتمة:

منح المشرع الجزائري سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، بدءا بالتظلم الإداري (الشكوى الضريبية) أمام مدير الضرائب بالولاية، والطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وفي مقابل ذلك، منح إدارة الضرائب الحق في إعادة النظر في التقدير، إذا ما تبين أن هذا التقدير كان اجحافا في حق الخزينة العامة ذلك أن جميع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية سواء المتعلقة بوعاء الضريبة أو بتحصيلها قابلة للطعن، وذلك الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الضريبي.

كما أنه فيما يتعلق بإجراءات الطعن أمام القضاء، فقد أخضع المشرع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية وصولا الى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي على درجتين المكرس كنظام يهدف لجعل طرفي القاعدة الجبائية المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في وضعية مريحة وتسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا.

وتتميز الإجراءات الخاصة بالدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري بطبيعة خاصة ومتميزة، فهي تتميز بطابع تفحصي، والاسبقية للكتابة، ومبدأ الوجاهية، ما يسمح من خلال سيرورة الدعوى الجبائية الى تحقيق ضمانات كافية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم تخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوئه الى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

ونجد أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد قد أعطى لموضوع الاستعجال في القضاء الإداري حقه من الاهتمام والتحديد مقارنة بقانون الإجراءات المدنية السابق الذي اتسم بالعمومية وعدم الكفاية في التناول.

فالمشرع الجزائري خصص للدعوى الاستعجالية الإدارية بابا كاملا هو الباب تحت عنوان، في الاستعجال، وهنا عكس ما كان في السابق حيث نص عليها في المادة "171".

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

ولقد وفق المشرع الجزائري، عندما أدخل هذه التعديلات الهامة، خاصة في مجال اختصاص وسلطات القاضي الاستعجالي، وبالتالي أزال الكثير من اللبس والغموض، حول اختصاص القاضي الاستعجالي، وإجراءات سير

الدعوى الاستعجالية لاسيما ما تعلق بدعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية، هذه الأخيرة التي تناولها المشرع بشيء من التفصيل، في ظل قانون الإجراءات المدنية والادارية.

ومن خلال دراستنا لهذا البحث نبدي بعض الملاحظات والاقتراحات التالية:

- إلزام مدير الضرائب بالبت في الشكوى المعروضة عليه وخاصة أن أجل البت قد تم تمديده من (04) أشهر الى (06) أشهر.

- عدم تحديد طبيعة الضمانات الواجب تقديمها من طرف المكلف بالضريبة وتوضيح دور القضاء، في الرقابة على تقدير هذه الضمانات.

- عدم وضوح الإجراءات في رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية كما أنها تتسم بالتعقيد خاصة أثناء التحقيق في الدعوى حيث يلجأ القاضي الى تحقيق إضافي وفي حالة عدم اقتناعه يلجأ الى تحقيق معمق.

- ويجب أن لا يغيب عن أذهاننا، تجاهل الحقيقة العلمية بخصوص عدم تحكم القضاة في المادة الجبائية بسبب عدم وجود حيز معتبر في برنامج التكوين.

- عدم تخصيص فصل خاص بالاستعجال الجبائي، في قانون الإجراءات الجبائية بما يتماشى والأحكام الخاصة بالاستعجال الإداري، المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- وجب على المشرع الجبائي وضع حلول لتسهيل الإجراءات ومحاولة تبسيطها خاصة أمام القاضي الاستعجالي وهذا ضمانا لحماية المكلفين وخاصة الطرف القوي في النزاع يتميز بأنه يتمتع بامتيازات على عكس الطرف الاخر الممثل في المكلف هو الطرف الضعيف.

- استقرار مجلس الدولة في قراراته على مبدأ عدم وقف تنفيذ القرار الضريبي، لأنه من المبادئ الأساسية التي تحكم القانون الضريبي، وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها.

- تكريس مجلس الدولة لفكرة عدم سقوط الخصومة في منازعات الضرائب لأن الخصومة ليست ملكا للخصوم بقدر ماهية ملكا للمحكمة، وهذا تأكيدا لذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون الإداري.

- محاولة انشاء قضاء استعجالي جبائي مستقل، عن القضاء الإداري وهذا لضمان السرعة في الفصل في منازعات الاستعجالية الجبائية، وتكوين قضاة متخصصين في المجال الجبائي، وهذا لكي يتسنى للقاضي أن يفهم عناصر ومعطيات الدعوى المرفوعة أمامه.

وعليه نستخلص أن التحصيل الضريبي يشكل موضوعا في غاية الأهمية نظرا لما تشكله المداخل الضريبية من أهمية على جميع المستويات سواء الاقتصادية أو الاجتماعية إذ بدون عائدات لا يمكن برمجة أي اصلاح أو قيام بأي عملية تنموية كيفما كان نوعها، كما أنها تشكل من الناحية الاجتماعية ضمان الأمن والاستقرار الاجتماعيين وضمان احترام مبادئ العدالة الضريبية والمساواة أمام الأعباء العامة دون المساس بالحقوق والحريات العامة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

أ) الكتب العامة

- أمال يعيش تمام، سلطات القاضي الاداري في توجيه أوامر للادارة، دار النشر والطباعة، الجزائر، سنة، 2011.
- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008) مشورات بغدادي، طبعة ثانية، الجزائر، سنة، 2011.
- محمد صغير بعلي، دعوى الالغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة، 2007.
- نصر الدين هونوي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الادارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة، 2007.
- محمد صغير بعلي، القضاء الاداري مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة، 2008.
- سائح سنقوقة، شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، الجزء الثاني، الطبعة، 2011، عين مليلة، الجزائر، سنة 2011.
- رشيد خولفي، قانون المنازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة، 2011.
- عمار بلغيت، التنفيذ الجبري واشكالاته دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، سنة، 2004.
- طاهري حسين، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، مدعما بالاجتهاد القضائي المقارن، دار الخلدونية، سنة 2005.
- طاهري حسين، شرح وجيز للاجراءات المتبعة في المواد الادارية، دار الخلدونية، سنة، 2005.
- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الادارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، سنة، 2005.

- عمار بوضياف، دعوى الالغاء في قانون الاجراءات المدنية والادارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر، سنة، 2009.

ب) الكتب المتخصصة:

- أحمد فنديس، الضرائب المباشرة، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، سنة، 2014.
- أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، بدون طبعة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة، 2005.
- محمد ابراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في اطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الاسكندرية، سنة، 1998.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، عين مليلة، الجزائر، سنة، 2013.
- طاهري حسين، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، سنة، 2008.
- فريجة حسين، اجراءات المنازعات الصربية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، المسيلة، سنة، 2008.
- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، سنة، 2010.

ثانيا: الرسائل والمذكرات

- بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها في الجزائر (مذكر مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع المؤسسات السياسية والادارية)، كلية الحقوق، قسنطينة، السنة الجامعية، 2007-2008.
- بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية وتطبيقاتها في الجزائر (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع المؤسسات السياسية والادارية)، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية، 2007-2008.
- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري (رسالة ماجستير في قانون الأعمال) كلية الحقوق، جامعة، قسنطينة، السنة الجامعية، 2007.
- مسعود عبد رؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (رسالة ماجستير في الحقوق) كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية، 2010/2011.

- لغويبي أسامة، تسوية المنازعات الجبائية (مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون اداري)، جامعة محمد خيضر، بسكرة السنة الجامعية، 2010-2011.

- لينة زلغي، حل النزاعات الضريبية في التشريع الجزائري (مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري) كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012.

ثالثا: المقالات والنشريات

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

- رؤوف بوسعيدة مني غبولي، شروط رفع الدعوى الاستعجالية لوقف القرار الاداري، الملتقى الرابع، منشور حول القضاء الاستعجال الاداري، معهد العلوم القانونية والادارية، المركز الجامعي الوادي بسكرة، سنة 2011/2001.

رابعا: الكتب باللغة الفرنسية

- Charles debbasch, institution, et droit administratif, t, 2, p, v, f, paris, 1978.

- Patrick gollot, droit du contentieux administratif, Strasbourg, 2010.

خامسا: النصوص القانونية

أ) القوانين العضوية

- القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 الموافق ل 30مايو 1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

ب) القوانين العادية:

- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الاجراء المدنية والادارية الجديد، الجريدة الرسمية العدد 21 مؤرخة في، 2008/04/23.
- القانون رقم 01-21، المعدل والمتمم (2001/12/22)، والمتضمن قانون الاجراءات الجبائية.
- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- القانون رقم 98-02 المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق ل 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة، 2008.

ج) الأوامر:

- الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 08 يونيو 1966، والمتضمن قانون الاجراءات المدنية المعدل.

سادسا: القرارات القضائية

- القرار رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28، عن الغرفة الدارية المحكمة العليا، غير منشور.
- القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07، عن الغرفة الادارية المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد 04، سنة، 1991.
- قرار رقم 69818، الصادر بتاريخ 1993/03/08، الغرفة الادارية بالمحكمة العليا، في قضية مدير الضرائب (م،خ)، قضت بصفة المدير للضرائب باعتباره ممثل الدولة.
- قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة، 2003.
- قرار رقم 18734، الصادر بتاريخ 2004/06/15، غير منشور.

- قرار مجلس الدولة، رقم 0022906، الصادر بتاريخ 2005/10/18، الغرفة الثانية، نقلا عن فضيل كوسة.
- قرار مجلس الدولة، رقم 18415، الصادر بتاريخ 2005/06/21، الغرفة الادارية، نقلا عن فضيل كوسة.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
الاهداء	
شكر وعرفان	
المقدمة	1
الفصل الاول: الأليات القضائية لتسوية المنازعات الضريبية.....	5
المبحث الأول: الاجراءات القضائية المتبعة أمام المحكمة الادارية.....	6
المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الجبائية.....	6
الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة.....	7
الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الادارة.....	13
المطلب الثاني: الاثبات في الدعوى الضريبية " التحقيق في الدعاوى ".....	14
الفرع الأول: اجراءات التحقيق العامة في الدعوى الضريبية.....	15
الفرع الثاني: اجراءات التحقيق الخاصة.....	16
المطلب الثالث: قرار المحكمة الادارية.....	21
الفرع الأول: صدور القرار ومحتواه.....	22
الفرع الثاني: تبليغ القرار واثاره.....	23
المبحث الثاني: التقاضي على مستوى مجلس الدولة.....	26
المطلب الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.....	27
الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة.....	28
الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالمستأنف.....	30

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالشكل والاجراءات وميعاد الاستئناف.....	31
المطلب الثاني: اثار رفع الاستئناف	34
الفرع الأول: عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف.....	34
الفرع الثاني: قرار مجلس الدولة.....	35
ملخص الفصل الأول	41
الفصل الثاني: القضاء الاداري الاستعجالي في المادة الجبائية	40
المبحث الأول: الأحكام العامة المتعلقة بالدعوى الاستعجالية الضريبية	41
المطلب الأول: الشروط المتعلقة بالطلب الاستعجالي	41
الفرع الأول: الشروط الموضوعية لرفع لطلب الاستعجال.....	41
الفرع الثاني: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية.....	47
الفرع الثالث: اجراءات رفع الدعوى الاستعجالية.....	49
المطلب الثاني: الحكم في الدعوى الاستعجالية وأثره على دعوى الموضوع.....	51
الفرع الأول: الحكم في الدعوى الاستعجالية الضريبية.....	52
الفرع الثاني: اثار الحكم على دعوى الموضوع.....	53
الفرع الثالث: استئناف الأمر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع.....	53
المبحث الثاني: حالات الاستعجال في المادة الجبائية	55
المطلب الأول: صلاحية القاضي الاستعجالي في وقف تنفيذ القرارات الادارية.....	55
الفرع الأول: شروط واجراءات وقف التنفيذ للقرارات الادارية.....	56
الفرع الثاني: شساعة مجال تطبيق القضاء الاستعجالي الجبائي	58
المطلب الثاني: طبيعة الأمر الاستعجالي في الدعوى الاستعجالية	67

68.....	الفرع الأول: الأوامر الاستعجالية ذات طابع وقي
68.....	الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية.
69.....	الفرع الثالث: الأوامر الاستعجالية مشمولة بالنفذ المعجل.
71.....	ملخص الفصل الثاني
72.....	الخاتمة
76.....	قائمة المراجع
81.....	الفهرس