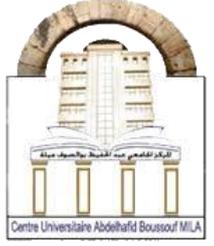


وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميله -  
معهد الحقوق



الرقم التسلسلي : .....

القسم : حقوق

الرمز : .....

الصفحة : قانون عام

التخصص : قانون إداري

مذكرة بعنوان :

اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع  
الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري

تحت إشراف الأستاذة :

إعداد الطلبة :

صرياك مسعودة

مطاعي خالدة

قاجوج هالة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	أستاذ محاضر أ	عديد أمينة
مشرفا و مقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	أستاذ مساعد	صرياك مسعودة
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	أستاذ محاضر أ	بوعزة نظيرة

السنة الجامعية 2024 / 2025





## كلمة شكر و تقدير:

" قال ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا ترضاه  
وأدخلني رحمتك في عبادك الصالحين"

بداية نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع و نصلي ونسلم على  
على سيدنا محمد سيد الخلق.

نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرون على تشرفهم بقراءة و تقييم هذا البحث  
المتواضع و تقويم أخطائنا فلهم منا جزيل الشكر .

كما نتقدم بخالص بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة على هذه المذكرة الدكتورة "صرياك  
مسعودة" التي رافقتنا فيه منذ البداية حتى النهاية ولم تبخل علينا بنصائحها و توجيهاتها التي  
كانت لنا الزاد المعين فكانت نعم المشرفة و الموجهة في إعداد هذه المذكرة.

كما نتوجه بالشكر إلى كل أساتذة كلية الحقوق الذين كان لهم الفضل طيلة مسارنا الدراسي.

إلى كل عائلتنا الكرام التي وفرت لنا أجواء الدراسة داخل البيت و أحاطتنا بعناية و خففت علينا  
متاعب العمل.

وأخيرا نرجو من المولى عزّ وجل عملا موفقا و مشجعا لنا و أن يرزقنا موفورا من العلم والمعرفة و  
أن يجعل النجاح رفيق دروبنا.



## الإهداء

### بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

من قال أنالها نالها  
و أنالها و إن أبت رغما عنها أتيت بها  
لم تكن الرحلة قصيرة و لا ينبغي لها أن تكون  
و لم يكن الحلم قريبا و لا الطريق كان محفوفًا بالتسهيلات  
**لكني فعلتها و نلتها**

أهدي هذا النجاح لنفسي أولا ثم إلى كل من ساندني  
إلى الذي زُيِّنَ إسمي بأجمل الألقاب ، من دعمني بلا حدود و أعطاني  
بلا مقابل إلى من علمني أن الدنيا كفاح و سلاحها العلم و المعرفة  
إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق داعمي الأول في مسيرتي  
ملاذي بعد الله

### أبي العزيز

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها  
و سهلت لي الشدائد بدعائها  
إلى الإنسانية العظيمة التي لطالما تمننت أن  
تقر عينها في يوم كهذا

### أمي حبيبتي

إلى ضلعي الثابت إلى من شددت عضدي بهم إلى خيرة أيامي و صفوتها

## إخوتي

إلى من رأيت بها الأمان حين ضاق بي الزمان  
و رأيت بها القوة التي تحميني من عواصف الحياة  
و الصديقة التي تعيد لروحي توازنها

## أختي حبيبتي

إلى نور العين التي أبصر بها و نبض القلب الذي أحيا به

## صديقاتي العزيزات

إلى الجنود الخفية و الروح النقية التي ساندتني  
إلى الأرواح التي رحلت عن عالمنا لكنها لم ترحل من قلوبنا  
اللهم كما أتممت لي هذا الإنجاز أتمم لي باقي مسيرتي  
" و كانت آخر دعواهم أن الحمد لله ربي العالمين "

إلى فرحة البيت و سروره الكتاكيت "سلسبيل، يحيى، معتز، تسنيم، يونس،  
أنس، أسيد

هَالَتِ



2025

## قائمة المختصرات:

ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائية

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

ص: الصفحة

ن ص: نفس الصفحة

د ب ن: دون بلد النشر

د ت ن: دون تاريخ النشر

ط: الطبعة

# مقدمة



## مقدمة

تُعدُّ الضرائب إحدى أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، باعتبارها الوسيلة الأساسية لتمويل النفقات العامة وضمان استمرارية المرافق العمومية. وقد أصبح النظام الجبائي ركيزةً أساسيةً من ركائز السيادة المالية للدولة، مما استوجب عنايةً تشريعيةً خاصةً من المشرع الجزائري، سواءً على مستوى الإطار القانوني المنظم له أو من حيث آليات التحصيل والمراقبة.

وانطلاقاً من هذه الأهمية، تسعى مختلف الدول إلى وضع أنظمة قانونية متكاملة ومتطورة، تُسهّل فهمها وتطبيقها من قبل المكلفين. ويُعتبر تحصيل الضريبة المرحلة النهائية في المسار الجبائي، حيث تتوج العملية التي تبدأ بتحديد الوعاء الضريبي، مروراً بمرحلة التصفية، وانتهاءً بالتحصيل الفعلي للمبالغ المستحقة. غير أن هذه المرحلة كثيراً ما تواجه إشكالاتٍ عمليةً وقانونيةً، نظراً لطبيعتها الإلزامية التي تفرض على المكلف أداء مبلغ مالي لفائدة الدولة، مما قد يثير منازعاتٍ ضريبيةً، خاصةً في حال اعتبار المكلف أن الإدارة الضريبية قد تجاوزت حدود سلطتها أو أخلت بإجراء قانوني أو انتهكت حقاً من حقوقه.

وفي هذا الإطار، برزت ما يُعرف بـ"منازعات التحصيل الضريبي"، وهي منازعاتٌ تتميز بخصوصيةٍ من حيث الطبيعة والإجراءات، إذ تخضع في بعض جوانبها لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بينما تُحكم في جوانب أخرى بنصوصٍ خاصةٍ واردة في التشريعات الضريبية والمالية، بل وحتى في النصوص التنظيمية.

يتميز النظام الضريبي بثنائيةٍ أساسيةٍ؛ فهو من ناحيةٍ يُشكل مصدراً رئيسياً للإيرادات العامة المولدة للأموال العامة، ومن ناحيةٍ أخرى يُلزم المكلفين بأداء التزاماتٍ ماليةٍ. مما يؤدي إلى تعارض مصالح الطرفين في بعض الأحيان، وينتج عنه منازعاتٍ ضريبيةٍ قد تنور حول مشروعية الضريبة، أو طرق حسابها، أو إجراءات تحصيلها. وقد سعى المشرع الجزائري، كغيره من المشرعين، إلى وضع نصوصٍ قانونيةٍ شاملةٍ تهدف إلى تسوية هذه المنازعات، التي تتسم بالتعقيد والتشابك بسبب تعدد النصوص القانونية وتداخلها، فضلاً عن التعديلات المتكررة التي تطرأ عليها عبر القوانين المالية السنوية.

وتعتمد عملية تحصيل الضرائب على مجموعةٍ من الإجراءات الإدارية والفنية الهادفة إلى نقل الالتزام الضريبي من المكلف إلى الخزينة العامة، مما يُنشئ علاقةً قانونيةً مباشرةً بين الإدارة الضريبية

والمكلف. وقد حرص المشرع الجزائري على تنظيم هذه العملية بوضع ضوابط قانونية دقيقة لتحصيل الديون الضريبية، ضماناً لتحصيل حقوق الدولة دون عوائق. إلا أن عملية التحصيل لا تقتصر على الجانب القانوني الشكلي، بل تمتد لتشمل أبعاداً اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما يجعلها نظاماً متكاملًا ومعقدًا في آن واحد.

وتعدُّ عملية التحصيل الضريبي من الدعائم الأساسية لأي نظام ضريبي ناجح، إذ تمكن الدولة من توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الخدمات العامة كالصحة والتعليم والأمن، بالإضافة إلى مشاريع البنية التحتية وبرامج التنمية المستدامة. ومن ثمَّ، فإن كفاءة التحصيل الضريبي تُعتبر مؤشراً على متانة النظام الضريبي وقدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ومع تطور الاقتصاد وتزايد التحديات المالية، أصبح تحسين عملية التحصيل الضريبي أمراً ضرورياً، إذ يؤدي ضعف التحصيل إلى عجز في الموازنة العامة، مما ينعكس سلباً على جودة الخدمات المقدمة للمواطنين. لذا تعمل الحكومات على تطوير آليات التحصيل، كرقمنة النظام الضريبي، وتبسيط الإجراءات الإدارية، وتعزيز الشفافية، إلى جانب تنظيم حملات التوعية لتثقيف المكلفين بأهمية الالتزام الضريبي.

كما تقوم الدولة بين الحين والآخر بمراجعة التشريعات الضريبية وتحديثها لمواكبة المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. ويشمل ذلك إصلاح الإدارة الضريبية، وتدريب كوادرها، واعتماد أدوات تحليل البيانات لمكافحة التهرب الضريبي، مما يسهم في رفع معدلات التحصيل وتحقيق العدالة الجبائية.

#### أهمية الموضوع:

ولا تقتصر أهمية التحصيل الضريبي على الجانب المالي فحسب، بل تمتد إلى تعزيز الثقة بين الدولة والمكلفين، عبر إشراك المجتمع في العملية الضريبية وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، مما يسهم في بناء علاقة تعاقدية قائمة على الالتزام الطوعي والعدالة الضريبية، بالإضافة إلى أن عملية التحصيل الضريبي تكتسي أهمية قصوى بالنسبة لمداخل الميزانية العامة للدولة، باعتبار الضرائب من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة وجماعتها المحلية من أجل تحقيق المنفعة العامة، كذلك تعدد التعديلات و تنوع النصوص و الأحكام الجبائية التي تنظم عمليات التحصيل الضريبي و الفصل في منازعاتها مما يجعل الغموض يكتنف هذا المجال الحيوي مما يجعله موضوعاً مهماً يستحق الدراسة والبحث.

#### أسباب اختيار الموضوع:

وأهم ما دفع بنا لاختيار الموضوع جملة من المبررات الذاتية و الموضوعية:

**المبررات الذاتية:** تعود المبررات الذاتية لاختيار هذا الموضوع إلى الرغبة الشخصية في التعمق في دراسة منازعات التحصيل الضريبي من حيث الإجراءات المستعملة والضمانات القانونية في حل النزاع، بالإضافة إلى الواقع العلمي المعقد في مجال تسوية المنازعات الضريبية و تأثيرها على الذمة المالية للمكلفين بالضريبة من جهة والقوة الاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

**المبررات الموضوعية:** تعود المبررات الموضوعية لاختيار هذا الموضوع ازدياد حجم المنازعات الجبائية خاصة مع انتهاج الجزائر سياسة اقتصاد السوق، بالإضافة إلى كون هذا الموضوع من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجتها، بالإضافة إلى قلة اهتمام الفقه بدراسة هذا الموضوع حيث لا نجد وفرة الدراسات و الكتابات المتخصصة رغم أهميته البالغة، أيضا بسبب التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني والتي يتطلب الاعتماد أكثر فأكثر على الموارد الجبائية لتمويل الخزينة العامة.

#### **الصعوبات التي واجهتنا:**

و كأى بحث لم يخلو بحثنا من الصعوبات لعل أهمها:

- ندرة المراجع المتخصصة المتعلقة بإجراءات منازعات التحصيل.
- تعقيد النصوص القانونية و صعوبة فهم بعض مواد القوانين الجبائية.
- قلة المنازعات في التحصيل الضريبي في ولاية ميله سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى القضاء.
- قلة دراسات سابقة في هذا الموضوع.

#### **أهداف الدراسة:**

ولعل أهم الأهداف المرجو التوصل إليها هي تحليل الإجراءات المعتمدة في حل هذه المنازعات وكذا إبراز الإطار القانوني المنظم لمنازعات التحصيل الضريبي في الجزائر وتنبية المتعامل مع الإدارة (المكلف بالضريبة) إلى الضمانات الممنوحة له بموجب القانون خاصة، كذلك معرفة مدى تطبيق النصوص و الإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي، ومدى نجاعتها في تسوية سواء إداريا أو قضائيا، بالإضافة إلى فسح المجال أمام كل متهم للتعرف على هذا الموضوع وزيادة نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وكذلك بيان أطراف النزاع الضريبي و طرق إنهاؤها إداريا و قضائيا مع محاولة شرح أهم مراحل تسوية هذا النزاع من النزاعات.

## إشكالية البحث:

وقد حاولنا دراسة موضوعنا من خلال الإجابة على الإشكاليات التي يطرحها موضوع إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري فأشكالية هذا الموضوع عديدة و متنوعة لما لهذا الموضوع من أهمية على الصعيد النظري و القانوني لذلك فسيتم طرح الإشكالية التالية: ما مدى فعالية الضمانات والإجراءات القانونية المتبعة في تسوية المنازعات الضريبية بين المكلفين و الإدارة الضريبية و خصوصا في إطار التقاضي أمام القضاء؟

و تثير الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية ذات الطابع الجزئي و الدقيق ولعل أهمها:

- ما مكانة التظلم الإداري في مجال منازعات التحصيل الضريبي؟
- في ما تتمثل الخطوات الإجرائية لتحريك الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية؟
- ماهي الآليات القضائية المتبعة أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة و القضاء الاستعجالي؟

## المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية تم اعتماد المنهج التحليلي والوصفي وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا وكذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي، وذلك بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وقانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بالشكل الذي يجعلنا نبين مدى كفايتها وفعاليتها في التسوية الإدارية والقضائية وكذا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## خطة البحث:

ووفقا للخطة الثنائية قسمنا من خلالها بحثنا إلى فصلين الفصل خصصنا الفصل الأول إلى تسوية منازعات التحصيل أمام الإدارة و الذي تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول حيث تطرقنا فيه إلى الشكاية أمام إدارة الضرائب أما المبحث الثاني التحقيق في الشكاية والفصل فيها وخصصنا الفصل الثاني لتسوية منازعات التحصيل أمام القضاء والذي تم تقسيم إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الخطوات الإجرائية لتحريك الدعوى القضائية في المنازعة الضريبية أما المبحث الثاني تطرقنا إلى آليات الطعن ضد الأحكام الابتدائية في المنازعات الضريبية.

## الفصل الأول

تسوية منازعات التحصيل الضريبي امام الإدارة



## الفصل الأول :تسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام الادارة

## تمهيد :

و قد منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة فرصة تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب فيما يتعلق بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو العقوبات التي تفرضها الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، وذلك طبقا للمادة 70 من قانون الإجراءات المدنية<sup>1</sup> ، بحيث توجه الشكوى الى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التي تتبع مكان فرض الضريبة. تنشأ النزاعات المتعلقة بتحصيل الضرائب عندما يطعن دافع الضرائب في التحصيل الإلزامي أو في مستندات التنفيذ التي تستخدمها إدارة الضرائب لهذا الغرض. ولذلك، يتعلق موضوع نزاعات التحصيل إما بالشرعية الشكلية لعملية التنفيذ أو بالاعتراضات على إجراءات البيع<sup>2</sup>.

فبعد فرض الضريبة و تقديرها تبدأ الادارة الضريبية في تطبيق اجراءات تحصيل هذه الضريبة وفق القواعد القانونية المطبقة ، و من أجل معرفة طريقة سير الادارة الضريبية في عمليات التحصيل و سنتطرق فيما يلي إلى أهم الاجراءات لتسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام الإدارة حيث سنتناول في المبحث الأول الشكاية أمام إدارة الضرائب وفي المبحث الثاني إلى التحقيق و الفصل في الشكوى .

<sup>1</sup> المادة 70 من ق إ ج " تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة .....أو تنظيمي "  
<sup>2</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الاداري ،كلية الحقوق ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، 2018، ص27

## المبحث الأول : الشكاية أمام ادارة الضرائب

دائماً ما يكون المكلف بالضريبة في مواجهة الادارة الضريبية ، التي قد تقع في الخطأ أحيانا في تحديد الوعاء الضريبي، أو في تقدير الضرائب و تحصيلها ، كما من الممكن أن تكون متعسفة في حقه أثناء ادائها لوظيفتها القانونية ، الأمر الذي يؤدي على الأرجح الى وقوع نزاع ضريبي بينهما <sup>1</sup> . فالمكلف بالضريبة يلجأ الى ادارة الضرائب " بتقديم شكواه المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الأخطاء المرتكبة .....الخ" <sup>2</sup>

لذا فانه قد يكون من المفيد للطرفين أي المكلف بالضريبة و الادارة الضريبية حسم الخلاف القائم بينهما في مرحلة أولى و من هنا تظهر أهمية الشكوى كأحد أشكال التسوية البديلة للمنازعة الضريبية أمام القضاء .<sup>3</sup>

في هذا النزاع لا يكون المكلف بالضريبة عادة في نفس مركز الادارة الضريبية ، فحالة اختلال التوازن بينهما ظاهرة للعيان ، وهذا أمر طبيعي ، فالإدارة تقف في مركز أعلى و ديونها اتجاه المكلف بالضريبة ديون ممتازة تحصل بالأولوية و تتقدم على غيرها .<sup>4</sup>

يدرك المشرع جيدا هذه العلاقة بين طرفين متناقضين في مصالحهما و أهدافهما ، لهذا سعى الى إعادة التوازن بينهما و منع تعسف الادارة ، فأمد المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات القانونية التي ابتغى من ورائها حمايته من هذا التعسف المحتمل .<sup>5</sup>

### المطلب الأول : شروط الشكاية

منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى .

و هي شرط جوهرى حتى يحفظ المكلف بالضريبة حقه في اللجوء للقضاء تحت طائلة رفض دعواه و لكنه حدد له نطاق معين تقدم فيه .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زعبي عمار سلطاني أمانة ، الشكوى الضريبية :ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الادارة ،مجلة الفكر القانوني و السياسي ، جامعة الوادي ، مجلد 4 ، العدد 2 ، 04 نوفمبر 2020 ، ص 2

<sup>2</sup> أنظر المادة 110 من قانون الاجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 ، من القانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية سنة 2002 ، الجريدة الرسمية العدد 79 .

<sup>3</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص28.

<sup>4</sup> زعبي عمار سلطاني أمانة ، الشكوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، المرجع السابق ، ص 2

<sup>5</sup> زعبي عمار، سلطاني أمانة ،المرجع نفسه ، ص2 .

نصت المادة 71 من ق ا ج على وجوب توجيه الشكاوى ادارة الضرائب ، و لم تحدد هذه المادة نوع مين من الضرائب ، و لأن ق ا ج يعتبر قانونا عاما للقوانين الضريبية جميعا فانه يمكننا القول أن جميع الشكاوى في أي نوع من أنواع الضرائب الواردة في القوانين الخاصة معنية بهذا الاجراء ، " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم والحقوق و الغرامات ، حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، ويسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة " .<sup>2</sup>

قد أشتراط لقبول الشكاية الضريبة توفر شروط يجب مراعاتها بشأن الشكاية الضريبية و يمكن تصنيفها و اجمالها في مجموعة من الشروط الشكلية تتعلق بشكل الشكاية و مجموعة من الشروط الموضوعية تتعلق بمحتوى الشكاية و موضوعها .

#### الفرع الأول : الشروط الشكلية للشكاية

الشكوى الضريبية تتمثل في مجموعة من القواعد التي لا بد من اتباعها لطلب بعض الحقوق أو من أجل تسوية وضعيات قانونية .<sup>3</sup>

و أيضا يمكننا القول أن الشكوى هي مجرد رسالة يكتبها المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب يبين فيها طبيعة الضريبة محل النزاع .<sup>4</sup>

نصت المادة 73 من ق ا ج على : "

1. يجب أن تكون الشكاوى فردية . غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا ، و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة ، أن يقدموا شكوى جماعية .
  2. لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع .
  3. يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .
  4. تحت طائلة عدم القبول ، يجب أن تتضمن كل شكوى :
- . ذكر الضريبة المعترض عليها .

<sup>1</sup>كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص89

<sup>2</sup> أنظر الى نص المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>3</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر،الجزائر،2010، ص116،

<sup>4</sup> طاهري حسين ، المنازعات الضريبية "شرح لقانون الإجراءات الجبائية " ، دار الخلدونية ،طبعة منقحة 2007 ،ص10

• بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إظهار الإنذار . و في هذه الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع

- عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف .
- توقيع صاحبها باليد ..... " . 1

#### أولا : أن تكون الشكوى فردية

و المقصود أنه كل شكاية تتعلق بمكلف واحد ، لا أن تكون تشمل عدة مكلفين كأن يقوم مجموعة من المكلفين الذين ينتمون لجماعة مهنية معينة بتقديم شكوى جماعية بخصوص الضريبة التي صدرت بحقهم من طرف إدارة الضرائب<sup>2</sup>

حيث يطلب المكلف بالضريبة إما :

- الاعتراض على إجراءات المتابعة .
- الاعتراض على التحصيل الجبري .<sup>3</sup>
- طلب إرجاء الدفع .<sup>4</sup>
- طلب استرداد المحجوزات .<sup>5</sup>

و يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة بصفة جماعية و كذلك أعضاء شركات الأشخاص عندما يحتجون على الضريبة المفروضة على شركتهم تقديم شكوى جماعية كما نصت المادة 73 من ق إ ج المذكورة سابقا .<sup>6</sup>

#### ثانيا : لا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع

أي أن تقديم شكوى ضريبية إلى الجهة المختصة لا يتطلب دفع رسوم الطابع المالي أو الدمغة ، أي أنها مجانية من حيث رسوم الطابع .

#### ثالثا : يجب أن تقدم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة

<sup>1</sup> أنظر نص المادة 73 من ق إ ج .  
<sup>2</sup> ملال إيمان ، منازعات الوعاء الضريبي "المرحلة الإدارية" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الدكتور الطاهر مولاي ، سعيدة ، 2020 ، ص 28  
<sup>3</sup> أنظر الى المادة 153 من ق إ ج .  
<sup>4</sup> أنظر الى المادة 74 من ق إ ج .  
<sup>5</sup> أنظر إلى المادة 154 من ق أ ج .  
<sup>6</sup> زعبي عمار سلطاني آمنة، الشكوى الضريبية ضمانا للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة ، المرجع السابق ، ص 6

و يقصد به مكان فرض الضريبة و الموحى إليه في نص المادة 73 من ق إ ج المذكورة سابقا .  
ويهدف هذا الشرط إلى تجنب تداخل المسؤوليات الإقليمية بين هيئات تحصيل الضرائب عندما يتعلق الأمر بالتحقيق في النزاعات ، لا يحدث هذا التداخل إلا في الإطار الهيكلي الحالي عندما تكون هناك عدة سلطات ضريبية ومكاتب ضرائب متجاورة داخل مديرية إقليمية واحدة مسؤولة عن فحص شكاوى دافعي الضرائب لهذه المكاتب وهذا هو الحال فقط في هذه الحالة المحددة .<sup>1</sup>

قد ترتبط شكاوى من دافع ضرائب واحد باختصاص عدة مراكز ضريبية ، لذلك ينبغي التعامل مع كل شكاوى تتعلق بالضرائب المفروضة من قبل كل مركز أو مركز محلي على حدة . ويكتسب هذا الأمر أهمية خاصة عندما لا تندرج الضرائب محل النزاع ضمن نطاق الاختصاص نفسه ، على سبيل المثال إذا كان مركز الضرائب يفرض بعض الضرائب بينما يفرض المركز المحلي ضرائب أخرى .<sup>2</sup>

#### رابعا : وجوب تعيين موطن المشتكى

يجب على أي مُشتكى أو مُستأنف مقيم في الخارج أن يُنشئ مقر إقامة قانوني في الجزائر في حال قيام أي كيان أجنبي بعمليات في الجزائر، فإنه يُصبح خاضعاً لضريبة القيمة المضافة ، وبالتالي يُطلب من هذه الكيانات تعيين ممثل مقيم في الجزائر للتواصل مع إدارة الضرائب، والذي يكون مسؤولاً عن جميع الإجراءات التي تتخذها الكيانات بشأن الضريبة المذكورة بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى، نشير إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي .<sup>3</sup>

#### خامسا : وجوب التوقيع على الشكاوى

وفقاً للمادة 75 من ق إ ج ، يجب أن يوقع المكلف شخصياً على الشكاوى، ما لم تكن هناك توكيل رسمي، في هذه الحالات يُشترط تقديم توكيل رسمي مُحَرَّر قانوناً، ويُقدم إلى الجهات المختصة دون الخضوع لرسوم الدمغة أو إجراءات التسجيل، مع ذلك تجدر الإشارة إلى أن المحامي الذي يمثل المكلف غير مُلزم بتقديم هذا التوكيل الرسمي .<sup>4</sup>

#### سادسا : تحديد و إثبات الضريبة محل الشكاوى

على المُشتكى تحت طائلة عدم القبول أن يُحدد في تظلمه الضريبة المعنية، وأن يُقدم الإشعار الذي يُثبت مديونيته ، وإذا تعذر ذلك فعليه أن يُشير إلى رقم المادة من الجدول الذي سُجِّلت فيه هذه

<sup>1</sup> ملال إيمان ، منازعات الوعاء الضريبي "المرحلة الإدارية" ، المرجع السابق ، ص 30 .

<sup>2</sup> ملال إيمان ، المرجع نفسه، ص 30 و 31 .

<sup>3</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص 31 .

<sup>4</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة المرجع نفسه ، ن ص .

الضريبة ، كما يجب أن تُرفق بالشكوى مستندات تُثبت المبالغ المُقتطعة أو المدفوعة في الحالات التي لا تستلزم وضع جدول تحصيل للضريبة، وذلك وفقاً للمادة 4/73 من ق إ ج<sup>1</sup>.

سابعاً : الكتابة

لم يُنص صراحةً على شرط تقديم شكوى كتابية، إذ لا فائدة من تشريعها ، ويعود ذلك إلى أنها مستمدة بطبيعتها من الشرط المحدد المتمثل في توقيع الشكوى بخط اليد، وعدم خضوعها لرسوم الطابع، كما هو موضح في المادتين 2/73 و 4 من ق إ ج<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للشكاية**

بالإضافة إلى الشروط الشكلية التي وضعها المشرع لصحة الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، هناك شروط جوهرية يجب استيفاؤها لاعتبار الشكوى الضريبية صحيحة . تتعلق هذه الشروط بالدفع و الطلبات التي يقدمها دافع الضرائب و الآجال القانونية الواجب احترامها، والتي سيتم شرحها بالتفصيل في الأقسام التالية :

**أولاً : إلزامية تضمين الشكاية الضريبية للدفع**

ينص القانون على أن الشكوى الضريبية يجب أن تتضمن دفعاً متنوعاً، تشير إلى المطالبات التي يقدمها دافع الضريبة لتبرير حقوقه أو للطعن في تقدير الإدارة. وتنقسم هذه الدفع إلى نوعين: دفع شكلية ودفع موضوعية .

**1 . الدفع الشكالية :**

و هي الدفع المتعلقة بالمتابعة الإجرائية ، كما هو الحال عندما تُجري إدارة الضرائب عمليات تدقيق مفاجئة على دافعي الضرائب دون إخطار مسبق أو إبلاغهم بالتحقيق. تُخالف هذه الممارسة الأحكام القانونية التي تُنظم الإجراءات الإلزامية الواجب الالتزام بها<sup>3</sup>.

**2 . الدفع الموضوعية :**

تتعلق هذه الفئة من الدفع بالأخطاء الجوهرية التي ترتكبها إدارة الضرائب أثناء تقدير أو تحصيل الضرائب. قد تشمل هذه الأخطاء سوء تقدير مبالغ الضرائب أو عدم دقة تحديد القاعدة الضريبية، من بين أمور أخرى. ويمكن تلخيص أنواع الأخطاء التي ترتكبها إدارة الضرائب على النحو التالي :

<sup>1</sup> ملال إيمان ، منازعات الوعاء الضريبي " المرحلة الإدارية " ، المرجع السابق ، ص 31 ،

<sup>2</sup> أنظر إلى المادة 73 من ق إ ج .

<sup>3</sup> شيعاوي وفاء ، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة ،مجلة بحوث ،العدد 11، جزء 2، جوان 2017 ،ص 294.

أ : الخطأ المادي البسيط :

خطأ واضح و جلي قد ترتكبه إدارة الضرائب بحق دافع الضرائب ، قد يشمل ذلك حساباً خاطئاً لمبلغ الضريبة أو تطبيق نسبة مئوية مخالفة لما هو منصوص عليه في القانون .<sup>1</sup>

ب : الخطأ في تقييم القاعدة الضريبية

يقع الخطأ في تقدير القاعدة الضريبية عندما تُصوغ الهيئة تقديراتها بناءً على الوضع السابق للأصول في هذه الحالات ، يُراجع المكلف تقدير الهيئة ويطلب تعديله ليعكس الوضع الحالي للأصول، الذي تغيّر بمرور الوقت واعتماده أساساً للضريبة .<sup>2</sup>

يمكن للمكلف بالضريبة في هذه الحالات تقديم شكوى للإدارة الضريبية ، و مناقشتها في ما يدعيه كتابة أو شفاهة .

- المناقشة الشفاهية :

إن الحق في إجراء مناقشة شفوية للاعتراض ليس مجرد استنتاج مُستمد من طبيعة وجوهر التحقيق المحاسبي، الذي يستلزم وجود المحقق في مكان دافع الضرائب. بل إن هذا الضمان مُعترف به ومُدرج في التشريعات الضريبية لمختلف الولايات القضائية في الدول المتقدمة اقتصادياً غالباً ما يُعبّر عن هذا الحق بشكل مباشر وصريح، بينما في الدول النامية، مثل الجزائر، قد ينعكس بشكل ضمني. إن التركيز الذي تُولىه التشريعات الضريبية على وجود المحقق في مقر دافع الضرائب أثناء التحقيق، مما يضمن حواراً شفهيّاً بين الطرفين، يُعززه ترسيخ حق آخر لدافع الضرائب. يسمح هذا الحق لدافع الضرائب بالاستعانة بمستشار أو شخص من اختياره لمرافقته في جميع مراحل التحقيق. يُسهّل هذا الحكم حواراً موسّعاً مع مسؤولي إدارة الضرائب، ويُعزز درجة من التوازن بين الأطراف، لا سيما في الدفاع عن مصالح دافع الضرائب في ظل تعقيدات إجراءات قانون الضرائب. إن الخبرة والتجربة التي يتمتع بها المستشار في المجال الضريبي يمكن أن تساعد في تحديد الأخطاء التي ترتكبها إدارة الضرائب .<sup>3</sup> وبالرجوع الى نص المادة 20/20 و مكرر و المادة 21 من ق إ ج ، نجد أن

المشرع الجزائري قد حاول على الأقل تكريس مبدأ الوجاهية والمناقشة الشفاهية بين أطراف العلاقة

<sup>1</sup>بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012 ص 52

<sup>2</sup> زعبي عمار ، سلطاني أمّنة ، الشكوى الضريبية ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة ، المرجع السابق ، ص 9

<sup>3</sup> سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 47 ، جوان

الضريبية<sup>1</sup>.

## 1 - المناقشة الكتابية :

ينبع ضمان مناقشات المعارضة الرسمية أو الكتابية من الطلبات التي تقدمها إدارة الضرائب إلى دافع الضرائب قيد التحقيق، تهدف هذه الطلبات إلى الحصول على معلومات أو توضيحات أو مبررات تتعلق بالإقرارات الضريبية التي يقدمها دافع الضرائب، وقد أتاحت الجهود المبذولة لوضع وتحديث القواعد المنظمة لمناقشات المعارضة الرسمية، كما سنتها التشريعات الضريبية فرصاً كبيرة لمثل هذه المناقشات، وقد أدى ذلك إلى تنويع الطلبات الكتابية المستخدمة من حيث الشكل والمضمون ومن أهم الطلبات الكتابية التي تستخدمها إدارة الضرائب خلال التحقيقات الضريبية طلب المعلومات، ويوجه هذا الطلب إلى دافع الضرائب لتقديم معلومات تُمكن إدارة الضرائب من التحقق من دقة البيانات الواردة في إقراراته. والهدف هو إزالة الغموض بشأن نقاط محددة مدرجة في بيانات دافع الضرائب والتي غالباً ما تنشأ أثناء معاملات تجارية معينة أو صفقات غير مُبلغ عنها أو تتعلق بأصول دافع الضرائب أو عناصر دخله وهذا ينطبق بشكل خاص على الحالات التي توجد فيها تناقضات كبيرة في الإيرادات التي أبلغ عنها دافع الضرائب على مدى سنوات معينة<sup>2</sup>.

## ثانياً : إلزامية تضمين الشكوى الضريبية الطلبات

بالإضافة إلى الدفع التي يشترط المشرع تضمينها في الشكوى الضريبية، يُلزم القانون أيضاً بأن تتضمن الشكوى الضريبية طلباتٍ مختلفة لتوضيح ما هو مُتوقع من الإدارة الضريبية، من بين الطلبات التي يُمكن للمكلف تقديمها إلى الهيئة الضريبية طلب تأجيل سداد الضرائب المُتنازع عليها، ولقبول طلب التأجيل هذا يجب على المكلف استيفاء الشروط التالية :

يجب الالتزام بتقديم الشكوى بالمواعيد والشروط القانونية المحددة، يجب أن تُبين الشكوى صراحةً المبلغ المتنازع عليه الذي يرغب المشتكي في تأجيل سداده. بالإضافة إلى ذلك من الضروري تحديد القيمة، أو على الأقل، تحديد المعايير المستخدمة لحساب التخفيض. يجب إبلاغ المُحصّل المسؤول، من خلال خطاب رسمي، بنية المشتكي تأجيل سداد الضريبة المتنازع عليها علاوة على ذلك يجب

<sup>1</sup> أنظر إلى المواد 20 و 20 مكرر و 21 من ق إ ج .

<sup>2</sup> سعدي عبد الحليم، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، المرجع السابق، ص 194-195.

تقديم ضمانات محددة لتغطية مبلغ الضريبة الذي يجوز تمديد مواعيد سداده. يجوز أن يتعلق الطلب المقدم من دافع الضرائب أيضاً بإلغاء الضريبة.<sup>1</sup>

بعد مراجعة الإدارة للشكوى الضريبية يُتوقع صدور أحد القرارات التالية: رفض الشكوى المقدمة من المكلف إذا لم تستند إلى أساس قانوني منح تخفيض كامل للمشتكي، مما يُبرئ ذمته من الدين، منح تخفيض جزئي أي استجابة الإدارة الضريبية لبعض طلبات المكلف ، بالإضافة إلى ذلك يحق للمكلف طلب استرداد المبلغ المدفوع وأي أصول محجوزة، والتي يجب تقديمها إلى الإدارة الضريبية قبل أي مزاد علني، في حال عدم سداده التزاماته خلال المدة الممنوحة له أو عدم حصوله على تمديد من الجهة الرقابية .<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : آجال تقديم الشكاية

وضع المشرع الجزائري إجراءات لتقديم الاعتراضات مع تحديد آجالها ، وينص قانون الإجراءات الضريبية على وجوب تقديم الاعتراضات والطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى السلطات الضريبية المختصة ضمن آجال محددة .<sup>3</sup>

" 1- مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

2 - ينقضي أجل الشكاوى في:

-31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها .  
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار .

3 - عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول ، تقدم الشكاوى :

<sup>1</sup> زعبي عمار ، سلطاني أمنة ، الشكاوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة ، المرجع السابق ، ص 9 ، 10 .

<sup>2</sup> زعبي عمار، سلطاني أمنة، المرجع نفسه ، ص 10 .

<sup>3</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، إجراءات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الضريبي، المرجع السابق ، ص 33 .

• إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات ، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر .

• إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها ، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى .<sup>1</sup>

يجب توجيه الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم التي أعدتها إدارة الضرائب، حسب الاقتضاء إلى مدير الشركات الكبرى أو إلى مدير الضرائب بالولاية المقابلة لموقع المسؤولية الضريبية .<sup>2</sup>

يمكن أن تتخذ هذه الشكاوى شكلين:

إما اعتراضاً على إجراءات المتابعة وذلك بالطعن حصرياً في قانونية الطريقة المتبعة، أو اعتراضاً على التحصيل الإجباري وذلك بالطعن في وجود التزام بسداد مبلغ الدين وصحة المبلغ المطالب به . إضافةً إلى ذلك قد تكون هناك أسباب أخرى تتعلق بالقاعدة الضريبية وحساب الضريبة .<sup>3</sup> يجب تقديم طلب استرداد المواد المحجوزة مشفوعاً بجميع الأدلة ذات الصلة، تحت طائلة البطلان، خلال شهر واحد من تاريخ إخطار مقدم الطلب بالحجز ويُسلم إيصال استلام الطلب إلى المكلف المعترض على الحجز .<sup>4</sup>

و قد أكد قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بموجب قرار بتاريخ 26 - 06 - 1985 ( قضية خ ، ع ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان ) ، حيث جاء في نص القرار أنه : " وفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدّد دينه الضريبي بتاريخ 26 - 01 - 1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28 - 12 - 1981 ، حيث أن طلب التخفيض لم يقدّم إلّا بتاريخ 23 - 08 - 1983 ، أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً المحدد أساساً في 31 - 12 - 1982 " <sup>5</sup>

<sup>1</sup> أنظر إلى نص المادة 72 من ق إ ج .

<sup>2</sup> أنظر إلى المادتين ق إ ج . 1/153

<sup>3</sup> من ق إ ج . 2/ 153 أنظر إلى المادة

<sup>4</sup> أنظر إلى المادة 2/ 154 من ق إ ج .

<sup>5</sup> قرار صادر عن المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، المؤرخ في 26 جوان 1985 ، قضية (خ ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان .

لنتتهي المحكمة العليا إلى المصادقة على قرار المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى لورودها خارج الآجال القانونية ، بالمقابل إذا تعلق الأمر بالضرائب المقتطعة من المصدر كالاقتطاع من المرتبات و الأجور .<sup>1</sup>

و هنالك آجال استثنائية لتقديم الشكاية و تتمثل في :

عند حدوث خطأ في توجيه الإنذارات

حالة الخطأ و الازدواج الضريبي في فرض الضريبة

الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل

حالة تقييم رقم الأعمال بالنسبة للخاضعين للضريبة الجزافية .<sup>2</sup>

**المطلب الثاني : أهداف الشكوى**

منح للمكلف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية و هذا يظهر من خلال اعتراضه على إجراءات التحصيل وطلب إيقافها، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال الفرعين التاليين:

**الفرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة**

هو طعن إداري يقدمه المكلف بالضريبة ضد إجراءات التحصيل الجبري التي تباشرها الإدارة الجبائية، مثل الحجز، البيع بالمزاد، أو التنبيه بالدفع، وذلك عندما يرى أن هذه الإجراءات غير قانونية أو تمت دون احترام الضوابط الشكلية أو الآجال القانونية .

**أولا : الأساس القانوني للاعتراض**

ينظم قانون الاجراءات الجبائية هذا النوع من الاعتراضات في :

" تعرف الاعتراض على اجراءات المتابعة بأنه طعن في الشكل القانوني لاجراء المتابعة أو في التحصيل الجبري دون المساس بوعاء الضريبة " <sup>3</sup>

" تحدد شروط تقديم الاعتراض، منها ضرورة تقديمه خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ الإجراء محل

الاعتراض " <sup>4</sup>

<sup>1</sup> أنظر المادة 72 فقرة 3 من ق إ ج .

<sup>2</sup>قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق جامعة أكلي محمد الحاج بويرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، 2014 – 2015 ، ص 28 – 83 .

<sup>3</sup> أنظر إلى المادة 153 من ق إ ج .

<sup>4</sup> أنظر إلى المادة 153 مكرر من ق إ ج .

" تلزم الإدارة الجبائية بالرد على الاعتراض خلال شهرين من تاريخ استلامه " <sup>1</sup> .  
 " توضح أن الاعتراض يمكن أن يُقدّم من قبل المكلف بالضريبة أو من قبل المتضامنين معه " <sup>2</sup> .

### 1: شروط تقديم الاعتراض

الآجال: يجب تقديم الاعتراض خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ الإجراء محل الاعتراض .  
 الجهة المختصة: يُقدّم الاعتراض إلى مدير الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، حسب الحالة .  
 الرد على الاعتراض: يتعين على الإدارة الجبائية الرد على الاعتراض خلال شهرين من تاريخ استلامه.

### 2: الآثار القانونية للاعتراض

تعليق إجراءات التنفيذ حيث أنه بمجرد اعتراض قانوني و مقبول يتم تعليق إجراءات التحصيل الجبري إلى غاية الفصل في الاعتراض <sup>3</sup> .  
 إلزام الإدارة الجبائية بالرد في آجال محددة حيث أن عليها الرد خلال شهرين من تاريخ استلامه <sup>4</sup> .

### ثانيا : الاعتراض على سند التحصيل

" تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة ، تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه " <sup>5</sup> .

### 1 : وجود عيب شكلي

و ذلك قضت به المحكمة العليا في قرارها تحت رقم 62575 الصادر بتاريخ 27-01-1991 في قضية ( ز م ) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية <sup>6</sup> .

اعتُبر الإجراء غير قانوني عندما بدأت مصلحة الضرائب تحصيل الضريبة في محل إقامة المكلف السابق ، وذلك لأن المكلف غيّر محل إقامته وأبلغ مصلحة الضرائب بذلك في الوقت المناسب وبالتالي فإن إجراءات التحصيل معيبة، مما أدى إلى إعفاء المكلف بالكامل من مبلغ

<sup>1</sup> من ق إ ج . أنظر إلى المادة 153 مكرر 1

<sup>2</sup> أنظر إلى المادة 153 مكرر 4 من ق إ ج .

<sup>3</sup> أنظر إلى المادة 153 مكرر 2 من ق إ ج .

<sup>4</sup> أنظر إلى المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج .

<sup>5</sup> أنظر إلى المادة 153 مكرر من ق إ ج .

<sup>6</sup> أنظر قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 62575 ، الصادر بتاريخ 27 - 02 - 1991 ، قضية ( ز م ) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية .

الضريبة المفروضة عليه، والتي كانت خاضعة للتحصيل، نظراً لأن مقدم الطلب قد أبلغ مفتشية الضرائب رسمياً عن محل إقامته الجديد.<sup>1</sup>

## 2 : إلزامية احترام الآجال

على المكلف الراغب في الاعتراض على وثيقة التحصيل تقديم شكوى إلى مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب الإقليمي التابع للمحصل الذي باشر إجراءات التنفيذ خلال شهرين من تاريخ إخطاره بهذه الوثيقة ، كما يحق للمكلف رفع دعوى قضائية ضد المحاسب المسؤول عن الحجز أمام الدائرة الإدارية بالمحكمة الإدارية بعد انقضاء مهلة رئيس الدائرة للرد على طلبه، أو خلال شهرين من تاريخ إخطاره بقرار رئيس الدائرة ، تجدر الإشارة إلى أن هذه الدعوى لا تُعلق الالتزام بالسداد؛ لذا، يُطلب من المكلف تقديم ضمانات كافية لتغطية الدين المطالب به أو سداه .<sup>2</sup>

## الفرع الثاني : طلب تأجيل الدفع

لا يُوقف نزاع المكلف مع إدارة الضرائب بشأن تقدير الضرائب أو إجراءات الدفع، أيًا كانت طبيعة النزاع و تكون عملية الدفع إلا بأمر من قاضي الأمور المستعجلة. ورغم الامتيازات التي منحها التشريع الضريبي للمحصل للقيام بجميع إجراءات تحصيل ديون الخزنة العامة المستحقة على المكلف، إلا أن هذه الإجراءات لا تزال خاضعة لرقابة القاضي الإداري ، ويتجلى هذا الرقابة في مدى التزام المحصل بالإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذارات ومباشرة إجراءات التحصيل .<sup>3</sup>

و اعطى المشرع حق الاعتراض على هذه الإجراءات للمكلف و أيضا الحق في طرح طلب تأجيل الدفع أمام القاضي الاستعجالي وفقا لبعض الشروط .<sup>4</sup>

و لقد نصت المادة 66 من دستور 2016 عل أن " كل المواطنون متساوون في اداء الضريبة ، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية . " <sup>5</sup>

## أولا : شروط طلب تأجيل الدفع

لا يمنع النزاع مع الإدارة الضريبية بشأن الالتزام الضريبي بشأن قيمة الضريبة المستحقة أو إجراءات سدادها من سداد المبالغ المستحقة منها، كما أن شكوى المكلف من نزاع الإدارة الضريبية

<sup>1</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص 35 .

<sup>2</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، المرجع نفسه ، ن ص .

<sup>3</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 32 .

<sup>4</sup> كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق ، ص 83 - 84 .

<sup>5</sup> المادة 66 من دستور 2016 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01-16 المؤرخ في 27 ربيع الثاني عام 1437 الموافق ل 6 مارس 2016 ، المصادق عليه في جلسة مشتركة عقدت بتاريخ 7 فبراير 2016 ، الجريدة الرسمية العدد 14 .

بشأن القيمة أو حتى إجراءات المتابعة التي اتخذتها ضده لا تمنع من سداد الحقوق المستحقة للخزانة العامة ، إلا أن الرجوع إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الضريبية وتحليل مضمونها يُظهر أنها تُخول المكلف حق طلب تأجيل سداد المبالغ المتنازع عليها، شريطة توافر مجموعة من الشروط و تتمثل في <sup>1</sup> :

\* لضمان قيام الطرف المعني بالشكاوى المتعلقة بنزاعات الحاويات أو فيما يتعلق بإجراءات المتابعة بطلب صريح لتأجيل الدفع فيما يتعلق بالحقوق المتنازع عليها .<sup>2</sup>

\* و يجب تقديم الشكوى المقدمة من الجهة المسؤولة خلال المحددة و بالطريقة المنصوص عليها في المادتين 72 و 73 من إ ج ب .<sup>3</sup>

\* من الضروري تحديد و توضيح المبلغ المطلوب تخفيضه بدقة في الشكوى ، و الذي قد يعتبر غير مبرر أو خاطئ سواء في تقديره أو تخصيصه ، كما يجب أن تشير الشكوى إلى قدرة الشخص على تقديم ضمانات كافية للمحصل لوقف دفع المبلغ المطلوب ، و في هذا السياق قد تتكون هذه الضمانات من مبالغ مالية تودع في حساب خاص لدى أمين الصندوق ، أو قد تشمل عقارات مسجلة بامتيازات خاصة لصالح الخزينة العامة .<sup>4</sup>

و يشير المرجع الوارد في هذا السياق إلى أن طلب تعليق الدفع كما ورد في الشكوى ، تتيح للمكلف الاستفادة من أحكام المادة 74 من ق إ ج و التي تقضي سداد 20% من الحقوق المتنازع عليها أو أي غرامات تأخير متعلقة بها ، مع تأجيل المبلغ المتبقي إلى حين حل النزاع .<sup>5</sup>

### ثانيا : اتفاق الضمان

بناءً على مدير الضرائب الإقليمي بشأن طلب دافع الضرائب تأجيل الدفع و بصفته الجهة المسؤولة مباشرة عن تحصيل المبالغ المتنازع عليها ، فإنه يستدعي دافع الضرائب المعني لتوقيع اتفاقية رسمية بشأن ضمان المبلغ المعني و يجب أن تراعي في هذه العملية سرية وضع دافع الضرائب اتجاه الادارة

<sup>1</sup> أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2005 ، ص 09 .

<sup>2</sup> قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 91 .

<sup>3</sup> أنظر إلى المواد 72 و 73 من ق إ ج .

<sup>4</sup> قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، المرجع السابق ، ص 91-92 .

<sup>5</sup> أنظر الى المادة 74 من ق إ ج .

و خاصة فيما يتعلق بسداد المستحقات في مواعيدها و تقديم الاقرارات شريطة أن تكون قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع عليه .<sup>1</sup>

إذا لم تكن الضمانات المقدمة كافية لتغطية المبلغ المتنازع عليه ، فعلى صاحب الشأن إخطار المدير الاقليمي الذي يتخذ القرار الازم خلال المدة المحددة مع إبلاغ الجهة المعنية لتمكينها من اتخاذ الاجراء القانوني و بناءً عل رفض المدير يجوز للجهة تقديم طلب عاجل لدى القاضي الاداري المختص .<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : طلب الغاء الحجز و استرجاع المحجوزات

سعيًا لتحقيق التوازن بين الوضع القانوني للإدارة الضريبية و المكلف أجاز المشرع للإدارة حجز أموال المكلف لتحصيل ديون الخزينة العامة ، إلا أنه فرض إجراءات محددة يجب الالتزام بها و عدم الالتزام بها يبطل الإجراء في المقابل يسمح للمكلف بالطعن في هذا الإجراء ، و لكنه ملزم أيضا باتباع اجراءات محددة<sup>3</sup> ، و يجوز لإدارة الضرائب الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفقا للشروط و الاجراءات المحددة في المادتين 145 و 146 من ق إ ج .<sup>4</sup>

يخطر المكلف بالضريبة بما عليه من مبالغ مستحقة قبل مباشرة أي إجراءات حجز على أمواله ، عبر توجيه إنذار رسمي يدعوه للتسديد و إذا انقضت المهلة القانونية دون امتثال المكلف لدفع ما عليه جاز للإدارة أن تباشر الحجز ، و في حال قيام المكلف لاحقا بتسوية وضعيته الجبائية يمكنه التقدم بطلب الى الجهة المختصة لاسترجاع الأموال المحجوزة ، شريطة أن يدعم طلبه بالوسائل المثبتة التي تتيح للإدارة اتخاذ القرار المناسب .<sup>5</sup>

يشترط أن يقدم المكلف طلبا أوليا أمام السلطة الإدارية المختصة لإلغاء الحجز و استرجاع المحجوزات معزا بالأدلة الداعمة ، و ذلك قبل مباشرة أي إجراءات قضائية . و يعتبر هذا الطلب وسيلة تهدف إلى تفادي بيع الأموال المحجوزة بالمزاد العلني شريطة أن يتم إيداعه في الآجال المحددة قانونا .<sup>6</sup>

<sup>1</sup> مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2010-2011، ص 66 .

<sup>2</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 39 .

<sup>3</sup> قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ،كلية الحقوق ،جامعة منتوري قسنطينة، 2007/2008، ص 56.

<sup>4</sup> أنظر لنص المادتين 145-146 من ق إ ج.

<sup>5</sup> قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 57 .

<sup>6</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص 30 .

و استنادا لأحكام مجلس الدولة الغرفة الأولى في قراره الصادر بتاريخ 09-04-2001 أنه " بعد الاطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال ، لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع الطلب إلى المدير الولائي و الفصل فيه خلال شهر ابتداءً من يوم ايداع الطلب و ما دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين بعدم قبول الشكوى شكلا " .<sup>1</sup>

في حالة غياب نزاع قضائي بشأن صحة الضريبة ، فإن قرار المحكمة برفع الحجز قبل مناقشة قانونية الضريبة يكون مخالفا للقانون و قد يتضمن القرار المستأنف أسباب رفع الحجز ، حيث يقدم دافع الضريبة شكوى إلى الجهة الإدارية و التي اعتبرت تعليقاً لدين الضريبة . و في جميع الأحوال يجب تقديم الاعتراضات على صحة الضريبة أمام القضاء المختص ، و إذا نشأ نزاع أمام المحكمة المختصة ، فعندئذ فقط يمكن تعليق تنفيذ الحجز حتى يفصل قاضي الموضوع في الأمر ، و مع ذلك و بعد مراجعة الاستئناف و ملف القضية لا يوجد ما يدل على أن النزاع قد عرض على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة و بالتالي لا يمكن تعليق سداد دين الضريبة مما يستلزم من المحكمة إلغاء القرار المستأنف و إعادة النظر في طلب دافع الضريبة بالرفض .<sup>2</sup>

أخيرا يعد طلب إلغاء الحجز و استرجاع المحجوزات يعد من الاجراءات القانونية المكفولة للمول وفقا لأحكام القانون الضريبي النافذ شريطة توافر الأسباب القانونية و المستندات الداعمة التي تبرر الإلغاء .

### المبحث الثاني: التحقيق في الشكاية والفصل فيها

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الموضوعية والشكلية الواجب توفرها، والبيانات التي تتضمنها والآجال نحاول توضيح كيفية التحقيق في الشكوى والسلطات المختصة بالبحث فيها وكيفية اتخاذ القرار من طرف مدير الضرائب بالولاية.<sup>3</sup>

يتضمن التحقيق في الشكاوى ومراجعتها إلى التحقيق من خلال منازعات تحصيل الضرائب سلسلة من الإجراءات والمراحل القانونية التي تهدف التي يجب إلى التحقيق من دقة وموثوقية المعلومات المقدمة،

<sup>1</sup> أنظر قرار الغرفة الثانية ، مجلس الدولة رقم 171 ، الصادر بتاريخ 09-04-2001

<sup>2</sup> قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، المرجع السابق ، ص 58 .

<sup>3</sup> فنديس أحمد ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، ص 84-85 .

تؤدي هذه العملية في النهاية إلى استنتاجات نهائية واضحة وشفافة تُرشد عملية اتخاذ القرار اللاحقة، لذلك فإن كلا من مرحلة التحقيق وحل الشكوى أساسيان في القرارات المتخذة أثناء عرض النزاع على الإدارة، والذي يشمل استدعاء دافعي الضرائب واستجوابهم؛ على العكس من ذلك تمثل مرحلة الحل ختام العملية الإدارية في منازعات تحصيل الضرائب، مما يؤدي إلى قرار قد يقبل الشكوى أو يرفضها كلياً أو جزئياً، وبالتالي يمكن القول أن هناك صلة وثيقة بين التحقيق وحل الشكوى، حيث يعتمد كل منهما على الآخر لذلك وضع المشرع إجراءات دقيقة لتنظيم هذه المرحلة وضمان دقة العمليات المختلفة المعنية.<sup>1</sup>

"إن ما يميز الشكاوى في مجال المنازعات التحصيل الضريبي عن غيرها من المنازعات الإدارية إن الشكوى متى استوفت الشروط الموضوعية والشكلية لها، فهي تمر بمرحلة خاصة وهي مرحلة التحقيق والتي تكون إدارة الضرائب ملزمة للقيام بها بعد ما يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة، حيث تناولتها المادة 153 وقانون الجباية وتم تفسيرها أكثر من قبل مجموعة من التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ووزارة المالية".<sup>2</sup>

"قبل أن يتخذ المدير الولائي للضرائب القرار يأمر المفتش المختص إقليمياً الذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، كما تناولت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة".<sup>3</sup>

### المطلب الأول: التحقيق في الشكاية

"ينظر مدير الضرائب بالولاية في الشكاية في غضون أربعة أشهر اعتباراً من تاريخ تقديمها، ويكون ذلك بأن يأمر أولاً بإجراء تحقيق في الموضوع من طرف رئيس المفتشية لكونه القائم بفرض الضريبة موضوع النزاع، والأعلم من غيره بالوقائع ويمكن أن يستند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق

<sup>1</sup> اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، قانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2015-2016، ص148.

<sup>2</sup> عدي مليكة ومقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، أدرار، 2017-2018، ص42.

<sup>3</sup> العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص13.

الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة، لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخيل المكلف بالضريبة".<sup>1</sup>

قسنا هذا المطلب إلى الفرع الأول استلام وفحص الشكوى والفرع الثاني إجراءات التحقيق في الشكوى الضريبة .

### الفرع الأول: استلام وفحص الشكوى

بعد تقديم الشكوى نهائيا إلى الجهة المختصة، سواء كانت مديرية الضرائب الإقليمية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الضرائب المحلي أو مدير المؤسسات الكبرى، يجرى تقييم للتأكد من الالتزام بالقواعد الإجرائية وفحص مضمونها، ثم تُسجل الشكوى في سجل مُخصص ويبدأ بعدها تحقيق لجمع المعلومات المتعلقة بالضريبة المتنازع عليها، ويُتخذ بعد ذلك قرار بالقبول أو الرفض كلياً أو جزئياً،<sup>2</sup> يتم تسجيل المعطيات التالية:

- تحديد صفة المكلف بالضريبة

- تاريخ تقديم الشكوى

- طبيعة إجراء المتابعة وموضوعه

- طبيعة المحجوزات عقارية أو منقولة

- تاريخ التحصيل أو الاستحقاق

- تسجيل طلب إرجاء الدفع في حالة طلب المكلف لتنتقل بعدها الشكوى لمرحلة الفحص من قبل

أعوان الإدارة الذين يقومون بعملية التحقيق فيها وإرسالها إلى الجهة المختصة.<sup>3</sup>

"لنتنقل بعدها الشكاية لمرحلة الفحص من قبل أعوان الإدارة الذين يقومون بعملية التحقيق فيها وإرسالها

إلى الجهة المختصة ودراستها من الجانب الشكلي، ففي حالة وجود عيب شكلي فإن إدارة الضرائب

ترسل عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام للمكلف بالضريبة في أجل 30 يوما اعتبارا

<sup>1</sup> بن زرقة نبيل ، لكنوش شرف الدين، المنازعة الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والرسوم، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون الضبط الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2015، ص16.

<sup>2</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في قانون الضبط الاقتصادي، كلية الحقوق، جامعة الإخوي منتوري، قسنطينة، 2014-2015، ص 19.

<sup>3</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص43.

من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني من أجل تصحيحها، إلا أن المشكل القانوني الذي يثار من منطلق نص المادة 159 الفقرة الثالثة من قانون إجراءات الجبائية أن المهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للنظر والفصل في الشكاية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي هي شهر واحد.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للشكوى المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة. فيقوم بإعداد تقرير يتم إرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب،<sup>2</sup> والمدير هنا ليس ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية.<sup>3</sup>

يمكن أن تمارس الصلاحيات المسندة لمفتشي الضرائب المباشرة من قبل مراقبي الضرائب المباشرة الذين يتمتعون إزاء المكلفين بالضرائب بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون.<sup>4</sup>

### أولاً : التحقيق على مستوى الولاية وآجال البث

#### 1- تحقيق المدير الولائي للضرائب:

نصت المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>5</sup> يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة و خمسين مليون دينار (150.000.000 دج) ".<sup>5</sup>

"وبالنسبة لآجال البث نصت المادة 76 فقرة 2: يحدد هذا الأجل بستة (6) أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب ويمدد الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية".<sup>6</sup>

تقليص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>7</sup>

#### • تفويض مدير الضرائب بالولاية لسلطته:

<sup>1</sup> اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، - دراسة مقارنة، المرجع السابق، ص149.  
<sup>2</sup> فنيديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص87.  
<sup>3</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2، دار الهدى، الجزائر، 2008، ص20.  
<sup>4</sup> انظر المادة 317 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
<sup>5</sup> انظر المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 47 من القانون 16-14 المؤرخ في: 28 ربيع الأول عم 1438ه الموافق لـ: 28 ديسمبر 2016م يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016.  
<sup>6</sup> عطية بسمة، خام صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في التنظيم الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2016-2017، ص27.  
<sup>7</sup> انظر المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 16من القانون رقم12-12.

"يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره لأعوان موضوعين تحت سلطته تحت شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب".<sup>1</sup>

## 2- تحقيق رئيس مركز الضرائب:

"يقوم رئيس مركز الضرائب بالبحث في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصه باسم المدير للضرائب فتمارس سلطة البحث من قبل رئيس مركز الضرائب".

يُخول رئيس مركز الضرائب صلاحية البحث في التخفيضات أو القبول الجزئي أو الرفض في الحالات التي لا يتجاوز مجموع قيمتها عشرة ملايين.<sup>2</sup>

ووفقا للمادة 77 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2017: "يُيث رئيس مركز الضرائب نيابةً عن مدير الضرائب الإقليمي في الشكاوى الخلفية وطلبات استرداد أرصدة ضريبة القيمة المضافة المقدمة من دافعي الضرائب الخاضعين لولايته".<sup>3</sup>

يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته في إصدار الأحكام في النزاعات التي تتعلق بمبالغ تقل عن خمسة ملايين 5000.000 دج.<sup>4</sup>

تكشف أحكام المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002 والمادة 17 فقرة 2 عن تمييز في أنواع الشكاوى التي يعالجها رئيس مركز الضرائب، وكذلك عن اختلاف في المبالغ المتضمنة في القضايا حيث تحدد المادة 119 من قانون المالية حدا أقصى بخمسة ملايين وهو نصف المبلغ المنصوص عليه في المادة السابقة.<sup>5</sup>

تنص المادة 76 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية: "على أن يقوم رؤساء مراكز الضرائب والمراكز المحلية بحل الشكاوى في نطاق اختصاصهم خلال فترة 4 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> انظر المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 47 من القانون 10-14.  
<sup>2</sup> انظر المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002 معدلة بموجب المادة 37 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر عام 1435 هـ الموافق لـ: 28 ديسمبر سنة 2011م يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

<sup>3</sup> انظر المادة 77 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

<sup>4</sup> المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 47 من القانون 14-16 يتضمن قانون المالية 2017.

<sup>5</sup> عطية بسمة، خماس صبرينة، الاجراءات الادارية لتسوية المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 29.

<sup>6</sup> انظر المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 16 من القانون 12-12 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

تنص المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة على: " أن الموعد النهائي لرئيس مركز الضرائب للبت في الشكوى هو أربعة أشهر من تاريخ الاستلام.<sup>1</sup>

وعلى الرغم من الاختلافات في المبالغ المحددة في المادتين فإن آجال البت متساوية.

### 3-تحقيق رئيس المركز الجوارى:

" يُبث رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه".<sup>2</sup>

يمارس صلاحياته من أجل إصدار قراراته النزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار 20.000.000 دج.<sup>3</sup>

إلا أن المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002: يبث رئيس المركز الجوارى باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصه للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه 5000.000 دج.<sup>4</sup>

نلاحظ من نص المادتين اختلاف المبالغ المتعلقة بالقضايا التي سيتم إصدار قرارات بخصوصها.<sup>5</sup>

يبث رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهما في أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى.<sup>6</sup>

تنص المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002 أن أجل البث في الشكوى المخولة لرئيس المركز الجوارى هو أربعة أشهر من تاريخ استلام الشكوى.<sup>7</sup>

رغم اختلاف المبالغ المحددة تبقى مواعيد البث في الشكوى ثابتة، ورغم وجود تفاوت في المبالغ بين رئيس المركز الضريبي ورئيس المركز الجوارى إلا أن مواعيد معالجة الشكوى ثابتة أيضا.

### ثانيا: التحقيق على المستوى المركزي

<sup>1</sup> انظر المادة 119 من القانون رقم 21/01.

<sup>2</sup> عطية بسمة، خماس صبرينة، المرجع السابق، ص 29.

<sup>3</sup> المادة 77 فقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01 معدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2013 .

<sup>4</sup> المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002 معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>5</sup> عطية بسمة، خماس صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 30.

<sup>6</sup> المادة 76 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>7</sup> المادة 116 من قانون المالية رقم 21/01 معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2013.

## 1- مدير المديرية العامة للضرائب:

تنص المادة 38 من قانون المالية 2012 على أن الإدارة المركزية مسؤولة عن حل النزاعات المتعلقة بالشكاوى عندما يتجاوز مجموع الحقوق والعقوبات والغرامات خمسين مليون دينار (5000.000 دج).<sup>1</sup>

في هذه الحالات يجب على المدير الجهوي للضرائب أخذ رأي الإدارة المركزية وإبلاغ القرار للمكلف خلال ثمانية أشهر، ومن الضروري أيضا أخذ رأي الإدارة المركزية بشأن طلبات استرداد قروض الضريبة على القيمة المضافة التي تفوق مبالغها خمسين مليون دينار (50.000.000 دج).<sup>2</sup>

## 2- تحقيق مدير كبريات المؤسسات:

تنص المادة 172 من الإجراءات الجبائية على أن المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى يجب أن تقدم جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب إلى هذه الهيئة، وتوضح المادة نفسها شروط ومواعيد الالتزامات الضريبية للمؤسسات الكبرى،<sup>3</sup> يجب توجيه الشكاوى إلى مدير المؤسسات الكبرى في غضون الإطار الزمني المحدد في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تُشير إلى المواعيد النهائية العامة للشكاوى الضريبية.<sup>4</sup>

يجب أن تستوفى الشكاوى المقدمة من الالتزامات الضريبية التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى جميع المتطلبات من حيث الشكل والمضمون، مدير المؤسسات الكبرى مسؤول عن حل جميع الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 160 من هذا القانون في غضون فترة ستة أشهر من تاريخ التقديم.<sup>5</sup>

في الحالات التي تتجاوز فيها المبالغ الإجمالية المتضمنة في هذه الشكاوى بما في ذلك الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج)، يجب على مدير المؤسسات الكبرى طلب رأي الإدارة المركزية (المديرية لعامة للضرائب) في مثل هذه الحلة يتم تمديد فترة القرار إلى ثمانية (8) أشهر.

<sup>1</sup> المادة 38 من قانون المالية 2012.

<sup>2</sup> عطية بسمة، خمم صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 31، 30.

<sup>3</sup> المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> عطية بسمة، خمم صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص 31.

يجوز لمدير المؤسسات الكبرى صلاحية تفويض سلطة اتخاذ القرار بشأن شكاوى النزاعات إلى مرؤوسيه وتحدد شروط منح هذا التفويض بقرار من المدير العام للضرائب.<sup>1</sup>

كما يمكن لمدير المؤسسات الكبرى من تلقاء نفسه تخفيض واسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو حالات ازدواج ضريبي.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الشكوى الضريبية

يجب على مدير الضرائب الإقليمي اتخاذ قرار بشأن المفتش الإقليمي المسؤول عن إدارة الملف الضريبي للمشتكي والمكلف بالتحقيق وجمع المعلومات المتعلقة بالنزاع المعروض، تنص المادة 76 من القانون رقم 12/12 المؤرخ في 26/12/2012 والمتضمن قانون المالية لسنة 2013 المعدلة لقانون الإجراءات الجبائية على أن تُراجع الشكاوى الجهة التي أعدت الضريبة، علاوة على ذلك تنص المادة 76 فقرة 2 على أن " على رؤساء المراكز الضريبية ورؤساء المراكز الضريبية المحلية حل الشكاوى ضمن نطاق اختصاصهم خلال مدة أربعة أشهر من تاريخ استلام الشكوى".<sup>3</sup>

تُمدد هذه المدة إلى ستة أشهر عندما تكوم الشكوى من اختصاص مدير الضرائب الإقليمي ويمكن تمديدها إلى ثمانية (8) أشهر في حالة النزاعات التي تتطلب موافقة الإدارة المركزية، في المقابل تُقلص المدة إلى شهرين (2) في حالة الشكاوى المقدمة من دافعي الضرائب بموجب نظام الضريبة الموحدة.<sup>4</sup>

وفي جميع الأحوال يركز التحقيق الذي تُجريه هيئة التفتيش على الجانبين الشكلي والموضوعي والذي سيتم مناقشته على النحو التالي:<sup>5</sup>

### أولاً: تحقيق الشكوى من الجانب الشكلي:

<sup>1</sup> المادة 172 فقرة خامسة من قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01.  
<sup>2</sup> عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه قانون عام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن خدة يوسف، الجزائر، 2008-2009، ص148.  
<sup>3</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص19.  
<sup>4</sup> المادة 76 فقرة 2 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26/12/2012 والمتضمن قانون المالية لسنة 2013 المعدل لقانون الإجراءات الجبائية.  
<sup>5</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ن ص.

يُركز التحقيق في الشكوى على ما إذا كانت قد قُدمت ضمن المواعيد القانونية و ما إذا كانت الشروط الشكلية الأخرى مُستوفاة بناء على ذلك في حال قبول الشكوى رسمياً تُسجل ملاحظة تُشير إلى قبولها بعبارة " تم قبول الطلب"، إذا احتوت الشكوى على عناصر تُؤدى إلى رفضها فيجب تحديدها بدقة لذلك أوضح المفتش أنه لن تُقبل الشكاوى المقدمة بعد المواعيد القانونية أو الشكاوى الجماعية أو الشكاوى المقدمة من أفراد يفتقرون إلى الصفة القانونية اللازمة.<sup>1</sup>

من المهم الإشارة في حال وجود عيب شكلي في الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب فإن المكلف بالضريبة يمكن له تدارك العيب وتصحيحه في العريضة الافتتاحية للدعوى القضائية باستثناء عدم التوقيع عليها عملاً بأحكام المادة 89 / 4 القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على ما يلي «باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب الولائية».<sup>2</sup>

في التعديل الذي أجراه المشرع الجزائري على المادة 73/04 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال قانون المالية لسنة 2012 يُلزم للإدارة بأن تطلب من المكلف بالضريبة استكمال ملف الشكوى برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام خلال 30 يوم من تاريخ استلام هذه الرسالة فإذا لم يقدم المكلف ردًا أو إذا كان الرد ناقصاً يصدر إما مدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب قراراً برفض الشكوى ويُخطر المكلف بذلك.

### ثانياً: التحقيق في الشكوى من الجانب الموضوع

إن وجود عيب شكلي لا يعفي المفتش من التحقيق في الشكوى لذلك بعد معالجة الجوانب الشكلية يجب على المفتش التحقيق في الأمور التالية:

- ❖ التحقق من صلة الوقائع المذكورة في الشكوى
- ❖ دراسة ومناقشة الأسانيد المعتمد عليها من طرف المكلف بالضريبة لتدعيم شكواه
- ❖ تقدير التأسيس القانوني للشكوى<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعة الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص20.

<sup>2</sup> زراري عبد الوحيد، المرجع نفسه، ص 19-20.

<sup>3</sup> زراري عبد الوحيد، المرجع نفسه، ص20.

عند الانتهاء من التحقيق يُعد المفتش تقرير يتضمن بملاً ملاحظاته واقتراحاته ثم يُحوّله إلى مدير الضرائب لاتخاذ القرار المناسب.

### ثالثاً: مراقبة التحقيق في الشكوى الضريبية

تقع الرقابة على التحقيق في الشكاوى التنازعية إذ يعود إلى الاختصاص الأصيل للمديرية الفرعية للمنازعات الجبائية هذه الرقابة تهدف أساساً إلى التأكد من أن العون المحقق قد فهم جوهر النزاع وأصدر رأيه بكل موضوعية وأجاب بصفة كاملة ومحددة على جميع دفعات وطلبات المكلف بالضريبة كما تتصب عن البحث عما كانت الاقتراحات الصادرة عنه تتلاءم مع روح القوانين الجبائية ولا تأثر سلباً على مصالح الخزينة العمومية أو حقوق دافع الضرائب.<sup>1</sup>

### ➤ مدى إلزامية إجراء التحقيق ومدته

عندما تتلقى مصلحة الضرائب شكوى بشأن نزاع الوعاء الضريبي، يقوم العون المكلف بتسجيلها وتحال التحقيق فيها من قبل مصالح الضرائب المختصة، حيث قبل ذلك يقوم مدير الضرائب بفحصها من الناحية الشكلية والموضوعية ليتأكد من تقديمها ضمن المدة القانونية.<sup>2</sup>

### 1- مدى إلزامية إجراء التحقيق:

بعد أن يتم فحص الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب من الناحية الشكلية يكون له أربعة طرق:  إما أن يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية التي لا يمكن تصحيحها، طبقاً لنص المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002.<sup>3</sup>

 إثر اكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق العيب الذي يشوب الشكاية، حيث يقوم بإعلام مدير الضرائب بذلك ليطلب من المشتكي إصلاحه إذا كان قابلاً للتصحيح أو يقوم بإصدار قراره بالرفض في حالة العكس.<sup>4</sup>

 كما يمكنه إحالة النزاع مباشرة على الجهة القضائية المختصة حسب نص المادة 1/119 من نفس القانون.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> زراري عبد الوحيد، المرجع نفسه، ص 20-21.

<sup>2</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 40.

<sup>3</sup> المادة 116 من قانون المالية 2002 .

<sup>4</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 40.

<sup>5</sup> المادة 1/119 "... يمكنه أيضاً أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي هذا الإجراء".

كما يمكنه إصدار قراره مباشرة موضوع الشكاية إذا كان طلب الشاكي واضحا لا يحتاج إلى تحقيق كما في حالة تعلق الشكاية بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط.<sup>1</sup>

## 2- مدة التحقيق:

عندما يتم قبول الشكوى رسميا وإحالتها للتحقيق من قبل مدير الضرائب تُسند هذه المهمة إلى موظفي الضرائب المسؤولين عن الضريبة المعنية كما هو منصوص عليه في المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002.<sup>2</sup>

يمكن الأساس المنطقي لتعيين مفتش الضرائب للتعامل مع الشكاوى في إمامهم بالضريبة المفروضة سواء من حيث أساس تقييمها أو طريقة حسابها، مفتش الضرائب هو المسؤول الموجود في مكتب التفتيش الضريبي حيث تم فرض الضريبة ويشرف عليه رئيس مكتب التفتيش هذا الأخير مسؤول عن إدارة التحقيق ويجب أن يلتزم بإطار الشهرين المخصص لمراجعة الشكوى وإبداء رأيه فيها.<sup>3</sup>

من الممكن تصنيف الشكاوى إلى ثلاثة أنواع بناءً على السلطة المختصة المكلفة قانونا بفحصها.<sup>4</sup>

## المطلب الثاني: الفصل في الشكاية الضريبية

تُعد الشكاية الضريبية وسيلة إدارية مخولة للملزم الضريبي للطعن في الأساس الضريبي أو في الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء و يعتبر الفصل في هذه الشكاية من المراحل الحاسمة التي تمكن من تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة في تحصيل الضرائب وحقوق الملزم في ضمان العدالة الضريبية.

وسوف نتناول في هذا المطلب صدور قرار الفصل (الفرع الأول) ثم نتطرق إلى إخطار القرار (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: صدور قرار الفصل

<sup>1</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 40.

<sup>2</sup> المادة 116 "... يتم النظر في الشكاوى من قبل مفتش الضرائب ..."

<sup>3</sup> ضيف يسرى، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الإدارة العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2018/2017، ص 41-42.

<sup>4</sup> أمقران عبد العزيز، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، مجلد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 8، 9.

"يصدر القرار النهائي بشأن الشكوى على مستوى السلطات الضريبية من قبل مدير الضرائب الإقليمي أو باسمه من قبل مدير مديرية كبريات المؤسسات".<sup>1</sup>

### ➤ قرار المدير الولائي للضرائب

بعد أن يُكمل مفتش الضرائب التحقيق في الشكوى ويُعد تقريرًا يوضح توصياته، يُعاد الملف إلى مصلحة الضرائب ويُصدر الضرائب القرار المناسب بشأن الموضوع دون التقيد باقتراحات المفتش الذي أجرى التحقيق.<sup>2</sup>

وبناءً على المعلومات القانونية والإدارية المتاحة لمدير الضرائب الإقليمي يُصدر قرارًا بشأن هذا الموضوع وقد يُفضي هذا القرار إلى طلبات المشتكي رفضًا تامًا أو تخفيض جزء من الضريبة المتنازع عليها أو كلها.<sup>3</sup>

### 1- حالة الرفض الكلي للشكاية

إذا أصدر المدير الولائي للضرائب قراره بالرد على التظلم أو الشكوى المسجلة على مستوى مديريته، تعين عليه تسبب الرفض ويحقق التسبب ضمانًا وحماية لمدير الضرائب وضمانة باعتباره الجهة الإدارية المصدرة لقرار الرفض، كما يحقق التسبب حماية وضمانة للمعني بالضريبة فيطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه كما أن للتسبب فوائد أخرى بالنسبة للجنة الولائية للطعن والقضاء أيضًا.<sup>4</sup>

### 2- حالة التخفيض الكلي أو الجزئي للشكاية

"في حالة التخفيض الكلي أو الجزئي حيث تُقبل شكوى دافع الضرائب من جانب واحد وتُرفض من جانب آخر، يحق لدافع الضرائب اللجوء إلى القضاء بشأن الجانب المرفوض إذا رغب في ذلك، على العكس من ذلك يعني التخفيض الكلي إعفاء دافع الضرائب من الضريبة المفروضة إذا لم يُسددها في حال السداد يُسترد له المبلغ المدفوع فيما يتعلق بضريبة الدخل أو ضريبة أرباح الشركات، أما بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى فتُطبق عملية المقاصة".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عطية بسمه، خماس صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص32.

<sup>2</sup> فريجة حسين، إجراءات منازعات ضريبية في الجزائر، د ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، د ت ن، ص26.

<sup>3</sup> أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص20.

<sup>4</sup> عطية بسمه، خماس صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص33.

<sup>5</sup> عطية بسمه، خماس صبرينة، المرجع نفسه، ن ص .

تكون هذه الحالة إذا اكتشفت الإدارة الضريبية أثناء التحقيق أخطاء وقعت فيها وهذا ما جعل مدير الضرائب يتخذ قرار الرفض الكلي أو الجزئي حسب الحالة، ويوجه هذا القرار إلى مدير الضرائب المختص حتى يتمكن من عدم التحصيل وإعادة المبلغ، والإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة كما يجب توجيه نسخة إلى المفتشية ونسخة إلى قابض الضرائب، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم تسليم قرار التخفيض للمكلف إذا قبل هذا الأخير بالقرار وتتوقف المنازعة وفي حالة رفضه فله متابعة الإجراءات أمام لجان الطعن وأمام القضاء.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: إخطار القرارات

"فيما يتعلق بإخطار القرارات يتعين على الإدارة عند اتخاذ قرارها إبلاغ المشتكي على العنوان الفعلي الذي قدمته".<sup>2</sup>

"تُبلغ قرارات المدير الولائي للمعني أو من ينوب عنه برسالة مصحوبة بعلم الوصول ويُعتد بهذا التاريخ لحساب مهلة الطعن على القرار الولائي أمام لجنة الطعن الإدارية".<sup>3</sup>

تكمّن أهمية التبليغ الأساسية في احتساب المواعيد القانونية لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية كما يتبين بوضوح من خلال قرار مجلس الدولة في المنازعة القائمة بين السيد(ح، ب) و مجلس قضاء البويرة إذ رفضها القضاء الابتدائي لخروجها عن الآجال القانونية.<sup>4</sup>

لقد فرض المشرع الجزائري وجوبية التبليغ للمكلف بالضريبة من قبل إدارة الضرائب بكل ما يتعلق به من معلومات وبيانات وضرائب ويتضح ذلك من خلال نص المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إذ جاء فيها " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار في المادة 291...".<sup>5</sup>

يحق للمكلف الذي لا يرضى عن قرار مدير الولائي للضرائب بشأن طلبه أو الذي لم يتلق أي رد خلال الإطار الزمني المحدد رفع دعوى ضريبية ضد السلطة المسؤولة ويمكن اتخاذ هذا الإجراء بعد

<sup>1</sup> العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص15.

<sup>2</sup> عطية بسمة، خمام صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعة الجبائية، المرجع السابق، ص33.

<sup>3</sup> بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص369.

<sup>4</sup> يوسف سمي، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيسة، 2014-2015، ص21.

<sup>5</sup> يوسف سمي، المرجع نفسه، ص21.

انقضاء الموعد النهائي لإخطار قرار المدير الولائي إلى المحكمة المختصة، يجب تسليم الإخطار إما شخصيا إلى المكلف أو ممثله على العنوان المذكور في الشكوى عبر خطاب مسجل مع إشعار بالاستلام،<sup>1</sup> وفقا للمادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة ..."<sup>2</sup>

طبقا للمادة 139 من قانون المالية لسنة 2002 فقرة 2 فإن الإخطار الموجه إلى الموطن الحقيقي للمكلف يكون صحيحا حتى ولو عين المكلف وكيلًا واختار عنوانا آخر.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ،المرجع السابق، ص47.  
<sup>2</sup> المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
<sup>3</sup> المادة 139 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية سنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79.

## خلاصة الفصل الأول:

تعتبر الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لحل النزاع الناشئ وديا، فتطرقتنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الإدارية في إطار التشريع الجزائري، تُعد هذه المرحلة بالغة الأهمية والحيوية إذ تتيح للمكلفين فرصة الدفاع عن حقوقهم كما تُمثل وسيلة لإدارة الضرائب لتصحيح أي أخطاء وقعت أثناء تقدير الالتزامات الضريبية.

وبالرغم من المزايا التي قدمها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري لدى الإدارة الضريبية مصدرة القرار، وهذه الخطوة إلزامية قبل اللجوء إلى القضاء بهدف تخفيف العبء عن القضاء وفض المنازعات الضريبية إداريا، وتخضع هذه العملية لمجموعة من الشروط الموضوعية والشكلية التي يجب الالتزام بها وإلا رفضت الشكوى، وإذا أصدر المدير الولائي للضرائب قراراً غير مُرض للمكلف يبقى أمامه سبيل بديل وهو الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة وهو الخيار الآخر المتاح للمكلف .



## الفصل الثاني

تسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء



## الفصل الثاني: تسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء

### تمهيد:

بعد التعرض إلى الإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالمنازعات الضريبية الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، التي تعد بمثابة الخطوة الأولى والمهمة بالنسبة للمكلف من أجل مخاصمة الإدارة قبل التوجه إلى الإجراءات القضائية، حيث تعتبر هذه الإجراءات ملزمة قبل الانتقال للمرحلة القضائية، وبعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المختصة وصدور قرار من قبلها الذي لم يكن مرضي للمكلف، وفي هذه الحالة يحق له اللجوء إلى القضاء بعد استنفاده لطرق الطعن الإدارية، وبهذا الخصوص حدد القانون الجهات القضائية المختصة بمثل هذه المنازعات تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين المتمثل في التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، أي أن القضاء الإداري هو المختص بهذا النوع من المنازعات الإدارية.<sup>1</sup>

تتكون السلطات القضائية المتخصصة في الجزائر من المحاكم الإدارية ومجلس الدولة المسؤول عن حل النزاعات الضريبية داخل النظام القضائي، تُصنف النزاعات الضريبية كنوع من النزاعات الإدارية وتقع ضمن اختصاص القضاء الكامل<sup>2</sup>، وعلى عكس المشرع الجزائري فالمشرع الفرنسي والمصري لم يوكل مهمة النظر في المنازعة الضريبية للقضاء الإداري فالمشرع الفرنسي قام بتوزيع اختصاص النظر بالمنازعات الضريبية على جهتي القضاء الإداري والعادي بحسب نوعيه الضريبية محل النزاع بينما ينص التشريع المصري على أن الاختصاص ينحصر في القضاء العادي.<sup>3</sup>

كما تمارس المحاكم الإدارية ومجلس الدولة اختصاصاتها بالنظر والفصل في المنازعة الضريبية في النظام القضائي الجزائري وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بدعوى التعويض في المجال الإداري بصفة عامة وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في التشريع الضريبي بصفة خاصة تطبيقاً للمادة 01/408 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ( ترفع الدعوى وجوباً أمام المحاكم يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة و الرسم).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص50.

<sup>2</sup> المادة 804 قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>3</sup> عبيد خولة، دمس لطيفة، المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق- تيجاني هدام، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2020/2019، ص55.

<sup>4</sup> عبيد خولة، دمس لطيفة، المرجع نفسه، ص 55-56.

ومن أجل معرفة التسوية القضائية لمنازعات التحصيل المتبعة في الفصل أردت تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين خصصنا المبحث الأول إلى الخطوات الإجرائية لتحريك الدعوى القضائية في المنازعات الضريبية أمام محاكم الدرجة الأولى في النظام القضائي الجزائري أما المبحث الثاني فخصصناه لآليات الطعن ضد الأحكام الابتدائية في المنازعات الضريبية (الدرجة الثانية للنقاضي).

**المبحث الأول: الخطوات الإجرائية لتحريك الدعوى القضائية في المنازعات الضريبية أمام محاكم الدرجة الأولى في النظام القضائي الجزائري**

ترفع الدعوى الضريبية كأى دعوى إدارية أخرى وفقا للأوضاع المعتادة بمقتضى عريضة افتتاحية للدعوى تكون مستوفية القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القواعد الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية في دائرة اختصاصها التي تُقرض فيها الضرائب والرسوم.<sup>1</sup>

كما تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة التي تقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة هذا انطلاقا من أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذ يُعد دور القاضي بالغ الأهمية فهو يشارك بصفة فعالة في مجريات الدعوى وسيورها هذا ما يسمح له غالبا من تخفيف عبء عدم المساواة التي تخنق المدعى في مواجهة الإدارة، وعليه يمكن القول أن الدعوى الضريبية مثل غيرها من أنواع الدعاوى تتطلب سلسلة من الشروط والإجراءات حتى يتم التوصل إلى القرار و إبلاغه.<sup>2</sup>

" أكدت ذلك النصوص الخاصة من خلال نص المواد 82-89 من قانون الإجراءات الجبائية وعليه يستند الاختصاص القضائي بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم المماثلة للمحاكم الإدارية فإذا كان قرار المدير الولائي للضرائب أم مدير كبريات المؤسسات غير مرض للمكلف بالضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء".<sup>3</sup>

" الدعوى الضريبية تشمل جميع أنواع الطعون المرفوعة ضد قرارات الإدارة الضريبية فيما يخص الاحتجاجات موضوع النزاعات التي ترفعها المعنيون بالأمر وكذا القرارات المتخذة في ميدان تحويل

<sup>1</sup> عبيد خولة، دمس لطيفة، المرجع نفسه، ص 57.

<sup>2</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 50.

<sup>3</sup> محمد بعلي الصغير، الوسيط في المنازعة الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، د ب ن، 2009، ص 241.

الإجراءات والتي كانت محلا للشك والضريبة المتعلقة إما بإلغاء الضريبة أو تخفيضها أو استرجاع الضرائب والرسوم المدفوعة دون وجه حق أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل".<sup>1</sup> وسوف نتناول في هذا المبحث على مستوى المحاكم الإدارية الابتدائية (المطلب الأول) ثم في القضاء الاستعجالي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: خطواتها على مستوى المحاكم الإدارية الابتدائية

يُعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بمثابة الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما وأن المشرع يتعلق بالنزاعات القانونية خاصة وأن المشرع قيد هذه المرحلة بجملة من الإجراءات والقانونية والشروط الأساسية لعرض الدعوى أمام القاضي الإداري، وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوح للقبض المختص للبت في الموضوع هو شهر كامل من إيداع الطلب أو بعد انتهاء مهمة شهر من تاريخ تلقيه قرار الرفض، حيث يمكن للمكلف أن يلجأ وفي أية مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافه فيمكن أن يطعن أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي في مختلف القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها و يحق له الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة المتعلقة بوثيقة التحصيل التنفيذية، ويشمل ذلك إلغاء الحجز أو الاعتراض بالإضافة إلى الاعتراض على الإغلاق المؤقت للمنشأة التجارية إلا أن قبول مطالبة المكلف والنظر فيها يبقى معلقا بشروط معينة.<sup>2</sup>

" ترفع الدعوى الضريبية فرديا أو جماعيا ممن لم يرضي بقرار المدير الولائي للضرائب بموجب عريضة مستوفية للشروط العامة ووفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، حيث أن القانون الإجرائي 08-09 ذكر شرطين لقبول الدعوى ووفقا للمادة السابقة وهما الصفة والمصلحة القائمة أو المحتملة التي تعتبر من النظام العام وألغى شرط الأهلية واعتبرها شرطا لصحة الإجراءات، كما حددت المادة 1/82 و3 من قانون الإجراءات الجبائية الأطراف المؤهلين لرفع الدعوى وخصت كلا من المكلف بالضريبة أو وكيله أو إدارة الضرائب الممثلة في من طرف المدير الولائي للضرائب بالإضافة إلى ذلك فإن الفقه والقضاء الإداريين اتفقا على اعتبار الشكوى والمواعيد وشكل العريضة ومحتواها من الشروط الأساسية لقبول الدعوى الضريبية، ويتضح الأمر أكثر في قرارات مجلس الدولة التي تستوجب أن

<sup>1</sup> خولة عبيد، دمس لطيفة، المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص57.  
<sup>2</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 50 و51.

تكون الدعوى مرفوعة من ذي صفة وأن تسبق بشكوى تطرح تُطرح أمام المدير الولائي للضرائب في الآجال المحددة لرفعها كما ألزم المشرع على رافع الدعوى احترام الشروط الشكلية والموضوعية".<sup>1</sup> وعلى هذا سنقوم بتقسيم المطلب إلى فرعين نتناول في (الفرع الأول) شروط رفع الدعوى الضريبية أما (الفرع الثاني) نتناول فيه إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية.

### الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

تعد الدعوى الضريبية من الوسائل القانونية التي يتمكن من خلالها المكلف بالضريبة من الاعتراض على قرارات الإدارة التي يرى فيها مساسا بحقوقه أو مخالفة لأحكام القانون وعليه يستتبع من ذلك أن هناك شروط عامة مشتركة بين أنواع الدعاوى وأخرى خاصة بالمنازعة الضريبية.

#### أولاً: الشروط العامة

" يقصد بالشروط العامة لرفع الدعوى أمام القضاء تلك الشروط التي تثبت قيام الحق في الدعوى أي الشروط التي تساعد في الحصول على الحكم في موضوع الدعوى أو كما يسميها البعض بشروط سماع الدعوى، وتحكم الدعوى الضريبية القواعد العامة التي تحكم الدعاوى بصفة عامة وهناك من الفقه من يرى بأن الشروط اللازمة لقبول الدعوى أمام القضاء ثلاث الصفة والمصلحة والأهلية".<sup>2</sup> " تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاح دعوى والتي تجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية تضمنتها مواد الإجراءات المدنية عامة وبعض النصوص الضريبية خاصة وتهدف هذه البيانات إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها".<sup>3</sup>

تنص المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في الفقرة الأولى على بيانات العريضة بنصها " ترفع الدعوى إلى المجلس القضائي بعريضة مكتوبة وموقع عليها من الخصم أو محامي مقيد في نقابة، وتودع قلم كتاب المجلس وتسري على العريضة القواعد المنصوص عليها في المواد 13، 14، 15، 111 من هذا القانون...".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> يغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون والعلوم السياسية، المركز الجامعي "صالح أحمد" بالنعامة، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 157 و 158.

<sup>2</sup> يغني شرف، المرجع نفسه، ن ص.

<sup>3</sup> قضاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 91.

<sup>4</sup> انظر المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية.

ومن النصوص الواردة في المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يمكننا استنباط مجموعة من الشروط الشكلية التي يجب توفرها في عريضة رفع الدعوى الإدارية بصفة عامة والقضايا الضريبية بصفة خاصة ومن هذه الشروط:

- أن تكون العريضة مكتوبة.
- أن تتضمن بيانات أطراف الخصومة.
- أن تتضمن المحكمة المرفوع أمامها الطلب وأسس الطعن والوقائع بإيجاز.
- أن تتضمن العريضة تاريخ و مكان الجلسة وعدد النسخ حسب عدد الخصوم.
- أن تكون مؤرخة وموقعة من قبل المدعي أو محاميه.<sup>1</sup>

من المتطلبات الأساسية لأي دعوى قضائية الواجب توفرها في المدعي لرفع الدعوى المتمثلة في الصفة وأن يثبت مصلحة مشروعة في متابعة القضية وأن يتمتع بالأهلية القانونية للتقاضي وأن يلتزم بالإجراءات القانونية و الاختصاص المحلي والنوعي كما هو موضح في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>2</sup>

### 1- شرط الصفة:

الصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توفرها في الدعوى التي يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق أو من كونه نائب عن صاحب الحق.<sup>3</sup>

" من المبادئ أن الدعوى لا تصح إلا إذا رفعت من ذي صفة على صفة وإلا رفضت دعواه إذ يشترط في صحة الدعوى أن ترفع ضد من يكون معنيا بالخصومة وعلى من يجوز مقاضاتهم".<sup>4</sup>

" تقتضي الصفة أن يكون رافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر وبالرجوع إلى المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستكشف أن الصفة لا تتعلق فقط برفع الدعوى بل لا بد أن تكون العريضة مرفوعة على ذي صفة وإلا اعتبرت الدعوى القضائية غير مقبولة، حيث أن المادة 13 تقضي بعدم جواز التقاضي من طرف أي شخص ما لم تكن له صفة".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 91.

<sup>2</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 51.

<sup>3</sup> بن زرقة نبيل، شرف الدين لكونوش، المنازعات الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والرسوم، المرجع السابق، ص 52.

<sup>4</sup> يوسف سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 22.

<sup>5</sup> ضيف يسرى ، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 77.

يوجد نزاع قانوني بشأن العلاقة بين شرط الصفة وشرط المصلحة، حيث يرى الاتجاه الفقهي والقضائي السائد أن معنى الصفة يندمج ضمن شرط المصلحة في نطاق دعوى الإلغاء بحيث يتم إثبات الأهلية كلما كانت هناك مصلحة شخصية مباشرة بواقع الدعوى.<sup>1</sup>

## 2- شرط المصلحة:

" يقصد بالمصلحة الفائدة العلمية التي تعود على رافع الدعوى فإذا انتفت الفائدة من رافع الدعوى فلا نقبل هذه الأخيرة وهذا ما أكدته المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر بقولها: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة أو مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"، حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر على أن هذه المصلحة تقبل حتى وإن كانت محتملة ناهيك عن المصلحة الفعلية الموجودة والقائمة".<sup>2</sup>

المصلحة هي المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء إلى القضاء وهذه المنفعة تشكل الدافع وراء رفع الدعوى والهدف من تحريكها فلا دعوى دون مصلحة، والمصلحة قد تكون قائمة أو محتملة أما الأولى فهي حالة الوقوع والثانية يتوقع حدوثها في المستقبل<sup>3</sup>، فالمصلحة يجب أن تكون قانونية أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول لحماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الضريبية.<sup>4</sup>

" من المتعارف عليه أن المصلحة شرط لقبول أي دعوى قضائية، كما أنها تعد من المبادئ الأساسية في إجراءات التقاضي حيث ( لا مصلحة لا دعوى) وهو ما أقره مجلس الدولة بقوله:

لا مصلحة بدون دعوى".<sup>5</sup>

## 3- الأهلية كشرط إجرائي:

الأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى هو ليس مؤهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة ولكن إجراءات الخصومة تكون باطلة، وعليه فإذا

<sup>1</sup> يوسف سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص22.

<sup>2</sup> ضيف يسري، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص78.

<sup>3</sup> يوسف سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص23.

<sup>4</sup> ضيف يسري، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص79.

<sup>5</sup> بن زرقة نبيل، لكنوش شرف الدين، المنازعة الجبائية دراسة حالة الدراسة المباشرة، المرجع السابق، ص52.

كان المدعي متمتعاً بأهلية التصرف عند رفع الدعوى، ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجر عليه فإن الدعوى تظل صحيحة ولكن يوقف النظر في الخصومة إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلته.<sup>1</sup>

إن الأهلية القانونية لرفع دعوى إدارية قضائية تعتمد على المؤهلات التي يقرها القانون المشترك ولا تتضمن أي امتيازات خاصة، فهي تركز بالنسبة للأشخاص الطبيعيين على القواعد المعتادة المتعلقة بالنيابة القانونية خاصة فيما يتعلق عديمي الأهلية والوكلاء إما أشخاص القانون الخاص المعنيون الأنظمة السياسية أو القانون تحدد الهيئات التي تتمتع بأهلية تمثيلهم.<sup>2</sup>

### ثانياً: الشروط الخاصة

لقبول الدعوى الضريبية هناك شروط خاصة تضمنها التشريع الضريبي تتعلق بمواعيد الطعن القضائي وشكل ومحتوى العريضة الضريبية<sup>3</sup>، وتتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية بخضوعها لبعض الشكليات الخاصة والتي تضمنتها أحكام القانون الإجرائي الضريبي والتي سوف نتناولها على النحو التالي:<sup>4</sup>

#### 1- شرط التظلم الإداري المسبق:

" نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تثار من طرف المكلف في المواد 70،71،72،73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة، وبعد الإطلاع على هذه المواد تبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء".<sup>5</sup>

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية حيث أن الشكوى من الإجراءات الجوهرية في مادة الضرائب وهي من النظام العام وأن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً.<sup>6</sup>

#### 2- ميعاد رفع الدعوى:

<sup>1</sup> كعباش غادة، بن احمد رحيل، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، إدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2021/2020، ص54.

<sup>2</sup> بن زرقة نبيل، لكونش شرف الدين، المنازعة الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة و الرسوم، المرجع السابق، ص53.

<sup>3</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص51.

<sup>4</sup> بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص159.

<sup>5</sup> كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص13.

<sup>6</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص52.

كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا.<sup>1</sup>

ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في غضون أربعة (4) أشهر عملا بالمادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76 فقرة 2 و 3 والمادة 77 قانون الإجراءات الجبائية.<sup>2</sup>

" كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على المستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المواد 80، 81، 81 مكرر من هذا القانون، وإذا لم يتحصل المشتكي على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية يمكن له في الآجال المنصوص عليها بالنسبة للمادتين 76 الفقرة الثانية و 77 من قانون الإجراءات الجبائية وإن مفاد هذه النصوص أن يبيث المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب في الشكاوي المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة (6) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها كما يمدد هذا الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية".<sup>3</sup>

يتم تبليغ القرار إلى المكلف عن طريق المدير الولائي للضرائب خلال ثمانية (8) أشهر، حيث يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.<sup>4</sup>

### 3- الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها:

#### ▪ الشكل:

نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف والمتمثلة في:<sup>5</sup>

- تحرير عريضة الدعوى على ورق عادي.

- أن تكون العريضة موقعة من صاحبها

<sup>1</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 102.

<sup>2</sup> يغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائري، المرجع السابق، ص 159.

<sup>3</sup> كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 13.

<sup>4</sup> كويبي لحسن، المرجع نفسه، ص 14.

<sup>5</sup> كويبي لحسن، المرجع نفسه، ص 14.

- استظهار وكالة قانونية إذا قدمت العريضة من شخص غير المدعي طبقاً لأحكام المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، باستثناء المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين و الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المدعي.

- أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من إشعار تبليغ القرار المعترض عليه.<sup>1</sup>

#### ▪ محتوى العريضة:

" يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".<sup>2</sup>

"من خلال نص المادة يتبين لنا أن المشرع قد أوجب أن تحتوي عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل وأن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه".<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

" إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها لا تخرج عن الإجراءات التابعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحكمة الإدارية باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية، خاصة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية".<sup>4</sup>

تعد هذه الإجراءات من بين الأدوات الضرورية التي يعتمد عليها القاضي لإجراء التحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، حيث يقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية باستخدام مختلف الوسائل وطرق الإثبات.<sup>5</sup>

إن هناك نوعين من التحقيق تحقيق عادي والذي نصت عليه المادة 84 من قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 سبتمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 التي تم إلغاؤها بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008<sup>6</sup> و هناك تحقيق إضافي الذي يعد من بين الإجراءات الخاصة والوحيدة التي

<sup>1</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص53.

<sup>2</sup> المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص15.

<sup>4</sup> ساري كهيبة، الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محند، البويرة، 2016/2015، ص25.

<sup>5</sup> ساري كهيبة، المرجع نفسه، ص25.

<sup>6</sup> تم إلغاء المادة 84 من القانون رقم 21/01 بموجب المادة 29 من القانون رقم 07/12 المؤرخ في 31/12/2007 المتضمن قانون المالية الجديدة الرسمية، العدد 82، لسنة 2008.

يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة وتتمثل إجراءات التحقيق في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.<sup>1</sup>

" يلجأ القاضي الإداري في إطار تحقيقه في المنازعة الضريبية إلى نوعين من طرق التحقيق هما التحقيق الإضافي والثاني هو مراجعة التحقيق".<sup>2</sup>

#### أولاً: التحقيق الإضافي

طبقاً للفقرة الثانية من المادة 125 جديدة من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> فإن المحكمة الإدارية ملزمة بإجراء تحقيق إضافي في مجال نزاع الوعاء الضريبي، حيث كلما قدم المكلف وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى و تبلغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب الذي يجري بدوره تحقيقاً مشابهاً للتحقيق الأول.<sup>4</sup>

" يتميز إجراء التحقيق الإضافي بطابع الإلزامي في المنازعة الضريبية كلما توافرت حالاته القانونية، وقد أقرن المشرع تحديد هذه الحالات بالموقف الذي يظهر به طرفي الدعوى خلال السير فيها وقبل صدور الحكم، فإذا تبين للقاضي المقرر تمسك الطرفين بنفس الطلبات و الدفع التي تقدم عليها التحقيق فإن عليه إنهاء التحقيق وتحديد نتائجه التي تفصل بها التشكيلة الجماعية للحكم في النزاع، لكن إذا لاحظ استمرار الطرفين في تقديم وسائل جديدة خلال التحقيق، فإن ذلك يكون سبباً في إجراء التحقيق الإضافي للمكلف برمته.<sup>5</sup>

وفقاً للمادة 124 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية بعد أن تكمل إدارة الضرائب تحقيقها الإضافي وتدعم ردها بوقائع و أسباب لم تكن معروفة للمكلف، يجب إعادة تقديم الملف، يتيح ذلك للمكلف للإطلاع على تلك الوقائع خلال ثلاثون (30) يوماً وتقديم ملاحظات كتابية إذا رأى ذلك مناسباً.<sup>6</sup>

مناسباً.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية و الفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص 57.

<sup>2</sup> بن زرقة نبيل، لكنوش شرف الدين، المنازعة الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والرسوم، المرجع السابق، ص 68.  
<sup>3</sup> المادة 125/2 تنص على ما يلي " يكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً للفقرة الثانية من المادة 124 أعلاه.

<sup>4</sup> قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 120.

<sup>5</sup> بن زرقة نبيل، لكنوش شرف الدين، المنازعات الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والرسوم، المرجع السابق، ص 69.

<sup>6</sup> المادة 124/2 تنص " يرسل مدير الضرائب الملف مصحوباً بطلباته إلى كتابة الضبط، وإذا لم يكن موافقاً على قبول الطلب بنتمامه فإنه يعلم المدعي بأن له أجلاً مدته ثلاثون (30) يوماً للإطلاع على الملف، ولتقديم ملاحظاته مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

"ومن ذلك نستخلص بأن المشرع اعتمد على معيار شخصي في تحديد حالات الأمر بإجراء التحقيق الإضافي، مناطه تمكين طرفي المنازعة الضريبية من إثارة الوسائل الجديدة- وقائع و أسباب و طلبات - لافتتاح التحقيق الإضافي، لم يجعل المشرع طبيعة هذه كأساس لتحديد هذه الحالات".<sup>1</sup>

### ثانيا: مراجعة التحقيق

" إذا تبين للقاضي أن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها يأمر بإجراء آخر وهو مراجعة التحقيق أو ما يسمى كذلك بالفحص المضاد، الذي يقوم به أحد أعوان غير الذين قاموا بالتحقيق الإضافي، ويكون إما بحضور المدعي أو ممثله وحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، وبالرجوع إلى المادة 03/85 نجد بأن المشرع لم يحدد الحالات التي تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق، بل السلطة التقديرية لها في ذلك، فمعيار تحديد حالات الأمر بمراجعة التحقيق معيار موضوعي يتعلق بمسألة الإثبات دون أن يثير الخصوم لوقائع جديدة.<sup>2</sup>

"من خلال ما سبق فإن إجراء مراجعة التحقيق يكون كما يلي:

- يقوم أحد أعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول.
- في مراجعة التحقيق يحضر المكلف أو وكيله وهذا يعد ضمانا له.
- كما يمكن أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة.

بعد الانتهاء من مراجعة التحقيق يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، ويضمن ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي وبيدي رأيه".<sup>3</sup>

### ثالثا: الخبرة

" تعد الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق وطريقة من طرق الإثبات التي يأمر بها القاضي الإداري في حين لم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة والجبائي بصفة خاصة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو منها حسب نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما تطرق إليها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 85 و 86 منه في كيفية إجراءها".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بن زرقة نبيل، لکنوش شرف الدين، المنازعات الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والسوم، المرجع السابق، ص 69.

<sup>2</sup> ضيف يسري، بوطلاعة نسرین، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 94، 95.

<sup>3</sup> حوادق سلمی، روميضاء حوادق، تسوية النزاع الضريبي إداريا والفصل فيها قضائيا، المرجع السابق، ص 91.

<sup>4</sup> زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل فيها أمام الجهات القضائية، المرجع السابق، ص 58.

هناك عدة تعاريف فقهية من بينها: " هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه".<sup>1</sup>

"أما المحكمة العليا فقد عرفت الخبرة بكونها عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام و أنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا".<sup>2</sup>

عرف الدكتور محمد توفيق إسكندر الخبرة بأنها استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد أطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها وقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى إضافة لانتقاء تنافر مع روابط القانون العام.<sup>3</sup>

إجراء الخبرة أشارت إليه المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>4</sup>

عموما لا يختلف إجراء الخبرة في مجال الضرائب المباشرة عن الإجراء الذي نظمته المواد من 47 إلى 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية.

سنتطرق إلى تعيين الخبير ورده ثم نتطرق إلى إجراءات الخبرة.

### 1- تعيين الخبير ورده

عند استقراء المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها نصت على تعيين الخبير وما يتعلق برده، فعندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين خبير من ضمن القائمة المعتمدة، وتسد له مهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائيا أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة، حيث نصت المادة 86 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ضيف يسرى، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبة في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص96.

<sup>2</sup> قضااص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص123.

<sup>3</sup> محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هوما ، الجزائر، 2002، ص26.

<sup>4</sup> عدي مليكة، مقدم نعيمة، اجراءات منازعات التحصيل في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص55.

<sup>5</sup> كعباش غادة، بن امحمد رحيل، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص42.

"إن اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية من تلقاء أو نفسه أو بناء على طلب الأطراف المتنازعة".<sup>1</sup>

#### أ- تعيين الخبير:

"عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير حيث تستند له مهمة، إلا أنه يمكن أن تستند المحكمة الإدارية هذه المهمة إلى (3) ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره أي خبير يعني المكلف بالضريبة، وخبير تعينه الإدارة و تعين المحكمة الإدارية الثالث وهذا وفقا للمادة 86 فقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية".<sup>2</sup>

ونلاحظ أن نص المادة 86 الفقرة الثانية سالفة الذكر تطابق مع المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>3</sup>

"ويفهم من نص المادتين أن تعيين الخبير يكون بموجب أمر صادر عن القاضي الإداري بناء على سلطته التقديرية من حيث جواز إجراء الخبرة من عدمه كما قد يكون ذلك بناء على طلب إما من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب".<sup>4</sup>

#### ب- رد الخبير:

أما بالنسبة لرد الخبير: فيحق لكل طرف رد خبير المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (8) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة وبيث في هذا الطلب بئا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم<sup>5</sup>، وذلك طبقا للمادة 86 فقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية واستنادا للمادتين 132 و133 من قانون الإجراءات الجبائية و الإدارية.<sup>6</sup>

#### 2- إجراءات الخبرة

يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية الذي يقوم بتحديد يوم وساعة بدئ الإجراءات ويخطر المصلحة الضريبية المختصة و المشتكي وأي خبراء آخرين قبل عشرة (10) أيام على الأقل من

<sup>1</sup> كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص19.

<sup>2</sup> نص المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي "تم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي الحال يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

<sup>3</sup> يوسفى سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص45.

<sup>4</sup> يوسفى سمير، المرجع نفسه، ن ص.

<sup>5</sup> كعباش غادة، بن امحمد رحيل، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص43.

<sup>6</sup> مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر-1- 2011/2010، ص192.

بدء الإجراءات،<sup>1</sup> وهذا طبقاً لنص المادة 86 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية كما يمكن أن يحضر عملية الخبرة عضوان من لجنة الطعن للدائرة إذا أحييت شكوى المكلف من قبل هذه اللجنة وبالتالي إذا كان كذلك يستوجب أن يعلم رئيس اللجنة بيوم وساعة بدأ عملية الخبرة ضمن المدة المذكورة أعلاه.<sup>2</sup>

" فإذا ما أحل أجل إجراء عملية الخبرة يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل إدارة الضرائب وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقوم هؤلاء بالمهمة التي أنيطت إليهم من قبل المحكمة الإدارية، ليقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه كما يقوم الخبراء أيضاً بتحرير إما تقارير منفردة أو تقرير مشترك".<sup>3</sup>

ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن تطلع عليها خلال مدة عشرين يوماً كاملة<sup>4</sup> م س 2789 ص 100، يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط في شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي خصوصاً ملاحظاته غير أنه إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.<sup>5</sup>

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية).<sup>6</sup>

### المطلب الثاني : الإجراءات القضائية أمام قاضي الاستعجال

لا شك أن الحماية القضائية للحقوق في المجال الإداري لا تكتمل بإعلان اختصاص المحكمة الإدارية بحل النزاع فحسب، بل تتطلب أيضاً اتخاذ التدابير الاحترازية لحماية الحق المذكور تتطلب العديد من الحقوق إنفاذاً سريعاً وفعالاً حتى لو كان الغرض منها توفير الحماية المؤقتة، وتركز الإجراءات الضريبية الأولية في المقام الأول على الإغلاق المؤقت والمصادرة والاعتراضات على الإجراءات والدعاوى القضائية ضد مديري الشركات والمدراء التنفيذيين، وطلبات وقف تسديد المدفوعات .

<sup>1</sup> بن كعباش غادة، بن امحمد رحيل، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 44.

<sup>2</sup> خلدون كمال، منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، في القانون الخاص، تخصص قانون خاص للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014-2015، ص 89.

<sup>3</sup> خلدون كمال، المرجع نفسه، ص 89.

<sup>4</sup> ضيف يسرى، بوظاعة تسرين، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 100.

<sup>5</sup> أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 83.

<sup>6</sup> صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 79.

### الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الاستعجالية

تتمتع إدارة الضرائب بامتيازات واسعة تُمكنها من تحصيل الأموال من دافعي الضرائب، مما يُلحق بهم ضرراً في كثير من الأحيان نتيجةً للتنفيذ المباشر لقراراتها، ونتيجةً لذلك يُمنح دافع الضرائب ضماناتٍ مُحددة منها إمكانية رفع دعوى أمام قاضي الأمور المستعجلة، وتكتسب هذه العملية أهميةً بالغة نظراً للحاجة المُلحة إلى سرعة اتخاذ الإجراءات لتخفيف الضرر وحلّ النزاعات، مما يُبرز الدور الهام لقاضي الأمور المستعجلة في منازعات تحصيل الضرائب.<sup>1</sup>

#### أولاً: الشروط الشكلية و الموضوعية للدعوى الاستعجالية

الدعوى الضريبية المستعجلة إجراء يطلب من خلاله أحد الأطراف اتخاذ إجراء عاجل ومؤقت لحماية مصالحه قبل أن تواجه هذه المصالح عواقب يصعب تداركها. ولذلك، وضع المشرع شروطاً وضوابط محددة، إما من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو من خلال تعزيره بتفسيرات قضائية

#### 1 : الشروط الموضوعية

توفر شرط حالة الاستعجال حيث تشير أحكام المادتين 920 و924 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى مفهوم الاستعجال دون تعريفه، مما يترك المجال مفتوحاً للتفسير القضائي لتحديد معنى الاستعجال في كل حالة على حدة، ومع ذلك فإن أي محاولة من جانب المشرع لتعريف الاستعجال أو وضع قائمة شاملة بالقضايا العاجلة من شأنها أن تحد من السلطة التقديرية للقاضي الإداري إذ إنه أكثر وعياً بواقع الوضع من المشرع.<sup>2</sup>

توفر شرط عدم المساس بأصل الحق حيث أن الإجراءات العاجلة التي يأمر بها القاضي في الحالات الطارئة وإن كانت مبنية على عنصر الخطر الذي قد يؤثر على حقوق المدعي إلا أنها لا توفر ضمانات كافية للمدعي عليه، ولذلك وضع المشرع شرطاً ثانياً لإصدار الإجراءات العاجلة وهو ضمان عدم المساس بالحق الأصلي، و يكمن التحدي الذي يواجهه القاضي الإداري في الأمور المستعجلة في تحديد المعيار المناسب لتقييم مدى تأثير الإجراء المطلوب على الحق الأساسي، وقد قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتأجيل تحصيل الضريبة مؤكدةً توافر عنصر الاستعجال مما يدخل في

<sup>1</sup>أخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، 2016/2015، ص 164.

<sup>2</sup>بليل بلقاسم، شروط و حالات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام القاضي الإداري، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية، جامعة بومرداس، المجلد 07، العدد 01، 2022/06/10، ص 750

اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، إلا أن قرار المحكمة بتأجيل تحصيل الضريبة دون مراعاة الضمانات الموضوعية لحماية حقوق الإدارة الضريبية المتأثرة بالحق الأساسي، دفع المحكمة العليا إلى إلغاء الأمر المستعجل .<sup>1</sup>

توفر شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري حيث نصت المادة 921 من ق إ م إ على " في حالة الاستعجال القصوى يجوز لقاضي الاستعجال، أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى، دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري ، بموجب أمر على عريضة على عريضة و لو في غياب القرار الإداري المسبق . و في حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري ، يمكن أيضا لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه . " <sup>2</sup>

الغرض من الطلب المستعجل هو وقف تنفيذ القرار الإداري، إلا أن القاضي حكم برفضه ويستثنى من ذلك القرارات المخالفة والقرارات المتعلقة بحجز وإغلاق المنشآت، حيث يجوز طلب وقف تنفيذ القرار الإداري ، كما يجوز ذلك في الحالات المنصوص عليها في ق إ م إ أو في أي أحكام خاصة تتعارض مع هذه القاعدة بشأن وقف التنفيذ .<sup>3</sup>

## 2: الشروط الشكلية

أن تكون دعوى الموضوع قد نشرت حيث أن المشرع قد كرس هذا الشرط الذي كان قد استقر سابقاً في التفسير القضائي إلا أنه ليس قطعياً إذ يتعلق تحديداً بوقف التنفيذ، وفي بعض الحالات يقتضي الأمر تقديم دعوى موضوعية بالتزامن مع الطلب المستعجل كما هو الحال في قضايا وقف القرارات الإدارية ، ومن غير المنطقي قبول طلب مستعجل لوقف تنفيذ قرار إداري مع قبول طلب المدعي بوقف تنفيذ قرار إداري لم يُطعن في قانونيته أمام المحكمة الموضوعية .<sup>4</sup>

يجب تقديم الطلب العاجل كتابيا و يتضمن ملخصاً موجزاً للوقائع والأسباب التي تُبرر إلحاح القضية كما يجب إرفاق نسخة من الطلب الأصلي، وإلا فسيتم رفضه و يجب أن يتضمن الطلب أيضاً اسم المدعي ولقبه ومهنته وعنوانه، بالإضافة إلى اسم الجهة الإدارية للمدعي عليه ومكتبها الرئيسي وممثله القانوني .<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بليل بلقاسم ، المرجع نفسه ، ص 751-752 .

<sup>2</sup> أنظر الى المادة 921 من ق إ م إ .

<sup>3</sup> شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 6 ، 2013 ، ص 136 .

<sup>4</sup> شيهوب مسعود، المرجع نفسه ، ص 154 .

<sup>5</sup> فريجة حسين ، شرح المنازعات الإدارية دراسة مقارنة ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، طبعة 2011 ، ص 260 .

و هذا ما جاءت به المادة 926 من ق إ م إ " يجب أن ترفع العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره ، تحت طائلة عدم القبول بنسخة من عريضة دعوى الموضوع " .<sup>1</sup>

أن يتوفر شرط الصفة و يُعرّفها بعض الفقهاء بأنها صفة من صفات المصلحة وتحديدًا أن تكون المصلحة شخصية ومباشرة ، وهذا يعني أن المدعي هو صاحب الحق أي من اعتُدي على مصلحته أو يُراد الحفاظ عليها من الضروري التمييز بين الصفة القانونية والتمثيل القانوني إذ تتعلق الصفة القانونية بشروط رفع الدعوى، بينما تتعلق الصفة القانونية بالجوانب الإجرائية للتقاضي وبالتالي فإن عدم التمثيل القانوني يؤدي إلى بطلان الإجراءات الإجرائية لا إلى رفض الدعوى نفسها .<sup>2</sup>

و قد تحدث المشرع الجزائري عن الصفة في المادة 13 من ق إ م إ بحيث لا يجوز لجميع الأشخاص التقاضي إلا إذا تمتعوا بالصفة و فقط من كانت له مصلحة قائمة أقرها القانون .<sup>3</sup>

أن يتوفر شرط المصلحة حيث لا يُعرّف القانون المصلحة بينما يصفها الفقه القانوني بأنها المنفعة العملية المشروعة المتوخاة من خلال اللجوء إلى القضاء ، وتعني هذه المنفعة أنه لا يُمكن اللجوء إلى المحاكم باستخفاف دون السعي وراء أي شكل من أشكال المنفعة ، وفي سياق التقاضي الضريبي يُشير هذا المصطلح إلى دفاع دافع الضرائب عن مصالحه المادية ويستثنى مصطلح "العملي" القضايا النظرية لأنها لا تُشكل أساسًا صالحة للمطالبة القانونية ، فدور القضاء هو حل النزاعات وليس تفضيل رأي نظري أو تقديم آراء قانونية علاوة على ذلك، لكي تُعتبر المصلحة مشروعة يجب الاعتراف بها كحق يحميه القانون ، وبالتالي لا يُمكن قبول الدعوى من قِبَل المحكمة الإدارية إلا إذا أثبت المدعي وجود نوع معين من المصلحة .<sup>4</sup>

و قد تحدث المشرع الجزائري عن المصلحة في ق إ م إ .

### ثانيا : حالات رفع الدعوى الإدارية الاستعجالية الضريبية

الضريبة هي التزام مالي إلزامي يفرضه الدولة أو السلطات العامة الإقليمية على الأفراد، مما يساهم في التكاليف والأعباء العامة دون تقديم أي فائدة مباشرة في مقابل دفع الضريبة .<sup>5</sup>

يتدخل قاضي الأمور المستعجلة في المنازعات الإدارية التي تستدعي إجراءات فورية، مُتخذًا إجراءات وقتية تتسم بالسرعة، شريطة ألا تمس الحقوق الأساسية. وقد أصبحت هذه الاستعجالات ضرورة

<sup>1</sup> أنظر الى المادة 926 من ق إ م إ .

<sup>2</sup> شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، المرجع السابق ، ص 316 .

<sup>3</sup> أنظر الى المادة 13 ن ق إ م إ .

<sup>4</sup> بليل بلقاسم ، شروط و حالات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام القاضي الإداري ، المرجع السابق ، ص 755 .

<sup>5</sup> محمود عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة، 2003، ص 13

مرتبطةً بتدخل الإدارة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والمالية والتجارية، مما أدى إلى ازدياد المعاملات وتعقد وتنوع العلاقات بين المواطنين والإدارة. ونتيجةً لذلك، تزايدت المنازعات التي يلجأ إليها الأفراد أمام المحكمة الإدارية المستعجلة عندما تقتضي الظروف حماية قضائية فورية.<sup>1</sup> و سنتطرق الى الحالات التي يمكن فيها للمكلف للضريبة أو الإدارة الضريبية اللجوء لرفع دعوى ضريبية استعجالية .

### 1 : الدعوى الاستعجالية الضريبية الخاصة بغلق المحل

في الأحوال التي لا يتيسر فيها تحصيل الضريبة بالطرق الإدارية وحفاظاً على أموال الخزينة العامة، يجوز لإدارة الضريبة بناء على توصية المحصل أن تصدر قراراً مؤقتاً بإغلاق المنشأة التجارية أو محل دافع الضريبة لمدة ستة أشهر.<sup>2</sup>

تنص المادة 146 من ق إ ج على إمكانية لجوء الإدارة الجبائية إلى إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني كوسيلة تنفيذية لتحصيل الديون الجبائية، ويتخذ هذا القرار من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب على مستوى الولاية حسب الاختصاص الإقليمي، بناءً على تقرير من المحاسب المتابع ويشترط القانون أن لا تتجاوز مدة هذا الغلق ستة (6) أشهر، ويبلغ القرار إلى المدين بواسطة عون المتابعة أو المحضر القضائي، يمنح المدين مهلة عشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ لتسوية دينه أو الاكتتاب في جدول استحقاقات تتم المصادقة عليه من طرف قابض الضرائب، وفي حال عدم الاستجابة يُنفذ قرار الغلق فعلياً كما يجيز القانون للمعني بهذا الإجراء الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً بواسطة عريضة استعجالية، إلا أن تقديم الطعن لا يترتب عنه وقف تنفيذ القرار ويُظهر هذا التنظيم القانوني توازناً بين مقتضيات الفعالية الجبائية ومراعاة الحقوق الدستورية للمكلف بالضريبة، خصوصاً من حيث إقرار الحق في الطعن القضائي.<sup>3</sup>

### 2 : الدعوى الاستعجالية الخاصة بإرجاء الدفع القضائي

يجوز للمكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يطلب تأجيل الدفع حتى صدور قرار قضائي أو إداري، بشرط أن يكون طلبه مدعوماً بأدلة من المؤسسة مع ضمانات كافية لتأمين تحصيل دين الضريبة .

<sup>1</sup> فريجة حسين ، شرح المنازعات الإدارية، المرجع السابق ، ص 270 .

<sup>2</sup> كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 25 .

<sup>3</sup> أنظر إلى المادة 146 من ق إ ج .

حيث نصت المادة 948 من ق إ م إ على " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في ..... " <sup>1</sup> و هذا يعني أن الفصل في القضايا الضريبية الاستعجالية يتقاسم تنظيمه ق إ م إ و ق إ ج .

و كذلك جاء في الفقرة الثالثة من المادة 82 من ق إ ج " يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من ق إ م إ ، تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من ق إ م إ " . <sup>2</sup>

### 3 : الدعوى الاستعجالية الخاصة بوقف إجراءات الحجز و البيع بالمزاد العلني

تُعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً وضعه المشرع لتسهيل تحصيل إدارة الضرائب لديون المكلفين وقد بيّنت المادة 147 من ق إ ج هذا النظام، حيث منحها امتيازات السلطة العامة خلال إجراءات الحجز والبيع لتحصيل ديونها ، إلا أنه ولحماية حقوق المكلفين أخضع المشرع هذه المرحلة لرقابة القاضي الإداري . <sup>3</sup>

تُجيز المادة 147 من قانون الإجراءات الضريبية لمحصل الضرائب الإقليمي حجز أموال دافع الضرائب وفق شروط محددة علاوة على ذلك، ووفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في ق إ م إ وخاصةً المادة 919 يحق لدافع الضرائب تقديم طلب إلى القاضي الإداري لوقف تنفيذ الحجز حتى البت في القضية الأصلية والتي تتضمن الطعن في إشعار دفع الضريبة أو إبطاله . <sup>4</sup>

نظراً للإخطار الصادر من محصل الضرائب والذي يسمح بإصدار أمر الحجز وتنفيذه فوراً خلال فترة زمنية قصيرة لا تتجاوز يوماً واحداً، يتعين على المكلف التقدم فوراً بطلب إلى قاضي إداري لوقف إجراءات الحجز أو الإجراءات الجارية ، كما يتعين عليه رفع دعوى إدارية موازية أمام قاضي الموضوع بالمحكمة الإدارية لطلب إبطال إجراءات التنفيذ الضريبي وفقاً لأحكام المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج .

5

### الفرع الثاني: صلاحيات قاضي الاستعجال في الدعوى الضريبية

<sup>1</sup> أنظر الى المادة 948 من ق إ م إ .

<sup>2</sup> أنظر الى المادة 82 من ق إ ج .

<sup>3</sup> بليل بلقاسم ، شروط و حالات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام القاضي الإداري ، المرجع السابق ، ص 759 .

<sup>4</sup> أنظر الى المادة 147 من ق إ ج و المادة 919 من ق إ م إ .

<sup>5</sup> بليل بلقاسم ، شروط و حالات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام القاضي الإداري ، المرجع السابق ، ص 760 .

تخضع الأحكام الإجرائية الخاصة بالاستعجال في المسائل الضريبية عموماً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك لعدم وجود لوائح إجرائية محددة بموجب قانون الإجراءات الجبائية ومنه فإن كل الدعاوى الاستعجالية في المادة الضريبية متعلقة بالإجراءات التنفيذية للتحصيل الضريبي (الإجراءات التنفيذية للمتابعة).<sup>1</sup>

يتولى القاضي الضريبي الاستعجالي النظر في الدعوى الضريبية التي تدخل ضمن اختصاصه ويمارس في هذا المجال صلاحيات مختلفة سوف نتناولها بالتفصيل<sup>2</sup> سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى مجال الأمر الاستعجالي الخاص بالمتعلق بالطبيعة والمميزة للمادة الجبائية (أولاً) إضافة إلى التطرق للطعن في الأمر الاستعجالي (ثانياً).

### أولاً: مجال الأمر الاستعجالي

ومن خلال القانون الخاص المنظم للإجراءات الجبائية نستنتج أن أهم تطبيقات الاستعجال في المادة الضريبية تتمثل في الإغلاق الإداري و دعوى استرداد المحجوزات المتعلقة بوقف التحصيل.

#### 1- الغلق الإداري

تضمن نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على الغلق الإداري وتحديد القواعد العامة له والتي نستعرضها كما يلي: "يتخذ قرار الغلق المؤقت 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 (6) أشهر، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت".<sup>3</sup>

قد يؤثر هذا الإجراء سلباً على المكلف بالضريبة إذ يؤثر على مكان ممارسة نشاطه المهني مما يعيقه عن أداء واجباته و لحماية مصالح المكلف، وعليه منحه المشرع حق اللجوء إلى القضاء لوقف

<sup>1</sup> لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014-2015، الجزائر، ص78.

<sup>2</sup> اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة-، المرجع السابق، ص167.

<sup>3</sup> انظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

تنفيذ هذا الإجراء<sup>1</sup>، حيث تناولته المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة "يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً بالفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت"<sup>2</sup>. في حالة الطعن على قرار الغلق يتخذ قاضي الاستعجال كافة الإجراءات العاجلة اللازمة ولا يشترط إرفاق القرار الإداري السابق بالعريضة إذ يعتبر هذه حالة استعجال شديد وفقاً للمادة 920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>3</sup>

من الجدير بالذكر أن الملاحظة التي أبديت بشأن المادة 146 المذكور أعلاه لم تنطبق إلى آجال الطعن في قرار الغلق الإداري ولكنها أحالتنا للأحكام العامة للاستعجال في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يحق للمكلف التقدم بطلب الطعن أمام المحكمة الإدارية خلال ستة (6) أشهر قبل بدء إجراءات البيع، ويفصل قاضي الاستعجال في الدعوى الضريبية في غضون ثمان وأربعين (48) من تاريخ تقديم الطلب.<sup>4</sup>

## 2- دعوى استرداد المحجوزات

إن الأصل في طلب الاسترداد يكون في فترة الحجز على اعتبار أنه إجراء يؤدي إلى وقف بيع المحجوزات، ويشمل طلب استرداد الأشياء المحجوزة كل الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في المادة الجبائية.<sup>5</sup> إلا أن المشرع الجزائري نص على أن قبول طلب دعوى استرداد المحجوزات يتوقف على تقديم الطلب إلى إدارة الضرائب المختصة كما هو مبين في المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: "عندما يبادر الغير بطلب استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب و الحقوق والرسوم موضوع المتابعات يجب أن يقدم هذا الطلب حسب الحالة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب كل حسب مجال اختصاصه".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 169.

<sup>2</sup> انظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> يوسف سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 69.

<sup>4</sup> يوسف سمير، المرجع نفسه، ص 69.

<sup>5</sup> صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص 149.

<sup>6</sup> انظر المادة 154 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

يعالج هذا الطلب في أجل شهرين (2) اعتبارا من التاريخ إبلاغ صاحب الطلب بالحجز، وعلى الجهة المختصة البث في الطلب المقدم خلال شهرين (2) و في حال عدم صدور قرار خلال هذه المدة يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.<sup>1</sup>

تتعلق دعوى الاسترداد إما باعتراض على إجراءات المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري حيث جاء في نص المادة 153 فقرة 02 أنه: تكتسي هذه الشكاوي إما:

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

- شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب به أو غيره من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة.<sup>2</sup>

ويترتب على الدعوى إعادة النظر في صحة سند إجراء المتابعة من حيث الشكل إعادة النظر في وجود الالتزام و مقداره أو وجوب الوفاء به في حالة الاعتراض على النظر في وجود الالتزام و مقداره أو وجوب الوفاء به في حالة الاعتراض على التحصيل الجبري و لا ينتج عن هذه الطعون توقيف الدفع.<sup>3</sup>

#### ثانيا: الطعن في الأمر الاستعجالي

طبقا للمواد من 949 إلى 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تنقسم إلى طرق الطعن العادية وطرق الطعن غير العادية، لكن بخصوص الطعن في المسائل الاستعجالية لم تنص المواد 936 إلى 947 من نفس القانون إلا على طريقة واحدة هي الاستئناف.<sup>4</sup>

" إضافة لما حدده قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بالنسبة للأوامر التي يجوز الطعن فيها والتي لا يجوز الطعن فيها، إلا أنه سكت على مسألة الطعن في بعض الأمور.<sup>5</sup>

" وطبقا لأحكام نص المادة 937 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تخضع الأوامر الصادرة تطبيقا لأحكام المادة 920 من نفس القانون للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال الخمسة عشر (15) يوم التالية للتبليغ الرسمي، ويفصل في هذه الحالة مجلس الدولة في أجل ثمانية وأربعين (48)

<sup>1</sup> أنظر المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> يوسف يوسف، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص71.

<sup>3</sup> يوسف سمير، المرجع نفسه، ن ص.

<sup>4</sup> خلدون كمال، منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، تخصص قانون قانون خاص للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2014-2015، ص108.

<sup>5</sup> نجاعي فاطمة الزهراء، سلطات قاضي الاستعجال الإداري طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص52.

ساعة، أما إذا موضوع الاستئناف ضد قرار تضمن رفض الدعوى الاستعجالية أو الحكم بعدم الاختصاص يفصل في ذلك من قبل مجلس الدولة في أجل شهر".<sup>1</sup>

تنقسم الأوامر إلى أوامر قابلة للطعن فيها بالاستئناف خاصة عند اتخاذ التدابير اللازمة لحماية الحريات المنتهكة من قبل الأشخاص المعنوية العامة أو الهيئات الخاضعة لاختصاص الجهات الإدارية في ممارسة سلطاته، متى كانت تلك الانتهاكات تشكل مساساً خطيراً وغير مشروع بتلك الحريات، في حين هناك أوامر استعجالية غير قابلة للاستئناف نص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المادة 936 بصفة صريحة على عدم جواز الطعن بالاستئناف فيها و منها حالة الأمر بوقف تنفيذ قرار إداري أو وقف آثار معينة كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، إذ يعتبر الاستعجال في المادة أحد صورها لذلك فإن الأوامر الاستعجالية الصادرة في المادة الجبائية تكون غير قابلة للطعن بالاستئناف.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني : آليات الطعن ضد الأحكام الابتدائية في المنازعات الضريبية (الدرجة الثانية للتقاضي )

تعد المنازعات الضريبية من أبرز وأهم فروع المنازعات الإدارية لما لها من أثر مباشر على حقوق الأفراد المالية من جهة وعلى مداخل الدولة من جهة أخرى ، وقد أولى المشرع عناية خاصة للإجراءات القضائية المتعلقة بالضرائب سواء على مستوى المحاكم الإدارية أو أمام مجلس الدولة بهدف تحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الجبائية في تحصيل الضريبة وحق المكلف في الطعن والمرافعة والدفاع عن مصالحه .

ويكتسي التنظيم القضائي للمنازعات الضريبية طابعاً خاصاً نظراً لتعقيد النصوص الجبائية وتنوع أنواع الضرائب والرسوم، مما يتطلب وجود قواعد إجرائية دقيقة تضمن الفصل العادل والناجع في هذه النزاعات ، ففي المرحلة الابتدائية تختص المحاكم الإدارية بالنظر في الطعون المقدمة ضد قرارات الإدارة الجبائية سواء تعلّق الأمر بالطعن في التقدير أو التحصيل أو الجزاء، أما في المرحلة الثانية فتختص المحاكم الإدارية بالاستئناف بمراقبة الأحكام الابتدائية في حين يُعدّ مجلس الدولة هيئة رقابة قضائية عليا تُعنى بالفصل في الطعون بالنقض في الأحكام الاستئنافية .

#### المطلب الأول : الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف

<sup>1</sup> سمير يوسف، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص71.

<sup>2</sup> خلدون كمال، المرجع نفسه، ص 108-109.

تعدّ المحاكم الإدارية للاستئناف إحدى الدرجات الأساسية في تنظيم القضاء الإداري، حيث أنشأها المشرع بهدف تحقيق مبدأ التقاضي على درجتين وتدعيم ضمانات المحاكمة العادلة في مواجهة الإدارة وقد جاءت هذه المحاكم كحلقة وصل بين المحاكم الإدارية الابتدائية ومجلس الدولة، ما يسمح بإعادة النظر في الأحكام الصادرة ابتدائياً من حيث الوقائع والقانون .

حيث تلعب دوراً جوهرياً في تصحيح الأخطاء القضائية المحتملة وتوفير رقابة فعالة على تطبيق القانون الإداري، لاسيما في منازعات ذات حساسية خاصة كالمنازعات الضريبية العقارية والوظيفية كما تسهم في توحيد الاجتهاد القضائي وتخفيف العبء عن مجلس الدولة الذي يحتفظ باختصاص النقض دون إعادة النظر في الوقائع .

إنّ دراسة الإجراءات أمام هذه المحاكم تكتسي أهمية كبيرة، إذ تبرز الخصوصيات التي تميزها عن باقي درجات التقاضي، سواء من حيث الاختصاص، أو شروط قبول الاستئناف، أو طرق الطعن في أحكامها، مما يجعل من الضروري الإلمام بهذه الجوانب لفهم فعّال لمسار الدعوى الإدارية.<sup>1</sup>

### الفرع الأول : الإطار القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف

يتمثل الإطار القانوني للمحاكم الإدارية للاستئناف في ثلاث أسس تتمثل في :

#### أولاً : الأساس الدستوري

تنص المادة 179 من دستور الجزائر لسنة 2020 على تنظيم الهيئات القضائية العليا في كل من القضاء العادي والقضاء الإداري مكرّسة بذلك مبدأ ازدواجية القضاء ، وتُبرز هذه المادة الدور المحوري لكل من المحكمة العليا ومجلس الدولة باعتبارهما هيئتين مقومتين للأعمال القضائية الصادرة عن المحاكم الأدنى درجة، حيث تختص المحكمة العليا بمراقبة أعمال المجالس القضائية والمحاكم بينما يضطلع مجلس الدولة بمهمة مراقبة أحكام المحاكم الإدارية ومحاكمها الاستئنافية ، كما تؤكد المادة على وظيفة توحيد الاجتهاد القضائي التي تُنأط بكل من المحكمة العليا ومجلس الدولة لضمان تطبيق موحد وسليم للقانون في جميع أنحاء البلاد ، وتُبيّن المادة أيضاً أهمية محكمة التنازع كآلية لحسم التعارض في الاختصاص بين القضاءين العادي والإداري مما يعزز الأمن القانوني، وأخيراً تُحيل المادة إلى القانون

<sup>1</sup> الفاسي فاطمة الزهراء ، المحاكم الإدارية للاستئناف في الجزائر ،مجلة الدراسات القانونية المقارنة ، جامعة باجي مختار عنابة ، المجلد 09 ، العدد 01 ، 2023/06/11 ، ص 313 .

العضوي كإطار تنظيمي مفصل لضبط تشكيل هذه الهيئات واختصاصاتها وهو ما يعكس الطبيعة التقنية والضمانات القانونية التي يتمتع بها التنظيم القضائي في الجزائر .<sup>1</sup>

### ثانيا : الأساس التشريعي

في إطار الإصلاحات القضائية التي تبنتها الدولة الجزائرية لتحديث المنظومة القضائية وتكريس مبادئ المحاكمة العادلة جاء الأمر رقم 07-22 المؤرخ في 5 ماي 2022 المتعلق بالتقسيم القضائي ليحدث نقلة نوعية في تنظيم الجهات القضائية، خاصة من خلال استحداث درجة ثانية في القضاء الإداري تمثلت في المحاكم الإدارية للاستئناف وقد كرس هذا الأمر هذه المحاكم ضمن الفصل الثالث منه حيث نصت المادة 8 على إنشاء ست (6) محاكم إدارية للاستئناف موزعة عبر التراب الوطني في ولايات الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، بشار وعنابة، بما يحقق توازناً جغرافياً ويضمن تقريب العدالة من المواطن ، ويهدف هذا التنظيم إلى تكريس مبدأ التقاضي على درجتين في المنازعات الإدارية بعدما كان مجلس الدولة ينظر في الطعون ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية مباشرة مما أضعف دوره كهيئة مقومة للقانون وموحدة للاجتهاد القضائي وفي ذات السياق، نصت المادة 9 من الأمر على إنشاء محاكم إدارية داخل دائرة اختصاص كل محكمة إدارية للاستئناف مع تحديد دقيق لهذا الامتداد القضائي لاحقاً بموجب مراسيم تنظيمية، كما ورد في المادة 10 وبهذا يكون المشرع قد أراد من خلال هذه النصوص بناء تسلسل هرمي متكامل في القضاء الإداري، يتيح إمكانية إعادة النظر في النزاعات الإدارية في إطار تنظيمي دقيق وعادل هذا يعزز من فعالية القضاء الإداري، ويرسخ ثقافة الرقابة القضائية على الإدارة ويؤسس لعدالة أكثر قرباً واستجابة للمواطن لا سيما في ظل التحديات الإدارية والتنمية المتزايدة التي تعرفها البلاد .<sup>2</sup>

### ثالثا : الأساس التنظيمي

صدر المرسوم التنفيذي رقم 435-22 المؤرخ في 11 ديسمبر 2022 بغرض تحديد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف والمحاكم الإدارية، تطبيقاً لما نصت عليه المادة 10 من الأمر رقم 07-22 المؤرخ في 5 ماي 2022 المتعلق بالتقسيم القضائي ، وقد جاء هذا المرسوم

<sup>1</sup> أنظر المرسوم الرئاسي 20-442 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 ، المتضمن التعديل الدستوري المصادق عليه بموجب الاستفتاء الشعبي يوم 01 نوفمبر 2020 ، الجريدة الرسمية عدد 82 ، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020 .

<sup>2</sup> الأمر رقم 07-22 المؤرخ في 5 ماي 2022، المتعلق بالتقسيم القضائي. الجريدة الرسمية العدد 33، المؤرخة 8 ماي 2022 .

استكمالاً للهيكلية الجديدة للقضاء الإداري في الجزائر، حيث يرمي إلى ضبط الخريطة القضائية وتوزيع الاختصاصات وفق منطق جغرافي وإداري مدروس يُراعي التقسيم الولائي وكثافة الملفات القضائية.<sup>1</sup>

تنص المادة الأولى من المرسوم على أن الغرض منه هو تحديد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف والمحاكم الإدارية وتوضح المادة الثانية أن هذه الدوائر تُحدد بناءً على الملحق الأول المرفق بالمرسوم، والذي يُبين بالتفصيل الولايات التابعة لكل محكمة إدارية للاستئناف من المحاكم الإدارية القاعدية، أما المادة الثالثة فقد حددت عدد المحاكم الإدارية بثمان وخمسين (58) محكمة موزعة على كامل التراب الوطني، تُحدد اختصاصاتها الإقليمية بموجب الملحق الثاني ويمثل هذا المرسوم خطوة تنظيمية محورية في سبيل ترسيخ مبدأ التقاضي على درجتين في مجال القضاء الإداري وتسهيل تحديد الجهة القضائية المختصة إقليمياً لكل دعوى، مما يعزز من فعالية الجهاز القضائي ويرسخ الضمانات القانونية للمواطنين، كما أن هذا التقسيم يُسهم في توجيه المتقاضين إلى المحاكم الأقرب إليهم ويُقلل من الضغط على المحاكم الكبرى، لا سيما محكمة الجزائر الإدارية للاستئناف ومجلس الدولة.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني : اختصاص و هيكلية المحكمة الإدارية للاستئناف

تعد المحكمة الإدارية للاستئناف جهة قضائية إدارية من الدرجة الثانية أنشئت في إطار إصلاح منظومة القضاء الإداري، و تختص في النظر في الطعون المرفوعة ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية الابتدائية .

#### أولاً : اختصاص المحكمة الإدارية للاستئناف

تنص المادة 900 مكرر من القانون 22-13 المعدل والمتمم لـ م إ م إ على اختصاص المحكمة الإدارية للاستئناف وتحدد مجال تدخلها في نظام القضاء الإداري، من خلال هذه المادة يتجلى بوضوح أن المحكمة الإدارية للاستئناف تمثل درجة ثانية للتقاضي في المنازعات الإدارية حيث تختص بالنظر في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، ويعني ذلك أن المشرع كرس مبدأ التقاضي على درجتين ضماناً لحقوق المتقاضين وتعزيزاً لرقابة قانونية فعّالة على القرارات القضائية كما وسّعت المادة من نطاق اختصاص هذه المحاكم، إذ فتحت المجال لإسناد قضايا إضافية إليها بموجب نصوص خاصة مما يدل على مرونة في التنظيم القضائي الإداري واستعداد لتوسيع صلاحيات هذه الهيئات حسب

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 22-435، المؤرخ في 11 ديسمبر 2022، يتعلق بتحديد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف و المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية عدد 84، الصادرة في 14 ديسمبر 2022 .

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 22-435، المؤرخ في 11 ديسمبر 2022، يحدد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف، الجريدة الرسمية رقم 84، المؤرخة في 14 ديسمبر 2022 .

الحاجة التشريعية والتنظيمية، وعليه فإن المادة تؤسس لإرساء نظام قضائي إداري أكثر تخصصاً وتدرجاً يضمن فحصاً أعمق وأشمل للنزاعات ذات الطابع الإداري .<sup>1</sup>

وفقاً للمادة 900 مكرر تتولى المحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر العاصمة مسؤولية الفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العامة الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية ، من الجدير بالذكر أن المحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر العاصمة بالإضافة إلى دورها كدرجة ثانية في التقاضي في المسائل الإدارية قد أوكل إليها المشرع النظر في المنازعات التي كانت من اختصاص مجلس الدولة للفصل فيها ابتدائياً ونهائياً، ويعتبر هذا تطوراً إيجابياً يعزز مبدأ التقاضي على درجتين من خلال إلغاء الاختصاص الابتدائي والنهائي لمنازعات السلطات والهيئات المركزية، والتي كانت تمثل انتهاكاً لمبدأ التقاضي على درجتين في المجال الإداري وقد تعرضت لانتقادات من قبل العديد من الباحثين والمحامين .<sup>2</sup>

بموجب المادة 04 من القانون رقم 22-13، الذي عدّل المادة 808 من ق إ م إ، أصبح حل النزاعات القضائية بين محكمتين إداريتين أمام محكمة الاستئناف الإدارية نفسها من اختصاص رئيس هذه الأخيرة ، ويمثل هذا تحولاً جوهرياً عن النظام السابق حيث كان مجلس الدولة مسؤولاً عن الفصل في مثل هذه النزاعات القضائية ، علاوة على ذلك وقّر المشرع مزيداً من الدقة والوضوح بتحويله صراحةً سلطة حل هذه النزاعات لرئيس محكمة الاستئناف الإدارية على عكس الصيغة السابقة التي كانت تشير إلى مجلس الدولة كهيئة وليس رئيساً لها .<sup>3</sup>

### ثانياً : هيكلية المحكمة الإدارية للاستئناف

و تتمثل هذه الهياكل في هياكل قضائية و هياكل غير قضائية .

#### 1 - الهياكل القضائية :

يتألف قضاة المحكمة من الرئيس ونائب أو نائبين للرئيس عند الاقتضاء ورؤساء الغرف ورؤساء الأقسام عند الاقتضاء والمستشارين كما هو منصوص عليه في المادة 30 من القانون العضوي رقم 22-10 ، ويشترط في رئيس محكمة الاستئناف الإدارية أن يكون على الأقل حاصلاً على رتبة مستشار في مجلس الدولة وتجدر الإشارة إلى أن دور رئيس المحكمة الإدارية منصب تخصصي لم يرد صراحة في

<sup>1</sup> أنظر الى المادة 900 مكرر من ق إ م إ .

<sup>2</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة ، المجلد 18 ، العدد 1 ، 2023 ، ص 308 .

<sup>3</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، المرجع نفسه ، ص 309 .

القانون الأساسي للقضاء، مما يستلزم تعديل القانون الأساسي للقضاء علاوة على ذلك ينص القانون على أن يكون الرئيس مستشاراً في مجلس الدولة مما يدل على امتلاكه خبرة في مجال القضاء الإداري، وهو جانب إيجابي يساعد على تخصص القضاة وبالتالي يؤدي إلى إصدار أحكام عالية الجودة على مستوى الاستئناف وتتوافق اختصاصاتهم مع اختصاصات رؤساء الهيئات القضائية الأخرى كما هو مبين في الأحكام المشتركة بين القضاء العادي والقضاء الإداري، مثل توزيع القضاة في بداية كل سنة قضائية على الغرف أو الأقسام وتحديد أيام ومواعيد جلسات محكمة الاستئناف الإدارية، وكذلك جدول الجلسات خلال العطلة القضائية وتعيين القضاة للعمل خلال تلك الفترة بأوامر تصدر بعد أخذ رأي والي الولاية.<sup>1</sup> إن تطبيق القواعد العامة في هذا السياق يمكن رئيس محكمة الاستئناف الإدارية بالإضافة إلى المساهمة في العمل القضائي برئاسة الغرف، من ممارسة المهام الإدارية المتعلقة بإدارة ومراقبة محكمة الاستئناف الإدارية على غرار الهيئات القضائية الأخرى.<sup>2</sup>

فيما يتعلق بنواب الرئيس فهم قضاة لم ينص المشرع على مؤهلات أو رتب محددة لهم وكان من الأفضل اشتراط امتلاكهم خبرة في المحاكم الإدارية لضمان التخصص بين القضاة، أما مسؤولياتهم فلم تُحدد صراحةً باستثناء ما ورد في المادة 35 من القانون العضوي رقم 10-22 التي تنص على أنه يمكنهم أن يحلوا محل رئيس محكمة الاستئناف الإدارية في حالة عجزه، ووفقاً للمادة 35 من القانون العضوي رقم 10-22 تُنظم محكمة الاستئناف الإدارية إلى دوائر يُحدد عددها بناءً على طبيعة وحجم النشاط القضائي بموجب أمر من رئيس المحكمة بعد استشارة والي الولاية، بالإضافة إلى ذلك يمكن عند الاقتضاء تقسيم الدوائر إلى أقسام ويُحدد عددها وفقاً للأشكال والطرق المذكورة أعلاه، أما بقية القضاة بمن فيهم رؤساء الغرف أو الأقسام والمستشارون فهم جميعاً قضاة لم يحدد لهم المشرع شروطاً خاصة لتعيينهم سوى رتبهم كمستشارين وكفاءتهم وهم مسؤولون عن تشكيل هيئات قضائية للفصل في القضايا المعروضة عليها، ووفقاً للمادة 900 مكرر من القانون رقم 13-22 فإن محاكم الاستئناف الإدارية تبت في القضايا بتشكيل جماعي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، يتكون من ثلاثة قضاة على الأقل من بينهم رئيس ومساعدان كلاهما برتبة مستشار وعلى عكس الوضع في مجلس الدولة لا يوجد مستشارون في أدوار غير عامة داخل محاكم الاستئناف الإدارية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> اغلابي بوزيد، مكي حمشة، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، المرجع السابق، ص 306 - 307.

<sup>2</sup> بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعة الإدارية، المرجع السابق، ص 82.

<sup>3</sup> اغلابي بوزيد، مكي حمشة، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، المرجع السابق، ص 307.

يتألف قضاة النيابة العامة من النائب العام ومساعديه والجدير بالذكر أن المادة 30 من القانون العضوي رقم 10-22 تنص على أن النائب العام يجب أن يكون على الأقل برتبة مستشار في مجلس الدولة وهو شرط أساسي لرئيس محكمة الاستئناف الإدارية ، ومع ذلك لا توجد مثل هذه الشروط بالنسبة لمساعدى النائب العام مما يسمح بتعيينهم من بين القضاة العاديين أو الإداريين ، وفيما يتعلق بمسؤوليات النائب العام فإنه مكلف بمهام محددة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية واللوائح الخاصة والتي تشمل في المقام الأول وظائف المدعي العام على غرار وظائف النائب العام في مجلس الدولة .<sup>1</sup>

## 2 - الهياكل غير القضائية

بالإضافة إلى القضاة لدى محكمة الاستئناف الإدارية قلمٌ مماثلٌ للهيئات القضائية الأخرى، يُنظَّم ويدير عملياتها من خلال اللوائح. يضمن قلمُ السجلِّ حسن سير هياكل المحكمة من خلال حفظ السجلات الخاصة بها وحضور الجلسات، كما هو مُعتاد في المحاكم الأخرى. أنشأ المرسوم التنفيذي رقم 120-23، المؤرخ 18 مارس 2023، أمانةً عامةً في كل محكمة استئناف إدارية، يُديرها أمين عامٌ تحت سلطة والي الولاية. يعمل الأمين العام كضابط تفويض ثانوي لميزانية محكمة الاستئناف الإدارية، وهو مسؤول عن إدارة وتسوية نفقات تشغيل المحكمة وتفويض المدفوعات في حدود المخصصات التي تُقدِّمها وزارة العدل. بالإضافة إلى ذلك، يُشرف الأمين العام على إدارة الموارد البشرية ضمن نطاق اختصاصه، بمساعدة رؤساء الأقسام في أداء واجباتهم.<sup>2</sup>

## الفرع الثالث : شروط و اجراءات الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للطعن

لقبول الاستئناف وجب توفر شروط في الحكم المطعون فيه .

تنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن المحاكم الإدارية هي السلطة القضائية العامة في المنازعات الإدارية باستثناء تلك المخصصة لهيئات قضائية أخرى، وتختص المحاكم الإدارية بالفصل في الدرجة الأولى بأحكام قابلة للاستئناف في جميع القضايا التي تتعلق بالدولة أو الولاية أو البلدية أو أي مؤسسة عامة ذات طابع إداري، وكذلك الهيئات العامة الوطنية والمنظمات المهنية علاوة على ذلك تنص الفقرة 01 من المادة 900 مكرر على أن محكمة الاستئناف الإدارية مسؤولة عن الفصل في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، وبالتالي يمكن التأكيد على أن الطعون موجهة إلى القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في الدرجة الأولى، وأن الأوامر المستعجلة أصبحت الآن

<sup>1</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر ، المرجع السابق ، ص 307 .

<sup>2</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، المرجع نفسه ، ص 308 .

قابلة للطعن بموجب المادة 936 على عكس الحكم السابق الذي كان يعفي بعض الأوامر من الاستئناف ويمثل هذا التغيير الإجرائي التزاماً حقيقياً بالتقاضي على درجتين، مما يسمح للمتقاضين بطلب مراجعة الأوامر المستعجلة.<sup>1</sup>

يجب أن يفصل الحكم القضائي الابتدائي القابل للاستئناف في موضوع النزاع فصلاً حاسماً، أما الحكم الصادر قبل الفصل في النزاع فلا يجوز استئنافه إلا إذا كان مصحوباً بحكم نهائي يفصل فيه كما ينص القانون على أنه لا يجوز إصدار الحكم غيابياً إذا كان قابلاً للاعتراض، وفي هذه الحالة يجب استنفاد مدة الاعتراض قبل الاستئناف.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة

الاستئناف هو وسيلة معيارية للطعن في الأحكام الصادرة عن محاكم الدرجة الأولى، بهدف مراجعة أو إلغاء الحكم الذي أصدرته المحكمة.<sup>3</sup>

يعدّ الاستئناف آليةً تُتيح للمتقاضين فرصة الحصول على حكمٍ أكثر إنصافاً ، ويُسمح به مرةً واحدةً فقط لتجنب إطالة أمد التقاضي وحلّ النزاعات إذ لا يُمكن استئناف قرارات الاستئناف.<sup>4</sup>

" لقد أنشأ المشرع الجزائري مجلس الدولة بموجب دستور 1996 و هذا ما نصت عليه المادة 152 منه ، و نصبه المشرع بموجب القانون العضوي رقم 1998.01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه ، و كذلك المواد 949 الى 952 و المادة 902 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية " .<sup>5</sup>

لا تستمد النزاعات المعروضة على مجلس الدولة أساسها الإجرائي من قوانين الإجراءات العامة فحسب بل تستمده أيضا من نصوص إجرائية أخرى متنوعة ، و من أمثلة ذلك النزاع الضريبي حيث تمنح المادة 90 من ق إ ج مجلس الدولة صلاحية النظر في الطعون المقدمة عن الأحكام و القرارات الصادرة عن هيئات القضاء الإداري ، و بالتالي إذا لم يقتنع أيٌّ من المكلف أو الإدارة الضريبية بمضمون الأحكام و القرارات يحق لكلا الطرفين الطعن أمام مجلس الدولة .

<sup>1</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر ، المرجع السابق ، ص 310.

<sup>2</sup> اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، المرجع نفسه ، ن ص .

<sup>3</sup> انظر إلى المادة 332 من ق إ م إ .

<sup>4</sup> نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون الاجراءات المدنية و الإداري -الخصومة ، التنفيذ ، التحكيم - دار الهدى ، الجزائر ، ص 34

<sup>5</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 62 .

و ذلك حسب شروط قبول الطعن بالاستئناف التي سنتناولها في المطلب الأول بالإضافة الى آثار رفع الاستئناف في المطلب الثاني و أخيرا انتهاء الخصومة الإدارية بإصدار قرار من طرف مجلس الدولة في المطلب الثالث .

### الفرع الأول : شروط قبول الطعن بالاستئناف

تخضع شروط قبول الطعن بالاستئناف في منازعات التحصيل الضريبي لنفس الأحكام المقررة بالنسبة للدعاوى الإدارية العادية ، حيث ينقسم الى شروط تتعلق بالحكم محل الطعن و أخرى تتعلق بأطراف الخصومة بالإضافة الى الشروط الخاصة بالإجراءات و المواعيد القانونية كما تضاف الى ذلك شروط ترتبط بشكل عريضة الاستئناف و آجال تقديمها .

#### أولا : الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى أحكام المواد 902، 33، 949 من ق إ م إ حيث يجب أن يكون الحكم المستأنف فيه قضائيا و إداريا و ابتدائيا .

#### 1. أن يكون محل الاستئناف حكما قضائيا

أي أن يكون صادرا عن جهة قضائية و تحديدا المحكمة الإدارية ، و تجدر الإشارة إلى أن ق إ م إ قد أتاح إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن نفس الجهة شريطة أن تكون قضائية ، و قد حدد المشرع الجزائري في المادة 800 من نفس القانون أنواع القضايا التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية و التي تكون قابلة للطعن أمام مجلس الدولة سواء أكانت الدولة أو الولاية أو البلدية أو احدى المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري .<sup>1</sup>

#### 2. أن يكون الحكم المستأنف صادرا ابتدائيا

يعني أن كل قرار قضائي قابل للطعن بل يجب أن يكون حكما ابتدائيا ، في المنازعات الضريبية تتولى المحاكم الإدارية إصدار القرارات الابتدائية القابلة للطعن أمام مجلس الدولة كما يستثني مصطلح "الأحكام الابتدائية" القرارات التحضيرية كتلك المتعلقة بإجراءات التحقيق السابقة لحسم المسألة الرئيسية .<sup>2</sup>

#### 3. أن يكون صادر عن المحكمة الإدارية

<sup>1</sup> أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 90 .  
<sup>2</sup> قشام جمال ، التسوية القضائية للنزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، 2017-2018 ، ص 43 .

يتولى مجلس الدولة المسؤولية الأساسية عن الفصل في المنازعات الإدارية ، إلا أنه توجد استثناءات في بعض المنازعات الإدارية ذات الطبيعة الخاصة التي تُخول الاختصاص لجهات قضائية إدارية أخرى على سبيل المثال يفصل مجلس الدولة في الطعون على صحة القرارات الإدارية الصادرة عن الجهات الإدارية المركزية أو الطعون المتعلقة بتفسيرها على المستويين الابتدائي والنهائي، وفقاً لما نصت عليه المادة 274 من قانون الإجراءات الضريبية ، إضافةً إلى ذلك أُسندت المنازعات الإدارية ذات الطبيعة الخاصة إلى لجان قضائية محددة مثل تلك المتعلقة بالمسائل الانتخابية .<sup>1</sup>

### ثانياً : الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة

يشترط في أشخاص الخصومة وفقاً لأحكام المادة 13 من ق إ م إ الصفة و المصلحة و الأهلية .

2

إن حق الاستئناف مقرر لجميع أطراف الخصومة .

#### 1 . الصفة

يجب أن يرفع الاستئناف من أشخاص لديهم شرط الصفة لأنه من النظام العام ، يشير مفهوم الأهلية في التقاضي إلى أهلية التقاضي كطرف في إجراء قانوني وهو يعني أن يكون المدعي في وضع مناسب لرفع الدعوى ويتمتع بصفة قانونية تُمكنه من اللجوء إلى المحكمة ، على سبيل المثال إذا رفع شخص دعوى قضائية ضد قرار مدير الضرائب الإقليمي أمام المحكمة الإدارية، فعليه تقديم استئناف شخصي إلى مجلس الدولة وإلا فقد تُرفض الدعوى لعدم الأهلية ما لم يُرفعها ممثل مُفوض .<sup>3</sup>

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

فيما يتعلق بدور مدير الضرائب في الولاية فهو ممثلٌ للإدارة المركزية للضرائب على المستوى المحلي، وفقاً لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الضريبية وبالتالي يُخول المفوض قانوناً بتمثيل الإدارة الضريبية أمام القاضي الإداري، وكذلك بموجب أحكام المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

4 .

<sup>1</sup> بن الشريف ليديّة، بلقبة فيروز ، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية ، 2015-2016 ، ص76 .

<sup>2</sup> أنظر المادة 13 من ق إ م إ .

<sup>3</sup> بن الشريف ليديّة ، بلقبة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، المرجع السابق ، ص 73 .

<sup>4</sup> عويسي هشام ، بلحاج نصير، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة ماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة ابن خلدون تيارت ، 2015 \ 2016 ، ص28 .

هذا ما قضت به الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1993\03\28 .<sup>1</sup>

## 2 . المصلحة

ضمن النزاعات المعروضة على مجلس الدولة لا يكفي أن يمتلك الأطراف المعنيون صفة عرض نزاعهم فحسب ، بل يجب عليهم أيضاً إثبات وجود مصلحة مشروعة يسعون إلى تحقيقها حيث يُعدّ شرط المصلحة أساسياً في مختلف الدعاوى القضائية إذ يُشكّل أساس الدعوى والهدف النهائي منها .<sup>2</sup>

وفي الإجراءات القانونية يُقصد بمصطلح "المصلحة" المنفعة المشروعة التي يسعى المدعي إلى الحصول عليها من خلال اللجوء إلى القضاء. ويُفهم وجود المصلحة في الاستئناف وقت صدور الحكم المطعون فيه مع مراعاة ملاسبات القضية ووقائعها كما يُثبتها الحكم ، وقد تتبدد هذه المصلحة بعد رفع الاستئناف إذا تنازل الطرف الفائز عن الحكم المطعون فيه أو إذا توصل الطرفان إلى تسوية بعد الحكم ، أو إذا سُحب الاستئناف طواعيةً علاوةً على ذلك قد تنقضي مصلحة الطرف الذي صدر الحكم ضده إذا قَبِل الحكم وسحب استئنافه صراحةً أو ضمناً .<sup>3</sup>

## 3 . الأهلية

قد تناول ق إ م إ شرط أهلية التقاضي في المادة 459، وعامله على نحو مماثل لشرطي الأهلية والمصلحة، وبالتالي منع أي فرد من رفع دعوى ما لم تتوافر الشروط الثلاثة فجاء في هذه المادة :

" لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يكن حائزاً.... لأهلية التقاضي " .<sup>4</sup>

### ثالثاً : شروط متعلقة بشكل العريضة

قدّم الاستئناف من خلال عريضة تُسجّل في سجل مجلس الدولة يُقيد كاتب المحكمة الدعوى وفقاً لتاريخ تقديمها ورقمها التسلسلي في سجلّ مُخصّص ، ثم يُزوّد المُستأنف بإيصالٍ يُؤكّد تقديم العريضة بالإضافة إلى إثبات دفع رسوم المحكمة المُتعلّقة بالاستئناف ، أو ما يُشير إلى الإعفاء منها بناءً على استحقاق المساعدة القانونية .<sup>5</sup>

و حسب المادة 540 من ق إ م إ تتضمن تتضمن عريضة الاستئناف البيانات التالية " <sup>6</sup> :

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

<sup>2</sup> بشير محمد ، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، فرع القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة بن عكنون ، د س ، ص 200 .

<sup>3</sup> بشير محمد ، المرجع نفسه ، ص 204 - 206 .

<sup>4</sup> أنظر للمادة 459 من ق إ م إ .

<sup>5</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص 64 .

<sup>6</sup> أنظر إلى المادة 540 من ق إ م إ .

- 1 . الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف .
- 2 . اسم و طلب و موطن المستأنف .
- 3 . اسم و لقب و موطن المستأنف عليه و إن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له .
- 4 . عرض موجز للوقائع و الطلبات و الأوجه التي أسس عليها الاستئناف .
- 5 . الإشارة إلى طبيعة و تسمية الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي .
- 6 . ختم و توقيع المحامي و عنوانه المهني ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك . "

#### رابعا : شروط متعلقة بالآجال

حدد المشرع بدقة ووضوح مواعيد الطعن وأي طعن يُقدم خارج هذه المواعيد القانونية سيرفضه مجلس الدولة ، وتُحدد مدة الطعن في أحكام المحكمة الإدارية بشأن المنازعات الضريبية بشهرين وتُخفض إلى خمسة عشر يوماً في الأحكام المستعجلة ، ويسري أجل الطعن على الطرفين المدعي والمدعى عليه من تاريخ الإخطار الرسمي بالحكم ، كما تبدأ هذه المدد من تاريخ انقضاء مهلة الاعتراض إذا كان الحكم غيابياً .<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف

يقتضي الاستئناف إحالة النزاع الذي سبق أن فصلت فيه المحكمة الإدارية إلى مجلس الدولة الذي يقوم بدور قاضي الاستئناف لإعادة النظر في القضية ، وبناءً عليه يُكَلَّف المجلس بفحص الاستئناف والبت فيه إلا أن تقديم الاستئناف لا يُوقف تنفيذ الحكم تلقائياً إلا إذا أمر المجلس صراحةً بذلك ، وتُعدُّ إحالة النزاع إلى مجلس الدولة بصفته محكمة استئناف نتيجةً جوهريةً لمبدأ التقاضي على درجتين ، علاوةً على ذلك لا يُخوّل مجلس الدولة البت في طلبات جديدة تُقدَّم لأول مرة أثناء إجراءات الاستئناف .<sup>2</sup>

#### أولاً : الطعن بالاستئناف ليس له أثر للتنفيذ

يؤدي الطعن إلى إعادة النظر في الموضوع من حيث الوقائع والقانون، ويقتصر على ما طعن فيه أمام مجلس الدولة وبالتالي، لا يوقف الطعن أمام مجلس الدولة تنفيذ حكم المحكمة الإدارية المطعون فيه، إذ يبقى نافذاً رغم الطعن بعد استلام الحكم بصيغته التنفيذية من قبل من صدر الحكم لصالحه سواءً كان دافع الضرائب أو إدارة الضرائب يجوز لموظفي إدارة الضرائب أو أي ضابط قضائي الشروع في تنفيذه

<sup>1</sup> بن شريف ليدية ، بلقبة فيروز ، الاجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، المرجع السابق ، ص 78 .

<sup>2</sup> عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، اجراءات منازعات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 65 .

دون أي شرط، إلا في الحالات التي يترتب على هذا التنفيذ فيها خسارة مالية لا يمكن تعويضها للمستأنف<sup>1</sup>.

### ثانيا : صدور قرار مجلس الدولة

وفقاً للمادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يُطلب من الأطراف تقديم مذكراتهم ومستنداتهم إلى قلم كتاب مجلس الدولة، بعد ذلك يُسلم الموظف القضائي الإخطار الرسمي بالعريضة التي تُنشئ الدعوى، بينما تُبلّغ المذكرات والردود إلى جانب المستندات المرفقة إلى الأطراف من خلال قلم الكتاب تحت إشراف القاضي الذي يرأس الجلسة، علاوة على ذلك يقوم رئيس مجلس الدولة بالتشكيل المُكلف بالفصل في القضية بتسجيل عريضة بدء الدعوى في قلم الكتاب، بالإضافة إلى ذلك تنص المادة 839 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يجوز إبلاغ ممثلي الأطراف بالإجراءات الإجرائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن الشريف ليديّة ، بلقبة فيروز، الاجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر ، المرجع السابق ، ص 79 .  
<sup>2</sup> بوزيان نسرين ، باعوز ابتسام ، التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2021/2020، ص 83 .

### خلاصة الفصل

تعتبر الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لحل النزاع الناشئ وديا، فتطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الإدارية في إطار التشريع الجزائري، تُعد هذه المرحلة بالغة الأهمية والحيوية إذ تتيح للمكلفين فرصة الدفاع عن حقوقهم كما تُمثل وسيلة لإدارة الضرائب لتصحيح أي أخطاء وقعت أثناء تقدير الالتزامات الضريبية.

وبالرغم من المزايا التي قدمها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري لدى الإدارة الضريبية مصدرة القرار، وهذه الخطوة إلزامية قبل اللجوء إلى القضاء بهدف تخفيف العبء عن القضاء وفض المنازعات الضريبية إداريا، وتخضع هذه العملية لمجموعة من الشروط الموضوعية والشكلية التي يجب الالتزام بها وإلا رفضت الشكوى، وإذا أصدر المدير الولائي للضرائب قراراً غير مُرضٍ للمكلف يبقى أمامه سبيل بديل وهو الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة وهو الخيار الآخر المتاح للمكلف.

الخاتمة



## الخاتمة:

في ختام هذه المذكرة، يمكن القول أن منازعات التحصيل الضريبي تعد من بين الإشكاليات البارزة التي تثير الكثير من النقاشات القانونية و العلمية، نظرا لما لها من تأثير مباشر على العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، وقد أظهر لنا التشريع الجزائري حرصه على تنظيم هذه المنازعات من خلال وضع مجموعة من الإجراءات القانونية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب و حق المكلف في الدفاع عن مصالحه.

يعتبر قابض الضرائب المسؤول الأول و المباشر عن التحصيل ومن أجل ممارسة وظيفته بشكل جيد منحه المشرع الجزائري عدة إجراءات يلجأ إليها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية، وفي مقابل ذلك أعطى للمكلف بالضريبة وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى إدارة الضرائب.

يقوم المكلف بالضريبة بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة الأداء وفي آجال استحقاقها بمحض إرادتها، أما في حالة امتناعه تلجأ إدارة الضرائب لسلوك التحصيل الجبري من أجل تحصيل حقوق الخزينة العامة، وفي حالة ثبوت تعسف إدارة الضرائب في حق المكلف بالضريبة يمكنه اللجوء إلى الطعن النزاعي بتقديم شكوى لإدارة الضرائب والتي من خلالها يتم تبادل وجهات النظر بينهما، وإذا لم ترضه قرار إدارة الضرائب جاز له اللجوء إلى القضاء.

وفي الختام تبقى منازعات التحصيل الضريبي إحدى التحديات الكبرى التي تواجه النظام الجبائي في الجزائر، وتطلب إرادة قوية من المشرع والإدارة والمكلفين بالضريبة من أجل بناء نظام ضريبي عادل وفعال ومتوازن ويحقق التنمية ويضمن احترام الحقوق والحريات.

وعلى ضوء ما تم التوصل إليه يمكن تسجيل بعض الاستنتاجات الأساسية نوجزها فيما يلي:

- تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على منازعات التحصيل الضريبي بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف.

- تتميز إجراءات التحصيل الضريبي بالتدرج في تنفيذها وهذا انطلاقا بالإجراءات الودية التي يقوم المكلف من خلالها بدفع مستحقات الضريبة من تلقاء نفسه، أما في حالة تماطله فإنه يتم التنفيذ على أمواله.

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة و عدم علمهم بمجموعة الضمانات الممنوحة لهم بموجب القانون التي تحميهم من تعسف إدارة الضرائب في استعمال امتيازات السلطة العامة.

- لقد أحسن المشرع الجزائري إذا أعطى للقاضي الإداري دورا كبيرا في تسيير الدعوى، حيث أنه مثلاً للقاضي أن يأمر بإجراء التحقيق الإضافي وكذلك يمكن للقاضي أن يأمر بإجراء الخبرة إذا استدعى الأمر ذلك.
- الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات واسعة في التحصيل، مما يخل بمبدأ التوازن بين الطرفين في النزاع.
- أن إجراءات رفع الدعوى أمام القضاء الإداري تتميز بأنها طويلة و معقدة وغير واضحة للمكلفين بالضريبة الذين لهم إطلاع في مجال الجباية مما يؤدي إلى ضياع حقوقهم.
- أن الموظف الموكل له القيام بهذه الإجراءات لا يتسم بالموضوعية أي أنه لا يفصل بين قيامه بواجباته في وظيفته وعلاقاته الاجتماعية، وبالتالي لا يمكنه أن يضر بأفراد يعرفهم.
- تتسم الشروط والإجراءات التي يخضع لها الطعن النزاعي عند تقديم الشكاية من طرف المكلفين بالضريبة بالتعقيد مما يؤدي إلى رفض الكثير منها.
- وبناء على ما سبق نقترح بعض التوصيات التي من شأنها تحسين فعالية نظام منازعات التحصيل الضريبي:
- إيضاح التشريعات الضريبية للمواطنين والابتعاد عن كل التعقيدات الضريبية.
- تبسيط الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بمنازعات التحصيل.
- تعزيز التكوين المستمر للمكلفين بالتحصيل ولأعوان الإدارة الجبائية.
- تطوير الوسائل البديلة لحل المنازعات مثل المصالحة و التحكيم.
- توسيع نطاق الرقمنة لتقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الشفافية.
- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين لحماية حقوقهم و عدم إهدارها نتيجة تعسف إدارة الضرائب في استعمال امتيازات السلطة العامة .
- توضيح الآثار السلبية المترتبة عن عدم دفع الضريبة و ذلك عن طريق تفعيل دور الإعلام في هذا الشأن وتنظيم ملتقيات وأيام دراسة لإبراز دور الضريبة في إنعاش الاقتصاد الوطني.
- وجب على إدارة الضرائب على تدعيم جهودها و تكثيفها من أجل التقرب من المكلف بالضريبة لمعرفة المشاكل التي تعترضه.

- توعية المواطنين بفائدة دفعهم للضريبة المستحقة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني لأنها من الموارد الهامة للخرينة.

## قائمة المصادر والمراجع



## قائمة المصادر و المراجع

أولا : النصوص القانونية

### • النصوص التشريعية

- الدستور

1. دستور 2016 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 01.16 المؤرخ في 27 ربيع

الثاني عام 1437 الموافق ل6 مارس 2016 ،المصادق عليه في جلسة مشتركة

عقدت بتاريخ 7 فبراير 2016 ، الجريدة الرسمية العدد 14

- الأوامر و القوانين.

1. قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40، من القانون رقم 01-

21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422،الموافق ل 22 ديسمبر 2001 ،المتضمن

قانون المالية لسنة 2002 ،المعدل و المتمم الى غاية قانون المالية لسنة 2018 .

2. قانون الإجراءات المدنية الإدارية رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق

ل 25 فبراير 2008، الجريدة الرسمية العدد 21،الصادرة في 23/03/2008 .

3. القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26/12/2012 المتضمن قانون المالية لسنة

2013 المعدل لقانون الإجراءات الجبائية .

4. قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/08 ، المؤرخ في

24 /07/2008،الجريدة الرسمية عدد 57 ، سنة 2018 .

5. الأمر رقم 22-07 المؤرخ في 5 ماي 2022، المتعلق بالتنظيم القضائي، الجريدة

الرسمية العدد 33،المؤرخة 8 ماي 2022 .

### • النصوص التنظيمية

- المراسيم

1. المرسوم الرئاسي 442-20 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 ، المتضمن التعديل الدستوري المصادق عليه بموجب الاستفتاء الشعبي يوم 01 نوفمبر 2020 ،  
الجريدة الرسمية عدد 82 ، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020 .
2. المرسوم التنفيذي رقم 435-22 ، المؤرخ في 11 ديسمبر 2022 ، يتعلق بتحديد دوائر الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للاستئناف و المحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية عدد 84 ، الصادرة في 14 ديسمبر 2022 .

- الأحكام و القرارات القضائية

1. قرار صادر عن المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، المؤرخ في 26 جوان 1985 ،  
قضية ( خ ع ) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان .
2. أنظر قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا رقم 62575 ، الصادر بتاريخ 27 - 02 - 1991 ، قضية ( ز م ) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية .
3. قرار مجلس الدولة 69818 ، الصادر بتاريخ 08\03\1993 من الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا ، في قضية مدير الضرائب ضد ( م ، خ ) ، قضت بصفة المدير الولائي للضرائب باعتباره ممثل الدولة .
4. أنظر قرار الغرفة الثانية ، مجلس الدولة رقم 171 ، الصادر بتاريخ 09  
2001.04.

ثانيا : الكتب

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة،  
الجزائر، 2005.

2. أمقران عبد العزيز، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة ، مجلد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
3. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعة الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، د ب ن، 2009 .
4. بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013 .
5. زعبي عمار سلطاني آمنة ، الشكوى الضريبية :ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الادارة ،مجلة الفكر القانوني و السياسي ، جامعة الوادي ، مجلد 4 ، العدد 2 ، 04 نوفمبر 2020.
6. سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الإنسانية ،العدد 47 ، جوان 2017.
7. شيعاوي وفاء ، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة ،مجلة بحوث ،العدد 11، جزء2، جوان 2017 .
8. شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، الجزء الثاني ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 6 ،2013.
9. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2006 .
10. طاهري حسين ، المنازعات الضريبية "شرح لقانون الإجراءات الجبائية " ، دار الخلدونية ،طبعة منقحة 2007.
11. فريجة حسين ،شرح المنازعات الإدارية دراسة مقارنة ،دار الخلدونية للنشر و التوزيع ،الجزائر ، طبعة 2011
12. فريجة حسين، إجراءات منازعات ضريبية في الجزائر، د ط ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، د ت ن.

13. فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ص84-85.
14. كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011 .
15. محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هوما ، الجزائر، 2002، ص26
16. محمود عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ،الجزائر ،الطبعة الثالثة،2003
17. نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون الاجراءات المدنية و الإداري الخصومة ، التنفيذ ، التحكيم - دار الهدى ،الجزائر

ثالثا : الأطروحات و المذكرات

- أطروحات الدكتوراه

1. بشير محمد ، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، فرع القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة بن عكنون ، د س .
2. عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه قانون عام، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن خدة يوسف، الجزائر، 2008-2009 .

- مذكرات الماجستير

1. اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، قانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2015-2016.

2. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2012-2011 .
3. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ،كلية الحقوق ،جامعة منتوري قسنطينة،2008/2007
4. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014-2015، الجزائر .
5. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر -1- 2011/2010
- مذكرات الماستر
1. يوسف سمير، المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تبسة، 2014-2015.
2. بن الشريف ليديّة، بلقبة فيروز ، الاجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر ،مذكرة ماستر ،كلية العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية ، 2015-2016 .
3. بن زرقة نبيل ، لكنوش شرف الدين، المنازعة الجبائية دراسة حالة الضريبة المباشرة والرسوم، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون الضبط الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2015 .

4. بوزيان نسرين ، باعوز ابتسام ، التسوية القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة،  
مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى  
جيجل، 2021/2020.

5. خلدون كمال، منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل  
شهادة الماستر في القانون الخاص، تخصص قانون خاص للأعمال ، كلية  
الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014-  
2015

6. خلدون كمال، منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل  
شهادة الماستر، في القانون الخاص، تخصص قانون خاص للأعمال، كلية  
الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014-  
2015

7. زراري عبد الوحيد، طرق تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية والفصل  
فيها أمام الجهات القضائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في قانون الضبط  
الاقتصادي، كلية الحقوق، جامعة الإخوى منتوري، قسنطينة، 2014-2015

8. ساري كهينة، الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع  
الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق والعلوم  
السياسية، جامعة أكلي محند، البويرة، 2016/2015

9. ضيف يسرى، بوطلاعة نسرين، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل  
شهادة الماستر في الإدارة العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوى  
منتوري، قسنطينة، 2018/2017.

10. عبيد خولة، دمس لطيفة، المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق - تيجاني هدام، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2020/2019.
11. عدي مليكة ، مقدم نعيمة ، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري ،كلية الحقوق ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، 2018.
12. عدي مليكة ومقدم نعيمة، إجراءات منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد، أدرار ، 2018-2017.
13. عطية بسمة، خماس صبرينة، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في التنظيم الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2017-2016.
14. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2013.
15. عويسي هشام ، بلحاج نصير، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة ماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة ابن خلدون تيارت ، 2015 \ 2016.
16. قشام جمال ، التسوية القضائية للنزاع الضريبي في الجزائر ،مذكرة ماستر ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة زيان عاشور بالجلفة ، 2018.2017.

17. كعباش غادة، بن امحمد رحيل، آليات تسوية المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، إدارة عامة، كلية الحقوق ، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2021/2020.

18. كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

19. ملال إيمان ، منازعات الوعاء الضريبي "المرحلة الإدارية " ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة الدكتور الطاهر مولاي ، سعيدة ، 2020.

20. نجاعي فاطمة الزهراء، سلطات قاضي الاستعجال الإداري طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة ماستر ،تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

#### رابعا المقالات

1. اغلابي بوزيد ، مكي حمشة ، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة ، المجلد 18 ، العدد 1 ، 2023
2. بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر، مجلة القانون والعلوم السياسية، المركز الجامعي "صالحى أحمد" بالنعامة، المجلد08، العدد01، 2022
3. بليل بلقاسم ، شروط و حالات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام القاضي الإداري ،مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية و السياسية ، جامعة بومرداس ، المجلد 07 ، العدد 01 ، 2022/06/10

4. زعبي عمار سلطاني آمنة ، الشكوى الضريبية :ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الادارة ،مجلة الفكر القانوني و السياسي ، جامعة الوادي ، مجلد 4 ، العدد 2 ، 04 نوفمبر 2020

5. الفاسي فاطمة الزهراء ، المحاكم الإدارية للاستئناف في الجزائر ،مجلة الدراسات القانونية المقارنة ، جامعة باجي مختار عنابة ، المجلد 09 ، العدد 01 ، 2023/06/11

مطبوعة بيداغوجية

1. قاشي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق جامعة أكلي محمد الحاج بويرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، 2014 - 2015.

# فهرس المحتويات



الصفحة	البيان
	بسملة
	شكر
	إهداء
	قائمة المختصرات
	مقدمة
	<b>الفصل الأول : تسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام الإدارة</b>
1	تمهيد
2	<b>المبحث الأول : الشكاية أمام إدارة الضرائب</b>
2	المطلب الأول : شروط الشكاية
3	الفرع الأول : الشروط الشكلية للشكاية
6	الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للشكاية
9	الفرع الثالث : آجال تقديم الشكاية
11	المطلب الثاني : أهداف الشكوى
11	الفرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة
13	الفرع الثاني : طلب تأجيل الدفع
15	الفرع الثالث : طلب الغاء الحجز و استرجاع المحجوزات
16	<b>المبحث الثاني: التحقيق في الشكاية والفصل فيها</b>
17	المطلب الأول : التحقيق في الشكاية
18	الفرع الأول : استلام و فحص الشكوى
23	الفرع الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
26	المطلب الثاني : الفصل في الشكاية الضريبية
27	الفرع الأول : صدور قرار الفصل
28	الفرع الثاني : إخطار القرارات
30	خلاصة الفصل
31	<b>الفصل الثاني : تسوية منازعات التحصيل الضريبي أمام القضاء</b>
32	تمهيد
35	<b>المبحث لأول : الخطوات الإجرائية لتحريك الدعوى القضائية في</b>

	المنازعات الضريبية أمام محاكم الدرجة الأولى في النظام القضائي الجزائري
34	المطلب الأول: خطواتها على مستوى المحاكم الإدارية الابتدائية
35	الفرع الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية
40	الفرع الثاني : إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
45	المطلب الثاني : الإجراءات القضائية أمام قاضي الاستعجال
46	الفرع الأول : شروط رفع الدعوى الاستعجالية
50	الفرع الثاني : صلاحيات قاضي الاستعجال في الدعوى الضريبية
54	المبحث الثاني : المبحث الثاني : آليات الطعن ضد الأحكام الابتدائية في المنازعات الضريبية (الدرجة الثانية للتقاضي )
54	المطلب الأول : الإجراءات القضائية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف
55	الفرع الأول : الإطار القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف
57	الفرع الثاني : اختصاص و هيكله المحكمة الإدارية للاستئناف
60	الفرع الثالث : شروط و اجراءات الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للطعن
61	المطلب الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة
62	الفرع الأول : شروط قبول الطعن بالاستئناف
65	الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف
67	خلاصة الفصل
69	الخاتمة
72	قائمة المصادر و المراجع
83	الفهرس
	الملخص باللغة العربية
	الملخص باللغة الإنجليزية

# الملخص



## المخلص

إن دراسة موضوع المنازعات الضريبية من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية، نظرا لانتشارها الكبير والواسع نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعدد قوانين الضرائب و تعقدها مما يطيح الكثير من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها لتعد الضرائب، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين:

حيث تعتبر المرحلة الإدارية مرحلة مهمة في مجال المنازعات الضريبية، نظرا لكونها تكتسي طابعا إلزاميا كونها تلعب دورا مهما في مختلف المنازعات الضريبية أمام الإدارة مما يساعد على خلق حوار مابين الإدارة والمكلف بالضريبة بالإضافة إلى كونها تخفف العبء على المحاكم، إلا أنه يعاب عليها أمام الإدارة هو طول إجراءاتها وكذا عدم إلزامية الإدارة بالبت داخل الأجل المحدد بصورة إجبارية مدام للإدارة الخيار في الرد أو السكوت، إن عدم نجاح اللجان الضريبية في حسم النزاع بطريقة ودية يتم آنذاك اللجوء إلى القضاء كمرحلة ثانية لتسوية النزاعات الجبائية، بحيث تعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة، وأن النزاع الضريبي يكون فيه للقاضي سلطات واسعة للفصل فيه أي يستطيع أن يحكم بالتعديل والتعويض.

### Summary

The study of tax disputes is one of the important topics, especially from a practical standpoint. This is due to its wide and significant spread as a result of the economic openness Algeria has experienced. On one hand, this is due to the multiplicity and complexity of tax laws, which in turn leads to many resulting disputes. These disputes are characterized by the complexity of procedures and the variety of procedures and the variety of taxes involved. One of the advantages of this type of dispute is that it goes through two stages:

The administrative stage is considered an important phase in the field of tax disputes, as it uncovers many of its aspects and plays a crucial role in alleviating tax disputes before they reach the courts. It helps create a dialogue between the administration and the taxpayer. However, it remains a burden on the administrative due to the length of its procedure and the lack of obligation for the administration to respond within the specified deadline, which makes it a mandatory procedure as long as the administration does not respond or remains silent.

The failure of tax committees to resolve disputes in a friendly manner has led to resorting to the judiciary as a second and final phase for resolving tax disputes. Judicial oversight is considered a judicial guarantee for protecting the rights of individuals from administrative errors and abuses. The tax dispute is brought before a judge with broad authority to decide on it and has the power to amend and provide compensation.