وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة اكلي محند اولحاج –البويرة–

كلية الحقوق والعلوم السياسية

الموضوع:

سلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

من إعداد الطلبة:

- **نادية لونيس**
- **رحماني زوليخة**

تحت إشراف الأستاذ:

–حماني ساجية

أعضاء لجنة المناقشة:

– د/ عيساوي فاطمة	جامعة البويرة	رئيسًا
– د/ حماني ساجية	جامعة البويرة	مشرفًا ومقررا
– د/ عوادي فريد	جامعة البويرة	ممتحنًا

السنة الدراسية: 2026/2025

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، الذي وفقنا وأعاننا ومنحنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع، فله سبحانه الحمد حتى يرضى، وله الحمد إذا رضي، وله الحمد بعد الرضا على نعمه التي لا تُحصى، وعلى نعمة العلم والتوفيق والهداية.

وانطلاقاً من قول الرسول صلى الله عليه وسلم: «من لا يشكر الناس لا يشكر الله»، فإنه يسعدني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذة الدكتورة "**ساجية حماني**" المشرفة على هذه المذكرة، على ما أولتنا إياه من عناية واهتمام، وعلى ما قدمته من توجيهات علمية قيمة وملاحظات سديدة كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذا البحث وإثراء مضمونه، فجزاها الله خير الجزاء وأدام عليها الصحة والعافية.

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، وما سيقدمونه من ملاحظات وتصويبات علمية من شأنها الارتقاء بهذا العمل، رغم مشاغلهم العلمية والمهنية الكثيرة.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة كلية الحقوق الذين ساهموا في تكويني العلمي والمعرفي طيلة سنوات الدراسة، وإلى كل من قدم لي المساعدة والدعم، مادياً كان أو معنوياً، وساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

وختاماً، نسأل الله تعالى أن يجعل هذا الجهد خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفع به كل طالب علم وباحث.

إهداء

إلى روح والدي الغالي رحمه الله، الذي سيظل حضوره راسخًا في قلبي ودعاؤه نورًا يرافقني في كل خطوة من حياتي.

إلى والدتي الحبيبة، أطال الله في عمرها وأدام عليها الصحة والعافية، وجعل الجنة مثواها.

إلى زوجي العزيز، سندي في الحياة ودعمي الدائم، الذي كان له أثر كبير في إتمام هذا العمل.

إلى أبنائي الأعزاء ميرال وعبد الرحيم، قرة عيني وبهجة أيامي، الذين يمنحون لحياتي معنى أجمل.

إلى إخوتي جميعًا، الذين كانوا دائمًا إلى جانبي دعمًا ومحبة وتشجيعًا.

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل، لهم مني خالص الشكر والتقدير والامتنان.

زوليخة

إهداء

إلى عائلتي الصغيرة، إلى أبي وأمي العزيزين اللذين لم يبخلا عليّ بالدعم والدعاء والتشجيع في كل خطوة من خطوات هذا العمل، وكانا السند الحقيقي الذي أعتمد عليه في مسيرتي العلمية والعملية. وإلى إخوتي الذين كانوا دائمًا مصدر قوة ومحبة، ورافقوني بصبرهم وتحفيزهم في أصعب اللحظات.

وإلى زملاء العمل الذين تقاسموا معي الجهد والتعب، ولم يبخلوا عليّ بالنصيحة والمساندة، فكان لهم أثر طيب في إنجاز هذا العمل وإتمامه.

إلى كل هؤلاء، أُهدي هذا العمل عرفانًا وامتنانًا، وتقديرًا لدورهم الكبير في نجاحي

نادية

مقدمة

مقدمة:

تُعد المنازعات الضريبية من أبرز مجالات القضاء الإداري وأكثرها حساسية وتعقيدا، لكونها ترتبط ارتباطا مباشرا بوظيفتين متعارضتين في الظاهر ومتكاملتين في الجوهر، هما وظيفة الدولة في تحصيل الموارد المالية اللازمة لتمويل المرافق العامة وضمان استمراريتها، ووظيفة حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة من أي تعسف أو تجاوز في استعمال السلطة الجبائية. فالإدارة الضريبية تتمتع في هذا المجال بامتيازات السلطة العامة، من خلال إصدار قرارات تنفيذية ذات طابع إلزامي وسريع التنفيذ، وهو ما قد يترتب عنه مساس مباشر بالذمة المالية للأفراد والمؤسسات، الأمر الذي يفرض ضرورة وجود رقابة قضائية فعالة تضمن احترام مبدأ المشروعية وتمنع الانحراف في استعمال السلطة.

ومن هنا يبرز الدور المحوري للقاضي الإداري باعتباره الضامن الأساسي للتوازن بين المصلحة العامة التي تمثلها الخزينة العمومية، والمصلحة الخاصة التي يمثلها المكلف بالضريبة، في إطار من الشرعية القانونية والعدالة الضريبية التي تشكل أحد أهم ركائز دولة القانون..

وتبرز أهمية هذا الموضوع في كونه يعالج الدور المحوري الذي يلعبه القاضي الإداري في الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، سواء من حيث مشروعية القرارات الجبائية أو من حيث سلطته في وقف تنفيذها أو إلغائها أو الحد من آثارها، خاصة في ظل الطابع التنفيذي المباشر الذي تتميز به القرارات الضريبية. كما تتجلى أهمية الدراسة أيضا في كون المنازعات الضريبية تمثل جزءا كبيرا من القضايا الإدارية، مما يجعل فهم سلطات القاضي فيها أمرا ضروريا لفهم طبيعة القضاء الإداري ككل.

أما أهداف الدراسة تتمثل أهداف هذه الدراسة أساسا في إبراز الإطار القانوني المنظم لسلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، من خلال تحليل النصوص التشريعية الواردة في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبيان كيفية تجسيد هذه السلطات على أرض الواقع القضائي. كما تهدف الدراسة إلى تحديد مدى فعالية القاضي الإداري في فرض رقابة حقيقية على أعمال الإدارة الضريبية، سواء من حيث مشروعية القرارات الجبائية أو من حيث مدى احترامها للإجراءات القانونية الواجبة، وذلك في إطار حماية مبدأ الشرعية وسيادة القانون.

وتسعى الدراسة كذلك إلى توضيح الدور الذي يلعبه القاضي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة من أي تعسف أو تجاوز قد يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء عمليات التحصيل أو الفرض أو التنفيذ، وذلك من خلال سلطاته في وقف التنفيذ أو الإلغاء أو الرقابة على الإجراءات الاستعجالية، كما تهدف إلى إبراز الحدود الفاصلة بين السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحصيل الموارد المالية للدولة، وبين السلطة الرقابية للقاضي الإداري، بما يضمن عدم تغول الإدارة على حقوق الأفراد.

ومن جهة أخرى، ترمي الدراسة إلى بيان الآليات القانونية التي من خلالها يتم تحقيق التوازن بين مصلحتين متقابلتين؛ مصلحة الدولة في ضمان استمرارية المرفق العام وتوفير الموارد المالية، ومصلحة المكلف بالضريبة في التمتع بضمانات المحاكمة العادلة والإجراءات القانونية السليمة. كما تسعى إلى تحليل مدى نجاح المشرع في تنظيم هذه العلاقة من خلال النصوص القانونية المختلفة والاجتهادات القضائية ذات الصلة.

وتكمن أسباب اختيار الموضوع في أهميته العملية والعلمية، إذ أن المنازعات الضريبية تُعد من أكثر المنازعات تعقيدا، كونها تجمع بين الجوانب القانونية والإدارية

والمالية، إضافة إلى الحاجة لفهم الدور الحقيقي للقاضي الإداري في مواجهة الإدارة الضريبية، خاصة في ظل التطور المستمر للتشريع الجبائي وتعدد آلياته التنفيذية. كما أن هذا الموضوع يكتسي أهمية خاصة للباحث في القانون الإداري باعتباره يبرز فعالية القضاء كأداة لضبط السلطة العامة.

وتتمثل إشكالية الموضوع في:

إلى أي مدى يمكن للقاضي الإداري أن يوازن بين فعالية التحصيل الضريبي وضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة في إطار المنازعات الضريبية؟

وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف النصوص القانونية المنظمة للمنازعات الضريبية وتحليل مضامينها، إضافة إلى الاستعانة بالمنهج الاستقرائي عند دراسة الاجتهادات القضائية ذات الصلة، بهدف استخلاص الاتجاهات العامة للقضاء الإداري في هذا المجال. كما تم الاعتماد جزئيا على المنهج المقارن عند الحاجة لإبراز بعض الفوارق بين النصوص القانونية أو التطبيقات القضائية.

أما صعوبات الدراسة فتتمثل في تعدد وتشتت النصوص القانونية المنظمة للمجال الضريبي بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى كثرة التعديلات التشريعية التي تجعل الإحاطة الكاملة بالموضوع أمرا معقدا. كما أن ندرة بعض الأحكام القضائية المنشورة أو الحديثة المتعلقة ببعض صور المنازعات الضريبية يشكل بدوره عائقا أمام التحليل المعمق، إلى جانب الطابع التقني والمالي للمادة الجبائية الذي يتطلب قدرا من التخصص لفهمه بدقة.

وفي ضوء ما سبق، يتضح أن دراسة سلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية لا تقتصر على الجانب النظري فحسب، بل تمتد إلى الجانب التطبيقي الذي يعكس

دور القضاء في حماية مبدأ المشروعية وضمان التوازن بين السلطة الجبائية وحقوق المكلفين بالضريبة، وهو ما يجعل هذا الموضوع ذا بعد قانوني وعملي في آن واحد.

وعليه قسمنا هذا البحث إلى فصلين :

الفصل الأول: الإطار الإجرائي لاختصاصات القاضي الإداري العادي في المنازعات الضريبية.

الفصل الثاني: سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في حماية المراكز القانونية في المنازعات الضريبية

الفصل الأول

الإطار الإجرائي لاختصاصات القاضي الإداري العادي في المنازعات الضريبية

الفصل الأول:

الإطار الإجرائي لاختصاصات القاضي الإداري العادي في المنازعات الضريبية

يُعدّ القضاء الإداري الضريبي الضمانة الأساسية لحماية حقوق المكلّفين بالضريبة من جهة، وضمان احترام الإدارة الجبائية لأحكام القانون من جهة أخرى، إذ يضطلع القاضي الإداري بدور محوري في مراقبة مشروعية القرارات والإجراءات الضريبية المعروضة عليه. ولا يقتصر دوره على الفصل في النزاع من حيث الموضوع فحسب، بل يمتد إلى التحقق من استيفاء الدعوى للشروط القانونية اللازمة لقبولها، باعتبارها مرحلة جوهرية تسبق الخوض في أساس النزاع.

كما يلتزم القاضي الإداري بالتأكد من توافر الشروط الشكلية والموضوعية لرفع الدعوى الضريبية، بما يضمن حسن سير العدالة واحترام القواعد الإجرائية المقررة قانونًا. وإلى جانب ذلك، يبرز دوره في تحديد الجهة القضائية المختصة بالنظر في النزاع الضريبي، وذلك من خلال تطبيق قواعد الاختصاص النوعي والإقليمي التي رسمها المشرّع.

وتكتسي هذه المسألة أهمية بالغة، لما يترتب على مخالفة قواعد الاختصاص من آثار قانونية قد تؤدي إلى عدم قبول الدعوى أو إحالتها إلى الجهة المختصة. وعليه، فإن دراسة سلطات القاضي الإداري العادي في المنازعة الضريبية تقتضي التطرق إلى سلطاته في فحص شروط رفع الدعوى(**المبحث الأول**)، ثم بيان دوره في تحديد الاختصاص القضائي للنظر في الدعوى الضريبية(**المبحث الثاني**).

المبحث الأول:

رقابة القاضي الإداري على شروط قبول الدعوى الضريبية

لا يكفي لعرض النزاع الضريبي على القضاء الإداري مجرد تقديم الدعوى، بل يتعين أن تستوفي هذه الأخيرة مجموعة من الشروط القانونية التي تضمن صحة انعقاد الخصومة القضائية، ويباشر القاضي الإداري رقابته على هذه الشروط قبل الفصل في موضوع النزاع، حيث يتحقق أولًا من توافر الشروط العامة المشتركة بين مختلف الدعاوى القضائية، كالصفة والمصلحة والأهلية، كما يمتد دوره إلى فحص الشروط الخاصة التي تميز الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى الإدارية، والتي فرضها المشرع مراعاةً لخصوصية المنازعات الجبائية، وعليه، سيتم التطرق إلى سلطة القاضي الإداري في معاينة الشروط العامة للدعوى الضريبية(**المطلب الأول)**، ثم بيان سلطته في معاينة الشروط الخاصة بها(**المطلب الثاني)**.

المطلب الأول:

رقابة القاضي الإداري على الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية

تُعدّ شروط رفع الدعوى الضريبية من أهم الضمانات الإجرائية التي تحكم ولوج المتقاضي إلى القضاء الإداري، إذ يتعين على القاضي الإداري التحقق من توافرها قبل الخوض في موضوع النزاع. وتندرج هذه الشروط ضمن النظام العام الإجرائي الذي يهدف إلى تنظيم سير الخصومة وضمان جديتها، وفي هذا الإطار، يبرز دور القاضي الإداري في مراقبة صفة التقاضي باعتبارها شرطًا أساسيًا لقيام الخصومة بشكل صحيح **(الفرع الأول)**، كما تمتد رقابته إلى التحقق من وجود المصلحة في التقاضي باعتبارها الأساس الذي يبرر اللجوء إلى

القضاء(**الفرع الثاني**)، إضافة إلى ذلك، يراقب القاضي مدى استيفاء العريضة للشروط الشكلية والموضوعية التي يحددها القانون لضمان قبول الدعوى(**الفرع الثالث**).

الفرع الأول: صفة التقاضي

إن المكلف بالضريبة هو "شخص طبيعي أو اعتباري، فُرض عليه القانون التزامات ضريبية متعددة، ويُقرر له حقوق وضمانات مختلفة، في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية[1]."

فله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل، والتحصيل القسري، وإلغاء الحجز أو الاعتراض عليه، والاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.

أما صفة التقاضي فتعني: "المركز القانوني للشخص الذي يُمنح له الحق في المطالبة بحق معين، إذ إن المدعي يكون في مركز المعتدى عليه، أما خصمه المدعى عليه فيُعتبر في مركز المعتدي[2]."

وقد اشترط المشرّع الجزائري بموجب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصفة في المدعي والمدعى عليه، واعتبر هذا الشرط من النظام العام، وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل التقاضي، وفقًا للمادة 68 من نفس القانون[3].

[1] محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012، ص 115.

[2] عبد العزيز مقفولجي، شروط قبول الدعوى، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الثاني، جامعة لونسي علي، البليدة2، 2013، ص 114.

[3] المادة 13 و المادة 68 من القانون رقم 22-13 المؤرخ في 12 يوليو 2022، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج ر عدد 48 الصادر في 17 يوليو 2022.

ويكتسب المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية، أو يكتسبها تلقائيًا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، حيث يصرّح المدعي بأن له مصلحة في رفع الدعوى، وبذلك كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة تقوم صفة التقاضي، خاصة في إطار المنازعات الإدارية.

وإذا قُدِّمت الدعوى من طرف وكيل، يتعين عليه تقديم ما يثبت ذلك بموجب وكالة، وفي حال تخلفها تُرفض الدعوى شكلاً، ويُعفى المحامون من تقديمها، وكذا الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم وصفاتهم في التقاضي باسم المكلف بالضريبة، باستثناء المحامين[1].

الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي

تعني المصلحة: "الفائدة العملية التي تعود على المدعي من لجوئه إلى القضاء"، كما تُعرّف على أنها: "الحاجة إلى حماية القانون[2]."

أكدت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له مصلحة في ذلك، سواء كانت قائمة أو محتملة يقرها القانون". حيث يجب على رافع الدعوى الضريبية أن تتحقق له المصلحة من رفع الدعوى، كما أن القانون الجزائري يقر بأن هذه المصلحة يجب أن تكون قانونية، أي أنها تستند إلى حق أو مركز قانوني[3].

بحيث يكون الهدف من الدعوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني، فالمكلف بالضريبة الذي يرفع النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية يحاول حماية حقه ومصلحته أمام الإدارة

[1] عبد العزيز مقفولجي، المرجع السابق، ص 115.

[2] محمد أمين مودع، زواوي أمال، شروط قبول الدعوى على ضوء تعديل قانون الإجراءات المدنية الجزائري، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2018، ص 142.

[3] المادة 13 من قانون 22-13 السالف الذكر.

الضريبية، كما أن هذه الأخيرة تهدف إلى حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، أي حماية المصلحة العامة، وهنا يكمن وجه الاختلاف بين المصلحة الخاصة (غاية ومصلحة المكلف بالضريبة) والمصلحة العامة (هدف ومصلحة الإدارة الضريبية)[1].

الفرع الثالث: العريضة و شروطها

تُعد العريضة وسيلة افتتاح الدعوى الضريبية ومحرك الخصومة القضائية، وتعرف بأنها مجموعة من الطلبات التي يقدمها المدعي بنفسه أو بواسطة وكيل، بهدف عرض وقائع النزاع وتحديد طلباته أمام الجهة القضائية المختصة. ويشترط لقبولها توفر المدعي على الصفة والمصلحة، مع مراعاة الشروط القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية[2] .

ترفع الدعوى الضريبية بعريضة موقعة من صاحبها أو وكيله وفق المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مع إمكانية التمثيل بوكالة قانونية خاصة، دون اشتراط التمثيل الإجباري بمحامٍ في بعض الحالات. كما يجب أن تتضمن العريضة البيانات الأساسية مثل جهة الاختصاص القضائي، هوية الأطراف، وصفاتهم، إضافة إلى عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل المؤسسة للدعوى، وذلك وفق المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

كما يُشترط احترام اللغة العربية في تحرير العريضة والمرفقات وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع تقديمها في شكل قانوني سليم، دون اشتراط دمغها على ورق طابع بعد إلغاء

[1] أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، 2015/2014، ص 69.

[2] فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005/2004، ص 85.

[3] حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، ط1، مطبوعات دحلب، الجزائر، 1994، ص 79.

هذا الشرط بموجب قانون المالية لسنة 2008، مما كرس تبسيط الإجراءات وحماية حقوق المكلف بالضريبة[1].

وتخضع العريضة لشرط التسبيب، حيث يجب أن تتضمن عرضًا واضحًا ومؤسسًا قانونيًا للطلبات، مع التقيد بحدود ما ورد في الشكوى الضريبية، إذ لا يجوز إثارة طلبات جديدة أمام القضاء لم تُطرح أمام الإدارة الجبائية، وهو ما أكد عليه اجتهاد مجلس الدولة في قراراته[2].

كما يجب إرفاق العريضة بالقرار الإداري المتنازع فيه أو ما يثبت التظلم الإداري المسبق، وإلا تعرضت الدعوى لعدم القبول، مع إمكانية إلزام الإدارة بتقديم الوثيقة في حال امتناعها عن تسليمها. وقد استقر القضاء الإداري على اعتبار هذا الشرط جوهريًا من النظام العام، إلا في حالات الاستحالة أو عدم التبليغ[3].

وفي الأخير، يتم إيداع العريضة لدى الجهة القضائية المختصة مقابل دفع الرسم القضائي وفق القانون، مع مراعاة حالات الإعفاء المنصوص عليها قانونًا، ليبقى الهدف من هذه الشروط ضمان جدية الدعوى وتحديد نطاق النزاع بدقة قبل عرضه على القاضي الإداري.

[1] المادة 28 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82 الصادر في 31 ديسمبر 2007.

[2] عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/2009، ص 101.

[3] المرجع نفسه، ص 101.

المطلب الثاني:

رقابة القاضي الإداري على الشروط الخاصة للدعوى الضريبية

يبرز هذا المطلب سلطة القاضي الإداري في الرقابة على مدى استيفاء الدعوى الضريبية للشروط الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، إلى جانب الشروط العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وتكتسي هذه الشروط طابعًا إجرائيًا جوهريًا يهدف إلى تنظيم الخصومة الضريبية وضمان حسن سيرها. كما تتجلى أهمية هذه الرقابة في كونها تمسّ جانب القبول الشكلي للدعوى قبل الخوض في موضوعها. وتتمثل هذه الشروط أساسًا في التظلم الإداري المسبق (**الفرع الأول**)، واحترام المواعيد القانونية لرفع الدعوى الضريبية (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: التحقق من استيفاء شرط التظلم الإداري المسبق

يُعدّ التظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية من أهم الآليات الإجرائية التي يفرضها المشرّع كشرط لقبول الدعوى، ويخضع لرقابة القاضي الإداري للتحقق من مدى احترام الإدارة والمكلّف به. كما يثير هذا الشرط إشكالات تتعلق بمفهومه وأساسه القانوني، إضافة إلى الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكوى الضريبية.

أولا: مفهوم التظلم الإداري المسبق وأساسه القانوني.

من أنجع وسائل الرقابة على أعمال الإدارة الرقابة الإدارية الذاتية، حيث تراقب الإدارة "الضريبية" نفسها بنفسها، وتراجع قراراتها غير المشروعة وغير الملائمة، وذلك من تلقاء نفسها أو بناءً على تظلم يقدم من ذوي الشأن، كون التظلم الإداري هو أحد وسائل تحريك هذه الرقابة، لما له من جذور تاريخية تعود إلى مرحلة الإدارة القاضية، لكنه بقي سائدًا إلى

عصرنا الحالي لأهميته في مجال حل النزاعات الإدارية كالنزاع الضريبي بالطرق الودية، إذ يعود بالفائدة على المصلحة العامة للإدارة "الضريبية"، وكذلك على مرفق العدالة، والمصلحة الخاصة للفرد (المكلف بالضريبة)[1].

لم يورد المشرع الوطني تعريفًا محددًا للشكوى، بل إنه وجد تداخل بين معنى هذا المصطلح وغيره من المصطلحات، حيث ذُكر مصطلح الشكوى في نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإدعاء المدني أمام قاضي التحقيق، كما لم يورد المشرعان الفرنسي والمصري تعريفًا لها[2].

أما مصطلح التظلم الإداري المسبق فعرفه عمار عوابدي على أنه: الإلتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطة الإدارية، الوصائية، واللجان الإدارية، طاعنين في قرارات وأعمال إدارية بعدم الشرعية، طالبين إلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية غير المشروعة، بما يجعلها أكثر اتفاقًا مع مبدأ الشرعية، أو أكثر اتفاقًا مع مبدأ الملاءمة، والفاعلية والعدالة[3] ".

أما من الناحية القانونية، نجد أن المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أشارت إلى إمكانية تقديم الشخص للتظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار الإداري في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 من نفس القانون[4].

---

[1] لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 48.

[2] نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعللوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012، ص 180.

[3] صفيان بوفراش، عدم فاعلية التظلم الإداري المسبق في حل الناعات الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيي وزو، 2009/2008، ص 11.

[4] االمادة 830 و النادة 829 من القانون 22-13 السالف الذكر.

ثانيا: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية:

طبقا للمادة 73 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تضمنت الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكوى، تتمثل في:

-يجب أن تُقدَّم الشكوى بشكل فردي، أي متعلقة بمكلف واحد، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة جماعيًا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، تقديم شكوى جماعية .

- حسب الفقرة الثانية من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع[1] .

- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى :

* ذكر الضريبة المعترض عليها، وذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، تُرفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

* عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف .

* توقيع الشكوى من طرف صاحبها .[2]

ووفقا للمادة 73 من نفس القانون، فإن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة

[1] محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازات الجبائية، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية" واقع وآفاق"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2015/2014، ص 06.

[2] عباس زواوي، جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية، مجلة المفكر، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019، ص 330.

من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين يوما ابتداءً من تاريخ الاستلام. ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 إلا ابتداءً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة. وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول[1].

ويمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدًا، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80، و81 مكرر، و82 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن للمكلف بالضريبة حسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الشكوى، شرط استظهاره وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الضريبية، وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل.

كما يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، والذي عيّن ممثلا عنه بصفته موكلا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا.

ويجب على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا في الجزائر، والأمر سواء إذا كان الموقع قد أُعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى[2].

[1] عمار زعبي، سلطان آمنة، الشكوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2020، ص 07.

[2] مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009/2008، ص 143.

الفرع الثاني: الرقابة على احترام الآجال القانونية لمباشرة الدعوى الضريبية

يُعد احترام المواعيد القانونية المقررة في المنازعات الضريبية من الشروط الأساسية لقبول الدعوى الضريبية، إذ يباشر القاضي الإداري رقابته للتأكد من التقيد بالآجال التي حددها المشرع في مختلف مراحل الطعن. وتتجلى هذه الرقابة في فحص آجال تقديم الشكوى الضريبية، وآجال الفصل فيها من طرف الإدارة الضريبية، وكذا آجال رفع الدعوى القضائية من قبل المكلف بالضريبة.

أولا: ميعاد الشكوى الضريبية:

لقد رتّب المشرع مواعيد معقولة يمكن من خلالها للمكلف بالضريبة أن يقدم شكواه النزاعية، وهي كمبدأ عام تُقدّر بسنة، غير أن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات وفق المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، فتُقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل، أو حصول أحداث توجب تقديم الشكوى، وهنا يقصد المشرع الأسباب الموضوعية التي تبرز تقديم الشكوى النزاعية[1].

غير أنه وحسب الفقرة الثانية من نفس المادة، فإنه في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة، في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، وهنا يقصد المشرع بعض الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة الضريبية، تستوجب على هذا الأخير توجيه شكوى لتدارك خطئها، وكذلك ينقضي الأجل في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء أخطاء أو تكرار.

[1] المادة 72 الفقرة الأولى من قانون رقم 16-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية، ج ر عدد 77 الصادر في 2018.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تُقدَّم الشكاوى كما يلي[1]:

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

ب- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تُدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

ت- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

ثانيا: ميعاد البت في الشكوى الضريبية:

يتم النظر في الشكاوى الضريبية من طرف المصلحة المختصة التي أعدت الضريبة، ويجوز لها الفصل الفوري في الشكاوى التي تشوبها عيوب شكلية تجعلها غير مقبولة. ويخضع ذلك لأحكام المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تجيز تصحيح الأخطاء المادية أو منح تخفيضات في حالة وجود خطأ ظاهر[2].

ويفصل المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التابعة لاختصاصه الإقليمي، مع وجوب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية إذا تجاوزت المبالغ 300.000.000 دج، وفق المادة 79، مع إمكانية التفويض وفق المادة 78 من نفس القانون. كما يختلف أجل الفصل بحسب طبيعة الشكوى، إذ قد يكون فوريا في حالة العيب الشكلي، أو شهرين بالنسبة

[1] مالك عليان، المرجع السابق، ص 144.

[2] المادة 95 من قانون رقم 16-18 السالف الذكر.

لنظام الضريبة الجزافية، أو ستة أشهر كأجل عام، مع إمكانية تمديده إلى ثمانية أشهر في القضايا التي تتطلب رأي الإدارة المركزية[1].

كما يتولى رئيس مركز الضرائب الفصل في الشكاوى التي لا تتجاوز 50.000.000 دج في أجل أربعة أشهر، بينما يفصل رئيس المركز الجواري في القضايا التي لا تتجاوز 20.000.000 دج في نفس الأجل، مع إمكانية التفويض وفق الشروط القانونية. أما مدير كبريات المؤسسات فيفصل في شكاوى الأشخاص المعنويين في أجل ستة أشهر، وقد يمتد إلى ثمانية أشهر في القضايا الكبرى، مع إمكانية التفويض والنطق بالتخفيضات أو الاستردادات الناتجة عن الأخطاء المادية[2].

ويؤكد القضاء الإداري أن التظلم الإداري المسبق شرط جوهري من النظام العام لقبول الدعوى الضريبية، حيث استقر مجلس الدولة على عدم قبول الدعاوى التي ترفع مباشرة دون المرور بالإدارة الجبائية، إلا في بعض الحالات الاستثنائية مثل بعض منازعات الاسترداد أو حقوق التسجيل[3].

وفي الأخير، يتضح أن المشرع ربط الدعوى الضريبية بآجال دقيقة للبت في الشكوى، وأن احترام هذه الآجال والإجراءات يعد ضمانة لتحقيق التوازن بين حماية الإدارة الضريبية وضمان حقوق المكلف، مع تمكين القاضي الإداري من مراقبة مشروعية القرارات الجبائية

[1] المادة 79 و 78 من المرجع نفسه.

[2] محمد أمين كويدمي، سامية بوضياف، دور المناعات الجبائية في خلاف بين المكلف والإدار الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة البليدة2، 2019، ص 65.

[3] المرجع نفسه، ص 65.

ثالثا: ميعاد الدعوى الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة:

ترتبط الدعوى الضريبية، كغيرها من الدعاوى الإدارية، بآجال قانونية محددة يترتب على عدم احترامها رفض الدعوى، وقد ميّز المشرع الجزائري بين آجال رفع الدعوى بحسب طبيعة النزاع الضريبي، سواء تعلق الأمر بنزاع الوعاء الضريبي أو بنزاع التحصيل الضريبي.

1-آجال رفع المكلف بالضريبة لدعوى الوعاء الجبائي:

نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتعلق بشكواه، سواء تم التبليغ قبل أو بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76، كما يمكن رفعها في نفس الأجل بالنسبة للقرارات الصادرة بعد اللجان المختصة بالطعن.[1]

ويُحتسب هذا الأجل كذلك من تاريخ القرار الضمني بالرفض في حالة سكوت الإدارة. ويتم احتساب الآجال وفق القواعد العامة المنصوص عليها في المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبارها آجالًا كاملة مع استبعاد يومي التبليغ والانقضاء. [2]

وقد استقر مجلس الدولة في قراره رقم 021061 بتاريخ 18 أكتوبر 2005 على أن هذا الأجل من النظام العام ويترتب على مخالفته عدم قبول الدعوى شكلا[3].

[1] المادة 82 من قانون رقم 16-18 السالف الذكر.

[2] المادة 405 من قانون 22-13 السالف الذكر.

[3] قرار مجلس الدولة رقم 021061 الصادر في 18 أكتوبر 2005 منقول من المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية،)، العدد الثاني، الجزائر، 2008، ص 03.

2-آجال رفع المكلف بالضريبة لدعوى التحصيل الجبائي:

طبقا للمادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، تفصل الإدارة الضريبية في الشكوى خلال أجل شهرين من تاريخ إيداعها، ويجوز للمكلف بالضريبة رفع الدعوى خلال شهرين في حالة عدم الرد أو عدم القبول، ابتداءً من تبليغ القرار أو انقضاء الأجل. كما نظمت المادة 154 حالة استرداد المحجوزات، حيث يبت فيها خلال شهر واحد مع إمكانية رفع الدعوى في نفس الأجل عند عدم الرد أو عدم الرضا بالقرار. وقد أكد مجلس الدولة في قراره رقم 25486 بتاريخ 15 مارس 2006 ضرورة التمييز بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، وعدم الخلط بين آجالهما، باعتبار أن احترام الميعاد يعد شرطا جوهريا من النظام العام[1].

[1] قرار مجلس الدولة رقم 25486 الصادر في 15 مارس 2006 قضية مستأنفة ضد إدارة الضرائب، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، منشورات الساحل، الجائر، 2006، ص 190.

المبحث الثاني:

اختصاص القاضي الإداري والإجراءات المنظمة للدعوى الضريبية

يُعد تحديد الاختصاص القضائي في المنازعة الضريبية من أهم المسائل الإجرائية التي تحكم سير الدعوى، لما له من دور في ضبط الجهة القضائية المختصة بالفصل في النزاع وتفادي تضارب الاختصاصات بين الجهات القضائية. كما أن الاختصاص في المادة الضريبية يرتبط بطبيعة النزاع وبالجهة الإدارية المعنية، وفق ما حدده المشرع في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إلى جانب ذلك، تبرز أهمية الإجراءات الخاصة بالدعوى الضريبية، لاسيما ما يتعلق بتبليغ العريضة باعتباره إجراءً جوهريًا يضمن إعلام الخصوم وتمكينهم من إعداد دفاعهم. كما يشكل إجراء الصلح في المنازعة الضريبية آلية بديلة لحل النزاعات، تهدف إلى تخفيف العبء على القضاء وتسوية الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

وعليه، فإن هذا المبحث يتناول من خلال مطلبين أساسيين مسألة تحديد الاختصاص القضائي من جهة (**المطلب الأول**)، وإجراءات تبليغ العريضة وآلية الصلح في المنازعة الضريبية من جهة أخرى(**المطلب الثاني**).

المطلب الأول:

قواعد الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية

يُعد تحديد الاختصاص القضائي في النزاع الضريبي خطوة أساسية لضمان عرض الدعوى أمام الجهة القضائية المختصة قانونا. ويتفرع هذا الاختصاص إلى اختصاص نوعي يحدد

طبيعة الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية **(الفرع الأول)** ، واختصاص محلي يحدد نطاقها الإقليمي**(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: الاختصاص النوعي

بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 22-13، نتج عنه إلغاء الغرفة الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801 الفقرة الثانية من نفس القانون، وعدم الاقتصار على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، والرامية إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، فمن هنا لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية[1].

فمن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية 22-13 أنه خول بموجب المادة 801 الفقرة الأولى منه، المحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة غير الممركزة على مستوى الولاية، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلفت الرؤى بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية، وبين من اعتبرها جزءا من التنظيم الإداري للولاية[2].

كما نص نفس القانون على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وهذا ما نص أيضا عليه صراحة قانون الإجراءات الجبائية، في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية.

[1] المادة 801 ف 1 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] ريمة بن ذهبية رباب، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر1، 2016/2015، ص 67.

وعموما فإن مسألة الاختصاص النوعي أسندت فيما يخص بالمنازعات الضريبية إلى جهة القضاء الإداري، وبالتحديد إلى المحاكم الإدارية بجميع أنواع النزاع الضريبي، سواء ارتبطت الدعوى بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، أو بالرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع[1].

فبتفحص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تنص على أن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها[2]."

وبما أن المنازعة الضريبية جزء من المنازعة الإدارية، ودعواها من دعاوى القضاء الكامل، فإن المحاكم الإدارية هي المختصة للفصل في هذه الأخيرة، كما اعتبرت المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية من النظام العام، ويجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، كما تكمن سلطة القاضي الإداري هنا في وجوب إثارة الدفع بعدم الاختصاص النوعي تلقائيا وفقا لنفس المادة المذكورة أعلاه[3].

[1] يحي بدايرية، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011، ص 138.

[2] المادة 800 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[3] المادة 807 من المرجع نفسه.

الفرع الثاني: الاختصاص الاقليمي

يقصد بالاختصاص الإقليمي: "أهلية القاضي الإداري القانونية؛ للنظر في نزاعات إدارية وقعت في إقليم محدد ومحدود. كما يقصد بها أيضا: ولاية الجهة القضائية المختصة؛ بالنظر في الدعوى المرفوعة أمامها، استنادا إلى معيار جغرافي يخضع للتقسيم القضائي[1]".

وبعد تأكد القاضي الإداري من اختصاصه النوعي، يتحقق من الاختصاص الإقليمي. فقد نظم المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية 22-13 في المواد من 803 إلى 806 منه، قواعد الاختصاص الإقليمي المحددة للنزاعات التي تختص بها المحاكم الإدارية دون غيرها، بحكم وقوعها في الإقليم التابع لها، فجعله قائما على أساس موطن المدعى عليه كقاعدة عامة.[2]

وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وفي حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاص موطن أحدهم[3].

وبالحديث عن استثناء القاعدة العامة؛ أدخل المشرع الجزائري استثناءات على قاعدة الاختصاص الإقليمي؛ وقسم الدعاوى على المحاكم الإدارية، استنادا إلى قواعد منها: قاعدة مكان أو أساس النشاط؛ فحسب المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ أبعد

[1] حنان عكوش، معالجة شرط اختصاص قاضي المحكمة الإدارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2015، ص 74.

[2] المواد 803 و 806 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[3] كريمة أمزيان، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرار المنحرف عن هدفه المخصص، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011، ص 51.

المشرع قاعدة موطن المدعى عليه، وأوجب رفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية على قاعدة أساس النشاط، وتشمل هذه القاعدة الدعاوى المتعلقة بفرض الضرائب أو الرسوم، حيث تختص بالفصل فيها المحاكم الإدارية التي يقع في الإقليم الإداري لاختصاصها مكان فرض الضريبة والرسم[1].

وفي هذا الشأن؛ وبالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات، التي لم ترض المكلفين بها، وطبقا للمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد: 37 و803 الفقرة الثانية، و804 الفقرة الأولى[2]، و805 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ترفع هذه الدعاوى وجوبا أمام المحكمة الإدارية مكان فرض الضريبة، كالمحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة[3].

وبالنظر إلى الاختصاص ذي الطابع الوطني للمصلحة الضريبية، المبني على معيار مالي وعضوي، في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت أمكنة تواجدهم وعناوين نشاطاتهم، فإنهم يقومون برفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، باعتبارها المحكمة الإدارية الواقعة في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة[4].

نشير إلى أن عنصر الاختصاص الإقليمي يعد أيضا من النظام العام؛ وفقا لأحكام المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تبرز سلطة القاضي الإداري في هذا الشأن بإثارته تلقائيا شرط الاختصاص الإقليمي، كما يمكن لطرفي النزاع سواء المكلف

[1] عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011/2010، ص 85.

[2] للمادة 173 والمواد: 37 و803 الفقرة الثانية، و804 الفقرة الأولى من قانون رقم 16-18 السالف الذكر.

[3] المادة 805 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[4] يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 140.

بالضريبة أو الإدارة الضريبية؛ الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي في أي مرحلة من مراحل الدعوى[1].

المطلب الثاني:

الإجراءات القضائية المصاحبة للدعوى الضريبية

يُعد تبليغ العريضة من الإجراءات الأساسية التي تضمن احترام مبدأ المواجهة بين أطراف المنازعة الضريبية وتمكين الإدارة الجبائية من الاطلاع على الطلبات المرفوعة ضدها والرد عليها. كما أولى المشرّع أهمية خاصة للصلح الضريبي باعتباره وسيلة ودية لتسوية النزاع قبل الفصل القضائي فيه، بما يساهم في تخفيف العبء على القضاء وتحقيق سرعة الفصل في المنازعات. ومن ثمّ، تبرز أهمية دراسة إجراءات قيد وتبليغ العريضة(**الفرع الأول**)، وكذا دور القاضي الإداري وسلطته في مباشرة عملية الصلح الضريبي(**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: قيد وتبليغ العريضة

ترفع عريضة الدعوى الضريبية كبقية العرائض القضائية الأخرى؛ حيث يعتبر إيداع العريضة الافتتاحية لدى أمانة الضبط إجراءً يطبق على جميع الدعاوى القضائية المرفوعة أمام المحاكم الإدارية ومجلس الدولة؛ طبقا لأحكام المادتين: 823 و824 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبحكم الإحالة المنصوص عليها بالمادة 904 من نفس القانون، التي تحيلنا للمادتين السالفتين الذكر[2].

[1] المادة 807 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] المادتين 823 و824 و المادة 904 من القانون 22-13 السالف الذكر.

وتقيد عريضة الدعوى الضريبية في سجل خاص به: "التاريخ ورقم التسجيل على العريضة وعلى المستندات المرفقة وفقا لأحكام المادتين: 823 و824 من القانون السالف الذكر"، وبعد دفع الرسوم القضائية يسلم أمين الضبط إلى محامي المدعي وصلا يثبت إيداعه العريضة، ويتم سدادها وفقا للمادة 821 من نفس القانون[1].

وطبقا للمادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن تبليغ عريضة افتتاح الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، يتم عن طريق محضر قضائي، باعتباره ضابطا عموميا مكلفا بالقيام بإجراءات التبليغ بناء على طلب ذوي الشأن أو محاميهم[2].

ووفقا للمادة 18 من نفس القانون، وجب توفر البيانات التالية في التكليف بالحضور:

أ- اسم ولقب المحضر القضائي، وعنوانه المهني وختمه وتوقيعه وتاريخ التبليغ الرسمي وساعته.

ب- اسم ولقب المدعي وموطنه.

ت- اسم ولقب الشخص المكلف بالحضور وموطنه.

ث- تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني، أو الاتفاقي.

ج- تاريخ أول جلسة وساعة انعقادها[3].

ووحّد المشرع الإجراءات التي تحكم الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة بإجراءات واحدة، وما يدل على ذلك؛ كثرة الإحالات للأحكام المقررة بشأن المحكمة الإدارية

[1] فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2010/2009، ص 41.

[2] المادة 838 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[3] فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 43.

في المواد المتعلقة بمجلس الدولة، إذ لا وجود لحكم خاص بالدعاوى المرفوعة أمام مجلس الدولة، طالما كانت الإحالة المنصوص عليها في أحكام المادة 915 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة ومطلقة، شملت مجموع المواد الممتدة من: 838 إلى 873 من نفس القانون.[1]

الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في عملية الصلح الضريبي

يعد الصلح إحدى القواعد الإجرائية الواجبة القيام بها في مختلف القضايا المرفوعة أمام المحاكم، ومنها القضايا الإدارية؛ وهو إجراء قانوني يقع عادة من قبل ذوي الخبرة في الأمور والمسائل القانونية، ويقع أحيانا من قضاة أو رجال القانون، كما يمكن أن يقع من قبل موظفين إداريين، يهدف إلى التوفيق بين آراء الأطراف المتخاصمة في النزاع[2].

عند تفحص المادة 169 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات المدنية القديم، وجدت أن عنصر الصلح في المادة الإدارية "والضريبية خاصة"، كان وجوبيا على مستوى مختلف الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، حيث إن عدم احترامه يؤدي إلى بطلان القرار القضائي[3].

كما سجلنا خلو قانون الإجراءات الجبائية من أي نص أو مادة قانونية تنص على إجراء الصلح كأحد الطرق والبدائل لتسوية النزاع الضريبي، باعتبار أن النزاع الضريبي جزء من النزاع الإداري.

[1] المادة 915 و المواد 838 و 873 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 43.

[3] المادة 169 ف 3 من قانون 22-13 السالف الذكر.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 22-13 نجده نص في المواد: 970 إلى 974، ومن المواد: 990 إلى 993، على عنصر الصلح في المواد الإدارية، وبالضبط في دعاوى القضاء الكامل، حيث يمكن إجراء الصلح في أي مرحلة كانت عليها الدعوى[1].

وطبقا لأحكام المادة 972 من نفس القانون فإنه: "يتم إجراء الصلح بسعي من أحد الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم". كما أكدت على ذلك المادة 990 من نفس القانون: "يجوز للخصوم التصالح تلقائيا، أو بسعي من القاضي في جميع مراحل الخصومة[2]."

كما أكدت المادة 991 من نفس القانون على: "أن تتم محاولة الصلح في المكان والوقت اللذين يراهما القاضي مناسبين، ما لم توجد نصوص خاصة في القانون تقرر بخلاف ذلك.، يثبت الصلح في محضر يوقع عليه الخصوم والقاضي وأمين الضبط، بحيث يعتبر المحضر سندا تنفيذيا بمجرد إيداعه بأمانة ضبط الجهة القضائية[3].

من المواد السابق ذكرها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نرى أن عنصر الصلح في المادة الضريبية التي هي جزء من المادة الإدارية، ومن دعاوى القضاء الكامل أمر جوازي وليس وجوبيا؛ ومع ذلك فإن كل قوانين الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية، لم تنص على ذلك صراحة، وهو ما دفع الفقهاء والأكاديميين من الباحثين والاجتهاد القضائي إلى التساؤل حول قابلية تطبيق الصلح في النزاع الضريبي من عدمه، معتمدين في ذلك على الأفكار التالية[4]:

---

[1] المواد 970 و 974 و المواد 990و 993 من المرجع نفسه.

[2] المادة 972 و 990 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[3] المادة 991 المرجع نفسه.

[4] يحي بدارية، المرجع السابق، ص 169.

1-أن موضوع الجباية يهدف إلى تحصيل مبالغ مالية، تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية، في كل من قوانين المالية لكل سنة.

وطبقا للمادة 78 من التعديل الدستوري لسنة 2016، فإن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وعلى كل شخص أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.

فبالتالي لا يكون هناك تصالح بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، نظرا لأن جوهر وموضوع الضريبة يمس ديون الخزينة العامة.

2-المصالحة في المادة الضريبية لا تكون ذات أهمية في حالة فشل التظلم الإداري المسبق، كون ذلك يعبر عن عدم وصول الطرفين إلى حل ودي.

3-أن قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الإجراءات الجبائية؛ تكفلا بمختلف الإمكانيات والظروف الملائمة، التي من شأنها استفادة المكلف بالضريبة منها لتسديد ديونه، كالتأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد والتخفيض[1].

وبتفحص التشريعات المقارنة؛ نجد أن المشرع المصري بإصداره القانون 159 لسنة 1997 المعمول به منذ 10 ديسمبر 1997، بمقتضاه أعاد العمل بنظام الصلح في دين الضريبة، فقد أجاز هذا القانون الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، في النزاعات التي تنشأ بينهما في المحاكم، فيما يتعلق بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

[1] يحي بدارية، المرجع السابق، ص 169.

والضريبة على أرباح شركات الأموال، وقد حدد العمل بها بالنسبة للدعاوى التي قيدت قبل العمل بهذا القانون، أمام جميع المحاكم بما في ذلك محكمة النقض[1].

بما أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تطبق أحكامه على كل النزاعات الإدارية، وفي الحالات الخاصة التي لا نجد فيها نصا صريحا في القوانين الخاصة، كقانون الإجراءات الجبائية الذي لم ينص صراحة على عملية الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية[2].

وبما أن النزاع الضريبي جزء من المنازعة الإدارية، ودعاوى القضاء الكامل، فمن الأجدر إجراء القاضي الإداري لعملية الصلح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، باعتبار أن هذه العملية تصب في مصلحة الطرفين، فالمكلف بالضريبة طرف ضعيف في المعادلة القضائية، حيث جهله للقوانين الضريبية وتعقيدها وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها، وصعوبة تفسيرها من جانبه، يكون مغتاظا من الضرائب التي توجه إليه، سواء كانت خطأ في التقدير أو في حساب الضريبة من طرف الإدارة الضريبية، أو عدم تصريحه الدقيق للمادة الخاضعة للضريبة[3].

فعملية "الصلح الضريبي"؛ فرصة له لتصحيح الأفكار الضريبية الخاطئة التي كانت تراوده؛ أما بالنسبة للإدارة الضريبية فلها الفرصة في تصحيح كل من: قراراتها مع المكلفين بالضريبة أو الأخطاء التي وردت في عملية حساب وتقدير الضريبة، بأسلوب سهل وهادئ، كما أنها فرصة لها في تحصيل ديون المكلف بالضريبة، التي هي أموال الخزينة العمومية، وبالتالي

[1] مالك عليان، المرجع الساق، ص 251.

[2] وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009، ص 78.

[3] وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 79.

تفادي كل الإجراءات المعقدة في النزاع الضريبي أمام القضاء، باعتباره إطالة ومضيعة للوقت ومال الخزينة العمومية[1].

فالصلح في المادة الضريبية؛ من أنجع الطرق وأسرعها، حيث يخدم الطرفين بأبسط الوسائل، وانطلاقا من فكرة الصلح في المادة الإدارية "جوازي وليس وجوبي"، طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإجراؤه من طرف القاضي الإداري لا يضر بمصلحة الطرفين وإنما يحاول تقريب وجهات النظر بينهما، من أجل تحصيل الضريبة بطريقة هادئة وناجعة[2].

فإذا نظرنا إلى النظام الضريبي التونسي على سبيل المثال؛ نجد أن المشرع التونسي ألغى لجنة المراضاة، وأخذ بفكرة "الصلح في المادة الضريبية"، وجعله أمرا وجوبيا أمام القضاء، تكريسا للنزعة التصالحية في الإجراءات القضائية.

أما المشرع الفرنسي؛ نجده يوجب قبل اعتماد الصلح من السلطة الضريبية المختصة، استطلاع رأي لجنة المنازعات الضريبية والجمركية، في الحالات التي يتجاوز فيها المبلغ محل النزاع حدودا معينة، وتتشكل اللجنة من مجموعة المستشارين بمجلس الدولة ومحكمة النقض ومحكمة المحاسبات، يستدعون المكلف بالضريبة للحضور لتقديم مذكرات أو إبداء رأيه أو ملاحظاته الشفوية، ويكون للإدارة الضريبية ممثل لها يتقدم بطلب الإحالة للجنة، وجلسات اللجنة سرية، مبدية هذه الأخيرة رأيها في طلب الصلح، وتخطر به كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية[3].

[1] مالك عليان، المرجع السابق، ص 252.

[2] وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 80.

[3] محمد عباس محرزي، المنازعات الجبائية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 246.

ففي حالة اتفاق المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لإجراء المصالحة، والوصول إلى حل ودي يرضي الطرفين بإشراف القاضي الإداري، يقوم هذا الأخير بتحرير محضر موقع من طرفه، ومن طرف أمين الضبط، يثبت فيه الاتفاق بين الطرفين، يودع بأمانة ضبط الجهة القضائية، وفي حالة عدم التوصل للاتفاق أو المصالحة، يحرر القاضي محضرا بعدم الصلح يبلغ للأطراف، وتستمر الدعوى بصفة آلية مع إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي وصولا للفصل فيها[1].

[1] المرجع نفسه، ص 247.

خلاصة الفصل:

يتناول الفصل الأول سلطات القاضي الإداري العادي في المنازعة الضريبية باعتباره الضمانة الأساسية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وضمان مشروعية القرارات والإجراءات الجبائية. حيث يبرز دوره في الرقابة على شروط قبول الدعوى الضريبية، من خلال التحقق من توفر الصفة والمصلحة واستيفاء العريضة للشروط الشكلية والموضوعية. كما يمارس القاضي الإداري رقابة دقيقة على الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية، وعلى رأسها التظلم الإداري المسبق واحترام الآجال القانونية لرفع الدعوى.

ويتضح أن هذه الرقابة تهدف إلى ضمان جدية الخصومة وتنظيمها قبل الفصل في موضوع النزاع. كما يمتد دور القاضي إلى تحديد الاختصاص القضائي بنوعيه النوعي والإقليمي، بما يضمن عرض النزاع أمام الجهة المختصة قانونا. إضافة إلى ذلك، يساهم في تعزيز الأمن القانوني من خلال احترام القواعد الإجرائية المنظمة للمنازعات الضريبية.

كما أن إجراءات تبليغ العريضة تمثل ضمانة أساسية لمبدأ المواجهة بين الأطراف، في حين يشكل الصلح الضريبي آلية بديلة لتسوية النزاعات بطريقة ودية. وبالتالي، يتجلى أن القاضي الإداري لا يقتصر دوره على الفصل في النزاع، بل يتعداه إلى ضمان التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في إطار من الشرعية والعدالة الضريبية.

الفصل الثاني

سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في حماية المراكز القانونية في المنازعات الضريبية

الفصل الثاني:

سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في حماية المراكز القانونية في المنازعات الضريبية

يُعدّ القضاء الاستعجالي الإداري من أهم الآليات القضائية التي أقرها المشرع لحماية الحقوق والمراكز القانونية من الأخطار التي قد تنجم عن بطء إجراءات الفصل في المنازعات الإدارية. وتزداد أهمية هذا النوع من القضاء في المجال الضريبي بالنظر إلى ما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتيازات وسلطات قد يترتب عن ممارستها آثار يصعب تداركها بالنسبة للمكلف بالضريبة. ومن ثمّ، أتاح المشرع اللجوء إلى القاضي الإداري الاستعجالي لطلب اتخاذ تدابير وقتية ومستعجلة تكفل حماية الحقوق دون المساس بأصل النزاع. غير أن قبول الدعوى الاستعجالية الضريبية يبقى مرتبطًا بتوافر مجموعة من الشروط والمتطلبات القانونية والإجرائية التي تميزها عن الدعوى العادية. كما يتمتع القاضي الإداري الاستعجالي بسلطات محددة تمكّنه من التدخل السريع لوقف الأضرار المحتملة وضمان التوازن بين مصلحة الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة.

وعليه، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى متطلبات الدعوى الاستعجالية الضريبية **(المبحث الأول)**، ثم إلى سلطة القاضي الإداري الاستعجالي في الدعوى الضريبية ومدى رقابته على إجراءاتها وآثارها القانونية **(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول:

الضوابط الإجرائية للدعوى الاستعجالية الضريبية

يُعدّ القضاء الاستعجالي الإداري وسيلة فعالة لحماية الحقوق والمراكز القانونية من الأخطار التي لا تحتمل انتظار الفصل في موضوع النزاع، لاسيما في المجال الضريبي الذي قد تترتب عنه آثار مالية وإدارية جسيمة على المكلف بالضريبة. ولذلك أحاط المشرع الدعوى الاستعجالية الضريبية بمجموعة من الشروط والإجراءات التي يتولى القاضي الاستعجالي التحقق من توافرها قبل الفصل فيها. كما خول لمجلس الدولة اختصاص النظر في بعض الدعاوى الاستعجالية وفق الأحكام القانونية المنظمة لذلك. وعليه، سيتم تناول متطلبات الدعوى الاستعجالية الضريبية من خلال دراسة سلطة القاضي الاستعجالي في فحص شروط رفعها (**المطلب الأول**)، ثم الدعوى الاستعجالية الضريبية أمام مجلس الدولة (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول:

رقابة القاضي الاستعجالي على شروط قبول الدعوى الاستعجالية الضريبية

يُعدّ فحص القاضي الاستعجالي لشروط رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية مرحلة أساسية لضمان قبول الطلبات المقدمة أمامه، إذ لا يقتصر دوره على النظر في الموضوع فحسب، بل يمتد إلى التحقق من توافر الشروط القانونية العامة الخاصة بالدعوى، كما يحرص القاضي على التوازن بين حماية حقوق المكلف بالضريبة وضمان استمرارية تحصيلات الإدارة الضريبية. وتزداد أهمية هذا الفحص بالنظر إلى الطبيعة المستعجلة للنزاع

الضريبي وما يترتب عنه من آثار مالية. لذلك يبرز هذا المطلب لتوضيح الشروط العامة (**الفرع الأول)**، تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كافية للإدارة الضريبية **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: الشروط العامة

هي "شروط شكلية وأخرى موضوعية" تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية 22-13 وهو ما سنتناوله فيما يلي:

أولاً- الشروط الشكلية للمطلب الاستعجالي الضريبي:

ترفع الدعوى الاستعجالية الضريبية من طرف المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني أمام المحكمة الإدارية بعريضة افتتاحية تستوفي البيانات المنصوص عليها في المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبارها القاعدة العامة لرفع الدعوى الإدارية، وكذا الشروط الخاصة الواردة في المادة 925 من القانون نفسه المتعلقة بطلب وقف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري للضريبة. ويجب أن تكون العريضة مؤرخة وموقعة من صاحبها أو ممثله القانوني، وأن ترفق بنسخة من القرار الإداري أو الإجراء الضريبي المطعون فيه، مع تقديم الوثائق والمستندات المؤيدة للطلب، وعليه يجب أن تتضمن العريضة ما يلي[1]:

- اسم ولقب ومهنة وعنوان المكلف بالضريبة .
- اسم الجهة الإدارية المدعى عليها .
- مركزها الرئيسي وممثلها القانوني .

تسجل هذه الدعوى بسجل خاص لهذا الغرض، يبين فيه رقم القضية وتاريخ دخولها وأسماء الأطراف.

[1] المادة 816 و المادة 925 من القانون 22-13 السالف الذكر.

- تبليغ العريضة واستدعاء المدعى عليه:

بالرجوع إلى المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجدها تشترط التبليغ الرسمي للعريضة إلى المدعى عليهم، مع منح الخصوم آجال قصيرة لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، دون أن يحدد حدوداً زمنية معينة، تاركة ذلك للجهة القضائية المختصة، التي تأخذ بعين الاعتبار حالة الاستعجال، أما المادة 929 من نفس القانون؛ فنظمت عملية استدعاء الخصوم إلى الجلسة [1].

حيث يتم استدعاؤهم بجميع الوسائل، بالنظر لحالتي الاستعجال وهما:

- طلب وقف تنفيذ قرار إداري برمته أو بعض آثاره وفقاً لأحكام المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .
- تبليغ الإدارة الضريبية بنسخة من الطلب أو العريضة؛ مع الإشارة إلى تاريخ الجلسة، وعلى الخصوص اتخاذ كل التدابير الضرورية لضمان الدفاع، ويتم التبليغ بواسطة المحضر القضائي[2] .

ثانياً- الشروط الموضوعية للطلب الاستعجالي الضريبي

إلى جانب الشروط الشكلية التي تم ذكرها أعلاه، يجب توفر شروط موضوعية عند رفع المكلف بالضريبة للدعوى الاستعجالية الضريبية:

[1] المادة 928 و المادة 929 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] لحسن بن شيخ آث ملويا، قانون الاجراءات الإدارية، دراسة قانونية تفسيرية، ط1، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 509.

- **شرط الاستعجال:**

إن المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 22-13 في المادة 918 أصرّ صراحة على توفر عنصر الاستعجال في كل أمر استعجالي، فلا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن الأمر مسبباً على أساس توافر شرط الاستعجال في طلب المكلف بالضريبة، لأن انعدام هذا الشرط يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص نوعياً بنظر النزاع[1] .

للإشارة فإن المشرع لم يتطرق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى شرط الاستعجال في النزاع الضريبي، مكتفياً بإحالة الأمر إلى قانون الإجراءات الجبائية، التي ذكرت فيها الحالات التي ترفع فيها الدعوى الاستعجالية بشكل متفرق[2].

بالرغم من أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تعطي إمكانية المكلف بالضريبة، الذي مسّه قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري، الصادر حسب الاختصاص من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، الطعن في القرار أمام رئيس المحكمة الإدارية للفصل في القضية، وفقاً للإجراءات الاستعجالية؛ فبالتالي قاضي الأمور المستعجلة هو المختص بمثل هذه القضايا[3].

مقارنة بالمشرع المغربي؛ فإننا نلاحظ أن هذا الأخير اعتبر في عدة قرارات صادرة عن الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى المغربي صراحة، طلب تأجيل التنفيذ الجبري طلباً

[1] المادة 918 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 373.

[3] المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

استعجالياً بطبيعته، ولا شيء في القانون ينفي صفة الاستعجال عن الإجراءات الوقتية، التي تتم بمناسبة تنفيذ استخلاص الضرائب[1].

وهذا ما نجده في قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى المغربي رقم: 98/712 الصادر بتاريخ: 28 أكتوبر 1999 كما بررت محكمة الاستئناف بالرباط وجه الاستعجال في طلب إيقاف الأمر بالتحصيل في عدة قرارات، "بأنه طلب استعجالي اعتباراً للخطر الذي يهدد الذمة المالية للمكلف بالضريبة وحريته، من خلال ما تفرضه المتابعات من حجز وبيع لمنقولاته[2]".

- **شرط عدم المساس بأصل الحق**

هو شرط عام في كل الدعاوى الاستعجالية، بما فيها دعوى وقف التنفيذ، أشارت إليه المادة 918 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي منعت على القاضي الاستعجالي النظر أو الفصل في أصل الحق، ذلك لأن التدابير التي يأمر بها في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية هي تدابير مؤقتة حسب نص المادة 918 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لا تمس بأصل الحق، والذي يبقى من الصلاحيات الحصرية لقاضي الموضوع[3].

والمقصود بأصل الحق؛ كل ما يتعلق بالحق وجوداً وعدماً، فيدخل في ذلك ما يمس صحته، أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه، أو في الآثار القانونية التي رتبها له القانون، أو

[1] ريم عبيد، المرجع السابق، ص 374.

[2] أمال يعيش تمام، عبد العالي حاجة، قراءة في سلطات القاضي الإداري الاستعجالي وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09، مجلة المنتدى القانوني، المجلد1، العدد06، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص 137.

[3] أمال يعيش تمام، المرجع نفسه، ص 137.

التي قصدها المتعاقدان، وبذلك إذا رفعت دعوى بطلبات موضوعية، فإنها تكون خارجة عن اختصاص القضاء المستعجل، كأن ترفع الدعوى بطلب إلغاء قرار إداري أو تعويض الضرر[1].

أما المحكمة العليا فعرفت أصل الحق في قرار شهير صادر عنها رقم: 35444 الصادر بتاريخ: 18 ديسمبر 1985؛ على أنه: "المقصود بأصل الحق الذي يمتنع قاضي الأمور المستعجلة عن المساس به؛ هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل من الطرفين قبل الآخر، فلا يجوز أن يتناول هذه الحقوق والالتزامات بالتفسير والتأويل، الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما[2]".

كما ليس له أن يغير أو يعدل من مركز أحد الطرفين القانوني، أو أن يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع، أو يؤسس قضاءه في الطلب الوقتي على أسباب تمس بأصل الحق، أو أن يتعرض إلى قيمة المستندات المقدمة من أحد الطرفين، أو يقضي فيها بالصحة أو البطلان، أو يأمر باتخاذ إجراء تمهيدي كالإحالة على التحقيق أو ندب خبير، أو سماع الشهود، أو توجيه يمين حاسمة أو متممة لإثبات أصل الحق، يتعين عليه أن يترك جوهر النزاع سليماً ليفصل فيه قاضي الموضوع المختص دون غيره[3].

ففي هذا القرار عنصر الاستعجال متوفر، ومن اختصاص قاضي الاستعجال، غير أن القضاء بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ

[1] صالح شرفي، وقف تنفيذ القرار الإداري في ضوء أحكام القضاء الإداري دراسة مقارنة، " فرنسا، مصر، الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012، ص 223.

[2] قرار المحكمة العليا رقم 35444 الصادر في 10 ديسمبر 1985 المجلة القضائية، العدد الأول، قسم المستندات والنشر للمحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 19990، ص 46.

[3] صالح شرفي، المرجع السابق، ص 223.

على حقوق الإدارة الضريبية يعد مساساً بأصل الحق، ومنه قضت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بإلغاء الأمر الاستعجالي، لهذا وجب التأكد من قاضي الاستعجال أن طلب المكلف بالضريبة لا يمس بأصل الحق.

- **شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري الضريبي:**

نصت المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري"، فأساس هذا الشرط يرجع إلى مبدأ الأثر غير الموقف للطعن، إلى امتياز الأولوية للإدارة، كما يشكل هذا الشرط تقييداً لسلطة القاضي الإداري في مجال النطق بالتدابير التحفظية، حيث لا يمنع فقط أن يطلب المدعي صراحة وقف تنفيذ القرار الإداري، بل يمنع أيضاً طلب أي تدبير من شأنه عرقلة تنفيذ القرار الإداري[1] .

استثنى المشرع هذه القاعدة؛ في حالة القرارات التي تشكل تعدياً وحالة قرارات الاستيلاء والغلق الإداري، التي تتمثل في قرارات التعسف التي تستعملها الإدارة "الضريبية"، وفي ذلك استعمال كل امتيازاتها أمام القضاء لفرض هذه القرارات، هنا يجوز طلب وقف تنفيذ القرارات أمام القضاء الاستعجالي، لغاية التأكد من مشروعية القرار أمام قاضي الموضوع[2].

وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية، وبالضبط في المادة 146 نجد أن الغلق الإداري للمحل هو الحالة الوحيدة التي يمكن للمكلف بالضريبة أن يخرج فيها عن هذه القاعدة،

[1] المادة 921 من القانون رقم 22-13 السالف الذكر.

[2] مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الإختصاص، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 154.

بحيث يمكن وقف تنفيذ القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية فيما يخص غلق المحل عن طريق اللجوء إلى القضاء الاستعجالي[1].

- **شرط رفع دعوى في الموضوع:**

لقد كرس المشرع هذا الشرط في المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما كرسه الاجتهاد القضائي، فقبول الدعوى الاستعجالية الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية يستلزم قبل ذلك رفع المكلف بالضريبة دعوى في الموضوع[2] .

كما تنص المادة 926 من نفس القانون على: "وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع[3]".

- **شرط الجدية:**

ويُعنى مصطلح "الجدية" بقرار مجلس الدولة رقم: 9451 الصادر في 30 أفريل 2002، حيث جاء فيه: "وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية، من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع، وكذلك فيما يخص جسامة واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار...[4] "

[1] المرجع نفسه، ص 154.

[2] المادة 919 من القانون 22-13 السالف الذكر.

[3] المادة 926 من نفس القانون 22-13 السالف الذكر.

[4] قرار مجلس الدولة رقم 9451 الصادر في 30 أفريل 2002

وهذا ما ذهب إليه المشرع في نص المادة 912 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "...عندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة، من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية، ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه[1]."

أيضاً نص المادة 919 من نفس القانون: "...متى ظهر له من التحقيق وجود نص خاص، من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار[2]".

إن شرط الجدية في النزاع الضريبي يقصد به وجود احتمال كبير لإلغاء الديون الضريبية أو جزء منها موضوع المطالبة بوقف التنفيذ، من خلال ما يعرض على القاضي الاستعجالي من الإثباتات والوسائل التي قدمها المكلف بالضريبة.

فيتمثل هذا الشرط في أن يكون طلب وقف التنفيذ مسبّباً على أسباب جدية وواقعية، فيقوم القاضي الإداري ببحث عرضي عاجل لجدية طلب "المكلف بالضريبة"، حيث يكون من المرجح إلغاء القرار الإداري المطلوب وقفه عند البت في دعوى الإلغاء، فيأتي حكم التنفيذ مسبّباً على هذا الترجيح[3].

تأسيساً على ذلك؛ لا تعد الجدية كافية لقبول طلب الوقف مهما كانت قوة دلالتها على بطلان الحكم، أي حتى ولو كانت قاطعة في أن قاضي الطعن سيقضي لا محالة بإلغاء هذا الحكم أو تعديله، وهذا ما أقرته المحكمة الإدارية العليا المصرية في الطعن رقم: 6140 الصادر بتاريخ: 30 ماي 2003، التي قضت: "...إذا زال ركن الاستعجال الملتحم لزاماً وحتى بالآثار التي ينتجها القرار المطعون فيه، والتي من شأنها ترتيب نتائج يتعذر تداركها، تعين القضاء برفض طلب وقف التنفيذ لعدم توافر ركن أساسي من أركان قيامه،

[1] المادة 912 من قانون 22-13 السالف الذكر.

[2] المادة 919 من القانون رقم 22-13 السالف الذكر.

[3] أمينة غني، قضاء الاستعجال في المواد الإدارية، ط3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 132.

بحسب الظاهر على أساس من القانون، يبرر إصطباغه بصفة الجدية، وهو الركن الثاني للقضاء بوقف التنفيذ[1]."

الفرع الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كافية للإدارة الضريبية

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة، تقديم ضمانات كافية للإدارة الضريبية عند رفعه للدعوى الاستعجالية، هذه الضمانات يجب أن تكون كافية لتحصيل الدين الضريبي الذي على عاتقه، وتعرض أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، الذي يملك صلاحية تقدير كفايتها ليصدر قراراً بالقبول أو بالرفض، فعرض الضمانات يجب أن يكون أولاً وأساساً أمام الإدارة الضريبية، قبل الدعوى الاستعجالية، وإلا اعتبرت الدعوى غير مقبولة[2].

وهو ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم: 072676 الصادر بتاريخ: 22 مارس 2012، جاء فيه: "... حيث إن النزاع الحالي يتعلق بوقف تحصيل الضريبة إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع، حيث إن المنازعة الحالية بوقف تحصيل الضريبة، وهي المنازعة التي تحكمها المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

حيث بالرجوع إلى هذه المادة نجد أنه لا مجال لوقف تحصيل الضريبة إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات كافية لذلك.

[1] محمد باهي أبو يونس، وقف تنفيذ الحكم الإداري من محكمة الطعن في المرافعات الإدارية، ط1، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 203.

[2] رحموني بلفاضل، الاستعجال الإداري على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر1، 2013/2012، ص 71.

[3] قرار مجلس الدولة، الغرفة المختصة، رقم 072676، المؤرخ في 22 مارس 2012، المتعلق بوقف تحصيل الضريبة إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع، العدد الثالث عشر، منشورات الساحل، الجزائر، 2015، ص 202.

حيث إن المستأنف عليها لم تتقدم بأي ضمانات أثناء التحصيل، ومع ذلك فإن القرار المستأنف أمر بوقف التحصيل، وبذلك يكون قضاة المجلس قد خالفوا المادة المذكورة أعلاه، مما يتعين إلغاء القرار المعاد، والقضاء من جديد برفض الطلب لعدم التأسيس[1].

المطلب الثاني:

اختصاص مجلس الدولة في المنازعات الاستعجالية الضريبية

يُعدّ مجلس الدولة الجهة العليا المختصة بالفصل في المنازعات الإدارية الاستعجالية ذات الطابع الضريبي، لاسيما ما يتعلق بوقف تنفيذ الأحكام القضائية متى توافرت الشروط القانونية لذلك. ويهدف هذا الاختصاص إلى تحقيق التوازن بين ضمان حقوق الخزينة العمومية وحماية المكلف بالضريبة من الأضرار التي قد تترتب عن التنفيذ الفوري للأحكام، كما تُعد إجراءات وقف التنفيذ من أهم الآليات الاستعجالية التي تتطلب احترام مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية. وفي هذا السياق، يبرز دور القاضي الاستعجالي في التحقق من مدى جدية الطعن وخطر التنفيذ **(الفرع الثاني)**، كما يمتد دور مجلس الدولة إلى الرقابة على الأوامر الاستعجالية من خلال الطعن فيها وتحديد نطاق سلطاته في وقف التنفيذ **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: شروط وإجراءات وقف تنفيذ الأحكام القضائية أمام مجلس الدولة

إن إقرار إمكانية وقف تنفيذ القرارات القضائية أمام مجلس الدولة يهدف إلى تحقيق نوع من التوازن بين أطراف الخصومة، خاصة في ظل تبني المشرع لمبدأ الأثر غير الموقف للطعن في القرارات القضائية. وقد جاء هذا التنظيم في نص المادة 913 من قانون

[1] رحموني بلفاضل، المرجع السابق، ص 72.

الإجراءات المدنية والإدارية، التي تجيز لمجلس الدولة إصدار أمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، متى توافرت شروط قانونية دقيقة[1].

وتتمثل هذه الشروط أساسا في شرطين جوهريين؛ الأول يتمثل في احتمال تعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة يصعب تداركها في حالة تنفيذ الحكم، وهو شرط مرتبط بفكرة الضرر الجسيم وغير القابل للإصلاح. أما الشرط الثاني فيتعلق بوجود أوجه جدية في الاستئناف من شأنها أن تؤدي إلى إلغاء الحكم المستأنف، أي أن يكون الطعن مبنيا على أسباب قوية ومرجحة قانونا[2].

وبالتالي، فإن سلطة مجلس الدولة في وقف التنفيذ لا تمارس بشكل تلقائي، وإنما تخضع لتقدير قضائي دقيق يوازن بين مصلحة المستأنف في وقف التنفيذ ومصلحة الإدارة أو الخصم في تنفيذ الحكم، بما يضمن عدم المساس باستقرار المراكز القانونية إلا عند الضرورة.

الفرع الثاني: الطعن في الأوامر الاستعجالية وسلطات مجلس الدولة في وقف التنفيذ

يُقبل الطعن أمام مجلس الدولة بالاستئناف ضد الأوامر الاستعجالية وفق ما نصت عليه المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك في إطار الحالات التي تتسم بالاستعجال القصوى، والتي يكون فيها محل الأمر الاستعجالي ذا طبيعة مستعجلة تستوجب تدخلا قضائيا عاجلا، وتشمل هذه الحالات الأوامر المنصوص عليها في المواد 920

[1] المادة 913 من القانون رقم 22-13 السالف الذكر.

[2] عبد الصديق شيخ، وقف تنفيذ القرارات القضائية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الدراسات القانونية، المجلد السادس، العدد الأول، جامعة يحي فارس، المدية، 2020، ص 146.

و938 و942 من نفس القانون، إضافة إلى المادة 82 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية[1].

وتخضع هذه الأوامر لإجراءات خاصة من حيث آجال الطعن، حيث يمكن استئنافها أمام مجلس الدولة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التبليغ الرسمي أو حتى العادي، وهو ما يعكس رغبة المشرع في تحقيق سرعة البت في المنازعات الاستعجالية الضريبية، بالنظر إلى طبيعتها المرتبطة بالتحصيل والتنفيذ الجبري[2].

ومن جهة أخرى، منح المشرع الإدارة الضريبية آلية مهمة لحماية المصلحة العامة، حيث يجوز لها، عند استئناف أمر بوقف التنفيذ صادر عن المحكمة الإدارية، أن تخطر مجلس الدولة بعريضة تطلب فيها رفع هذا الوقف. ويترتب على ذلك إمكانية قيام مجلس الدولة برفع وقف التنفيذ فورا إذا تبين أن بقاءه من شأنه الإضرار بالمصلحة العامة، وذلك إلى غاية الفصل النهائي في موضوع الاستئناف، مما يعكس توازنا بين حماية حقوق المكلف وحماية المصلحة المالية للدولة[3].

[1] المادة 921 و المواد 920 و938 و942 من نفس القانون 22-13 السالف الذكر.

[2] محمد أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 366.

[3] محمد أمقران بوبشير، المرجع السابق، ص 366.

المبحث الثاني:

سلطة القاضي الإداري الاستعجالي في الدعوى الضريبية

يتمتع القاضي الإداري الاستعجالي في المجال الضريبي بسلطات واسعة تهدف إلى توفير حماية قضائية مؤقتة وسريعة للمتقاضين دون المساس بأصل الحق. وتتجلى هذه السلطات بصفة خاصة في المنازعات المرتبطة بتحصيل الضرائب، حيث يتدخل للفصل في الطلبات المستعجلة التي قد يترتب عن تنفيذ إجراءات التحصيل بشأنها أضرار يصعب تداركها. كما تمتد صلاحياته إلى النظر في طلبات إيقاف التحصيل متى توافرت شروط الاستعجال والجدية القانونية، بما يحقق التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلف بالضريبة. وعليه، سيتم التطرق إلى سلطة القاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل **(المطلب الأول)**، ثم إلى سلطاته في منازعات إيقاف التحصيل **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول:

سلطة القاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل

تُعد منازعات التحصيل الجبائي من أبرز صور المنازعات الضريبية التي تطرح أمام القضاء الاستعجالي، نظراً لارتباطها المباشر بإجراءات التنفيذ الجبري التي تتخذها الإدارة الضريبية. ويكتسي تدخل القاضي الاستعجالي في هذا المجال أهمية خاصة لما يحققه من توازن بين فعالية التحصيل وحماية حقوق المكلف بالضريبة، وتمتد سلطة هذا القاضي لتشمل الرقابة على أهم التدابير التنفيذية، وعلى رأسها الغلق المؤقت للمحلات **(الفرع الأول)**، والحجز الإداري **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات

وردت الإجراءات الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري بالمكلف بالضريبة المدين في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عند تعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية، وحفاظا على أموال الخزينة العمومية، يتخذ المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات قرار غلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بذلك، لكن يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا بعد تاريخ الاستحقاق، وذلك طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر، حيث يتم تبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراءات من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، وإذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من التحرر من دينه الضريبي نهائيا، أو لم يكتتب جدولا للاستحقاق بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة؛ ويقوم هذا القرار الخاص بالغلق في مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ وذلك وفقا لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

إن الحق الذي منحه المشرع للإدارة الضريبية في تحصيل أموال الخزينة العمومية جبرا، يقابله منحه الحق أيضا للمكلف بالضريبة الطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، مع الإشارة إلى أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.[3]

[1] محمد الصغير بعلي، الوجيز في القانون الإداري، ط2، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2010، ص 135.

[2] محمد أمقران بوبشير، المرجع السابق، ص 367.

[3] محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 135.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 3712 الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002، جاء فيه: "... حيث أن المستأنفة لم تسدد الديون التي بذمتها، ونتيجة لذلك قامت المستأنف عليها طبقا للمادة 392 المعدلة للمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل الضريبة؛ حيث أن المستأنفة تدعي بأن الإجراءات لم تتم طبقا للقانون، وخاصة المادة 34 من الأمر 31-96 المعدل للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرر كما يأتي: تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا، وتسند إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية[1]".

وتكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع؛ غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتنبيه، يجب تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة، يتخذ قرار الغلق مدير الضرائب بالولاية، أو مدير كبريات المؤسسات، حيث لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق ستة أشهر. ينفذ قرار الغلق بعد عشرة أيام من تاريخ التبليغ، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي، أو لم يكتتب آجالا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة، يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق[2].

وما يجدر ملاحظته أن هذا الطعن لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري وفقا للمادة 146 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية؛ ولقد جاء ذلك في قرار مجلس الدولة رقم: 011010 الصادر بتاريخ: 18 نوفمبر 2003، جاء فيه: "حيث أن المستأنف نازع في قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري الصادر عن مديرية الضرائب للولاية

[1] قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 3712 الصادر في 28 جانفي 2002 مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 70.

[2] سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008، ص 59.

بتاريخ: 12 مارس 2003، حيث أن مديرية الضرائب تدفع من جهتها بشرعية الإجراء المتخذ من طرفها، من أجل تحصيل دين لفائدة الخزينة العامة، معتبرة قرار الغلق المؤقت من إجراءات التحصيل، بالنظر إلى القائم بعملية التحصيل، أي القابض البلدي، وبالنظر إلى الدين المطلوب تحصيله وصفته أنه دين ضريبي[1].

حيث أن الغلق الإداري المؤقت هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يتخذ متى كان الدين ذا طابع ضريبي، حسب ما تؤكده صراحة المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة وبالتالي فإن القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا عن مدير الضرائب للولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة؛ بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به، وليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلف بتحصيله، كما اعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى[2]".

إضافة إلى ما سبق ذكره على ما نصت عليه المادة 146 في الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، ووفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تنص المادة 929 على: "عندما يخطر قاضي الاستعجال بطلبات مؤسسة وفقا لأحكام المادة 919 أو المادة 920، يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال وبمختلف الطرق[3]."

أما المادة 930 من نفس القانون، فقد أشارت إلى اعتبار القضية مهيأة للفصل تكون بمجرد استكمال الإجراء المنصوص عليه في المادة 920، والتأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية للجلسة، مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون، التي تنص على

[1] قرار مجلس الدولة، رقم 011010، المؤرخ في 18 نوفمبر 2003، المتعلق بعدم وقف تنفيذ إجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري باعتباره من إجراءات التحصيل الجبائي.

[2] جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 1302.

[3] مراد مهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد التاسع والثلاثون،جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2014، ص 246.

خضوع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ولأحكام هذا الباب.[1]

الفرع الثاني: الحجز الإداري

يعرّف الحجز الإداري؛ بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب، بوضع المال تحت يدها وبيعه، لاستيفاء حقوقها، بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب[2].

إن المشرع حفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإنه بالرغم من إجازته للإدارة الضريبية حجز أموال المكلف بالضريبة، لاستيفاء ديون الخزينة العمومية، فإنه أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها، وإلا اعتبر تصرفها باطلا من جهة، ومن جهة ثانية أجاز للمكلف بالضريبة أن يعترض على هذا التصرف، لكنه ألزمه كذلك باحترام إجراءات معينة، فإننا نجد أن المشرع أجاز لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، لكن ضمن شروط وإجراءات محددة لذلك[3].

وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي طُرِق على أمواله هذا الإجراء المباشر من طرف الإدارة الضريبية، أن يطلب إلغاءه إذا تبين له أن هناك خطأ ارتكب أثناء تنفيذ الحجز. فالإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة الضريبية كي يكون الحجز الذي تقوم به قانونيا تتمثل في:

- عند توجيه الإعذار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون، يجب على القابض أن يُعلم هذا المكلف بالضريبة أن الإعذار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله

[1] مراد مهوبي، المرجع السابق، ص 246.

[2] الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الإستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد التايع، العدد الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016، ص 70.

[3] سليم قصاص، المرجع السابق، ص 56.

ثم بيعها في المزاد العلني، إذا لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال المحددة الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة[1] .

إن عملية الحجز هذه يمكن الاعتراض عليها أمام القضاء الإداري، وبصفة أدق قاضي الاستعجال؛ ففي قرار لمجلس الدولة رقم: 5671 الصادر في: 17 ديسمبر 2002، برّر منح اختصاص وقف تنفيذ الحجز لقاضي الاستعجال كون: "قرار وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت، لا يمس بأصل الحق، ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف"، متوخيا في نفس الوقت استيفاء شروط قبول الدعوى الاستعجالية، لا سيما توفر عنصر الاستعجال.

وحيث إن المستأنف عليه فُرضت عليه ضريبة، فطعن في صحتها أمام قاضي الموضوع، وأنه قبل البت فيها، قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه؛ حيث إن بيع المحل التجاري سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها، في حالة ما إذا فعلا قرر القضاء خفض أو رفع قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف[2].

كما أن القانون يعطي للمدير الولائي أجل شهرين للبت في طلب إلغاء الحجز قبل رفع المدعي دعواه أمام القضاء، وكذلك الأمر بالنسبة لطلب استرداد الأشياء المحجوزة، الذي يكون مدعوما بجميع وسائل الإثبات المفيدة[3].

ونظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، التي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها إلا عن طريق رفع دعوى أمام

[1] عزيز أمزيا، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط1، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 30.

[2] قرار مجلس الدولة رقم 5671 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 68.

[3] عبد الغني بلعابد، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2008/2007، ص 126.

قاضي الأمور المستعجلة، الذي يأمر بإبطال إجراءات التنفيذ أو الحجز بصفة استعجالية، وفقا لأحكام المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1].

ولقبول منازعة رفع الحجز؛ وجب توفر الشروط العامة التي تتمثل في الصفة والمصلحة، والشروط الخاصة تتمثل فيما يلي:

1-أن يكون عنصر الاستعجال متوفرا؛ وفقا لأحكام المواد: 919، 920، 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2-أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا؛ ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف أو رفع الحجز لحين الفصل في موضوع النزاع.

3-شرط رفع دعوى في الموضوع؛ لأن الأمر الاستعجالي ذو طابع وقتي لا يحوز على حجية الشيء المقضي به، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع[2].

فمثلا إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه، أو صدر بدوره قرار في الموضوع يقضي بأن قرار الحجز خالف نصوصا إجرائية أو القانون، يكون الحجز غير مشروع، ويمكن أن يكون الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب مشروعا، لأن النزاع يكون حول صحة الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، حيث يكون قاضي الموضوع هو صاحب الاختصاص[3].

[1] سعيدة رقام، شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد التاسع، العدد الثالث، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمى لخضر، الوادي، 2018، ص 302.

[2] فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 208.

[3] عبد الغني بلعابد، المرجع السابق، ص 127.

هذا ما نجده في قرار مجلس الدولة رقم: 005543 الصادر بتاريخ: 15 أكتوبر 2002، جاء فيه: "... حيث إن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية – القسم الاستعجالي – لدى مجلس البليدة من أجل إلغاء إشعار الحجز، فأصدرت الغرفة قرارا بعدم الاختصاص[1].

حيث رفع المكلف دعوى أمام الغرفة الإدارية قاضي الموضوع مطالبا برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العامة، بحجة أنه قدم تظلما لإدارة الضرائب ولم تجب عنه؛ وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ بالخزينة العامة.

حيث إن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتحفظيا، وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع النزاع المطروح أمام القضاء.

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة، فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع دون مناقشة صحة الضريبة المخالفة للقانون، بحيث إن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز، كون أن المكلف بالضريبة قد قدم تظلما أمام الجهة الإدارية، واعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398 من قانون الضرائب تقضي في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص، وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص، في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع[2].

---

[1] قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 005543 الصادر ب15 أكتوبر 2002 قضية مديرية الضرائب لولاية البليدة ضد (س. ع،ك)

[2] جمال سايس، المرجع السابق، ص 120.

غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى، فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة".

إن الهدف من بيع المحجوزات هو الحصول على مبالغ تستوفي إدارة الضرائب حقها من الأموال المحجوزة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة بالغرفة الثانية في قراره رقم: 001763 الصادر بتاريخ: 30 جويلية 2001، جاء فيه: "... حيث إن المستأنفة دائنة لشركة صوراس بمبلغ: 5.179.414.00 دج، مقابل بيعها عددا من السيارات الصناعية، حيث إن شركة صوراس تم حلها وتصفيتها قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة، حيث نتيجة لذلك أصدر القسم التجاري حكما بتاريخ: 23 فيفري 1996 قضى فيه بإلزام الشركة صوراس بتسديد مبلغ: 5.179.414.00 دج إلى المستأنفة[1].

حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة، وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع، وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب لحائز من الغير للأموال المخصصة لصاحب امتياز الخزينة العامة، وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع، فالتمست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

حيث إنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني، والمادة 380 من قانون الضرائب، فإن إدارة الضرائب لها حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق

[1] القرار الغرفة الثانية رقم 001763، المؤرخ في 30 جويلية 2001، اقضية إدارة الضرائب ضد شركة صوراس، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 63.

الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضرائب؛ حيث إن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس، ولها حق الأفضلية قانونا، وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره.

إن بيع المحجوزات يعتبر من أخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، وبالتالي تتضح لنا فعليا رقابة القاضي الإداري في منازعة بيع المحجوزات، كغيرها من منازعات التحصيل، بالأخص في الدعوى الاستعجالية.

إذا تم البيع وانتقلت الملكية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة، يصبح من الصعب بل من المستحيل استدراك الضرر، وإعادة الحالة التي كانت عليه بعد البيع وانتقال الملكية للغير بموجب عقد رسمي، وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية كما أسلفنا الذكر شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية وقانونية[1].

المطلب الثاني:

سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في منازعات إيقاف التحصيل

يُمارس القاضي الإداري الاستعجالي دوراً مهماً في منازعات إيقاف التحصيل الضريبي، من خلال فحص مدى مشروعية إجراءات التحصيل التي تباشرها الإدارة الضريبية ومدى احترامها للضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة، وتُعد هذه المنازعات من أهم صور الحماية القضائية الاستعجالية لما قد يترتب عن إجراءات التحصيل من أضرار يصعب تداركها، ولهذا منح المشرع للمكلف بالضريبة وسائل قانونية للطعن في إجراءات

[1] أمينة غني، الاستعجال في الموارد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، 2012، ص 241.

التحصيل أو المتابعات الجبائية، وتتجسد سلطات القاضي الاستعجالي في هذا المجال من خلال النظر في اعتراض المكلف بالضريبة على المتابعات (**الفرع الأول**)، وكذا الفصل في الاعتراضات الموجهة ضد إجراءات التحصيل(**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: اعتراض المكلف بالضريبة على المتابعات

إن الشكايات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمنازعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحويل أموال الخزينة العمومية، يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على سند المتابعة، أو شكل طلب إيقاف التسديد، أو شكل اعتراض التحصيل.

إن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به الإدارة الضريبية يندرج ضمن الجداول المدرجة قانونا للتحصيل الوجوبي، ويعد من الأعمال الإدارية التي تباشرها مصالح الضرائب مستعملة في ذلك كل امتيازات السلطة العامة، وبالتالي فإن كل المنازعات التي تنجر عن هذه الأعمال تدخل في اختصاص المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة[1].

أولا- الاعتراض على سند المتابعة:

يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه، ليس لتحصيل القطع الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه بحسب، وإنما لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه وفقا لأحكام المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على سند المتابعة مع مراعاة الشروط المذكورة في المادة 153 والمادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[2].

[1] عبي الغني بلعابد، المرجع السابق، ص 123.

[2] عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 27.

يقع الاعتراض على سند إجراء المتابعة على صحته من حيث الشكل والموضوع، مع مراعاة احترام الآجال القانونية؛ وبالتالي فإن قانون الإجراءات الجبائية أوجب على المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى للمدير الولائي للضرائب في أجل شهرين اعتبارا من تاريخ تبليغ سند المتابعة. فإذا كان قرار المدير متضمنا الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني، فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية، والطعن ضد المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، بعد انقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة للفصل في الشكوى[1].

وطبقا للمادة 153 مكرر 1 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، فالمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 153 من نفس القانون ملزم بتقديم اعتراضه طبقا للشروط الواردة في المادتين 75 و153 من نفس القانون، إضافة إلى توفير الضمانات الحقيقية لتغطية الدين المطالب به.

وهذا ما نجده في قرار المحكمة العليا رقم: 62575 الصادر في: 27 جانفي 1991، جاء فيه: "حيث يعتبر إجراء التحصيل الذي باشرت به الإدارة الضريبية ضد المدعي باطلا، كونها بلغته إلى مقر تم تغييره والإدارة تعلم بذلك، حيث أن المكلف بالضريبة أبلغ وصرح لمفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد[2]".

ثانيا– طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد، وبصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة، لا يوقف التسديد إلا بأمر صادر من

[1] عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 27.

[2] قرار المحكمة العليا رقم 62575 الصادر في 27 جانفي 1991 قضة (ز .م) ضد نائب مدير الضرائب للأغواط ونائب مدير الضرائب لغرداية.

قاضي الاستعجال، حيث تخضع إجراءات التحصيل التي يتخذها قابض الضرائب لاستيفاء ديون الخزينة العامة لرقابة القاضي الإداري[1].

ويظهر ذلك في قرار مجلس الدولة رقم: 138648 الصادر بتاريخ: 09 نوفمبر 1998، جاء فيه: "حيث إن الأمر المستأنف فيه بُلِّغَ إلا أن تاريخ التبليغ غير واضح للقراءة، وهذا يفسر لصالح المستأنف، مما يجعل ميعاد رفع الاستئناف فيه قائما؛ حيث إن المجلس قد أمر بإلزام مدير الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لولاية سطيف، مع السيد قابض الضرائب المتنوعة بعين ولمان بوقف تنفيذ الدفع ورفع اليد على الحساب البنكي للمدعي إلى حين الفصل في موضوع الدعوى[2].

حيث إن هذا الأمر قد صدر بتاريخ: 10 جانفي 1994، حيث إنه ومادام أن له فترة معينة، وبالنظر لأن صبغة الاستعجال قد انقضت، فلا يبقى إلا تأييد الأمر المستعجل فيه، مما يتعين إذن تأييده".

كما منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على الإجراءات التي يباشرها قابض الضرائب، وذلك عن طريق تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الاستعجالي[3].

عند استيفاء المكلف بالضريبة لشروط الدعوى الاستعجالية، فإن القاضي الاستعجالي يستطيع إصدار قراره، إلا أنه يبقى دائما معلقا على شرط الضمان الكافي الذي يقدم من طرف المكلف بالضريبة.

[1] جمال سايس، المرجع السابق، ص 483.

[2] قرار الغرفة الرابعة لمجلس الدولة، رقم 138648 الصادر بتاريخ 09 نوفمبر 1998 .

[3] فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 85.

وضع المشرع حلا بالمرحلة الإدارية بإلزام المكلف بالضريبة بمبلغ يساوي 30% من قيمة الضريبة المتنازع فيها من أجل المطالبة بإيقاف التسديد، في المقابل لم يمنح المكلف بالضريبة "حق إعفائه" من تقديم الضمان عند لجوئه للقضاء الإداري الاستعجالي[1].

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل

عملا بأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تمنح للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على التحصيل، عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى، ورغم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب[2].

بالنظر إلى الاعتراض على سند المتابعة المتعلق أساسا بشكل الإجراء، نجده يختلف عن الاعتراض على التحصيل الجبري الذي يمس أساسا الموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به. أما الاعتراض على التحصيل فشأنه شأن الاعتراض على إجراء المتابعة، لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة، بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، ومن ذلك استثنى المشرع المكلف بالضريبة من هذا الإجراء في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية[3].

[1] المرجع نفسه، ص 85.

[2] فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد الثامن، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2017، ص 360.

[3] وفاء شيعاوي، غجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد الثالث، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 204.

تجدر الإشارة إلى أن الاعتراض على التحصيل يجب أن يكون محترما لأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المحددة للشروط الشكلية لقبول الشكوى المقدمة، حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها. كما يحرص القاضي الإداري على الاحترام الدقيق للشكليات والإجراءات المطلوبة قانونا، وفقا لأحكام المواد 72 و73 و75 من نفس القانون، التي تشترطها في رفع الدعوى الضريبية.

خلاصة الفصل:

يتضح من خلال هذا الفصل أن الدعوى الاستعجالية الضريبية تشكل آلية قضائية فعالة لحماية المكلف بالضريبة من الآثار التي قد تترتب عن الإجراءات الجبائية المستعجلة، مع المحافظة في الوقت ذاته على حقوق الخزينة العمومية. وقد بيّنا أن قبول هذه الدعوى يقتضي توافر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية، وفي مقدمتها الاستعجال، والجدية، وعدم المساس بأصل الحق، ورفع دعوى في الموضوع، إلى جانب تقديم الضمانات الكافية للإدارة الضريبية. كما تطرقنا إلى اختصاص مجلس الدولة في مجال وقف تنفيذ الأحكام والأوامر الاستعجالية وشروط ممارسته لهذه السلطة. وتبيّن كذلك أن القاضي الإداري الاستعجالي يمارس رقابة فعالة على إجراءات التحصيل الجبري، سواء تعلق الأمر بالغلق المؤقت للمحلات أو الحجز الإداري وما يترتب عنه من آثار. كما يمتد دوره إلى الفصل في الاعتراضات المتعلقة بالمتابعات وإجراءات التحصيل، من خلال التحقق من مدى احترام الإدارة الضريبية للقواعد القانونية والإجرائية المقررة. وبذلك يساهم القضاء الاستعجالي الضريبي في تحقيق التوازن بين متطلبات المصلحة العامة المتمثلة في تحصيل الموارد الجبائية، وبين ضمان حماية حقوق المكلفين بالضريبة وفق أحكام القانون.

خاتمة

خاتمة:

وفي ختام هذه الدراسة المتعلقة بسلطات القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، يتضح أن هذا الأخير يلعب دورا محوريا في تحقيق التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية في تحصيل الموارد المالية للدولة، وبين ضمان الحقوق والحريات الأساسية للمكلف بالضريبة. فقد تبين أن القضاء الإداري لم يعد مجرد جهة للفصل في النزاعات، بل أصبح أداة رقابية فعالة على مشروعية القرارات الضريبية والإجراءات المرتبطة بها. كما أن تطور التشريع الجبائي أفرز آليات متعددة للتنفيذ والتحصيل، وهو ما استدعى توسيع نطاق رقابة القاضي الإداري.

كما أظهرت الدراسة أن سلطة القاضي الإداري تتجلى بوضوح في مجالات متعددة، أهمها وقف تنفيذ القرارات الضريبية، وإلغاء الإجراءات غير المشروعة، والرقابة على التحصيل الجبري. غير أن هذه السلطة تبقى مقيدة في بعض الحالات بطبيعة الامتيازات الممنوحة للإدارة الجبائية، خاصة ما يتعلق بسرعة التنفيذ وضرورة حماية المال العام.

وبناء على ذلك، يمكن القول إن القاضي الإداري يشكل ضمانة أساسية لتحقيق العدالة الضريبية، إلا أن فعالية دوره تتوقف على مدى وضوح النصوص القانونية وفعالية تطبيقها.

ومن خلال ما تطرقنا إليه توصلنا إلى النتائج التالية :

1. القضاء الإداري يمثل ضمانة أساسية لحماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية .
2. تتمتع الإدارة الضريبية بامتيازات واسعة في مجال التنفيذ والتحصيل الجبري .
3. يملك القاضي الإداري سلطة رقابية على مشروعية القرارات الضريبية .

4. وقف التنفيذ يعد من أهم الآليات الاستعجالية لحماية حقوق المكلف .

5. المنازعات الضريبية تتسم بالطابع التقني والتعقيد الإجرائي .

6. فعالية القضاء الإداري تتأثر بمدى وضوح النصوص الجبائية .

7. التوازن بين المصلحة العامة والخاصة هو الهدف الأساسي في المنازعات الضريبية .

وعليه نقترح ما يلي:

1. ضرورة تبسيط النصوص القانونية الجبائية لتسهيل فهمها وتطبيقها .

2. تعزيز تكوين القضاة في المجال الجبائي والتقني المالي .

3. توسيع سلطات القاضي الإداري في وقف تنفيذ القرارات الضريبية عند الضرورة .

4. تحسين آليات التبليغ والإجراءات الإدارية لتفادي النزاعات الشكلية .

5. تشجيع التسوية الودية للمنازعات الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء .

6. توحيد الاجتهاد القضائي في المسائل الجبائية لضمان الاستقرار القانوني .

7. تعزيز الرقابة على الإدارة الجبائية لضمان عدم التعسف في استعمال السلطة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

1. أمينة غني، قضاء الاستعجال في المواد الإدارية، ط3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014

2. جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013،

3. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، ط1، مطبوعات دحلب، الجزائر، 1994

4. عزيز أمزيا، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط1، دار الهدى، الجزائر، 2005

5. لحسن بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الإدارية، دراسة قانونية تفسيرية، ط1، دار هومة، الجزائر، 2012

6. محمد الصغير بعلي، الوجيز في القانون الإداري، ط2، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

7. محمد أمقران بوبشير، قانون الإجراءات المدنية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008 .

8. محمد باهي أبو يونس، وقف تنفيذ الحكم الإداري من محكمة الطعن في المرافعات الإدارية، ط1، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.

9. محمد عباس محرزي، المنازعات الجبائية، ط1، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

10. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع الضريبي اليمني والمصري والأمريكي والفرنسي، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012.

11. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

(أ) أطروحات الدكتوراه

1. ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

2. صالح شرفي، وقف تنفيذ القرار الإداري في ضوء أحكام القضاء الإداري (فرنسا، مصر، الجزائر) دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في علوم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2012.

3. عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2011/2010.

4. فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر 1، الجزائر، 2010/2009 .

5. مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2009/2008.

(ب) مذكرات الماجستير

1. أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير في القانون، كلية القانون، جامعة ذي قار، الناصرية، العراق، 2015/2014.

2. أمينة غني، قضاء الاستعجال في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، الجزائر، 2012/2011.

3. حنان عكوش، معالجة شرط اختصاص قاضي المحكمة الإدارية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر 1، الجزائر، 2016/2015.

4. رحموني بلفاضل، الاستعجال الإداري على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013/2012.

5. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008/2007.

6. صفيان بوفراش، عدم فاعلية التظلم الإداري المسبق في حل المنازعات الإدارية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2009/2008.

7. الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016/2015.

8. عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2010/2009.

9. عبد الغني بلعابد، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2008/2007.

10. فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2005/2004.

11. فهيمة بلول، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2017.

12. كريمة أمزيان، دور القاضي الإداري في الرقابة على القرار المنحرف عن هدفه المخصص، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012/2011.

13. لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012/2011.

14. مراد مهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة: أي فعالية؟، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2014.

15. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2012.

16. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009.

17. يحيى بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012/2011.

ثالثاً: المقالات العلمية

1. سعيدة رقام، "شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2018.

2. الطاهر بن قويدر، الهادي خضراوي، "دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016.

3. عباس زواوي، "جدلية تحديد الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية"، مجلة المفكر، المجلد 14، العدد 2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.

4. عبد الصديق شيخ، "وقف تنفيذ القرارات القضائية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الدراسات القانونية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2020.

5. عبد العزيز مقفولجي، "شروط قبول الدعوى"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2013.

6. عمار زعبي، سلطان آمنة، "الشكوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2020.

7. فهيمة بلول، "الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2017.

8. محمد أمين كويدمي، سامية بوضياف، "دور المنازعات الجبائية في الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019.

9. محمد أمين مودع، زواوي آمال، "شروط قبول الدعوى على ضوء تعديل قانون الإجراءات المدنية"، مجلة صوت القانون، المجلد 5، العدد 2، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2018.

10. محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية، مداخلة في ملتقى وطني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2015/2014، ص 06 .

11. مراد مهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة: أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، 2014.

رابعا: النصوص التشريعية

- القانون رقم 22-13 المؤرخ في 12 يوليو 2022، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 48، الصادر بتاريخ 17 يوليو 2022 .
- القانون رقم 16-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 77، لسنة 2018 .
- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007 .

خامسا: الاجتهاد القضائي

- قرار مجلس الدولة رقم 021061 الصادر في 18 أكتوبر 2005، منقول عن المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2008، ص 03.
- قرار مجلس الدولة رقم 25486 الصادر في 15 مارس 2006، مجلة مجلس الدولة، العدد الثامن، الجزائر، 2006، ص 190.
- قرار المحكمة العليا رقم 35444 الصادر في 10 ديسمبر 1985، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1990، ص 46.

- قرار مجلس الدولة رقم 072676 المؤرخ في 22 مارس 2012، المتعلق بوقف تحصيل الضريبة، العدد الثالث عشر، 2015، ص 202.
- قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 3712 الصادر في 28 جانفي 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 70.
- قرار مجلس الدولة رقم 011010 المؤرخ في 18 نوفمبر 2003، المتعلق بعدم وقف تنفيذ إجراءات الغلق المؤقت.
- قرار مجلس الدولة رقم 5671 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 68.
- قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 005543 الصادر في 15 أكتوبر 2002، قضية مديرية الضرائب لولاية البليدة ضد (س.ع.ك).
- قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 001763 المؤرخ في 30 جويلية 2001، قضية إدارة الضرائب ضد شركة صوراس، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 63.
- قرار المحكمة العليا رقم 62575 الصادر في 27 جانفي 1991، قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب للأغواط وغرداية.
- قرار الغرفة الرابعة لمجلس الدولة رقم 138648 الصادر في 09 نوفمبر 1998..

الفهرس

الفهرس

عنوان	صفحة
الشكر	
الاهداء	
مقدمة	2
الفصل الأول: الإطار الإجرائي لاختصاصات القاضي الإداري العادي في المنازعات الضريبية	7
المبحث الأول: رقابة القاضي الإداري على شروط قبول الدعوى الضريبية	8
المطلب الأول: رقابة القاضي الإداري على الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية	8
الفرع الأول: صفة التقاضي	9
الفرع الثاني: المصلحة في التقاضي	10
الفرع الثالث: العريضة و شروطها	11
المطلب الثاني: رقابة القاضي الإداري على الشروط الخاصة للدعوى الضريبية	13
الفرع الأول: التحقق من استيفاء شرط التظلم الإداري المسبق	13
الفرع الثاني: الرقابة على احترام الآجال القانونية لمباشرة الدعوى الضريبية	17

المبحث الثاني: اختصاص القاضي الإداري والإجراءات المنظمة للدعوى الضريبية	22
المطلب الأول: قواعد الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية	22
الفرع الأول: الاختصاص النوعي	23
الفرع الثاني: الاختصاص الاقليمي	25
المطلب الثاني: الإجراءات القضائية المصاحبة للدعوى الضريبية	27
الفرع الأول: قيد وتبليغ العريضة	27
الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في عملية الصلح الضريبي	29
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في حماية المراكز القانونية في المنازعات الضريبية	37
المبحث الأول: الضوابط الإجرائية للدعوى الاستعجالية الضريبية	38
المطلب الأول: رقابة القاضي الاستعجالي على شروط قبول الدعوى الاستعجالية الضريبية	38
الفرع الأول: الشروط العامة	38
الفرع الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كافية للإدارة الضريبية	46
المطلب الثاني: اختصاص مجلس الدولة في المنازعات الاستعجالية	48

الضريبية	
الفرع الأول: شروط وإجراءات وقف تنفيذ الأحكام القضائية أمام مجلس الدولة	48
الفرع الثاني: الطعن في الأوامر الاستعجالية وسلطات مجلس الدولة في وقف التنفيذ	49
المبحث الثاني: سلطة القاضي الإداري الاستعجالي في الدعوى الضريبية	51
المطلب الأول: سلطة القاضي الاستعجالي في منازعات التحصيل	52
الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات	52
الفرع الثاني: الحجز الإداري	55
المطلب الثاني: سلطات القاضي الإداري الاستعجالي في منازعات إيقاف التحصيل	60
الفرع الأول: اعتراض المكلف بالضريبة على المتابعات	61
الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل	64
خلاصة الفصل	66
خاتمة	68
قائمة المراجع	71
الفهرس	