



جامعة أحمد دراية أدرار
كلية الحقوق والعلوم السياسية



الرقابة القضائية على امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)
تخصص: قانون عام

تحت إشراف البروفيسور:
يامة إبراهيم

من إعداد الطالبة:
قدادرة فوزية

أعضاء لجنة المناقشة

رقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
1	رحموني محمد	أستاذ	جامعة أدرار	رئيسا
2	يامة ابراهيم	أستاذ	جامعة أدرار	مقررا ومشرفا
3	كنتاوي عبد الله	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	مناقشا
4	بن زيطة عبد الهادي	أستاذ	جامعة أدرار	مناقشا
5	قوراري مجدوب	أستاذ	جامعة بشار	مناقشا

الموسم الجامعي 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى روح والدي رحمه الله وإلى أمي وإخوتي

إلى رفيق دربي زوجي وأولادي

إلى كل من بادر قولاً وفعلاً في مساعدتي

شكر وتقدير

أشكر الله كثيرا وأحمده على توفيقى في إنهاء هذه الأطروحة

فلك يا الله حمدا كثيرا يا مسهل الأمور ومسبب الأسباب

الشكر الخاص لمن كان سببا في ذرف دموع النجاح لكم أستاذى الكريم يامة إبراهيم

يا من ساهمتم في إنجاح عملي المتواضع

شكرا للأستاذ عزاوي عبد الرحمن ونعم الأستاذ

الشكر والعرفان إلى كل أعضاء لجنة المناقشة بالموافقة على مناقشة هذا العمل

المتواضع

مقدمة

مقدمة:

مع بداية الاستقلال في الجزائر، والتحويلات والتغيرات الجذرية التي طرأت على عدة ميادين سواء في الميدان السياسي، الاجتماعي، الاقتصادي وحتى التكنولوجي، تبنت الجزائر منهجا واضحا مبني على سياسة التخطيط الممنهج وفق نقاط حاسمة.

ولكن وإلى غاية تسعينيات القرن الماضي، دفعت عدة عوامل الجزائر إلى القيام بمختلف التحويلات والتي كانت جذرية، للخروج من الأزمة التي عصفت باقتصاد الدولة، فكانت هناك اتفاقيات مبرمة مع صندوق النقد الدولي وكذا البنك العالمي، بغية اللحاق بالركب الدولي والخروج من هذه الأزمة ومسايرة التطورات الدولية الحاصلة آنذاك.

ومن أهم المسائل التي حاولت الجزائر العمل عليها جاهدة، تحقيق التسوية الاقتصادية، والتي تعتمد على تنوع واختلاف مواردها من ضرائب ورسوم، وبذلك فرضها على المواطن من جهة ليتحمل نصيبه من الأعباء العمومية ومن جهة أخرى تصبح موردا للخرينة العمومية وبالتالي تشكل دخلا للدولة، وتساهم بفعالية في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاجتماعية والاقتصادية للبلاد.

فكان العمل على النظام الجبائي بشكل عام من خلال الإجراءات الفنية المتعلقة بتقنية فرض الضريبة وكيفية تحصيلها، حيث تشمل هذه الإجراءات قواعد قانونية تحدد كيفية تقدير الوعاء الضريبي، وحساب الضريبة، والمجال الذي تطبق فيه هذه الضريبة¹، وكذا الأساليب والإجراءات الجزائية والعقوبات المترتبة على مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

¹ - امزيان عزيز، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ب د ط، 2005، ص 4.

ويستمد النظام الجبائي الجزائري قواعده وأحكامه من النصوص الخاصة والموجودة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم على القيمة المضافة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون التسجيل وقانون الطابع.

فعهد المشرع تسليم كل عمليات تحديد الوعاء الضريبية وكذا تحصيل الضريبة إلى الإدارة الجبائية، ومنحها بذلك امتيازات السلطة العامة من أجل استثناء ديونها على المكلفين بالضريبة، ومن أجل مزاولة الإدارة الضريبية لنشاطها في هذا الميدان، سن لها المشرع عدة قواعد إجرائية تساعد في التدخل للمحافظة على حقوق الخزينة، وفي المقابل وضع ضمانات عدة في صالح المكلف بالضريبة، وذلك غاية لحماية حقوقه، ومن جهة أخرى حمايته من تعسف الإدارة الضريبية.

فعملية التحصيل الضريبي هي سلسلة من الإجراءات التي أحاطها المشرع بمجموعة من الضمانات، تبدأ بالتحصل الودي في حالة ما إذا سدد المكلف بالضريبة ما عليه من ديون، أما إذا لم يدفع ما عليه بشكل طوعي، تلجأ الإدارة الضريبية إلى استعمال إمتيازات المقررة لها و المتمثلة في إجراءات التحصيل الجبري.

وتختلف هذه الإمتيازات ما بين التدابير الأولية إلى التدابير التنفيذية المباشرة لعملية التحصيل الجبري.

وبذلك تظهر المنازعات الضريبية في مجال التحصيل الضريبي، فعددت تعريفات المنازعة الضريبية، حيث تضمنت مدلولين، أحدهما واسع يشمل كل المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية فيما يخص الضريبة وإجراءات تحصيلها،¹ أما المدلول الضيق فيقصد به وضعية معينة، يمكن أن تحل بالمكلف بالضريبة، مثل إعساره أو اهتلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب، طالبا منها إلغاء أو خفض الضريبة المفروضة عليه.

¹ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ب د ط، 2010، ص 07.

فقد عرفت بأنها: " المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقا للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقا لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا"¹.

وبالتالي تنشأ المنازعة الضريبية بداية من :

- السلوك لا أخلاقي الذي يسلكه المكلف بالضريبة والمتمثل في تهريبه من دفع مستحقاته.

- التحايل الضريبي والغش الضريبي، كلها أفعال مخالفة للتشريع الضريبي والتي تؤدي على نشوء وظهور المنازعات الضريبية.

- الأخطاء المتعمدة أو غير المقصودة في عمليات تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة، كلها تؤدي إلى نشوء المنازعة الضريبية.

وبالتالي أقر قانون الإجراءات الجبائية²، نصوص خاصة تؤطر المنازعة الضريبية، وألزم المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على احترامها، ونصوص عامة أوجدها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كلها نصوص تجعل المنازعة الضريبية تتميز عن غيرها من المنازعات الإدارية، وتعطيها طابعا خاصا.

تضم المنازعة الضريبية مرحلتين، الأولى إدارية والتي تتضمن تظلم إداري إجباري، يرفعه المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب أو أمام رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، وهذا حسب اختصاص كل واحد منهم،

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 08.

² - قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 89 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2022 المتضمنة قانون رقم 22-24 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 الموافق 25 ديسمبر سنة 2022 المتضمن قانون المالية لسنة 2023.

بحيث إما يقبل التظلم أو يرفض، وتكون هناك فرصة اختيارية باللجوء إلى لجان الطعن وذلك لمواصلة التظلم الإداري، أو له أن يسلك (المكلف بالضريبة) الطريق القضائي، ويبدأ في إجراءات الطعن أمام الجهات القضائية.

وهنا يبسط القاضي رقابته على كل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، من خلال أحكام وقواعد قانونية تختص بها الجهات القضائية عند الفصل في النزاع الضريبي، بداية بالمحاكم الإدارية التي هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية واستئنافاً أمام مجلس الدولة عن طريق الطرق الطعن العادية وغير العادية، دون أن ننسى سياق القضاء الاستعجالي في النزاع الضريبي.

أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال معرفة المنازعات الضريبية الناتجة عن إستعمال الإدارة الضريبية للإمتيازات المقررة لها من قبل المشرع في حالة تقاعس المكلف بالضريبة، وكذا الاجراءات الرقابية المتخذة من طرف القاضي الإداري اتجاه هذه المنازعات، دون أن ننسى التطرق لأسباب قيام النزاع في مرحلة التحصيل الضريبي، مع إدراك الوسائل المتاحة للمكلف بالضريبة في مواجهة تعسف الإدارة و هي تقوم بمهامها في التحصيل الضريبي، إما في سلوكه الطريق الودي أو لجوئه إلى القضاء.

أهداف البحث والدراسة

موضوع المنازعات الضريبية وكيفية بسط القاضي الإداري رقابته على إمتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي من أهم الموضوعات في المنازعات الإدارية والتي يميزها الطابع الخاص، حيث تكمن هذه الأهمية في ما يلي:

- العمل على النشر الوعي الضريبي بين المواطنين، من خلال ثقافة إشراك المواطن في دفع الضريبة عن طريق علاقة ضريبية تشاركية تشملها هو والإدارة

الضريبية، بدلا من مصطلح المكلف بالضريبة والتي هي أصلا مفردة تثقل كاهله قبل مباشرة دفع الضريبة.

- معرفة الإجراءات والطرق المتبعة لفض النزاع الضريبي بداية من الحل السلمي بطرح الشكوى أمام الإدارة الضريبية إلى مرحلة اللجوء إلى القضاء.
- توضيح مختلف الضمانات التي أقرها المشرع للمكلف بالضريبة من أجل حماية مصالحه و مواجهة امتيازات الادارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري .
- البحث في إجراءات المنازعة الضريبية من خلال قانونها الخاص والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية والأحكام العامة التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أسباب اختيار الموضوع

من بين الدوافع التي كانت سببا في اختيار هذا الموضوع، دوافع ذاتية ودوافع موضوعية، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- لي شغف كبير بخصوص موضوع المنازعات الإدارية عامة، والطرق والإجراءات المتخذة لفضها، أما بالنسبة لموضوع المنازعة الضريبية فهو بمثابة بداية جديدة، سنحت لي الفرصة بدراستها عن كثف من خلال تصفح الكتب المتخصصة والمتعلق بموضوع المنازعة الضريبية وكذا الاحتكاك بمصالح المديرية الولائية للضرائب والإطلاع على أحكام وقرارات المحكمة الإدارية.

- التعمق في هذا الموضوع سمح لي بتكوين فكرة حول العلاقة بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الضريبية، ومعرفة حقوق والتزامات كل منهما، ومعرفة مدى عدم تلاؤم الأنظمة الضريبية في الجزائر مع الأوضاع الراهنة.

- عدم فعالية النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات العصر، ولا سيما العولمة التي غزت جميع الميادين، فأصبح العالم بمثابة قرية صغيرة، إذن فالواقع الاقتصادي

الجزائري وما يعانيه من أزمات إضافة إلى عدم فعالية النظام الجبائي كلها مشاكل، لا بد من دراستها عن كثب من خلال الدراسات المقدمة من طرف الباحثين في القانون وغيره.

الدراسات السابقة

موضوع هذه الأطروحة "الرقابة القضائية على امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي" لم أجده متناولاً أو مستهلكاً، بحثت كثيراً، ولكن مرجعي الأول كان في الكتب وفي الأحكام والقرارات القضائية، ماعدا بعض الدراسات كمذكرات الماجستير أو رسائل الدكتوراه التي استفدت منها، لكن كجزئية أذكر منها ما يلي:

- ذاودي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية، تخصص القانون الدستوري، 2016-2017، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة¹، حيث تابعت عن كثب إلى ما توصلت إليه الدراسة من إمتيازات و سلطات الإدارة الضريبية.

1- بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، 2011-2012، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحج لخضر بياتنة، والذي توصل إلى أهم توصية منه ألا وهي توخي الدقة أثناء صياغة النصوص الضريبية وخاصة الإجرائية منها، وذلك بإشراك رجال القانون والمختصين في إثراء مشاريع القانون المالية، دون إنفراد الأجهزة التنفيذية بذلك.

2- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، 2007-2008، جامعة الإخوة منتوري بقسنطينة، والذي توصل في موضوعه أن إشكال الاختصاص لا

يطرح في القوانين الضريبية في الجزائر خلافا للقانون الفرنسي، ورغم كل هذه الضمانات للمكلف، ولكن تبقى دائما وضعية الإدارة ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي.

3- إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2015-2016، والتي ذكرت أن منازعات التحصيل الضريبي تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الماحية العلمية، ويعود ذلك لتعدد قوانين الضريبة وتشتتها وكذا تعقيدها مما تطرح الكثير من النزاعات الناجمة أثناء المباشرة.

4- لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، 2014-2015، حيث توصلت الأستاذة إلى طرح مهم لماذا لا يوجد قضاة متخصصين في المادة الضريبية ؟

صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذه الدراسة ما يلي:

- قلة المراجع الحديثة والتي تعتمد على قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الكثير مازال يجري عملية مقارنة مع قانون القديم -الإجراءات المدنية -.
- صعوبة الحصول على الأحكام والقرارات الإدارية والقضائية، أعني صعوبة تحميلها (قرارات مجلس الدولة).

المنهج المعتمد عليه في هذه الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي في هذه الدراسة لأنه الأنسب، وذلك من خلال تقديم بعض التعارف التي تخص السلوكيات المنتهجة من طرف المكلف بالضريبة، إضافة

إلى تعارف التحصيل الضريبي وطرق المتبعة من طرف الإدارة الضريبية في الحصول على مستحققاتها، كذلك تم اعتماد المنهج التحليلي، وذلك في تحليل العديد من المواد والأحكام والقرارات، بغية التوضيح الدقيق لزوايا هذه الدراسة.

إشكالية الدراسة

يثور النزاع الضريبي عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري، أو عند تتعسف الإدارة الضريبية، أو عندما تقترف الإدارة أخطاء في حق المكلف بالضريبة، عندها يلجأ المكلف بالضريبة إما بشكوى أمام الإدارة الضريبية وإن لم يرضى بالقرار، له أن يطرح نزاعه من خلال دعوى يرفعها أمام القضاء.

وأمام هذه المعطيات والتي تبدي أهمية كبرى لموضوع الرقابة القضائية على امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي، نطرح الإشكالية التالية:

- كيف يتم مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي امام القضاء الإداري؟

- ماهي الضمانات التي أقرها القضاء للمكلف بالضريبة عند ممارسة الإدارة الضريبية للإمتيازات الممنوحة لها؟

ومن هذا المنطلق سوف نقوم بتقديم خطة البحث و الخاصة بهذه الدراسة.

خطة البحث

من خلال هذه الدراسة ووفقا للمعلومات المتحصل عليها، ارتأينا تقسيم هذا الموضوع إلى:

الباب الأول:

منازعات التحصيل الضريبي الناتجة عن ممارسة الإدارة الضريبية لإمتيازاتها

* الفصل الأول: إمتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي

- المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

- المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي

*** الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي**

- المبحث الأول: منازعات إيقاف التحصيل ومنازعات التحصيل الجبري

- المبحث الثاني: منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقدم.

الباب الثاني:

الجهات المختصة بالرقابة القضائية في منازعات التحصيل الضريبي

*** الفصل الأول: شروط تحريك الرقابة القضائية**

- المبحث الأول: إجبارية التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية

- المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية -إجراء اختياري-

*** الفصل الثاني: التسوية القضائية لمنازعات التحصيل الضريبي**

- المبحث الأول: رقابة قاضي الاستعجال في منازعات التحصيل الضريبي.

- المبحث الثاني : دور قاضي الموضوع في منازعات التحصيل الضريبي.

- المبحث الثالث: استئناف الدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة.

خاتمة

الباب الأول :

منازعات التحصيل الضريبي الناتجة عن

ممارسة الإدارة الضريبية لإمتيازاتها

بما أن الضرائب هي من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، فالغاية من تحصيل الضرائب هو تحقيق المصلحة العامة من جهة ومن جهة أخرى إعمالاً بالمبادئ الدستورية العامة، وبهذا تساهم الدولة من خلال الضريبة بتنفيذ سياستها وتحقق بذلك برامجها المسطرة من طرف الحكومات الاجتماعية والاقتصادية.

تثور المنازعات الضريبية عند تحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما، إما عندما لا يرضى المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الضريبية أو بسبب عمليات التحصيل التي تقوم بها هذه الأخيرة، حيث يقوم القاضي الإداري بفرض رقابته على المنازعات الضريبية وخاصة منازعات التحصيل الضريبي وذلك من خلال عدة آليات قانونية، والتي جاء بها المشرع الجزائري.

بداية كان لزاما التطرق إلى امتيازات الإدارة الضريبية، و أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة عند ممارستها للامتيازات الممنوحة لها، حيث يعتبر التحصيل آخر مرحلة أو آخر عملية ترمي إلى نقل المال الخاص بالمكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية بعد تحديد عملية الوعاء الضريبي. وبالتالي فإن نجاح عملية التحصيل الضريبي مرتبط بنجاح استثمارات الدولة وكذا استغنائها عن اللجوء إلى القروض الذي يكون سببا في زيادة مواردها، وعليه كان لا بد من اعتماد بعض الإجراءات القانونية من أجل التحصيل الضريبي، وتتميز هذه الأساليب من دولة إلى أخرى ولكن كلها تصب في الصالح العام بغية التقدم الاقتصادي (الفصل الأول).

تقوم الإدارة الضريبية باستيفاء ديونها بالطريقة الودية، لكن إذ لم يراعي المكلف بالضريبة الآجال القانونية تتدخل هذه الأخيرة من أجل استيفاء ديونها باستعمال الطرق الجبرية، وهنا يشوب النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في الكثير من الأحيان خاصة عند عمليات التحصيل الضريبي، أين يبسط قاضي الإداري رقابته على الإمтиازات المقررة للإدارة الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول:

إمтиازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي

تقوم الإدارة الضريبية بمجموعة من العمليات المعقدة التي تمكنها من تحديد الوعاء الضريبي للمادة الضريبة ثم تصفيتها بعد ذلك عملية تحصيلها، فتختار الإدارة الضريبية أساس فرض الضريبة من خلال تحديد وعائها الضريبي ثم تبدأ بحساب قيمة الضريبة للقيام بعملية التصفية ليسهل في الأخير عملية تحصيل هذه الضريبة.

تعتبر مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة النهائية، وهي من أهم المراحل المهمة ذلك لأن الإخفاق في الجباية ومهما كان سببه يضر بالخزانة العامة وقد يؤدي إلى عجز في الموازنة، لذلك كان من الطبيعي تعدد أساليب التحصيل للتلائم مع كل هذه الاعتبارات المتباينة وتلك المحددات المختلفة وهذا ما يندرج تحت ماهية التحصيل الضريبي (المبحث الأول).

و من اجل متابعة الإدارة الضريبية المكلفين المتخلفين عن الوفاء بديونهم، و من اجل المحافظة على أموال الخزينة العمومية، اقر القانون للإدارة الضريبية ممارسة مجموعة من الوسائل القانونية لاستيفاء المستحقات الضريبية رغما عن إرادة المكلف بالضريبة و المتمثلة في سلطات وإمтиازات بعضها يمثل إجراءات اولية وتمهيدية و أخرى إجراءات تنفيذية مباشرة لعمليات التحصيل الجبري (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها وأخطرها، فلا جدال في أن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية، ولو أخفقت الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لمثلت كافة المراحل السابقة- مهما روعي فيها من دقة ومهما بذل من أجلها من جهد سواء في اختيار أساليب تنظيمها الفني أو في تنفيذها- جهدا ضائعا ونفقات عابثة لا طائل من ورائها، ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الميزانية العامة¹.

فبعد تحديد وعاء الضريبة وتطبيق معدل الضريبة المناسب يصبح المبلغ الضريبي جاهز للتحصيل وذلك إما عن طريق المكلف مباشرة بدفعه إلى الخزينة أو تحصيله من طرف الخزينة.

إن سوف نتطرق إلى مفهوم التحصيل الضريبي في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني نقوم بتبيان قواعد التحصيل الضريبي و أهدافه بعد ذلك وفي المطلب الثالث نتطرق إلى صور وطرق التحصيل الضريبي .

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

تميزت وتعددت تعارف التحصيل الضريبي من تعريف فقهية وتعريف قانونية.

الفرع الأول: التعريف الفقهي للتحصيل الضريبي

يطلق مصطلح التحصيل الضريبي على مجموعة العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة²، وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل الضريبي تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها.

¹ - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2006، ص 179.

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2007، ص 35.

كما يعرف التحصيل الضريبي على أنه: التحصيل الضريبي هو مجمل العمليات التي ترمي إلى نقل المال من ذمة الفرد (الممول) إلى الخزينة العامة للدولة وتختلف إجراءات التحصيل تبعاً لنوع الضريبة، فعملية التحصيل تتضمن قواعد خاصة لأن الدين الضريبي (dette fiscale) يمتاز عن باقي الديون، والدولة (القابض) (receveur des impôts) له الحق في حجز أموال الفرد وبيع ممتلكاته في حالة عدم الدفع وهذا ما سوف نتطرق إليه في المباحث القادمة¹.

كما عرفه الفقه الآخر على أنه: "مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل الضريبة من جيوب المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة بعد عملية تحديد الوعاء الضريبي". وعلى ضوء هذا التعريف، فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها².

وعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقاً للقواعد القانونية المطبقة في هذا الصدد، حيث تصبح في هذه المرحلة العلاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية³.

الفرع الثاني: التعريف القانوني للتحصيل الضريبي

يشير القانون رقم 90-21 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومي في مواد الفصل الثاني والخاصة بالعمليات المالية⁴:

¹ - حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، المطبوعات الجميلة، الجزائر، 2014، ص 34.

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والطباعة، الجزائر، 2011، ص 16.

- Jean Alexandre. Droit fiscal ; office des publications universitaires ; Alger ; réimpression ; 1990 ; p 284.

³ - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 40.

⁴ - الجريدة الرسمية العدد 37 الصادرة بتاريخ 14 أوت 1991، المتضمنة للقانون رقم 90-21 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، والمتضمن المحاسبة العمومية.

المادة 10 منه: تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الجبائية أو الشبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة.

الفصل الثالث عمليات التنفيذ في المادة 15 منه: تتم عمليات التنفيذ والعمليات

المالية:

- من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل.

المادة 18: يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبرام الديون العمومية.

إضافة إلى ذلك أكد قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة متابعة المكاف بالضريبة والذي لم يتحرر من ديونه الجبائية بموجب القوة القانونية لجدول التحصيل، حيث تنص المادة¹ 144 منه على كيفية المتابعة بتحرير وإرسال الإنذار، وكذا تحديد مدة الشروع في عمليات التحصيل الجبائي.

وعليه وعلى حسب الأستاذ محمد عباس محرزى فإن تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في السابق، فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد مثلاً فرد أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، وبمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن².

وبالتالي نخلص إلى تعريف التحصيل الضريبي على أنه مجموعة من القوانين الإدارية التي تقع على مجموع العمليات التي تظهر بموجب النصوص القانونية و التشريعية و التنظيمية المطبقة على العمليات الهاذفة إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق خزينة الدولة.

¹ المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

² محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط3، 2003، ص

المطلب الثاني: قواعد التحصيل الضريبي و أهدافه

يقصد بقواعد التحصيل الضريبي القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضرائب والتي يمكن شرحها في (الفرع الأول) لننتقل إلى أهداف التحصيل الضريبي في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: قواعد التحصيل الضريبي

اولا: الواقعة المنشأة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجل لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

وفيما يتعلق الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلا، تتمثل لواقعة المنشأة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه، أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية الحرفية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة.

أما الأجور والمرتبات، فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق أرباح هو الواقعة المنشأة للضريبة، وفيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي تكون الواقعة المنشأة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل التي تنص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشأة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل

للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشأة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشأة لهذه الضريبة¹.

وتمثل تحديد الواقعة المنشأة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف بالضريبة الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة، كما يؤثر كذلك في تحديد معدل الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو بالنقصان بعد تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب أي قانون وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو بتخفيضه.

ويجب إتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً، فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشأة لهل من قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي².

ثانياً: الملائمة في التحصيل الضريبي

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لا بد من أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة حيث يؤكد ادم سميث على ضرورة هذا المبدأ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها.

¹ - محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار همة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط3، 2003، ص 157.

² - المرجع السابق، ص 158.

إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخرينة العمومية، ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي:

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقدا بالطبع.

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه.

- أما بالنسبة للضرائب المباشرة لا بد من إتباع طريقة الدفع بالتقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة.

- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية أو تمويلية باهتمام، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بمشاطهم العادي.

- فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، و"الاقطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

- أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيم كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة¹.

ثالثاً: الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الضريبية، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلباً على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس بهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة وفرة حصيلة الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبياً وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية المختلفة.

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية، نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء، إذن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلباً على المردودية الجبائية وبالتالي على التحصيل الضريبي.

¹ - داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصي الجبائي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005-2006، ص 18.

حيث يتعين على الإدارة الجبائية أن تسعى إلى تقليص تكاليف الجباية وضبط النفقات الإدارية وذلك بالتقليل من نفقات التحصيل وإتباع الطرق البسيطة غير المكلفة وتحاشي الضرائب التي تتطلب النفقات الكبيرة، حتى لا يتحمل الممول تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل إلى الخزينة العمومية¹.

الفرع الثاني: أهداف التحصيل الضريبي

تعتبر السياسة الجبائية مظهوراً من المظاهر الاجتماعية العاصرة الهامة إذ لها درهما في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، وهي مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد، مستخدمة فيها كافة الوسائل الضريبية لإحداث آثار معينة وتجنب آثار أخرى لا تتلاءم مع الأهداف الاقتصادية وتعتبر الضريبة أهم هذه الوسائل².

وبما أن الهدف المالي هو من أحد الأهداف التي لا تحقق إلا من خلال التحصيل الضريبي، فالدولة من خلال العمليات التي تقوم بها من أجل تحصيل إيراداتها فهي بذلك تؤمن مصدر آخر لخزينتها العمومية، وبالتالي تحقيق المنفعة العامة والمصلحة للجميع.

كذلك تؤدي عملية نجاح التحصيل الضريبي إلى نجاح الدولة في القيام بالاستثمارات وبالتالي تحقيق التنمية بكافة أبعادها، وحتى لا تلجأ إلى القروض ويكون لديها الاكتفاء الذاتي، تساهم العملية الناجحة في التحصيل الضريبي في زيادة موارد الدولة إضافة إلى موارد لجماعات المحلية.

¹ - رجاشته عبد المجيد، تقييم الإصلاح الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019، ص 59.

² - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 502.

المطلب الثالث: صور و طرق التحصيل الضريبي

حتى تقوم الإدارة الضريبية بعمليات التحصيل الضريبي على أكمل وجه يجب توافر سندات قانونية تجبر بها المكلف بالضريبة على دفع ضريبيه وبذلك يكون تحصيلها وفق مبدأ المشروعية.

الفرع الأول: الصور المعتمدة في عمليات التحصيل الجبائي

أولاً: الورد العام Le rôle générale

هو كشف اسمي للمعنيين بالضرائب والرسوم (irg- ibs...) يحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية من الاسم واللقب وكذا العنوان، طبيعة الضريبة، مجموع الضريبة الواجب دفعه، إضافة إلى الجزء المخصص لتسجيل الإيصالات المدفوعة والخاصة بالإدارة، بالإضافة إلى معلومات أخرى وتخص : الاستدعاء، الحجز، البيع،.....

يحرر على مستوى مركز المكانوغرافيك على شكل مصفوفة انطلاقاً من المعلومات المقدمة من طرف مفتشية الضرائب، ثم تجمع الورد العامة على شكل ورقة نتائج، تمضي من طرف المدير الولائي للضرائب، ثم ترسل إلى القابض من أجل التسجيل في الوثائق المحاسبية¹.

ثانياً: الورد الفردي أو التكميلي Le rôle individuel

في حالة حدوث امتناع عن دفع الضريبة أو حدوث أخطاء يتم تحرير ورد تكميلي يسمى الورد الفردي من طرف مفتشية الضرائب المباشرة، هذا الورد يمكن أن يخص إما ضريبة واحدة أو أنواع عديدة من الضرائب وكل الورد المحصلة خلال شهر تجمع على شكل كشف يسمى بـ D41 يحرر من طرف مفتشية الضرائب الخاصة بكل بلدية يمضي من طرف القابض، ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب

¹ - المديرية العامة للضرائب.

من أجل المعاينة والتأكد من المعلومات، ثم يرسل إلى القابض من أجل التكفل به وتحصيله على مستوى القباضة.

ثالثا: ملخص الحكم L' extrait de jugement

تسلم من طرف كتاب المحاكم أو المجالس القضائية خلال النطق بالحكم بالإدانة، ويجب أن يكون هذا الحكم نهائي، هو سند كامل يظهر كل العناصر الأساسية للحكم: الاسم واللقب، العنوان، نوع المخالفة، مدة الحكم...

كل ملخصات الحكم المقبولة التي تم تحصيلها تجمع وتسجل في كشف K4 تسجل من طرف المدير الولائي للضرائب، ترسل للقابض من أجل التحصيل والتسجيل في الدفاتر المحاسبية.

رابعا: سندات التعديل

يصدر من طرف الوزراء أو المسؤولين المفوضين من طرفهم، أي من طرف الوالي أو لمدراء التنفيذيين للولاية من أجل أن يكون هناك دفعات على شكل تعويضات، منح.. أو إرجاع الأموال المدفوعة بالخطأ.

مثلا: عطلّة الأمومة عندما تحصل العاملة على أجر عادي وتعويض من طرف الضمان الاجتماعي، ففي هذه الإدارة تقوم بمطالبة العاملة بإرجاع الأجر المدفوع لها خلال عطلتها، وهذا عن طريق سند التعديل.

خامسا: التصريح G50

ويعتبر هذا التصريح بمثابة جدول الإشعار الخاص بالدفع، يشمل كل الضرائب والرسوم المدفوعة فوراً أو عن طريق الاقنتاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، والنظام العام بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة¹.

¹ - المواد 110-120-121-123-124-129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ظهور هذا التصريح الذي يعوض مجموعة من الجداول الإشعار الخاصة تبعا للتعديل الجبائي الوارد في قانون المالية لسنة 1995، يجب على المكلفين بالضريبة إيداع هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول الإشعار الخاص بالدفع لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة أو الذي تمت فيه حسم الاقتطاعات من المصدر، ودفع في نفس الوقت المبالغ المقابلة¹.

إذا لم يتجاوز المبلغ الذي تم تسديده خلال السنة 50.000.00 بإمكان المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحه في السنة الموالية كل ثلاثة أشهر (أقساط)، وأن يقوم بالتسديد في العشرين يوما الأولى التي تلي الفصل المدني².

الضرائب والرسوم التي تدفع بواسطة تصريحات G50 تتمثل في: الرسم على النشاط المهني TAP قسط على الأرباح الشركات AP/IBS الدفع الجزافي VF، ضريبة الدخل الإجمالي IRG، الرسم على القسمة المضافة TVA وحقوق الطابع. هناك نموذج مبسط عن التصريح G50 الذي تستعمله الإدارات العامة والمكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي.

تجمع تصريحات G50 على وثيقة H61، ثم ترسل من طرف القباضة إلى مفتشية الضرائب على طبعتين، يقوم مفتش الضرائب بالتأكد من صحة المعلومات، ثم يحرر طبعة أخرى تسمى D37 الذي بدوره يرسلها إلى المدير الولائي للمصادقة عليها، ثم ترسل إلى قابض الضرائب من أجل التكفل بها وتحصيلها.

سادسا: النظام الجزافي Forfaits

ترسل الإدارة الجبائية إلى المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي تبليغا يبين فيه لكل فترة من فترة السنتين الربح الخاضع للضريبة من جهة، والعناصر المعتمدة لتحديد

¹ - المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² - المادة 16 من نفس القانون .

رقم الأعمال من جهة أخرى، للمعني بالأمر أجل مدة ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ الإدلاء بموافقة أو ملاحظة مع الإشارة إلى الأرقام التي يمكن قبولها، وفي حالة الموافقة أو عدم الإجابة في الأجل المحدد يعتمد التقدير الجزافي محل التبليغ أساس لفرض الضريبة، أما إذا فرض المعني التقدير الجزافي المبلغ له، أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني يمكن لهذا الأخير أن يطلب تخفيض الضريبة بتقديم شكوى ضمن شروط محددة¹.

في حالة قبول المكلف الاقتراح، يرسل له إشعار على مطبوعات C9 من أجل الدفع وميعاد الاستحقاق يكون ثلاثي على أربعة أقسام (31 مارس، 30 جوان، 30 سبتمبر، 31 ديسمبر).

كل سندات الدفع الجزافي على وثيقة واحدة، ثم ترسل إلى القابض من أجل التكفل بها وتحصيلها.

سابعا: التسجيل والطابع Enregistrement et Timbre

كل مداخل التسجيل والطابع يمكن إظهارها فيما يلي:

1- مداخل التسجيل: le produit de l'Enregistrement

* نقل الملكية لقاء عوض: Mutation a titre onéreux

مثال: عقارات، معدات تجارية، رأس مال، المنقولات، المبادلات... الخ

* نقل الملكية على شكل هبات: Mutation a titre gracieux

مثال: الهبات، الإرث... الخ

2- مداخل الطابع: les produits du timbre

تفرض على الوثائق الإدارية، السجلات التجارية، الرسم على التنقل عبر الحدود

اللافتات الإعلامية، القسائم... الخ

¹ - المادة 16 منه.

تنفذ هذه الرسوم فيشكل أمر للدفع يعرف بسلسلة رقم 56، التي تحرر من طرف مفتشية الضرائب المباشرة تحتوي على بيانات: الخصم، المجموع الواجب التحصيل. مجموع الأوامر بالدفع تحصل كل شهر، تثبت على شكل سند التحصيل D37 ثم يرسل إلى مديرية الضرائب المباشرة من أجل الربط والتسجيل.

الفرع الثاني : طرق وأساليب التحصيل الضريبي

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها بحيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها.

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها وأخطرها، فلا جدال فيها، كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة الأخيرة، ولو أخفقت الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لمثلت كافة المراحل السابقة- مهما روعي فيها من دقة ومهما بذل من أجلها من جهد سواء في اختيار أساليب تنظيمها الفني أو في تنفيذها- جهدا ضائعا ونفقات عابثة لا طائل من ورائها، لذا للإدارة الضريبية عدة طرف وأساليب لتحصيل ضرائبها فمهما كان اختلاف درجة التقدم الاقتصادي، ونسبة الأمية، ودرجة الوعي الضريبي، ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة لأخرى يؤدي إلى اختلاف أساليب التحصيل الصالحة في كل حالة.

لذا كان من الطبيعي إذن أن تتعدد أساليب التحصيل للتلاؤم مع كل هذه الاعتبارات المتباينة وتلك المحددات المختلفة، وبذلك سوف نحاول شرح هذه الأساليب التي تعتبر من الشروط الواجب توافرها قبل التحصيل الجبري للإدارة الضريبية للأموال العمومية.

أولاً: طرق التحصيل الودي أو التحصيل بالتراضي Le recouvrement à l'amiable و إجراءاته

حيث يتم هذا النوع من التحصيل من طرف المكلف بالضريبة بعد حلول آجال استحقاق الضريبة،

1- طرق التحصيل الودي أو التحصيل بالتراضي

في إطار نظام التحصيل بالتراضي يتم تسديد الضريبة بعد إرسال سندات التحصيل (Titres de recettes) من طرف إدارة الضرائب أو عن طريق تسبيقات يقوم بها الفرد وبصورة عامة يكون التسديد كما يلي:

- عن طريق نظام الدفعات الآتية (Versements spontanés) مثلاً في حالة الرسم على النشاط المهني (TAP).

- عن طريق الأقساط التقديرية (Acomptes provisionnels) أين يتم حساب الضريبة اعتماداً على السنة السابقة مثل أقساط الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

- عن طريق نظام الاقتطاع من المنبع (Retenue à la source) أين يتم تكليف شخص آخر (وسيط) يقوم بخصم الضريبة ودفعها مثل: الضريبة على المرتبات والأجور (IRG sur salaires) والذي يقوم بدفعها رب العمل¹.

أ- أسلوب الوفاء المباشر

عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد أو مواعيد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها، فيقوم الممول مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد أو المواعيد المذكورة،

¹ - حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، 2014، ص 34.

ويتضح من ذلك أن الوفاء المباشر قد يتم على دفعة واحدة، أو قد يتم على عدة أقساط¹.

وحسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قبضه الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، إذ لاختيار الإدارة الضريبة أو الممول فيه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبة سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلسق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة على العقود والشهادات والمحركات....² الخ

وبذلك تكون القاعدة العامة في التحصيل الضريبي بالتزام المكلف بها بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه دون مطالبة من الإدارة بأدائها، إذن يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه إلى المصلحة المختصة مباشرة دون المرور بوسيط أو مكلف آخر.

الأصل العام، أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبة الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه،

¹ - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 181.

² - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 35-36.

وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، إذ لا خيار الإدارة الضريبية أو الممول فيه، كما قد يمنح القانون الإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

تعتمد الإدارة على أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي وهو الأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف، وعادة ما يكون إما شهريًا، أو فصليًا، وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف، لاعتبار أنه أدري بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير، وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به، وهنا أيضا فالإدارة لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل¹.

ب- أسلوب الأقساط المقدمة

وفي ظل هذا الأسلوب يكون لدى الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي ستستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهريًا أو كل ثلاثة أشهر) مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، ثم تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، وقد ترى بعض التشريعات - خاصة في الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي- عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب فتنص على

¹- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 201.

ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها¹.

وقد تلجأ بعض الدول إلى إصدار سندات أو شهادات ضريبية بقيم نقدية مختلفة تعرض للبيع على مدار السنة، ويقبل الممولون (سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين) على شراءها اختياريًا بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حدة حسب رغبته، وفي نهاية العام عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة، يقوم الممول بتقديم هذه الشهادات التي قام بشرائها على مدار السنة إلى الإدارة الضريبية وفاء لدين الضريبة وتسوية حسابه على هذا الأساس، كما تقوم بعض الدول بتشجيعاً للممولين على شراء هذه الشهادات بإصدارها بقيمة أقل من قيمتها الاسمية، وعلى أن يتم تسويتها في حسابات الضريبة بقيمتها الاسمية.

وقد تلجأ بعض الدول بإصدار طوابع ضريبية بفئات نقدية ضئيلة تعرض للبيع في مكاتب البريد على مدار السنة، ويقوم الممول بشراء هذه الطوابع اختياريًا بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حسب رغبته ويقوم بالصاقها في دفاتر خاصة، ثم يقوم الممول بتقديم الدفاتر المكتملة إلى الإدارة الضريبية في نهاية العام تسديداً عما يستحق عليه من ضرائب.

و من الواضح أن مثل هذه الأساليب تخفف من وقع الضريبة على الممول وتجعل أداؤها أمر سهل ميسور بعكس الحال ول انتظر الممول حتى نهاية العام فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب، كما أن هذا الأسلوب يضمن للخرينة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب واحتياجات الدولة الأموال بعكس الحال لو ارتكزت كافة الإيرادات الضريبية في نهاية السنة المالية².

¹ - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، المرجع السابق، ص 183.

² - حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 184.

ج- أسلوب الحجز من المنبع

في هذه الطريقة من التحصيل الضريبي يقوم الغير بدفع الضريبة إلى مصلحة التحصيل وهذا بعد تحصيلها من المكلف بالضريبة. وهي الحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل توزيعه بحيث يتسلم الشخص المعني دخلا صافيا من الضريبة.

أي أن يقوم صاحب العمل "المكلف القانوني" الذي يدفع بدلا من المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الوعاء قبل توزيعه، بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط، بعد اقتطاع الضريبة أي أن تحصيل الضريبة هنا تكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه¹.

كما تعتبر هذه الطريقة استثناء عن القاعدة العامة بحيث يكلف المشرع شخصا آخر غير ممول بدفع مبلغ الضريبة للخبزينة العامة الذي يقوم بتحصيلها بدوره من الممول وتتبع هذه الطريقة خاصة في نطاق الضرائب غير المباشرة ويمكن أيضا تصورها لعدد من الضرائب المباشرة.

حيث يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة في نطاق الضرائب على الدخل وتسمى هذه الطريقة الحجز عند المنبع وتبعا لهذه الطريقة يقوم الشخص الذي يدفع الدخل للممول بخصم الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه².

فالضريبة تحتجز من دخول الممول عند المنبع وتطبق هذه الطريقة في الجزائر بالنسبة للضريبة على الأجور والمرتبات عن طريق خصمها من الأجراء لدى صاحب العمل وكذلك بالنسبة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة فإن تحصيلها يتم عن طريق إلزام الشركة التي تقوم بالتوزيعات بتوريد الضرائب المستحقة على توزيعها.

¹ - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 201-202.

² - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 233.

ووفقا لهذا الأسلوب يلزم القانون جهة معينة أو شخص معين خلاف الممول بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها رأسا إلى خزانة الدولة، ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين الممول علاقة ما يترتب عليها أن يصبح الممول دائنا لهذا الشخص، فعندما تعلن الشركة المساهمة عن توزيع الأرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولون للضريبة على إيرادات القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع الشركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم المساهمون للدولة، وعندما يحين موعد دفع المرتبات والمهايا لموظفي إحدى الهيئات أو الشركات، يصبح الموظفون دائنون للهيئة بهذه المبالغ وممولون للضريبة على المرتبات والمهايا في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع تلك الهيئة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم الموظفين مرتباتهم وأجورهم الصافية بعد خصم الضريبة ثم توريد حصيلة الضريبة للدولة¹.

ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، كما أن الممول يكاد لا يشعر بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها، فضلا عن انخفاض نفقات الجباية وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها. فضلا عن انخفاض نفقات الجباية في ظل هذا الأسلوب خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة، لا يتقاضى في الغالب أي أجر نظير ذلك، وأخيرا فإن أسلوب الحجز من المنبع - شأنه في ذلك الشأن أسلوب الأقساط المقدمة- يضمن تدفق الإيرادات للخزانة بصفة مستمرة على مدار السنة.

¹ - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، المرجع السابق، ص 184-185.

إلا أن البعض يعيب على أسلوب الحجز من المنبع وعدم إشعاره للممول بوقع الضريبة مما يجعله لا يكثرث بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي، فتضعف فيه بعض صفات المواطن الصالح غير موظفي الإدارة الضريبية قد لا يتوافر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة لتطبيقه فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود مما يفوت على الخزنة بعض إيراداتها أو يثقل العبء على كاهل بعض الممولين.

ولا شك في أن مزايا أسلوب الحجز من المنبع تفوق بكثير تلك النقائص المبالغ في تصويرها، ولقد ترتب على ذلك أن أقبلت كافة الدول على استخدام هذا الأسلوب في تحصيل ضرائب والتوسع في تطبيقه كلما سنحت الفرصة لها.

كما استخدم هذا الأسلوب فيمصر لتحصيل ضرائب القيم المنقولة وكسب العمل، ثم اتجهت في السنوات الأخيرة إلى التوسع في استخدام هذا الأسلوب لتحصيل أجزاء من ضرائب الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن الحرة عن طريق الحجز من المنبع¹، وبالتالي وبموجب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه أي عند استحقاق الدخل وقبل تسليمه، حيث يتم استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية خلال فترة زمنية محدودة وتمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى عملية التهرب سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو التلاعب بقيمة الدخل².

¹ - حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 186.

29- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الموصل، العراق، ط1، 2009، ص 176.

2- إجراءات التحصيل الودي

عملية التحصيل الودي بعد أن تتم عن طريق الأساليب المذكورة أنفاً وبعد أن يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية¹ للوفاء بدينه في الآجال القانونية وفإن لهذه العملية عدة تقنيات وأساليب تقوم بها الإدارة الضريبية حيث سوف نقوم بشرح أهمها:

أ- نظام الجداول الضريبية

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد والكثافة، إضافة إلى حساسية موضوعه، لذلك أشركت المادة القانونية هيئات أخرى خلال المرحلة النهائية لتحصيل المستحقات بالطريقة الجبرية، ولكن سبق هذا الطريق السلوك الإداري الهادئ: المتمثل في توجيه إنذار إلى المعني والمتابعة القانونية بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول.

لذلك يقوم قابض الضرائب بعمله الإداري المتمثل في إعداد جداول التحصيل، والحرص على إيفائها لصالح خزينة الدولة، حيث تعتبر الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بمثابة أداة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة، وذلك للاحتجاج به.

وقد نصت المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية² على حالة الأخطاء في صياغة الجداول، حيث يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية،

¹ - Phillip AUGÉ ; droit fiscal général ; ellipses édition marketing ; PARIS ; 2002 ; p 234.

² - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية : 1- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية وممثله.

2- يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بهذه وثيقة للإثبات.

ووضع المشرع القواعد العامة لحقوق المكلفين. بل وكان مواطن في الحصول على بيان وضعيتهم الجبائية التي تساهم في تسيير مصالحهم المالية الاجتماعية بالتبعية.

حيث أوجب على قابضي الضرائب أن يسلموا على ورق حر ولكل من طلب ذلك إما مستخرجا من جدول الضرائب، أو كشف للوضعية الخاصة بالضرائب الخاضع لها، وإما شهادة عدم الخضوع للضريبة المتعلقة به، كما يجب عليهم أن يسلموا ضمن نفس الشروط لكل مكلف مسجل في جدول الضرائب مع مراعاة أحكام المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة أي مستخرج آخر من جدول الضرائب أو شهادة عدم الخضوع للضريبة¹.

وحسب المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تقوم عملية التحصيل الضريبي وفق الجداول الضريبية، حيث تفرض الضرائب اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل².

ب- نظام التسبيقات على الحساب

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي

3- عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات.

¹ - المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على النشاط المهني المنصوص عليهم في المواد 1، 135، 217، 230 يرخص للمكلفين بالضريبة الحصول على مستخرجات السجل الضريبي، وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 328-2، في حدود اشتراكاتهم الخاصة فقط.

² - المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون.

سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة للإدارة الضريبية، ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب.

ج- الضريبة على الدخل الإجمالي

التي تتم على أساس دفع المكلف بالضريبة على قابض الضرائب الذي يوجد في إقليم اختصاصه، أي أن المكلف يقوم بنفسه بحساب مبلغ هذه الضريبة وتسديده دون إشعار من إدارة الضرائب ويدفع في شكل تسبيقات:

التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس

التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان

ويكون أجل الاستحقاق رصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجداول في التحصيل، يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من المساهمات التي تقع على عاتقهم الواردة في الجداول المتعلقة بالنسبة التي رضت فيها الضريبة على المكلف بها¹.

د- الضريبة على أرباح الشركات

تتشكل كيفية دفع بصفة رئيسية عن طريق حساب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وأن تدفع تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة أو لصندوق محصل الضرائب لدى مركز الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه المراكز، دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب، يتضمن نظام التسبيقات بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاث 03 تسبيقات بالإضافة إلى رصيد تصفية الضريبة.

¹ - المادة 355 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

تدفع التسبيقات على الحساب مبدئيا في الآجال التالية¹:

التسبيق على الحساب الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.

التسبيق على الحساب الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.

التسبيق على الحساب الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

رصيد التصفية: يوم إيداع التصريح السنوي.

هذه الطريقة تخفف من رقع الضريبة على المكلف وتجعل أداؤها سهلا

وميسورا، كما أنها تضمن للخرينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة².

ثانيا: شروط مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة

يعتبر التحصيل الجبري أحد تطبيقات التنفيذ الجبري التي تنص عليه القواعد

العامّة، و يقصد بالتنفيذ الجبري على أنه مجموع الإجراءات التي تجريها السلطة العامة

بإشراف القضاء و مراقبته وفقا للقانون و بصرف النظر عن إرادة المدين و لإجباره

على الوفاء بالتزاماته بوسائل معينة يخولها القانون لجهة معينة، و تحت إشراف القضاء

ورقابته.

حيث عرف التحصيل الجبري لدين الضريبة على أنه مجمةع الإجراءات و

التدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية لإجبار المكلف بالضريبة المتهاون على أداء

التزاماتهم الضريبية³، و بذلك يكمن تعريف التحصيل الجبري على أنه مجموعة

التدابير المتخذة من طرف السلطة الضريبية الممثلة في قابض الضرائب باعتباره

محاسب عمومي، وتكون بصفة انفرادية و مباشرة أو بإشراف القضاء و رقابته من

¹ - المادة 356 من نفس القانون.

² - إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي -دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون العام الاقتصادي، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، وهران، 2015-2016، ص 16.

³ - عيسى قسايسية، حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، العدد 15، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2021، ص 53.

أجل نقل دين الضريبة من ذمة المكلف المتخلف عن أداء التزاماته إلى صندوق الخزينة العمومية باستعمال كل الطرق والوسائل التي نص عليها القانون، و ذلك بعد استنفاد كل إجراءات التحصيل العادي أو الودي.

حيث يعد قابض الضرائب المؤهل قانونيا لممارسة إجراءات التحصيل الجبري، لذلك أقر له المشرع صلاحيات عديدة و بمساعدة أعوان المتابعة بتنفيذ إجراءات ممارسة التحصيل الجبري إضافة إلى متابعة مدير ادارة الضريبة، و قبل ذلك لا بد من وجود مجموعة من الشروط التالية:

أولاً: نشأة الدين الضريبي

قبل ان تتم عملية التحصيل الجبري، و جب أن يكون بحوزة قابض الضرائب سند قانوني و الذي يثبت نشأة الدين الضريبي مثل الجداول - سندات التحصيل - الاتفاقيات التنفيذية - حكم قضائي، و هذا ما أكدته المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية¹:

- تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حير التنفيذ الوزير بالمكلف بالمالية أو مثله.

- يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، و يبين هذا التاريخ في الجداول و كذا في الإنذارات الموجهة للمكلفين بالضريبة.

- و في حالة وجود أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب للولاية، و يوافق عيله ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، و يرفق بها كوثيقة إثبات.

ثانياً: دخول وقت استحقاق الدين الضريبي

قبل إنتهاء المدة القانونية المحددة لاستحقاق دين الضريبة للمكلف بالضريبة كامل الحقوق للتسديد الطوعي للضرائب و الرسوم دون استخدام القوة التنفيذية، و القابض لا

¹ - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021.

يمكنه ممارسة القوة التنفيذية خلال المدة القانونية التي منحت للخاضعين و التي يتم فيها التسديد الطرعي للضرائب أو الرسوم و الإتاوات¹.

ثالثا: عدم تقادم الدين الضريبي

تحدد المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: يفقد القابضون الذيم لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع (04) سنوات متتالية, إعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق, حقالمتبعة و تسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة².

المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

إلتزام الإدارة الضريبية بتحصيل دين الضريبة هو إلتزام جوهري, حيث أقر المشرع الجزائري مجموعة من الإمتيازات و السلطات للإدارة الضريبية من أجل إستفاء دينها من المكلف بالضريبة, فإن لم يدفع هذا الأخير ما استحق عليه من ديون ضريبية و بعد عمليات التحصيل الضريبي بالطريقة الودية, تلجأ الإدارة الضريبية إلى إستخدام امتيازاتها وسلطاتها, يعني أنه تستوجب في عملية التحصيل الضريبي أن تستعمل الإدارة الضريبة السلطات المخولة لها قانونا طبعا بعد فشل التحصيل العادي, حيث نصت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بالحجز سواء على المنقول أو على العقار, كما يمكن لها القيام بالغلق المؤقت, إضافة إلى أخطر إجراء وهو بيع المحجوزات, و كل هذا دون لجوءها للقضاء, و عليه سوف نفصل في ضمانات تحصيل الضريبة في (المطلب الأول) ثم بعد ذلك التدابير الأولية و التمهيديّة للإجراءات التحصيل الجبري (المطلب الثاني), ثم نتعرض إلى

¹ - أحمد بساس, محمد دوة, أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية, دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري, مجلة القانون العقاري, العدد 15, 2021, ص 142.

² - المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية.

سلطات التنفيذ المباشر لعملية التحصيل الجبري (المطلب الثالث) لننتقل إلى سلطة الإكراه المالي في (المطلب الرابع).

المطلب الأول: ضمانات تحصيل الضريبة

نظرا للخصوصية التي يتمتع بها القانون الضريبي عن سائر القوانين الأخرى، فقد أعطى هذا القانون مجموعة من السلطات والصلاحيات للإدارة الجبائية من أجل تحصيل ضرائبها على أكمل وجه، وهذا ما يعرف بالضمانات في تحصيل الضريبة، والتي تتضمن إجراءات وتدابير قانونية تضمن وجود العلاقة القانونية بين الإدارة الضريبية من جهة ومن جهة أخرى المكلف بالضريبة ومن بين هذه الضمانات نذكر ما يلي:

الفرع الأول: حق الامتياز المقرر لدين الضريبة

لقد اعتبر المشرع الدين الضريبي دينا ممتازا على معظم الديون الأخرى، ويكون للخرينة العمومية حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، والهدف من جعل دين الضريبة دينا ممتازا على كافة أموال المكلف بالضريبة¹ للإدارة الضريبية إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة لتحصيله كاملا وحماية لحقوق الخزينة العمومية، كما يعكس رغبة لمشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة وبتالي الحفاظ على المصلحة العامة.

وحسب نظمت أحكام المادة 991 من القانون المدني حق الامتياز في المجال الضريبي²، أما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقد نظمت المواد 380-

¹ زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012، ص 124.

² المادة 991 من قانون المدني: "المبالغ المستحقة للخرينة العمومية من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن.

386 حق الامتياز في المنقول¹ أما بالنسبة لحق الامتياز فيما يخص العقار نجد أن للخرينة العمومية حق في الرهن القانوني العقار بالنسبة للمدنيين في الأملاك العقارية الأخرى².

هذا ما أكده قانون التسجيل في المادة 366 و367 منه³.

وفي حالة تزامم حقوق الخرينة فيما بينها فإنها ترتب على النحو التالي:

- المصاريف القضائية.
- امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.
- امتياز الحصائل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
- امتياز الغرامات والعقوبات المالية.

مما سبق يتضح أن الامتياز فيما يتعلق بتحصيل الضرائب والرسوم يكون في المرتبة الأولى إذا رتب مع باقي المحاصيل الجبائية، وتكون في المرتبة الثانية بعد المصاريف القضائية إذا رتب مع حقوق الخرينة العمومية مجتمعة⁴.

و تستوفي هذه المبالغ من المبالغ المتقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية.

¹ المواد 380-386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 388 من نفس القانون: "للخرينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدنيين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون.

و يأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، حيث لا يمكن تسجيله إلا ابتداء من تاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع .

³ المادة 366 من قانون التسجيل: "إن للدولة امتيازاً بالنسبة لجميع المنقولات وأمتعة الأثاث العائدة للمدنيين بالضريبة، فيما يخص التحصيل المعهود إلى إدارة التسجيل بمقتضى هذا القانون، غير تحصيل الرسوم الزائدة والغرامات والعقوبات، لا تخل أحكام المادتين 68 و69 من هذا القانون، بحق ممارسة الامتياز الذي يمارس مباشرة بعد امتياز الرسوم على رقم الأعمال.

⁴ - زناتي فريدة، المرجع السابق، ص 125.

الفرع الثاني: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب

يتميز دين الضريبة من حيث أداءه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين، الأولى من ناحية مكان الأداء والثانية من ناحية زمان الأداء، فمن ناحية الأداء فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضرائب وليس مقر المكلف هو المدين في هذه العلاقة، وهذا يخالف الأصل بالنسبة للديون العادية الأخرى، أما من حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف بالضريبة أجلا إلا استثناءا وفي حدود معينة¹.

الفرع الثالث: دين الضريبة واجب الأداء

تفرض قاعدة "الدفع ثم الاسترداد" وهي قاعدة مقررة في التشريع الجبائي الجزائري حيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفع الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن دفع دين الضريبة².

المطلب الثاني: التدابير الأولية و التمهيدية لإجراءات التحصيل الجبري

تحتاج عملية التحصيل الجبري إلى إجراءات أولية و تمهيدية، تتمثل هذه الإجراءات الأولية في توجيه للمكلف بالضريبة إنذارات و مراسلات كمرحلة أولية و سابقة ثم بعدها يقوم قابض الضرائب باستصدار ترخيص مسبق كإجراء لاحق قبل الشروع في الإجراءات التنفيذية³.

¹ - زناتي فريدة، المرجع السابق، ص 126.

² - داودي محمد، المرجع السابق، ص 32.

³ - عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 56.

الفرع الأول: التنبيه او الإخطار

يكون التنبيه او الإخطار كمرحلة اولى بالنسبة لتدابير الأولية حيث يرسل التنبيه بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة حيث يعتبر هذا الأخير وثيقة متابعة ترسل إلى المكلف بالضريبة مع التأكد من وصوله, على ان يضم جميع المعلومات التي تخص المكلف بالضريبة من اسم و لقبه, رقم المادة الضريبية, مبلغ الضريبة و تاريخ فرضها.

الفرع الثاني: مرحلة توجيه الإنذارات للمكلف بالضريبة

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب, و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة, المبالغ المطلوب أدائها و شروط الإستحقاق, و كذا تاريخ الشروع في التحصيل.

و يرفق الإنذار بحوالة للخرينة محررة سالفًا, ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم¹.

يمكن لقابض الضرائب المختص أم يبادر بدفع الضرائب و الحقوق و الرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة, من التعويضات أو التخفيضات أو الإستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالحه الأخير².

عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة, فإن هذا الأخير يكون ملزما بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة و قيمة المبالغ التي تم تخصيصه لدفع الديون المثبتة في كتاباته.

كما يعتبر هذا الإجراء بمثابة عملية تذكير وتحسيس المكلف بتخلفه عن تسديد الدين الضريبي المستحق عليه في الآجال القانونية, حيث يبدأ قابض الضرائب بتوجيه

¹ - الماچة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

له إمدارات و مراسلات كتابية, يطلب بموجبها من المكلف دفع المبلغ المستحق عليه في اجل عشرون (20) يوما من تاريخ التبليغ, و في حالة عدم رد المكلف على الرسالة الموجهة إليه في الأجل المحددة, يشرع قابض الضرائب بتطبيق و تنفيذ إجراءات المتابعة, على أساس ان الإنذار لا يعتبر من إجراءات المتابعة بل هو خطوة أولية يتعين على القابض الضرائب إحترامها¹.

الفرع الثالث: الأمر بالمتابعة

و هو قيام قابض الضرائب بتسجيل المكلف المعني بالمتابعة في سجل خاص بالمتابعة و إصدار أمر بمتابعته و هذا في الحقيقة إجراء داخليا, و لا تأثير له على عملية المتابعة².

المطلب الثالث: سلطات التنفيذ المباشر لعملية التحصيل الجبري

إذا لم ينفذ المكلف بالضريبة جميع الإنذارات و الإشعارات الموجهة له من قبل الإدارة الضريبية, حيث تتخذ هذه الأخيرة تدابير تنفيذية من شأنها المساس باموال المكلف بالضريبة وكذا مطالبة الغير أي المدينين مع المكلف بالضريبة.

عملية المتابعة تكون على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين, كما يمكن أن تسند إلى المحضرين عند الإقتضاء, و خاصة عند الحجز التنفيذي, حيث تتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف وزير المكلف بالمالية.

و التي سوف نقوم بعرضها لاحقا.

حيث أكدت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية على مجموعة الإمтиيازات والسلطات التي أقرها المشرع للإدارة الضريبية في حالة تقاعس المكلف بالضريبة بعد إستنفاد التدابير التمهيدية للإجراءات التحصيل الجبري :

¹ - عيسى قسايسية, المرجع السابق, ص 6.

² - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: سلطة الغلق المؤقت

بعد إرسال التنبيه أدرج المشرع إجراء قسريا آخر و هو الغلق المؤقت للمحلات المهنية للمكلف المتقاعس عن تسديد الديون الجبائية، و يأتي قبل إجراءات الحجز و البيع.

يعبر إجراء الغلق المؤقت عن إمтиازات الإدارة الضريبية من اجل تحصيل أموالها، و بذلك فإن الغلق المؤقت لا يعني نزع الملكية للخاضع للضريبة، لكن يسحب منه حق الانتفاع بها مؤقتا¹.

فالغلق المؤقت هو إحدى الإجراءات التنفيذية التي تسبق الحجز و البيع وجوبا مع مراعاة تبليغه للمكلف بالضريبة²، بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، و يتخذ الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية و كذا المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، كل حسب إختصاصه، بناء على التقرير المقدم من طرف قابض الضرائب المكلف بالمتابعة، و يبلغ قرار الغلق من عون المتابعة الموكل قانونا او المحضر القضائي.

كذلك لا يمكن أن تتجاوز مدة غلق المحل مدة ستة (06) أشهر من تاريخ تبليغ القرار المتضمن غلق المحل³.

حيث اعطى المشرع مهلة للمكلف من اجل التفكير أكثر في تسوية وضعيته اتجاه الخزينة و ذلك بعد تبليغه بقرار الغلق، حيث انه في حالة عدم تبرئة المكلف لدينه، او أنه لم يكتتب سجلا يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغه، يتم تنفيذ قرار الغلق من طرف المحضر أو العون المكلف بالمتابعة⁴.

¹ - أحمد بساس، محمد دوة، المرجع السابق، ص 125.

² - وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 18،

مارس 2010، جامعة محمد خيضر، يسكرة، ص 193.

³ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - عيسى قسايسية، المرجع السابق ص 09.

و ما نلاحظه أن المشرع لم يشترط إجراء الغلق المؤقت كمرحلة سابقة و وجوبية قبل إجراء عملية الحجز والبيع، لأنه و بالرجوع إلى أحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية و في حالة صدور قرار بغلق المحل و كان فيه مواد سريعة التلف، فيمكن اللجوء إلى البيع المستعجل بعد الحصول على ترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

و بالتالي تعد سلطة الغلق المؤقت للمحل المهني او التجاري من اهم السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، و هذا الإجراء العقابي قد أثبت فعالياته في الضغط على المكلف بالضريبة من اجل دفع ما عليه من ديون.

الفرع الثاني: سلطة الحجز الإداري

أعطى المشرع للإدارة الضريبية حق إجراء الحجز الإداري والبيع الجبري في سبيل التنفيذ على أموال المتخلفين عن الدفع و تحصيل مباشر دون اللجوء إلى القضاء على أن يكون الحجز مسبقا بتبنيه يمكن تبليغه بيوم كامل بعد تاريخ استحقاق الضريبة¹، إضافة إلى أن الحجز يطبق عندما لا يستجيب المدين للتبنيه، فيقوم قابض الضرائب بالحجز على الموال العقارية و المنقولة للمدين .

إذا ما انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة تستطيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة، و تعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تعدم فرص التهرب الضريبي، بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى، إذ يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو اجر².

¹ - علي زغدود، المرجع السابق، ص 234.

² - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2012-2013، ص 69.

و يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بهت إدارة الضرائب بوضع لمال تحت يدها وبيعه، لاستفاء حقوقها، بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب.

و تعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا، وضعه لمشروع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، وهو نظام أكثر اختصارا، ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت، فهي الدائن - طالب التنفيذ- وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة، ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، أو إلغائها، أو عدم الاعتداد بها.

و للإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون الحجز التنفيذي على أموال المكلف بالضريبة.

حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفا يترتب بطلانه.

أولا: الطبيعة القانونية للحجز الإداري

معنى الطبيعة القانونية للحجز الإداري وضع إطار قانوني وتكييفه وبذلك سوف نشرح هذه الطبيعة القانونية والخاصة بالحجز الإداري في:

1- الطبيعة الإدارية للحجز الإداري

ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية، مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري -سند التحصيل- وقرار المدير الولائي للضرائب، الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي.

ويترتب على ذلك أن أي تظلم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أما القضاء إلا بعد إجراءه، أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه، وبالتالي يخضع قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان للمعايير المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، خاصة أحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

بذلك فإن القاضي الإداري يتمتع برقابة فعلية، للحد من تعسف وتجاوزات إدارة الضرائب، عند خرقها لمختلف الإجراءات المنصوص عليها في قوانين الضرائب ويظهر من خلال حيثيات القرار، أن إدارة الضرائب لم تحترم إجراءات تبليغ المكلف بالضريبة وبذلك تكون قد خالفت القانون، وبالتالي توصل القاضي الإداري بموجب الرقابة المخولة له، لإبطال الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب كونه جاء تعسفياً.

2- الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري

يذهب الفقه الإجرائي السائد، إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إجرائية، شأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويترتب على هذا التكييف خضوع الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه، وإذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الإجراء يرجع إلى تطبيق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من حيث الصحة والبطلان ومنازعات التنفيذ، ومن ثمة فإن الحجز الإداري

¹ - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية: " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين والمتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

يباشر بواسطة إدارة الضرائب الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة¹.

ويعتبر هذا النظام أكثر اختصارا وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، ويبرر الحجز الإداري من منطلق مصلحة إدارة الضرائب وطبيعة وظيفتها، فمن الناحية الأولى أن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف بالضريبة يؤدي إلى تحصيل حقوق ومستحقات الخزينة العمومية على وجه السرعة، وفقا لنص المادة 147 من ذات القانون²، حتى لا تتعرض للضياع، ومن ناحية أخرى أن طبيعة وظيفة إدارة الضرائب، وما تقوم به من مهام جسيمة تقتضي منها أن تقوم بتنفيذ تصرفاتها مباشرة كقاعدة عامة، ما لم يكن هناك استثناء يلزم إدارة الضرائب على اللجوء إلى القضاء الإداري.

مما دفع البعض إلى تبرير الحجز الإداري بالقول أن الأصل العام هو أن التنفيذ المباشر حق لإدارة الضرائب، والاستثناء هو التنفيذ الجبري القضائي، لما له من مميزات والمحافظة على أموال الخزينة العمومية.

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري، وهي التي تباشر وتشرف على إجراءه، ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز الإداري، ولا يشرف عليه، بل

¹ فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الإدارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الجزائر، ص 423.

² المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية: " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته، وتحت مسؤوليتها وفقاً للأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ويجب أن يباشر الحجز الإداري ضد ذي صفة، بمعنى أن يكون المكلف بالضريبة هو الشخص المدين عند حلول أجله، وفقاً للأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية²، لكن ليس معنى ذلك أن المنفذ ضده يتعين وجوباً أن يكون المكلف بالضريبة الوارد اسمه في سند الحجز الإداري إذ قد يتوفى، فيحصل الحجز الإداري على ورثته أو على من أوصى له بجزء أو كل التركة أو من يمثله قانوناً.

بحيث يخضع الحجز الإداري لشروط شكلية وموضوعية، نذكر منها:

- **التبليغ:** التبليغ هو إعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن الدفع، بموجب تسديد ما هو مترتب عليه من دين تجاه إدارة الضرائب.

ويجب أن يشتمل التبليغ على إنذاره بالوفاء، وفقاً لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية لجدول التحصيل وفقاً لأحكام المادة 143 منه، فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع دينه، فإن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفى منه جبراً، فجدول التحصيل يعتبر إجراء سابقاً للشروع في المتابعات³، وفقاً للشروط المنصوص عليها

¹ - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية: "1- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

2- يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

3- عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات.

² - المادة 156 من ذات القانون.

³ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 40.

في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا المادتين 416 و629 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

ثانياً: إجراءات الحجز الإداري

يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري، والتي تتمثل في:

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

- عدم التعسف في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تقف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.

- الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغه الإنذار

¹ - الجريدة الرسمية العدد الصادر بتاريخ المتضمنة قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المادة 416 منه: "لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحاً ولا بعد الثامنة مساءً، ولا أيام العطل إلا في حالة الضرورة وبهد إذن من القاضي".

- وتنص المادة 629 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "لا يجوز مباشرة التنفيذ خارج أو بعد الوقت القانوني المحدد في المادة 416 أعلاه، ولا في أيام العطل إلا في حالة الضرورة، وفي هذه الحالة يرخص للمحضر القضائي بإجراء التنفيذ بأمر على عريضة من رئيس المحكمة التي يباشر فيها التنفيذ. غير أنه إذا بدأ التنفيذ ولم ينتهي في أوقات العمل الرسمية فإنه يجوز أن يستمر إلى غاية الانتهاء منه. يجب أن ينوه في كل محضر تنفيذ عن تاريخ وساعة بدايته وساعة نهايته، وإلا كان قابلاً للإبطال، ويترتب على ذلك المسؤولية المدنية للمحضر القضائي".

² - المادة 644 من ذات القانون: "إذا لم يتم الحجز في يوم واحد، جاز إتمامه في اليوم الموالي، وعلى المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة، والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز.

إذا اقتضى الحال على الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية، أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية، جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة، يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وتاريخ وساعة نهايته، تحت طائلة القابلية للإبطال.

بالدفع، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن المشرع أجاز مباشرة الحجز التحفظي وفقا لأحكام المادة 156 الفقرة الثانية من نفس القانون، وذلك في حالة خشية من فقدان الضمان العام، وهي الأسباب الجدية والملموسة لتهديب المدين لأمواله أو إخفائها بما في ذلك التنازل عنها للغير، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر.

وإذا وقع الحجز التحفظي وكانت إدارة الضرائب متعسفة في حق المكلف بالضريبة، يمكن له رفع دعوى الإلغاء أما القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 158 الفقرة الأولى من نفس القانون¹.

1- إجراءات حجز المنقول إداريا

يقصد بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من يمثله، وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانونا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية ومن بين شروط حجز المنقول:

- أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري، وإن كان منقولاً غير عادي كأن يكون حقا للمدين في ذمة الغير، فيخضع لحجز ما للمدين لدى الغير.
- أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين.
- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله².

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 42-43.

² - المرجع السابق، ص 44-45.

حسب المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم أعوان الإدارة الضريبية أو المحضر القضائي بانتقال للمكان الموجود به المال المراد حجزه¹، ثم بعد ذلك يقوم هؤلاء الأعوان بجرد المال ووصفها وذكرها في محضر الحجز مع تعيين حارس عليها، أما في حالة إفلاس أو في حالة التسوية القضائية للمكلف بالضريبة تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل أموالها، وفقا لأحكام المادة 149 من ذات القانون².

2- إجراءات الحجز على العقار

وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية يوجه تنبيه للمكلف بالضريبة لمباشرة إجراءات الحجز العقاري بعد يزم واحد من التنبيه، فتطبق الأحكام العامة للحجز العقاري المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بعد ذلك تطبق الأحكام الخاصة بالحجز العقاري والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بشرط يتم حجز المنقول قبل الحجز العقاري، أي لا يشرع في الحجز على العقار إلا بعد أن يتم الحجز على المنقولات.

3- حراسة المال المحجوز

حددت المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الإدارة الضريبية، حيث يتم تحديدها تبعا

¹ - المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية: "تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. يمكن أن يستفيد الحارس المعين زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة. غير أنه إذا ما أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي تتم تطبيقها. تقع على كامل المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة في هذه المادة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة".

² - المادة 149 منه: "في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها".

للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة وهناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة:

أ- حالة الحارس المعين: حيث يمكن أن يستفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة بشرط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة.

ب- أما إذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها¹.

الفرع الثالث: سلطة البيع المحجوزات

بعد انتهاء المدة القانونية للحجز وعدم استجابة المعني يقوم قابض الضرائب بطلب من السلطة الوصية (مدير الضرائب، بالتصريح له ببيع المحجوزات فتقوم إدارة الضرائب بإشعار في الجرائد خاص بالمحجوزات ستباع في المزاد العلني ويتم تسديد مبالغ الضرائب بما فيها كل تكاليف إجراءات الإشهار والبيع، وكذلك عقوبات التأخير². ويعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل، ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151³ الفقرتان الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم وفقا للمادة 152 من نفس القانون¹.

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 138.

² - بن اعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات IBS حسب تعديلات قانون المالية 2010 لطلبة المعاهد العليا والجامعات وكل المختصين الاقتصاديين، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 98-99.

³ - المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية: "1- يجوز عند الاقتضاء، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

والهدف من البيع، هو الحصول على مبالغ تسوفي الجهة الحاجزة -إدارة الضرائب- حقها من ثمن الأموال المحجوزة.

فممارسة البيع الجبري للمحل التجاري يعتبر وجها من أوجه استرجاع الإدارة لحقها، وحل النزاع دون اللجوء إلى الإجراءات القمعية، فالبيع يكون بصفة انفرادية لواحدة أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري، أو البيع الإجمالي للمحل التجاري.

ويكون بناء على طلب مقدم من كل دائن، خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي، على أن يكون الدائن مسجلا قبل 15 على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي، فالبيع الإجمالي للمحل التجاري يكون وفقا للأشكال المنصوص عليها في البيع بالمزاد العلني للمنقولات، وبتالي تجري عملية البيع بعد مضي عشرة أيام من إصاق الإعلانات، وفقا للمادة 151 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

2- بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجري البيع الإجمالي لمحل تجاري غير مذكور في المر 66-102 المؤرخ في 06 مايو 1966 ونصوصه التطبيقية اللاحقة وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152، المقطع 1 من هذا القانون المتممة بالأحكام الخاصة الواردة أدناه.

¹ - تنص المادة 152 من نفس القانون: "1- تتم البيوع العلنية لمنقولات المكلفين المتأخرين إما على يد أعوان المتابعات وأما على يد المحضرين أو محافظي البيع بالمزاد.

2- إذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات إلا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا (02) بيع بالمزاد العلني على المبلغ المقدر للبيع يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع وذلك بترخيص من مدير الضرائب بالولاية أو من المدير الجهوي للضرائب وفقا لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

غير انه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر (15) يوما اعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي للمكان حيث يتم بيع وتسلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكورة من طرف القابض المباشر للمتابعة.

3- لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي طبقا لأحكام المقطع 02 أعلاه إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر (1/10) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، لا يقبل بتصرف إلا ضمن الشروط المنصوص عليها في المقطع 2 أعلاه.

لا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء اجل خمسة عشر (15) يوما المذكور أعلاه إرجاع الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة".

أولاً: الإجراءات التمهيديّة للبيع

يجب توافر بعض الشروط والتي تخضع لها هذه الإجراءات منها:

1- الترخيص بالبيع

وفقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الثالثة، يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقاibus الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في اجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانوناً لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.

غير انه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص¹ من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه.

¹ - عزاوي عبد الرحمن، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2007، ص 155، حيث عرف الترخيص على أنه: الأمر يتعلق بعمل إداري وحيد الطرف أي صادر من جانب واحد، ذي صبغة فردية، صادر بناء على تأهيل تشريعي صريح، إما من سلطات إدارية أصلية (رئيسية)، أو عن منظمات أو هيئات تابعة لها مباشرة، بحيث يتوقف على إصدارها وتسليمها ممارسة نشاط معين أو إنشاء وتأسيس منظمة معينة تجسيدا لحرية العمل وامتهان حرفة أو مهن معينة أو ممارسة حرية التجمع، (تأسيس نقابة أو جمعية خيرية أو ثقافية أو دينية أو تأسيس حزب سياسي). وفي كل الأحوال لا يمكن لأية حرية مهما كانت حيويتها وأهميتها أن توجد وتمارس بدون إصدار القرار الإداري.

و واضح من ذلك مدى الأهمية القانونية لقرار الترخيص الذي لا يمكن للسلطة الإدارية اشتراط استصداره دون أن تكون مؤهلة قانوناً لذلك مسبقاً من قبل المشرع، مع أن الكاتب ق قصر سلطة إصدار قرار الترخيص على الإدارات التقليدية دون المنظمات المهنية التي بإمكانها هي الأخرى إصدار قرارات لها قيمة وطبيعة القرارات الإدارية .

2- إجراءات الإشهار

- يتضمن الإشهار مجموعة من البيانات المهمة نذكر منها:
 - * اسم ولقب كل من المكلف والقابض المباشر للمتابعة إضافة إلى موطن كل منهما.
 - * تبيان الرخصة التي يتصرف بموجبها القابض.
 - * تحديد مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته.
 - * تقدير ثمن المحل المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.
 - * تحديد مكان ويوم وساعة فتح المزاد إضافة إلى ذكر لقب وعنوان القابض الذي سيباشر البيع.

ثانياً: التصريح المبدئي وإنجاز البيع

- بعد إتمام عملية الإشهار الأولي، تأتي مرحلة التصريح المبدئي للبيع ثم مرحلة إنجازها، نشرحهما كالآتي:

1- التصريح المبدئي للبيع

- وجوب تعليق هذا الإعلان في الباب الرئيسي للعمارة، وفي مقر المجلس الشعبي البلدي مكان وجود المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد بها المحل التجاري في إقليم اختصاصها، وفي مكتب القابض.
- يجب الإعلان كذلك أن يكون في الجريدة المؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، لكن ذلك يكون قبل (10) أيام السابقة

فالترخيص هو وسيلة من وسائل تدخل الدولة في ممارسة النشاط الفردي للوقاية منا قد ينشأ عنه هذا الضرر، وذلك بتمكين الهيئات الإدارية فرض ما تراه ملائماً من الاحتياطات التي من شأنها منع هذا الضرر، أو رفض الإذن بممارسة النشاط إذا كان لا يكفي للوقاية منه اتخاذ الاحتياطات المذكورة أ، كان غير مستوف للشروط التي قررها المشرع سلفاً".

لعملية البيع، ويعد شرط الإعلان وجوبيا وفي حالة عدم مراعاة هذا الشرط تكون عملية البيع باطلة¹.

2- إنجاز البيع

يحدد تاريخ البيع على الأقل بثمانية أيام (08) من تاريخ الحجز، ويكون من اختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع، ويضبط مكان الحجز في مكان الحجز نفسه أو السوق أو مكان متفق عليه.

ثالثا: عملية البيع وتحرير محضر البيع

تنتهي العملية بالبيع العلني وتحرير محضر لذلك، ويكون كما يلي:

1- عملية البيع

وجوب أن يكون ثمن رسوم المزاد مساويا أو يكون أكبر من الثمن التقديري المقترح سابقا، حيث يتم دفع الثمن نقدا إضافة إلى جميع مصاريف البيع، أما في حالة

¹ - المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة واسميها ومواطنيهما، والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة.

و تلتصق هذه الإعلانات وجوبا يسعى القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

و يدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري ويتم القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع، وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع ويمكن وضع دفتر شروط ويجوز للأشخاص المعنيين الإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للنحل التجاري المحجوز.

قصور المزاد أي عدم الوصول إلى المبلغ المحدد وفي هذه الحالة يباع المحل التجاري بالتراضي¹، وفقا للأحكام المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- تحرير محضر البيع

حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية، بعد قبض ثمن البيع، تقوم الإدارة بتحويل ملكية المحل التجاري حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية، بعد أن يتم الإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط إذا اقتضت الضرورة، أما بالنسبة لشكليات التسجيل فتكون على نفقة المشتري².

3- الإشهار بعد نشر البيع

يتم نشر البيع على شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية أين يستغل المحل التجاري أو المهني، وهذه العملية تتم من قبل القابض المباشر للمتابعة وذلك في غضون شهر ابتداء من تاريخ البيع.

ويكون هذا المستخرج تحت طائلة البطلان إذا ما لم يتضمن: تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه والمكتب الذي يمت فيه العمليات، إضافة إلى تاريخ هذا العقد واسم ولقب وموطن كل من المالك السابق والجديد وطبيعة المحل التجاري ومقره والتمن

¹ - المادة 3/151 من نفس القانون: " القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية 2006، يسري مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق الثمن التقديري المقترح غير أنه في حالة قصور المزادات يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 الفقرة 2 و3، ويعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يستغل المحل التجاري.

² - المادة 3/151 من نفس القانون: " يدفع الثمن نقدا إضافة لجميع مصاريف البيع وتتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الملاك والعقارات بالولاية بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط، عند الاقتضاء ويخضع الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لأخر راغب فيه، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة وذلك بموجب محضر البيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ، مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه

المشروط أي التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل وبيات الأجل المحدد للمبادرة بالاعتراضات واختبار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة¹.

المطلب الرابع: سلطة الإكراه المالي

تعتبر سلطة الإكراه المالي من بين السلطات التي أقرها المشرع للإدارة الضريبية كإمтиاز للحصول على دينها من المكلفين الذين لا يوفون دينهم في الآجال القانونية المحددة.

حيث تأخذ سلطة الإكراه المالي عدة صور، ومفاد هذه الصور كله إجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بدينه، حيث نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: تتبع أموال المكلف المدين و التنفيذ عليها

يجوز للدائن بمقتضى سند تنفيذي رسمي أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من المبالغ المستحقة الأداء، و ما يكون له من الأموال منقولة او سهم أو حصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية او الديون و لو لم يحل أجل استحقاقها.

و مثال ذلك نذكر الحجز على الحساب، و هو ان يقوم قابض الضرائب بالحجز على الحساب البنكي للمكلف المعني، فلا يستطيع هذا الأخير التصرف في حسابه البنكي إلا برفع يد من قابض الضرائب نفسه.

¹ - المادة 4/151: "يتم نشر البيع بسعي القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر اعتبارا من تاريخه، وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يستغل المحل التجاري وفيما يخص المحلات التجارية المتنقلة، يكون مكان الاستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري.

يجب تحت طائلة البطلان، أ، يسبق نشر المستخرج أو الإشعار بتسجيل العقد المتضمن تحويل الملكية ويجب تحت طائلة نفس العقوبة، أن يتضمن هذا المستخرج بيان تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه ولقب واسم كل من المالك السابق والجديد وطبيعة المحل التجاري ومقره والتمن المشروط، بما في ذلك التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل التسجيل وبيان الأجل المحدد أدناه للمبادرة بالاعتراضات واختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة.

حيث نصت المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم: " يتعين على جميع القابضين و غيرهم من المستأمنين على الموال الصادرة عن المدين بالضرائب والخضعين لإمتياز الخزينة العمومية ان يدفعوا بناء على طلب ذلك منهم, لقابض الضرائب المختلفة, كتسديد عن المدينين المذكورين من مبلغ الموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها"¹.

ويفترض في هذا النوع من الحجز أشخاص عكس إجراءات الحجز الأخرى التي تقع مباشرة بين الدائن و المدين و هم:

- الدئن: و هو الذي يقوم بعملية الحجز (أي صاحب الدين),
- المدين:صاحب الديون الضريبية (المحجوز عليه),
- الغير: الذي بحوزته المبالغ أو المنقولات التي هي ملك لمدينه (المحجوز لديه)².

الفرع الثاني: حجز ما للمكلف بالضريبة أي المدين من اموال لدى الغير

لا يجوز لأعوان التنفيذ التابعين لكتابة الضبط و الموثقين و الأعوان المكلفين بالحراسة القضائية المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا للورثة و الدائنين, و غيرهم من الأشخاص الذين لهم الحق في قبض المبالغ المحجوزة المودعة, إلا بعد إثبات أداء الضرائب المباشرة و الرسوم على القيمة المضافة المستحقة على الأشخاص الذين حصلت المبالغ المذكورة على عهدهم³.

الفرع الثالث: تجميد معاملات المكلف المدين

و مثال ذلك, المحافظ العقاري و بموجب الرهن القانوني الذي رتبه المشرع الضريبي على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالصربية, بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف

¹ - المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² - أحمد بساس, محمدودة, المرجع السابق ص 10.

³ - المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

انواعها والغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, يحظر عليه (أي المحافظ العقاري) القيام بتسجيل بغرض الالتزام بمبلغ ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب المصفي, أو عند الاقتضاء, جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين¹.

الفرع الرابع: الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المكلف المدين

ينتج الإعتراض على الأموال الصادرة من كسب المدين, في مجال الضرائب الإمتيائية, من الطلب المنصوص عليه في المادة 384, الذي يكتسي مبدئيا شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز².

قد يتسبب المكلف بالضريبة المتقاعس في الوفاء بدينه في أضرار تلحق بالخرزينة العمومية, فأقر المشرع جزاءات مالية ضريبية و المتمثلة في : غرامات التأخير, الزيادات الضريبية³.

¹ - داودي عادل, الضمانات الدستورية الممنوحة للمكفين بالضريبة في الجزائر, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية, كلية الحقوق و العلوم السياسية, جامعة الحاج لخضر, باتنة, 2016-2017, ص188.

² - المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ - داودي عادل, المرجع السابق, ص 190.

الفصل الثاني:

منازعات التحصيل الضريبي

يتطلب في المنازعة الضريبية، سواء تلك المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي، وجود قرار إداري مسبق صادر في موضوع النزاع، وبالتالي وجوب تقديم تظلم إداري مسبق حتى بالنسبة لمنازعات التحصيل، سواء تعلق الأمر بدعوى إيقاف التسديد، أو بمختلف المنازعات المتعلقة بالحجز أو الاعتراض على التحصيل القسري وعلى العموم كل ما يتعلق بإجراءات المتابعة، وعليه سوف نعرض أهم المنازعات والخاصة بالتحصيل الضريبي.

و هذا ما سنحاول شرحه بخصوص الإجراءات التي تنظم طلب الدفع وكذا شروطه ثم الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة عندما يعترض على إجراءات المتابعة لننتقل إلى الاعتراض على التحصيل الجبري كل هذا في (المبحث الأول).

كما يمكن للمكلف بالضريبة ومن خلال تقديم طلب أن يسترد أمواله المحجوزة، وأن يرفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري ضد المحاسب القائم بالحجز الإداري، وهذا كله بعد إتباع إجراءات قانونية، كما منح المشرع للإدارة الضريبة آجال لتحصيل أموالها من المكلف بالضريبة حتى لا تكون عرضة للتقادم الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: منازعات إيقاف التحصيل ومنازعات التحصيل الجبري

خول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقابض الضرائب المختلفة في اختصاص إقليمه الولائي، بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث يجب أن يشتمل التكليف على البيانات المعتادة وفقا لأحكام المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، بما تضمنه السند التنفيذي، فهذا الضمان يعتبر من امتيازات السلطة العامة المعترف بها لإدارة الضرائب، إذ قبل كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يجب أن تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانونا، وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي، يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة ووجوبا بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم الحجز ثم بيع أملاكه، وبالمقابل منح المشرع الجزائي للمكلف بالضريبة حق الاعتراض.

المطلب الأول: منازعات إيقاف التحصيل

إن طرح النزاع أمام القاضي الإداري في الأمور المستعجلة، كتدبير وقائي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية²، وهذا ما سنحاول شرحه من خلال الفرع

¹ - المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجب أن يشتمل التكليف بالوفاء تحت طائلة قابلية للإبطال فضلا عن البيانات المعتادة على ما يلي:

- اسم ولقب طالب التنفيذ وصفته، شخصا طبيعيا او معنويا وموطنه الحقيقي وموطن مختار له في دائرة اختصاص محكمة التنفيذ،

- اسم ولقب وموطن المنفذ عليه،

- تكليف المنفذ عليه بالوفاء بما تضمنه السند التنفيذي خلال أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما وإلا نفذ عليه جبرا،

- بيان مصاريف التنفيذ وأتعاب المستحقة للمحضرين القضائيين،

- توقيع وختم المحضر القضائي،

يمكن طلب إبطال التكليف بالوفاء أمام قاضي الاستعجال خلال أجل خمسة عشر (15) يوما الموالية لتاريخ التبليغ الرسمي للتكليف بالوفاء ليفصل فيه في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما".

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص74.

الأول أين نوضح طلب تأجيل الدفع، وفي الفرع الثاني نتناول فيه الاعتراض على المتابعات والاعتراض على التحصيل من خلال الفرع الثالث.

الفرع الأول: طلب تأجيل الدفع

إن الأحكام المتعلقة بإرجاء الدفع المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لا تتعلق إلا بطلب إرجاء الدفع أثناء مرحلة التظلم الإداري المسبق، وكذا أثناء مرحلة الطعن أمام لجان الطعن، أما خلال مرحلة التقاضي فلم يحدد قانون الإجراءات الجبائية أحكاماً خاصة.

وعليه وفي ظل غياب نصوص خاصة جبائية تنظم طلب إرجاء الدفع أمام الجهات القضائية، تطبق أحكام القانون العام حيث تنص المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بناء على طلب الطرف المعني بوقف تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه¹.

أولاً: شروط قبول طلب التأجيل

يشترط لقبول طلب إرجاء الدفع أن يكون بدعوى مستقلة ومتزامناً مع دعوى مرفوعة في الموضوع أو متزامنة مع تظلم مسبق طبقاً للمادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

وتجدر الإشارة هنا أن المادة 82 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية تشترط لقبول الطلب تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

¹ - المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر، بناء على طلب الطرف المعني، بوقف تنفيذ القرار الإداري".

² - المادة 834 من ذات القانون: "تقدم الطلبات الرمية إلى وقف قرار التنفيذ بدعوى مستقلة.

لا يقبل طلب إيقاف القرار الإداري، ما لم يكن متزامناً مع دعوى مرفوعة في الموضوع، أو في حالة التظلم المشار إليه في المادة 830 أعلاه".

كما يمكن صان الأمر المذكور أعلاه قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ.

وحتى يصح طلب تأجيل الدفع الذي يلتمس فيه المكلف بالضريبة من المدير الولائي للضرائب تأجيل دفع الضريبة المتنازع فيها، يجب عليه مراعاة الشروط التالية:

- تقديم شكواه في الآجال والشروط المحددة قانوناً.
- التحديد صراحة في شكواه المبلغ المتنازع عليه والمراد تأجيل دفعه.
- تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض.
- إخبار القابض المسئول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية، عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها.
- تقديم ضمانات خاصة لتغطية مبلغ الضرائب، التي يمكن أن تمنح لأجلها آجال للدفع، وفي حالة عدم تقديم الضمانات، فالمكلف بالضريبة يمكن متابعته عن طريق البيع للجزء المتنازع فيه من الضريبة، حتى وغن كان القرار المتعلق بشكواه قد اخذ نهائياً من قبل المدير الولائي للضرائب¹.

ثانياً: دور قابض الضرائب

عند استلام قابض الضرائب لطلب تأجيل الدفع، يأخذ بعين الاعتبار كل الضمانات الخاصة لضمان تحصيل الضريبة، والتي يكون دفعها مؤجلاً، إضافة إلى أخذ شكوى المكلف بالضريبة، إذ يقوم قابض الضرائب بتقديم طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة ويتخذ بشأنها قراراً إما بالقبول أو بالرفض.

حيث أنه في حالة عدم تقديم هذه الضمانات أمام الإدارة الضريبية فلا يمكن المطالبة بإرجاء التحصيل من قبل المكلف بالضريبة.

¹- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 76.

ويجوز للمكلف بالضريبة الذي يطلب تأجيل الدفع، أن يتقدم باعتراض خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام تبليغ الإشعار بالدفع، ويكون الاعتراض معللاً ومسبباً مع إرفاقه بالتكليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية، وفقاً لأحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

الفرع الثاني: الاعتراض على إجراءات المتابعة

إن الشكايات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدّهم قصد تحصيل أموال الخزينة العامة، يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة، أو شكل اعتراض على التحصيل القسري، وإما تتعلق بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض.

وإن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب (القابض) يتدرج في تنفيذ الجداول المدرجة قانوناً 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 الغرفة الإدارية سواء بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة².

ويكون هذا الاعتراض مقدماً من طرف المكلف بالضريبة حيث يعترض على هذا الإجراء، وهنا أقرّ المشرع الجزائري لفض هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية كإجراء أولي ومبدئي، من خلال تقديم تظلم إداري مسبق، قبل اللجوء إلى القضاء.

¹ - المرجع السابق، ص 79.

56- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2055، ص 27.

حيث ألزم المشرع الجزائري إتباع طريق التظلم الإداري و هذا بصريح المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إداري عن طريق الشكوى الضريبية ضد الإدارة الجبائية"، قبل إقامة الدعوى الجبائية حرصا منه إلى تقليل عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، وذلك بإنهاء المنازعات عند المنع ومنح الإدارة الفرصة لمراجعة مواقفها عسى تعيد النظر في قراراتها قبل اللجوء إلى الجهات القضائية².

أما بالنسبة لمنازعات الخاصة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع الجزائري منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، من خلال المواد 153 و 153 مكرر و 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية³. وعليه فالمكلف بالضريبة يمكنه الاعتراض على سند التحصيل أو على التحصيل الجبري.

أولاً: الاعتراض على سند المتابعة

تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (2) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه.

¹ - المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² - طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2007، ص 18.

³ - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية: 1- ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.
2- وتكتسي هذه الشكاوى:

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.
- وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق احتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة.

كما يجب أن تدعم الشكاوى المشكاة للاعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة.

ويسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضريبة.

ويقع الاعتراض على سند إجراء المتابعة على صحته من حيث الشكل والموضوع، مع مراعاة احترام الآجال القانونية، وبالتالي فإن قانون الإجراءات الجبائية أوجب المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب اعتباراً من تاريخ تبليغ السند، فإذا كان قرار المدير متضمناً لرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية والطعن ضد المحاسب القائم بالحجز، خلال شهر واحد بعد انقضاء اللجوء المسموح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف بالضريبة، أو في خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة.

ولا تقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى، علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو تسديده طبقاً لما جاءت به المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ثانياً: طلب إيقاف التسديد

إن منازعة إدارة الضرائب في تقديراتها أو إجراءات التحصيل وبصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة فإنه لا يتوقف التسديد، وبالتالي يكون لقاطب الضرائب حق مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لاستفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير، وهذه الإجراءات تبدأ بتوجيه إنذار، ثم بعد ذلك أمر الأداء وبعده، يبدأ القاطب

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 83.

بمباشرة إجراءات التحصيل الجبري بدءا بالحجز ثم البيع بالمزاد العلني لممتلكات المدين بالضريبة، وبالمقابل لذلك منح المشرع للمكلف حق الاعتراض على كل هذه الإجراءات، وبالإضافة إلى ذلك منحه الحق حتى في تقديم طلب إيقاف التسديد وكذا ألزمه بإتباع إجراءات خاصة¹، سوف نشرحها الآن.

1- إجراءات إيقاف التسديد

طبقا للأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز لمن قدم شكواه في طلب إيقاف التسديد، توافر الشروط التالية:

- تقديم شكوى نزاعية في الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72-73-75 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي يفهم منها أم طلب إرجاء الدفع مرتبط بوجود نزاع ضريبي.

- المطالبة صراحة بالاستفادة من إرجاء الدفع.

- تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.

- تقديم الضمانات وهي دفع مبلغ يساوي 20% من نسبة الضريبة المفروضة والتي تخص موضوع شكواه وهذا طبقا للمادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

- تحديد المبلغ المقرر تأجيل دفعه.

- إعلان القابض المكلف بالتحصيل المشتكي بذلك ليتخذ كل الإجراءات اللازمة لتقديم ضمانات تحصيل الضريبة المؤجل دفعها².

فإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني واحترمت فيه كل الإجراءات، فإنه يطلب من المكلف بالضريبة أن يتقدم للقابض المختص لإبرام اتفاق الضمان.

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 32.

² - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 25.

2- اتفاق الضمان

القابض المختص إقليميا وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد، وباعتباره المسئول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عنها، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده، مع الأخذ بعين الاعتبار سيرة المكلف بخصوص وضعيته اتجاه الإدارة كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة، وإيداع تصريحاته في آجالها هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه¹.

أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع فيه، فيجب على قابض الضرائب إبلاغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي خلال أربعة أشهر (04) مع تبليغه للمكلف بالضريبة لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا²، إذ يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر عن المدير الولائي للضرائب، أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية أمام قاضي الاستعجال المختص، شريطة أن يودع لدى الخزينة العمومية ربع (4/1) المبلغ المتنازع عليه كضمان، مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلا.

وتجدر الإشارة أن قاضي الاستعجال هو المختص بالنظر في اعتراضات التحصيل الضريبي، وله أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل دون المساس بأصل الحق لحين فصل قاضي الموضوع نهائيا في النزاع الضريبي المطروح أمامه³.

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 33.

² - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 108.

³ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 88.

الفرع الثالث: الاعتراض على التحصيل الجبري

الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، ويباشر هذا الاعتراض بنفس الشروط والإجراءات التي تكلمنا عليها سابقا، سواء تعلق الأمر بالتظلم أمام المدير الولائي أو رفع الأمر أمام القضاء، ويعود كذلك الاختصاص القضائي للغرفة الإدارية بالمجلس.

إلا أنه تجدر الملاحظة كذلك أن الاعتراض هنا كذلك لا ينتج أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب¹.

حيث يخضع الاعتراض على التحصيل الجبري على عدة شروط نذكرها كالآتي:

شروط الاعتراض

يعد تقديم الشكوى في شكلها المحدد قانونا واحتوائها على جميع بياناتها ومعلوماتها بدقة شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من النظر فيها.

حيث أوضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى في النزاع الضريبي، كما حددت أيضا شروط قبولها، حيث أنه عند الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق القسرية، لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى قضائية دون رفع التظلم الإداري المسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

فهذا الإجراء هو من النظام العام، حيث يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه، بجعل الطعن المرفوع أمام القضاء غير مقبول شكلا.

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 29.

و طبقا للمادة 398 من قانون الضرائب المباشرة فإنه لا يجوز رفع الدعوى في مجال التحصيل بمنازعة إجراءات المتابعة في مادة الضرائب المباشرة إلا بعد الطعن المسبق الذي يقدمه المكلف بالضريبة على شكل شكوى إلى المدير الضريبي في اجل شهر ابتداء من تبليغ القرار المتضمن الحجز.

ويتبين أن رقابة القاضي الإداري واسعة وشاملة في منازعات التحصيل والاعتراضات برمتها، إذ لا تقتصر هذه الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية فقط، وإنما تتعدى ذلك لبسط الرقابة على كافة الإجراءات التي تشترط رفع الدعوى الضريبية، فالتخلف في هذا الإجراء الشكلي والمتمثل في عدم التزام المكلف بالضريبة بتقديم شكوى وفق المادتين 70 و 71 من قانون الإجراءات الجبائية، يتعين معه التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا¹.

المطلب الثاني: منازعات التحصيل الجبري

يجب الإشارة إلى الضوابط العامة لعملية المتابعة والتي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية في المادة 145 منه وهي: "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".

يتعين على المكلف بالضريبة الوفاء بدينه في الآجال القانونية وبالطريقة الودية، لأنه إذا لم يراعي ذلك فسوف تتدخل الإدارة الضريبية وباستعمال الطرق الجبرية من أجل استفاء دين الخزينة العمومية، حيث انه لا تشرع الإدارة الضريبية في تنفيذ

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 92.

متابعاتها ضد المكلف بالضريبة إلا بعد استيفاءها للإجراءات السابقة على التنفيذ القسري، وهي تبليغ نسخة من السند القانوني مع التكاليف بالالتزام.

وعليه سوف نستهل منازعات التحصيل الجبري في أولا منازعات الغلق المؤقت للمحل، ثم بعد ذلك نتطرق إلى منازعات الحجز الإداري، ثم ثالثا فخصناه منازعات بيع المحجوزات.

الفرع الأول: منازعة قرار غلق المحل

بما أن إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني هو إجراء تهديدي تقوم به إدارة الضرائب ويمس بالمصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة وبحقوقها، فقد حاول المشرع الجبائي حماية هذا الأخير من خلال منحه حق الدخول في منازعة جبائية مع الإدارة الضريبية ومخاصمة قرار الغلق أمام القاضي الإداري كضمان لحقوقه، وكطريق لبسط رقابة القاضي الإداري على الإجراءات التنفيذية التي تقوم بها الإدارة.

حيث يمكن لكل من المكلف بالضريبة تعرض لإجراء الغلق أن يطعن في القرار الإداري بموجب عريضة لدى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل وفقا لأحكام القضاء الاستعجالي، ودون أن يوقف الطعن قرار التنفيذ، هذا الطعن المقدم من المكلف بالضريبة يسمى قانونا بطلب رفع اليد، يخضع للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأنه بمثابة منازعة إدارية تخاصم قرار إداري.

وعليه فالمكلف بالضريبة يقوم بتقديم عريضة تقدم لقاضي الأمور المستعجلة، ليقوم بعد ذلك القاضي باستدعاء الخصوم بصفة قانونية للجلسة وفي أقرب الآجال¹.

أقر المشرع الجزائري إجراءات الاستعجال في قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 146 الفقرة الرابعة منها، ما عدا ذلك يتعين على القاضي الإداري الرجوع

¹ - مانع سلمى، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مجلة المفكر، العدد الرابع عشر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 185.

إلى الأحكام العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وذلك طبقاً لأحكام المادة 948 منه¹.

حيث نجد في قرار مجلس الدولة² الصادر بتاريخ 19-02-2001: "حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر بتاريخ 10-06-1996 عن مديرية الضرائب لولاية وهران الذي يتضمن غلق المحل التجاري... لكن ثابت وغير متنازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع بذمته....

حيث وبما أن السيد (ب.ع) يمارس التجارة في المحل موضوع مقرر الغلق للإدارة الجبائية حق لتحصيل على الضريبة عن طريق حجز ممتلكات المكلف بالضريبة وفقاً للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة... وأن مجلس الدولة أيد قرار الغرفة الإدارية المستأنف.

إن القرار السابق يؤكد ما سبق قوله بشأن الطبيعة القانونية لقرار غلق المحل التجاري فما هو إلا إجراء احتياطي مؤقت، من أجل الحصول على الحقوق والرسوم المطلوب تسديدها، ولا يمس بأصل الحق، مما يجعله يتفق مع القواعد العامة للاستعجال المنصوص عليها في المادتين 918 و921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تقضي بأن القاضي الاستعجالي يأمر بالتدابير المؤقتة التي لا تمس بأصل الحق ودون عرقلة تنفيذ القرارات الإدارية بموجب أمر على العريضة ولو في غياب القرار الإداري³.

¹ - المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب".

² - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 28-29.

³ - تنص المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "يأمر قاضي الإستعجال بالتدابير المؤقتة. لا ينظر إلى أصل الحق، ويفصل في أقرب الآجال.

- تنص المادة 921 من نفس القانون على: "في حالة الإستعجال القسوى يجوز لقاضي الإستعجال، أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى، دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري، بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق.

لكن باستقراء الفقرة الثانية من المادة 921 نجد أنها تحدثت وبشكل استثنائي عن الغلق الإداري الذي تتخذه السلطة الإدارية المختصة كجزاء لأصحاب المحلات عن ما يقومون به من مخالفات وعدم احترام مقتضيات النظام العام، حيث أجاز في هذه الحالة للقاضي الإداري وقف تنفيذ قرار الغلق هنا.

حيث انه يمكن للقاضي الإداري بسط رقابته على قرار غلق المحل التجاري أو المهني الصادر من الإدارة الضريبية في إطار الفضاء الاستعجالي ومع احترام مبادئه الأساسية والمتمثلة في¹:

-الشكوى أولاً أمام الإدارة الضريبية.

-عدم المساس بأصل الحق.

-توفر عنصر الاستعجال.

-تقديم ضمانات لسداد الدين.

-وجود دعوى في الموضوع.

غير انه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار الإدارة الضريبية بخصوص غلق المحل التجاري، وهذا ما يشكل حدا لرقابته، فالرقابة موجودة لكن دائما في إطار عدم التعارض مع المبادئ القانونية الكبرى، وما تتمتع به الإدارة من امتيازات عامة.

الفرع الثاني: منازعة الحجز الإدارية

خص المشرع الجبائي منازعة الحجز الإدارية وفقا للأحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية وهي: المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، من إلغاء الحجز أو رفعه أو وقف الإجراءات الناشئة عنه، وقد استقر الفقه على أن

وفي حالة التعدي أو الإستلاء أو الغلق الإداري، يمكن أيضا لقاضي الإستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه".

¹ - مانع سلمى، المرجع السابق، ص 186.

منازعات الحجز الإداري هي من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الإستعجالية الذي له الولاية الكاملة دون غيره، فهو الذي يفصل في الإشكالات التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو إيقافه أو إجراءاته، وبالتالي نكون أمام دعوى استعجالية¹.

وهنا تظهر رقابة قاضي الأمور المستعجلة في منازعة التحصيل كما يلي:

1- الدعوى الاستعجالية

ليس باستطاعة المكلف بالضريبة أن يوقف القرارات الإدارية الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، لذلك يبقى لديه سوى رفع دعواه أمام قاضي الأمور المستعجلة الذي بأمر بإبطال إجراءات التنفيذ أو الحجز بصفة إستعجالية وفقا للمادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

ومن أجل قبول منازعة رفع الحجز إضافة إلى شرطي الصفة والمصلحة نجد الشروط التالية³:

- أن يكون عنصر الاستعجال متوفر، طبقا للمواد 919، 920 و 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف أو رفع الحجز أو استمراره، لحين الفصل في موضوع النزاع.
- تقديم الضمانات من قبل المكلف بالضريبة، بحيث اوجب المشرع لرفع دعوى استعجالية تقديم ضمانات تكون كفيلة لتحصيل الدين الضريبي ويعرضها المكلف

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 52.

² - المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "إذا كان إجراء من إجراءات التنفيذ أو الحجز قابلا للإبطال يجوز للمحجوز عليه أو لكل ذي مصلحة أن يطلب بدعوى استعجالية ضد الحاجز والمحضر القضائي الحكم ببطان الإجراء وزوال ما ترتب عليه من اثار وذلك خلال شهر واحد(01) من تاريخ الإجراء، وإلا سقط الحق في طلب الإبطال واعتبر صحيحا".

³ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 54.

بالضريبة أمام الإدارة الضريبية، ويتخذ بشأنها قرار بالرفض أو القبول قابض الضرائب المختص إقليمياً.

- شرط رفع دعوى في الموضوع، إن الأمر الاستعجالي ذو طابع وقتي، لا يحوز على حجية الشيء المقضي فيه، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع.

2- دعوى الإلغاء

ترفع دعوى الإلغاء وفق الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية، فدعوى الإلغاء وسيلة فعالة لمهاجمة القرارات المعيبة والصادرة عن المدير الولائي للضرائب حيث يبسط القاضي الإداري رقابته على هذه القرارات على مستوى المحاكم الإدارية وكذا مجلس الدولة.

فدعوى الإلغاء تجسد ضمان مبدأ المشروعية، حيث يمكن القاضي الإداري من بسط رقابته على أعمال الإدارة الضريبية، في حالة تجاوزاتها في قراراتها غير المشروعة.

الفرع الثالث: منازعة بيع المحجوزات

إن عملية البيع بالمزاد العلني والاستثناءات الواردة تعتبر من أخطر المراحل في عمليات المتابعات الضريبية كونه يشكل التنفيذ الذي يمس بحقوق المكلف بالضريبة ويمس بمصلحته على حساب المصلحة العامة والمتمثلة في حماية حقوق الخزينة العمومية، لذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق اللجوء للقاضي الإداري الاستعجالي لرفع الحجز ووقف البيع في حالة توفر عنصر الاستعجال وأضرار لا يمكن تداركها، شريطة وجود دعوى موضوعية، فالمنازعة في هذه المرحلة تتمثل في الدعوى الاستعجالية¹.

¹ - مانع سلمى، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مجلة المفكر، العدد الرابع عشر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خيضر محمد، بسكرة، ص 193.

استقر القضاء الإداري في مجال الضرائب على إلزامية رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية، حيث أن القاضي الإداري في هذه الحالة مختص لأنه بحكمه رفع الحجز والبيع بالمزاد العلني للقاعدة التجارية إلى غاية الفصل في الموضوع لم يمس بأصل النزاع.

فبيع المحجوزات يعتبر من أخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب، وبالتالي تتضح لنا فعليا رقابة وسلطة القاضي الإداري في منازعة بيع المحجوزات كغيرها من منازعات التحصيل، بالأخص في الدعوى الاستعجالية التي قضى فيها مجلس الدولة في القرار رقم 002304 الصادر بتاريخ 28-01-2002 القسم الاستعجالي الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة، حيث أمر القاضي الاستعجالي برفع الحجز والبيع إلى غاية الفصل في الموضوع، لأنه لم يتم البيع وتنتقل الملكية وتحدث آثار قانونية، فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة فإنه يصعب ويستحيل استدراك الضرر، وإعادة الحالة التي كانت عليها من قبل.

وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة، حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية وقانونية¹.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 73

المبحث الثاني: منازعة الاسترداد والإعفاءات والتقدم

رغم أن طلب الاسترداد يكون خلال فترة الحجز إلا أن اعتباره فعلاً موقف لإجراء البيع من جهة وحساسة هذا الإجراء من جهة أخرى، جعل ذكره يرد في الصف الأخير. ولا يتوقف طلب الاسترداد على الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث لدفع الضرائب والغرامات والرسوم أو الحواصل الواقعة تحت المتابعة فحسب، بل وتطبق على جميع الدعاوى المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة كذلك.

المطلب الأول: استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات

نصت المادتين 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية على توجيه إخطار للمكلف بالضريبة، لتسديد ما عليه من دين اتجاه الإدارة الضريبية.

فيجب على القابض إعلام المكلف بالضريبة أنه في حالة إذا لم يسدد دينه، سوف تباشر الإدارة في حجز أمواله، بعد ذلك ليتم بيعها بالمزاد العلني، في الآجال الممنوحة له.

كما يمكن للمكلف بالضريبة استرداد أمواله المحجوزة، شرط تقديم طلبه كمرحلة أولية أمام المدير الولائي للضرائب، فالمكلف الذي لم يرضه القرار الصادر من المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يتلقى الإجابة في المواعيد القانونية، يجوز له أن يرفع دعوى قضائية ضد المحاسب القائم بالحجز أمام القاضي الإداري المختص شريطة انقضاء الآجل القانوني الممنوح للقابض المؤهل للبت في الموضوع، والمحدد بشهر من تاريخ تلقي القرار بالرفض.

وفي سبيل ذلك أوجب القانون على طالب الاسترداد سلوك الإجراءات الإدارية والقضائية التالية¹:

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية

يقدم طلب الاسترداد في المقام الأول إلى مدير الضرائب حيث تم الحجز ويكون ذلك وفق الشروط التالية:

- يبادر المعني - تحت طائلة البطلان - بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعو ما بجميع وسائل الإثبات المفيدة.

- يتم توجيه هذا الطلب في أجل مدته شهر (01) اعتبارا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

- يبت رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب مقابل وصل.

وإذا لم يصدر قرار في غضون شهر (01) وإذا لم يقض القرار الصادر حاجاته، يجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى القضائية

للمكلف الذي رفض طلبه من طرف المدير الولائي للضرائب، رفع دعوى ضريبية ضد قابض الضرائب أو المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية، وذلك بعد انقضاء الجل الممنوح للقابض المختص للبت في الموضوع، وهو شهر كامل من إيداع الطلب، أو بعد انتهاء مهلة شهر من تاريخ تلقيه قرار الرفض.

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 146.

حيث انه لم يشر المشرع، حسب رأس الأستاذ كوسة فضيل إلى أي نص من القوانين الضريبية على شرط تقديم الشكور في هذه المنازعة¹.

المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبية

طبقا لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب بالإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب المعدة قانونا، حيث أن المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أوضحت أنواع هذه الإعفاءات، والتي سوف نتناولها كالآتي:

الفرع الأول: تعريف الإعفاء الضريبي

سوف نتعرض لتعريف الإعفاء الضريبي في القانون الجزائري بعد ذلك نتناول أهم التعريفات الفقهية الخاصة به.

أولا: التعريف التشريعي للإعفاء الضريبي

لم يكن هناك تعريف عام وشامل للإعفاء الضريبي في التشريع الجزائري وإنما جاءت بعض الشروحات التي تخص الفئات المعنية بهذا الإعفاء وعلى سبيل ذلك نجد في المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفئة غير المعنية بالضريبة على الدخل الإجمالي² وكذا المادة 13 منه ما هي الأنشطة التي تستفيد من الإعفاء الضريبي وكذا المدة المحددة لهذا الإعفاء³، أما في المادة 138 من ذات القانون

¹ - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 101.

² - المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي: (1) الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

(2) السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تتمتع البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

³ - المادة 13 من ذات القانون: "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين

فتذكر كذلك الأنشطة التي يمارسها الشباب المؤهلون للاستفادة من الإعفاء الضريبي وكذا شروط رفع مدة الإعفاء والتمديد والعمليات المستثناة من الإعفاء الضريبي¹.

أما بالنسبة للأحكام القانون الجبائي وخاصة في المادة 93 منه انه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة عليه أو التخفيض منها، فيمكن للمكلف بالضريبة في حالة عسر أو حالة عوز. أن يطلب الإعفاء بخصوص هذه الضرائب.

على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

و تمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذم المشاريع المؤهلة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الحبوب"، تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2- تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك وكذلك الممارسون لنشاط حرفي فني.

3- تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:- المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين وكذلك الهياكل التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

4- تستثني من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.

¹ - المادة 138 منه: تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون الاستفادة من إعانة

ووفقا للأحكام المواد 92¹ و 93 من قانون الإجراءات الجبائية²، أن يقدم المكلف بالضريبة طلبا لمدير الولائي للضرائب بالإعفاء الضريبي، بشرط احترام كل الشروط المحددة في كل طلب للإعفاء إما الكلي أو الجزئي، والتي سوف نتناولها لاحقا في أشكال الإعفاء الضريبي.

ثانيا: التعريف الفقهي

من بين التعارف الأكثر وضوحا نجد تعريف "رضا خلاصي" للإعفاء الضريبي بأنه:³ " هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وذلك حسب أهمية

¹ - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية: " نختص السلطة الإدارية، طبقا للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل بالنظر في الطلبات التي تلتزم من حضرتها، الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق تضع المدين بالضرائب في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت طبقا للقوانين والتنظيمات، في شكاوى قابضي الضرائب المختلفة الملتزم بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل فيحكم عديم القيمة، أو الحصول على تأجيل أو إبراء من المسؤولية وكذا شكاوى المكلفين بالضرائب.

² - المادة 93 من نفس القانون: " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو الضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة، ويمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية. يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

و يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات تخول سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضرائب.

- المدير الجهوي للضرائب للضرائب المختص إقليميا بعد أخذ رأس اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما تفوق حصة الضريبة أو الغرامة مبلغ 500.000 دج

- لمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما تقل حصة الضريبة أو الغرامة مبلغ 500.000 دج أو تساويه.

يتم إحداث اللجان المذكورة وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب. تعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 205.

النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه، كما قد يكون هذا الإعفاء جزئي أو كامل، وتتراوح مدة الإعفاء بين 2 سنتين إلى خمس 5 سنوات.

ومن هذا التعريف نستنتج أن الإعفاء الضريبي يقوم على عدة نقاط، نذكر منها انه إعفاء للضريبة والذي تقوم به الدولة وليس على كل المكلفين به وإنما هناك مجموعة من الشروط يجب توافرها في النشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة أو النشاط الذي تقوم به الشركة كذا حجم هذا النشاط، موقعه وكيف يكون إما جزئي أو كلي مع تحديد طبعاً لمدته، وبذلك ومن خلال هذه النقاط المهمة نستنتج أن للإعفاء الضريبي عدة خصائص سوف نقوم على ذكرها بعد ذلك .

الفرع الثاني: خصائص الإعفاء الضريبي

من بين الخصائص التي تميز الإعفاء الضريبي ما يلي:

صدور الإعفاء الضريبي عن طريق نص تشريعي.

بما أن الغاية من الإعفاء الضريبي هو التنمية الاقتصادية الوطني فيكون صدوره عن طريق نص قانوني، هذا معمول به في كافة الأنظمة في العالم.

حيث يحدد النص القانوني شروطه، مدته، كيفية تطبيقه إما جزئي أو كلي كذلك تحديد النشطة الخاضعة للإعفاء الضريبي، مديتها، تمديدتها، وغيره من الإجراءات والتدابير المتخذة في هذا الشأن، حيث أقر قانون المالية لسنة 2023 منح إعفاءات في مجال الضريبة على أرباح الشركات¹.

أولاً: أهداف الإعفاء الضريبي

تمنح الدولة الإعفاء الضريبي من أجل تحقيق جملة من الأهداف إما اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، فمن جهة يعتبر الإعفاء الضريبي نقص لمدخل الدولة، ولكن من

¹ - المادة 07 من قانون المالية لسنة 2023.

جهة أخرى فهو يضمن عدة أهداف تحاول الدولة تحقيقها من خلال هذه الإعفاءات التي هي بمثابة دفع للتنمية الوطنية.

ثانيا: الأشخاص المعنية بالإعفاء الضريبي

لم يخص الإعفاء الضريبي شخص معين يستفيد منه وإنما كل شخص طبيعي ومعنوي، وهذا ما خصته المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تهدف الدولة من هذا الإجراء إلى تطوير قطاع الاستثمار من خلال تقديم حوافز جبائية للمستثمر وجذب المستثمرين الأجانب للبلاد.

ثالثا: أشكال الإعفاء الضريبي

منح المشرع المكف بالضريبة القائم ببعض المشاريع والإنجازات، حق الإعفاء المؤقت جزئيا أو كليا من تسديد الضرائب عند ممارسته لهذه الأنشطة، بحيث تقتصر هذه الإعفاءات جزئيا أو كليا على فئة من المكلفين.

أ- الإعفاءات الدائمة

من أهمها في قطاع الفلاحي: مثل عمليات التأمين والبنك التي يحققها صندوق التعاون الفلاحي مع شركائه، عمليات تعاونية واتحادات الحبوب مع الديوان الجزائري المهني للحبوب....الخ،

في القطاع الاجتماعي: مثل المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة.

عمليات التصدير: أي عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير ا عدا خدمات النقل البحري والبري، الجوي، والتأمين والخدمات المصرفية.

في قطاع الثقافة: الأرباح التي تحققها الفرق المسرحية.

مجمعات الشركات: أي إعفاء الأرباح التي تحصل عليها لشركة من مساهمتها في رأس مال شركة أخرى.

ب- الإعفاءات المؤقتة

حيث تتمثل المزايا التي تمنحها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار في مرحلة الانجاز ثلاث سنوات بخصوص:

- الاعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدماتغير المستثناة،
- الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة غير المستثناة،
- الاعفاء من دفع حق نقل الملكية على المقتنيات العقارية،

و في مرحلة الاستغلال و يكون الاعفاء لمدة ثلاث سنوات فيما يخص:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

- الرسم على النشاط المهني (TAB)

يمكن أن تمتد هذه المدة إلى خمس سنوات بالنسبة للمشاريع الاستثمارية الي تخلق أكثر من 100 منصب شغل¹.

ج- الإعفاءات الكلية

تقوم الدولة بإعفاء كلي على إيرادات رأس المال بصفة كلية من الضرائب، في مجال الاستثمار يستفيد المستثمر من هذا الإعفاء على الأرباح التي تم تحقيقها.

و هذا ما نصت عليه المادة 27 و 28 من القانون 18/22 المتعلق بالاستثمار بأن تستفيد الاستثمارات المنجزة والتابعة لمناطق الجنوب والهضاب العليا والتي تتطلب التنمية².

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 100/17 المؤرخ في 03 جمادى الثانية عام 1438 الموافق ل 05 مارس 2017 يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 356/06 المؤرخ في 16 رمضان عام 1427 الموافق ل 09 أكتوبر 2006 والمتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و تنظيمها وسيرها.

² - المادتين 27 و 28 القانون رقم 18/22 المتعلق بالاستثمار المؤرخ في 24 يوليو 2022، الجريدة الرسمية العدد 50 الصادرة بتاريخ 28 يوايو 2022: "المادة 27 منه: تستفيد الاستثمارات القابلة للإستفادة من نظام

د- الإعفاءات الجزئية

ينصب هذا النوع من الإعفاءات على الدخل الإجمالي للشركات مهما كان شكلها القانوني، وهذا ما نصت عليه المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، عندما تعفى من الضريبة أرباح الشركات فوائض القيم الناتجة عن منح أسهم أو حصص دون مقابل في حالة دمج شركات أسهم مع شركات ذات المسؤولية

الاقتطاعات زيادة على التحفيزات الجبائية و شبه الجبائية و الجمركية المنصوص عليها في القانون العام من المزايا الآتية:

1- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل في إنجاز الاستثمار.

2- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات المستوردة المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في الإنجاز.

3- الإعفاء من الدفع حق مقل الملكية بعود و الرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار استثمار المعني.

4- الإعفاء من الحقوق التسجيل المفروضة فيما يخص العقود التأسيسية للشركات و الزيادات في رأس المال.

5- الإعفاء من حقوق التسجيل و الريم على الإشهار العقاري و المبالغ الأملاك الوطنية الكتضمنة حق الإمتياز على الأملاك العقارية المبنية و غير المبنية الموجهة إلى غنجاز المشاريع الإستثمارية.

¹ - المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "1) تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة مجانا في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات المسؤولية المحدودة.

(2) يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة:

- كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال.

- جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال.

يتوقف تطبيق أحكام هذه المادة على الالتزام في عقد الإدماج أو الإسهام بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص، اهتلاكات الملية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة، والخاصة بالشركات المدمجة والمساهمة، مع خصم الاهتلاكات المالية التي سبق أن حققتها.

و يقع هذا الالتزام، في الحالة المشار إليها في الفقرة ألاه، على عاتق الشركة الدامجة أو الحديثة، أما في الحالات المشار إليها في الفقرة 2 فإنه يقع على التوالي، إما على عاتق الشركات المستفيدة من الإسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها وإما على عاتق الشركة المستفيدة من الأسهم الجزئية.

(3) تستفيد فوائض قيم التنازل عن الأسهم المحققة من طرف شركات الرأسمال الاستثماري غير المقيمة من تخفيض بنسبة 50% من مبالغها الخاضعة للضريبة.

المحدودة، أما بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن السلع عند دمج كلتا الشركتين فلا تخضع للإعفاء الضريبي.

الفرع الثالث: إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية

في حالة عدم تطبيق سياسة الإعفاء الضريبي بصورة صحيحة، يمكن أن تخل هذه السياسة بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وعليه نطرح التساؤل التالي: ما هي صور الإخلال بسياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية؟

وكإجابة على هذا التساؤل تتمثل الصورة الأولى في عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية، والصورة الثانية كثرة الإعفاءات الضريبية علاقتها بالتهرب الضريبي .

ولكن قبل أن نتعرض لهذه الصور سوف نقوم بالتطرق أولاً لمفهوم المساواة الضريبية ثم العدالة الضريبية.

أولاً: المساواة الضريبية والعدالة الضريبية

1- مفهوم المساواة الضريبية

كما نعلم أن مبدأ المساواة حق دستوري نصت عليه جل دساتير العالم وإعلانات لحقوق الإنسان، فنجد دستور 1963¹ ثم 1976² و كذا 1989³ ثم 1996⁴ ودستور 2016⁴ و أخيراً دستور 2020، كلها تعني بهذا المفهوم أي تساوي

¹ - المادة 12 من دستور 1963: " لكل المواطنين من الجنسين نفس الحقوق ونفس الواجبات".

² - المادة 39 من دستور 1976: " تضمن الحريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطنين، كل المواطنين متساوون في الحقوق والواجبات.

³ - المادة 28 من دستور 1989: " كل المواطنين سواسية أمام القانون، ولا يمكن أن يتذرع بأي تمييز يعود سببه إلى المولد، أو العرق، أو الجنس، أو الرأي، أو أي شرط أو ظرف آخر، شخصي أو اجتماعي.

⁴ - المادة 32 من دستور 1996: " الحريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطن مضمونة.

و تكون تراثاً مشتركاً بين جميع الجزائريين والجزائريات، واجبه أن ينقلوه من جيل إلى جيل كيف يحافظوا على سلامته، وعدم انتهاك حرمة.

الجميع أمام القانون إما من حيث الحقوق أو تحمل الالتزامات. وعليه فإن الدستور الجزائري فقد منع وتطبيقاً لمبدأ المساواة أمام القانون كل تمييز يعود سببه إلى العرق أو الجنس أو أي أو إلى أي سبب آخر سواء كان شخصي أو اجتماعي.

وهذا ليس معناه أن القانون لم يحم بتمييز بالنسبة للمخاطبين لهذا المبدأ، فهناك دائماً ما يسمى المساواة القانونية أين نخرج عن مبدأ المساواة بشرط توافر شروط لهذا التمييز.

وبالنسبة للمساواة الضريبية فقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى ذات المعنى عندما قضى بأن الأفراد الذين يتواجدون في ذات الظروف يجب أن يتعاملوا على قدم المساواة دونما تفرقة أو محاباة، كما وتذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر، إلى القول أن مبدأ المساواة غدا في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المكافئة التي لا تميز فيها بيم المراكز القانونية المتماثلة.

ومن الواضح من النصوص السابقة أن مبدأ المساواة أمام الضرائب مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون أي مساواة المواطنين أمام القانون وأن العدالة الضريبية ليست سوى وجه للعدالة الاجتماعية.

إن المساواة لا تقتصر فقط على فرض الضريبة، لكنها تشمل أيضاً على الإعفاء منها، ويؤدي ذلك، أنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المماثلة سواء لإخضاعهم لضريبة ما أو لإعفائهم منها، ولا يتنافى مع مبدأ المساواة تقرير إعفاء لذوي الدخل المنخفضة أو المحدودة من أداء الضرائب أو تقرير قاعدة الضريبة التصاعديّة وما يتضمنه من ارتفاع في نسبة الضريبة طردياً كلما زاد الدخل ما دامت هذه القاعدة تطبق على جميع الأفراد المتماثلين في مراكزهم الاقتصادية دون تمييز بين شخص وآخر¹.

¹ - عادل العلي، المرجع السابق، ص 194-195.

2- مفهوم العدالة الضريبية

العدالة الضريبية معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لأراء الكاتب والزمان والمكان الذي يكتب فيه، وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعترها من الصعاب ما يعترى أي محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال.

ورغم هذه الصعاب بل من اجل هذه الصعاب قنع علماء المالية بأن يتم مفهوم العدالة الضريبية وفقا لأيديولوجيات المجتمع وتقاليد، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية¹ يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.

إذن فالعدالة عي هدف من أهداف الضريبة، وبين مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة، فالعدالة كركن من أركان الضريبة يقصد به مساهمة أفراد المجتمع في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية²، فيجب على الخاضعين للضريبة كأفراد لن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل.

أما العدالة كههدف من أهداف الضريبة فهي تعني إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تكثف الثروات بيد فئة معينة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو تطبيق التصاعد بالضرائب، والعدالة الضريبية لها وجهان، العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية:

¹ - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو الدوح، المرجع السابق، ص 212-213.

² - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، المرجع السابق، ص 214.

*** العدالة الأفقية**

تعني مقابلة دافعي الضريبة، ذوي القدرات المتساوية - اللذين لهم نفس الدخل - بمعدلات ضريبية متساوية، بحيث يدفعون نفس المقدار من الضريبة.

*** العدالة الرأسية أو العمودية**

تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية " الذين تختلف دخول بعضهم عن بعض" بمعدلات ضريبية غير متساوية، بحيث يتباين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر حسب قدرة كل منهم على الدفع.

فكما أن الضريبة يجب أن تكون وافرة في حصيلتها، يجب أن تكون عادلة في فرضها، لان العدالة شرط أساسي لكل إصلاح يقوم على تحقيق العدالة لاجتماعية وحتى نكون حصيلة الضريبة وافرة، لا بد من أن يكون مطرحها شاملا لجميع المصادر¹.

الفرع الرابع: صور الإخلال بسياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية

كما ذكرنا أنفا من صور الإخلال بسياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة و العدالة الضريبية، نجد أولا عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية، و ثانيا كثرة الإعفاءات الضريبية وعلاقتها بالتهرب الضريبي وكيف تعد من المعوقات التي تحد من عمليات التحصيل الضريبي.

أولا: عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية

كما قلنا سابق بأن الإعفاء الضريبي يتسم بمبدأ المساواة، فيوجه إلى الفئات التي تستحقه، بمعنى لا يجوز إعفاء فئة وإبقاء الإعفاء الضريبي على فئة أخرى.

¹ - حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، ص 68.

رغم ذلك فالنظام الجبائي الجزائري يعاني من غياب لمبدأ المساواة الضريبية، حيث يدفع الموظف ضريبة على الدخل قبل أن يتم قبض هذا الدخل، في حين لا تفرض الضرائب على الشركات الأجنبية المستثمرة على أرض الوطن، وهذا بهدف المساهمة في التنمية الوطنية لكن نجد في الكثير من الأحيان إفلاس هذه الشركات من جهة ومن جهة أخرى هذا التصرف هو بمثابة تشجيعا لانتهاج الكثير للغش والتهرب الضريبي.

بعض الإعفاءات الضريبية لا تأتي بالكثير من الفوائد مثالها نجده في الإعفاءات على أصحاب الفنادق والمطاعم السياحية، فهي الحوافز لا تساهم بدور مهم في تنمية قطاع السياحة، كما هو الحال في مثال آخر يفنقر لمبدأ المساواة والعدالة بالضريبة نجد الإعفاءات الخاصة بفئة الدبلوماسيين والقنصلين، وإرضاء لهذا السلك الذي دخله الأضعاف المضاعفة لدخل العامل البسيط الذي تفرض عليه ضريبة الدخل إجباريا وماذا... قبل الاستمتاع بدخله الشهري.

ثانيا: علاقة الغش الضريبي بكثرة الإعفاءات الضريبية

إن كثرة الإعفاءات الضريبية وبدون دراسة مسبقة على الأشخاص والشركات تؤدي إلى التجنب والغش الضريبي، وهذا بطبيعة الحال هو خرق لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية،

فقد يستعمل المكلف بالضريبة إما طرق مشروعة بالتجنب الضريبي باستغلال الثغرات القانونية وإما بطرق غير مشروعة مثل التحايل والتصريحات الكاذبة، وأعمال تدليسية¹.

¹ - المادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "عند القيام بالأعمال التدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. لا يمكن أن تنقل هذه الزيادة عم 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب 100%.

تشكل الضريبة عبئا على دافعها، وعلى ذلك فهو يعمل على التحايل من أجل عدم دفعها بما بالتخلص من أدائها، أي أن المكلف بها قانونا يقوم بالتحايل على دفعها أو نقل عبئها إلى شخص آخر ويكون التخلص من الضريبة في صورتين، الصورة الأولى هي أن التخلص من الضريبة لا يكون منافيا للقواعد القانونية وهي ما نسميه التجنب الضريبي، والصورة الثانية هي التنصل من دفع الضريبة بمخالفة القواعد القانونية وهو ما يعبر عنه بالغش الضريبي¹.

المطلب الثالث: التقادم الضريبي

من المعروف أن التقادم هو أحد أسباب انقضاء الالتزام يوجه إلى الحق الموضوع فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة التي حددها القانون، بعكس التقادم في القانون الإجرائي الذي يؤدي إلى الحق الإجرائي فيؤدي إلى سقوط الإجراءات دون مساس بالحق الموضوعي وشتان يسن هذا وذاك، فقد يسقط الحق الإجرائي وفقا

تطبق نسبة 100% كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر. يقصد بالأعمال التدليسية، خاصة:

(أ)- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

(ب)- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة الاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

(ج)- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة النشاطات التي تم إقفال حساباتها.

(د)- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أما تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

(ه)- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

(و)- ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي .

¹ - يوسف فاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر، ص 105.

للمواعيد الإجرائية دون مساس بالحق الموضوعي، الذي يبقى خاضعا في انقضاءه للمواعيد المقررة في القانون المدني¹.

الفرع الأول: التقادم في تحصيل الضريبة

منح المشرع لإدارة الضرائب آجال محددة لتحصيل مستحققاتها من المكلف بالضريبة خلال أربعة (04) سنوات، حتى لا تكون عرضة للتقادم الضريبي.

نصت المواد 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² و159 من قانون الإجراءات الجبائية³ و المادة 311 من القانون المدني⁴ على أنه في حالة عدم

¹ - سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 108.

² - المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "1- مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327، يحدد الأجل للإدارة بأربع سنوات (04) للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

و فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم السالف الذكر، اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

و فيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتبطت أثناءها المخالفة، غير أنه، لا يجوز في أي الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة لقيامها بتأسيس الحقوق التي كانت محل المخالفة، يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها، أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده

2- يمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعية في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات على أن يبتدىء هذا الأجل في هذه الحالة اعتبارا من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسمها".

³ - المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية: "يقلد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة، طيلة أربع (04) سنوات متتالية، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المراجعة وتسقط كل دعوى يبشرونها ضد المكلف بالضريبة.

إن تبليغ أحد السندات المتابعة، سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحائز أو حجزا أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات المنصوص عليه أعلاه يستبدل أليا بتقادم مدني".

⁴ - المادة 311 من القانون المدني: "تتقادم بأربع سنوات الضرائب، والرسوم المستحقة للدولة ويبدأ سريان التقادم والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها وفي الرسوم المستحقة عن الأوراق القضائية من تاريخ انتهاء المرافعة في الدعوى أو من تاريخ تحريرها إذا لم تحصل مرافعة.

اتخاذ الإدارة الضريبية أية تدابير أو إجراءات قانونية لتحصيل ضرائبها من المكلفين بالضريبة طيلة الأربع سنوات، فيحصل هنا تقادم لتحصيل هذه الضرائب، حيث يبدأ حساب سريان التقادم من يوم وجوب تحصيل الضريبة المفروضة على المكلف بها، وبالتالي تتقادم دعوى التحصيل بتوفر شروطها، إلا أن هذا التقدم يمكنكم توقيف آجاله إذا ما أقدمت الإدارة الضريبية على انتهاج بعض التدابير كإخطار أو الإشعار للغير الحائز أو الحجز.

الفرع الثاني: بداية سريان التقادم

1- مدة التقادم

حددت المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية قواعد حساب التقادم والتي

تكون كما يلي:

- يبدأ أجل التقادم في وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيه فرض الرسوم على المداخيل.
- يبدأ أجل التقادم في وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.
- غير أنه يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.
- كما يتاح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها.

ويتقادم بأربع سنوات أيضاً الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها.

ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام الواردة في القوانين الخاصة.

2- القاعدة العامة

القاعدة العامة في التقادم الضريبي سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، حقوق الطابع، الرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل أنها تتقادم بمرور أربع (04) سنوات، ويمكن أن يمدد هذا الأجل إلى سنتين في حالة ثبوت ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية، أما عن بداية سريان مدة الأربع سنوات فإنها تختلف من ضريبة إلى أخرى كما يلي:

أ- بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يحدد الأجل المتاح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية¹.

يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التيتم فيها فرض الرسوم على المداخل، أما بالنسبة للغرامات فإن أجل التقادم يبدأ اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت فيها المخالفة.

ب- بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال : تتقادم دعوى الإدارة بأربع (04) سنوات من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم.

ج- بالنسبة لطلب حقوق التسجيل: يكون التقادم ابتداءً من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى التحريات لاحقة، أما بالنسبة للغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل يسري هذا التقادم من اليوم الذي يتمكن فيه

¹ - المواد 106-136 من قانون الإجراءات الجبائية.

الأعوان من إثبات المخالفات بعد الإطلاع على كل عقد للتسجيل، أو من تقديم الفهارس لهم للتأشير عليها.

د- بالنسبة لحقوق الطابع: يحدد الآجال الذي تتقدم فيه دعوى الإدارة في مجال حقوق الطابع بأربع (01) سنوات من أجل تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها.

أما بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق، يسري التقادم ابتداء من اليوم الذي ارتكبت فيه المخالفات، غير أنه في حالة ما إذا قام المكلف أو المدين بالضريبة بمحاولة يقصد وراءها إخفاء الحقوق أو أية مخالفة أخرى، فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات.

هـ- بالنسبة للضرائب غير المباشرة: يبدأ سريان التقادم ابتداء من تاريخ استحقاق الحقوق وذلك من أجل تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

3- الاستثناءات التي ترد على القاعدة العامة

وخروجا عن القاعدة العامة فإن أجل التقادم يكون عشر (10) سنوات بالنسبة

لحقوق التسجيل كما يلي:

- حقوق تسجيل الشركات التي أغفل جزء منها يسري هذا الميعاد من يوم التسجيل.
- حقوق تسجيل الشركات غير المصرح بها يسري هذا الميعاد ابتداء من يوم فتح الشركة.

بالنسبة لهذين النوعين من حقوق التسجيل يمكن أن تخفض هذه المدة إلى أربع (04) سنوات ابتداء من يوم تسجيل محرر أو تصريح يبين بالضبط تاريخ ومكان وفاة الموروث وكذا اسم وعنوان أحد ذوي الحقوق على الأقل.

- دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بدين ابتداء من يوم التصريح بالشركة.

- دعوى صورية الدين المراد خصمه من التركة يسري هذا الميعاد من يوم تسجيل التركة
- دعوى تحصيل الحقوق المستحقة اثر بيان غير صحيح لرابطة القرابة في عهد الهبة أو عدد الأولاد في التصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة¹.

الفرع الثالث: حالات وقف وقطع التقادم

- قد تقف مدة التقادم أو تنقطع لأحد الأسباب التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وتبدو التفرقة بين وقف التقادم وانقطاعه من حيث احتساب مدة التقادم.
- ففي حالة وقف التقادم تضاف المدة السابقة على الوقف إلى المدة التي تبدأ بعد زوال سبب الوقف ومن مجموعهما تحتسب مدة التقادم التي نص عليها القانون.
- أما في حالة انقطاع التقادم فلا تحتسب المدة السابقة على قيام سبب الانقطاع وإنما تبدأ مدة جديدة تسري اعتباراً من زوال سبب الانقطاع².

1- الأسباب العامة لقطع التقادم

- ينقطع التقادم المسقط حسب المادتين 117 و118 من قانون المدني كما يلي:
- المطالبة القضائية.
- الطلب الذي يقدمه الدائن في تفليسة المدين.
- إقرار المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمناً³.

¹- زناتي فريدة، المرجع السابق، ص 128-129.

²- سنية أحمد يوسف، المرجع السابق، ص 110

³- المادة 117 من القانون المدني الجزائري: "ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة بالتنبيه أو بالحجز، وبالطالب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليسة المدين أو في توزيع أو بأي عمل يقوم به الدائن أثناء مرافعة لإثبات حقه.

- المادة 118 منه: "ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمناً. ويعتبر إقراراً ضمناً أن يترك المدين تحت يد الدائن مالا له رهوناً رهناً حيازياً تأميناً لوفاء الدين

2- الأسباب القطع التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية

وفقا للأحكام المواد 112-140 من قانون الإجراءات الجبائية تكون أسباب

الوقف كما يلي:

- الطلبات المبلغة.
- دفع تسبيقات على الحساب.
- المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.
- تبليغ النتائج المحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة.
- تبليغ سند التحصيل.

تسري هذه الأسباب على الضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق الطابع، حقوق التسجيل، وعلى الضرائب غير المباشرة¹.

نستخلص مما سبق أن عملية التحصيل الضريبي هي بمثابة العملية النهائية لسلسلة العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لاستقاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وهي كذلك من أهم العمليات التي تدرج تحت لواء إدارات الدولة في جمع أموالها، فجميع دول العالم تقوم بعملية التحصيل الضريبي بأنواعها سواء عن طريق التحصيل الودي أو التحصيل الجبري عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة بدفع مستحقته،

¹ المادة 140 من قانون الإجراءات الجبائية: "يوقف التقادم في مجال الضرائب غير المباشرة بما يأتي: الطلبات المبلغة.

- دفع تسبيقات على الحساب.
 - المحاضر المعدة حسب القواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.
 - الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبيها.
 - إيداع عريضة قصد الحصول على تخفيض العقوبات.
 - كل عمل آخر موقوف للتقادم وخاضع للقانون العام.
- كما أن تبليغ السند التنفيذي المذكور في المادة 487 من قانون الضرائب غير المباشرة، يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.

وطريق التحصيل الجبري هو بمثابة فشل الطريق الودي الذي سلكته الإدارة الضريبية في تحصيل أموالها.

أوكل المشرع مهمة تحصيل دين الضرائب للإدارة الضرائب، فنظم جميع الإجراءات المتعلقة بتحديد الدين الضريبي وتصفيته وإجراءات وضمائنات تحصيله في مختلف القوانين منها قانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل وقانون الطابع إضافة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فعدم استجابة المكلف بالضريبة لتحصيل دينه، يقع على الإدارة الضريبية استعمال طرق جبرية لتحصيل ضرائبها بعد تنبيهه وإشعاره، فالحجز على أموال المكلف ثم بيعها في المزاد العلني بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب، كلها أساليب قانونية لكن في المقابل قد تكون مجحفة في حق المكلف بالضريبة لأنه يمثل الطرف الضعيف في المعادلة الضريبية التي تكون في قبضة الإدارة الضريبية.

الباب الثاني :

الجهات المختصة بالرقابة القضائية

في منازعات التحصيل الضريبي

يتميز النزاع الضريبي بخصوصية عن غيره من النزاعات، فهذا النزاع يستلزم وجود طعن إداري مسبق أمام الإدارة الضريبية وهو كمرحلة أولية وإجبارية للنزاع، حيث يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الإدارية كإجراء اختياري، لينتقل إلى الطعن القضائي أمام القاضي الإداري.

والطعن الإداري أمام الإدارة الضريبية هو إجراء سابق وشرط ضروري لقبول الطعن القضائي، وعليه تتكون مرحلة الطعن الإداري المسبق بمجموعة من القواعد الإجرائية أمام إدارة الضرائب لفحص والنظر في الاعتراضات والشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث ترسل الشكاوى النزاعية للإدارة الضريبية مهما كان نوع الضرائب والرسوم وتخضع لجميع الإجراءات المتعلقة بتقديم الشكاوى.

كما يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار الصادر عن الإدارة الضريبية والمتمثلة في مدير كبريات المؤسسات أو المدير لولائي للضرائب أو رئيس الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى تقديم طعن على مستوى اللجان الإدارية (الفصل الأول).

إذا لم يتوصل المكلف بالضريبة إلى حل بعد استفاد طرق الطعن أمام الإدارة الضريبية وأمام اللجان الإدارية، يمكن طرح النزاع القائم أما القضاء، عن طريق رفع دعوى قضائية، أمام المحاكم الابتدائية، ليواصل استئنافه أمام مجلس الدولة (الفصل الثاني).

الفصل الأول:

شروط تحريك الرقابة القضائية

يرتكز النظام الضريبي الجزائري على تصريح المكلف بالضريبة بدخله أو برقم أعماله مما يؤدي إلى إشراك فعلي لنسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة في كيفية فرض الضريبة، بالمقابل ولضمان فعالية هذا النظام، نهى التشريع عن تعدد التحقيقات والمراقبات، وذلك بإلزام المكلف بالضريبة بمراقبة تصريحاته بوثائق وإثباتات دقيقة.

و من هذا المنطلق، تشكل الرقابة نقطة بداية النزاع الجبائي حيث تظهر النقائص الموجودة في التصريحات التي تمثل المصدر الأول للنزاعات بين الإدارة الضريبية والمدينين بالضريبة، طبقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية من الناحية القانونية، يجب أولاً تقديم النزاعات أمام الإدارة الضريبية لإيجاد حلول لها ضمن القواعد الصارمة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية لضمان أفضل لحقوق المكلف بالضريبة، فهذا إجراء ودي وسريع (المبحث الأول).

لكن في حالة استمرار النزاع يمنح التشريع الجبائي طرق أخرى للمكلف بالضريبة تتمثل في الطعن أمام اللجان، والتي بدورها توازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بهدف إبقاء النزاع في مرحلته الإدارية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: إلزامية التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية

التظلم الإداري أو الطعن الإداري هو بمثابة شرط إلزامي وإجباري في هذه المرحلة، فهو وسيلة لحل النزاع ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في منازعات التحصيل الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء، وهذا ما نصت عليه المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن الحكم التشريعي أو تنظيمي¹.

إضافة إلى ذلك، هذا التظلم هو طريقة لفتح الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فهو ملزم للمكلف بالضريبة قبل اللجوء للمرحلة القضائية، فهو كذلك يعزز الثقة ويوطد العلاقة الضريبية التي يمثلها كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

وعليه سوف نقوم بتطرق لمفهوم التظلم الإداري، محتواه وآجاله القانونية في النقاط الآتية.

المطلب الأول: المرحلة الإدارية كحل لتسوية منازعات التحصيل الضريبي

من الحلول البديلة لحل منازعات التحصيل الضريبي، قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، تقديم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة.

تعتبر الشكاية أو تقيم الطلب من الآليات المنصوص عليها قانوناً لتسوية الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وقد أقر على إلزاميتها المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية، من أجل التوصل لتسوية ودية،

¹ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبذلك تظهر فعالية هذا الإجراء من خلال تقليل العبء على القضاء وفتح الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

فهي من الإجراءات الواجبة إتباعها قبل اللجوء إلى القضاء، وإلزاميتها حيث في حالة عدم احترامها ترفض الدعوى شكلا و إجراءات اختيارية يتم ترك الأمر للمعني بالضريبة القيام بها أو تركها ورفع الدعوى للقضاء.

إذا كان المشرع الجزائري في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹، قد جعل التظلم جوازي على كافة المستويات وسواء تعلق المر بقرار مركزي أو قرار ولائي أو قرار بلدي أو قرار صادر عن مؤسسة إدارية، فإنه وعلى صعيد المنازعات الضريبية ظل التظلم إجراء وجوبيا، وهذا مراعاة منه للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات، وقد وصف البعض الشكوى الموجهة لإدارة الضرائب على أنها وسيلة حوار كما قلنا سابقا بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنه المشرع لتحقيق غايتين أولاهما تجنب إغراق الجهات القضائية بكم كبير من الدعاوى، وثانيهما استمرار الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب².

الفرع الأول: الطبيعة القانونية لشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

إن الطبيعة القانونية للشكاية في منازعات التحصيل الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله النصوص من ذاتية خاصة يتفرد بها عن القوانين الأخرى إذ ينبنى على مبدئين أساسيين المنظمة للضرائب وهو قانون المالية، إضافة إلى القانون المطبق في القوانين الضريبية والتي تعد فرعا من فروع القانون العام، الذي ينظم نشاطه الدولة وعلاقتها بالفرد، تعني الشكاية أو الاعتراض في مفهومها العام

¹ - المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يحدد آجال الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي، أو من تاريخ نشر القرار الجماعي أو التنظيمي".

² - عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص364.

التشكي، وهذا ما يجعل الإدارة تراجع موقفها بالإيجاب أو تظل متشبثة برأيها¹، إذ نعتبر فكرة اللجوء إلى الإدارة قبل عرض النزاع على القضاء مألوفة في النزاع الإداري سواء تعلق الأمر في بمنازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي .

هذا ما أقرته المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فهي من النظام العام إلا ما استثناه القانون ويمكن إثارتها من طرف القاضي، هذا ما قضى به مجلس الدولة من خلال القرار رقم 7240- الغرفة الثانية-²: "المواد 169-169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية و337-344 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية، التظلم المسبق في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام.

رفع الدعوى مباشرة دون استثناء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا.

وعليه:

في الشكل: حيث أنه بالرجوع إلى الملف يظهر أن تبليغ القرار المستأنف فيه للمستأنفة تم في 30-07-2000 وأن الاستئناف سجل بتاريخ 26-08-2000 أي خلل الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية كما جاء مستوفيا للأشكال القانونية لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

في الموضوع: حيث أن المستأنف نزاع في القرار المستأنف فيه مثيرا دافعين أحدهما شكلي والثاني يخص الموضوع.

¹ - إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، القانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران2، 2015-2016، ص 114.

² - طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، ط2 و2007، ص 146-147.

حيث أن الرجوع على القانون المذكور في المادتين 169 و169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق.

و لكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون.

الفرع الثاني: إجراءات تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي

قبل أن يقدم المكلف بالضريبة في الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية أمام القضاء، وجب عليه القانون إلزامية تقديم شكواه، فلا تقبل الدعوى القضائية في نازعات التحصيل الضريبي ما لم تكن مسبقة وجوبا بالشكاية يرفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، وفق الشروط التالية:

أولاً: الشروط المتعلقة بالمشتكي

إن الشكاية يقدمها المكلف بالضريبة ومن فرضت عليه، والذي تتوافر فيه الصفة القانونية، لأنه في غياب هذا الشرط لا يقبل تظلم لعدم وجود مركز قانوني يسمح له بتقديم شكواه، فقانون الإجراءات الجبائية ومن خلال المادة 73 منه أقرت ذلك¹، إضافة إلى تقديم الشكاية من الممثل القانوني للشركات أو وكيل يتصرف باسم المكلف بالضريبة¹.

¹ - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية: "1- يجب أن الشكاوى فردية غير انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.

إضافة إلى الصفة يجب توافر المصلحة لقبول الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي، فالمكلف بالضريبة صاحب الصفة يجب أن تكون له مصلحة في رفع شكواه والاعتراض ضد قرار التحصيل أو الاعتراض أمام إجراءات المتابعة وغيره من منازعات التحصيل الضريبي، إلا أنه وفي المادة الضريبية المصلحة تتميز بثلاث خصائص أساسية²:

- مصلحة شخصية: أي تتصف بنوع من الفردية كأصل عام، واستثناء يجوز للمكافين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، وهو ما نصت عليه المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية سالفة الذكر.

- مصلحة مادية وفورية: لا تقبل الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي إلا إذا وجدت مصلحة مادية يكون موضوعها إلغاء لإجراء من إجراءات المتابعة كغلق المحل التجاري أو استرداد للأشياء المحجوزة أو الاستفادة من تخفيض جزئي، ولا يمكن ان

2- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

3- يجب تقديم الشكاوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

4- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكاوى:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي

تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع..

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

- توقيع صاحبها باليد.

¹ - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكاوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلّمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع والإجراءات التسجيل.

يتعين على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا.

غير انه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجزاء المؤسسة المعنية والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكاوى.

² - اخلف حسناء، المرجع السابق، ص 136.

يكون النزاع في المجال التحصيل الضريبي إلا بعد الانتقال من التحصيل الودي إلى التحصيل الجبري.

ثانيا: الشروط المتعلقة بالشكل والموضوع

أكد المشرع الجبائي على توافر الشروط الشكلية والموضوعية والتي نستهلنا كما يلي:

أ- الشروط الشكلية

أوجب المشرع الجزائري في تقديم التظلم الإداري أن يكون في شكل معين وأن يحتوي على بيانات ومعلومات تقوم الإدارة الضريبية بتحقيق فيها، ووفقا للأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية حدد المشرع الشروط الشكلية الواجب توافرها لقبول التظلم الإداري المسبق شكلا وتمثل فيما يلي:

1- أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام، أي أن تقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب وبصفة فردية طالبا إما¹:

- الاعتراض على إجراءات المتابعة.

- الاعتراض على التحصيل القسري.

- طلب إرجاء الدفع.

- طلب استرجاع المحجوزات.

ولكن كاستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة التضامن SNC .

2- أن تقدم الشكاوى منفردة عن كل قضية، ومعناه أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة وتضم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم، أو متضمنة نوعين من الطلبات كالإعفاء

¹ - المادة 153 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.

3- أن تتضمن وهذا تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية نذكر منها نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، بحيث يمكن إرفاق مع الشكوى سند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين الضريبة محل النزاع¹.

4- أما فيما يخص المكلفين المقيمين خارج الجزائر والذين يتقدمون بالشكاوى على مدير الضرائب للولاية، فإنه يجب عليهم اختيار موطن في الجزائر على أساس أن كل المؤسسات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار، وهذا ما أكدته المادة 75 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية².

5- تقدم الشكوى على ورق عادي حيث لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع.

6- شرط أن تودع الشكوى بخط يد الشاكي إلا في حالة حصول الوكيل على وكالة قانونية طبقاً لأحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يمكنه إعطاء الشكوى مكانه ويعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين في قائمة المحامين

ب- الشروط المتعلقة بالموضوع

أوجب المشرع على المشتكي مراعاة الشروط الواجب توافرها في الشكاية، ولاسيما الشروط الموضوعية، وعليه تحتوي الشروط الموضوعية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي على عرض لطلبات والدفع.

¹ - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 14-15.

² - المادة 75 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية: "ويجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخرج أن يتخذ موطناً له في الجزائر.

- بالنسبة لطلبات

بناء على ما جاءت به المادة 153 و154 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الطلبات التي يتم تقديمها من طرف المكلف بالضريبة في مثل هذه الأنواع من المنازعات تشتمل على ما يلي¹:

- الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل، يعني وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرطاً أساسياً لقبول الاعتراض، كعدم احترام الآجال من قبل الإدارة الضريبية، أو عدم احترام اختصاص العون المباشر لإجراءات المتابعة.

- الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها وهو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل.

- طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وهذا صفي حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية، ويجب أن يدعم طلبه بكل ووسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار كعدم تلقيه الإنذار بالتسديد.

- بالنسبة للدفع

إن الدفع في مجال المنازعات الضريبية هي عبارة عن حجج ومبررات ووقائع قانونية التي تدعم الشكاوى مع تقديم أدلة الإثبات والتي يقع عبء إثباتها على المكلف في حالة إذ ما أراد الاعتراض في إجراء المتابعة، ويقصد بها كذلك الأسباب التي أدت بالمكلف بالضريبة بتقديم شكواه إلى المدير الولائي للضرائب والتي دفعته إلى عدم قبول إجراءات المتابعة المتخذة في حقه.

ثالثاً: الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكاية

لقد نظم المشرع الجزائري طريقة تقديم الاحتجاجات وكذا المهل الممنوحة لذلك، فقد قرر قانون الإجراءات الجبائية ضرورة احترام الاحتجاجات والاعتراضات

¹- اخلف حسناء، المرجع السابق، ص 142-143.

وتقديمها في الآجل المحددة قانوناً، وأوجب كذلك إرسال الشكاوى المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي إلى الإدارة الضريبية في حدود الآجال التالية¹:

- تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراءات المتابعة تحت طائلة البطلان في اجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الأول للإجراء المحتج عليه.

- تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة.

- تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل طلب إرجاء الدفع تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها جدول التحصيل أو الأحداث الموجهة لهذه الشكاوى.

- تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل طلب استرداد الأشياء المحجوزة تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن طلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

المطلب الثاني: دراسة التظلم أو الشكاوى واتخاذ القرار

لابد من توافر الشروط الشكلية والموضوعية لتقديم التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية، إضافة إلى الآجال القانونية التي وضحتها قانون الإجراءات الجبائية، لذلك سوف ننتقل إلى مرحلة دراسة هذا التظلم، وبالطبع النظر في القرار المتخذ من طرف مدير الولائي للضرائب.

الفرع الأول: التحقيق في التظلم الإداري

يعتبر التحقيق أساس القرار المتخذ ضمن مرحلة عرض النزاع على الإدارة الضريبية، حيث أن المشرع الجبائي ضبط كل الإجراءات الخاصة بالتحقيق في

¹ - احمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة، محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 45، قالمة، 2015-2016، ص 24.

الشكاية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة سواء كانت منازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي. وعليه عملية التحقيق تمر بمرحلتين هما:

أولاً: استقبال وفحص الشكاية

تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب، أو عن طريق البريد، حيث تقوم المصلحة المكلفة بمنازعات التحصيل الضريبي بتسجيل الشكاية في سجل خاص بالشكاوى وبالمقابل يتم منح المعني وصل الاستلام، يتم تسجيل المعطيات التالية:

- تحديد صفة المكلف بالضريبة.

- تاريخ تقديم الشكاوى.

- طبيعة إجراء المتابعة وموضوعه.

- طبيعة المحجوزات العقارية والمنقولة.

- تاريخ التحصيل أو الاستحقاق.

- تسجيل طلب إرجاء الدفع في حالة طلب المكلف¹.

يتم فحص الشكاية من قبل أعوان الإدارة حيث يتم دراستها من الجانب الشكلي، ففي حالة وجود عيب شكلي فإن الإدارة الضريبية ترسل عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام للمكلف بالضريبة في أجل 30 يوماً اعتباراً من تاريخ استلام الرسالة من طرف لمعني من أجل تصحيحها².

¹ - اخلف حسناء، المرجع السابق، 148-149.

² - المرجع السابق، ص 149.

ثانيا: عملية التحقيق

بالنسبة للشكاوى المقبولة يعمل المدير الولائي للضرائب فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتول هذه المهمة، كما يستطيع المفتش ان يرسل ملخص الشكاوى إلى الرئيس المجلس الشعبي البلدي للإبداء رأيه خلال 15 يوما. كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاوى من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، ثم يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئي يتضمن الحلول المقترحة، وعند الانتهاء منه يرسله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب¹.

الفرع الثاني: البت في التظلم

جاءت أحكام القانون الجبائي صريحة وواضحة من خلال كيفية الفصل في الشكاوى وكذا الجهة المخول لها بالفصل، وأخيرا آجال الفصل في الشكاوى.

أولا: الجهة المخولة لها بالبت في الفصل في الشكاوى

وفقا لأحكام المواد 76 و172 من قانون الإجراءات الجبائية فإن سلطة البت والفصل في الشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة تعود إلى كل من مدير الولائي للضرائب ورئيس المركز والمركز الجوارى للضرائب²، ومدير كبريات المؤسسات لكل اختصاصه حسب نسبة الضرائب المفروضة.

¹ - احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 92-93.

² - المادة 76 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية: "يبت المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالاختصاص كل منهم في أجل سنة (06) أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما حدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

و يقلص هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة.

1- مجال اختصاص البت في الشكوى

أ- مجال اختصاص البت بالنسبة للمدير الولائي للضرائب

يبت رؤساء مراكز الضرائب وورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى.

ويبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصه في أجل ستة (6) أشهر، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للشكاوى التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، ويقص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ودون المساس بأحكام المادة 79 من ذات القانون، يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي.

وعليه يمارس مدير الضرائب باسم مدير الضرائب لولاية صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية والتي يقل أو يساوي مبلغها 200.000.000 دج أما فيما يخص الشكاوى التي تفوق هذا المبلغ ترسل إلى الإدارة المركزية من أجل أخذ بالرأي موافق لهل طبقاً لحكام المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية معدل بموجب قانون المالية 2021¹.

¹ - المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية: 1- " يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائتي مليون دينار (200.000.000 دج). تقدر عتبة اختصاص الإدارة حسب المعايير المحددة بموجب أحكام المادة 4/77 .

ب- مجال اختصاص رئيس مركز الضرائب

يبت باسم مدير الضرائب للضرائب في الشكاوى النزاعية وفي طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة التابع لاختصاص مركزه¹.

ومن بين صلاحياته إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي خمسين مليون (50.000.000 دج)².

ج- بالنسبة لرئيس المركز الجوّاري

يبت باسم المدير الولائي للضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، حيث يختص بإصدار القرارات النزاعية التي يقل مبلغها أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، كما يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام³.

د- بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات

يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تقديم الشكوى، عندما تتعلق هذه الأخيرة

¹ - انظر الملاحق آخر الأطروحة.

² - المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية: "مع مراعاة أحكام المادة 78 من هذا القانون، يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه. يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أو يساويها.

³ - المادة 77 / 3-5: "مع مراعاة أحكام المادة 78 من هذا القانون، يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه. يمارس رئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

5 - يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها. يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

بالقضايا التي تفوق مبالغها أربعمئة مليون دينار (400.000.000 دج)،¹ و يجب على مدير هذه المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية على أن يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر.

2- سلطة التفويض

نصت المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يمكن لمدير الولائي للضرائب أن يفوض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، من خلال مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

كما يمكن لرئيس مركز الضرائب ورئيس الجوارى للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم².

كما نصت المادة 172 من نفس القانون أنه يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في كل النزاعات للأعوان الخاضعين لسلطته³، حيث تحدد شروط المنح من خلال مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

¹ المادة 172 / 5 من ذات القانون: "يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين في المادة 160 من هذا القانون، في أجل ستة (06) لأشهر ابتداء من تاريخ تقديمها. عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات أربعمئة (400.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، وفي هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر.

² المادة 78 من نفس قانون: "يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب. يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعيين تحت سلطتهما.

تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب.

³ المادة 172/6 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته، وتحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من مدير العام للضرائب.

ثانياً: أجال البت في التظلم

يحدد آجال البت في الشكوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب بستة (06) أشهر، ويمكن أن يمدد إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا النزاعية والتي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، كما يمكن أن يقلص هذا الآجال إلى شهرين (02) بالنسبة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية، كما يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لكل حسب اختصاصه في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تسليم الشكوى.

كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يبت في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

الفرع الثالث: صدور القرار وتبليغه**أولاً: محتوى القرار**

تصدر الجهة الإدارية المختصة إما قرار الرفض لطلبات الشاكي أو قرار القبول فالإدارة الضريبية هي الجهة المؤهلة قانوناً لإصدار القرارات الخاصة بالنزاعات الضريبية في إطار عملياتها الجبائية وعليه فهذه القرارات تكون على الشكل التالي:

1- حالة القبول

يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يتخذ قرار القبول الكلي، أي الإعفاء أو التخفيض الكلي للضريبة محل النزاع.

ويمكنه أيضاً أن يقبل الشكوى جزئياً، أي الشاكي لا يحصل إلا على تخفيض جزئي للضريبة.

ولما يتخذ مدير الضرائب بالولاية قراراً بالتخفيض الكلي أو الجزئي، فإنه يأمر بالتخفيض، ويحرر قراراً يوجه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الأخير

من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلا من المكلف بالضريبة¹.

2- حالة الرفض

يكون الرفض الكلي للشكوى وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلبات الشاكي، كما يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة في اتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة².

ثانيا: تبليغ القرار

عندما تتخذ الإدارة قرارها فغنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي اختاره، ففي فرنسا اعتبر تبليغ القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام ويجب احترامه حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام الرأي المتضمن تبليغ الرأي³، إذن تبليغ قرارات المدير الولائي للضرائب للمعني أو وكيله بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، هذا التاريخ يعين الاعتبار لحساب أجل الطعن في القرار الولائي أما لجنة الطعن الإدارية⁴.
و قد لاحظ الأستاذ أمزيان عزيز أن هناك مشاكل عملية كثيرة ناتجة عن اعتماد أسلوب التبليغ بواسطة البريد، إذ أن نسبة لا تقل عن 90 بالمائة من الرسائل ترجع

¹ - احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 100

² - زاقي دارين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2016-2017، ص 32.

³ - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 28.

⁴ - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 369-370.

لإدارة الضرائب لسبب أو آخر¹، الأمر الذي يعقد وضعية الإثبات بالنسبة للإدارة، وعليه اقترح الأستاذ تعيين أعوان تابعين للإدارة يكلفون أساساً بالتبليغ.

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 22.

المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية

تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية للطعن، قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية، وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفون بالضريبة أو من الإدارة على حد سواء.

فالمشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة وبين الإدارة الضريبية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك¹.

إن أسلوب اللجوء إلى الطعن أمام اللجنة الإدارية ليس قدرا محتوما على المكلف بالضريبة، وليست وسيلة إجبارية كالشكوى أو التظلم، بل هي وسيلة اختيارية، ومن حق المعني أن يصرف عنها النظر ويتجه إلى القضاء الإداري مباشرة، غير أنه متى اختار إراديا الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه للجنة الإدارية،² وهذا طبقا للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه سوف نقوم بدراسة اختصاصات هذه اللجان وما هي تشكيلتها وكذا طريقة عملها دون أن ننسى بالطبع اختصاصاتها وإجراءات الطعن أمامها، وهذا من خلال مطلبين نتناول في المطلب الأول : تشكيله اللجان واختصاصاتها وإجراءات سير عملها.

وفي المطلب الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية.

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 36.

² - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 370.

المطلب الأول: تكوين اللجان واختصاصاتها وإجراءات سير عملها

توجد ثلاثة لجان إدارية: اللجنة الإدارية الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، واللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال وعليه سوف نقوم أولاً بشرح التشكيلة الخاصة لكل لجنة على حدة ثم بعد ذلك نقوم بدراسة كيفية سير أعمال لجان الطعن .

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

تتشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يكون أعضاؤها كالتالي:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.
- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

حيث يمكن أن تكون هناك تعيينات جديدة إما في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، كما يمكن أن تضم، عند اقتضاء الحاجة خبير موظف يكون له

صوت استشاري، حيث يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

كما يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسرية المهنية المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الولائية

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي².

ثالثاً: إجراءات سير أعمالها

تجتمع اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها³.

¹ - تنص المادة 65 من قانون إجراءات الجبائية على ضرورة احترام السر المهني، ويتعرض لعقوبات كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي لكن ومن جهة أخرى يمنع التدرع بالسرية المهنية أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطالبون بالإطلاع على وثائق المصلحة التي يوجد بحوزتها هذه الأخيرة، وهذا ما نصت عليه المادة 46 من ذات القانون.

² - المادة 81 مكرر الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 81 مكرر الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والرسوم على رقم الأعمال

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية

تنشأ لدى كل مديرية جهوية¹، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حيث تتشكل من الأعضاء التالية:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيساً.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثليه، برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن

تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية والتي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ - المادة 81 مكرر الفقرة 2 من نفس القانون.

ثالثا: إجراءات سير أعمال اللجنة الجهوية للطعن

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها¹.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

أولا: تشكيلة اللجنة المركزية

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية²، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وتكون تشكيلتها كالآتي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.

¹ - المادة 81 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 81 مكرر الفقرة 3 من نفس القانون.

ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية

تقوم هذه اللجنة بدراسة الطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، التي سبق أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي. والقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

ثالثا: إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع. و يمكن للجنة كذلك أن تستمع، لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي¹.

المطلب الثاني: إجراءات التظلم أمام اللجان الإدارية

ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يحق لمقدمي الشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية من أجل الحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإما على الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي، حيث تتدخل هذه اللجان بطلب من المكلف بالضريبة وهنا يظهر أن طرح النزاع على اللجان الإدارية للطعن هو أمر اختياري بالنسبة للمكلف، فهو مخير بإتباعه الإجراء المسبق أو يخطر هذه اللجان أو يباشر الدعوى القضائية

¹ - المادة 81 مكرر الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

وذلك بلجونه إلى الجهات القضائية المختصة، ويكون من فائدة المكلف بدفع الضريبة إتباع الطريق الأول لأنه يستفيد من هذا الإجراء المسبق، وهو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإداري كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثان للشكاية المقدمة له والرجوع عن قراره الول غذا كان لذلك مقتضى¹.

وعليه سوف نتعرض إلى كيفية إخطار لجان الطعن وكذا شروط قبول الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: إخطار لجان الطعن الإدارية

في حالة عدم استجابة المدير الولائي للشكوى أو عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار المدير الولائي للضرائب، له الحق في اللجوء إلى لجان الطعن المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك للحصول إما على²:

- استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها.
- أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وقد نصت المادة القانونية على شرط وحيد فقط هو عدم جواز اللجوء للطعن، أمام هذه اللجان بعد إحالة الأمر إلى المجالس القضائية سواء كانت هذه الإحالة بإخضاع القرار للمحكمة الإدارية من طرف المدير، أو بفعل لجوء المشتكي إلى الهيئة القضائية³.

¹ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 45.

² - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 97.

الفرع الثاني: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية على عدة شروط يجب أن تتوفر في الشكاوى المقدمة إلى مدير الضرائب بالولاية، تلط الشروط يجب أن تتوافر في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة.

كما يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولاً إلى المدير الولائي للضرائب.

وأن لا يكون المكلف بالضريبة قد أحال الأمر على المحاكم الإدارية.

ويجب على المكلف بالضريبة أن يعرض في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن وسائله (دفعه) التي جعلته يعترض على الضريبة المفروضة عليه.

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلباته (استنتاجاته) و في طلبه المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وذلك بأن يحدد بوضوح موضوع الشكوى.

كذلك يجب احترام الآجال لقبول الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة أمام هذه اللجان، والمذكور سابقاً في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: رأي اللجان الإدارية للطعن

أولاً: كيفية تقديم الرأي

تجتمع اللجان الإدارية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها، حيث تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة كاتب، حسب الحالة إلى¹:

¹-المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، ذكرت سابقاً.

- المدير الولائي للضرائب خلال اجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

- إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

و يجب أن تشمل هذه الآراء على البيانات التالية¹:

- ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.

- تاريخ المصادقة.

- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.

- الحثيات عن الوقائع التي بني عليها الرأي، مع تسببيه.

ثانيا: التوقيع على آراء اللجان وتبليغها

تنص القواعد العامة على أن يوقع رئيس الجلسة وكاتبها على نسخة الحكم الأصلية المشتملة على وقائع الدعاوى.

غير أن قانون الضرائب المباشرة ينص على أن يوقع على الآراء التي تصدرها اللجان الرئيس فقط². إذن بعد إصدار الرأي من قبل اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل 10 أيام بالنسبة للجنتي الطعن الولائية والجهوية³، وعشرون (20) يوما بالنسبة للجنة الطعن المركزية، وهذا ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع.

¹- امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 46.

²- فريجة حسين، المرجع السابق، ص 55.

³- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 121.

إضافة إلى ذلك فقد أُلزم المشرع اللجنة بعرض ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع وتقديرات مصلحة الضرائب، ومقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة، كما يتم أيضا تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي يمنح للمكلف الطاعن، وذلك في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة¹.

كما أكدت التعلّيم العامة الخاصة بالمنازعات الضريبية على أن يبلغ المكلف بالضريبة بالقرار في أجل شهر واحد، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب حسب الحالة، وهذا ما أكدته المادة 81 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية².

ثالثا: طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن

بما أن الإجراءات الطعن أمام لجان الإدارية هو إجراء اختياري يسلكه المكلف بالدفع، فهذه اللجان تقوم أساسا بتقديم الرأي في النزاعات المطروحة أمامها، إذن فالإشكال المطروح هنا:

ما الطبيعة القانونية لهذه الآراء؟ وهل هي ملزمة أم غير ملزمة؟

وعليه وللإجابة على هذا التساؤل، نعود للمادة 300 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فهذه الآراء لا تسمو إلى مرتبة القرار ولا تعد الآراء ملزمة.

ولكن بالرجوع إلى نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بهذه اللجان، نجد أن المشرع الضريبي نص على حالة واحدة يمكن فيها لمدير الولائي للضرائب تأجيل أي اللجان، وهب الحالة التي يكون الرأي فيها يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجبائية.

¹ - زاقي دارين، المرجع السابق، ص 50.

² - Instruction générales sur les procédures contentieuses. p58.

وعليه فإنه كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والاستثناء هو ما ورد في الحالة السابقة، هذا بالنسبة للإدارة أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد أراء هذه اللجان ملزمة له بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إذا لم يرضيه ذلك¹.

إن مرحلة التظلم الإداري كأول وسيلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية، فهي طريق مختصر قبل اللجوء إلى القضاء، تتميز هذه المرحلة بأهمية كبيرة منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقه، فهي أسلوب للحد من المنازعات والحد من التوتر بين العلاقة الضريبية والتي يمثلها الطرف القوي المتمثل في الإدارة الضريبية مقابل الطرف الضعيف والذي يمثله المكلف بالضريبة.

فمرحلة التظلم الإداري هي بمثابة مساعدة المكلف بالضريبة للاسترجاع حقه، فيكون التظلم إجباريا أمام المدير الولائي للضرائب، أي إلزامي للمكلف قبل الخوض في رفع الدعوى أمام القضاء، أو الطعن أمام اللجان الإدارية وهنا يكون الطعن اختياريا، أي يستطيع المكلف اللجوء إلى القضاء والاستغناء عن هذه المرحلة.

¹ - احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 122-123.

الفصل الثاني:

التسوية القضائية لمنازعات التحصيل الضريبي

تنطلق الدعوى القضائية ابتداء من اللجوء إلى قاضي الدرجة الأولى المختص في المنازعات الإدارية، أي أمام المحكمة الإدارية، ثم أمام مجلس الدولة كقاضي استئناف في منازعات القضاء الإداري.

وكما هو منصوص عليه قانوناً فإن اللجوء إلى القضاء يتم وفق القواعد التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، غير أنه في ظل وجود أحكام خاصة في مختلف القوانين الجبائية، فإن هذه الخيرة هي التي يتم تطبيقها، وفق مبدأ الخاص يقيد العام.

تجدر الإشارة أنه قبل صدور قانون المالية 2016¹، كان هناك طريقتين لتحريك الدعوى القضائية:

1- عن طريق المكلف بالضريبة

و تكون هذه الطريقة في الحالات التالية:

- * عدم الرضا بالقرار المتخذ بشأن شكاواه.
- * عدم الرضا بالقرار المتخذ بعد أخذ رأي الطعن المختصة.
- * عدم حصوله على إشعار الإدارة الجبائية بشأن شكاواه أو بشأن الطعن المقدم.

2- أو عن طريق الإدارة الجبائية

حيث تكون ضد رأي لجنة الطعن المختصة، إذا كان هذا غير مؤسس.

غير أنه وبالرجوع إلى الأحكام المنظمة للمنازعات الجبائية بعد سنة 2016 نجد أن تحريك الدعوى يكون فقط من قبل المكلف بالضريبة وفق الحالات المشار إليها سلفاً، مهما كان الرأي الصادر عن مختلف لجان الطعن.

¹ - القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016.

و عليه فالإدارة ليست معنية بتحريك الدعوى الإدارية استنادا لنص المواد 26 و50 من قانون المالية 2016، حيث أن للإدارة الجبائية الحق في الاعتراض على رأي لجنة الطعن إذا كان هذا الرأي مخالف للقانون صراحة، وهنا يتعين على المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب برفض على أن يبلغ هذا القرار إلى الشاكي¹.

حيث كرس المشرع الجزائري إلى جانب القضاء الموضوعي القضاء الاستعجالي لما له من دور فعال في حماية حق المعتدى عليه، وعليه يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى هذا النوع من القضاء في حالة إذ ما تم التعرض إلى ضرر وهذا ما أكدته المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (المبحث الأول).

إضافة إلى ذلك يجب توافر شروط عامة وأخرى خاصة تمكن المكلف بالضريبة من رفع دعواه أمام الجهات القضائية ونقصد بها المحاكم الابتدائية (المبحث الثاني).

أما أمام مجلس الدولة فيمكن للمكلف بالضريبة أن يستأنف دعواه، وذلك من خلال توافر شروط قبول الطعن بالاستئناف (المبحث الثالث).

¹ - المادة 81 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية: "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.

المبحث الأول: رقابة قاضي الاستعجال على منازعات التحصيل الضريبي

عرف القضاء المستعجل بأنه قضاء يختص فيه الاستعجال الإداري باتخاذ إجراءات مؤقتة تتميز بالسرعة، ولهذا أوجب القانون ألا يمس بأصل الحق، لأن الفصل في أصل الحق يبقى من اختصاص قاضي الموضوع.

فسراح القانون منهم من يرى أن القضاء الاستعجالي هو استثناء من القضاء الموضوعي *le référé est une mesure dérogatoire*، وفي نظر البعض لخص وظيفة مساعدة للقضاء الموضوعي لأن الحماية المؤقتة تمنح بصرف النظر عن وجود الحق الموضوعي، وله أثر مؤقت¹.

والقانون الجزائري مثل تشريعات العالم كرس إلى جانب القضاء الموضوعي الذي يمثل صورة الحماية الموضوعية للحق المعتدى عليه، صورة أخرى للحماية القضائية تتمثل في القضاء الاستعجالي، وجعلت الاختصاص فيه لرئيس الجهة القضائية، ما دام أن حالة الاستعجال أو البت في تدبير للحراسة أو أي تدبير تحفظي لا يمس بالموضوع، وأيضا ما دام لا يمس الفصل فيه بالموضوع.

تعتبر حالة الاستعجال من بين الحالات التي يستطيع الأفراد اللجوء إليها، في حالة تنفيذ الإدارة لقراراتها، دون مراعاة لمصالحهم وحماية لهم، أقر المشرع طريق الاستعجال لأنه الطريق الوحيد الذي يستطيع وقف تنفيذ القرار المتسبب في الضرر للطرف الآخر، وعليه ورغم طرق الطعن سواء العادية أو غير العادية والتي لا تستطيع وقف تنفيذ قرارات الإدارة في وجه الأفراد، يبقى قضاء الاستعجال الملاذ الوحيد لمجابهة تعسف الإدارة من جهة وحماية لحقوق ومصالح الأفراد، وعليه سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، في المطلب الأول نلم بشروط الطلب الاستعجالي وفي المطلب الثاني نخصمه إلى استئناف الأمر الاستعجالي.

¹ - نشرة القضاة، نشرة قانونية تصدرها مديرية الدراسات القانونية والوثائق، العدد 58، 2005، ص 118.

المطلب الأول: شروط الطلب الاستعجالي

قبل ان نعرض على شروط الطلب الاستعجالي سوف نتطرق إلى تعريف الاستعجال من الناحية القانونية:

لم يتعرض المشرع الجزائري لتعريف لحالة الاستعجال في المواد 939-948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وسبب عدم تعرض المشرع لتعريف دقيق لحالة الاستعجال يعود إلى الطبيعة غير لمستقرة لمفهوم الاستعجال في الفقه وكذا القضاء، وبذلك ترك للقاضي السلطة التقديرية التي تتماشى متوازياً مع قواعد التشريع. و عليه سوف نتطرق إلى الشروط الواجب توافرها للطلب الاستعجالي، لننتقل بعد ذلك إلى استئناف الأمر الاستعجالي.

الفرع الأول: الشروط الموضوعية

إن خاصية عدم إيقاف التنفيذ التي تتميز بها الطعون أمام الجهات القضائية الإدارية، من شأنها أن ترتب نتائج أكثر خطراً يصعب إصلاحها، وحماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف الخصومة، وبهذا سوف نتعرض في هذه النقطة شرط الاستعجال بعد ذلك عدم المساس بأصل الحق وأخيراً عدم المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام والأمن العام.

1- شرط الاستعجال

نصت المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أنه إذا ما تعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع إلغاء كلي أو جزئي، يجوز للقاضي، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه جدي حول مشروعية القرار.

أي يجب توافر عنصر الاستعجال والذي يهدد الحق وبإمكانه إلحاق الضرر بصاحبه، وهذا الشرط يعتبر من النظام العام، لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توافر عنصر الاستعجال بناء على طلب المدعي، حيث وفي حالة عدم توفره يحكم القاضي بعدم الاختصاص.

2- عدم المساس بأصل الحق

أكدت المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: " يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة، لا ينظر في أصل الحق ويفصل في أقرب الأجل".

يعني ذلك انه إضافة إلى توافر عنصر الاستعجال والذي لا يعتبر كافيا للخوض في الدعوى الاستعجالية، يجب توافر ضمانات أخرى والتي تتمثل في عدم المساس بأصل الحق.

يحظر على قاضي الاستعجال أن يفصل في موضوع النزاع، ومرد ذلك أن الفصل في موضوع النزاع اختصاصه يعود إلى قاضي الموضوع¹.

حيث يستند شرط عدم المساس بأصل الحق إلى مجموعة من الممنوعات نذكر منها ما يلي²:

- يمنع على القاضي تناول موضوع الحق بالدراسة والتفسير، الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني المثار أمامه، إما بالتعديل أو التحويل في مركز أحد الطرفين، حيث تكمن الصعوبات التي تعترض القاضي الإداري، في مدى تحديد شرط عدم المساس بأصل الحق.

و من بين التطبيقات القضائية في الحالات التي حكم فيها مجلس الدولة بوقف التنفيذ دون المساس بأصل الحق، الملف رقم 007292 المؤرخ في 20-12-2000

¹ - عدو عبد القادر، المرجع السابق، ص 248.

² - بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه الدولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2011، ص 302.

والقضية كانت بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "كوديال" ضد والي ولاية وهران ومن معه، وتتلخص وقائعها في ما يلي: "يتبين من الملف أنه على إثر رفع الدعوى الاستعجالية من طرف المستأنف ترمي إلى عدم تعرض المصالح الولائية إلى تفريغ حمولة الباخرة راندان التي رست بتاريخ 30-10-2000 بميناء وهران.

إن الغرفة الإدارية قضت بعدم اختصاصها النوعي على أساس أن المستأنفة لم ترفع دعوى في الموضوع، وأن النزاع جدي... وفي هذه الظروف، فتوقيت تفريغ حمولة الباخرة في 21-11-2000 قد سببا يوميا في تكاليف معتبرة تسدد بالعملة الصعبة، كما أنه من المحتمل جدا أن يؤدي إلى تلف البضاعة المحمولة نظرا للظروف الخاصة بتخزينها داخل الباخرة، مما يجعل عنصر الاستعجال في قضية الحل قائما، ويعد قاضي الاستعجال الإداري مختصا لأخذ التدابير المنصوص عليها في المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية، وهذا لوضع حد للأوضاع الراهنة، إلى حين الفصل في الموضوع¹.

إضافة إلى ملف قضية أخرى تتعلق بوقف تنفيذ إشعار بالدفع حيث أن وقف تسديد الإشعار بالدفع من طرف قاضي الاستعجال لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده الفصل في الموضوع ما دام أن القاضي موضوع قرر تعيين خبير².

3- شرط عدم المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام والأمن العام

تخرج عن نطاق اختصاص قاضي الأمور المستعجلة، كل المنازعات التي تمس النظام العام والأمن العام، حيث يعتبر هذا القاعدة الملزمة للقاضي ولا يجوز مخالفتها كما أنه لا يجوز الاتفاق على مخالفتها.

¹ - قرار مجلس الدولة، قرار رقم 007292 الصادر بتاريخ 20-12-2002، عدد 1، 2002، ص 149.

² - قرار مجلس الدولة، رقم الملف 5671 الصادر بتاريخ 17-12-2002، الغرفة الثانية.

حيث أنه على قاضي الاستعجال عند الفصل في الأمور الاستعجالية والمرتبطة بالنظام العام والأمن العام، أن يدفع بدعم اختصاصه، كما انه يمكن للقاضي أن يدفع بعدم الاختصاص في أي مرحلة من مراحل التقاضي، حتى في مرحلة الاستئناف وذلك عندما يكون الأمر مرتبطا بالنظام العام والأمن العام.

وبذلك تبقى السلطة التقديرية لقاضي الاستعجال في ربط التدابير الاستعجالية بالنظام العام والأمن العام.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية لطلب الاستعجال

إضافة إلى الشروط الموضوعية والتي تناولناها سابقا والمتمثلة في شرط الاستعجال وكذا عدم المساس بأصل الحق، إضافة إلى عدم المساس بالنظام العام والأمن العام، لا بد أن يكون طلب وقف التنفيذ مرفقا بالقرار المطالب وقف تنفيذه، وعليه سوف نتطرق إلى الشروط المكملة للشروط الموضوعية ألا وهي الشروط الشكلية، والمتمثلة في شرط الكتابة إضافة إلى شرط استدعاء المدعى عليه، وبالطبع الشروط المتعارف عليها من صفة وأهلية ومصلحة.

1- رفع الدعوى الاستعجالية

إن لضبط الإجراءات دور مهم في تسهيل التقاضي أمام المواطنين وفيه تسهيل أيضا لعمل القاضي.

- شرط الكتابة

ترفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة ويجب أن تتضمن عرضا موجزا للوقائع والأسباب المدعمة للطابع الاستعجالي للقضية، كما يجب إرفاقها بنسخة من عريضة دعوى الموضوع تحت طائلة عدم القبول، هذا ما نصت عليه المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

¹ - المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يجب أن تتضمن العريضة اسم ولقب ومهنة المدعي وكذلك اسم الجهة الإدارية المدعى عليها ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني¹.

ووفقا للأحكام المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تقر الطابع الكتابي وتوقيع العريضة من طرف المحام²، ويظهر ذلك جليا في المذكرات والوثائق المقدمة من طرف الخصوم،³ وهذا كذلك ما نلاحظه في الأهمية التي حظي بها الطابع الكتابي، من خلال عدم إلزام المحكمة الإدارية بالرد على الأوجه المقدمة شفويا، ما لم تؤكد بمذكرة كتابية.

- شرط استدعاء المدعى عليه

يستدعى الخصوم من طرف القاضي في أقرب جلسة بعد أن تقدم إليه طلبات مؤسسة، ويختم التحقيق عندما تنتهي الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل اختتام التحقيق وفي حالة التأجيل يعاد افتتاح التحقيق من جديد⁴.

بعد تقديم العريضة مستوفية لشروطها واستكمال التحقيق يصدر القاضي الاستعجال أمر ويخطر به الخصوم بكل الوسائل في أقرب الآجال، وللأمر الاستعجالي اثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للمحكوم عليه، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره، وعلى أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي تبليغ الأمر ممهورا بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام متى اقتضت ظروف الاستعجال بذلك⁵.

¹ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 260.

² - المادة 815 من ذات القانون.

³ - المادة 886 من ذات القانون.

⁴ - المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تبلغ رسميا العريضة إلى المدعى عليهم، وتتمح للخصوم آجال قصيرة من طرف المحكمة، لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم ويجب احترام هذه الآجال بصرامة وإلا استغني عنها دون إعدار".

⁵ - فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 420.

- شروط الصفة والمصلحة والأهلية

شروط الصفة والمصلحة والأهلية هي الصفات الجوهرية في كل دعوى قضائية، وقد تناولنا هذه النقطة بالذات من قبل.

ب- علاقة الدعوى الاستعجالية بدعوى الموضوع

سواء استجابت المحكمة الإدارية للطلب الرامي إلى وقف تنفيذ جدول التحصيل أو سند فرض الضريبة أو لم تستجب لذلك فإن أمرها واجب التسبب طبقا للمادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص "في جميع الأحوال بفضل التشكيلة التي تنتظر في الموضوع في الطلبات إلزامية إلى وقت التنفيذ بأمر مسبب..".

وفي حالة الرفض، يكون إما على أساس كون دعوى الموضوع مرفوعة خارج الآجال أو أنها لم ترفع إطلاقا أو بسبب عدم الاختصاص النوعي أو لكون القرار الإداري قد تم تنفيذه¹.

المطلب الثاني: استئناف الحكم الاستعجالي الجبائي

هنا يجب التمييز بين أوامر قابلة للطعن وأوامر أخرى غير قابلة للطعن، وعليه يمكن تفسير ذلك من خلال:

الفرع الأول: الأوامر غير قابلة للطعن

وفقا للأحكام المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الأوامر الصادرة تطبيقا للأحكام المواد 919 و921 و923 من ذات القانون هي غير قابلة لأي طعن ويقصد بهذه الأوامر ما يلي²:

¹ - بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، بودواو، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2016-2017، ص105-106.

² - راجع المواد 936-919-921-922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- الأمر القاضي بوقف تنفيذ قرار تشوبه إحدى الوجوه التي تشكك جدياً في مشروعيته وبالتالي إمكانية إلغائه.

- الأمر الصادر بمناسبة حالة استعجال قصوى أو حالة تعدي أو استيلاء غير شرعي أو غلق إداري.

- الأمر بتعديل الأوامر تدابير الاستعجال المتخذة أو وضع حد لها.

والغاية من عدم قابلية هذه الأوامر الإستعجالية للطعن، كونها تتضمن مجرد تدابير تحفظية مؤقتة سرعان ما ينتهي أثرها عند الفصل في دعوى الموضوع.

الفرع الثاني: الأوامر القابلة للطعن

ونقصد بهذه الأوامر والتي تكون قابلة للطعن أنها¹:

- الأوامر الصادرة طبقاً للأحكام المادة 920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم التالية لتبليغ الرسمي أو العادي وعلى مجلس الدولة الفصل خلال 24 ساعة.

- الأوامر القضائية برفع الدعوى بسبب أن الطلبات غير مؤسسة أو لعدم الاختصاص النوعي ويكون الطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة الذي عليه الفصل خلال شهر واحد.

- الأوامر القضائية بمنح تسبيق مالي للدائن قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي.

¹- راجع المواد 920-937-938 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المبحث الثاني: دور قاضي الموضوع في دعاوى منازعات التحصيل الضريبي

على خلاف ما هو جار به العمل في بعض الأنظمة القضائية التي وزعت المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي فيما يخص الضرائب غير المباشرة، واختصاص القضاء الإداري فيما يخص الضرائب المباشرة، اتبع المشرع الجزائري أسلوب توحيد المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري في كل الحالات¹. ومن هنا فإن المنازعات الضريبية تعد في الجزائر² من قبيل المنازعات الإدارية التي تخضع إلى القوانين الخاصة منها قانون المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والإجراءات الجبائية، وتخضع للإجراءات العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن هذا القبيل سوف نقوم بتبيان ما هي الشروط الواجب توافرها لرفع الدعوى في النزاع الضريبي أمام المحكمة الإدارية والتي نجدها في المطلب الأول بعد ذلك ننتقل إلى إجراءات التحقيق في النزاع الضريبي على مستوى المحكمة الإدارية.

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

إن مباشرة الدعوى أمام المحكمة الإدارية له شروط ينبغي توافرها سواء من حيث شكل الدعوى أو موضوعها، وهذه الشروط هي ضرورية حتى تقبل الدعوى شكلا من طرف القاضي الإداري، لن مخالفة هذه الشروط تجعل الدعوى غير مقبولة، فتتقسم هذه الشروط ما بين الشروط العامة والمتمثلة في الأهلية القانونية الصفة ووجود المصلحة.

ونجد الشروط الخاصة أقرها الفقه والقضاء لإداريين لقبول الدعوى القضائية

منها:

- الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها.

¹- امزيان عزيز، المرجع السابق، ص58.

²- عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 375.

- الشروط المتعلقة بالأجال.

- الشروط المتعلقة بالتنظيم الإداري المسبق.

وعليه مسألة رفع الدعوى الضريبية ليست فقط حكرا على المكلف بالضريبة لوحده، وإنما يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم برفع دعوى ضد المكلف بالضريبة أو تطعن في رأي لجان الطعن الإدارية حسب الحالة.

ومن هنا سوف نقوم بتوضيح كيفية رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف أولا لننتقل إلى كيفية رفعها من قبل الإدارة الضريبية، وقبل الخوض في هذه الإجراءات لا بد من التعرف على الاختصاص النوعي والإقليمي للمحكمة الإدارية بالفصل في النزاع الضريبي.

الفرع الأول: اختصاص المحاكم الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية

الدعاوى المرفوعة في المادة الضريبية تنتمي بطبيعتها إلى دعاوى القضاء الكامل هذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي صراحة أن المنازعة الضريبية تنتمي إلى القضاء الكامل¹، وقد حكم المجلس أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية المكلف، محيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لتستخلص نتائج أو آثار هذا لإلغاء، أو تكلفها بفرض ضريبة جديدة بالمطابقة مع قرارها، بل تكتفي هنا بإصدار سند تحصيل الضريبة².

وفقا للأحكام المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تعتبر المحكمة الإدارية كأول درجة للتقاضي بالنسبة للمنازعات الإدارية³، وعملا لمبدأ

¹ - Slim KAMMOUN ; La nature juridique du contentieux fiscal ; Sfax ; Jeudi 04 Janvier 2002. Association Tunisienne de Droit Fiscal ; p02.

² - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 135.

³ - المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

التقاضي على درجتين، وكذلك بموجب المادتين 82 و173 من قانون الإجراءات الجبائية والذي أقر على اختصاص المحاكم الإدارية في المنازعة الضريبية¹.

حيث تتميز الدعوى الضريبية بخصوصيات تميزها عن باقي الدعاوى الإدارية، من شروط وإجراءات خاصة لرفعها أمام القضاء، منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية بنص خاص، إضافة إلى شروط منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالفصل في النزاع الضريبي

نصت المادة الأولى من القانون 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق بالمحاكم الإدارية²: "تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية".

ونصت المادة 800 سالفه الذكر من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. إذن اعتمد المشرع على المعيار العضوي الانعقاد اختصاص المحاكم الإدارية، فجعلها صاحبة الاختصاص في النظر في كل منازعة إدارية ما عدا ما استثناءه المشرع فأوكل النظر فيه لمجلس الدولة.

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 طرفاً فيها".

¹ - المادة 82 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية: "ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكاواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الأجل المحددة في المواد 76-2 و76-3 و77 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المادة 173 الفقرة 2 من ذات القانون: "كما يمكن الطعن لدى المحكمة الإدارية طبقاً للأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة الأولى من القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية العدد 38 لسنة 1998.

قواعد الاختصاص النوعي هي من النظام العام¹، حيث يستطيع القاضي إثارتها من تلقاء نفسه كما يمكن للخصوم إثارتها وفي أي مرحلة من مراحل الدعوى. حيث خول قانون الإجراءات المدنية والإدارية للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة غير ممرضة على مستوى الولاية، كما نص هذا القانون على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وبالعودة إلى القوانين الخاصة، نص قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 82 منه وكذا المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، على أن المنازعة الإدارية هي من اختصاص القاضي الإداري بما أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية.

¹ ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، دار المجدد للنشر والتوزيع، الجزائر، ط4، 2010، ص 159، عرفه عمار عوابدي: "المقصود بالنظام العام في مفهوم القانون الإداري والوظيفة الإدارية في الدولة، وكهدف وحيد للبوليس الإداري هو المحافظة على الأمن العام والصحة العامة السكنية العامة الآداب العامة بطريقة وقائية وذلك عن طريق القضاء على كل المخاطر مهما كان مصدرها التي تهدد عناصر ومقومات النظام هذه".

أما في القضاء الإداري، فقد ورد تعريف في حيثيات قرار الغرفة الإدارية بمجلس القضاء بالجزائر: Cour d'Alger (ch ad) ; 27-01-1982، ministre de la justice c/M'SNOUA M'hamed ; R.a.s.j ; n°2، 1984 ; p.491.

Considérant que par l'expression « ordre public » on entend « l'ensemble des règles nécessaires au maintien de la paix sociale qu'il faut préserver ; pour que chaque habitant ; sur l'étendue du territoire national ; puisse exercer toutes ses facultés légitimes ; dans les limites de ses droits légaux au lieu de sa résidence.

Considérant que quoi qu'il s'agisse d'une notion non statique évoluant avec les époques et les milieux sociaux... ».

Farida ABERKANE (ancien président du Conseil d'Etat) : de la nécessité d'une juridiction : administrative in le quotidien E.W du 02-01-2000.

² المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: " تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في:

- 1- دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن:
 - الولاية والمصالح غير الممرضة للدولة على مستوى الولاية،
 - البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية،
 - المؤسسات العمومية المحلية ذات الصيغة الإدارية،
- 2- دعاوى القضاء الكامل،
- 3- القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

ثانيا: الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للفصل في النزاع الضريبي

كأصل عام نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و38 من هذا القانون، كما نصت المادة 804 وخلافا للمادة 803 من ذات القانون يعني استثناءا لنص المادة السابقة، على أنه ترفع الدعاوى في المادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة. أي دائرة اختصاص موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للمحكمة الإدارية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

بصدور قانون الإجراءات المدنية، اتفق أغلبية الفقه على أن الاختصاص النوعي والإقليمي في المواد الإدارية هي من النظام العام¹، مما يترتب عليه الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة من مراحل الدعوى وكذا وجوب إثارته تلقائيا من طرف القاضي.

الفرع الثاني: شروط رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة

أقر قانون الإجراءات المدنية والإدارية مجموعة من الشروط لا بد من توافرها لمباشرة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، بحيث وفي غياب هذه الشروط لا تقبل الدعوى، فبالإضافة إلى الشروط العامة التي يتمتع بها المدعي لرفع دعواه والمتمثلة في الصفة والمصلحة وكذا التمتع بالأهلية القانونية للنقاضي.

كذلك من الشروط الأساسية لقبول الدعوى والتي اتفق عليها الفقه والقضاء

الإداريين نجد ما يلي:

- الشروط المتعلقة بالتنظيم الإداري المسبق.

¹ - المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- الشروط المتعلقة بالأجال القانونية.

- الشروط المتعلقة بالعريضة من حيث الشكل والموضوع.

وعليه سوف نتناول في هذا الفرع دراسة هذه الشروط، كل شرط على حدة حتى تقبل الدعوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة.

أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق

أقرت وألزمت المواد 74 و145 إلى 156 من قانون الإجراءات الجبائية قبل أن يتوجه المكلف بالضريبة إلى القضاء، أن يتوجه أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية بغية إثارة صدور قرار إداري صريح أو ضمني، لكي يتمكن بعد ذلك أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري، وتنطوي هذه القاعدة على ثلاث نتائج¹:

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

- أنها تحمي الإدارة، وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

- أنها تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصراً على مضمون القرار المطعون به.

- فهي تعتبر كذلك المؤشر الوحيد في تحديد نقطة انطلاق ميعاد رفع الدعوى غير أنه إذا تعلق الأمر بقضية استعجالية، فإن الدعوى المتعلقة بذلك تكون معفاة من الطعن الإداري المسبق نظراً للاستعجال،² - حيث تنص المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية على أنه يجوز لرئيس المجلس أو العضو الذي ينتدبه بناءً على عريضة

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 67.

² - بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر - دراسة تحليلية مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون - فرع المؤسسات السياسية والإدارية-، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 76.

- قرار غرفة إدارية (المحكمة العليا) في 12/04/1986 رقم 46897، مجلة قضائية عدد 2، سنة 1989، ص 214

مقبولة حتى في حالة عدم وجود قرار إداري مسبق:....إذا تعلق الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة التدابير اللازمة، ويكفي أن تكون العريضة مقبولة ليتم الإجراء المستعجل المطلوب الذي كان يتعين على قاضي الدرجة الأولى استصداره عوض التصريح بعدم اختصاصه مما يجعل طلبه نظرا لكون الموضوع الرامي إلى تعيين خبير مخالفا للقانون ويستوجب الإلغاء -.

أما بالنسبة لمنازعات حقوق التسجيل فالقرار رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11، فالمنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل لا تخضع لإجراء تقديم التظلم المسبق، وبالتالي فإن الطعون القضائية الخاصة بهذا النوع من القضايا الجبائية ترفع مباشرة أمام مباشرة أمام الجهة المختصة.

حيث أن الاستئناف المرفوع ضد القرار جاء مستوفيا للشروط الشكلية وفي الجبل المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية، أما من حيث الموضوع فالإشكال الإجرائي المطروح يتعلق بمدى استقاء الدعوى الأصلية لشرط جوهرى المتمثل في مدى احترامه للطعن الإداري المسبق قبل رفع الدعوى.

فهذا النزاع المتعلق بنزاع في حقوق التسجيل المفروضة على المدعي بموجب سند التحصيل كانت تحكمه المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، والإشكال المطروح هنا هو النص الذي حل محل هذه المادة.

وعليه وبالرجوع إلى نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية هي التي حلت محل المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة ذلك أن المنازعات المنصبة على سند التحصيل لا تتطلب تظلم مسبق بل تباشر الدعوى التي تخصها خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل¹.

¹ - مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 68.

ثانياً: آجال رفع الدعوى

أوجب قانون الإجراءات الجبائية على احترام مواعيد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وهذه المواعيد تعتبر من النظام العام، كما قلنا سابقاً يستطيع إثارته من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة من مراحل رفع الدعوى.

وفقاً للأحكام المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع أما المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل المذكور أعلاه.

كما يمكن تقديم طلب استرداد الأشياء المحجوزة، غما من طالب الاسترداد نفسه، وإما من طرف وكيل يستظهر وكالة قانونية، حسب ما هو منصوص عليه بموجب أحكام المادة 75 من ذات القانون.

يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) ابتداء من التاريخ الذي أعلم في صاحب الطلب بالحجز.

يسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

يبلغ القرار المعلل إلى المشتكي، برسالة موصى عليها مقابل وصل بالاستلام.

يمكن للمشتكي، في حالة عدم صدور القرار في أجل شهرين (02) أو إذا لم يرضى به يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية¹.

سكوت الإدارة عن الرد

في حالة سكوت الإدارة عن الرد لشكوى المكلف بالضريبة فحساب المدة المقررة لرفع الدعوى تبدأ من تاريخ انقضاء المهلة الممنوحة للإدارة للرد، أي وبالرجوع إلى نص المادة 337 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

¹ - المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

المماثلة تجيز للمحتج على الإشعار لقرار مدير الولائي للضرائب في أجل أربعة أشهر أن يرفع النزاع إلى الغرفة الإدارية دون حاجة إلى قرار الإدارة.

وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره، والذي اعتبر أن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه 08 أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب¹.

ثالثا: شروط تتعلق بالعريضة

إضافة إلى الشروط المذكورة أعلاه، أقر قانون الإجراءات المدنية والإدارية مجموعة من الشروط والتي تتعلق بالعريضة²، إضافة إلى بعض الشكليات والتي نص عليها صراحة قانون الإجراءات الجبائية والتي تتعلق بشكل وموضوع العريضة المقدمة أمام الجهات القضائية.

1- الشروط الشكلية

تتمثل هذه الشروط في تحرير العريضة على ورق عادي، بالإضافة إلى توقيعها من طرف صاحبها.

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية ملحقا بالتعديلات الخيرة المدخلة على قانون الإجراءات الجبائية وقوانين المالية الأخيرة إلى غاية 2014، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، ط3، 2016، ص 23-24.
² الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2008، المتضمنة قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 المؤرخ في 25-02-2008، تنص المادة 15 منه على: "يجب ان تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات الآتية:

- 1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- 2- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- 3- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فاخر موطن له.
- 4- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- 5- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- 6- الإشارة عند لاقتضاء وإلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

أ- تحرير العريضة على ورق عادي

لم يعد من المشروط دمج عريضة الدعوى الضريبية وفقا لأحكام المادة 83 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجنائية¹.

ب- توقيع العريضة

السؤال المطروح هنا: هل عدم توقيع العريضة من طرف صاحبها يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا؟ وفي حالة استحالة توقيع العريضة من قبل صاحبها من له الصفة القانونية لتوقيع العريضة؟

إن قانون الإجراءات الجنائية لم ينص على ذلك²، ولكن المشرع الفرنسي نص في قانون الضرائب على إمكانية جواز لصاحب العريضة إيداعها دون توقيع، إلى أن يقر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود استحالة مادية تحول دون توقيع.

1- وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها

كمبدأ عام ووفقا للأحكام المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجنائية والمذكورة أعلاه فإن توقيع عريضة الدعوى تكون من طرف صاحبها، حيث يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجنائية وغير خاضعة لحق الطابع والإجراءات التسجيل،

¹ - بعد صدور القانون رقم 07-12 المتضمن قانون المالية 2008 ألغت المادة 28 منه والتي كانت تنص على: " يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل الوكيل، وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه".

و أصبحت بعد التعديل كالاتي: " يجب توقيع عرضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل الموكل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه".

² - احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 141.

2- توقيع العريضة من قبل الموكل

أما في حالة تقديم العريضة من قبل الموكل وحسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية وجب على كل شخص قدم أو ساند شكوى لحساب الغير أم يستظهر الوكالة القانونية على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلاً عنه، بصفته موكلاً، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً.

لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك، إذا كان الموقع قد أعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة من الشكوى.

2- الشروط الموضوعية

أ- تسبب العريضة

وفقاً لحكام المادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يتحدد موضوع النزاعات بالإدعاءات التي يقدمها الخصوم في عريضة افتتاح الدعوى ومذكرات الرد، غير أنه يمكن تعديله بناءً على تقديم طلبات عارضة، إذا كانت هذه الطلبات مرتبطة بالإدعاءات الأصلية، كما تتحدد قيمة النزاع بالطلبات الأصلية والإضافية، وبالطلبات المقابلة أو المقاصة القضائية¹، وعليه فإن المادة المذكورة أعلاه تلزم المكلف بالضريبة تسبب كل اعتراضاته وطلباته تسبباً كافياً وقانونياً²، في عريضته المقدمة للقاضي الإداري، مع تحديد طلباته بدقة التي وردت في الشكوى الضريبية التي طرحت أمام المدير الولائي للضرائب.

¹ المادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² بن محمد محمد، باهي هشام، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12 - العدد 01 (العدد التسلسلي 21) مارس 2020، (ص. 467-486) مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 473.

وطبقا للمادة 821 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه بعد استفتاء الشروط المتعلقة بالعريضة ومحتواها، يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹.

2- إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المتنازع فيه

أوجبتا المادتين 83 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار الإداري المطعون فيه تحت طائلة البطلان²، فإذا كانت الدعوى ضد قرار صدر عن الإدارة الضريبية يجب إرفاق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بالضريبة، وبإشعار رأي لجان الطعن الإدارية إن وجد، وإذا ثبت أن هذا المانع يعود إلى امتناع الإدارة الجبائية لتمكين المكلف بالضريبة للحصول على القرار المطعون فيه، أمرها القاضي الإداري المقرر بتقديمه في أول جلسة، ويستخلص النتائج القانونية المترتبة على هذا الامتناع³.

الفرع الثالث: حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية من طرف الإدارة الضريبية

إن لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء لرفع دعواه ليس حكرا عليه فقط، وإنما يمكن للإدارة الضريبية أن ترفع بدورها دعواها التي تخص المنازعات الضريبية بشرط توافر الشروط التي سوف نقوم بشرحها الآن.

¹ - المادة 821 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجب أن يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري، تحت طائلة عدم القبول، القرار الإداري المطعون فيهِ ما لم يوجد مانع مبرر."

³ - بن محمد محمد، باهي هشام، المرجع السابق، ص 467.

أولاً: حالات رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية

يحق الإدارة الضريبية أن ترفع دعوى قضائية في حالتين:

- الحالة الأولى

تعرض الإدارة الضريبية النزاع على المحكمة الإدارية بصفة تلقائية بمجرد تلقيها للشكوى بحكم أنها غير موافقة على طلب المكلف وهذا ما كانت تنص عليه المادة 79 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ولقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008.

- الحالة الثانية

يحق الإدارة الضرائب (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب) أن ترفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، إذا رأت أن رأي اللجنة غير مؤسس وأنه مخالف للقانون، في هذه الحالة تقوم بتعليق تنفيذ هذا الرأي خلال شهرين من تاريخ استلام هذا الرأي وتبلغ الشاكي بذلك، هذا قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، أما بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 فقد تم تعديل الفقرة 4 من المادة 81 أين أصبحت قرارات اللجان نافذة باستثناء الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ للشاكي¹.

ثانياً: شروط رفع الدعوى القضائية من طرف الإدارة الجبائية

يتم رفع الدعوى وفقاً لشروط وإجراءات وجب احترامها، أقرتها من جهة قوانين الإجراءات الجبائية إضافة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبهذا سوف نجملها كالاتي:

¹ - بن أعراب محمد، المرجع السابق، ص 35.

1- الشروط العامة

نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي:

- تعفى الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل.
- توقيع العرائض ومذكرات الدفاع ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الأشخاص المشار إليهم، من طرف الممثل القانوني.
- مع مراعاة النصوص الخاصة، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً في الدعوى بصفة مدعى أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية¹.

2- الشروط الخاصة

نصت على هذه الشروط المادة 81 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية:

أ- رأي لجان الطعن غير مؤسس

تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ للشاكي.

حيث أقر مجلس الدولة في قراره رقم 033289 المؤرخ في 2006/06/13

على ما يلي:

¹ - المادتين 827-828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

"حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تعطي الحق لمدير الضرائب في رفع دعوى ضد رأي اللجنة أمام القضاء، عندما هذه الخيرة تخالف صراحة حكما من أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أن المستأنفة لم تبين ما هي المخالفة للقانون المرتكبة من قبل اللجنة بل اكتفت بالقول بأن اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت زعم المستأنف عليه.

حيث أن مجلس الدولة يرى بأن هذا لا يمثل خرقا للإجراءات الجبائية وإنما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يصرح برفض الدعوى لعدم التأسيس".

و ما يلاحظ بخصوص هذا القرار أن مجلس الدولة خالف نص المادة 301 من قانون الضرائب التي مفادها مخالفة القانون، وليس مخالفة الإجراءات الجبائية لأن المشرع يقصد الاثنين معا من خلال المادة 301 المذكورة (قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية) بالإضافة إلى قانون الرسوم على أعمال وذلك لأن أراء لجان الطعن تكون حول الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة¹.

ب- ميعاد رفع الدعوى

تعتبر الآجال القانونية من النظام العام، وعليه وطبقا لنص المادة 84 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية والمذكورة من قبل، والتي مفادها أنه على مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب القيام برفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي.

أما بخصوص الممثل القانوني والذي له حق في رفع الدعوى القضائية، فالمادة 84 أوكلت هذه الصلاحية إلى مدير لمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو

¹ - لكحل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة من أجل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014-2015، ص 42-43.

رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وكذلك المادة 91 من ذات القانون 'لى أنه يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجل اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية¹.

المطلب الثاني: سير وانعقاد الدعوى الضريبية وعوارضها

بعد تقديم عريضة الدعوى إلى المحكمة الإدارية، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية، تصبح للقاضي الإداري مهمة تتبع سير الدعوى بتحريك جميع الإجراءات وتقصي الأدلة للفصل فيها.

إذن فإجراءات سير الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري تخضع لأحكام القانون الجبائي إذا ورد بذلك نص خاص وإذا لم يرد تخضع هذه الإجراءات لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

نتناول في هذا المطلب ما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية من إجراءات تحقيق عامة في الدعوى الضريبية وكذا الأحكام التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية والتي تخص الإجراءات الخاصة بالتحقيق، لننتقل بعدها إلى العوارض التي تعيق سير الدعوى الضريبية.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

نتطرق إلى تبيان أهم الإجراءات العامة والخاصة الواجب توافرها في عملية التحقيق في النزاع الضريبية المطروح أمام الجهات القضائية.

¹-المادتان 84 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الإجراءات العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب في إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وتتميز هذه الإجراءات بعدة خصائص يمكن توضيحها في ما يلي:

- يغلب عليها الطابع التحقيقي أو الاستقصائي (Régime Inquisitoire) والذي يتميز بإعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة، ويصبح سيد التحقيق فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته¹.

- يغلب عليها كذلك الطابع الكتابي فهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، وعند اعتناق القاضي للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية.

- كما يغلب عليها الطابع الحضورى (Régime contradictoire) الذي اعتبره مجلس الدولة الفرنسي مبدأ عاماً في الإجراءات ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعى والمدعى عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، وعدم مراعاة الطابع الحضورى لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيياً وقابلًا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى².

¹ - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 147.

² - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 148-149.

1- تعيين القاضي المقرر

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

يعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع ويجوز أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع¹.

2- تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات

تودع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية².

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر.

كما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال³.

يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالألا وجه للتحقيق في القضية عندما يبدو له من العريضة أن حلها مؤكد، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته⁴.

3- اختتام التحقيق

جاء في المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية انه عندما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن.

¹ - المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 840 من ذات القانون.

⁴ - المادة 847 من نفس القانون.

يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر¹.

إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة².

إذا ما تبين للمحكمة الإدارية أن هذه الإجراءات لا تستوفي التحقيق في الدعوى الضريبية، فلا بد لها من استفاء الإجراءات الخاصة والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك قبل أن تحدد اليوم الذي تصدر فيه القرار.

ثانيا: الإجراءات الخاصة

إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكاليات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون، هذا الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعدلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتدقيق في القضية³.

لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية في المادة 485⁴، ولكن استغنى المشرع الجزائري عن التحقيق الإضافي الذي كان موجود ضمن الإجراءات الخاصة وذلك بتعديل المادة 85 من ذات القانون لسنة 2017، إضافة إلى حصر هذه الإجراءات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أي استبعاد الضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل والطابع.

¹ - المادة 852 من نفس القانون.

² - المادة 853 من نفس القانون.

³ - محمد بن أعراب، المرجع السابق، ص 38-39.

⁴ - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة".

1- مراجعة التحقيق " التحقيق المضاد "

يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات¹ إذا ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف.

في حالة إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريرا، ويضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه.

يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء².

ويعتبر محضر مراجعة التحقيق دليلا من أدلة الإثبات التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وله حجة في إثبات المنازعة الضريبية، ولكنها لا ترقى إلى مرتبة الحجة التي تترتب عن الأوراق الرسمية، وللإقرار وضمان حقوق المكلف بالضريبة خلال سير مراجعة التحقيق، ومباشرة الإجراء من طرف عون إداري يعين من بين أعوان مصلحة الضرائب، يجب ضمان عدم انحيازه لخدمة مصالح الإدارة الجبائية.

إضافة إلى التأكد من جدارة القاضي الذي يتولى بنفسه هذا الإجراء سدا للكشف في عدم الحياد وعدم الالتزام بالموضوعية³.

¹ - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 27.

² - المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - اغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 253-254.

2- الخبرة Expertise وإجراءاتها في المادة الضريبية

أ- الخبرة القضائية

إن المنازعات التي يعرض أمرها على القاضي الإداري ما يتعلق بمسائل فنية دقيقة وبعيدة عن المجال الأصيل لثقافة القاضي الذي شرط فيه سواء العلم بالقانون. والخبرة هي وسيلة من وسائل التحقيق والإثبات، تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضنة في المسائل التي قد تعرض على القاضي والتي يصعب عليه الإلمام بها¹.

والمنازعات تتعلق في الغالب حول المسائل المالية والحسابية الدقيقة وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بخبراء في المسائل الجبائية والحسابية².

عندما تقرر المحكمة الإدارية القيام بالإجراء الخبرة، فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة، وتبين لهم المهام المراد القيم بها والمدة الزمنية لإيداع تقاريرهم لدى كتابة الضبط وعليه سوف نقوم بالتطرق إلى كيفية تعيين الخبير بعد ذلك لننتقل إلى إجراءات الخبرة³.

ب- إجراء الخبرة في المادة الجبائية

يعد اختيار الخبير من أهم الأعمال الإجرائية التحقيقية، التي يتوقف عليها الفصل في المنازعة الضريبية، ووفقا لما نصت عليه المادة 86 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية أن الخبرة القضائية التي تستندى ثلاثة خبراء، يتولى كل طرف تعيين خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث⁴.

¹ -سمية كروان، أسماء كروان، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، جوان 2016، ص 534.

² - طاهري حسين، ص 28.

³ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 80.

⁴ - المادة 86 الفقرة من قانون الإجراءات الجبائية.

والمفترض في الخبير الذي تم اختياره من طرف أحد أطراف النزاع، أن يؤدي اليمين أمام السلطة القضائية التي حددها الحكم الصادر بنديه، كما يشترط عدم تعيين الموظفين المشاركون في تأسيس الضريبة كخبراء، أو الأشخاص الذين سبق لهم إيداء رأي في النزاع المطروح، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق¹.

ينبغي أن يكون طلب الرد معللاً بإحدى الأسباب المقررة في المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 2/133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجب أن يقدم الطلب أمام القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية أيام من تاريخ التبليغ باسم الخبير الذي يتعلق به إجراء الرد.

وتجدر الإشارة إلى أن حوصلة الأعمال التمهيدية التي تسبق التنفيذ الفعلي لمهمة الخبير تتمثل في استدعاء أطراف المنازعة الضريبية وإخطارها باليوم والساعة المحددة لبدء العمليات المتعلقة بالخبرة الفنية في حدود عشرة أيام على الأقل قبل بدء هذه العمليات.

يتكفل الخبير الضريبي بسير الخبرة وتنفيذ أعمالها، ويقتضي تنظيمها بداية، التحقق من شخصية وهوية الحاضرين في زمان ومكان إجراء الخبرة، وصفة كل واحد بعد ذلك يتولى الخبير تلاوة الحكم الصادر بانتدابه استقراء للمهام التي كلف بها من طرف الجهة القضائية.

إذا أتم الخبير الضريبي كتابة تقريره مستوفياً جميع البيانات الضرورية، يقوم بإيداعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، كما ينبغي في تحديد جلسة استئناف السير في الدعوى بعد الخبرة من مراعاة مهلة العشرين يوماً كاملة من تاريخ تبليغ الأطراف بإجراء الإيداع حيث لا يمكن تحديد الجلسة قبل انقضاء هذا الأجل².

¹ - المادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

² - اغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 258-292.

يمكن للقاضي الإداري الاستغناء على تقرير الخبير القضائي في المادة الضريبية بسبب معلل لذلك، والاستعانة برأي خبير آخر¹، هذا ما أكدته القرار رقم 023580 الصادر عن مجلس الدولة في قضية تعيين الخبير القضائي الذي اعتمد فقط في تقريره على الوثائق المحاسبية فكان تقريره غير مؤسس في تحليله واستنتاجه مما يتعين استبعاده.

الفرع الثاني: عوارض الدعوى الضريبية

تناول قانون الإجراءات الجبائية عوارض الدعوى الضريبية من خلال ما عرفه ضمن أحكامه بسحب الطلب، وكذا التدخل من ذوي المصلحة، إضافة إلى الطلبات الفرعية لمدير الضرائب، وعليه سوف نبين هذه الحالات كالتالي:

أولاً: سحب الطلب

يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على " ورق بدون دمغة "، يوقعها بيده أو من طرف وكيله².

ثانياً: طلب التدخل من لهم المصلحة

ويجب تحرير طلب التدخل من طرف الأشخاص الذي يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، على ورق بدون دمغة، وهذا قبل صدور الحكم³.

¹ - القرار رقم 023580 بتاريخ 24-01-2006، نشرة القضاة، العدد 65، 2010، ص 402.

² - المادة 87 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 87 الفقرة الثانية من نفس القانون.

ثالثاً: الطلبات الفرعية لمدير الولائي للضرائب

يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية، قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي¹.

كل هذه الحالات أقرها قانون الإجراءات الجبائية، أما بالنسبة لطلبات العارضة والتدخل وانقضاء الخصومة والتنازل عنها هي من عوارض الخصومة التي أقرها قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

إذن ويفهم من هذا أن الطلبات الفرعية يجب أن تبلغ من طرف المدير الولائي للمشتكي، أولاً في حالة إلغاء قرار الإدارة الضريبية بشأن الشكوى المقدمة من طرف المكلف أمامها، هنا وفي هذه الحالة ينتهي النزاع وبطبيعة الحال يصب في مصلحة المكلف، أما في الحالة الثانية، عند تعديل القرار فهناك احتمالين، إما يكون في صالح المشتكي أم يكون عكس ذلك.

الفرع الثالث: الفصل في الدعوى الضريبية

في هذه المرحلة من النزاع الضريبية، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الإدارية الضرورية للفصل في القضية المطروحة أمامها، وذلك بهد الانتهاء من كل الإجراءات المتبعة من شروط رفع الدعوى الضريبية سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية، واستنفاد الآجال القانونية، وكذا إجراءات التحقيق، هنا يصدر القاضي حكماً ويكون قابلاً للطعن فيه.

¹ - المادة 88 من ذات القانون.

² - راجع المواد 866-872 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إن الفصل في الدعوى الضريبية يكون أمام المحكمة الإدارية، وهذا استقراءا للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية¹، بداية من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه، وهذا تبعا لما أقره قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً: الجدولة

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، ويبلغ إلى محافظ الدولة، كما يجوز لتشكيلة الحكم أو رئيس المحكمة الإدارية، أن يقرر في أي وقت وفي حالة الضرورة، جدولة أية قضية للفصل فيها بإحدى تشكيلاتها.

إضافة إلى ذلك يخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة²، ويجوز في حالة الاستعجال تقليص هذا الأجل إلى يومين (02) بأمر من رئيس تشكيلة الحكم.

ثانياً: سير الجلسة

بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، وهنا المحكمة غير ملزمة بالرد على الأوجه المقدمة شفويا ما لم تؤكد بمذكرة كتابية، حيث يتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، عندما يقدم هذا الأخير ملاحظات شفوية.

كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة المعنية أو دعوتهم لتقديم توضيحات.

¹ - المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية: "يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهات القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

² - المواد 874-876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يمكنه كذلك وخلال الجلسة وبصفة استثنائية، أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه¹.

بعد أن يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام كل الإجراءات، يحيل القاضي المقرر وجوبا، ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة، لتقديم تقرير المكتوب في أجل شهر واحد (01) من تاريخ استلامه الملف، ويجب على محافظ الدولة إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، وبعد ذلك يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يتضمن عرضا واضحا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم بطلبات محددة.

وخلال الجلسة وقبل غلق باب المرافعات يقدم محافظ الدولة ملاحظاته الشفوية حول كل قضية ويجب أن يشار في الأحكام المحكمة الإدارية إلى طلبات المحافظ والملاحظات التي أبداه بإيجاز².

ثالثا: صدور الحكم

تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وفقا لنص المادة 888 منه أما المحاكم الإدارية.

1- طريق صدور الحكم

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق بالحكم في الحال أو في تاريخ لاحق، ويبلغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة. أما في حالة التأجيل، وجب تحديد تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية.

¹ - راجع المواد 884-887 من ذات القانون.

² - راجع المواد 897-900 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إذا اقتضت الضرورة، يمكن تمديد المداولة دون تجاوز جلسيتين متتاليتين¹.
وبخصوص النطق بالحكم الفاصل في النزاع المطروح أمام المحاكم الإدارية يكون دائما علنا، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويكون تاريخ الحكم هو نفسه تاريخ النطق به².

2- مشتملات الحكم

وقع إلزاميا أن يشتمل الحكم على العبارة التالية: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري"، وإلا كان هذا الحكم تحت طائلة البطلان، ومن متضمناته ما يلي:

- * الجهة القضائية التي أصدرته،
- * أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية،
- * تاريخ النطق به،
- * اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء،
- * اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم،
- * أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي،
- * أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم،
- * الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية³.

¹ - المواد 270-271 من ذات القانون.

² - المواد 272-274 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

كما أنه لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببيه، وأن يسبب من حيث الوقائع والقانون، ولا بد من الإشارة إلى النصوص المطبقة.

يجب كذلك استعراض وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفعهم وأن يرد على كل الطلبات والأوجه المثارة، وأن يتضمن ما قضي به في شكل منطوق.

يقوم الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر بتوقيع على أصل الحكم، عند الضرورة، ويحفظ أصل الحكم وملف القضية في أرشيف الجهة القضائية.

ومقابل وصل الاستلام، يستعيد الخصوم الوثائق التابعة لهم¹.

يختلف منطوق الحكم باختلاف نوع النزاع، فإذا كان النزاع حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس، ومنه الإبقاء على مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها، ولا يمكنه الحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة أما إذا قبلت الدعوى شكلاً من طرف القاضي وتم النظر في موضوعها وكانت مؤسسة فإنه يتم النطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع، وفي هذه الحالة يتم تحديد أسس جديدة عند الاقتضاء لفرض الضريبة ويحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة.

وأما إذا كان النزاع حول مادة التحصيل الضريبي، فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلاً أو الحكم بالإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل².

¹ - المواد 277-278 من ذات القانون.

² - عائشة لكحل، المرجع السابق، ص 60، منقول عن إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سطيف، 2004، ص 182.

رابعاً: حفظ الملف

تحفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، ومقابل وصل الاستلام، يحق للخصوم استعادة الوثائق المملوكة لهم، بناء على طلبهم، ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض هذه الوثائق تبقى ملحقة بالحكم، وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به، على جهة الاستئناف¹.

وفيما يخص تبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم، عن طريق محضر قضائي، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط².

ويبلغ القرار إذا كان يتعلق بمصلحة³ من مصالح الدولة التي تابعت القضية إلى المصلحة المذكورة، كما يبلغ القرار إلى مديرية الضرائب التي دخلت في النزاع، أما بالنسبة للمكلف فيبلغ القرار إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره وإذا كان المكلف يدفع ضريبة الشركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الرئيسي.

خامساً: آثار القرار

من بين آثار الأساسية التي تترتب على القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي في ميدان المنازعات الجبائية التنفيذ حينما يحوز هذا القرار لقوة الشيء المقضي فيه⁴، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً¹.

¹ - المادة 893 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - راجع المواد 894-895 من ذات القانون.

³ - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 118.

⁴ - محمد سعيد جعفرور، مدخل إلى العلوم القانونية، الوجيز في نظرية القانون، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط 19، 2012، ص 214: "كإضافة الفرق بين حجية الشيء المقضي به وقوة الشيء المقضي به: تكون للحكم حجية متى فصلت المحكمة في الموضوع بحكم قاطع، أي ليس تحضيراً ولا تمهيدياً ولا

وبإمكان المكلف بدفع الضريبة إذا لم يرضى بهذا قرار، الاستئناف أمام مجلس الدولة، لكن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية، حيث أن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف².

سادسا: وقف تنفيذ القرارات القضائية

أما في الحالات الاستثنائية أين يمكن لمجلس الدولة وقف تنفيذ القرارات القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض مصلحة المستأنف لخسارة مالية مؤكدة³.

ووفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية فإن الاستئناف وسريان ميعاده والمعرضة عند الاقتضاء، لا توقف تنفيذ القرارات الصادرة في المواد الإدارية.

مؤقتا، ولو كانت هذه المحكمة محكمة من الدرجة الأولى، ولم كان الحكم قابلا للطعن فيه بطرق الطعن العادية، أي بالاستئناف أو المعارضة، أما قوة الشيء المقضي به فلا تكون إلا للحكم النهائي، أي الذي استنفذ طرق الطعن العادية إما بفوات ميعاد الطعن فيها بهذه الطرق وتأبيدها، ولا يحول الطعن فيها بطرق الطعن غير العادية، أي بطريق النقض أو التماس إعادة النظر دون أن تكون لها هذه القوة حتى تنقض. وعليه فإن كل حكم حاز قوة الشيء المقضي به تكون له حجية الشيء المقضي به، والعكس غير صحيح.

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 87.

² - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 913 من ذات القانون: "يجوز لمجلس الدولة أم يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف.

- المادة 914: "عندما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء قرار إداري لتجاوز السلطة، يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدية ومن شأنها أن تؤدي فضلا عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله، إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم.

و في جميع الحالات المنصوص عليها في الفقرة أعلاه وفي المادة 219 من هذا القانون، يجوز لمجلس الدولة، في أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهيمه الأمر.

غير أنه وحسب لأحكام هذا القانون فإنه وفي حالة الاستئناف أمام مجلس الدولة يسوغ لرئيس الغرفة أن يأمر بصفة استثنائية وبناء على طلب صريح من المدعي بإيقاف القرار المطعون فيه بحضور الأطراف أو من أبلغ قانونا بالحضور¹.

المطلب الثالث: طرق الطعن

من الممكن أن يخطأ القضاء في تقدير الوقائع حين فصله في النزاع. ومن الممكن أن يسيء تطبيق القانون، كما أنه من الممكن أن يعجز المدعي عن إقامة الدليل على ما يدعيه، ولتفادي المساويى الناجمة عم مثل هذه الاحتمالات، تبني المشرع تعدد درجات التقاضي، وقرر طرقا للإصلاح ما وقع في الحكم من خطأ أو إغفال²، وسن المشرع أساليب قانونية للأطراف المنازعة الضريبية، تمكنهم من الطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الابتدائية أو قرار مجلس الدولة، بحيث تعتبر هذه الأخيرة (الأساليب) الطريقة القانونية والمشروعة لهم لإعادة النظر في النزاع المفصول فيه أمام الجهة القضائية.

وعليه سوف نقسم هذا الفرع إلى نقطتين، نتناول في النقطة الأولى طرق الطعن العادية، وطرق الطعن غير العادية نبينها من خلال النقطة الثانية.

الفرع الأول: طرق الطعن العادية

حددت الطرق العادية وغير العادية بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في الباب الرابع منه والفصل الأول وفي المواد : 949-955.

تختص طرق الطعن في النزاع المفصول فيه أمام نفس الجهة مصدرة الحكم الغيابي، وبذلك نكون بصدد المعارضة أو الاستئناف والذي فصله أكثر عندما نتطرق للاستئناف على مستوى مجلس الدولة، خلال المدة الزمنية المحددة لهذا الطعن.

¹ - فريجة حسين، لمرجع السابق، ص 119.

² - عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع والجزائر، 2012، ص 291.

أولاً: المعارضة Opposition

الطعن بالمعارضة هو طعن استدراكي، يتيح فرصة لجوء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية إلى نفس الجهة القضائية المصدرة للحكم أو القرار الغيابي¹. والطعن بالمعارضة بالنسبة الأحكام الغيابية والأحكام المعتبرة حضورياً، وبالضبط في الفصل الثالث من الباب الثامن من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذا لم يحضر المدعي عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكاليف بالحضور، يفصل القاضي غيابياً.

وإذا تخلف المدعي عليه المكلف بالحضور شخصياً أو وكيله أو محاميه كل الحضور، يفصل بحكم اعتباري حضوري. وبالتالي يكون الحكم الغيابي قابلاً للمعارضة، أما الحكم المعتبر حضورياً فهو غير قابل للمعارضة².

تكون المعارضة في آجال محددة بشهر واحد (01) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي ووفقاً للأحكام المقررة للتبليغ، فيما يتعلق بالدعوى إلى المدعي عليه وفقاً لحكام المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³. يقوم من صدر لصالحه الحكم وخصمه غائب، بتبليغه بنسخة منه بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمين ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، إلا أنه وبعد صدور القانون الأساسي للمحضر القضائي، أصبح الأخير يتولى إجراءات التبليغ⁴.

¹ - المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً من المحاكم اإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".

² - راجع المواد 292-295 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 162.

1- شروط المعارضة

لقبول الطعن بالمعارضة يجب توافر مجموعة من الشروط وهي كالآتي:

- من حيث توفر حكم أو قرار غيابي

وفقا للأحكام المادة 294 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذا لم يحضر المكلف بالضريبة الجلسة المحددة، يفصل القاضي الإداري غيابيا ويكون هذا الحكم قابلا للمعارضة، حيث يستطيع المعني بالأمر الطعن بالمعارضة في الحكم الغيابي أمام نفس الجهة القضائية الإدارية المصدرة للحكم الغيابي سواء في حق المكلف بالضريبة أو في حق الإدارة الضريبية.

وبالتالي فإن توفر حكم أو قرار غيابي يعد شرطا من الشروط التي يجب توافرها من أجل الطعن فيه بالمعارضة.

- من حيث الميعاد

وفقا للأحكام المواد 171 و287 من قانون الإجراءات المدنية كانت ترفع دعوى المعارضة خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ المدعى عليه بالقرار الغيابي، بينما كانت ترفع أمام مجلس الدولة خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ.

أما بمقتضيات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ووفقا للأحكام المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ترفع المعارضة في أجل شهر واحد من تاريخ التي تبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي.

فإضافة إلى شرط توافر الحكم أو القرار الغيابي حتى يقبل الطعن فيه بالمعارضة وجب توفر شرط الميعاد القانوني والمحدد بشهر واحد، وبذلك يكون الطعن مقبولا شكلا، مما يجعل القاضي الإداري يعيد النظر في الدعوى من جديد وبالتالي مناقشة موضوع النزاع من جديد.

2- أثر الطعن بالمعارضة

من آثار الطعن بالمعارضة نجد:

- للمعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يأمر بخلاف ذلك¹.

لكن ما أكدته مجلس الدولة في القرار رقم 13167 عن قابلية وقف التنفيذ²، حيث تبين من خلال الملف أنه على إثر الزلزال الذي وقع سنة 1980 بمدينة الشلف تم نزع ملكية المستأنف عليهم وتمت تسوية هذه الحالة بقرار ولائي يتضمن نزع الملكية لفائدة الدولة ممثلة بوزير السكن.

وبعد رفع الدعوى، قضت الغرفة الإدارية بمجلس قضاء الشلف بعد إجراء خبرة غيابيا بإلزام الدولة ممثلة بوزير السكن بدفع للمستأنف عليهم مبلغ إجمالي قدره 50.000.000.00 مقابل نزع ملكية قطعة أرضية.

حيث قام وزير السكن برفع معارضة ضد القرار المذكور وقام بدفع دعوى إستعجالية ترمي إلى وقف تنفيذ القرار المعاد إلى حين الفصل في المعارضة المطروحة على أساس أن القضاء الإداري للمجلس غير نختص لمرافعة الإدارة المركزية، كما أن وزارة السكن غير معنية بنزع الملكية.

حيث انه من الثابت أن القرارات القضائية الإدارية المطعون فيها بالاستئناف قابلة لأن تكون محلا لطلب وقف التنفيذ أمام مجلس الدولة في حين أن القرارات الصادرة غيابيا المطعون فيها بالمعارضة أمام الغرفة الإدارية للمجالس القضائية فلا يمكن أن تكون محلا لأي طلب مماثل أمام أية جهة قضائية.

- يعتبر الحكم الصادر في المعارضة حضوريا في مواجهة جميع الخصوم.

- يكون غير قابل للمعارضة من جديد³.

¹ - المادة 955 من نفس القانون.

² - مجلس الدولة، القرار رقم 13167، المؤرخ في 19-11-2002، الغرفة الخامسة.

³ - راجع المادة 331 المذكورة سابقا من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني: طرق الطعن غير العادية

استنادا إلى المادة 313 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "طرق الطعن العادية هي الاستئناف والمعارضة وطرق الطعن غير العادية هي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر والطعن بالنقض.

و من أهم خصائص هذه الطرق أنها لا توقف تنفيذ القرار المطعون فيه، وهذا ما أكدته المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

أولاً: النقض La cassation

أ- تعريف الطعن بالنقض

تنص المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة، بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية.

كما يختص في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة.

وتنص المادة 902 منه: "يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية.

كما يختص أيضا كجهة استئناف، بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة.

أما المادة 309: "يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية.

يختص مجلس الدولة كذلك، في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة.

¹ - المادة 348 من ذات القانون: "ليس لطرق الطعن غير العادية ولا أجل ممارستها أثر موقوف، ما لم ينص القانون على ذلك.

وهذا ما أكدته المادة 11 من القانون رقم 98-101¹: "يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا وكذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة.

ب- شروط قبول الطعن بالنقض

حتى يقبل الطعن بالنقض لابد من توافر مجموعة من الشروط والمتعلقة بمحل الطعن، صاحب الطعن، الميعاد، الشكل والإجراءات.

- محل الطعن بالنقض

كما قلنا سابقا أن محل الطعن بالنقض إما ينصب على:

* القرارات النهائية للجهات القضائية الإدارية

إن الطعن بالنقض في القرارات المترتبة على الدعوى الإدارية إنما ينصب على القرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية، دون قرارات مجلس الدولة نفسه " ذلك أن المقرر قانونا أن الطعن بالنقض يكون أمام جهة قضائية تعلو الجهة التي أصدرت القرار محل الطعن"².

فالقرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، والمتمثلة وفقا للنظام القضائي الإداري الجزائري في المحاكم الإدارية، يشترط لقبول الطعن فيها بالنقض أمام مجلس الدولة، أن تكون قرارات قضائية نهائية، لأن الطعن بالنقض هو الملاذ

¹ - المادة 11 القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

² - مجلس الدولة، القرار المؤرخ في 22-07-1997، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، المجلة الجنائية، العدد 1، 1998، ص 207: "وبعد الإطلاع على الطعن بالنقض الذي رفعه المتهم (ب.م) ضد القرار الصادر في 12-01-1997 عن مجلس قضاء أم البواقي - الغرفة الجزائية- القاضي بعدم الاختصاص النوعي طبقا للمواد 437 من قانون الإجراءات الجزائية والمادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 418 من قانون العقوبات.

حيث أن الطاعن استوفى أوضاعه القانونية فهو مقبول شكلا أما من ناحية الموضوع فهو مقبول وبنقص وإبطال القرار المطعون فيه الصادر في 12/10/1997 عم مجلس قضاء أم البواقي - الغرفة الجزائية- بإحالة القضية والأطراف على نفس المجلس مشكلا من هيئة آخر للفصل فيها وفقا للقانون والمصاريف على عاتق الخزينة العامة.

الأخير للأطراف للدفاع عن حقوقهم - منطقياً- أن تستنفد جميع طرق الطعن الأخرى، وأن يصبح القرار المطعون فيه بالنقض نهائياً¹.

* القرارات مجلس المحاسبة

تعديل أحكام المادة 110 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 جوان سنة 1995 كما يلي:

تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة، قابلة للطعن بالنقض طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يمكن تقديم الطعن بالنقض بناء على طلب الأشخاص المعنيين أو محام معتمد لدى مجلس الدولة أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام.

إذا قضى مجلس الدولة بنقض القرار موضوع الطعن تمتثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها².

- صاحب الطعن

وفقاً لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فكل الطعون المقدمة أمام مجلس الدولة، تستوفي مجموعة من الشروط : تمتع صاحبها بالصفة القانونية والأهلية والمصلحة.

وعليه، فإن القاعدة في النقص تفتضي أن يكون هناك اتحاد في أطراف الخصومة، على النحو المتعلق بالطعن بلاستئناف³، وهذا ما نصت عليه المادة 353

¹- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 199-200.

²- الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل 26 غشت 2010، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 جوان 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

³- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 204.

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: " لا يقبل الطعن بالنقض إلا إذا قدم من أحد الخصوم أو من ذوي الحقوق"¹.

- الإجراءات

تودع عريضة الطعن لدى أمانة ضبط مجلس الدولة كما يجب أن تتضمن هذه العريضة كافة الشروط الشكلية ومحترمة لسائر الإجراءات المقررة قانوناً تحت طائلة عدم قبولها شكلاً.

كما يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالنقض في الأوجه المبني عليها الطعن بالنقض حسب الأوجه المحددة قانوناً، على سبيل الحصر بموجب المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 09/08 وبمفهوم أحكام نص المادة 959 من ذات القانون.

توزع الطعون بالنقض المعروضة أمام مجلس الدولة على الغرف من طرف رئيس مجلس الدولة، عندما يقرر مجلس الدولة نقض قرار مجلس المحاسبة يفصل في الموضوع².

- الميعاد

تنص المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يرفع الطعن بالنقض في أجل شهرين (02) يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إذا تم شخصياً.

كما يمدد أجل هذا الطعن إلى ثلاثة أشهر (03)، إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار (الإقامة بالخارج)³.

¹ - المادة 353 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 437-438.

³ - راجع المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما أنه لا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية، إلا بعد انقضاء الأجل المقرر للمعارضة.

كما أنه في حالة المساعدة القضائية يتوقف أجال الميعاد في الطعن بالنقض أو أجل إيداع المذكرة الجوابية إلى غاية تاريخ تبليغ قرار القبول أو الرفض الطلب. ويستأنف سريان أجل الطعن بالنقض أو أجل إيداع المذكرة الجوابية للمدة المتبقية، من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام¹.

ج- آثار الطعن بالنقض

إن الطعن بالنقض في الحكم الصادر نهائياً، كما يقتصر أثر النقض على مجال الوجه الذي أسس عليه، ما عدا في حالة عدم قابلية تجزئة موضوع الدعوى أو التبعية الضرورية، حيث يترتب على هذا الطعن ما يلي:

1- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ

وفقاً للأحكام المادة 909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، فإن من آثار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف ولكن استثناء في الدعاوى المزورة إضافة إلى المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم³.

¹ - راجع المواد 355-357 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 909 من ذات القانون: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف".

³ - المادة 361 منه: "لا يترتب على الطعن بالنقض وقف تنفيذ الحكم أو القرار، ما عدا في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم في دعوى التزوير".

2- إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار

يقتصر مجلس الدولة كقاضي نقض على رقابة الحكم القضائي المطعون فيه، بحيث إذا توصل إلى نقضه، فلا يفصل في موضوع النزاع، بل يحيله إلى جهة قضائية معينة كقاعدة عامة، واستثناء قد ينم النقض دون إحالة¹:

* حالة الإحالة

تحيل المحكمة العليا القضية، إما أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار بتشكيلة جديدة، وإما أمام جهة قضائية أخرى من نفس النوع والدرجة، ويعيد قرار النقض الخصوم على الحالة التي كانوا عليها قبل الحكم أو القرار المنقوض².

أما بالنسبة للجهة الإحالة، فتخطر بموجب عريضة، حيث يجب أن تتضمن مجموعة من البيانات، التي تكون نفسها بيانات عريضة افتتاح الدعوى، ومصحوبة أو لا بقرار النقض، وثانياً وجوب إيداعها، وذلك تحت طائلة عدم القبول المثار تلقائياً، وذلك في أجل شهرين ابتداء من التاريخ الرسمي لقرار المحكمة العليا، كما يجوز التمديد إلى ثلاثة أشهر، في حالة التبليغ الرسمي إلى لموطن الحقيقي أو المختار، وفي حالة انتهاء الآجال أو عدم إمكانية سير الدعوى، يحوز القرار المنقوض بإلغاء الحكم المستأنف³.

* النقض دون الإحالة

يكون النقض دون إحالة، إذا قضى قاضي مجلس الدولة، بإلغاء الحكم النهائي المطعون فيه، ويقرر إحالة القضية على الجهة القضائية الإدارية التي تنتظر في موضوع الدعوى الضريبية، غير أنه يمكن له أن يقضي بنقض الحكم دون إحالة وذلك عندما يرى أنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد على المحكمة الإدارية صاحبة

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 193.

² - راجع المادة 364 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 367 من نفس القانون.

الاختصاص، أو جهة أخرى يمنحها قاضي مجلس الدولة النظر بعد الإحالة¹، وهذا ما نصت عليه المادة 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

وخلاصة القول أن اختصاص مجلس الدولة كجهة نقض بالنسبة للأحكام النهائية الصادرة في المنازعات الضريبية، يجد أساسه في القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، في غياب حكم ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يهدف اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء القرار الذي فصل في أصل النزاع، ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون، وهذا وفقاً للأحكام المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إذن اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (معارضة الخاصة الثالث) طعن قضائي غير عادي يخول إلى شخص ذو مصلحة قانونية على ألا يكون طرف من أطراف الخصومة الطعن في القرار أو الحكم الصادر إن كان قد أضر بالغير الخارج عن الخصومة.

كما أنه يجوز الطعن في الحكم أو القرار الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بنفس طرق الطعن المقررة للأحكام.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 194.

² - المادة 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "إذا كان قرار المحكمة العليا، فيما فصل فيه من نقاط قانونية، لا يترك من النزاع ما يتطلب الحكم فيه، فإن النقض يكون بدون إحالة.

يجوز كذلك النقض بدون إحالة، والفصل في النزاع نهائياً، عندما يكون قضاة الموضوع قد عاينوا وعاينوا الوقائع بكيفية تسمح للمحكمة العليا أن تطبق القاعدة القانونية الملائمة.

يجوز للمحكمة العليا، أم تمدد النقض بدون إحالة إلى أحكام سابقة للحكم أو القرار المطعون فيه، إذا ترتب على نقضهما إلغاء تلك الأحكام بالتبعية.

في هذه الحالات، تفصل المحكمة العليا بتحديد من يتحمل المصاريف القضائية المترتبة على مراحل الخصومة أمام قضاة الموضوع.

و يكون قرار المحكمة العليا قابلاً للتنفيذ.

1- شروط قبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة

نصت المواد 960-962 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الشروط الضرورية واللازمة لقبول هذا الطعن، والتي تتمثل فيما يلي:

يجب ألا يكون صاحب الطعن المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، من أطراف الخصومة، أي ألا يكون إما مدعي أو المدعى عليه، وسبب ذلك إذا كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية طرفاً في الحكم لا يجوز لهما الطعن بهذه الطريقة¹.

بحيث إذا لم يحترم هذا الشرط فإن مصير الاعتراض يكون عدم القبول، وهذا ما اقره مجلس الدول في القرار الصادر بتاريخ 2004/10/04: حيث استأنفت شركة المقاولات العامة بمسيرها القرار الصادر عن مجلس قضاء تيزي وزو في 18-11-2002 والذي أدى إلى قرار مجلس الدولة الصادر في 17-02-2004.

حيث وبصفة (ب.ن) شريكا في شركة MEE وبالتالي المستأنفا بواسطة القرار الصادر من مجلس قضاء تيزي وزو فإنه يعتبر طرفاً في الدعوى التي أدت إلى قرار مجلس الدولة محل الاعتراض الحالي، ولا يمكنه نتيجة ذلك اللجوء إلى إجراء الاعتراض الغير الخارج عن الخصومة لأنه سبق واستعمل حق الاستئناف وله نفس المصلحة للشركة التي هو فيها ولا يمكنه اللجوء إلى إجراءين لمناقشة والدفاع عن نفس المصلحة وبالتالي اعتراضه غير مقبول طبقاً للمادة 191 من قانون الإجراءات المدنية².

كذلك يجب أن تكون للطاعن مصلحة قانونية مادية أو معنوية خارج مصلحة أطراف الخصومة في تقديم هذا الطعن.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 196.

² - قرار مجلس الدولة، رقم 24809 المؤرخ في 04-10-2004، الغرفة الثانية.

ويجب أن يرفع طعن اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أمام الجهة القضائية المصدرة للقرار أو الحكم¹.

كما يجب إرفاق عريضة الطعن مستوفية لشروط الضرورية أمام المحكمة الإدارية أو أمام مجلس الدولة، كما أنه لا يقبل هذا الاعتراض ما لم يكن مصحوباً بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط، يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة² 388، فإذا قضي برفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، جاز للقاضي الحكم على المعترض بغرامة مدنية من عشرة آلاف دينار (10.000 دج) إلى عشرين دينار (20.000 دج)، دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم.

وفي هذه الحالة يقضى بعدم استرداد مبلغ الكفالة.

أما من حيث الآجال القانونية لرفع الطعن، يبقى آجال اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر، قائماً لمدة خمس عشرة (15) سنة، ابتداء من تاريخ صدور القرار، شريطة ما لم ينص القانون على غير ذلك.

أما وفي حالة التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر للغير الخارج عن الخصومة ويسري أجل ويحدد بشهرين (02)³.

2- آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة

تتمثل آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة في:

¹ المادة 385 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى، ويقدم أمام لجنة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة.

² راجع المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ راجع المادة 384 من نفس القانون.

أ - اعتراض الغير لا يوقف التنفيذ

اعتراض الغير الخارج عن الخصومة لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه ومثله مثل الطعن بالاستئناف، استثناء إذا وقع في تنفيذ القرار أو الحكم إشكال أو نص القانون على ذلك، كذلك وحسب الأشكال المقررة في الاستعجال، يمكن لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ القرار أو الحكم أو المر المطعون فيه.

ب- إلغاء أو تعديل الحكم

لا يقبل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، إذا كان الحكم أو القرار أو الأمر صادرا في الموضوع غير قابل للتجزئة، إلا إذا تم استدعاء جميع أطراف الخصومة. أما إذا قبل الاعتراض شكلا، يجوز للجهة القضائية النظر في الدفع الموضوعية، وتناقش الأسباب المثارة من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وهذا نتيجته إما إلغاء أو تعديل الحكم أو القرار أو الأمر محل الاعتراض، حيث يصدر حكم أو قرار جديد، وبالتالي يسترد المعترض الذي صدر الحكم في صالح مبلغ الكفالة المدفوع.

حيث ثبتت المحكمة العليا قضاءها القديم المتعلق بآثار الطعن عن طريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إذ قضت ب¹: "متى قبل القاضي دعوى اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، وجب أن ينحصر قضاؤه على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم أو القرار المعترض ضده المضررة بالمعترض لا غير، ويبقى الحكم أو القرار المعترض ضده متحفظا بآثاره على باقي الأطراف، وهذا ما أكده القرار بتاريخ 22-06-2017، ملف رقم 113678، مجلة المحكمة العليا لسنة 2017، عدد 1، صفحة 40.

¹- قرار المحكمة العليا رقم الملف 113678، الصادر بتاريخ 22-06-2017، العدد 1، ص 40 .

ثالثاً: الطعن بالتماس إعادة النظر

جاءت المادة 390 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية معرفة هذا الطعن بصورة عامة، من حيث هدفه على النحو التالي¹:

"يهدف التماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الإستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لقوة الشيء المقضي به، وذلك للفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون".

وقد كان قانون الإجراءات المدنية السابق ينص على هذا الطعن، مميزاً بين التماس إعادة النظر أمام الغرف الإدارية، والتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة (المحكمة العليا).

أما في مجال القضاء الإداري، فإن التماس إعادة النظر طريق غير عاد من طرق الطعن في القرارات القضائية، يخول لأطراف الخصومة الطعن أمام مجلس الدولة² في ما أصدر من قرارات للأسباب التي ينص عليها القانون³.

1- شروط وإجراءات قبول الطعن بالتماس إعادة النظر

بما أن الطعن بالتماس إعادة النظر من الطرق غير العادية، أحاطه المشرع بمجموعة من الشروط والتي تتمثل في:

¹-المادة 390 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

²- القرار المؤرخ في 05-11-2002، مجلس الدولة، الغرفة الجنائية، مجلد مجلس الدولة، 2003، عدد خاص، ص90: ومفاد هذا القرار التماس إعادة النظر في المادة الضريبية على مستوى مجلس الدولة، حيث أن المدعي في الالتماس قدم طلب إعادة النظر ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة في 31-05-1999 القاضي بتأييد القرار المستأنف الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة الغرفة الإدارية في 13-07-1993، ومن ثم فإن الطلب مستوفي الشروط الشكلية وجاء في الأجل القانوني، فهو مقبول شكلاً.

أما من الناحية الموضوعية، حيث أن المدعي في الالتماس أسس دعواه على المادة 02/194 من قانون الإجراءات المدنية غير أن هذه المادة تتعلق بالتماس إعادة النظر ضد الأحكام الصادرة من المحاكم أو قرارات المجالس. حيث أن طلب التماس إعادة النظر ضد القرارات الصادرة عن المحكمة العليا ومجلس الدولة محددة على سبيل الحصر في المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل الطلب الحالي غير مؤسس قانوناً يتعين من ثم رفضه موضوعاً.

³- محمد بصغير بعلي، المرجع السابق، ص 216.

أ- من حيث الطاعن

نصت المادة 391 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن صاحب الطعن بالتماس بإعادة النظر يجب أن يكون من أطراف الخصومة، أو من تم استدعاؤه قانوناً إعمالاً بالقواعد المشتركة¹.

ب- من حيث محل الطعن

وفقاً للأحكام المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، فإن الطعن بالتماس بإعادة النظر يخص القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، وتقبل سواء كانت حضورية أو غيابية.

ج- من حيث السبب

أجمل قانون الإجراءات المدنية والإدارية حالات الطعن بالتماس بإعادة النظر في الحالتين التاليتين:

- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قامت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

- إذا حكم على خصم بسبب عد تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم، باعتبار هذه الحالة سبباً في الالتماس، يتطلب أن تكون هناك وثيقة لم تكن معلومة لدى الطاعن الملتمس، سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، ويجب أن يعلم بها بعد صدور القرار، وأن الطرف الثاني كان قد أخفاها، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 10-03-2011 الذي يقضي ب³:

"حيث أنه طبقاً لأحكام المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يمكن تقديم طلب التماس إعادة النظر في إحدى الحالتين وهما إذا اكتشف أن القرار

¹ - المادة 391 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر، إلا ممن كان طرفاً في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم استدعاؤه قانوناً.

² - المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا يجوز الطعن بالتماس بإعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

³ - القرار رقم 058391، مجلة مجلس الدولة، المؤرخ في 10-03-2011، الغرفة الثانية، غير منشور.

صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة أو إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

حيث أنه ما دام طلب التماس إعادة النظر الحلي لم يؤسس على أية حالة من الحالتين المذكورتين أعلاه فإنه يتعين القضاء برفضه لعدم التأسيس".

والملاحظ انه في هذه الحالة يجب توافر الشروط التالية¹:

- أن تكون الوثيقة قاطعة ومفيدة في الدعوى الضريبية، بحيث لو كانت ظهرت قبل صدور القرار، لكانت سببا في تغيير رأي مجلس الدولة.

- يجب على الملتمس أن يثبت أن الخصم الذي حال عن قصد دون الحصول على هذه الوثيقة، هو الخصم المستفيد من القرار وليس غيره.

- أن تكون الوثيقة المدعى باحتجازها لدى الخصم، هي الوثيقة الوحيدة المفيدة في المنازعة الضريبية.

د- من حيث الميعاد

يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر خلال مهلة شهرين (02) تسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار بواسطة محضر قضائي، أو من تاريخ اكتشاف التزوير، أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة من طرف الخصم².

2- آثار الطعن بالتماس إعادة النظر

من بين الآثار التي تنتج عن الطعن بالتماس إعادة النظر نذكر ما يلي:

أ- عدم وقف التنفيذ

الطعن بالتماس إعادة النظر لا يوقف تنفيذ القرار الصادر عن مجلس الدولة في حق إما المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وهذا عملا بالمادة سالف الذكر رقم 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 209

² - المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ب- عدم جواز إعادة تقديم الطعن بالتماس إعادة النظر من جديد

لا يجوز تقديم الطعن مرة ثانية، في القرار الصادر عن مجلس الدولة في دعوى التماس إعادة النظر، حسب ما نصت عليه المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، وهذا ما أكدته قرار مجلس الدولة رقم 019511 الصادر بتاريخ 11-11-01-2005: "حيث وبعد استئناف القرار السالف الذكر عن مجلس الدولة بتاريخ 10-09-2001 بإلغاء القرار المستأنف، قدم المدعو (ك) طلب التماس إعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 10-09-2001.

وبتاريخ 20-05-2003 صدر قرار عن مجلس الدولة يقضي بعد قبول الالتماس.

حيث أن الالتماس الحالي يرمي إلى إعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 20-05-2003، من ورائه إلغاء القرار الصادر بتاريخ 10-09-2001 للوصول في النهاية إلى المصادقة على القرار موضوع الاستئناف الصادر عن مجلس قضاء مستغانم بتاريخ 28-10-1998.

وحيث سبق لمجلس الدولة أن فصل في طلب التماس إعادة النظر في القرار الصادر عنه بتاريخ 10-09-2001 ورفضه.

حيث يتضح لنا الدور الذي يقوم به القاضي، عندما يبسط رقابته فيما يخص رفع الالتماس على الالتماس، وهذا كل لمنع تجاوزات إما من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية.

رابعاً: تصحيح الخطأ المادي والتفسير

في بعض الأحيان، قد يشوب القرارات الإدارية والأحكام القضائية خطأ مادي، أو بعض الغموض في الفهم، مما يشكل صعوبة في الاستعاب لدى الملف بالضريبة أو

¹ - المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس".

² - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 209-210.

الإدارة الضريبية، وعليه سوف نقوم بشرح دعوى تصحيح الخطأ المادي في النقطة الأولى ونتطرق إلى دعوى التفسير في النقطة الثانية.

1) دعوى تصحيح الخطأ المادي

يمكن تعريف الطعن بتصحيح الخطأ المادي حسب المعيار المادي والموضوعي، بتحديد الخطأ المادي، حيث نصت المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "يقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها".

حيث ومن خلال القرار رقم 013677 الصادر بتاريخ 23-11-2004 قضى مجلس الدولة¹ في تعريف الخطأ المادي الذي يشوي القرار أو الحكم القضائي ب: "وحيث أن القرار المستأنف بمصادقته على الخبرة يكون قد أصاب إلا أنه ورد خطأ مادي بمنطوقه وذلك بقضائه بمبلغ 89,3.177 دج مقابل الضرائب المستحقة بدلا من مبلغ 00,3170789 دج المحدد من طرف الخبير.

وحيث أنه يتعين إذن تأييد القرار المستأنف مبدئيا وتعديلا له القول أن الضريبة المستحقة قدرها 00,317.789 دج".

وبالتالي نلاحظ من خلال هذا القرار الخطأ اللفظي الذي وقع فيه القاضي، والذي يشكل بالطبع لبس لدى الأطراف، وهذا ما أكدته المادة 387 سابقة الذكر على أن الخطأ المادي هو عرض غير صحيح بواقعة مادية أو تجاهل وجودها.

أ- شروط دعوى تصحيح الخطأ المادي

يشترط لقبول دعوى تصحيح الأخطاء المادية الشروط التالية:

- من حيث المحل

كان القانون السابق (قانون الإجراءات المدنية) يقتصر على هذا الطعن على قرار قضائي حضوري صادر عن مجلس الدولة أو المحكمة العليا، جعل قانون رقم 09-08 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية، كل القرارات القضائية الإدارية

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 212.

صالحة لأن تكون محلا لهذا الطعن ما دامت تشوبها أخطاء مادية، سواء كانت صادرة عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة¹.

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 7455 الصادر بتاريخ 24-06-2002، الغرفة الأولى، قضية ح ع ج وومن معه ضد والي ولاية بومرداس، حيث أن القرار من حيث الشكل: حيث أن الدعوى قد جاءت وفقا للمادة 294 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مقبولة شكلا.

من حيث الموضوع: حيث أن القرار الصادر عن الغرفة الأولى لمجلس الدولة بتاريخ 12-07-1999 قد قضى بقبول السير في الدعوى شكلا.

وفي الموضوع إفراغا للقرار المؤرخ في 13-03-1995 المصادقة على الخبرة والحكم على كل من ولاية بومرداس وبرج البحري ان تدفعا مبلغ 7.612.300,00 دج للمستأنين.

حيث أنه بالإطلاع على عريضة الرجوع بعد الخبرة المودعة بتاريخ 19-10-1997 أثناء الإجراءات التي أدت إلى القرار محل الدعوى الحالية فإن المدعين في الرجوع قد طلبوا الحكم على المدعى عليهم بدفعهم لهم بالتضامن هذا المبلغ.

وبالإضافة إلى الأمر بطرد المدعى عليهم وكل شاغل بإذنتهم من ملكيتهم الكائنة بحوش لبلدية برج البحري وغرامة تهديدية قدرها 10.000 دج عن كل يوم تأخير إبتداء من النطق بالقرار المنتظر.

حيث أن القرار موضوع الدعوى الحالية قد سهى إذن عن الفصل في الطلب الأخير.

حيث أنق وفقا لما ذهب إليه الاجتهاد القضائي فإن السهو عن الفصل في أحد الطلبات يعتبر خطأ ماديا.

حيث أنه يتعين الفصل في هذا الطلب.

حيث أن قرارا صادرا عن المحكمة العليا قضى بإلغاء القرار الصادر عن مجلس قضاء تيزي وزو والتصدي بالفصل من جديد بالأمر بوقف الأشغال وتعيين خبير بمهمة تقييم الضرر الملحق بالمستأنين الأشغال المنجزة من طرف بلدية برج البحري وكل الأشخاص الذين بصدد

حيث أن الخبرات القضائية المختلفة قد أوضحت بأن مديرية الفلاح لولاية بومرداس فلاحيتين على الأرض.

وأن الأرض لم تؤم ولم تدمج في الثورة الزراعية ولا في الملاك العقارية البلدية.

حيث أن جزء قدره 8500 م مربع من مجموع الملكية ذات 20هـ قد أنجزت عليها بنايات كانت القرار موضوع الدعوى الحالية إلى جانب الأرض التي أنجزت عليها الطرق.

حيث أن الأحكام القضائية السابقة قد اعتبرت وجود المدعى عليهم في

حيث أنه فيما يتعلق بالحكم بالغرامة التهديدية فإنه لا يوجد نص قانوني يسمح بالحكم على الإدارة بالغرامة التهديدية.

حيث أن ولاية بومرداس قد طلبت إخراجها من النزاع في حين أن هذا الطلب مفصول فيه بالقرارات القضائية

التي حكمت عليها إلى جانب بلدية بومرداس.

لهذه الأسباب:

يقضي مجلس الدولة: غيابيا فيحق بلدية بومرداس حضوريا في حق بقية الأطراف حضوريا وغيابيا.

في الشكل: قبول طلب تصحيح الخطأ المادي شكلا.

في الموضوع: والقول بأنه مؤسس موضوعا والأمر بطرد المدعى عليهم وكل شاغل لديهم على الأرض المتنازع عليها. وإعفاء الإدارة من المصاريف القضائية.

- من حيث السبب

أن يكون القرار¹ المطعون فيه مشوب بخطأ مادي يتمثل في سقطات القلم والكتابة، أو الأخطاء في الحساب أو الأرقام، أو خطأ القاضي في التعبير، أو سهوه عن الفصل في إحدى الطلبات.

أما إذا كان الخطأ قانونياً، فإن القرار لا يكون صالحاً للطعن فيه لتصحيح الخطأ المادية، ويتعين أن يكون الخطأ المادي:

- * منسوباً للقاضي أو احد أعوانه، وليس للطاعن.
- * من شأنه أن يؤثر في الحكم الصادر عن الدعوى.

- من حيث الميعاد

إن الطعن بتصحيح الأخطاء المادية يرفع أمام الهيئات القضائية الإدارية، خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم أو القرار المشوب بالخطأ المادي².

ب- حالات الطعن بتصحيح الخطأ المادي

من بين الحالات الطعن بتصحيح الخطأ المادي نذكر ما يلي:

1- الإغفال والسهو

جسد مجلس الدولة حالة الإغفال بموجب قرار رقم 9352 الصادر بتاريخ 14-01-2003 ومفاده انه متى كان قرار قضائياً مشوباً بخطأ مادي وأن هذا الخطأ يعود إلى القاضي الذي فصل في الدعوى، فإنه يجوز للطرف المعني بهذا الخطأ أن يرفع طعناً وذلك من اجل تصحيح الخطأ الوارد ويكون أمام نفس الجهة القضائية³.

أما فيما يخص حالة السهو، فقضى مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 15-07-2002 بما يلي: "حيث أن المدعي في التصحيح أكد في عريضته بأن مجلس

¹ - محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، المرجع السابق، ص 215.

² - المادة 964 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجب تقديم دعوى تصحيح الأخطاء المادية في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ".

³ - قرار مجلس الدولة رقم 9352 الصادر بتاريخ 14-01-2003، الغرفة الرابعة.

الدولة لما أُلغى قرار مجلس تلمسان الغرفة الإدارية وعين الخبير فإنه لم يعينه بالدقة ولم يسمي الرجل الفني الذي يقوم بهذه الخبرة وعلى هذا الأساس فالعارض يطلب من مجلس الدولة تعيين اسم الخبير الذي يقوم بالمهمة المأمورة من طرف مجلس الدولة طبقاً للمادة رقم 294 من قانون الإجراءات المدنية.

حيث أن المدعى عليه في التصحيح لم يبلغ مما يجعل القرار غيائياً إزاءه.

حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على العريضة وعلى القرار الملتمس ضده يتضح أنه جاء في منطوقه الأمر بإجراء خبرة دون تعيين اسم الخبير وعنوانه تبعاً لاختصاصه وعليه يتعين على الغرفة تدارك هذا الخطأ وذلك بتعيين السيد (ب م) المقيم ب 06 نهج بلحاجي يوسف بتلمسان ليقوم بالمهمة المأمورة بها وهي مراقبة التكاليف المطروحة وتحديد الربح الصافي واستنتاج الضريبة مع تحديدها بدقة¹.
إذن وحسب هذا القرار، يمكن تدارك هذا الخطأ من قبل الغرفة.

2- الخطأ في الحساب

وقع خطأ في الحساب، عندما أخطأ مجلس الدولة في حساب المدة له لم يتبين له المدة بوضوح عندها كان بصدد دراسة وثائق الاستئناف، حيث أبلغ ذلك المكلف بالضريبة، وتم سحب القرار الصادر عن مجلس الدولة، والقضاء بإلغاء قرار مجلس قضاء تلمسان، مع رفض دعوى المكلف بالضريبة².

¹ - قرار مجلس الدولة، رقم 005040 الصادرة بتاريخ 15-07-2002، الغرفة الثانية.

² - فضيل كوسة، المرجع السابق، أنظر ص 218 قرار مجلس الدولة رقم 010071 الصادر بتاريخ 17-06-2003، الغرفة الثانية.

3- التناقض بين الحثيات والمنطوق

كذلك من حالات الطعن بتصحيح الخطأ المادي نجد تناقضات بين الحثيات ومنطوق الحكم، يعني الأسباب والوقائع هي ليست نفسها التي أعلنت في منطوق الحكم الفصل في الدعوى الضريبية.

4- عدم الرد على طلب الخصوم

يعني ذلك انه في حالة عدم الرد على المستأنف، فيما يخص الإجراءات القانونية هو بمثابة خطأ مادي، ويتعين كنتيجة لذلك القيام بتصحيح الخطأ الصادر في قرار مجلس الدولة، وهذا ما أقره مجلس الدولة في القرار رقم 11367¹.

5- منح تعويض مرتين على نفس الموضوع

مفاد هذه النقطة، أنه لا يمكن الاستفادة من التعويض مرتين على نفس الموضوع، ومثاله نجده في القرار رقم 8579 الصادر بتاريخ 24-06-2002 من الغرفة الأولى عندما قضى مجلس الدولة بمنح تعويض ثان لفائدة المدعي، إذن هذا خطأ مادي ينسب للقاضي، وبالتالي يتعين هنا تصحيح هذا الخطأ.

وهذا ما أكده الأستاذ الفاضل: فضيل كوسة، أين تساءل، عندما يطرح المتخاصم مسألة تعديل وتخفيض قيمة التعويض، هل هي تعتبر خطأ مادي أم لا؟

حيث أكد على أن قاضي مجلس الدولة قد حدد حالات تصحيح الخطأ، واستثنى بذلك الحكم بالتعديل أو التخفيض من هذا الطعن، كون لا يشكل خطأ مادي لكن

¹ فضيل كوسة، المرجع السابق، قرار مجلس الدولة رقم 11367 الصادر بتاريخ 03-06-2003، الغرفة الرابعة.

وبموجب المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، أعطت مجالاً واسعاً للمحكمة الإدارية للنظر في الخطأ المادي.

ج- آثار دعوى تصحيح الخطأ المادي

يترتب على الطعن بتصحيح الخطأ المادي عدة آثار نذكر منها:

- ليس له أثر موقف

لا يمكن إيقاف تنفيذ الحكم أو القرار الصادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، والمطعون فيه عن طريق تصحيح الخطأ المادي، سواء كان ذلك من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية².

- عدم تعديل مقتضيات الحكم

وفقاً للأحكام المادة 283 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، فإن الحكم أو القرار الذي تشوبه حالة من حالات التصحيح لا يترتب عنه البطلان، ولا يؤدي الحكم

¹ - المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز للجهة القضائية التي أصدرت الحكم، ولو بعد حيازة ذلك الحكم قوة الشيء المقضي به، أن تصحح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه، كما يجوز للجهة القضائية التي يطعن في الحكم أمامها القيام بتصحيحه.

يقدم طلب التصحيح إلى الجهة القضائية، بعريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم، وفقاً للأشكال المقررة في رفع الدعوى، ويمكن للنيابة العامة تقديم هذا الطلب، لاسيما إذا تبين لها أن الخطأ المادي يعود إلى مرفق العدالة.

يفصل في طلب التصحيح بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم بالحضور.

يؤشر بحكم التصحيح على أصل الحكم المصحح وعلى النسخ المستخرجة منه، ويبلغ الخصوم المعنيون بحكم التصحيح.

عندما يصبح الحكم المصحح حائزاً لقوة الشيء المقضي بهو فلا يمكن الطعن في الحكم القاضي بالتصحيح إلا عن طريق الطعن بالنقض.

² - المادة 348 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "ليس لطرق الطعن غير العادية ولا لأجال ممارسته أثر موقف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

³ - المادة 283 من ذات القانون: "لا يترتب على إغفال أو عدم صحة أحد البيانات المقررة لصحة الحكم ببطلانه، إذا ثبت من وثائق ملف القضية أو من سجل الجلسات أنه تم فعلاً مراعاة القواعد القانونية".

الصادر في هذه الدعوى - دعوى التصحيح-، إلى تعديل أو مناقشة ما أقره الحكم محل المطالبة بالتصحيح، سواء تجاه المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

2) دعوى التفسير

دعوى تفسير الحكم أو القرار الإداري القضائي يمكن رفعها أما المحكمة الإدارية أو أمام مجلس الدولة، من أجل تفسير الحكم الصادر، ولكن بشرط أن يكون رافع هذه الدعوى احد أطراف الدعوى الذي صدر في حقه الحكم أو القرار المراد تفسيره.

ولقبول دعوى التفسير لا بد أن يسود الحكم شيء من الغموض بحيث يصعب على الأطراف فهم ما يحتويه من حقوق والتزامات، وهنا يحق للجهة التي أصدرت القرار القضائي تفسيره بغرض توضيح مدلوله أو تحديد مضمونه¹.

ودعوى التفسير لا تخضع في رفعها لميعاد معين، فالأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية يمكن طلب تفسيرها خلال المدة المقررة لاستئنافها أمام مجلس الدولة، أما قرارات مجلس الدولة فيمكن طلب تفسيرها بعد صدورها.

أ- شروط قبول دعوى التفسير

لقبول عريضة دعوى التفسير، وجب توافر مجموعة من الشروط لقبولها من طرف القاضي الإداري وعليه نذكر منها ما يلي:

- محل الطعن

وفقاً للأحكام المادتين 801 و901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تنصب دعوى التفسير في الدعوى الضريبية على قرار مدير الولائي للضرائب، وعلى الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية².

¹ فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 440.

² فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 223.

- الغموض والإبهام

يجب أن يكون الحكم أو القرار المطعون فيه عن طريق دعوى التفسير، مشوبا بالغموض والإبهام، حتى يتصدى له القاضي الإداري بالتفسير.

- شرط الميعاد

دعوى التفسير تقدم إلى الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار، دون التقيد بالميعاد طالما أن تنفيذ الحكم لم يسقط بالتقادم.

ب- آثار دعوى التفسير

من الآثار المترتبة على رفع دعوى التفسير ما يلي:

- عدم وقف تنفيذ الحكم القضائي

من صلاحيات القاضي الإداري، انه ينظر في العنصر الغامض الذي يشوب القرار أو الحكم الصادر عن الجهة القضائية، وبالتالي فبرغم من الطعن في هذا القرار عن طريق دعوى التفسير فلا يترتب عليه بطلانه، ولا يوقف تنفذه.

- عدم تعديل الحكم المراد تفسيره

القاضي هنا مطالب بالمنطوق السليم للقرار وكذا محتواه، بحيث لا يجب تغيير أي عنصر من حيثياته، ذلك أن القرار أو الحكم القضائي محل التفسير يحتفظ بجميع معطياته.

المبحث الثالث: إستئناف الدعاوى الضريبية أمام مستوى مجلس الدولة

يختص مجلس الدولة كدرجة ثانية من درجات التقاضي بالفصل في الاستئناف المرفوع ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في المنازعات الإدارية عامة وفي المنازعات الضريبية خاصة.

حيث تتجلى أهمية الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في مجال الضرائب المباشر من خلال مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة عن أول درجة، وإعادة النظر في الدعوى برمتها وذلك لاستدراك الخطاء التي قد ترد سواء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون، إذ أقره المشرع كأداة قانونية وضمانة للمكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم من تعسف الإدارة الجبائية¹، وعلى هذا الأساس نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، في المطلب الأول نتناول شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة، وأثار رفع الاستئناف في المطلب الثاني .

المطلب الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف

وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تكون قرارات المحكمة الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة طبقا للقانون العضوي 98-01 المؤرخ في 04 صفر عام 1419 الموافق ل 30-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله².

ومنه فإن هناك مجموعة من الشروط الواجب توافرها لقبول الاستئناف، منها ما هو متعلق بالحكم المطعون فيه، ومنها ما هو متعلق بأطراف الخصومة، ومنها ما هو متعلق بالعريضة والمواعيد القانونية ونقصد به الشكل والإجراءات.

¹ - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 119.

² - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص 76.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالحكم محل الطعن

وفقا للأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية.
كما يختص أيضا كجهة استئناف، بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة¹.

و منه تتمثل هذه الشروط في:

1- أن يكون الحكم المستأنف قضائيا

حيث نصت المادة 800 سالفه الذكر من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، كما لها أن 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- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر عن جهة قضائية

حيث يكون الاختصاص في الفصل في هذا الحكم الابتدائي المحاكم الإدارية²، وذلك بحكم أن المنازعات الضريبية بمختلف أنواعها من اختصاص المحاكم الإدارية.

¹ - المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - ناصر لباد، المرجع السابق، ص 248، كإضافة: تنص المادة 9 الفقرة 1 من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة السالف الذكر على ما يلي: "يفحص مجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا في: 1- الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية.

أما المحاكم الإدارية التي أنشئت بالقانون رقم 98-02 المؤرخ في 30-05-1998 الجريدة الرسمية العدد 37، ص 08، فإنها تتكفل بالقضايا التي كانت من اختصاص الغرف الإدارية للمجالس القضائية والغرف الإدارية الجهوية. وهذه القضايا حسب الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 08-06-1966 المعدل والمتمم بالقانون رقم 90-23 المؤرخ في 18-08-1990 ولاسيما في مادته السابعة التي تنص: "تختص المجالس القضائية بالفصل ابتدائيا

3- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائياً

يشترط في القرار المطعون فيه بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أن يكون قراراً ابتدائياً صادراً عن المحكمة الإدارية ويكتسي طابعاً نهائياً، وبالتالي استبعاد كل القرارات التحضيرية.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة

وعملاً بأحكام المواد 13-64-67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يجب أن يتمتع الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أولاً بالصفة، المصلحة وأهلية التقاضي.

أولاً: الصفة

تعتبر الصفة من شروط قبول الدعوى، حيث أنه لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون. يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه. كما يثير تلقائياً انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون¹.

القاعدة العامة، بهذا الصدد، أن الاستئناف يقتضي اتحاد أطراف الخصومتين

الابتدائيتين والإستئنافية فيه، وذلك من أجل ضمان:

- ضمان احترام مبدأ التقاضي على درجتين،

- مراعاة قاعدة نسبية أثر الأحكام، من جهة أخرى.

بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة العليا في جميع القضايا التي أي كانت طبيعتها التي تكون الدولة أو الولايات أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، طرفاً فيها.
¹ - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتأكيدا لذلك يتم استئناف الغير الذي كان تدخل في الخصومة الابتدائية، خلافا لتدخل الغير الإختصاصي لأول مرة في الخصومة الإستئنافية وعدم جواز إدخالها فيه¹. والصفة في التقاضي، تعني أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، أي يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء، فالقضاء الإداري في فرنسا لا يقبل دعاوى الفئات غير المحددة من المواطنين مثل رعايا الدولة أو دافعي الضرائب، بينما يقبل دعاوى مستأجري العمارة، ومستعملي مرفق معين، وجمعية الحي وسكان القرية ودافعي الضريبة للبلدية....

فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب، فإنه يجب أن يرفع هو بنفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، فلا تقبل الدعوى التي ترفع من فرد ليست له الصفة، في إلغاء الحكم مهما تكن صلته بالمكلف إلا إذا كان له توكيل في هذا الشأن².

وهذا ما أكده مجلس الدولة بموجب عريضة مسجلة لدى كتابة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 31-12-2003 استأنفت بلدية سكيكدة متقاضية بواسطة ممثلها بلدية القانوني، قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاة سكيكدة بتاريخ 01-06-2006 تحت رقم 03-2003 والذي قضى بإلزامها بأن تدفع للمستأنف عليه مبلغ 2.817.604 دج مقابل الأشغال، ومبلغ 250.000 دج كتعويض.

تته وبسبب تصفيته، لم تطالب هذه المؤسسة بمستحققاتها، ولم تبلغ برقم الحساب البنكي المفتوح باسم المصفي، كما أنها لم تبعث الفواتير باسم المصفي.

¹ محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 140.
² سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 139.

أنه وعلى الرغم من رفض المستأنفة التسديد رفع المستأنف عليه دعوى أمام الجهة القضائية للدرجة الأولى التي ألزمتها بأن تدفع مستحقاتها.

وعليه يستخلص من أحكام المواد 151 و180 و181 و182 من المرسوم التنفيذي رقم 93-18 المتعلق بقانون المالية رقم 21-01 المؤرخ في 22-12-2001 بأن دين المؤسسة المنحلة ملغى وأنه المصفي لم تكن له الصفة ليتقاضى أمام العدالة ضد الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات ذات لطابع الإداري ليطلب تغطية الديون، إذا أن هذا الدور هو من اختصاص قابض الضرائب.

انه ودون الحاجة إلى فحص الأوجه الأخرى، يتعين إلغاء القرار المستأنف وفصلا من جديد التصريح بأن الدين الذي يطلب به المستأنف عليه ملغى¹.

ثانيا: الأهلية

إن شرط الأهلية في الاستئناف لا يثير مشاكل لأنه لا يخرج عن إطار أهلية التقاضي في المواد المدنية، ولقد تعرض لها المشرع بنصوص كافية وفي قوانين عديدة، كالقانون المدني، قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالإضافة إلى قوانين كل من الولاية والبلدية².

ثالثا: المصلحة

شرط المصلحة وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوى القضائية تطبيقا لمبدأ هام مفاده انه لا مصلحة فلا دعوى³، وتطبيقا لقاعدة: " لا دعوى بدون مصلحة، " Pas d'intérêt pas d'action"، فإن الدعوى الإدارية لا تقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة، رغم ما يكتنف مفهوم المصلحة من غموض.

¹ - القرار 12-07-2005، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، مجلد مجلس الدولة، 2005، العدد7، ص 52.

² - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 93

³ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 93.

إن شرط المصلحة في دعوى الإلغاء يتسم بنوع من المرونة واتساع نظرا للطبيعة الموضوعية لتلك الدعوى وحتى يشجع الأفراد على الدفاع على دولة الحق والقانون.

ولعل أهم خصائص ومميزات المصلحة إنما يتمثل في كونها: شخصية ومباشرة وقائمة وحالة، سواء كانت مادية أو معنوية، فشرط المصلحة لا يتوافر، إذا لم يؤثر القرار المطعون فيه في المركز القانوني للطاعن بصورة مباشرة، وهو ما يحدده القاضي الإداري¹.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالاستئناف

تضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الشروط الواجب توافرها في عريضة الاستئناف لكي تقبل شكلا، وعليه سوف نتناول أولا بيانات عريضة الاستئناف، وبعد ذلك مواعيد تقديم الاستئناف.

ترفع العريضة أمام مجلس الدولة، حيث يجب تقديم العرائض والطعون ومذكرات الخصوم، تحت طائلة عدم القبول، من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة، باستثناء الأشخاص المذكورة في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

أما تمثيل الخصوم فيكون عن طريق محامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة، وتعفى الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل³.

¹ - محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 112-113.

² - راجع المواد 904-905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المواد 826-827 من القانون سالف الذكر.

وتوقع العرائض ومذكرات التدخل المقدمة باسم الدولة أو باسم الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من طرف الممثل القانوني¹، لكن شرط مراعاة عندما يكون هناك نص خاص، وتكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفاً في الدعوى بصفة مدعى أو مدعى عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسات ذات الصبغة الإدارية.

ويشترط أن تتضمن العريضة مجموعة من البيانات والتي تناولتها المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي²:

- أن تتضمن أسماء وألقاب ومهن وصفات ومحل إقامة الخصومة.
- أن ترفق بنسخ بعدد الخصوم.
- أن تتضمن ملخصاً للوقائع والوسائل التي يبني عليها الطعن، مع تعليل وتسبب عريضة الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وأن ترفق بصورة رسمية من الحكم أو القرار المطعون فيه.

لا تقيد القضية إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

يفصل رئيس الجهة القضائية في كل نزاع يعرض حول دفع الرسوم، بأمر غير قابل لأي طعن³.

الفرع الرابع: الشروط المتعلقة بآجال رفع الاستئناف

يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافاً ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية ما لم ينص

¹ - المادة 828 من ذات القانون.

² - المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

القانون على خلاف ذلك، ويحدد أجل استئناف الحكام بشهرين (02) ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة¹.
خلافًا لما كان عليه في قانون الإجراءات المدنية السابق والذي حدد أجال رفع الاستئناف بشهر واحد².

وهذا ما أكدته القرار المؤرخ في 26-04-1992 الصادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية: بخصوص شروط التبليغ وآجال الاستئناف، ومفاده صدور قرار عن الغرفة الإدارية يرفض الإعفاء من أداء الضريبة، استئناف أمام المحكمة العليا لعدم صحة تبليغ القرار، رفض لكون التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها صحيح، ولكون الاستئناف جاء خارج الآجال القانونية.

بما أن المستأنف معترف باستلامه التبليغ عن طريق الرسالة الموصى عليها مرفقة بنسخة من القرار المطعون فيه، فكان عليه بالاستئناف في مهلة شهر، وخارج هذا الآجال يكون استئنافه غير مقبول شكلاً.

وأن ذكر عبارات (التبليغ، واسم ولقب كاتب الضبط القائم بالتبليغ والآجال المحددة للاستئناف)، لم يشترط النص عليها تحت طائلة البطلان³.

¹ - المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية.

³ - قرار صادر في 26-04-1992، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، نشرة القضاة، 1995، العدد 47، ص

المطلب الثاني: آثار الاستئناف

يعد الطعن بالاستئناف طريقة من طرق التجريح في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، يهدف إلى إعادة عرض النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة، الذي ينظر في موضوع النزاع قصد مراقبة ومراجعة الأخطاء القانونية والعيوب الشكلية أو الموضوعية، لذلك تكون آثار الاستئناف كالتالي:

الفرع الأول: الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف

تنتج عن الاستئناف آثار، تتمثل في أنه لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقا للأحكام المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، وبالتالي يكون هذا الأخير قابلا للتنفيذ، في أي مرحلة من المراحل التي يكون عليها الاستئناف.

وكان على المشرع سن أحكام قانونية، توقف تنفيذ الأحكام الإدارية، لغاية الفصل في موضوع الاستئناف، وهذا تجنباً للأضرار التي تلحق بأموال المكلف بالضريبة، ويصعب تداركه بعد صدور قرار مجلس الدولة لصالح المنفذ عليه.

الفرع الثاني: عرض النزاع على مجلس الدولة

يجوز للمكلف بالضريبة أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب اختصاصه تقديم استئناف طبقاً للأحكام المادتين 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية أمام مجلس الدولة، إذ لا يملك قاض مجلس الدولة سلطة الرقابة على طلبات أو دفعات أو وقائع لم تثر أمام قاضي المحكمة الإدارية، وفقاً للمادة 341 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، في المقابل أجاز المشرع للخصوم

¹ - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف".

² - المادة 341 من نفس القانون: "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف ما عدا الدفع بالمقاصة وطلبات استبعاد الادعاءات المقابلة أو الفصل في المسائل الناتجة عن تدخل الغير أو حدوث أو اكتشاف واقعة".

التمسك بوسائل قانونية جديدة وأدلة إثبات جديدة، تأييدا لطلباتهم وفقا للأحكام المادة 344 من ذات القانون¹، ووهذا تكريسا لمبدأ الناقل للاستئناف².

وعندما يرى قاضي مجلس الدولة أن كل الشروط الشكلية والتحقيقية المتعلقة بالاستئناف متوفرة، وأن المنازعة أصبحت مهياً للفصل فيها، يحدد جلسة للنطق بالقرار في جلسة علنية.

إذن طرح النزاع الضريبي أمام الجهات القضائية المختصة يتميز بطول الإجراءات إضافة إلى تعقيدها، سواء أمام المحاكم الإدارية، أو أمام مجلس الدولة للاستئناف، إلى غاية صدور قرار يكون قابلاً للطعن فيه وأمامه، فكل هذه الإجراءات التي تتسم بالغموض والتعقيد، تؤدي إلى إهدار الوقت من جهة ومن جهة أخرى كثرة المصاريف التي يتكبدها القضاء.

لجوء القاضي الإداري إلى إجراء الخبرة القضائية في النزاع الضريبي المروح أمامه، يساهم كذلك في طول هذه الإجراءات، لأنه في بعض الأحيان يفتقر الخبير المحاسبي إلى الدراية بالمجال الضريبي، وهذا بالطبع لا يحمي حقوق المكلفين بالضريبة ولا حقوق الخزينة العمومية.

¹ - المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "يجوز للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم مستندات وأدلة جديدة تأييدا لطلباتهم".

² - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 184-185.

الخاتمة

الخاتمة:

إن التغيير الذي عرفه القانون الجبائي في الجزائر عرف الكثير من التغييرات مما أدى إلى عدم استقراره، وبتالي نشأ نوع من التوتر في العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة من جهة وبين الإدارة الضريبية، وهذا ما أدى إلى ظهور معوقات التحصيل الضريبي وصعوبة الإدارة الضريبية في تحصيل مستحقاتها وبتالي تراجع مداخيل الخزينة العمومية.

لكن بمنح المشرع الإدارة الضريبية مجموعة من السلطات و إمتيازات جعلها تحتل مركز قوي لاسيما في التنفيذ الجبري من حجز أداري و بيع الأموال المنقولة ما هو إلى غاية من أجل المحافظة على اموال العمومية.

فرغم ما أقره المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية إلى جانب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من الضمانات التي من شأنها تعمل على حماية حقوق الإدارة الضريبية في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع مستحقاته، وحماية حقوق ومصالح المكلف بالضريبة في حالة تعسف الإدارة الضريبية، إلا أن هذا النظام الضريبي، مازال يعاني من نقص كبير سببه كثرة التعديلات والإلغاءات والتي من شأنها الإضرار أولا بمصالح المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية.

تعتبر المنازعة الضريبية منازعة إدارية محض تتميز بالخصوصية على كافة المنازعات الإدارية الأخرى، حيث تلزم إجراءات هذه المنازعة المكلف بالضريبة التقيد بعدة قواعد أولها التقدم بتظلم إداري إجباري أمام المدير الولائي للضرائب قبل الشروع في المرحلة القضائية، إذن المنازعة الضريبية بدايتها مرحلة إدارية ثم تليها بعد ذلك المرحلة القضائية.

حيث خلصنا في دراستنا هذه ان عملية التحصيل الضريبي هي عبارة عن مجموع العمليات الإدارية التي تتم بواسطتها تحويل مبالغ الضريبة و نقلها من ملكية

المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، فكان على المكلف بالضريبة إتباع الطريق الودي للوفاء بدينه، و إما مباشرة الإدارة الضريبية بممارسة إمتيازاتها و ملاحقة المكلفين بالضريبة الذيم لم يلتزموا بأداء ما عليهم من ديون ضريبية بعد حلول آجال استحقاقها، حيث تتمثل هذه الإمتيازات في إجراءات أولية ممهدة للتحصيل الجبري من إنذارات و تنبيهات، لتنتقل بعد ذلك (الإدارة الضريبية) إلى أسلوب القوة الجبرية من غلق مؤقت إلى الحجز، ثم البيع.

و هنا تثار المنازعات الضريبية في مجال التحصيل الضريبية أين يكون للمكلف بالضريبة و في المرحلة الإدارية إلزامية تقديم التظلم الإداري، هو أمر إلزامي لمباشرة المكلف بالضريبة بعد ذلك دعوته أمام الجهات القضائية.

كذلك يظهر من خلال طرح المنازعة الضريبية أمام القضاء، السلطات الواسعة التي يتمتع بها القاضي الإداري، عند فرض رقابته على إمتيازات الإدارة الضريبية وخاصة في مجال التحصيل الضريبي، حيث لاحظنا الكثير من القرارات والأحكام التي تم إلغائها من طرفه، وخاصة تلك التي تكون مخالفة للقانون، كما يمكن له رفض الدعوى شكلا، أو عدم قبولها عندما تكون غير مؤسسة.

كثيرا ما لاحظناه، لجوء القاضي إلى تعيين الخبير، حتى في المسائل التي لا تتطلب الحساب، ما نفهمه من ذلك هو وجود نقص في القضاة المتخصصين في المادة الضريبية، لأنه إذا كان في كل منازعة ضريبية يتم تعيين خبير، هذا يكون أولا مضية للوقت ومضية لمصالح المكلفين بالضريبة وكذلك التأخر في عمليات التحصيل.

هذا من ناحية أما من ناحية أخرى، تشكل بعض التحديات أهم العوائق التي تعترض طريق القاضي الإداري وهو يفصل في المنازعة الضريبية، هنا تظهر بوضوح خصوصية هذه المنازعة، عند تلاقي أحكام القانون الجبائي مع أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، زد على ذلك كثرة التعديلات التي حضي قانون

الإجراءات الجبائية، كل هذه هي بمثابة تحديات تواجه القاضي الإداري وهو يفصل في النزاع الضريبي.

ومن خلال هذه التوضيحات توصلنا إلى حوصلة من النتائج المهمة إضافة إلى التوصيات المقترحة والتي نجملها فيما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة

من بين النتائج المتوصل إليها في دراسة موضوع الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي نجد:

- كثرة المواعيد والآجال القانونية التي على المكلف بالضريبة احترامها، من أجل تقديم تظلم إداري وإجباري أمام الإدارة الضريبية، وفق شروط وإجراءات منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- الإجراءات المعقدة والغامضة التي جاءت بها التعديلات الكثيرة على قانون الإجراءات الجبائية، فالمشرع ركز بدقة على الشق النظري في المنازعة الضريبية، أما الشق الإجرائي فأهمله، مما أدى إلى نشوء كما قلنا سابقاً علاقة ضريبية جد متوترة.

- الإمتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية تجعل منها خصم قوي مقابل حقوق المكلف بالضريبة الذي يعجز في بعض الأحيان على مواجهتها لضمان حقوقه.

- الرقابة القضائية هي بمثابة صمام الأمان لحفظ حقوق المكلف بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى منع تعسف الإدارة الضريبية.

- عملية سير إجراءات التقاضي على مستوى المحكمة الإدارية تتسم بطول المدة وتعقيد في الإجراءات، مما يؤدي على ضياع حقوق المكلفين بالضريبة من جهة، وإلى تعطيل عملية التحصيل الضريبي من جهة أخرى.

- بخصوص تعيين الخبراء، في بعض الأحيان يكون الخبير في منأى جد بعيد عن موضوع المنازعة الضريبية، ورغم ذلك يتم تعيين خبرة ثم خبرة، وفي الأخير ربما تكون المنازعة لا تتطلب كل هذه الخبرات.

- مع انعدام النصوص الخاصة بالمنازعة الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية وكثرة الإحالات إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أصبح يصعب عملية الفصل في النزاع المطروح، مثال ذلك نجد دائما إحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص طرق الطعن سواء العادية أو غير العادية.

- في القضاء الاستعجالي فيما يخص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في القرار الصادر من المدير الولائي للضرائب أمام قاضي الاستعجال، لكن هذا إجراء هو غير كافي لأنه لا يوقف قرار الغلق مما قد يسبب أثار وخيمة لمصالح المكلف بالضريبة.

- كذلك ما لاحظناه من خلال هذه الدراسة هو عدم التوازن بين الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ويظهر ذلك جليا في استعمال الإدارة الضريبية للامتيازات السلطة العامة فهي بمثابة الطرف المهيمن في العلاقة الضريبية.

ثانيا: توصيات الدراسة

ومن خلال النقاط التي تعرضنا لها في هذه الدراسة، سوف نذكر بعض التوصيات أو الاقتراحات والتي نتمنى أن تجد تطبيقها على أرض الواقع:

- أول اقتراح لنا، هو تغيير مصطلح المكلف بالضريبة لماذا؟ حتى لا يتم إتعاب الذي فرضت عليه الضريبة نفسيا، فبمجرد التفكير انه عليه دفع هذا المبلغ المالي أو أنه سوف يتم اقتطاعه، قبل أن يقبض معاشه فهو سوف يتعب نفسيا، أقترح شخصيا استبدال هذا المصطلح بمصطلح آخر .

- الابتعاد عن كثرة التعديلات التي نراها بدون فائدة، لأنه مازال يتماطى المكلف بالضريبة عن دفع مستحقته، ومازال يتهرب ويتجنب دفع ما عليه.

- العمل على وضع أسس صحيحة يستند إليها قانون الإجراءات الجبائية من إصلاحات جذرية.

- إيجاد نصوص خاصة بقانون الإجراءات الجبائية، حتى لا تكون هناك إحالات إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- تكريس ملتقيات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حتى تكون هناك علاقة تشاركية بينهما، وبالتالي لا يعذر أحد بجهل القانون.
- أقترح العمل بشفافية، ويكون ذلك بوضع صناديق توضع فيها الأموال المقتطعة، ويوضح لكل أين تذهب هذه الأموال، أي رسم خريطة الطريق مسبقا.
- النظام الضريبي في الجزائر غير عادل، نجد اقتطاعات هائلة في أجور الموظفين، لكن موظفون آخرون لا يخضعون لهذه الاقتطاعات، لماذا؟ لا تعرف، فأين مبدأ المساواة؟، مع العمل على تخفيض معدل الضريبة التي تنهك المكلفين بالضريبة.
- وضع نظام ضريبي، يلاءم ويتمشى مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الحالية في الجزائر، و تزويد الإدارة الضريبة بتكنولوجيات حديثة تسمح بمواكبة مجال الإتصالات والمعلوماتية.
- قلنا في السابق أن كثرة الخبرات تعيق من سير إجراءات الدعوى، لماذا لا يكون هناك قضاة متخصصون في المادة الضريبية، وبالتالي تجاوز هذه الخبرة، إلا في الضرورة القصوى.
- عند ذكر قاضي الاستعجال، حبذا لو كان قاضي استعجال تميزه السرعة أولا وتكون له صلاحيات في وقف قرار التنفيذ، ذلك أنه في حالة الخسائر التي يتكبدها المكلف بالضريبة، من أين له أن يحصل على تعويض، وهذا سهو آخر من طرف المشرع.
- نتمنى أن تكون لهذه التوصيات أذان صاغية في المستقبل، إنشاء الله.
- تم والحمد لله -

الملاحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIREMINISTERE DES FIANCESDIRECTION GENERALE DES IMPOTSDIRECTION DES IMPOTSDE LA WILAYA DE TLEMCEMDEMANDE DE REMISE EN MODERATIONDECISION :

ADMISSION - REJET

INSPECTION

D

COMMUNE

D

LE

IMPOTS OU TAXES

ART Du rôle de

ART Du rôle de

ART Du rôle de

..... الشكاية رقم:

M

OBJET /-Demande de remise commission de recours gracieux.REFERENCE /-Votre lettre en date du

—0000—

Par lettre visée en référence, vous avez sollicité la remise gracieuse des impositions régulièrement établies, majorations d'impôts, amendes fiscales, en matière de

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire connaître que par décision en date du la commission de recours gracieux a décidé :

- (De ne pas réserver une suite favorable à votre requête).....-

في حالة عدم رضاكم بالقرار الحالي لكم الحق في التماس رئيس اللجنة الجهوية للأطعن الكائن مقرها:
بنهج 05 جويلية رقم 09 وهران

Recevez M....., l'assurance de ma parfaite considération.

LE DIRECTEUR DES IMPOTS DE WILAYA

(1)Rayer la mention inutile.

MINISTERE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la Wilaya

DEMANDE DE REMISE EN MODERATION
Décision - Admission - Rejet ⁽¹⁾

INSPECTION
d

Le

COMMUNE
d

M

Impôts ou Taxes
Art du rôle de
Art du rôle de
Art du rôle de

Objet : Demande de remise commission de recours gracieux

Référence : Votre lettre en date du

Par lettre visée en référence, vous avez sollicité la remise gracieuse des impositions régulièrement établies, majorations d'impôts, amendes fiscales, en matière de :

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire connaître que par décision en date du la commission de recours gracieux a décidé :

de vous accorder une remise de :
- de ne pas réserver une suite favorable à votre requête

Le Receveur des Impôts de votre résidence pourra vous rembourser tout ou partie de la somme ci-dessus, si vous avez soldé L imposition dont il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme sur les rôles actuellement émis.

Recevez, M, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts de Wilaya

(1) Rayer la mention inutile

MINISTRE DES FINANCES

REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série I. n° 31

**DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS**

RECOURS

Direction des Impôts
de la Wilaya d.....
Inspection d.....
Recette d.....
Commune d.....
N°.....
du registre des requêtes de 19....

Soumis à l'avis de la Commission (1)

Commune
de la Wilaya
Centrale

FEUILLE D'INSTRUCTION

Nom, prénoms, profession et adresse du contribuable (ou raison sociale)

Dossiers communs

N°.....

N°.....

Date de réception de la demande

Nature, bases et montant des Impositions contestées.

DGI 95/14 Imp. Officielle Alger

(1) Rayer les mentions inutiles.

ANNEE de l'imposition	DATE de mise en recouvrement	ARTICLE	NATURE de l'impôt ou Taxe	ELEMENTS de calcul de la cotisation		MONTANT		MONTANT total de l'impôt
				Base de la cotisation	Taux de la majoration	Droits simples	majoration	

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المصادر

القرآن الكريم

ثانياً/ الكتب

1- المؤلفات العامة

أ- باللغة العربية

1. أديب حرب، التاريخ العسكري والإداري للأمير عبد القادر الجزائري 1808-1847، دار الرائد للكتاب، الجزائر، ج 2، ط3، 2005.
2. براهيم ساهم، مقدمة في المالية العامة، أبحاث في الإصلاح المالي، مولود ديدان، دار بالقيس، دار البيضاء، الجزائر.
3. حدادي رشيدة، الطلبات العارضة والدعاوى الفرعية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2013.
4. زكري أنطوان، النيل في عهد الفراعنة والعرب، مؤسسة هنداوي، مصر، 2015.
5. شوام بوشامة، مدخل في الاقتصاد العام، دار الغرب للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، 2000.
6. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2015.
7. عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2006.

8. عدو عبد القادر، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2005.
9. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2005.
10. عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، القسم الأول الإطار النظري للمنازعات الإدارية، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013.
11. عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013.
12. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار همة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2011.
13. فريجة حسين، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
14. لحسين بن شيخ أث ملويا، المنتقى في قضاء الإستعجال دراسة قانونية، فقهية وقضائية مقارنة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2011.
15. لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2002.
16. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010.
17. محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2012.

18. محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2004.
19. محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2009.
20. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2003.
21. محمد حمو، منور أوسري، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ط1، 2009.
22. محمد سعيد جعفرور، مدخل على العلوم القانونية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة التاسعة عشرة، 2012.
23. مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بالقيس، الجزائر، بدون طبعة، 2010.
24. ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، دار المجدد للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الرابعة، 2010.

2- الكتب المتخصصة

أ- باللغة العربية

25. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2014.
26. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
27. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري -الدعوى الضريبية نموذجاً-، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

28. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
29. بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2010.
30. بن أعمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016.
31. حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
32. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
33. حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، 2014.
34. خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة)، المؤسسة الحديثة للكتب، لبنان، ط1، 2013.
35. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2014.
36. سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، بدون طبعة، 2004.
37. طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2007.

38. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، ملحقاً بالتعديلات الأخيرة المدخلة على قانون الإجراءات الجبائية وقوانين المالية الأخيرة إلى غاية 2014، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، طبعة ثالثة منقحة، الجزائر، 2016.
39. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول المالية العامة والقانون المالي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
40. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
41. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل دراسة مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1.
42. عمار معاشو، عبد الرحمن عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 1999.
43. عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، بدون طبعة، 2010.
44. عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، 2010-2011.
45. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
46. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

47. فارس سبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.
48. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008.
49. فريجة حسين، منازعات الضرائب في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
50. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
51. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
52. محفوظ رحمانى، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2018.
53. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، بدون طبعة، 2003.
54. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009.
55. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، بدون طبعة، بدون سنة.

ب- باللغة الفرنسية

56. André MARGAIZAR ; La fraude fiscale et ses succédanés ; éd ; Vaudoise Lausanne, 1977.

57. Colline Philippe, la vérification fiscale, Edition Economique, Paris, 1979.
58. Delahaye Thomas ; le choix de la voie moins imposée ; édition Bruyant ; Bruxelles ;1977.
59. Druon Delot ; La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise ; librairie générale de droit et de jurisprudence ; EJA. Paris ; 2003.
60. François DERUEL. Finances publiques droit fiscal ; Dalloz 11 ; rue Soufflot PARIS. 2émmé édition.
61. Jean Alexandre ; droit fiscal Algérien ; office des publications universitaires ; réimpression 1990.
62. Michel Bouvier ; Introduction su droit fiscal général et à la théorie de l'impôt ; 3émmé édition ; PARIS. 2000.
63. Philippe AUGE ; droit fiscal général ;Ellipses édition marketing S.A. 2002.
64. Slim KAMMOUN ; La nature juridique du contentieux fiscal ; Sfax ; Jeudi 04 Janvier 2002.Association Tunisienne de Droit Fiscal .

ثالثا: الرسائل الجامعية

- رسائل الدكتوراه

65. بومدين بكرتي، السياسة الجبائية وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الجزائر خلال الفترة (1970-2014) دراسة تحليلية وقياسية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع: تحليل اقتصادي، جامعة أبي بكر بالقايد، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تلمسان، 2017-2018.
66. توفيق دحماني، الضرائب في الجزائر (1206=1282هـ/1792=1865م) دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التاريخ الحديث

- والمعاصر، قسم التاريخ، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2007-2008.
67. زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه فرع الاغواط، تخصص الدولة ومؤسسات العمومية، جامعة بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 2016-2017.
68. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2012-2013.
69. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2015-2016.
70. عزاوي عبد الرحمن، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2007.
71. قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994-1995.
72. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2007-2008.

73. محمود جمام، النظام الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ' جامعة محمود منتوري، فسنطينة، 2009-2010.

- **مذكرات الماجستير**

74. إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي -دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون العام الاقتصادي، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، وهران، 2015-2016.

75. بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحاج لخضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة باتنة، 2011-2012.

76. بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر -دراسة تحليلية مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون - فرع المؤسسات السياسية والإدارية-، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2007-2008.

77. بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، بودواو، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016-2017.

78. حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

79. داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الجبائي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، تخصص المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2005-2006.

80. رجاشته عبد المجيد، تقييم الإصلاح الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018-2019.

81. زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012.

82. العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كالية لتفعيل التكامل الاقتصادي - دراسة حالة بلدان المغرب العربي-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص التحليل والاستشراف الاقتصادي، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008-2009.

83. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.

84. لعرشي عبد الصمد، دور السياسة الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر-دراسة حالة الجزائر وتونس-، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وواللتجارية والعلوم

التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016-
2017.

85. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة
من أجل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة
الدكتوراه، الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014-2015.

86. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة
حالة لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء كمتطلبات لنيل
شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
تسيير، قسم علوم تسيير، تخصص محاسبة، جامعة خيضر محمد، بسكرة،
2010-2011.

87. BENALI née IFRI Soraya; Fraude fiscale : quels impacts sur
l'économie nationale ? Cas de l'Algérie ; mémoire pour
l'obtention du Diplôme de Magister ;Sciences de Gestion ;
option : Management Economique des Territoires et
Entrepreneuriat ; 2011.

رابعاً: المقالات

88. أحمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية،
دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري، مجلة
القانون العقاري، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 15، 2021.

89. بن محمد محمد، باهي هشام، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف
بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12 - العدد 01)
العدد التسلسلي 21) مارس 2020، (ص. 467-486) مخبر أثر الاجتهاد
القضائي على حركة التشريع، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

90. سمية كروان، أسماء كروان، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، جوان 2016، ص 534.
91. عيسى قسايسية، حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، العدد 15، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2021.
92. فضيل كوسة، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية.
93. مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام لجزائري والمقارن، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2016.
94. ناصر شارفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله سبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 48، سبتمبر 2017.
95. وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 18، مارس 2010.
96. يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر.

خامسا: المحاضرات

97. بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، موجهة إلى طلبة السنة الأولى ماستر قانون عام، جامعة محمد لمين دباغين سطيف2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019-2020.

98. جعفري نعيمة، طبيعة المنازعات الجبائية وأنواعها، مقياس الجباية المحلية السداسي الثاني، ألفت على طلبة الماستر سنة أولى تخصص القانون الإداري، جامعة سعيدة مولاي الطاهر، 2019-2020.

99. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.

سادسا: المعاجم والقواميس

100. معجم المعاني الجامع إلكتروني، معجم عربي عربي.

101. قاموس المعجم الوسيط، اللغة العربية المعاصر، الرائد، لسان العرب، القاموس المحيط. قاموس عربي عربي.

102. Dictionnaire، Hachette de langue –Française- paris 1980.

سابعا: النصوص القانونية (التشريعية والتنظيمية)

103. الدستور الجزائري لسنة 1976.

104. الدستور الجزائري المعدل لسنة 1989، الجريدة الرسمية العدد 09 لسنة 1989.

105. الدستور الجزائري المعدل لسنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 76 لسنة 1996.

106. الدستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/08، الجريدة الرسمية رقم 76 المعدل والمتمم بموجب القانون رقم

19/08 المؤرخ في 2008/11/15 الجريدة الرسمية رقم 68.

107. التعديل الدستوري لسنة 2016 المؤرخ في 28 ديسمبر 2015 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

108. دستور سنة 2020 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية العدد رقم 82.
109. قانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 جوان 2005، يعدل ويتمم الأمر 58-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 44 سنة 2005.
110. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30/05/1998، الجريدة الرسمية العدد 37 الصادرة بتاريخ 01/06/1998 المتضمن إنشاء مجلس الدولة واختصاصاته وتنظيمه.
111. القانون رقم 02/98 المؤرخ بتاريخ 30/05/1998 والمتضمن إنشاء المحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية العدد 37.
112. القانون رقم 01/21 المؤرخ في 12/12/2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
113. القانون رقم 02/11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
114. القانون رقم 04/21 المؤرخ في 24 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.
115. القانون رقم 05/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
116. القانون رقم 05-02 المؤرخ في 06-02-2005 يعدل ويتمم الأمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
117. القانون رقم 06/24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

118. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
119. القانون رقم 09/08 المؤرخ بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21.
120. القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، الجريدة الرسمية العدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.
121. القانون رقم 18/22 المتعلق بلاستثمار المؤرخ في ، الجريدة الرسمية العدد 46 المصادرة بتاريخ 03 أوت 2016.
122. الأمر رقم 62-157 المؤرخ في 31-12-1962 والمتضمن استمرارية العمل بالقانون الفرنسي.
123. الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 08 جوان 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية.
124. الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 جوان 2008، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 27 جوان 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي.
125. الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل 26 غشت 2010، يعدل ويتم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 جوان 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.
126. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1998 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

ثامنا: القرارات القضائية

127. قرار مجلس الدولة، العدد رقم 05، 2004، ص 189.
128. قرار غرفة إدارية (المحكمة العليا) في 12/04/1986 رقم 46897، مجلة قضائية عدد 2، سنة 1989.
129. مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009.
130. مجلس الدولة، القرار رقم 13167، المؤرخ في 19-11-2002، الغرفة الخامسة.
131. مجلس الدولة، القرار المؤرخ في 22-07-1997، المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، المجلة الجنائية، العدد 1، 1998، ص 207.
132. قرار مجلس الدولة، رقم 24809 المؤرخ في 04-10-2004، الغرفة الثانية.
133. قرار المحكمة العليا رقم الملف 113678، الصادر بتاريخ 22-06-2017، العدد 1.
134. القرار المؤرخ في 05-11-2002، مجلس الدولة، الغرفة الجنائية، مجلد مجلس الدولة، 2003، عدد خاص.
135. القرار رقم 058391، مجلة مجلس الدولة، المؤرخ في 10-03-2011، الغرفة الثانية، غير منشور.
136. قرار مجلس الدولة رقم 7455 الصادر بتاريخ 24-06-2002، الغرفة الأولى.
137. قرار مجلس الدولة رقم 9352 الصادر بتاريخ 14-01-2003، الغرفة الرابعة.
138. قرار مجلس الدولة، رقم 005040 الصادرة بتاريخ 15-07-2002، الغرفة الثانية.

139. القرار 12-07-2005، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، مجلد مجلس الدولة، 2005، العدد 7.
140. قرار صادر في 26-04-1992، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، نشرة القضاة، 1995، العدد 47.
141. القرار رقم 023580 بتاريخ 24-01-2006، نشرة القضاة، نشرة قانونية تصدرها مديرية الدراسات القانونية والوثائق، العدد 58، 2005.
142. نشرة القضاة، نشرة قانونية تصدرها المديرية العامة للشؤون القضائية والقانونية، العدد 65، 2010.
143. قرار مجلس الدولة، قرار رقم 007292 الصادر بتاريخ 20-12-2002، عدد 1، 2002.
144. قرار مجلس الدولة، رقم الملف 5671 الصادر بتاريخ 17-12-2002، الغرفة الثانية.
145. Instructions générales sur les procédures contentieuses.
تاسعا: المواقع الإلكترونية
146. جعفر طالب أحمد الخزعلي، تاريخ الفكر الاقتصادي (دراسة تحليلية للأفكار الاقتصادية عبر الحقب الزمنية)، ص 179-180، الساعة 02:41، 2019/10/17.
147. زعبار توفيق، نقاط المراقبة والجباية في المغرب القديم زراي أنموذجا، مدونة الأبحاث الفلسفية وعلم الآثار، 16 أبريل 2019.
148. عبد الحكيم حطاطش، موقع مقياس جباية المؤسسة، دروس جباية المؤسسة، الضريبة على أرباح الشركات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فسم علوم التسيير، آخر تحديث 01-01-2012.
149. غادة الحلايقة، ما هي الضرائب، آخر التحديث 10:46، 29 جوان 2018.

150. كفاية العبادي، تاريخ الحضارة الفارسية، سطور، آخر تحديث 14:01، 4

ديسمبر 2019.

151. <http://www.avocat.mesa.com>. Le contentieux fiscal.

الفهرس

الفهرس:

1.....	مقدمة
10.....	الباب الأول: منازعات التحصيل الضريبي الناتجة عن ممارسة الإدارة الضريبية لإمتيازاتها
12.....	الفصل الأول: إمتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي
13.....	المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي
13.....	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
13.....	الفرع الأول: التعريف الفقهي للتحصيل الضريبي
14.....	الفرع الثاني: التعريف القانوني للتحصيل الضريبي
16.....	المطلب الثاني: قواعد التحصيل الضريبي و أهدافه
16.....	الفرع الأول: قواعد التحصيل الضريبي
16.....	أولاً: الواقعة المنشأة للضريبة
17.....	ثانياً: الملائمة في التحصيل الضريبي
19.....	ثالثاً: الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي
20.....	الفرع الثاني: أهداف التحصيل الضريبي
21.....	المطلب الثالث: صور و طرق التحصيل الضريبي
21.....	الفرع الأول: الصور المعتمدة في عمليات التحصيل الجبائي
21.....	أولاً: الورد العام Le rôle générale
21.....	ثانياً: الورد الفردي أو التكميلي Le rôle individuel
22.....	ثالثاً: ملخص الحكم L'extrait de jugement
22.....	رابعاً: سندات التعديل
22.....	خامساً: التصريح G50
23.....	سادساً: النظام الجزافي Forfaits
24.....	سابعاً: التسجيل والطابع Enregistrement et Timbre
25.....	الفرع الثاني : طرق وأساليب التحصيل الضريبي

أولاً: طرق التحصيل الودي أو التحصيل بالتراضي Le recouvrement à l'amiable و إجراءاته	26
ثانياً: شروط مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة	36
المبحث الثاني: امتيازات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة	38
المطلب الأول: ضمانات تحصيل الضريبة	39
الفرع الأول: حق الامتياز المقرر لدين الضريبة	39
الفرع الثاني: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب	41
الفرع الثالث: دين الضريبة واجب الأداء	41
المطلب الثاني: التدابير الأولية و التمهيدية لإجراءات التحصيل الجبري	41
الفرع الأول: التنبيه او الإخطار	42
الفرع الثاني: مرحلة توجيه الإنذارات للمكلف بالضريبة	42
الفرع الثالث: الأمر بالمتابعة	43
المطلب الثالث: سلطات التنفيذ المباشر لعملية التحصيل الجبري	43
الفرع الأول: سلطة الغلق المؤقت	44
الفرع الثاني: سلطة الحجز الإداري	45
أولاً: الطبيعة القانونية للحجز الإداري	46
ثانياً: إجراءات الحجز الإداري	50
الفرع الثالث: سلطة البيع المحجوزات	53
أولاً: الإجراءات التمهيدية للبيع	55
ثانياً: التصريح المبدئي وإنجاز البيع	56
ثالثاً: عملية البيع وتحرير محضر البيع	57
المطلب الرابع: سلطة الإكراه المالي	59
الفرع الأول: تتبع أموال المكلف المدين و التنفيذ عليها	59
الفرع الثاني: حجز ما للمكلف بالضريبة أي المدين من اموال لدى الغير	60
الفرع الثالث: تجميد معاملات المكلف المدين	60

- 61..... الفرع الرابع: الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المكلف المدين
- 62..... الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
- 63..... المبحث الأول: منازعات إيقاف التحصيل ومنازعات التحصيل الجبري
- 63..... المطلب الأول: منازعات إيقاف التحصيل
- 64..... الفرع الأول: طلب تأجيل الدفع
- 64..... أولاً: شروط قبول طلب التأجيل
- 65..... ثانياً: دور قابض الضرائب
- 66..... الفرع الثاني: الاعتراض على إجراءات المتابعة
- 67..... أولاً: الاعتراض على سند المتابعة
- 68..... ثانياً: طلب إيقاف التسديد
- 71..... الفرع الثالث: الاعتراض على التحصيل الجبري
- 72..... المطلب الثاني: منازعات التحصيل الجبري
- 73..... الفرع الأول: منازعة قرار غلق المحل
- 75..... الفرع الثاني: منازعة الحجوز الإدارية
- 77..... الفرع الثالث: منازعة بيع المحجوزات
- 79..... المبحث الثاني: منازعة الاسترداد والإعفاءات والتقادم
- 79..... المطلب الأول: استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات
- 80..... الفرع الأول: الإجراءات الإدارية
- 80..... الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى القضائية
- 81..... المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبية
- 81..... الفرع الأول: تعريف الإعفاء الضريبي
- 81..... أولاً: التعريف التشريعي للإعفاء الضريبي
- 83..... ثانياً: التعريف الفقهي
- 84..... الفرع الثاني: خصائص الإعفاء الضريبي
- 84..... أولاً: أهداف الإعفاء الضريبي

- 85..... ثانيا: الأشخاص المعنية بالإعفاء الضريبي
- 85..... ثالثا: أشكال الإعفاء الضريبي
- الفرع الثالث: إخلال سياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة
الضريبية..... 88
- أولا: المساواة الضريبية والعدالة الضريبية..... 88
- الفرع الرابع: صور الإخلال بسياسة الإعفاء الضريبي لمبدأ المساواة والعدالة
الضريبية..... 91
- أولا: عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية..... 91
- ثانيا: علاقة الغش الضريبي بكثرة الإعفاءات الضريبية..... 92
- المطلب الثالث: التقادم الضريبي..... 93
- الفرع الأول: التقادم في تحصيل الضريبة..... 94
- الفرع الثاني: بداية سريان التقادم..... 95
- الفرع الثالث: حالات وقف وقطع التقادم..... 98
- الباب الثاني: الجهات المختصة بالرقابة القضائية في منازعات التحصيل الضريبي..... 101
- الفصل الأول: شروط تحريك الرقابة القضائية..... 103
- المبحث الأول: إلزامية التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية..... 104
- المطلب الأول: المرحلة الإدارية كحل لتسوية منازعات التحصيل الضريبي..... 104
- الفرع الأول: الطبيعة القانونية لشكاية في منازعات التحصيل الضريبي..... 105
- الفرع الثاني: إجراءات تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي..... 107
- أولا: الشروط المتعلقة بالمشتكى..... 107
- ثانيا: الشروط المتعلقة بالشكل والموضوع..... 109
- ثالثا: الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكاية..... 111
- المطلب الثاني: دراسة التظلم أو الشكوى واتخاذ القرار..... 112
- الفرع الأول: التحقيق في التظلم الإداري..... 112
- أولا: استقبال وفحص الشكاية..... 113

- 114..... ثانيا: عملية التحقيق
- 114..... الفرع الثاني: البت في التظلم
- 114..... أولا: الجهة المخولة لها بالبت في الفصل في الشكاوى
- 118..... ثانيا: أجال البت في التظلم
- 118..... الفرع الثالث: صدور القرار وتبليغه
- 118..... أولا: محتوى القرار
- 119..... ثانيا: تبليغ القرار
- 121..... المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية
- 122..... المطلب الأول: تكوين اللجان واختصاصاتها وإجراءات سير عملها
- الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
والرسوم على رقم الأعمال
- 122..... أولا: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن
- 123..... ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية
- 123..... ثالثا: إجراءات سير أعمالها
- الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
والرسوم على رقم الأعمال
- 124..... أولا: تشكيلة اللجنة الجهوية
- 124..... ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن
- 125..... ثالثا: إجراءات سير أعمال اللجنة الجهوية للطعن
- الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
والرسوم على رقم الأعمال
- 125..... أولا: تشكيلة اللجنة المركزية
- 126..... ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية
- 126..... ثالثا: إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية
- 126..... المطلب الثاني: إجراءات التظلم أمام اللجان الإدارية

- 127..... الفرع الأول: إخطار لجان الطعن الإدارية
- 128..... الفرع الثاني: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن
- 128..... الفرع الثالث: رأي اللجان الإدارية للطعن
- 128..... أولاً: كيفية تقديم الرأي
- 129..... ثانياً: التوقيع على آراء اللجان وتبليغها
- 130..... ثالثاً: طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن
- 132..... الفصل الثاني: التسوية القضائية لمنازعات التحصيل الضريبي
- 134..... المبحث الأول: رقابة قاضي الاستعجال على منازعات التحصيل الضريبي
- 135..... المطلب الأول: شروط الطلب الاستعجالي
- 135..... الفرع الأول: الشروط الموضوعية
- 138..... الفرع الثاني: الشروط الشكلية لطلب الاستعجال
- 140..... المطلب الثاني: استئناف الحكم الاستعجالي الجبائي
- 140..... الفرع الأول: الأوامر غير قابلة للطعن
- 141..... الفرع الثاني: الأوامر القابلة للطعن
- 142..... المبحث الثاني: دور قاضي الموضوع في دعاوى منازعات التحصيل الضريبي
- 142..... المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية
- 143..... الفرع الأول: اختصاص المحاكم الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية
- 144..... أولاً: الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالفصل في النزاع الضريبي
- 146..... ثانياً: الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للفصل في النزاع الضريبي
- 146..... الفرع الثاني: شروط رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة
- 147..... أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق
- 149..... ثانياً: آجال رفع الدعوى
- 150..... ثالثاً: شروط تتعلق بالعريضة
- الفرع الثالث: حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية من طرف الإدارة
الضريبية.....
- 153.....

- 154.....أولاً: حالات رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية
- 154.....ثانياً: شروط رفع الدعوى القضائية من طرف الإدارة الجبائية
- 157.....المطلب الثاني: سير وانعقاد الدعوى الضريبية وعوارضها
- 157.....الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
- 158.....أولاً: الإجراءات العامة
- 160.....ثانياً: الإجراءات الخاصة
- 164.....الفرع الثاني: عوارض الدعوى الضريبية
- 164.....أولاً: سحب الطلب
- 164.....ثانياً: طلب التدخل من لهم المصلحة
- 165.....ثالثاً: الطلبات الفرعية لمدير الولائي للضرائب
- 165.....الفرع الثالث: الفصل في الدعوى الضريبية
- 166.....أولاً: الجدولة
- 166.....ثانياً: سير الجلسة
- 167.....ثالثاً: صدور الحكم
- 170.....رابعاً: حفظ الملف
- 170.....خامساً: آثار القرار
- 171.....سادساً: وقف تنفيذ القرارات القضائية
- 172.....المطلب الثالث: طرق الطعن
- 172.....الفرع الأول: طرق الطعن العادية
- 173.....أولاً: المعارضة Opposition
- 176.....الفرع الثاني: طرق الطعن غير العادية
- 176.....أولاً: النقض La cassation
- 182.....ثانياً: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة
- 186.....ثالثاً: الطعن بالتماس إعادة النظر
- 189.....رابعاً: تصحيح الخطأ المادي والتفسير

198.....	المبحث الثالث: إستئناف الدعاوى الضريبية أمام مستوى مجلس الدولة
198.....	المطلب الأول: شروط قبول الطعن بالاستئناف
199.....	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالحكم محل الطعن
200.....	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة
200.....	أولاً: الصفة
202.....	ثانياً: الأهلية
202.....	ثالثاً: المصلحة
203.....	الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالاستئناف
204.....	الفرع الرابع: الشروط المتعلقة بآجال رفع الاستئناف
206.....	المطلب الثاني: آثار الاستئناف
206.....	الفرع الأول: الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف
206.....	الفرع الثاني: عرض النزاع على مجلس الدولة
208.....	الخاتمة
214.....	الملاحق
221.....	قائمة المراجع
240.....	الفهرس



الملخص

منح المشرع للإدارة الضريبية عدة طرق لتحصيل ضرائبها، منها ما يتحصل بطرق ودية ومنها ما يتحصل بطرق قسرية، وعليه تثار المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فسمح المشرع قبل لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء إلى التسوية الودية مع الإدارة الضريبية برفع تظلم إداري أمامها، وفي حالة عدم رضاه بقرارها، له اختيار إما التظلم أمام اللجان الإدارية أو اللجوء إلى الجهات القضائية، أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى ويستأنف أمام مجلس الدولة.

الكلمات المفتاحية: المنازعة الضريبية، الجباية، دفع الضرائب، التحصيل الضريبي، التظلم الإداري.

Abstract :

The legislator granted the tax administration several ways to collect its taxes, including what is obtained in friendly ways, including what is obtained in forced ways, and therefore the tax disputes between the tax official and the tax administration are raised, so the legislator allowed before the tax official resorted to the judiciary to a friendly settlement with the tax administration to file an administrative grievance before it, and if he is not satisfied with its decision, he has the choice of either grievance before the administrative committees or resort to the judiciary Before the Administrative Court as a first class and appeal to the Council of State.

Keywords: tax dispute, collection, tax payment, tax collection, administrative grievance.

Résumé :

Le législateur a accordé à l'administration fiscale plusieurs modes de recouvrement de ses impôts, dont certains sont obtenus par voie amiable et dont certains sont obtenus par voie coercitive, et en conséquence des litiges fiscaux naissent entre le contribuable et l'administration fiscale, de sorte que le législateur a permis avant le contribuable a recouru à la justice pour régler à l'amiable avec l'administration fiscale pour déposer un grief administratif. Devant elle, et en cas de mécontentement de sa décision, il a le choix soit de saisir les commissions administratives, soit de recourir au judiciaires, devant le Tribunal Administratif en première instance et en appel devant le Conseil d'Etat.

Mots-clés : contentieux fiscal, recouvrement, paiement de l'impôt, recouvrement de l'impôt, grief administratif.