



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

منازعات المادة الجبائية وتسويتها

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه "ل م د" - تخصص منازعات مالية -

تحت إشراف الدكتور:

من إعداد الطالبة:

اليازيد علي

خنفري فدوى

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر - أ -	كمال دريد
مشرفا ومقررا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر - أ -	علي اليازيد
عضوا مناقشا	جامعة قسنطينة 1	أستاذة محاضرة - أ -	نوال لوصيف
عضوا مناقشا	جامعة عنابة	أستاذ محاضر - أ -	مراد عمراني
عضوا مناقشا	جامعة الطارف	أستاذ محاضر - أ -	نزار عبدلي
عضوا مناقشا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر - أ -	باديس سعودي

السنة الجامعية: 2020-2019/1441-1440.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ: (الرحمن الرحيم)

...» وَقُلْ يَا رَأْسُ الْبُلَدِ إِنِّي رَسُولُ اللَّهِ

وَاللَّيْلُ وَالنَّهَارُ

الآية 114 من سورة طه

شكر و عرفان:

الحمد لله الواحد الأحد والفضل للذي خلق السماوات بلا عمد ورزق الرزق ولم ينس أحد، له الحمد حتى يرضى، وله الحمد إذا رضي، نشكره سبحانه وتعالى على أن أمدنا القوة لإنهاء هذا العمل...

إلى كل قلب دقت له الأحرف والكلمات، إلى كل الساعين في طريق العلم والمجد...

جرت العادة أن يكون وراء كل إعداد بحث أشخاص يساهمون بالنصح والتوجيه، ومن باب العرفان بالجميل نتقدم بتشكراتنا الخالصة إلى من لم يبخل بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة...رفع معنا الراية لمواجهة الحواجز.

إلى الأستاذ: "اليازيد علي" أطباقا ملؤها حروف الذهب بمعاني الفخر والاعتزاز... جعلك الله نبراسا للعلم وشعاعا للفكر وأعانك على محن الدنيا...ندعوا الله أن يبقيك للدروب منيرا وأعانك الله في عملك....

كما نتوجه بالشكر إلى كل من علمنا ولو حرفا طوال حياتنا الدراسية، وبالأخص أساتذة كلية الحقوق....

لكم منا جزيل الشكر ووافر التقدير.

وفي الوقت ذاته أتقدم بوافر الامتنان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم

قبول مناقشة هذا البحث:

• الأستاذ دريد كمال رئيسا

• الأستاذ اليازيد علي مشرفا

- الأستاذة لوصيف نوال عضوا مناقشا
- الأستاذ مراد عمراني عضوا مناقشا
- الأستاذ عبدلي نزار عضوا مناقشا
- الأستاذ باديس سعودي عضوا مناقشا

لكم منا جزيل الشكر ووافر التقدير

"الحمد لله حمدا لا يزال دائم الإقبال سبحانه بدأنا بجميع عوارفه شكرا له تعالى على عظيم فضله، والصلاة والسلام على السيد المصطفى حبيب الله وحبينا محمد بن عبد الله الذي أقام به الله الملة العوجاء..."

"إلى من دعواتهما دائما حولي أمي وأبي اللذين لطالما بذلا النفس والنفس لتربيته حفظكما الله ورعاكما "

"إلى شريك العمر و نصفي الثاني حفظه لي ربي برعايته"

قائمة المختصرات :

أولا : باللغة العربية

ق-إ-ج : قانون الإجراءات الجبائية

ق-ط : قانون الطابع

ق-ت: قانون التسجيل

ق-ع : قانون العقوبات

ق-ر - ر-أ : قانون الرسوم على رقم الأعمال .

ق - ض - م - و- ر- م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ق-ض -غ -م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق - إ- م - إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

ق- م : قانون المالية.

ج ج ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

م : المادة .

ق-م-ت: قانون المالية التكميلي.

د- م : دون مجلة .

د- ب : دون بلد .

د- ط : دون طبعة .

د - س : دون سنة.

ص : صفحة .

ج : جزء .

د - ج : دون جامعة .

د- ت : دون تخصص.

د- ع : دون عدد.

د- م - ج :دون مكان الجامعة.

P :page

S a :Sans Année

مقدمة

مقدمة :

تسعى الدول جاهدة لإيجاد مصادر تمويلية فعالة تضمن الاستقرار والدوام لنظامها الاقتصادي في ظل تراجع أسعار النفط وتساوم في تكوين المالية العامة هذا ما دفعها إلى الاهتمام بالمجال الضريبي بهدف إشباع الحاجات العامة في الدولة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي بصفة خاصة، فللجباية أهمية بالغة نظرا لكونها مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمواطن في إطار المنظومة القانونية الداخلية، والدولة باعتبارها المكلف الأول بتحقيق الأمن والعدل وتدعيم الاقتصاد، تتجه نحو إيجاد آليات لتحويلها حق الحصول على جزء معين من مداخيل الأفراد أيا كان نوع هذا التدخل.

عرف هذا الحق تطورات عديدة ليستمر الأمر على اعتماد قوانين مالية سنوية تبرز شفافية ووجهة نفقات الدولة ومواردها من جهة، وإقرار التوازن من جهة أخرى، ولهذا تعدّ الضريبة من أقدم وأهم الإيرادات العامة في الدولة لتغطية النفقات العامة لإنعاش الاقتصاد، فبعد استقلال الجزائر وحصولها على سيادتها على إقليمها، أبقى المشرع الجزائري في ظل الفراغ التشريعي الذي كانت تعاني منه الدولة في تلك المرحلة الانتقالية على تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما كان منافيا للسيادة الوطنية أو ذو طابع عنصري بموجب قانون 31 ديسمبر 1962، ومن بين هذه القوانين الفرنسية التي تمّ الإبقاء عليها هي القوانين الجبائية.

فالضريبة هي مصدر من مصادر تمويل النفقات العمومية في الدولة، وهي عبارة عن اقتطاع جبري نهائي من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق الصالح العام، تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها أو المجرى على دفعها إلى الدولة، حيث تتولى السلطة العامة في الدولة وضع النظام القانوني للضريبة من حيث تحديد الوعاء وطرق التحصيل لاستيفاء حق الدولة، إذن للضريبة

وجهان أساسيان الأول كونها إيراد عام للدولة يحقق النفع العام، والثاني أنه تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي عدم التوافق بين طرفي العلاقة، ومن ثمة يثور الخلاف في المجال الجبائي في شرعية المادة الخاضعة للضريبة أو في طريقة حسابها أو في كيفية تحصيلها من طرف الملزم بدفعها، ويسمى هذا الخلاف بالنزاع الجبائي أو الضريبي.

فالنزاع الضريبي هو نوع من أنواع المنازعات الإدارية التي يختص بدراستها القانون الإداري من حيث القواعد العامة، بالإضافة إلى القوانين المتشعبة المنظمة لموضوع الضريبة، الذي يقوم بين طرفين وهما الإدارة الجبائية التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، والطرف الثاني المتمثل في المكلف بالضريبة والذي يكون في غالب الأحيان غير ملم بالنصوص القانونية المطبقة على الأشخاص الطبيعيّة، والإدارة الجبائية قد تقع في أخطاء بمناسبة تحديد الوعاء الضريبي أو حسابها أو طرق تحصيلها، مما ينجم عن ذلك عدم رضا المكلف بالضريبة ومعارضته لقرار الإدارة، وبذلك ينشأ النزاع الضريبي وذلك راجع لكثرة القوانين الضريبية وتشعبها الأمر الذي يؤثر على المكلف بالضريبة و لحلّ هذا النوع من النزاعات يظهر أن المشرع الجزائري تصدّى لها بجملة من النصوص القانونية .

انطلاقاً من المعيار العضوي فالنزاع الجبائي هو نزاع إداري محض باعتبار أن إدارة الضرائب طرفاً في هذا النزاع وبالتالي يختص بالنظر والفصل فيه القضاء الإداري أو القضاء الفاصل في المادة الإدارية فالنزاع الإداري يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة العامة والغير بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها التي كفلها القانون، وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدماً في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعة

الضريبية، ولكن الاختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواء من حيث أطرافه أو طبيعته القانونية أو أنواعه أو طرق فضّه.

كلمة منازعة في الميدان الجبائي يقصد بها مجموع الاختلافات والإشكالات التي تثور بين المكلف بدفع الضرائب وإدارة الضرائب بخصوص المادة الخاضعة للضريبة أو طرق تحصيلها، وهذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية، والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، فهي تشمل بالإضافة إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الاستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، مختلف الخلافات المرتبطة بالنزاع الضريبي ودعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، وكذا تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي.

فالمنازعة الضريبية لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص المادة الخاضعة للضريبة، بل تتعداه إلى وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار الممكن أن تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله، كما تقوم المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في التحصيل، أو الحالة التي يكون فيها معسرا بمعنى أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون .

تتعدد التعريفات المتعلقة بالنزاع الضريبي بين فقهيّ وقضائيّ نظرا للانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات أمام الجهات القضائية المختصة، نتيجة التدخل المستمر من قبل مصلحة

الضرائب بحكم وظيفتها في تحصيل الضرائب المفروضة، كما تتميز عن غيرها من المنازعات بطابع خاص حيث تتطلب السرعة في البت والدراية بالشؤون المالية، بالإضافة إلى الشرعية لتعلقها بالمال العام والذمة المالية الخاصة وهذا ما جعل المشرع يضع لها أحكاما خاصة بها في القوانين الجبائية كقانون الإجراءات الجبائية؛ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ قانون الضرائب غير المباشرة؛ قانون الطابع؛ قانون التسجيل؛ وقوانين المالية المتتالية سنويا وقوانينها التكميلية.

تمرّ هذه المنازعات بنوعين من التسوية إحداهما إدارية والأخرى قضائية، فالتسوية الإدارية هي طريق ودّي لفض النزاع خارج أسوار القضاء، فعند نشوء نزاع ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق بموجب نصوص صريحة في قانون الإجراءات الجبائية، حيث توجّه الاحتجاجات كلّ حسب اختصاصه المكاني، وهذا ما يطلق عليه مصطلح التظلم الإداري أو الطعن الإداري أمام الجهات الإدارية المختصة قبل رفع دعواه أما الجهاز القضائي، أو اللجوء الاختياري للطعن أمام لجان الطعن الإدارية وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها عن طريق شكاية تعدّ وسيلة حوار بين الإدارة والمكلف، وهي من الضمانات المكفولة للمكلف من طرف المشرع قصد تجنب إتهال كاهل الجهات القضائية بعدد كبير من المنازعات التي يوجد حلّ لها على مستوى الجهات الإدارية .

أما التسوية القضائية تتمثل في رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية المختصة، إذ يعتبر اللجوء إلى القضاء ضمانا هامة تمنح للمكلف بالضريبة، فالدعوى الضريبية إذن هي وسيلة لمنح الحماية القضائية لأي من الطرفين في حالة الاعتداء على حقه، فالتسوية القضائية في حدّ ذاتها تنقسم إلى نوعين تسوية أمام القضاء الإداري في حالة قيام النزاع بين الإدارة والمكلف، وأخرى أمام القضاء الجزائي في حالة التملص من دفع الضريبة بشكل متعمّد مخالف للقانون .

أما عن أهمية هذا الموضوع تظهر في أهمية المفاهيم المرتبطة بالجباية باعتبار أن الجباية مصدر من أقطاب مصادر تمويل الخزينة العمومية لما لها من تأثير مباشر على استقطاب الاستثمار المحلي والأجنبي، كما أن الجباية لا تقتصر فقط على كونها أداة لتمويل الخزينة العمومية وإنما هي أداة للتحكم في السياسة الاقتصادية للدولة، فهذا الموضوع بصورة أو أخرى يساهم في التعريف بحقوق والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ومن بين الحقوق المخولة للمكلف هي رفعه للطعن الإداري ثم ممارسته للطعن القضائي لمحاولة خلق نوع من التوازن نوعاً ما بين المصالح المتعارضة للدولة والفرد، لأن تسوية النزاعات تمنح حق الدفاع عن الحق المعتدى عليه، وكثرة القوانين المنظمة لهذا النوع من النزاعات دليل على الأهمية التي أولاها المشرع في حد ذاته لها وارتباط هذه القوانين بقوانين المالية والقوانين التكميلية لها دليل على اهتمام المشرع بها باعتبار قوانين المالية تصدر بصفة متتالية وفي كل مرة تعدل في النصوص الجبائية على اختلاف أنواعها.

إنّ الشكاية المقدّمة أمام الإدارة الضريبية في مجال التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في المرحلة الأولى تساهم في التقليل من طرح المنازعات أمام الأجهزة القضائية وتخفيف العبء عليها وخلق جو الحوار والتفاوض بين الشخص الخاص والعام، والطعن الإداري أمام اللجان الضريبية للطعن كمرحلة ثانية من مراحل التسوية الإدارية هو طريقة من طرق حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية وتسلط نوع من أنواع الرقابة الإدارية.

ومايدلّ على أهمية هذا الموضوع هو تعرّض قوانين المالية المتتالية للإجراءات الخاصة به حيث دائماً ماتعدل نصوص قوانين المالية النصوص الجبائية، سواء الإجراءات الجبائية أو الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الضرائب غير المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال، حيث يساهم هذا الموضوع في إبراز القواعد والإجراءات التي تحكم عملية تحديد الوعاء الضريبي

وطريقة حساب الضريبة وتصفيته وطرق التحصيل الضريبي لعدم ترك المجال للتفسير الذي قد يؤدي إلى تزايد حجم هذا النوع من النزاعات الصعبة البت والفصل فيها، باعتبار أن الضريبة في الجزائر تمثل 40% من ميزانية الدولة.

ما يدل أيضا على أهمية هذا الموضوع راجع لأهمية الضريبة في النظام الاقتصادي حتى بالنسبة للأنظمة الغربية الليبرالية في تمويل الخزينة العمومية، فالمنظومة الجبائية من أهم المنظومات القانونية في الدول الغربية، ويعتبر النظام القانوني الضريبي من مقدساتها، فلا يعتد إطلاقا بصفة المعتدي أو المتخلف عن تقديم ودفع ضرائبه، لذا يوجد عددا من مشاهير العام تعرضوا لمتابعات قضائية صارمة بسبب ما يسمّى بالتهرب الضريبي.

هذا الموضوع مهم من الناحية الإجرائية الإدارية والقضائية فقوانينه تبين مواضع اللجوء إلى القضاء الإداري وحالات اللجوء إلى القضاء الجزائي، بموجب نصوص قانونية صريحة ويحدد شروط كل منهما لعدم ترك المجال للاجتهاد غير المطلوب في حالات معينة، ويبين كيفية الفصل في الدعوى القضائية الناجمة عن النزاعات الضريبية، وبالتالي فهو يبرز الطابع الخاص للنزاعات الجبائية.

تكمن أهمية الرقابة القضائية في حد ذاتها على النزاعات الضريبية لكون الإدارة العامة طرف ذات مركز قانوني أقوى خاصة في المادة الجبائية، نظرا لتمتعها بامتيازات السلطة العامة والتي قد تصل إلى حد التنفيذ الجبري على أموال المدين أي المكلف بالضريبة، إضافة إلى كون المنازعات الجبائية تتميز بإجراءات خاصة مختلفة عن باقي الدعاوي الإدارية الأخرى، كونها تتعرض للتعديل المتسارع في منظومتها القانونية عبر قوانين المالية التي تصدر كل سنة.

وهذا كله إن دلّ على شيء فإنما يدل على الأهمية العلمية والعملية لهذا الموضوع باعتبار أن تحقيق ما خطّط له من سياسة ضريبية لا بد من تحقيق نطاق مبدأ المشروعية وذلك من خلال ضبط صلاحيات الإدارة الجبائية، لأن عدم التقييد من هذه الصلاحيات قد يؤدي إلى التعارض مع عدة مبادئ قانونية، مما يؤدي لا محالة إلى انتشار الفساد المالي والإداري في الإدارة الضريبية، وذلك من خلال تثبيط عملية الرقابة مما يؤدي إلى إضعاف ثقة المواطن في الإدارة ما من شأنه الإنعكاس سلباً على الوضع الاقتصادي للدولة خاصة في ظل الأوضاع المالية والسياسية التي تعيشها الجزائر حالياً، فمبدأ المشروعية من أهم دعائم دولة القانون يفترض وجوده ولا يمكن عدم الالتزام به من أي جهة كانت .

والإهتمام بدراسة هذا الموضوع كان نتيجة أسباب ودوافع تتباين بين ما هو شخصي ذاتي وما هو موضوعي، حيث تتبلور الأولى في الرغبة في معالجة هذا الموضوع وما يطرحه من تحديات علمية وعملية، بالوقوف على مضامينه ومرتكزاته الفكرية بالإضافة إلى الرغبة والميول الشخصي للمواضيع التي يهتم بها القانون الإداري بصفة خاصة باعتبار أن المنازعة الضريبية منازعة إدارية انطلاقاً من المعيار العضوي كأساس لتحديد نوع هذا النزاع تطبق عليها قواعد التقنيات الجزئية للقانون الإداري في مجال الجباية.

أما الثانية تظهر في الشعور بأهمية هذا الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة باعتبار أن التحديد السليم للوعاء الضريبي سيتولد عنه تحصيل وافر وارتفاع في الإيرادات الضريبية، وانتشار الوعي الجبائي والثقافة الجبائية في أوساط المكلفين بالضريبة، على أساس أن الضريبة هي مصر تمويلي لا عقابي، يفرض على كل من تربطه بالدولة رابطة الجنسية وهذا ما من شأنه تحسين وتغيير نظرة الخواص لهذا العبء الملقى على عاتقهم، كذلك ما يدفع إلى دراسة هذا الموضوع كثرة المنازعات المطروحة بشأنه سواء أمام الجهات الإدارية أو القضائية، وكذلك

كثرة القوانين والتنظيمات والتعليمات والمناشير المرتبطة بتسييره وتنظيمه، خاصة في ظل تعقيد وغموض التشريعات ذات الصلة بالضريبة وعدم استقرارها، وصعوبة الإلمام بها والتوسع في تفسيرها أو الخطأ في تفسيرها، بالإضافة إلى ارتفاع الأسعار الضريبية مما يؤدي إلى حالة إلى ثقل تسديدها والإلتزام بها من طرف المكلفين بها.

إنّ تعدّد التعديلات الواردة على القوانين الضريبية يصعب الإلمام بها، و يجعل الغموض يكتنف هذا المجال الحيوي مما يجعله سببا موضوعيا بحثا لدراسة هذا النوع من المواضيع، كون الضرائب تمثّل في الوقت الحالي محور العملية الإقتصادية والسياسية والاجتماعية إنطلاقا من فكرة أنها مظهر من مظاهر سيادة الدولة، فهذه الدراسة الأكاديمية قد تؤدي إلى الخروج بنتائج علمية مفيدة لمحاولة إثراء هذا الموضوع الذي غالبا ما يصفه الكثير من فقه القانون الجبائي بأنه غامض ومعقد التطبيق.

والملاحظ هو عدم الإهتمام الكثير بدراسة هذا الموضوع سواء فقهيًا أو أكاديميًا رغم الأهمية البالغة له كونه يمس إقتصاد الدولة ومصالحها الماليّة، في ظل الإنتشار الرهيب للمنازعة الضريبية نظرا للتوسّع والإنتفاح الإقتصادي الذي شهدته الدولة الجزائرية مع تفتّش ظاهرة الغش والتهرّب الجبائي، وإبراز خصوصية الإجراءات المتبعة لتسوية هذا النوع من النزاعات مقارنة بالقواعد العامة المتبعة في التسوية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

عدم مواكبة عمليات البحث في هذا المجال مع الإلغاءات والتعديلات المتسارعة والمتلاحقة للقوانين الجبائية دفع لدراسة هذا الموضوع لمحاولة تسليط الضوء على هذه المنازعات لأنها تتضمن إجراءات خاصة تميّزها عن باقي المنازعات، مع كثرتها سواء على مستوى الإدارة أو أمام الجهات القضائية المختصة.

وعلى ضوء هذا الطرح تظهر الإشكالية الرئيسيّة التالية للمعالجة في هذه الأطروحة على النحو التالي: فيما تتمثل منازعات المادة الجبائية وكيف يتمّ تسويتها من الناحية الإدارية والقضائية في التشريع الجزائري في ظلّ التعديلات المتواترة للقوانين الجبائية؟

ويتفرّع عن هذه الإشكالية الرئيسيّة إشكاليّات فرعيّة:

- ماهي مراحل تسوية النزاعات الضريبية أمام الجهات الإدارية؟
- ما لإجراءات المميّزة للنزاع الجبائي عن باقي نزاعات القانون الإداري؟
- كيف يتمّ الفصل في الدّعوى الجبائية؟
- متى تكتسي الدّعوى الجبائية طابع جزائي؟ وماهي أهمّ الجرائم الجبائية؟

ولعلّ ما تهدف إليه هذه الدراسة في نطاق هذه الإشكالية وتحقيقا لها يظهر في إبراز وتوضيح القصور الوارد في بعض النصوص القانونية التي كثيرا ما تغفل عن إجراء جوهرية له دور فعّال من شأنه المساهمة في تسوية النزاع الضريبي، أو تخص بالذكر نزاع دون الآخر أو تستعمل مصطلحات عامة قد يؤدي تفسيرها إلى تغيير فحواها وغيره من القصور الذي قد يكتنف النصوص القانونية الجبائية، كما تهدف للتعرف على منازعات المادة الجبائية أمام الجهات الإدارية وكذلك إجراءات تقديم الشكاية فيها مع شروطها والجهات المختصة بالنظر فيها وطبيعة الآراء الصادرة عن الجهات الإدارية وقوتها الإلزامية القانونية، والامتيازات التي منحها المشرّع للإدارة الضريبية في إطار هذه المنازعات التي من شأنها التعسف في استعمال هذه السلطة والمساس بحقوق الآخرين، وبالتالي الرغبة في محاولة وضع بحث فيما يخص الإجراءات الإدارية للمنازعة الضريبية لإثراء البحث العملي في هذا الميدان وتحيينه وتعديله مع النصوص القانونية الجديدة.

توضيح المفهوم الشامل للمنازعة الضريبية مع محاولة إبراز الأسباب التي تؤدي إلى إمكانية وقوعها مع تحديد أطرافها والإجراءات الواجب إتباعها أمام الإدارة الضريبية لتسويتها، ومعرفة الغاية التي يصبو إليها المشرع من وراء وضع كل إجراء من شأنه وضع حد لآثار هذه المنازعة على مستوى الإدارة الضريبية، لمعرفة هل هذه المنازعة ينطبق عليها كل ما ينطبق على المنازعات الإدارية أم لها خصوصيات تميزها عن هذه الأخيرة، وفي حالة ما إذا كانت تختلف عن المنازعات الإدارية ينبغي معرفة السبب من وراء ذلك .

توضيح أكبر للإجراءات المتبعة في حالة اللجوء إلى جهات القضاء الإداري أو القضاء الفاصل في المادة الإدارية باعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية بمفهومها الضيق، وذلك من خلال بيان أطراف النزاع الضريبي أمام القضاء وإجراءات الفصل فيه، وذلك على مستوى قضاء الاستعجال والموضوع بعد إتباع مجموعة من الشكليات والإجراءات الجوهرية لرفع الدعوى أمام الجهات القضائية والمحددة بموجب نصوص قانونية صريحة لا مجال للاجتهاد بشأنها فيما يخص رفع الدعاوى الإدارية، ومعرفة سلطات القاضي تجاه هذا النزاع سواء كان قاضي استعجال أو قاضي موضوع .

التعرف على كيفية الفصل في الدعوى الجبائية انطلاقاً من إجراءات التحقيق مروراً بالخبرة الجبائية وصولاً إلى إصدار القرار من طرف الجهات القضائية الإدارية وكيفية الطعن فيه وطرق الطعن المقررة له من شأنها وضع حد نهائي للنزاع الضريبي بين الإدارة الضريبية كونها تمثل إرادة الدولة التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، والمكلف بدفع الضرائب كونه الحلقة الأضعف في العلاقة الضريبية، مما يجعل المصالح متفاوتة بين المصلحة العامة والخاصة وهذا ما يجعل القاضي الإداري يعمل على محاولة خلق نوع من التوازن القانوني بين المصلحتين المتعارضتين .

باعتبار أن الضريبة عبئ من الأعباء العامة فإن المكلّف بدفعها يحاول التملّص من دفعها بصفة كليّة أو جزئيّة سواء كان تملص مسموح وغير مخالف للقانون أو كان غير مسموح ومخالف للقانون في نفس الوقت، وهذا ما يجعل هذا الفعل يخرج من دائرة الإباحة إلى دائرة التجريم، لذلك فإنه ينبغي معرفة الأساليب التي اتبعها المشرّع لتحقيق وحفظ المساواة الاقتصادية بين المكلفين بالضريبة، ومعرفة الجرائم التي تدخل في هذا الإطار وكيف تعامل معها المشرّع الجزائري من خلال قانون العقوبات والقوانين المكملّة له .

التعرّف على أركان بعض الجرائم الضريبية مهما كان وصفها القانوني سواء كانت مخالفة أو جنحة أو جناية ضريبية، وكذلك العقوبات المقرّرة لها وكيفية سير الدعوى العمومية الجبائية من حيث معاينة الجرائم الضريبية وإثباتها، ومتابعتها أمام الجهات القضائية الجزائرية المختصة، وأسباب انقضاء الدعوى العمومية الجبائية، فكل هذه الأهداف جعلت من هذا الموضوع محل دراسة علمية وعملية .

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف فقد فرضت طبيعة هذا الموضوع استخدام مجموعة من المناهج العلمية في مقدمتها المنهج التحليلي المتمثّل في تحليل النصوص القانونية ذات الصلة بموضوع البحث بهدف إبراز موقف المشرّع الجزائري من هذا الموضوع بصفة خاصة، سواء من خلال القواعد العامة الواردة في النصوص العامة أو النصوص الخاصة الواردة في القوانين الجبائية ذات الصلة المباشرة بموضوع الضريبة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي المتمثّل في التطرّق إلى الجانب النظري للمنازعة الضريبية والمستخدم في العديد من نقاط عرض هذا الموضوع لاسيما سرد التعاريف أحيانا الفقهية بالإضافة إلى القضائية والتشريعية ومن ثمّ استخلاص النتائج المتعلّقة بالموضوع، والمنهج المقارن في أجزاء محدودة من المذكرة، على الرغم من أن الدراسة ليست من قبيل الدراسات المقارنة، حيث دفعت الضرورة إلى استخدامه في التشريعات الفرنسية

باعتباره نظاما لاتينيا، ونظرا للتقارب الكبير بينه وبين التشريع الجزائري من حيث المقتضيات والأحكام والقوانين.

وعن أهم الدراسات السابقة لا يتمّ الإدعاء بالسبق في التطرق لهذا البحث بل تمّ العثور على العديد من الأبحاث المتخصصة فيه منها الجزائرية و أخرى عربية، وفي هذا بيان لبعض الدراسات :

- "التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري" وهي أطروحة دكتوراه للباحث المهدي صدوق عن جامعة قاصدي مرباح بورقلة عام 2018، حيث تم تناولها في بابين كل باب يتضمّن فصلين، الباب الأول بعنوان الرقابة الداخلية كآلية إجبارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، والباب الثاني تحت عنوان الرقابة الخارجية كآلية اختيارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، حيث إقتصرت هذ الدراسة على التسوية الإدارية فقط للمنازعة الجبائية دون التطرق للتسوية القضائية للمنازعات الجبائية .
- "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر " وهي أطروحة دكتوراه للباحث محمد لعلاوي عن جامعة محمد خيضر بيسكرة سنة 2014، حيث تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول الفصل الأول بعنوان الضريبة والهيكل الاقتصادي، الفصل الثاني بعنوان قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، الفصل الثالث بعنوان الإصلاح الضريبي في الجزائر، والفصل الرابع دراسة تحليلية من خلال مؤشرات الأداء لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، حيث ركزت هذه الدراسة على الجانب الاقتصادي دون الجانب القانوني.

- "إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر " وهو مؤلف للباحث فريجة حسين لعام 2008، حيث قسم مؤلفه إلى أربعة فصول، الفصل الأول بعنوان مفهوم المنازعة الضريبية ومرالها

الإدارية، الفصل الثاني بعنوان لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، الفصل الثالث بعنوان منازعات الضرائب المباشرة أمام الغرفة الإدارية بالمجلس ولفصل الرابع تحت عنوان الطعن في قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة، هذه الدراسة تفتقر للتحسينات والتعديلات القانونية الجديدة حيث كانت في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى في عهد الغرف الإدارية قبل دخول قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيز التنفيذ في سنة 2009.

- "منازعات التحصيل الضريبي" وهي مذكرة ماجستير للباحثة بن زهيدة رباب ريمة عن جامعة الجزائر 1 سنة 2015 حيث تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، الفصل الأول بعنوان المرحلة الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي، والفصل الثاني تحت عنوان المرحلة القضائية لمنازعات الوعاء الضريبي، حيث اقتصرت هذه الدراسة على نوع محدد من المنازعات الجبائية وهي منازعات التحصيل في مرحلتها الإدارية والقضائية مع إهمال النوع الآخر من المنازعات الجبائية وهي منازعات الوعاء الضريبي.

وبخصوص أهم الصعوبات فلقد كانت كثيرة لعل أبرزها وأصعبها هو التعديلات المتواترة للقوانين الجبائية بموجب قوانين المالية والقوانين التكميلية لها، مما صعّب في الإلمام بمختلف نصوص القوانين الجبائية مع تعديلاتها المستحدثة، فهذا البحث تتغير معطياته من سنة إلى سنة بسبب التعديل السنوي للقوانين الجبائية عند صدور قوانين المالية، وهو ما صعّب من إنجاز هذا البحث بصفة رئيسية، كما تعتبر من صعوبات هذا البحث تشعب وكثرة القوانين الجبائية مما يصعب الرجوع إليها في كل الحالات مع تعديلاتها المتكررة، بالإضافة إلى عدم وجود مراجع وفق التعديلات المستحدثة مؤخرا فأغلب الدراسات السابقة قد عدّلت القوانين التي تم الاعتماد عليها في بحوثهم، ومن الصعوبات التي واجهت هذا البحث أيضا هي قلة المراجع المتخصصة في هذا

الموضوع حيث تم الإعتماد بصفة أساسية على المقالات ذات الصلة والقواعد القانونية ذات الصلة
بالجباية.

وعن تبويب الموضوع وتقسيمه فلقد تمّ تقسيم هذا البحث إلى بابين وكل باب يتضمّن
فصلين، وكل فصل يتضمّن مبحثين.

الباب الأول: منازعات المادة الجبائية أمام الجهات الإدارية.

الفصل الأول : منازعات الوعاء الضريبي.

المبحث الأول :التظلم الإداري المسبق.

المبحث الثاني : النظر في الشكوى.

الفصل الثاني : منازعات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول :إجراءات التحصيل والتظلم في مجاله.

المبحث الثاني :الطعن أمام اللجان الإدارية.

الباب الثاني: منازعات المادة الجبائية أمام الجهات القضائية

الفصل الأول : الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري.

المبحث الأول : الدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع والاستعجال.

المبحث الثاني : الفصل في الدعوى الجبائية.

الفصل الثاني : الدعوى العمومية الجبائية أمام القضاء الجزائي.

المبحث الأول: الجرائم الضريبية.

المبحث الثاني : سير الدعوى العمومية الجبائية.

على أن يتم إنهاء الموضوع بخاتمة تتضمن أهم ما تمّ الوصول إليه من نتائج واقتراحات.

الباب الأول:

منازعات المادة

الجبائية أمام

الجهات الإدارية .

الباب الأول : منازعات المادة الجبائية أمام الجهات الإدارية

تمر الجزائر في الوقت الحالي بأوقات عصيبة في ظل انخفاض إيراداتها الجبائية من الجباية البترولية التي تعتبر أكبر مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الوقت الراهن، إذ أصبح واجبا على الحكومة الجزائرية المبادرة في البحث عن أفكار جديدة لبناء نموذج جديد للنهوض بالتنمية بغية تجنب سيناريو الكارثة الحقيقية في الجزائر من حيث إيراداتها المالية، فموضوع المنازعة الضريبية من أهم الموضوعات التي تكتسي أهمية كبيرة على الصعيد العملي، وذلك بالنظر إلى الانتشار المتزايد لهذا النوع من المنازعات أمام الجهات القضائية المختصة ، و ذلك نتيجة التدخل المستمر من قبل مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها في تحصيل الضرائب، كما تعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية وذلك باعتبار أن مصلحة الضرائب طرفا في هذا النزاع وبالتالي فهو نزاع إداري تطبيقا للمعيار العضوي الوارد في المادة 800 من ق إ م إ، كما أنها تتصل بأعمال مرفق عام يستعمل امتيازات السلطة العامة على غرار إصدار القرارات الإدارية في حق الخواص بصفة أساسية ، وكذلك من حيث القانون الواجب التطبيق في حالة وقوع نزاع وهو القانون الإداري الذي يعد مجموعة من القواعد الاستثنائية التي تنظم علاقة الإدارة العامة بالمواطن ، وهي قواعد غير مألوفة في مجال روابط القانون الخاص، كذلك قانون الإجراءات الجبائية فرع من فروع القانون العام باعتبار أن الإدارة العامة طرفا يجب الأخذ بعين الاعتبار أنها تعبر عن إرادة الدولة ، كما أن العملية الضريبية هي عملية إدارية في حد ذاتها لها طابع ضريبي يتمثل في تحديد وعاء الضريبة ثم تحصيلها وكل هذا إن دل على شيء فإنما يدل على أن المنازعة الضريبية منازعة إدارية محضة حتى لا يقع الاختلاف بشأن طبيعتها.

الباب الأول : منازعات المادة الجبائية أمام الجهات الإدارية

المنازعة الضريبية لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين المكلف و الإدارة بخصوص المادة الخاضعة للضريبة بل قد تتعداه إلى وضعيات أخرى ، وتكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه(الفصل الأول)أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها (الفصل الثاني).

الفصل الأول :

منازعات الوعاء

الضريبي .

الفصل الأول: منازعات الوعاء الضريبي

النزاع الضريبي بخصوص منازعة الوعاء الضريبي يتعلق أساساً بالخطأ في تحديد المادة الخاضعة للضريبة أو في طريقة حسابها ، وقد اعتبر المشرع الجزائي كل شكوى يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي من اختصاص الطعن النزاعي، وكلما زاد حجم الوعاء الضريبي أدى إلى زيادة حجم منازعات الوعاء الضريبي، وهذا النوع من المنازعات له ما يميّزه من حيث الجانب الفني والتقني للمادة الضريبية وكذلك من حيث خضوع الطعن الإداري لقانون مرن وسريع التعديل من خلال قوانين المالية المتعاقبة.

نظراً لطبيعة النزاع الضريبي اشترط المشرع شرطاً جوهرياً لقبول الدعوى في حالة اللجوء إلى القضاء والمتمثل في تقديم تظلم أو شكوى إلى الجهات المعنية (المبحث الأول) ليتم النظر فيه قبل الفصل فيه (المبحث الثاني).

المبحث الأول: التظلم الإداري المسبق

قبل التعمق في مفهوم التظلم الإداري المسبق ينبغي الإشارة لمجموعة من النقاط ذات الصلة به ، فقد وضع المشرع بموجب النصوص القانونية مجموعة من الآليات و الضمانات التي تكفل للملزم بدفع الضريبة الطعن في قرارات إدارة الضرائب في حالة عدم رضاه بها وعدم اقتناعه بقراراتها و رسم له طريقين: طريق إداري و هو إلزامي يسلكه المكلف أمام الإدارة الضريبية والمتمثل في التظلم الإداري الإجباري ، و طريق آخر قضائي¹، و الذي يتم عن طريق الدعوى

¹ محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء،- النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة-، دط ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، 2003، ص 74.

الضريبية أمام القضاء باعتبارها الوسيلة التي يخولها القانون للمكلف في اللجوء إلى القضاء الإداري للمطالبة بحقوق مسّتها تصرفات و أعمال إدارة الضرائب و أضرت بها، و لا شك أن الرقابة القضائية هي أكثر الضمانات فعالية لحماية حقوق المكلف بالضريبة كونه الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية،¹ فهذه العلاقة لها تأثير كبير في تحسين العلاقة بين الطرفين وبالتالي التأثير على مردودية الجباية،² فمن الشائع التمييز بين شكلين من الرقابة الداخليّة والرقابة الخارجيّة لتتحقق الإدارة من انّ دافعي الضرائب قد أوفوا بالتزاماتهم.³

مايلاحظ في هذا الشأن قبل تأكيد موضوع التظلم في حدّ ذاته هو تأكيد أهمية موضوع المنازعة الضريبية حيث شكّل موضوع بحث للعديد من الباحثين نظرا لخصوصيتها، حتى أن المشرع الجزائري جمع القوانين التي تنظّم هذا النوع من المنازعات في قانون خاص، وهو قانون الإجراءات الجبائية الذي نظمت فيه الإجراءات المتبعة امام الجهات القضائية للفصل في هذا النوع من النزاعات الواسعة الانتشار في الوقت الحالي. وهذا بعدما كانت تنظّمه عدة قوانين أخرى ذات الصلة بالضرائب على غرار قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة ففي كل سنة يصدر في قانون المالية في مادته الأولى مواصلة تحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها تجسيدا للمبدأ الدستوري الذي ينص على مساواة كل من تربطه بالدولة رابطة الجنسية الالتزام في تحمل الأعباء العامة، ومن بين هذه الأعباء العامة التي يلزم المواطنين في تحملها دون تمييز هي دفع الضرائب المستحقة للدولة، باعتبار أن الضريبة ليست عقوبة مقررة على المجتمع كما

¹ فاطمة الزهراء عربوز، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (جامعة جيلالي ليايس، العدد 16، جوان 2007)، سيدي بلعباس، ص 438.

² زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، تمّ الإطّلاع عليه يوم 26-03-2020، على

الساعة 00:09، المتوفر على الموقع التالي: www.univ-bejaia.dz.

³ Collet Martin Collin pierre, Procédures Fiscales-contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt, 3Edition , PUF ,Paris ,2011,p09.

ينظر إليها الكثير بل هي مصدر من مصادر تمويل النفقات العامة في الدولة لتحقيق مصلحة عامة للمجموعة الوطنية .

ونظرا لأهمية هذا النوع من المواضيع بأعتبارها مرتبطة بالمال العام فإنه من أجل تجنب الكارثة الحقيقية في الجزائر من حيث الإيرادات المالية ومواكبة التحولات الاقتصادية المتتالية قامت الدولة الجزائرية بإدخال عدة تعديلات على نظامها الجبائي من خلال تقديم البدائل المثلى والممكنة التي تتماشى مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الجزائري، من إعفاءات ضريبية، وتخفيض في معدلات الضريبة، وتخفيض عدد الضرائب، فمن خلال توجهه نحو سياسة تحفيزية هادفة إلى جذب المستثمرين وحثهم على الاستثمار داخل الوطن، تسعى الجزائر إلى توسيع وعائها الضريبي، الذي من شأنه المساهمة في زيادة حجم التحصيل الضريبي، ومن بين هذه التعديلات أيضا جعل التظلم المسبق في المادة الجبائية شرطا جوهريا .

كذلك تحديد نوع النزاع له أهمية من الناحية القانونية خاصة من إجراءات وشروط الطعن، لأن كل نزاع من النزاعات الجبائية سواء نزاع مادة الوعاء الضريبي او نزاع التحصيل الضريبي المتعلق بإجراءات تحصيل الضريبة من طرف المكلف بالضريبة تختلف من حيث الاجراءات سواء في تسويتها أو في الطعن فيها امام الجهات الادارية والقضائية¹.

¹ إبراهيم يامة ، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد"، مجلة القانون والمجتمع،(جامعة أدرار، دع ، دس)، أدرار، ص 215.

فمفهوم العدالة الضريبية يقتضي أن يكون فرض الضريبة وعملية حسابها وربطها قد تم بطريقة سليمة وصحيحة ومتفقة مع أحكام القانون الجبائي الساري المفعول ولن يتأتى ذلك إلا إذا تم منح المكلف بالضريبة الحق في الطعن في الضريبة المقدرة عليه.¹

فالمكلف قد يطعن في العوامل الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كمعيار لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها وهنا يقوم النزاع في مادة الوعاء الضريبي، فيثور النزاع بين شخص طبيعي وشخص معنوي يتمتع بامتيازات السلطة العامة يتمثل في الإدارة العامة، لذلك ينبغي الموازنة بين المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة والمصلحة العامة لإدارة الضرائب سواء من طرف الجهات الإدارية الأعلى أو الجهات القضائية.²

تقوم المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، وهذا هو أساس قيام منازعة الوعاء الضريبي طبقا للنصوص القانونية في قانون الإجراءات الجبائية.³

بالرغم من سياسة التحفيز الجبائية التي انتهجها المشرع لم تتمكن إلى حد كبير من تحقيق الأهداف المرجوة منها بخصوص التقليل من منازعات الوعاء الضريبي، وهذا ما يبين ضرورة

¹ الهادي خضراوي، " المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر "، مجلة دراسات، (جامعة الأغواط، دع، دس)، الأغواط، ص 102.

² منى إدلبي، "الدعوى الضريبية في سوريا"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (جامعة دمشق، العدد3، 2011)، دمشق، ص 31.

³ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في للتشريع الجزائري، دط، دار الهدى، عين مليلة، 2005، ص 09.

للجوء الى تحفيزات اخرى كفيلة بالحد من المنازعات خاصة منازعات الوعاء الضريبي، لأن نشوء هذا النوع من النزاعات يؤدي إلى استنزاف الخزينة العمومية.¹

تنشأ المنازعة الإدارية من تطبيق قانون الضرائب، عندما يكلف المعنيون بالوعاء الضريبي بالدفع الذي يقابل بعدم رضاهم،² للنزاعات الضريبية تأثير مباشر على المحافظة على حق الخزينة وعلى درجة التزام المكلف وقيامه بواجباته وكذلك على الإدارة الضريبية، مع ان الضريبة هي التزام من الإلتزامات المفروضة على كل مواطن تربطه بالدولة رابطة الجنسية.³

تعد المراجعة الجبائية إحدى أدوات الرقابة الفعالة للمؤسسات ومصالح الضرائب على حد سواء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية إتخاذ القرار، وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الإنحرافات والمخاطر الضريبية، فكلما كان هناك تهاون في الرقابة الجبائية أدى إلى تحليل غير صحيح للوضعية الجبائية وهو ما من شأنه المساهمة في زيادة منازعات الوعاء الضريبي.⁴

لقد ألزم المشرع الضريبي المكلفين بعدة إلتزامات، قصد من خلالها توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف، وكشف حقيقة معاملاتها، تمهيدا لحساب وعاء

¹ أسماء زينات، "دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، (جامعة الجزائر 3، العدد 17، سنة 2017)، الجزائر، ص 126.

² عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، ت، بوبشير محند امقران، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري - تيزي وزو -، 2011-2012، ص 198.

³ عدوان معزوز محمد اشثية، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م، مذكرة ماجستير، منازعات ضريبية، محمد شراقة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية - فلسطين -، 2008-2009، ص 07.

⁴ سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة (2009 - 2010) - ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، شعوبي محمود فوزي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - ، 2013-2014، ص 02.

الضريبة الواجبة عليه حسابا صحيحا، فإذا شاب حساب وعاء الضريبة أي عيب أو خطأ، فإنها تثير نزاعا ضريبيا بين المكلف وإدارة الضرائب، قد تعرض الإجراءات الضريبية للإعدام.

غير أن للمنازعة الضريبية، بخلاف المنازعات الأخرى، خصوصيات تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة زمن النزاع الضريبي، زيادة عن تأثيره السلبي لتمويل الخزينة العامة يقضي إلى تأزم العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط المقدم بينهما.

إذن المرحلة الحاسمة التي تمر بها الضريبة قبل تنفيذها هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد ربط الضريبة وحسابها وذلك وفق أنظمة متعددة وضعها المشرع، منها نظام التقدير الجزافي، ونظام الربح الحقيقي ونظام التقدير الإداري ونظام التصريح المراقب.

لهذا رسم المشرع طريقتين إلزاميين لفض النزاع الضريبي:

الأول يتصف بمرونة خاصة وهو الطريق الإداري، والثاني عادي وهو الطريق القضائي، فالمشرع ألزم بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم الإداري المسبق أو كما سماها في القوانين الجبائية "الشكاية" والتي توجه إلى المدير الولائي للضرائب الذي يعتبر الجهة المختصة بتلقي الشكاوى وهذا استثناء على القاعدة العامة في المنازعات الإدارية.¹

¹ سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، بن سلطان علي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة - قسنطينة- ، 2007 - 2008، ص

فتعتبر المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري الضريبية ومن بينها منازعات الوعاء الضريبي منازعة إدارية حسب طبيعتها بالنظر إلى أطرافها تطبيقاً لأحكام المعيار العضوي المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

بخصوص الدول الأخرى على سبيل المثال الدولة المصرية بخصوص الضريبة توجد بعض العوائق التي تتعلق بالتطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية والتي تمثل عقبة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة نتيجة عدم الاتساق بين معايير المحاسبة وأحكام التشريع الضريبي مما يؤدي إلى إختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي.²

أثناء قيام الإدارة بأداء مهامها من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية، يمكن أن تنشأ نزاعات بينهما وبين المكلف بالضريبة حول مقدار الوعاء الضريبي أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة. ترى فيما تتمثل المنازعة الضريبية وما هي أسبابها؟³

أثناء ممارسة إدارة الضرائب لعملية الرقابة على تصريحات المكلفين قد تصادف أخطاء سواء كانت بقصد أو بغير قصد في وعاء ومبلغ الضريبة المدفوعة من طرف المكلف، كما قد ترتكب أيضاً أخطاء في عملية تحديد الضريبة المستحقة على المكلفين، هذه الأخطاء غالباً ما

¹ عائشة لكلل ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص دولة ومؤسسات عمومية، خضراوي الهادي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1-الجزائر- ، 2014 - 2015، ص 2. أنظر أيضاً :

- Nacer Mourad et baala tahir , " Relation entre contribuable d'impôt et l'administration fiscale " , Revue des études fiscales , (University Blida02 , Nombre05 , S a) ,Blida ,P 305.

² سمير عبد العظيم الجبلي، "دراسة تحليلية لمشاكل التطبيق العملي للضريبة على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية ومقترحات العلاج" ، مجلة البحوث في المالية والمحاسبة، (معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، العدد 01، 2018)، مصر، ص 307.

³ طالبي بن عيسى، "التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر"، مجلة دراسات وأبحاث، (جامعة علي لونيبي، العدد 02، جوان 2019)، البلدية، ص 515.

يصعب حلها على مستوى الإدارة الضريبية والمكلف وبالتالي تنشأ عليها نزاع ضريبي بين الطرفين الفاصل بينهما هو القضاء.¹

و تتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الإدارية بطابع خاص يميّزها عن باقي المنازعات الإدارية نظرا لطبيعتها على وجه الخصوص، حيث تتطلب السرعة في البت و الخبرة و الدراية بالشؤون المالية، إضافة إلى السرية لما تتضمنه من حماية للمال العام والذمة الخاصة، لذلك افرد لها المشرع أحكاما خاصة وردت أساسا في قانون الإجراءات الجبائية، و أخرى في قانون التسجيل، و كذا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،² بالإضافة إلى أن الإثبات في القانون الجبائي يتسم بالخصوصية من حيث عبئ الإثبات ووسائله، فإن كان كلاهما مصدره القانون إلا أن تطبيقهما في المنازعة الجبائية قد يبرز بعض الظواهر.³

وبالتالي فالشكوى الإدارية أي التظلم الإداري هي أساس قيام النزاع الضريبي بصفة خاصة، وهي المرحلة الأولى والإجبارية من إجراءات إقامة الطعن الإداري أما الإدارة من أجل إعادة النظر في القرار الصادر عنها بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص، وبما أن التظلم الضريبي عموما يكمن في مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها، وبمعنى آخر هو مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه أو إجراءات نظره والفصل فيه، فإن الشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي

¹ نجاة بن ترقية، "المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، (جامعة البويرة، د ع، د س)، البويرة، ص 286.

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دط، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008، ص 7.

³ Benmahammed Sara, *La preuve en droit fiscal*, Thèse doctorat, spécialité Droit des affaires, Benlatche Abdelouaheb, Faculté de droit, Université des Frères Mentouri-Constantine-, 2017-2018, p02.

وكأهم نوع من التظلمات الضريبية، تتميز بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماما عن التظلم في التحصيل الضريبي.¹

يعد الطعن أمام الإدارة الجبائية أول مرحلة يجب أن يمر عليها المشتكي قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، ويمر الطعن أمام الإدارة بإجراءات تختلف حسب طبيعة الطعن المقدم فقد يكون هذا النزاع خاص بالوعاء الذي تفرض عليه الضريبة أو قد يكون متعلق بعملية التحصيل، حيث أن المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.

يمثل الطعن الأولي لدى الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية يجب أن يقوم بها المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى نوع آخر من الطعون أو قبل أن يلجأ للقضاء الإداري، حيث يجب أن تتوفر في الشكوى شروطا حتى يتم قبولها.²

من حيث نوع الضريبة تشتمل الترسانة القانونية الضريبية الجزائرية على خمسة قوانين أساسية تتعلق أغلب أحكام نصوصها بالجانب الموضوعي للضريبة، والجزء الآخر بالجانب الاجرائي لها، وتتمثل هذه القوانين في كل من : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع ،

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول الدعوى الإدارية -، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص132.

² أنظر أيضا: محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 161.

² المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، قانون الأعمال، السعيد خويلدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -، 2018-2019، ص14.

وبالإضافة إلى هذه القوانين الأساسية، استحدثت المشرع الجزائري قانون خاص بالإجراءات في المادة الضريبية وأطلق عليه قانون الإجراءات الجبائية، حاول من خلاله تجميع الشق الإجرائي المتفرق عبر القوانين السابق ذكرها وخاصة القواعد المشتركة منها، وقد عمل على ذلك منذ صدور هذا القانون الإجرائي الجديد وعبر جميع قوانين المالية والمالية أو التالية لصدوره دون إستثناء، وبالفعل فقد تم تجميع جزء كبير من المادة الإجرائية المتناثرة سابقا عبر قوانين الضرائب وبما فيها الإجراءات المتعلقة بالنزاع الضريبي، ولكن السؤال المطروح، هل تم توحيد النصوص الإجرائية بالنسبة لجميع أنواع الضرائب بالإضافة إلى تجميعها في تقنين واحد، وخاصة أن أغلب مواد هذا التقنين الجديد جاءت على سبيل العموم، ولم تميز بين أنواع الضرائب وستتم الإجابة عن هذا التساؤل من خلال ما تم إدراجه في هذا القانون من إجراءات تتعلق بمجال تسوية النزاع أمام مصلحة الضرائب.¹

وفيما يتعلق بمدى إلزامية ووجوب التظلم الإداري أو الشكوى فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تقابلها المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002، على وجوب تقديم الشكاوى أمام إدارة الضرائب، ولم تحدد هذه الأخيرة أو تخصص نوعا معينا من الضرائب بل تركت الأمر على سبيل العموم، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر الشريعة العامة بالنسبة للقوانين الضريبية الأساسية الأخرى وذلك في حال ما لم تنص أحكام هذه القوانين الأخيرة على ما يخالف أحكامه، أما بالنسبة لإجراء الشكوى حسب كل قانون من هذه القوانين الضريبية.

¹ يحي بدائية، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، مزياني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة -، 2011-2012، ص ص 32-33.

فالشكوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على موضوع الشكاية بخصوص الضرائب المباشرة، كما نصت على أن توجه الشكايات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب بالدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب، وقد ألغيت فيما بعد هذه الأحكام من نصوص قانون الضرائب، وحولت إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002، ومن ثم أصبحت الشكوى بخصوص مادة الوعاء للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع لأحكام هذا القانون الأخير، والذي أوجبه قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري، وذلك بمقتضى المواد 71 و172 منه، فقد كان يظهر قبل التعديل والإحالة أن الشكاية في المادة الضريبية تقتصر فقط على منازعات معينة دون غيرها.¹

أما الشكوى في قانون الضرائب الغير مباشرة فقبل صدور قانون المالية لسنة 2002، كان الأمر واضحا بالنسبة لعدم وجوب تقديم الشكوى في مادة الضرائب الغير مباشرة حيث نصت المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة على ما يلي " إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم، تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية "، حيث تحيل هذه المادة صراحة إلى القانون الإجرائي العام، وبالتالي فإن إجراء التظلم الإداري المسبق في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة تحكمه قواعد هذا القانون الأخير، كما أن المادة السابقة الذكر كانت بمثابة الأساس القانوني وخاصة بالنسبة

¹ أنظر المواد: 71 من ق إ ج حسب آخر تعديل له طبقا لقانون المالية لسنة 2019، الصادر بموجب القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق لـ 27 ديسمبر 2018، ج ر ج ج عدد 79، والمتضمن قانون المالية لعام 2019، المعدلة بموجب المادتين 41 من ق م لسنة 2012 و م 17 من قانون المالية لسنة 2013، المعدلة بموجب المادتين 59 من ق م لسنة 2003، و م 42 من ق م لسنة 2007، 172 من ق إ ج المحدثة بموجب المادة 60 من ق م لسنة 2003، ومعدلة بموجب المواد 40 من ق م لسنة 2006 و م 53 من ق م لسنة 2007 و م 37 من ق م لسنة 2008 و م 50 من ق م المالية لسنة 2015 و م 34 من ق م لسنة 2016 و م 62 من ق م لسنة 2017.

للتطبيق القضائي فيما يخص عدم إلزامية الشكاية في مجال الضرائب الغير مباشرة كشرط قبل رفع الدعوى أمام القضاء وبعد صدور قانون الإجراءات الجبائية نصت أحكام هذا الأخير على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات أمام إدارة الضرائب في المقام الأول، وقد جاءت أحكامه في صيغة العموم حيث شمل مضمونها جميع أنواع الضرائب، وكما تم الإبقاء على نص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة من دون إلغائها مما طرح إشكالا كبيرا في التطبيق، وأختلفت التوجهات حول مدى وجوب هذا الإجراء في مادة الضرائب غير المباشرة، وخاصة في ظل تضارب نصوص قانون الإجراءات الجبائية مع نص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة¹، حيث أن إدارة الضرائب نفسها ومن خلال التعلية العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 أوضحت عدم وجوب الشكاية في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة، وأقرت عكس ذلك من خلال التعلية المؤرخة في 12 جويلية 2005، والتي جاء فيها أن أحكام الشكاوى الواردة بقانون الإجراءات الجبائية تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها، وكما دفعت إدارة الضرائب بفحوى هذه التعلية في قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007، وكما اختلفت الأبحاث والدراسات أيضا بهذا الموضوع، فمنها من عمم إجراء الشكاوى على جميع أنواع الضرائب، ومنها من قصرها على أنواع معينة من الضرائب .

وقد بقي هذا الإشكال مطروحا إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009، وبموجبه تم تعديل المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، بحيث أصبح نص هذه الأخيرة يحيل

¹ أنظر المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر ج عدد 70، والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة والمعدلة بموجب المادة 34 من م لسنة 2009.

بطريقة مباشرة، ومن هنا أصبح إجراء الشكوى يشمل مادة مباشرة وصريحة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية الضرائب غير المباشرة وبصورة واضحة ولا اجتهاد م صراحة الناس، وذهبت أوجه الاختلاف بين نصوص قانون الإجراءات الجبائية ونص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة، في حين يتبين أن تعديل المادة 498 وجعلها تحيل إلى قانون الإجراءات الجبائية بهذا الشكل قد يتعارض مع مبدأ توحيد المادة الإجرائية الجبائية في قانون موحد حيث أنه كان من الأحسن إلغاء نص هذه المادة من قانون الضرائب غير المباشرة، ومن ثم تصبح الإحالة إلى قانون الإجراءات الجبائية تحصيلًا حاصلًا بصورة ضمنية على أساس عدم وجود نص خاص يقيد نص عام كما في السابق، تطبيقًا لقاعدة في عدم وجود النص الخاص يطبق النص العام، وكما فعل المشرع سابقًا من خلال قانون المالية لسنة 2002.

وبالنسبة للشكوى في قانون التسجيل: ذهبت إدارة الضرائب إلى اعتبار عدم وجوب إجراء التظلم أو الشكوى في مادة التسجيل وأسست رأيها على نص المادة 355 من قانون التسجيل، وقد تراجعت عن هذا الرأي من خلال دفعها أمام مجلس الدولة في القرار رقم 033940 السابق الذكر.

وكما أن مجلس الدولة أسس أحكامه من هذا الشأن بالإعتماد على نصوص المواد 355 و359 من قانون التسجيل، والتي توصل من خلالها إلى عدم وجوب إجراء الشكوى في مادة التسجيل، وقد تبنت بعض الأنظمة هذا الطرح بالرجوع إلى نص المادة 355 السابق ذكرها.¹

وعلى هذا الأساس وتعقيبًا على ما سبق ذكره يتم توضيح مايلي:

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 35-36. أنظر أيضًا: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2018، ص4.

قام المشرع الجزائري بإلغاء نص المادة 359 من قانون التسجيل بموجب قانون المالية لسنة 2002، ولكنه أبقى على نص المادة 355 من هذا القانون، ومن دون الخوض في مضمون هذه المواد تتم الإشارة إلى أنها قد وردت في الباب الرابع عشر من قانون التسجيل تحت عنوان " تحصيل الرسوم " .

وبالتالي فإنها تنظم النزاع في مادة التحصيل ولا علاقة لها بتنظيم النزاع في مادة الوعاء الضريبي في مادة التسجيل أمام إدارة الضرائب، وأما المادة 355 التي لم تلغى فقد ورد نصها كما يلي: " إن النزاع في مادة تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من قبل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي "، مضمون هذه المادة غير واضح، فهو يفيد عند الوهلة الأولى، أن للطعن القضائي أثر موقف للطعن أمام إدارة الضرائب، ولكن عند التمعن في قراءته مرة أخرى، وبمفهوم المخالفة نجد أنه يمكن اللجوء إلى القضاء من دون اللجوء المسبق إلى إدارة الضرائب في مجال نزاع تحصيل حقوق التسجيل.

وأما فيما يتعلق بالنزاع في مادة الوعاء فقد نظمه المشرع في المواد 102 إلى 106 من قانون التسجيل، من خلال إجراء آخر مشابه تقريبا في مضمونه للشكاية، ويتمثل هذا الأخير في إلزامية اللجوء إلى لجنة المصالحة على مستوى إدارة الضرائب بخصوص كل التقديرات التي تقوم بها الإدارة قبل إدخالها حيز التحصيل، حيث تمنح الفرصة للملزم بدف الضريبة لإبداء ملاحظاته ودفوعه، وللإدارة الحق في أن تعبر عن رأيها في الموضوع بصفة صريحة، لذلك يعتبر هذا الاجراء بمثابة شكوى سابقة ولكن في قالب قانوني من نوع آخر، وخاصة أن هذه المواد لم يتم إلغاؤها و لازالت سارية المفعول.¹

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص36.

ومن خلال ما سبق ذكره حول إجراء الشكوى في مادة التسجيل، هناك نوعا من عدم الوضوح التام في النصوص، ومما لا شك فيه أن ذلك لا يخدم المكلف بالضريبة التسجيل حين منازعته للإدارة وخاصة في ظل صعوبة وتعقيد الإجراءات في هذه المادة الضريبية بالذات، ولذلك فإن مواد قانون التسجيل المتعلقة بهذا الإجراء المهم قد تكون في حاجة لإعادة المراجعة وذلك لكي تتماشى مع قواعد ومبادئ الإجراءات الجبائية، وخاصة وأن هذا الأخير قد تناولت مواده الإجراءات الخاصة بالنزاع في مادة الوعاء الضريبي والإجراءات الخاصة بمادة التحصيل الضريبي كل على حدا، وبالتالي لم تجمع بين النزاعين من حيث الإجراءات وإنما أفردت لكل نزاع إجراءات خاصة به.¹

أما الشكوى في قانون الرسم على رقم الأعمال، تناول هذا القانون جانب المنازعات من خلال الجزء الأول منه، وذلك تحت عنوان قواعد المنازعات في الفصل السابع من هذا الجزء وكان ذلك من خلال المادتين 109 و 141 منه، وفي حين وردت المادة 109 في القسم الأول من هذا الفصل والخاصة بإجراءات فرض الضريبة، وفي حين وردت المادة 141 من خلال القسم الرابع من الفصل نفسه تحت عنوان المنازعات المرتبطة بالتحصيل.

وقد أقرت المادة 109 من هذا القانون إلزامية الالتماس المسبق كما عبرت عنه أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، وقد ألغيت هذه المادة فيما بعد بموجب قانون المالية لسنة 2002 و نقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، ومن هنا أصبح إجراء التظلم في مادة الرسوم على رقم على الأعمال وبالتحديد في مادة الوعاء يخضع لقانون الإجراءات الجبائية باعتباره الشريعة العامة في هذا المجال، وأما فيما يخص المادة 141 من

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 37.

نفس القانون فلم يتم إلغاؤها وتعرضت للتعديل الجزئي بموجب قانون المالية 2009، أما في الوقت الحالي فقد تم إلغاء المادة 109 و 141.

أيضا بالنسبة للشكوى في قانون الطابع :

إن هذا القانون لم يتم التعرض فيه الى أي إجراء بخصوص المنازعات، وإنما إكتفى بالإحالة القانونية إلى الإجراءات المتبعة في قانون التسجيل، حيث ورد في أحكامه أن الدعاوى يتم التحقيق فيها والتحكم فيها حسب القواعد المنصوص عليها في أحكام قانون التسجيل والمتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم التي يرجع تحصيلها إلى إدارة الضرائب، وبما أن الإحالة كانت إلى أحكام قانون التسجيل المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم، وليست إلى الأحكام المتعلقة بتحديد الحقوق وتقديرها أي حول وعاء هذا النوع من الضرائب.

وعلى هذا الأساس تخضع الشكوى في مادة الوعاء الى قانون ذو الطابع الإجرائي في مجال الضرائب وهو قانون الإجراءات الجبائية ما دام لا يوجد أي نص يقيد هذا الأخير على مستوى نصوص قانون الطابع، وذلك على اعتبار قانون الإجراءات الجبائية الشريعة العامة في حالة غياب نص قانوني خاص يتعلق بذلك المجال، وهذا تطبيقا لقاعدة الخاص يقيد العام، وهذه القاعدة معمول بها في كل فرو القانون سواء قانون عام أو خاص.¹

التظلم طريق غير قضائي يهدف الى محاولة إيجاد سبيل ودي دون اللجوء الى القضاء ونظرا لاهميته سيتم التطرق لكل من مفهومه (المطلب الاول)، بالإضافة إلى مجال تطبيقه (المطلب الثاني).

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 38. أنظر أيضا:

المطلب الاول : التظلم كآلية قانونية لحسم النزاع

يعد التظلم الإداري المرحلة الأولى والإجبارية، وهذا حسب للنصوص الضريبية والقوانين المالية، إذ تنص المادة: 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم : 15 - 18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 على أنه تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما إمكانية الإستفادة من حق ناتج عن حكم من السلطة التشريعية أو من السلطة التنفيذية في جانبها التنظيمي " .

بالإضافة إلى أنه شرط إلزامي للمرور إلى المرحلة القضائية، إلا أنه يعد أهم وسيلة للتقليل من المنازعات الجبائية التي من شأنها التي تعرض أمام القضاء وهو الوسيلة الأكثر فعالية لتحقيق ومواصلة الحوار بين المكلف والإدارة وبالتالي إمكانية الوصول إلى حل للنزاع خارج أسوار القضاء، لما تملكه الإدارة من إمكانيات فنية من الصعب على المكلف إدراكها، خصوصا مع كثرة التعديلات التي تميز القوانين المنظمة للجباية.

فضلا عن ذلك فإن إجراء التظلم المسبق قد يجنب الإدارة المثول أمام القضاء مما يزيد الثقة بينها وبين الملزم بدفع الضريبة ، ويعود بالنفع على الخزينة العمومية للدولة لتحقيق المصلحة العامة من خلال تقديم الخدمات المختلفة الناتجة من عائدات الضرائب.¹

الملزم بدفع الضريبة هو المكلف بتقديم هذا الالتماس إلى إلى الإدارة الضريبية التي اصدرت هذا القرار محل الطعن الاداري ، ويجب أن يوضح فيه الخطأ الذي ارتكبه الادارة

¹ أنظر المادة 70 من ق إ ج .

والأسباب التي يستند إليها في تقديم هذه الشكوى فلا يمكن تقديم دعوى أمام الجهات القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكن مسبقة وجوبا بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 6509 الصادر في "25 - 02 - 2003" وحيث بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و 169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق، ولكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.¹

مفهوم التظلم هو قيام صاحب المصلحة بالشكوى من قرار اتضح له عدم مشروعيته، أو إلحاقه الضرر بمركزه القانوني الواقعي، طالبا من الجهة المصدرة له أي التظلم الولائي أمام نفس الجهة المصدرة للقرار، أو من رئيسه الأعلى أي التظلم الرئاسي أمام الجهة التي ترأس الجهة المصدرة للقرار، إلغاء هذا القرار، أو تعديله، أو سحبه، أو التعويض عما سببه من ضرر.

ومن ثم فإن الهدف منه فض جانب من المنازعات الإدارية داخل الجهاز الإداري ذاته، وعلى نحو يقلل من اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة بشأن القرارات المتظلم منها، وهذا من شأنه توفير الوقت، والمال، إذ يحق لمصدر القرار حال علمه بعدم مشروعية قراره، أن يصحح هذا القرار لتصحيحه من العيوب التي لحقت به، وبطبيعة الحال فإن ذلك أفضل من إلغاء القرار أمام الجهات القضائية.

ومما يزيد من أهمية التظلم أيضا كونه شرطا لازما لقبول هذه الدعوى أمام القضاء في بعض القرارات الإدارية. كما أن التظلم الإداري يعد ضابطا للمشروعية الإدارية، وفيه تتحقق

¹ درين زافي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، الهادي خضراوي، د-ك، جامعة الجزائر - الجزائر، -، 2016 - 2017، ص 19.

صفات لا يمكن الوصول إليها عن طريق القضاء، لأنه يتيح للإدارة تصحيح تصرفاتها، وإعادة النظر في قراراتها.

والتظلم الإداري له عدة أنواع من الناحية القانونية قد يكون ولائياً، وقد يكون رئاسياً، أو وجوبياً، أو إختيارياً، ولكي ينتج آثاره القانونية يتعين تقديمه باسم المتظلم، بعد صدور القرار المطعون فيه، وسيورته نهائياً، على أن يكون مجدياً، وواضحاً، والتظلم هو صورة من صور تطبيق المشروعية الإدارية كلما حادت الإدارة أو حاولت أن تحيد عن مبدأ المشروعية.¹

من المفيد أن يوفر المشرع إمكانية تسوية جانب من المنازعات الإدارية داخل الإدارة ذاتها، وإتاحة إمكانية التظلم من بعض القرارات الإدارية التي يمكن أن تمس بالمراكز القانونية للأشخاص والحقوق المكتسبة لهم ، وعلى نحو يقلل من اللجوء إلى القضاء المختص بشأن القرارات التي قدمت تظلمات بشأنها، وهذا من شأنه توفير الزمن والمال، فصدور القرار الإداري معيباً لا يعني بالضرورة أن الإدارة التي أصدرته قد أرادت ذلك عن قصد، وحتى لو أنها أرادت ذلك على سبيل الافتراض، فإن القانون في معظم الأحوال قد أقام سلطة رئاسية تملك تعديل قرارات المرؤوس، وإلغائها، وأعمال الإدارة يفترض فيها دائماً أن لاتحيد عن مبدأ المشروعية وأن تكون دائماً متوافقة مع النصوص القانونية

وفحوى التظلم الإداري عدم رضا المعني بالقرار الذي علم بهما كانت طريقة تبليغه بالقرار بوساطة النشر publication، أو الإعلان notification، أو العلم اليقيني connaissance acquise، فيبادر إلى تقديم تظلم إلى الإدارة مصدرة القرار، أو إلى الرئيس الإداري الأعلى لمن أصدر القرار، طالبا إعادة النظر فيه، وسحبه، أو إلغائه. إذ يحق لمصدر القرار - حال علمه بعدم

¹ نجم الأحمد، "التظلم الإداري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (جامعة دمشق، العدد 3، 2013)، دمشق، ص 09.

مشروعية قراره - أن يصحح هذا القرار لتصحيحه من العيوب التي لحقت به، أحسن من إلغاء القرار نهائياً و إعدامه امام القضاء، لا بل إن الرئيس الإداري يكون بذلك قد أظهر احترامه للقانون، على أن ذلك ليس بحق مطلق وإنما بصفة نسبية ، ومقيد بالمواعيد ذاتها المقررة للطعن بالإلغاء كما أن هذا الحق في إلغاء القرار غير المشروع، أو تعديله، ممنوح للرئيس الإداري الأعلى الذي يملك السلطات تجاه أعمال مرؤوسيه، وتصرفاتهم.¹

مما يعزز مكانة التظلم لدى الإدارات انه يؤدي إلى نتائج لا يمكن الوصول إليها فيما لو أريد اللجوء إلى القضاء، ذلك أن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة هي رقابة مشروعة في الأعم الغالب، أما الإدارة فإنها تستطيع أن تعدل القرار، أو أن تلغيه، وهي إذ تفعل ذلك فليس بالضرورة ألا يكون القرار مشروعاً، إذ يكفي ألا يكون ملائماً من حيث التقدير والحساب.²

وبالتالي يمكن توضيح أنه نظراً إلى أهمية التظلم الإداري، والأثر المترتب عليه في تقليل المنازعات الإدارية، وقطع ميعاد دعوى الإلغاء، فضلاً عن كونه شرطاً لازماً لقبول هذه الدعوى في حالة الطعن القضائي في بعض القرارات الإدارية، فكلما كان التظلم الإداري شرطاً من شروط قبول الدعوى، وبمفهوم المخالفة في حالة عدم الالتزام بهذا الشرط لا يتم قبول الدعوى أمام الجهات القضائية.

ويعتبر التظلم الإداري ضابطاً للمشروعية الإدارية، وفيه تتحقق ميزات لا يمكن الوصول إليها عن طريق القضاء، لأنه يتيح للإدارة مراجعة قراراتها ، وإعادة النظر في قراراتها، ومراجعة ما أصدرته في حق كل مكلف بالضريبة بعد تقديم طعن إداري امام مصالحها.³

¹ حسين فريجة، مرجع سابق ، ص 23.

² نجم الاحمد، مرجع سابق، ص 10.

³ المرجع نفسه، ص ص 10 - 11.

أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف الذي يريد مخاصمة الإدارة الضريبية بخصوص الضرائب المفروضة عليه أو عملية التحصيل أو الاستفادة من الأحكام التشريعية وجوب مباشرة النزاع الضريبي برفع شكواه أمام الإدارة الضريبية أولاً وبالضبط أمام الإدارة الضريبية حسب الحالة، وهذا من أجل رفع النزاع أمام الجهة المختصة.¹

تبعاً للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الجزائري فقد أولت التشريعات الجبائية اهتماماً كبيراً بالمكلف بالضريبة سواء كان تاجراً أو مهنياً أو حرفياً نظراً لأهميته في الحلقة الاقتصادية، وأعطته ضمانات مهمة من شأنها التخفيف من العبء الضريبي، سواء حصل عليها عن طريق النزاع الإداري في شكل تظلم إداري في حال وجود أخطاء مرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، أو عن طريق آخر يسمى بالطعن الولائي والذي يشتمل على نوعين من التخفيض وهما التخفيض الولائي وكذا التخفيض المشروط المستحدث بموجب قانون المالية لسنة 2013.²

نظراً لأهمية المكلف الضريبي في الحياة الاقتصادية باعتباره مساهماً في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة عن طريق دفع الضريبة التي تعد واجبا والتزاماً عليه متى قام بنشاط ما سواء كان تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً، والضريبة المفروضة عليه تعتبر عبئاً بالنسبة له ويبقى المكلف مدنياً بها اتجاه الدولة، والملاحظ أنه تبعاً للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الجزائري فقد أولت التشريعات الجبائية اهتماماً كبيراً به من خلال الضمانات التي منحتها له والتي من شأنها التخفيف من العبء الضريبي سواء عن طريق النزاع الإداري في شكل تظلم إداري في حال

¹ يوسف قاشي، "قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها"، مجلة معارف، (جامعة أوكلية محند اولحاج، العدد 23، 2017)، البويرة، ص 198.

² الهادي خضراوي والطاهر بن قويدر، "الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة"، مجلة الشريعة والاقتصاد، (جامعة عمار التليجي، العدد 10، دس)، الاغواط، ص 121.

وجود أخطاء مرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

إن إجراء التماس العفو المشروط يختلف عن الطعون الإدارية الأخرى كالشكاية الأولية أو الطعن أمام لجان الطعن التي تحتل وجود الخطأ في الوعاء أو حسابه، أما التماس العفو فإن المكلف بالضريبة يعترف بالضريبة المفروضة عليه ولكنه يلتمس من الإدارة الجبائية إعفاءه أو التخفيف منها نظرا لظروفه المادية، أو يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها عدم مراعاته النصوص القانونية وهو ما يسمى بالتخفيض الولائي المنصوص عليه المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية².

والتي مفادها أن السلطة الإدارية تتلقى طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا، أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت طبقا للقوانين والتنظيمات في طلبات القابضين الملتمس بها جعل الحصص الغير قابلة للتحويل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة، أو الحصول على إبراء من المسؤولية، أما النوع الآخر فهو التخفيض المشروط الذي يتم بصورة تعاقدية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بطلب منه وقبول منها³.

¹ الهادي خضراوي والظاهر بن قويدر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 122.

² أنظر المادة 92 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 41 من قانون المالية لسنة 2012 و م 17 من ق م لسنة 2013.

³ الهادي خضراوي والظاهر بن قويدر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 123.

ونظرا لأهمية التظلم في العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ينبغي

تعريف التظلم (الفرع 1) وبيان أهميته (الفرع 2).

الفرع الأول: تعريف التظلم

يقصد بالتظلم " صدور قرار إداري معيب، أو غير ملائم على الأقل، فيقوم أحد الأفراد ممن يهمهم الأمر إلى الجهة التي أصدرت القرار، أو إلى الجهة الرئاسية للجهة مصدرة القرار، طالبا سحبه، أو تعديله.¹

وهو: " طلب يتقدم به المعني إلى الإدارة لإعادة النظر في قرار إداري يدعي مخالفته للقانون"، وبالتالي يمكن القول أن التظلم هو عبارة عن ضمانه كفها المشرع الجزائي للمكلف بالضريبة خوفا من تعسف الإدارة التي ترتدي ثوب السلطة والسيادة، ومن أجل إعادة مراجعة القرار بغرض التأكد من صحته قبل الطعن في القرار الإداري المعني أمام الجهات القضائية.²

ومن ناحية أخرى يمكن تعريف التظلم على أنه طلب إداري يقدمه المعني أمام الإدارة مصدرة القرار أو الجهة التي تعلقها إصدار القرار بغرض إعادة النظر فيه طالبا منه راف الظلم الواقع علسه من نظر المعني بالأمر والتصرف طبقا لأحكام القانون.³

¹ نجم الأحمد ، مرجع سابق ، ص 11 .

² فاطمة السويسي ، المنازعات الإدارية- نظام مجلس شورى الدولة - ، دط ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، 2004 ، ص 62. أنظر أيضا: محمد بوطلاحة ونسيم بوكحيل، "التوجه نحو سياسة التحفيز الجبائي لتوسيع الوعاء الضريبي بالإشارة لحالة الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الإدارية، (جامعة العربي بن مهيدي، العدد 3، جوان 2015)، أم البواقي، ص 91.

³ عبد الرزاق بن خليفة، إجراءات النزاع الإداري- القانون وفقه القضاء - ، د ط ، دار إسهامات في أدبيات المؤسسة ، تونس، د س، ص 298.

ويرى بعضهم أن المراد به أن: يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي أحدث أضرارا بمركزه القانوني، لكي تقوم بتعديله، أو سحبه، أو بعبارة أخرى هو عرض الفرد حالة على الإدارة طالبا منها إنصافه، ويرى آخرون أن التظلم الإداري هو: التجاء صاحب الشأن إلى الإدارة شاكيا لها من قرار إداري معيب، مستهدفا إلغاؤه، أو تعديله، أو سحبه خلال المواعيد المقررة.¹

والهدف من تقرير نظام التظلم الإداري هو إتاحة الفرصة للأفراد لمراجعة الإدارة ما أصدرت قبل اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم، ومصالحهم، وإفساح المجال كذلك أمام الإدارة لكي تراجع نفسها، وتعيد النظر فيما أصدرته من قرارات قد تكون جائرة في حق من صدرت في مواجهته، بحيث يكون في إمكانها أن تسحب القرار، أو تعدله، إذا ما اقتنعت بصحة التظلم المقدم إليها، وهكذا يسوى النزاع في بدايته، بحيث لا يتطور الأمر إلى منازعة قضائية تطرح أمام القضاء، وفي هذا توفير للجهد، والمال، والوقت، وتخفيف للعبء الواقع على كاهل القضاء الإداري من ناحية. يضاف إلى ذلك أن الحكمة من التظلم قبل رفع الدعوى يتمشى مع اعتبارات الثقة في الإدارة، بإعطائها الفرصة لإصلاح أخطائها بنفسها، مما يغني عن السير في المنازعة الإدارية و إجراءات الدعوى التي دائما ما تطول ، ومباشرة الدعوى، ومن هنا يعد التظلم إجراء مقررًا لصالح الإدارة والمنتازعين معها على حد سواء.

¹ نجم الأحمد، مرجع سابق، ص 12. أنظر أيضا: عبد الحليم سعدي، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الانسانية، (جامعة الاخوة منتوري، دغ، 2018)، قسنطينة، ص 400.

ومما تجب الإشارة إليه أنه لا يدخل في مفهوم التظلم مجرد طلب صاحب الشأن بيان أسباب القرار الإداري الذي صدر، ولو كانت الإدارة ملزمة بتسبيب هذا القرار بمقتضى نص تشريعي، أو لاستقرار القضاء على ذلك، لأنه لا يرقى إلى درجة التظلم بمفهوم التظلم¹.

يقصد أيضا بالتظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية المنظمة سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه، وهي قواعد لا يجوز مخالفتها أو الاتفاق على مخالفتها و يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات، ويمكن القول بأن إجراءات التظلم الضريبي تعتبر كمقابل لإقامة الدعوى القضائية².

والإلتزام بتقديم التظلم الضريبي منصوص عليه في التشريع الضريبي فلا يجوز تجاهل وعدم الإلتزام بهذه المرحلة ، وإنما يجب البدء بتقديم تظلم إلى الإدارة الضريبية وهذا الإلتزام له طابع إجرائي خاص منصوص عليه قانونا.

وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية وهي مرحلة جوهرية وضرورية يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية كذلك تعتبر الشكوى الضريبية (La Réclamation Fiscale) عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية أمام الجهات الاداريو وليست القضائية³، وكذلك هي وسيلة تفاوض بين الملزم بدفع الضريبة ومصالحة الضرائب وضعها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

¹ نجم الاحمد ،مرجع سابق، ص 400 .

² سليم قصاص ،مرجع سابق ،ص 11.

³ رشيد خلوفي ،قانون المنازعات الإدارية -الدعاوى وطرق الطعن الإدارية -، ج2، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2013، ص 220.

- تخفيف العبء على الجهات القضائية بسبب كثرة القضايا التي يعاني منها الضاء الإداري.¹
 - السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر تقديم الدعوى القضائية، عند الاقتضاء، وضمان سيرها فيما بعد.
- إن التظلم الضريبي باعتباره مرحلة في المنازعات الضريبية يتأثر بالسمات الداخلية لهذه المنازعة، ويختلف حسب اختلاف طبيعة وموضوع المنازعة حتى وإن كان الهدف من وراء التظلم واحد فالتظلم في مادة الوعاء الضريبي يختلف عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي خاصة من حيث الجهة المختصة بالفصل في هذا الالتماس.²

إن المنازعة الضريبية تدور في أساسها حول فرض قانوني ينطوي على عنصر الإلزام وقد تكون في معظم الأحيان تعبيراً من المكلف عن رفضه لهذا العنصر، لذلك يعمل المشرع على تقسيم المنازعة الضريبية إلى مرحلتين، وحتى يتمكن من التخفيف من آثار تعبير المكلف عن رفضه لعنصر الجبر المفروض عليه هذا من جهة ومن جهة أخرى تخفيف العبء الواقع على القضاء.³

ومن ناحية ثانية فإن المنازعة الضريبية تدور بين طرفين هما المكلف ومصالح الضرائب، وتتمتع هذه الأخيرة بامتيازات وحقوق تفوق تلك التي يتمتع بها المكلف، وبصفة خاصة

¹ عوادي عمار ، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري - نظرية الدعوى الإدارية -، ج2، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 364.

² حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 18.

³ سليم قصاب، مرجع سابق، ص 12.

من الناحية الشكلية ويكون لها تبعاً لذلك عدم قبول التظلم في حالة مخالفته للشكل أو الإجراءات أو المواعيد التي حددها القانون وحرمانه بالتالي من الفصل في المنازعة من حيث الموضوع.¹

إذن للتظلم الضريبي أهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية بعد صدور قرار ربط الضريبة، بحيث يقتنع المكلف بأن الضريبة قد ربطت على نحو مطابق للقانون ولم تخالف القواعد القانونية المنصوص عليها بخصوص المشروعية واحترام النصوص القانونية.²

إن النزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة قواعد التظلم الإداري التي ترفع من طرف المكلفين منظمة في نص قانوني خاص غير ق - إ - م - إ، وبالتالي على المدعي أن يخضع لها وإلا رفضت شكواه، كما يجب على القاضي الفاصل في نزاعات الضرائب أن يطبق المواد المذكورة أعلاه طبقاً للقاعدة القانونية التي تشير إلى أن القانون الخاص يقيد القانون العام.

وقد أكدت المحكمة العليا وجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية وذلك بموجب القرار رقم 96798 المؤرخ في 14 / 02 / 1993 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى³، حيث أن المواد 330 إلى 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألغيت وأحيلت إلى ق - إ - ج.⁴

¹ سليم قصاب، مرجع سابق، ص 12.

² المرجع نفسه، ص 12.

³ المرجع نفسه، ص 12.

⁴ تم إلغاء المواد من 330 إلى 337 من ق - ض - م - و - ر - م الصادر بموجب الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ج ج ج عدد، 102 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المادة 200 من ق - م لسنة 2002 ونقلت هذه الأحكام إلى ق - إ - ج.

فقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي " بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها في المادة 70 أعلاه أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية الذي على مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلفين بالضريبة.¹

وتهدف الشكوى الضريبية طبقاً للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حكم ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي.²

وتنص المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية، باسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، ويتقدم طلب الإسترجاع بمرور ثلاث سنوات إبتداء من يوم الدفع، وذلك بهدف دم المساس بحقوق الغير سواء كان شخص خاص وهو المكلف بالضريبة أو الشخص العام وهو مصلحة الضرائب.³

لقد طبقت هذه المادة وأكدها قرار صادر عن مجلس الدولة في 05 / 04 / 1999 وصرح بقيام التقادم قبل رفع الشكوى وأبرز ذلك فيما يلي:

" ولكن من جهة حيث أن الإنذارات التي وجهت إليه والتي سدد مبالغها تحدد النشاط التجاري الخاضع للضريبة، ومن ثم فإنه لم يكن ليجهل وعاء الضرائب محل النزاع، وأنه من جهة أخرى لو أن إدارة الضرائب قد إستلمت المبالغ بدون وجه حق على إثر خطأ، فإنه كان يتعين عليه رفع

¹ أنظر المادة 71 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 59 من ق - م لسنة 2003 و 42 من ق - م لسنة 2007 .

² أنظر المادة 70 من ق إ ج .

³ أنظر المادة 109 من ق إ ج .

دعوى لإسترجاع هذه المبالغ في أجل ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الدفع"، ولقد أكدت الغرفة الثانية لمجلس الدولة، بوجود الطعن المسبق في الشكوى الضريبية، وذلك بموجب القرار رقم 006325 بتاريخ 25 / 02 / 2003 لقضية ش . ع . ب ضد المديرية العامة للضريبة لولاية بجاية.¹

على أنه طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق.

- هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا.

- عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

حيث أن المستأنف انتظر إتخاذ إجراء غلق محله التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.²

حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة مادام نص القانون على هذا الشرط يتم الرجوع الى قاعدة لا اجتهاد مع صراحة النص، وبالتالي هو شرط من شروط رفع الدعوى، وبدون تقديم تظلم ترفض الدعوى أمام الجهات القضائية المختصة، حيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا.

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 14.

² المرجع نفسه، ص 14. أنظر أيضا : تم إلغاء المادة 337 من ق - ض - م - ر - م بموجب المادة 200 من ق - م لسنة 2000 تم نقل أحكام هذه المادة إلى ق إ ج.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلا وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطأوا في تطبيق القانون، لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف وفصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.¹

والملاحظ في هذا الشأن أن القضاء الإداري لا يشترط وجوب توجيه تظلم إلى إدارة الضرائب عندما يتعلق الأمر بدعوى استرداد مبالغ مسلمة بدون وجه حق خرقا لقانون الضرائب، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار أصدره بتاريخ 18 / 03 / 2003، حيث جاء فيه بأن الدفع بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية، قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها والتي لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة، وبالتالي فإن دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.²

كما أورد المشرع تظلما غير إجباري في المادة الجبائية يقوم بها المكلف بدفع الضريبة أمام لجان إدارية مختصة احتجاجا على الضريبة المفروضة عليه، حسب مقدار المبلغ المتنازع عليه حيث يتم توضيح أن الطعن امام إدارة الضرائب هو تظلم إجباري إلزامي بنص القانون، أما التظلم أمام اللجان الادارية المختصة فيما بعد هو تظلم اختياري راجع لإرادة المكلف بالضريبة سواء أمام اللجنة الولائية للضرائب أو اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية، ومن خصائص التظلم:

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 14. أنظر أيضا: تم إلغاء المادة 337 من ق - ض - م - ر - م بموجب المادة 200 من ق - م لسنة 2000 و تم نقل أحكام هذه المادة إلى ق إ ج.

² سليم قصاص، مرجع سابق، ص 15. أنظر أيضا: - أحمد عكاب محمد وأريج طالب كاظم، "مدى فاعلية التظلم الإداري في حل المنازعات الادارية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، (جامعة الأنبار، العدد 15، سنة 2018)، الفلوجة، ص 195.

- الطابع الوجوبي :

يتميز التظلم الضريبي بأنه ذو طابع وجوبي، يلتزم فيه المكلف الذي ينازع في مشروعية تقدير أو تحصيل الضريبة، بأن يقدم تظلماً إلى الإدارة الضريبية أو الجهة المختصة وذلك من خلال احترام مجموعة من الشروط وفي ظل المواعيد المحددة قانوناً .

- الطابع المسبق للتظلم الضريبي :

الأصل أن المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية لا تبدأ إلا بعد تقدير الضريبة على المكلف وإخطاره بهذا التقدير، ولذلك فإن النزاعات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية أثناء حصر وتقدير وعاء الضريبة لا تعتبر من قبل المنازعة الضريبية، ولهذا تعتبر الدعوى الضريبية غير مقبولة ما لم تستوفي شرط التظلم الضريبي الذي يقدم للإدارة الضريبية.

- الطابع العمومي :

يقدم التظلم بخصوص جميع الضرائب والرسوم بغض النظر عن نوعها وطبيعتها، فلم يتم تخصيص نوع معين من الضرائب التي يجوز تقديم التظلم بشأنها، فالمشرع ترك المجال مفتوحاً بخصوص جميع الضرائب والرسوم، ولم يستثن أي نوع من أنواع الضرائب .

- الطابع الشكلي

أوجب القانون الجبائي أن يقدم التظلم في شكل محدد، كأن يتم تقديمه كتابة، وأن يتضمن بيانات محددة، وغيرها من الشروط الجوهرية التي يفرضها القانون، ولا يجوز لإدارة الضرائب قبول التظلم ما لم تتوافر فيه هذه الشروط وهذه القواعد خاصة، وهي قواعد لها طبيعة أمر

يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم شكلا، غير أن بعض العيوب التي تلحق شكل التظلم يجوز تصحيحها أثناء نظر الدعوى أما القضاء¹.

- الطابع النسبي :

إن الأصل المقرر بأن التظلم الضريبي نسبي من حيث الأثر، فلا يفيد سوى من قدمه، ولذلك فإن التظلم الذي يقدمه الشريك المتضامن في شركة التضامن أو التوصية أو الوارث لا يفيد منه باقي الشركاء أو الورثة، ذلك أن الضريبة تفرض على كل منهم على وجه الإستقلالية، هنا تظهر الأهمية النسبية للتظلم كأداة لوضع حد للمنازعة الضريبية بما يأتي: عند تنظيم الفصل في المنازعة الضريبية تحقيق مراعاة اعتبارين أساسيين هما: العدالة والفعالية في آن واحد مع عدم تغليب اعتبار على آخر وتحقيق نوع من التوازن بينهما.

إن تحقيق العدالة خلال مرحلة التظلم له أهمية خاصة في تخفيف العبء على المحاكم، ولكي تحقق العدالة المستهدفة لأبد أن تراعي عدة اعتبارات يتم تلخيصها فيما يلي: ضرورة الفصل بين موظفي الربط والتحصيل وبين الموظفين المختصين بفحص التظلم وهذا لضمان حياد الإدارة عند الفصل في التظلم وتجنب التعارض بين هدف الحصول على الموارد وهدف الفصل في النزاع.²

المشرع الجزائري قد تراجع عن هذا المبدأ من خلال التعديل الوارد في المادة 30 من قانون المالية الصادر ب 31 / 12 / 1996 لسنة 1997 التي تنص: " على أنه عندما يصدر

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 15.

² المرجع نفسه، ص 16. أنظر أيضا: علي عيساني، التظلم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، بن حمو عبدالله، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -، 2007-2008، ص 50.

رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة للقانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ أن يعلم المكلف بالضريبة بذلك .

حيث أن المدير الولائي للضريبة من جهة أنه صاحب إتخاذ القرار في الشكوى المقدمة من طرف المكلف، ومن جهة أخرى هو عضو في اللجنة الولائية للطعن إذا لجأ إليها المكلف بالضريبة، وضرورة توفير الضمانات القانونية للمكلف وأهمها حق الدفاع، وبالتالي وجوب الدقة والسرعة في فحص التظلم وتحقيقه.فهو في هذه الحالة خصم وحكم في نفس الوقت ،وهو ما من شأنه المساس بالعدالة في الفصل في النزاع على مستوى الادارة الضريبية .

كذلك يحقق التظلم الضريبي رقابة على الإدارة الضريبية ذاتها رغم أنها هي التي تفصل في النزاع وهي الخصم في النزاع فهذه فرصة لمراجعة ما اصدرته من قرارات في حق المكلفين بالدفع ،وتظهر هذه الرقابة خاصة أثناء طرح التظلم الاختياري امام للجان الادارية للطعن ، وأنها تتم بناء على تظلم ضريبي وليست رقابة تلقائية، كذلك أنها رقابة لاحقة وليست سابقة، فهي نوع من أنواع الرقابة المسلطة على الادارة الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة لمراجعة ما أصدرته من قرارات سواء مطابقة للقانون أم لا .

إذا كان المشرع الجزائري في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد جعل التظلم إجراء حوارى على كافة المستويات وسواء تعلق الأمر بقرار مركزي أو قرار ولائي أو قرار بلدي أو قرار صادر عن مؤسسة إدارية يعني بغض النظر عن طبيعة هذا القرار الإداري الصادر عن الادارة العامة التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة والتي قد تتعسف في استعمال هذه السلطات والامتيازات . فإنه وعلى صعيد المنازعات الضريبية ظل التظلم إجراء وجوبيا، وهذا مراعاة منه للطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات.

فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية والتي وردت تحت عنوان الإجراءات الخاصة بالمنازعات الباب الأول المنازعات الضريبية: " توجه الإحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 أعلاه في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ".

من هذا النص المذكور يتبين أن المشرع قد جعل من التظلم إجراء إجباري و جوهري كأصل عام عن المنازعات الادارية الذي يتم تقديمه أمام المدير الولائي للضرائب وهذا من أجل إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها واعادة تصحيح ما أخطأت بشأنه سواء بخصوص تقدير الضريبة او حسابها ،أو اذا حادت عن الصواب وعن مبدأ المشروعية لأنه من المفروض أن تكون كل أعمال الإدارة وفق ماتقضيه النصوص القانونية ومايمليه مبدأ المشروعية أو تعسفت في استعمال امتيازات السلطة العامة في حق المكلفين بدفع الضريبة .

حتى أن المشرع في حد ذاته قد نص على احتمال ظاهرة الخطأ في التقدير الضريبي من طرف الادارة ولذلك شرع للمكلف بالضريبة وجوب تقديم تظلم امام مصلحة الضرائب من أجل إعادة مراجعة حساباتها وتعزيز الثقة بين المكلف ومصلحة الضرائب ،ومحاولة إيجاد تسوية ودية للنزاع من أجل تجنب إغراق الجهات القضائية بالنزاعات التي من شأن الجهات الادارية الفصل فيها على مستواها قبل وصولها الى الجهات القضائية.

وهذا بهدف إبقاء باب الحوار قائما بين الادارة والمواطن قائما بين الدولة والخواص لتعزيز الثقة بينهما وتخفيف العبء على الجهات القضائية التي تعاني في الوقت الحالي من ضغط كبير من ناحية النزاعات المعروضة عليها يوميا ،ونظرا لصعوبة الفصل في هذا النوع من النزاعات الذي يتطلب المتخصصين في هذا المجال التقني وبالتالي تستغرق وقتا طويلا .

فيكون من الطبيعي جدا أن يمنح المشرع إدارة الضرائب المعنية فرصة العدول عن قرارها وتصويب أخطائها وهو ما يحققه لا شك نظام التظلم المسبق أو الشكوى الضريبية، ويسلم للمعني وصل يؤكد إيداعه للتظلم.¹

سعيًا من المشرع لإيجاد تسوية بين مصلحة الضرائب المختصة والمكلف بالضريبة، عمد قانون الضرائب الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الأمر 76 - 101 وقوانين المالية المتعاقبة إلى إنشاء وإحداث هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة عند الإقتضاء.²

والهدف من إقرار هذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع من جهة، وحصر فحوى المشكلة والنزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الإقتضاء من جهة أخرى.³

الفرع الثاني: أهمية التظلم

¹ عمار بوضياف ، المرجع في المنازعات الإدارية - القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية - ، دط، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2013 ، ص ص 364 - 356 . أنظر أيضا: سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشصاوي، النظم الضريبية - مدخل تحليلي وتطبيقي - ، دط، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دس، ص 9.

² محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية ، د ط ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عناية ، 2009 ، ص ص 238 - 239 .

³ المرجع نفسه، ص 239. أنظر أيضا: مريّة العقون ومحمد بركات ، "تنظيم التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية" ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة محمد بوضياف، العدد 1، 2017)، المسيلة ، ص ص 390 - 391 .

يهدف التظلم الإداري إلى إعطاء الفرصة للأفراد لمراجعة الإدارة لما أصدرته قبل اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم، وإفساح المجال للإدارة لكي تراجع نفسها وتعيد النظر فيما أصدرته من قرارات قد تكون جائرة أو غير مشروعة في حق من أصدرته ضدّهم. وذلك عن طريق تقديم شكوى من قرار إعتبر غير مشروع في حقهم أو أنه ألحق بهم ضرراً، طالبين ممن أصدر القرار أو من رئيسه الأعلى إتخاذ إجراء بشأنه متى توفرت الأسباب القانونية والواقعية لذلك بإلغائه، تعديله أو سحبه.

وسواء كان القيام بهذا الإجراء إختيارياً كقاعدة عامة أو إختيارياً، إلا أنه يتعين أن يقوم به وفق القوانين والتنظيمات فلا يجوز التراجع عنه بعد رفعه بحيث يتعين إنتظار المهلة وإحترام المواعيد، ويبقى للجهة الإدارية السلطة التقديرية في القبول أو الرفض، بحيث يكون بإمكانها أن تسحب القرار أو تعدله، إذا ما إقتنعت بصحة شكواهم.

وتظهر فعالية التظلم من خلال تسوية النزاع في مهده. بحل المنازعات الإدارية داخل الجهاز الإداري ذاته، بحيث لا يتطور الأمر إلى منازعة قضائية وفي ذلك توفير للجهد والوقت وتخفيف للعبء على كاهل القضاء الإداري، وعلى المدعي من جهة، وعلى الإدارة نفسها متى كانت الشكوى محل نظر جدي من جانبها.¹

الإدارة وفي إطار أدائها لمهامها تصدر أعمالاً قانونية في شكل قرارات إدارية لا ترضي كلها الأفراد المخاطبين بها. مما يجعلهم يلجؤون لوسائل قانونية قد تدفع الإدارة إلى تغيير رأيها فيما صدر عنها. وهذا إما عن طريق اللجوء للجهات القضائية برفع دعوى إلغاء القرار الإداري،

¹ محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية ، مرجع سابق ، ص 390 .

مع طول إجراءات التقاضي وتعقدها، والوسيلة الثانية تتمثل في مخاصمة الإدارة عن طريق رفع شكوى بإجراء تظلم إداري.¹

بما أن التظلم هو " الوصول إلى حل المشكلات الإدارية بصورة ودية، وفي وقت قصير، وبدون اللجوء إلى الطريق القضائي " .

فإن التظلم الإداري هو اتجاه صاحب المصلحة الصحية للجهة الإدارية المختصة محتجا على قرار إداري يرى أن من شأن تطبيقه في حقه كليا أو جزئيا. قد يسبب له ضررا ماديا أو معنويا ما من شأنه التأثير على حقوق مكتسبة ومراكز قانونية قائمة.

يهدف تقديم الشكوى إلى البحث في الحل الودي للنزاع القائم بين الشاكي والسلطة الإدارية صاحبة القرار الإداري، ومن هذا المنظور تشبه عملية الشكوى التظلم الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية القديم، لذلك المشرع لم يفرق بين المصطلحين من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتجدر الإشارة إلى أنه تبقى السلطة التقديرية للجهات الإدارية المختصة في تقدير مدى إمكانية العدول عن العمل الصادر عنها، أو تعديله، ولا يلزمها القانون ولا القاضي بشيء حيال ذلك.²

قبل الولوج إلى إبراز أهمية التظلم ينبغي التمييز بين التظلم القضائي و التظلم الإداري أهم الفروق تتلخص في مايلي :

¹ محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية ، مرجع سابق ، ص 391. أنظر أيضا: أحمد أبو صباح ومحمد غرابية، " الاعتراض الإداري على وعاء الضريبة على الدخل"، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، (جامعة آل البيت، العدد 2، 2017)، الأردن ، ص 12.

² محمد الصغير بعلي ، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق ، ص 392 .

1. من حيث الجهة الموجة لها الطعن:

يقدم الطعن الإداري إلى السلطات الإدارية المختصة التي لها حق البث في مثل هكذا طعون، أما الطعون القضائية فتتحرك أمام الجهات القضائية.

2. الدعوى القضائية هي عبارة عن دعوى إلغاء تتمتع بكافة خصائص الدعوى القضائية الإدارية، وتتحور حجية الشيء المقضي والمقرر فيه خاصة وأنه يتعين على الجهات القضائية إصدار الحكم عاجلاً أم آجلاً، بعكس القرار الإداري الصادر في التظلم الذي لا يحظى بالحجية الكافية خاصة وأن الإدارة غير ملزمة قانوناً بالرد على التظلم الإداري الموجه لها.

3. رقابة الجهات القضائية على القرار الإداري المطعون فيه هي رقابة مشروعية فقط، فتلغي القرارات دون أن يكون لها الحق في تعديلها، بينما رقابة الجهات الإدارية هي رقابة مشروعية وملائمة ولها تعديل أو إلغاء القرار الصادر عنها، أو حتى استبدالها بقرارات أخرى سليمة.

تستعمل طريقة الشكوى أو رفع التظلم الإداري في دعوى الإلغاء ودعوى القضاء الكامل فقط لكونها ترفع لحل نزاع قائم بين الخصوم خلافاً لدعوى التفسير أو دعوى فحص المشروعية،¹ فبعد مرور القرار الإداري بمراحل تكوينية ومشروعيتها، وبعد علم المخاطبين بصدور قرارات إدارية في حقهم تأتي مرحلة دخولها حيز التنفيذ وفي حالة عدم رضاهم بمضمون القرارات الإدارية كلياً أو جزئياً، يكون القرار محل مخاصمة، وكحل ودي أولي قد يلجؤون إلى رفع تظلم للجهة الإدارية مصدرة القرار لإعادة النظر فيه.

تقوم الرقابة الإدارية إما بصفة تلقائية من جانب الإدارة نفسها، أو بناء على تظلم يقدم إليها من الأفراد ذوي المصلحة الذين أضر بهم القرار الإداري، وهو بمثابة إعطاء فرصة للإدارة لتصحيح أوجه الضرر التي قد تصيبهم في حال تنفيذ قراراتها مثلاً.

¹ مرية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص ص 392 - 393 .

ويعرف التظلم الإداري أيضا إضافة إلى ما تم التطرق إليه على أنه :

" وسيلة لحل المنازعات الإدارية وديا، أي بين الإدارة والمخاطبين بأعمالها دون تدخل القضاء في ذلك". لذا يطلق عليه الأستاذ أحمد محيو إسم الدعاوى الإدارية إنطلاقا من كونها دعاوى ترفع أمام الإدارة نفسها لذا فهي تتميز عن الدعاوى القضائية التي ترفع أمام القاضي.¹

مما لا شك فيه أن التظلم الإداري يحقق فوائد مهمة إذا ما أحسن إستغلاله ويظهر ذلك من خلال:

- فعلى مستوى الجهات القضائية فإنه يتم حسم المنازعة الإدارية في بدايتها دون اللجوء للقضاء، مما يقلل ويخفف العبء على كاهل القضاء ويحقق العدالة من أقرب طريق.
- أما بالنسبة للأشخاص المعنيين بالتظلم فأهميته كبيرة خاصة مع تلبية واستجابة الجهات الإدارية لمحتوى تظلمهم، كون الأمر جنبهم إجراءات التقاضي المعقدة والطويلة، باعتبار أن الإجراءات القضائية تستغرق وقت طويل ، خاصة وكون التظلم إجراء سهل لا يتطلب إلا شكليات بسيطة كشرط الميعاد مثلا.²
- وفيما يخص الجهات الإدارية فهو وسيلة لخلق التواصل والحوار بين الإدارة والأفراد، فالإدارة لا تعني بالضرورة تعمد وجود عيب لتحقيقه، بل قد يكون نتيجة خطأ أو سهو مما يساعد على تحريك الرقابة الإدارية الذاتية.³
- يتميز التظلم الإداري المسبق بأنه آلية قانونية لتفعيل عملية الرقابة الإدارية الداخلية تمارسها الإدارة لمراجعة تصرفاتها، فإذا تبين أنها على للمتظلم في قراراتها عندئذ تقوم بسحبها أو تعديلها، وذلك تفاديا من أن يؤدي عدم مشروعية قراراتها الإدارية إلى الإلغاء

¹ مربية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص 391.

² المرجع نفسه، ص 392 .

³ المرجع نفسه، ص 393.

أمام القضاء الإداري وتصبح مجبرة بالتعويض وبالتالي التأثير على الخزينة العمومية للدولة ، لذلك فإن التظلم الإداري هو ضمان من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لتنفيذ القوانين وإلزام الإدارة بحدودها وضمن كفاءة الموظفين ونزاهتهم بما يحافظ على حسن سير المرافق العامة بآنتظام واطراد وتحقيق المصلحة العامة، بالإضافة إلى حماية حقوق الأفراد وحررياتهم من الخطأ الذي قد يحدث من قبل الإدارة الجبائية.¹

كما أن التظلم الإداري يمنح الإدارة فرصة لإصلاح أخطائها وإعادة النظر في موقفها، وبالنتيجة يخفف العبء على القضاء الإداري بإنهاء المنازعة الإدارية في بدايتها بشكل لا يؤدي إلى تطور الأمر إلى منازعة قضائية تطرح أمام القضاء. وفي ذلك توفير للجهد والمال لذوي الشأن من ناحية، وتخفيف العبء الواقع على كاهل القضاء من ناحية أخرى.²

إن التظلم الإداري يعد إجراء من الإجراءات غير القضائية يهدف إلى حل المنازعة الإدارية بدون تدخل القاضي إلا في حالة الفشل، ويكون التظلم الإداري على شكل طلب أو شكوى يتقدم به صاحب المصلحة يتظلم فيه من قرار إداري مس بمركزه القانوني، يلتمس فيه من السلطة الإدارية المختصة إعادة النظر في القرار الإداري الذي أصدرته بسحبه أو تعديله حتى تجعله يتماشى مع أحكام القانون. مما يسمح للإدارة بمراقبة أعمالها عن طريق اكتشافها لأوجه الخطأ التي تشوب أعمالها عند إصدار قراراتها الإدارية، ويحقق نتائج لا يمكن التوصل إليها عن طريق القضاء

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، أطروحة دكتوراه ، تخصص قانون ، تاجر محمد، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري- تيزي زو ،-، 2018 - 2019 ، ص 15.

² المرجع نفسه، ص 16.

باعتبار الرقابة القضائية تعد رقابة مشروعية فقط أما الرقابة الإدارية هي رقابة ملائمة ومشروعية في الوقت نفسه وبالتالي رقابة مزدوجة في هذه الحالة.¹

إذا كان للتظلم الإداري المسبق دور كبير في الحل الودي للمنازعة الإدارية في بدايتها، فإنه عرف تطورا وتغيرا مستمرين في القوانين الإجرائية والموضوعية وكانت طبيعته تتدرج من الإلزام إلى الجواز، بحيث كان التظلم الإداري المسبق قاعدة عامة وشرطا لازما لممارسة الدعوى الإدارية بجميع أنواعها، بحيث لا تكون الدعوى الإدارية مقبولة ما لم تكن مسبقة بالتظلم. ومنذ إصلاح 1990 تخلى المشرع الجزائري عن فكرة التظلم الإداري بالنسبة للدعوى العائدة لاختصاص المحاكم الإدارية، (الغرف الإدارية المحلية والجهوية على مستوى المجالس القضائية سابقا) وأبقى عليه بالنسبة للدعوى العائدة لاختصاص مجلس الدولة (الغرفة الإدارية) لدى المحكمة العليا سابقا.

وبعدما أن كان التظلم الإداري شرطا جوهرى لإقامة الدعوى الإدارية امام القضاء المختص في ظل قانون الإجراءات المدنية الملغى والذي كان بمثابة عبء إجرائي مفروض على عاتق المخاطب بالقرار الإداري، أصبح في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية جوازيا وليس إلزاميا طبقا للمادة 920 من ق إ م إ في أغلب المنازعات الإدارية سواء المقامة على مستوى المحاكم الإدارية أو على مستوى مجلس الدولة وهذه هي القاعدة العامة، والاستثناء هو الإبقاء على التظلم كشرط إلزامي لقبول الدعوى الإدارية في بعض المنازعات الإدارية الخاصة على غرار المنازعات الضريبية ومنازعات الصفقات العمومية.²

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 16 .

² لحسن بن الشيخ آث ملويا ، دعوى تجاوز السلطة ، ط 1، دار الريحانة للكتاب، الجزائر، 2004، ص 37.

يهدف إجراء التظلم الإداري في مجال المنازعة الإدارية إلى تحقيق تسوية ودية بين الفرد والإدارة وحسم الخلاف منذ البداية، بغية إعطاء الإدارة فرصة للتراجع عن القرار الإداري الصادر ضد الشخص والتوصل مع المتظلم إلى صلح يحمي حقوقه ويقي الإدارة من المتابعة القضائية. بل يكون التظلم الإداري في بعض المنازعات الإدارية إجراء إلزاميا بموجب نصوص قانونية خاصة.¹

أولا: فائدة التظلم بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن التظلم جعله المشرع ضمانا من الضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف تقابل شكواه بالرفض، أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، وقدم بمناسبة شكايته ورفضت، وقد أكد ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 10 / 30 / 1974 كمثال فقط على ذلك لتأكيد ذلك.

حيث وجب على المكلف إيداع التظلم حسب ما هو منصوص عليه قانونا، لكي لا ترفض دعواه أمام القضاء، لأن إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب يعد إجراء إجباريا لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، وقد اعتبر مجلس الدولة الجزائري هذا الإجراء من النظام العام، يثيره القاضي من تلقاء نفسه.

والأهم من ذلك أن يتفادى المكلف بالضريبة بواسطة شكوى بسيطة طريقا قضائيا صعبا سيضيع من خلاله الكثير من الوقت والجهد والمال، ويحقق بذلك مقصده بكل بطريقة ودية سهلة ذات منافع عديدة، بحيث له من خلال موقف الإدارة من شكواه خلفيات النزاع المتعلقة (خصوصا

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 14.

في مجال الضرائب (بتقنيات وعناصر فنية حسابية كثيرة يصعب أحيانا على المكلف اكتشافها وفهمها لوحده، خاصة مع تكرار تشعب القوانين الضريبية وصعوبة فهمها ، بالإضافة إلى ذلك تظهر له الاسباب التي دفعت الإدارة إلى اتخاذ هذا القرار.

ويسمح أيضا التظلم بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف بحيث سوف تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه حل النزاع بين الطرفين.¹

ثانيا: فائدة التظلم بالنسبة للإدارة

من خلال التظلمات تتجنب الإدارة الجبائية المثلث أمام القضاء الإداري ومراقبة أعمالها، وبذلك يتم تعزيز الثقة بينها وبين المكلفين، عندما يجدونها تتراجع عن أعمالها الخاطئة مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون الإدارة الضريبية ليست خصما في حد ذاتها بل هي التي تطبق القانون التطبيق السليم الذي يتفق مع قواعد العدالة والمساواة، ففي كثير من الأحيان لا توجد نزاعات بالمعنى الحقيقي من خلال تظلمات المكلفين بالضريبة، وإنما مجرد تصحيح الأخطاء المادية التي يمكن أن تقع في أي مرفق عام.

وبالتالي يكون من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة، حيث تكون الإدارة هنا قادرة على تصحيح هاته الأخطاء، وبذلك قرر المشرع الفرنسي تعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الجبائية، بعد أن أثبتت التجربة فائدتها بصدور قانون رقم : 63 / 1316 والمتضمن توحيد الإجراءات والأجال والعقوبات في مادة الضرائب، حيث كان قبل ذلك يقتصر

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 18.

على مجال الضرائب المباشرة فقط، وبالتالي توصلت الإدارة الفرنسية إلى تخفيض عدد التظلمات في النزاعات المحالة إلى القضاء بواسطة هذا التظلم المحكم.¹

ثالثاً: فائدة التظلم بالنسبة للقضاء

إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب بالنسبة للقضاء يتمثل في عدم قدرة الجهاز القضائي على الفصل في العدد الهائل من القضايا التي تثيرها عمليات فرض الضريبة وتحصيلها وبالتالي يعتبر إجراء التظلم آلية للتقليل الحقيقي للعدد الهائل من القضايا.²

رغم تشعب القوانين الضريبية وكثرتها وتعديلها بصفة مستمرة ومتتالية إلا أنه لا توجد أي مادة تمس بالإلزامية وإجبارية إجراء التظلم، وهذا إن دل على شيء فإننا يدل على أهمية هذا الإجراء و دوره الفعال في التمكين من الفصل في النزاعات الضريبية بطريقة ودية، ونظراً لتعدد المنازعات الضريبية في حد ذاتها والحاجة إلى حلها، ويتطلب وجود معارف وتقنيات متميزة في هذا المجال يلح على ضرورة هذا الإجراء، فالتظلم الإداري في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصوداً لذاته وأهميته لا تظهر بالنسبة للإدارة فقط انطلاقاً من الزاميته أو للقضاء، بل تظهر فائدته خصوصاً بالنسبة للمكلف بالضريبة باعتباره ضماناً من الضمانات الممنوحة له بموجب النصوص العامة والقوانين الضريبية.³

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص ص 18 - 19.

² المرجع نفسه، ص 19 .

³ المرجع نفسه، ص 17.

المطلب الثاني: مجال تطبيق التظلم وشروطه

تعرف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة من الإجراءات القانونية وغير العادية المعمول بها في المنازعات القائمة بين المكلف بالضريبة من ورائها إلى التخفيض الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها.

وتبدأ المنازعة الضريبية على مستوى إدارة الضرائب أولا تنتهي أمام القضاء الإداري وتحكمها قواعد القانون الضريبي المتمثلة أساسا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم، وقانون الإجراءات الجبائية الذي له الأولوية في التطبيق إلى جانب الأحكام الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره الإطار العام للإجراءات في المادة الإدارية و الذي وحد الإجراءات في هذا النوع من المنازعات التي ينبغي على كل من المكلف بالضريبة والقاضي مراعاة خصوصياتها الواقعية¹.

انطلاقا من كل هذا ينبغي التطرق لمجال تطبيق التظلم (الفرع الأول)، بالإضافة إلى شروطه وأنواعه (الفرع الثاني).

الفرع الأول : مجال تطبيق التظلم

تتم محاولة توضيح الحدود التي رسمها المشرع الجبائي الجزائي ومدى إلزامية هذا الإجراء بالنظر إلى مضمون التظلم وأساسه هذا من جهة ومن جهة ثانية إلى تنوع الضرائب الممكن التنازع بشأنها، ومن جهة ثالثة من حيث نوع النزاع المعروض والقائم التنازع بشأنه.

¹ حسين كمون، "مدى فعالية التظلم الإداري كإجراء للتسوية الودية للمنازعة الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقوانين الخاصة"، مجلة الحقوق والحريات، (جامعة محمد خيضر، العدد 6، 2018)، بسكرة، ص 161.

أولاً: من حيث موضوع التظلم وأساسه

يوجد في القانون الجبائي كل من مصطلح طعن ولائي وطعن نزاعي هما ليسا متشابهان من حيث المعنى فالقانون لا يقبل المرادفات، حيث يقدم كلاهما أمام الإدارة ولكن بمضمون مختلف و بأساس مختلف.

وللتفرقة بين الطعن الولائي والطعن النزاعي يستعمل المشرع الفرنسي في المادتين 190 و 247 من القسم التشريعي من كتاب الإجراءات الجبائية مصطلحين مختلفين:

- الشكاية في الطعن النزاعي.
- والطلب في الطعن الولائي.

لكن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 غير ثابت، فتارة يستعمل مصطلح طلب وتارة يستعمل مصطلح شكوى، وفي قانون الضرائب المباشرة أطلق مصطلح التماس، إذ يستعمل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية الجديد مصطلح شكاية في نزاع الوعاء بدل التظلم، مع أن قضاء المحكمة العليا يميز بين مصطلح شكاية بمعنى مجرد احتجاج، وبين الشكاية بمعنى تظلم، أي طعن إداري مسبق حيث تنص المادتين 132 و 133 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 والذي يدخل في مجال الطعن الولائي،¹ إذن يلاحظ أن المشرع الجزائري عكس المشرع الفرنسي فهو لم يثبت على مصطلح واحد إنما تعددت التسميات في التشريعات الصادرة عنه بخصوص نفس المصطلح .

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 20.

- طلبات المكلفين التي تهدف إلى الحصول على قبول الإدارة فيما يخص الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليهم. لاستحالة دفع الضريبة من طرفهم بسبب إعسارهم أو تواجدهم في ضائقة مالية أو حالة إعسار أو ضيق الحال.¹

ثانيا : من حيث نوع الضريبة

يوجد هذا النوع في القوانين الضريبية فيما يخص نزاع الوعاء، فقد نصت المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 بما يلي: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ...".

ومن خلال هذه المادة يلاحظ أنها أصبحت بصفة عامة في مجال الشكاية النزاعية، وبالتالي فإن المشرع اعتمد المعيارين العضوي والموضوعي في نفس الوقت، فالمعيار العضوي يركز على الجهة التي وضعت الضريبة أو الرسم أو الحق أو الغرامة، والمعيار الموضوعي من حيث موضوع الطعن النزاعي الذي يميزه عن الطعن الولائي.

ثالثا: من حيث نوع النزاع

يقسم النزاع الجبائي إلى قسمين أساسيين فيوجد النزاع المتعلق بوعاء الضريبة، والذي يتعلق بمدى صحة وشرعية الضرائب المفروضة على المكلف، ومن جهة ثانية هناك النزاع المتعلق بالتحصيل، أي المتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لضمان تحصيل الضريبة بالوسائل الجبرية إذا تعنت المدين ورفض تسديد الضريبة وهي أكثر أنواع النزاعات

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 20.

التي يقع بشأنها نزاعات عديدة سواء على مستوى إدارة الضرائب أو على مستوى جهات القضاء الإداري المختص.

حيث يتبين أن إجراء التظلم في نزاع الوعاء إجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة لا غير، ولكن في نزاع التحصيل التظلم إلزامي مهما كانت الضريبة المنازع فيها، حيث المادة 194 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002، لذا وجب إبراز بأنه رغم وجوب التظلم في نزاع التحصيل، لكن يبقى يختلف إختلافا جذريا عن الشكاية النزاعية في مجال نزاع الوعاء، سواء من حيث الشكل أو المضمون أو الأجل.¹

يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع قد ميز من حيث التظلم بين منازعات الوعاء الضريبي في حد ذاتها حيث جعل التظلم إلزامي فقط في الطعن في صحة منازعات الضرائب المباشرة و منازعات الرسم على القيمة المضافة، نظرا لخصوصية هاتين المنازعتين وقدرة مصلحة الضرائب على الفصل فيها نظرا لأنها أكثر المنازعات، التي تثار على مستوى مصلحة الضرائب بهدف إيجاد تسوية ودية على مستوى الإدارة وعدم وصولها للجهات القضائية لتخفيف العبء عليها في هذا النوع من النزاعات، إلا أنه كل منازعات الضرائب من الأفضل جعل التظلم إجباري مهما كانت الضريبة المنازع بشأنها .

الفرع الثاني: شروط الشكوى الجبائية وأنواعها

بعد تجميع الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية في تقنين واحد وهو قانون الإجراءات الجبائية حيث كانت مقننة في عدة تقنينات في نصوص قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسوم على رقم الأعمال ، وبعد تعديل قانون الضرائب غير المباشرة والإحالة الصريحة

¹ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 21.

منه إلى هذا القانون الإجرائي وكذا الإحالة الضمنية من قانون الطابع لعدم إحتوائه على أحكام خاصة بالنزاع في مادة الوعاء، أصبحت منازعات الوعاء في مختلف هذه الضرائب خاضعة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، وقد يضم هذا الأخير شروط الشكوى من خلال المواد من 72 إلى 75 منه،¹ وتناولت هذه النصوص مجموعة من الشكليات الجوهرية منها ما يتعلق بميعاد تقديم الشكاوى ومنها ما يتعلق بشكل ومحتوى هذه الشكاوى، وهذا دون إهمال بعض الشكليات المرتبطة بالشاكي في حد ذاته.²

يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع قد جمع كل النصوص التي تحكم الجانب الإجرائي للشكوى الجبائية وكذلك الدعوى الجبائية في قانون واحد وهو قانون الإجراءات الجبائية، وهذا يحسب للمشرع لتفادي التعارض الذي قد يقوم في إجراءات رفع الشكاوى الجبائية أمام الجهات الإدارية، بحيث تكون شروط وإجراءات الشكوى متماثلة لعدم وقوع نزاعات أخرى، وضياع الحقوق و بسبب هذه الشكليات التي تعد في نظر القانون جوهرية ويترتب على تخلفها البطلان.

أولاً: شروط الشكوى

1- الآجال الخاصة بتقديم الشكاوى

بعد تحديد الوعاء الضريبي في بداية الأمر أن إجراء الطعن الإداري لا يقدم إلا بعد انتهاء مرحلة تحديد الضريبة وتحديد مقدار المبلغ المستحق الواجبة الدفع من طرف الملزم بالدفع، فهذه المرحلة الأولية تشمل مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب لإصدار قرار الربط بحيث يصبح دين الضريبة معلوم المقدار ولإلزام الأداء، لذا يمكن القول في هذا الشأن أنه

¹ أنظر المواد من 72 إلى 75 من ق - إ - ج.

² يحي بدايرية، مرجع سابق، ص 41.

لا يمكن تقديم التظلم الضريبي أثناء مرحلة الربط، فقبل صدور الجدول الضريبي أو الإخطار بوجوب الأداء لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني فعلي.¹

ونصت على آجال تقديم الشكاوى في مجال منازعات الوعاء الضريبي كنوع أول من المنازعات الضريبية المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية باعتباره الشريعة العامة في الإجراءات الخاصة بالتقاضي في المادة الجبائية، حيث تم سن ذلك من خلال خمسة فقرات، جاءت الفقرة الأولى على سبيل العموم مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات الموالية لها، فحددت بذلك قاعدة عامة لآجال قبول الشكاوى في حين وضعت استثناءات اقترنت أحيانا ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة وأحيانا بشكل قرار فرض الضريبة أو بموضوع الضريبة أحيانا أخرى.²

يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية قد وضع قاعدة تتضمن مبدأ عام واستثناءات فالفقرة الأولى جاء فيها المبدأ العام القاضي بقبول الشكاوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي حصول الأحداث الموجبة التي أقامت هذه الشكاوى، وباقي الفقرات تضمنت مجموعة من الاستثناءات الواردة على المبدأ العام الوارد في الفقرة الأولى بين ما هو متعلق بقرار إقامة الضريبة و موضوع الضريبة في حد ذاتها.

أ- القاعدة العامة لقبول الشكاوى

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 42.

² أنظر المادة 72 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 43 من ق م لسنة 2007 و م 39 من ق م لسنة 2009 و م 15 من ق م لسنة 2013 و م 33 من ق م لسنة 2015 و م 45 من ق م لسنة 2017.

تقبل الشكاوى عموماً وكقاعدة عامة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للتحصيل أو لحصول الأحداث موضوع الشكاوى، وهذا ما احتوته المادة 72 في فقرتها الأولى حيث جاء نصها كالآتي:

" مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى"، وقد أكد التطبيق القضائي هذه القاعدة من خلال ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 والذي يتضح منه أن المدين بالضريبة استلم تبليغاً بالضريبة في 28 ديسمبر 1981، وقام بالتسديد بتاريخ 16 جانفي 1982، وفي حين قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983 وذلك بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد بـ 31 ديسمبر 1982 انطلاقاً من يوم التبليغ، وعلى هذا الأساس صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى.¹

ومما يشار إليه في هذا الشأن أن المشرع الجزائري استعمل من خلال مختلف فقرات المادة 72 عبارة " السنة الثانية التي تلي سنة ..."، في حين أن النص الأصلي قبل إلغائه من قانون الضرائب المباشرة وتحويل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية استعمل فيه المشرع عبارة " السنة التي تلي سنة..."، وبالتالي أن النص الأصلي أكثر دقة ووضوحاً، حيث أنه قد يساء فهم أو تطبيق النص الجديد فيتعدى أو يصل الأجل لتقديم شكوى لضريبة معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعنى على سبيل المثال في شهر جانفي من سنة 2000 إلى 31 ديسمبر من سنة 2002، على

¹ يحي بدائرة، مرجع سابق، ص 42 .

أساس أن سنة 2002 هي السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2001.¹

ب- الاستثناءات الواردة على قاعدة الأجل العام:

إن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الآجال حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل، ولكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك، وهذا ما ورد من خلال الفقرات 2، 3 و 4 من المادة 72، وتتمثل هذه الأحداث في الحالات التالية:

الحالة 01: في حالة عدم تطلب الضريبة وضع جدول هنا لا تكون الضرائب المفروضة في شكل جدول ضريبي، وقد حددت الفقرة 3 من المادة 72 ذلك في حالتين:

- حالة الاقتطاع من المصدر كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الأجور
- حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب والتي تكون عن طريق التصريحات من طرف الملزمين بدفعها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني، ففي هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من تاريخ التسديد.²

الحالة 02: حالة الخطأ في توجيه الإنذارات

تقوم هذه الحالة في حالة ارتكاب أخطاء في الإرسال ، ففي هذه الحالة سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى استحداث واكتشاف شيء جديد في الملف يبقى الميعاد يسري من تاريخ

¹ يحي بدايرية، مرجع سابق، ص 42.

² المرجع نفسه، ص 43.

تلقي المكلف بالضريبة للإنذارات الجديدة، حيث توجه له هذه الإنذارات من طرف إدارة الضرائب التابع لها.¹

الحالة 03: حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة

ينقض ميعد الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار، وفي هذه الحالة فإن تاريخ سريان الأجل اقترن بتاريخ التأكد من الحدث المسبب للشكوى، وهذا ما يثير موضوع إثبات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني بالسبب الباعث لرفع الشكوى، وإلا أصبح الأمر غير مضبوط في هذا الشأن.

وبهذا الصدد تناول الاجتهاد القضائي الفرنسي قيذا أو شرطا لوقوع هذا الحدث وذلك بقوله " أن تحقق الحدث يجب أن يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة للمكلف بالضريبة في الوقت الذي كان بإمكانه تقديم تظلمه في الأجل العادية ". .

وكما عرف الحدث على أنه: "كل واقعة أو ظرف تكون نتيجته إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها ".²

الحالة 04: هذه الحالة تخص الضرائب التي حصل فيه عدم الاستغلال المستوفي للشروط التي وضعها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو في حالة ظهور واكتشاف وقائع أخرى تمنح

¹ أنظر المادة 72 فقرة 2 - 3 - 4 من ق إ ج.

² يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 44.

الحق في تخفيض الضريبة، فهذه الحالة اقتصر على وضعها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹

الحالة 05: فحوى هذه الحالة أنها تتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة حيث ترتبط بتقييم أعمال المستغلين التابعين لها، وهذا ما تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2009 الذي أضاف فقرة خامسة للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي خالفت المبدأ العام لتقديم الشكاوى وهو أجل 6 أشهر يبدأ من تاريخ الإشعار بالنظام الجزافي.²

ما يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري قد أورد استثناء آخر مرتبط بالضريبة الجزافية الوحيدة حيث جعل أجل تقديم الشكاوى بخصوصها في أجل 6 أشهر وهو ما لم يكن موجودا من قبل، وهذا قد يرجع لطبيعة هذه الضريبة في حد ذاتها سواء من ناحية الإطار القانوني المنظم لها، أو من ناحية الأشخاص المشمولين بحيز تطبيقها.

وعموما فإن المشرع الجزائري مدد أقصى أجل لتقديم الشكاوى إلى غاية نهاية السنة المالية لتاريخ وجوب تحصيل الضرائب أو من تاريخ الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى، وذلك على خلاف المشرع الفرنسي الذي مدد الأجل في حالتها تعديل الضرائب بالزيادة وحالة الفرض التلقائي للضريبة إلى أجل مساوي للأجل الذي منحه للإدارة للمطالبة بحقوق الخزينة العمومية، والذي حدده المشرع الجزائري بأربع سنوات، وقد يرجع منح هذا الامتياز إلى المكلف إلى خطورة إجراء الفرض التلقائي أو تعديل الضريبة بالزيادة، وكذا قلة الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلفون في مثل هذه الحالات.

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 44.

² المرجع نفسه، ص 44.

وأما فيما يخص طريقة حساب الآجال فلم يحدد المشرع ذلك، ومن هنا يطرح التساؤل

حول طريقة حساب الآجال في هذا النوع من النزاعات.¹

ج- طريقة حساب الآجال

تقابل بالرفض من طرف الإدارة الجبائية كل شكاية وردت إليها خارج الآجال القانونية المحددة، ولقد اكتفى المشرع الجزائري باعتبار 31 ديسمبر اليوم الأخير لقبول الشكاوى في الفقرات 1 - 2 - 3 و 4 من نص المادة 72، في حين حدد الأجل بستة أشهر في الفقرة الأخيرة من هذه المادة، فبالنسبة للحالات التي ينتهي فيها الأجل بتاريخ 31 ديسمبر لا يطرح الإشكال بالنسبة لبداية حساب الأجل لأن الأمر لا يتعلق بعدد معين من الأيام أو الأشهر ولكن الإشكال قد يطرح بخصوص اليوم الأخير من هذا الأجل والمتمثل في يوم 31 ديسمبر، وخاصة أم المشرع من خلال نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية نص على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب وتسليم المكلفين وصلا بذلك.

حيث يفيد نص المادة على إمكانية أن يتوجه المكلفون مباشرة بشكاياتهم إلى السلطة المختصة وتسلمهم هذه الأخيرة وصولات بذلك حتى ولو كان ذلك يوم 31 ديسمبر كأخر يوم من الميعاد المحدد، وهذا الوصل دليل على إستلام الشكاوى من طرف المعني بالأمر²، وكما أن هؤلاء المكلفين يمكنهم توجيه تظلماتهم عن طريق البريد المسجل مع الإشعار بالوصول وهذا ما يجري غالبا في الميدان، حيث يمكن في هذه الحالات أن يصل التظلم إلى إدارة الضرائب بعد انقضاء آخر أجل له بالرغم من إرساله قبل انتهاء الآجال المحددة قانونا ولو بساعات، فما الذي يعتد به في هذه الحالة؟ تاريخ وصول التظلم إلى السلطة المختصة؟ أو أنه يعتد بتاريخ الإيداع لدى

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص ص 44 - 45.

² أنظر المادة 71 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 59 من ق م لسنة 2003 و م 42 من ق م لسنة 2007.

مصالح البريد؟ أو بمعنى آخر التاريخ المدرج على ختم البريد والذي يفيد تاريخ استلام مصالح البريد للتظلم؟.

وكما يطرح الإشكال أيضا بالنسبة للأجل المحدد بستة أشهر والذي يسري من تاريخ الإشعار، ففي هذه الحالة هل يحتسب يوم الإشعار واليوم الأخير من الأجل، وإذا وافق اليوم الأخير من الأجل يوم عطلة فهل يمدد الأجل أم لا؟

وفي ظل غياب ما ينظم هذه الإشكالات حول موضوع الأجل في قوانين الضرائب المختلفة، ورد بالتعليمات العامة لإجراءات التنازع الصادرة عن إدارة الضرائب، وفيما يتعلق بالشكاوى المرسلة عن طريق البرية على أن يؤخذ في مثل هذه الحالات بالتاريخ المسجل على ختم البريد، وهذا ما خالف اتجاه الفقه في كون العبرة في هذه الأحوال تكون بتاريخ وصول التظلم الإداري وليس بتاريخ إيداعه لدى مصالح البريد، ولكن عبارة من الممكن قبول الشكاوى لا تشكل في الحقيقة إجابة وافية، كما أنه ليس من الممكن أن تكون السلطة جوازية للإدارة بهذا الشأن.

وبالتالي فإن الإجابة عن هذه الإشكالات تحتم إعمال نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلقة بالأجل وذلك باعتبار قواعد عامة تطبق في حالة عدم وجود قواعد خاصة تقيدها، وخاصة أنه سبق للمشرع وأن أحال إلى هذا القانون العام من خلال الفقرة الأخيرة من نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصت على أن تخضع عقود المتابعة من حيث الشكل لقواعد القانون العام¹، وبذلك يمكن إعمال نص المادة 405 من قانون الإجراءات

¹ أنظر المادة 146 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 39 من ق - م لسنة 2006.

المدنية والإدارية، وتطبيقها فيما لم يرد فيه نص بقوانين الضرائب، كتمديد الأجل إلى أول يوم عمل موالي إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلي أو جزئي¹.

وهذا على خلاف ما أجاب به مجلس الدولة الفرنسي في مثل هذه الحالة في حكم صدر له بتاريخ 15 جويلية 1960 والذي من بين ما ورد به، أنه إذا كان آخر يوم للمدة المحددة يوم عطلة، لا يمدد الأجل إلى يوم من انتهاء العطلة، وبتاريخ 12 جوان أصدر كذلك مجلس الدولة الفرنسي قرارا يقضي بأنه إذا كان يوم 31 ديسمبر أجل انتهاء الشكاية يصادف يوم الأحد، فهذا الظرف لا يمدد أجل الشكاية، وكما ذهب المجلس في أحكامه إلى أن المكلف بدفع الضريبة له الحق في تكوين شكايته حتى منتصف الليل من يوم انتهاء الأجل، ولكن عليه أن يثبت أنه أودع شكايته على العاشرة ليلا في صندوق مديرية الضرائب من اليوم المحدد لإنهاء أجل الشكاية.

ومجمل القول أن آجال تقديم الشكاوى تعد من النظام العام، ويستتشف ذلك سواء من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية أو من خلال مجمل أحكامه، وبالتالي يجب الالتزام بجميع الأحكام المتعلقة بشرط الآجال في الشكاوى الضريبية².

2- شكل ومحتوى القرار

هناك عدة شروط يجب مراعاتها بشأن الشكاوى الضريبية، ويمكن تصنيفها وإجمالها في مجموعة من الشروط الشكلية، تتعلق بشكل الشكاوى، ومجموعة من الشروط الموضوعية ترتبط بفحوى الشكاوى ومحتواها.

• الشروط الشكلية

¹ أنظر المادة 405 من ق إ م إ رقم 08 - 09 الصادر بموجب القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري سنة 2008، ج ر ج عدد 21، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² يحي بدائية، مرجع سابق، ص 47.

أوضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى

وحددتها فيما يلي:

- وجوب أن تكون الشكوى فردية :

الأصل أن لا ترفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو بمعنى المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا، غير أنه واستثناءا يجوز يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يحتجون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية، وكما هو الحال في شركات التضامن.

ومما سبق فالشكاية يجب أن تتعلق بمكلف واحد، والذي يعتبر صاحب الحق الوحيد في التظلم، وهذا ما يمكن التعبير عنه قانونا بالصفة والمصلحة، فالصفة في الشكوى الضريبية تثبت للمكلف نفسه، ويتعين تقديمها ممن تثبت له، بحيث إذا انتفت هذه الصفة لا تقبل الشكوى، فدائن المكلف مثلا ليست له الصفة في الشكوى نيابة عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصلحة الضرائب، وأما المصلحة فتكمن في المنفعة العائدة من تقديم الشكوى، ومن خصائصها أنها مصلحة شخصية، فردية، وفورية لتعلقها بضريبة قد فرضت أصلا، وكما أنها مادية على خلاف القواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية عموما، حيث تقبل المصلحة المعنوية، ففي مجال الشكوى الضريبية لا تقبل إلا المصلحة المادية كالاستفادة من إلغاء الضريبة أو تخفيضها، وكما لا تقبل الشكوى بخصوص المصلحة المعنوية فقط،¹ بوكالة ووسع من مجالها فامتدت إلى كل الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة كالمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين القائمين على محاسبات المكلفين،

¹ أنظر المادة 73 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 44 من ق - م لسنة 2007 و 35 من ق م لسنة 2012.

ورؤساء الجمعيات والورثة لحساب المتوفي، ولكنه قلص هذا المجال من خلال التعديل الذي ورد بقانون المالية لسنة 2008 على نص المادة 75 والذي اقتصر عدم اشتراط الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، وعلى إجراء المؤسسة المعنية فقط، ومن هنا اتسع مجال تقديم الوكالة والتي أحاطها المشرع بمجموعة من الأحكام يمكن إجمالها فيما يلي:

- لا تعتبر الوكالة صحيحة إلا إذا صدرت عن المكلف أو المدين بالضريبة شخصيا، وللمكلف كامل الحرية في اختيار الوكيل، وتحدد سلطات الوكيل بحسب ما ورد في نص الوكالة، وكما أنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحرر بدوره وكالة لغيره، وكما أن الشخص الذي أعطى وكالة لتمثيل المكلف أمام القضاء من الجائز أن يقدم الشكوى نيابة عن المكلف أمام مصالح الضرائب، والعكس غير صحيح.
- تستوجب الوكالة تحريرها على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية (نموذج خاص)، ويتعين على كل شخص حائز على وكالة التصديق على توقعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا، ولم يعد الإجراء الوجوبي المتمثل في خضوع الوكالة لحق الطابع وإجراءات التسجيل أو بمعنى دمجها وتسجيلها واردا بموجب التعديل الذي أورده قانون المالية لسنة 2008، وقد أحسن المشرع فعلا، فهذه الشكلية يمكن أن تشكل تعقيدا إجرائيا، بالإضافة إلى كلفتها، فقد استقر مجلس الدولة في إحدى قراراته سنة 2006 على عدم قبول الدعوى شكلا نظرا لعدم دمج الوكالة وتسجيلها في الشكوى الموجهة كإجراء سابق أمام إدارة الضرائب.¹

¹ أنظر المادة 75 من ق - إ - ج المعدلة بموجب المادتين 24 من ق - م لسنة 2008 و 47 من ق م لسنة 2018. أنظر أيضا: تدرين زاقي، مرجع سابق، ص 20./المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 112. /سليم قصاص، مرجع سابق، ص 25.

بخصوص القضاء المقارن في فنسا بهذا الشأن فقد حكم مجلس الدولة الفرنسي في إحدى قراراته بتاريخ 05 مارس 1956 في القضية رقم 57677، أنه لا يعفى القاضي من إبراز هذا العيب الواقع على الشكل الناتج عن عدم تسجيل الوكالة، ولكنه أقر إمكانية تسجيل الوكالة بعد تقديم الشكاية وقبل صدور قرار الإدارة.¹

• وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة:

والمقصود هنا ارتباط الشكوى بمكان فرض الضريبة، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية، ولكن الأصل أن هذا الشرط يتعلق بالضرائب المباشرة فقط، وذلك لوروده أول مرة بقانون الضرائب المباشرة.²

• تعيين موطن المشتكى:

بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 والمعدلة بموجب قانون المالية 2018، فإنها تنص على أنه يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطن له في الجزائر، واتخاذ الموطن هدفه التعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، فإذا تعلق الأمر مثلا بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضرائب، وجب على

¹ يحي بدابرية ، مرجع سابق ، ص 50.

² نجاة بن تركية، مرجع سابق، ص 290.

هذه الأخيرة أن تعمد لدى إدارة الضرائب ممثلاً عنها مقيماً بالجزائر بحيث يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب.¹

• تحرير الشكاية:

لا يوجد نص مكتوب يوجب أن تكون الشكاية تكون مكتوبة ومحررة ولكن انطلاقاً من نص المادة 73 فقرة 2 والتي تفيد عدم خضوع الشكاوى لحقوق الطابع وكذا من خلال الجزئية الأخيرة من الفقرة الرابعة من نفس المادة والتي أوجبت توقيع صاحب الشكاوى باليد، أن الشكاوى تكون مكتوبة على ورق عادي وغير خاضعة لحقوق الطابع.²

ما يلاحظ في هذا الشأن أنه لا توجد مادة قانونية قائمة بذاتها تلزم بأن تكون الشكاية مكتوبة ولكن بصفة ضمنية وغير صريحة توحى الفقرة الرابعة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية وجوب توقيع صاحب الشكاوى، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على وجوب أن تكون الشكاوى محررة ومكتوبة لكي يتمكن المعني بالأمر من التوقيع عليها .

وهذا ما تم تأكيده من طرف مجلس الدولة الفرنسي بخصوص الاحتجاجات الصادرة من طرف الملزمين بدفع الضرائب عند استقبالهم من طرف مصالح الضرائب لا ترقى أن تكون شكاوى إن لم تكن في قالب مكتوب.

بالإضافة إلى الشروط الشكلية السابقة الذكر، نصت الفقرة الرابعة من نص المادة 73 على جملة من الشروط واقترائها بعدم قبول الشكاوى وذلك بتعبيرها:

¹ عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية - القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية -، مرجع سابق، ص 365.

² أنظر المادة 73 فقرة 2 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 44 من ق م لسنة 2007 و م 35 من ق م لسنة 2012.

" تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقطاع أو الدفع...¹.

• توقيع صاحبها باليد:

فيجب أن تكون الشكوى ممضية من طرف المكلف شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون موقعة من الغير شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح الضريبية المعنية قبل تقديم الشكاية، ويعفى من هذا الإجراء محامي المكلف إن كان مسجلا لدى المصالح الجبائية بهذه الصفة.

وبمقارنة ما جاء بخصوص شكلية التوقيع في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي فإنه نص على أنه في حالة سهو المكلف بالضريبة عن توقيع الشكوى، يجب على الإدارة دعوته بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالاستلام إلى تصحيحها خلال أجل 30 يوما، وأما إذا أغفلت إدارة الضرائب القيام بهذا الإجراء، فإنه يحق للمكلف تدارك هذا العيب في الطلب المقدم إلى المحكمة الإدارية، وكما أنه جاء في أحد قرارات مجلس الدولة الفرنسي أن عبء الإثبات في عدم توقيع المكلف يقع على الإدارة.

وأما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد أجرى تعديلا بهذا الشأن بموجب قانون المالية لسنة 2007، وذلك بإضافة عبارة جديدة للفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية والذي تضمن ما يلي: " غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 51.

موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تكمله ملف الشكوى في أجل ثلاثين (30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوما المذكور أعلاه أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول ."

وبهذا التعديل يلاحظ أن المشرع الجزائري قد خص هذا الإجراء بالشروط الواردة في الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية فقط وعلى سبيل الحصر، وذلك على خلاف الشروط الأولى كالمتعلقة بوجود أن تكون تحت طائلة عدم القبول المطلق، ولا مجال لاستدراكها إلا بشكوى جديدة قبل انقضاء الأجل.¹

• الشروط الموضوعية:

وقد عبر عنها المشرع الجزائري من خلال الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية بالعرض الملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، وفي حين عبر عنها في المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها بالعرض الموجز لوسائل وطلبات الطرف، ومن هنا فالشروط الموضوعية للشكوى تكون من خلال عرض طلبات الشاكي ووسائله في مضمون الشكوى.

✓ عرض الطلبات :

يتم التمييز بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة والطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص ص 50 - 51.

- حالة الخطأ البسيط :

وتتعلق هذه الحالة بالأخطاء البسيطة التي يمكن أن تظهر بصفة جلية للمكلف ولإدارة الضرائب، حيث يتقدم المكلف بشكواه موضحاً الخطأ المرتكب من طرف المصلحة ويطلب تصحيحه.

- إعادة النظر في تقدير مقدار الضريبة

تقييم القاعدة الضريبية، والتي يطلب على إثرها المكلف إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها أو يطلب الاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة.

وتعتبر الطلبات السابقة الذكر طلبات أصلية ترتبط في الأساس بموضوع وعاء الضريبة، وفي حين أجاز المشرع لصاحب الشكوى في مادة الوعاء أن يطلب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في موضوع تظلمه أمام المصالح المختصة للإدارة الجبائية.¹

✓ عرض الوسائل :

يقوم صاحب الشكوى بعرض ملخص لجميع حججه وأسنتتاجاته، وأسانيده القانونية، حيث يمكنه تدعيم شكايته بالوثائق الإثباتية كـ بعض المستخرجات من سجلات المحاسبة، ونسخ من الرسائل وكل شهادة أو وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء ووضوح الغموض أو الأخطاء التي تضمنتها الضرائب المفروضة عليه، وكما بإمكانه التطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومناقشة

¹ أنظر المادة 73 من ق إ ج. أنظر أيضاً: تم إلغاء المادة 391 من ق - ض - م - و - ر - م بموجب المادة 200 من ق - م لسنة 2000 وتم نقل أحكامها إلى ق إ ج.

مدى احترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها مما يمكنه من طلب إلغاء الضريبة في حالة مخالفة تلك القواعد.

ومن هنا فعلى الشاكي تأسيس شكواه وتسبب طلباته من جهة قانونية، فلا يمكن الاعتماد في التأسيس أو التسبب على وضعية مكلف آخر يرى أنه يشبهه في الوضعية، نظرا لاختلاف وضعيات المكلفين وبالتالي قدراتهم التكلفية، ومن هنا يتوزع عبء الإثبات على المكلف مثلا إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحاته أو بناءا على معطيات واردة في مراسلاته أو إذا تم حساب وعاء الضريبة بطريقة عادية تمت مثلا في حالة عدم تبرير وتقديم الإدارة الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها، أو إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة.

وقد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 042819 بتاريخ 11 جوان 2008 في إحدى

القضايا التي أسند فيها المجلس عبء الإثبات على عاتق المكلف ما يلي:

" يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة".¹

ثانيا : أنواع التظلم

التظلم الإداري يمثل ذلك الإجراء الذي يقوم به المعني للطعن بالقرارات الإدارية التي يرى فيها عدم مشروعية كلي أو جزئي طالبا من الإدارة تصحيحها سحبها أو إلغائها، واعتمد الفقهاء على جملة من التصنيفات لتحديد التظلم الإداري كل وفق معيار خاص به ونذكر منها:

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق ، ص 53.

1- التظلم الإداري بحسب الالتزام القانوني بتقديمه

والذي يقدر هنا درجة الالتزام من عدمها في القيام بالتظلم الإداري المسبق أمام الجهات القضائية الإدارية، بحيث تشترط القيام بالتظلم في دعاوى دون الأخرى، أو تضع الأمر اختياريا بالنسبة لصاحب المصلحة.

أ- التظلم الإداري الإجباري:

في قانون الإجراءات المدنية القديم "66-154" كان التظلم إجباري وشرط من شروط رفع دعوى الإلغاء تحت طائلة عدم القبول، فيقوم المجلس الأعلى برفض الدعوى لعدم القيام بطعن إداري مسبق، حيث أنه وطبقا للقرار الصادر عن المجلس الأعلى في قضية شركة سينجر ضد والي ولاية الجزائر ووزير الداخلية

" من المقرر قانونا أن الطعن بالبطلان لا يكون مقبولا إذا كان هذا الطعن قد رفض بقرار قضائي من أجل عدم القيام برفع الطعن الإداري المسبق، ومن ثمة فإن استدراك خطأ الطاعن بإعادة الطعن مرة ثانية في نفس القرار، إثر رفع طعن إداري مسبق، يكون غير جائز قانونا قبوله...".

من هنا يكون التظلم وجوبيا إذا أُلزم المشرع الشخص المعني بالالتجاء للإدارة أو لا قبل رفع دعواه أمام القضاء ومخاصمة القرار الإداري، فإذا رفع دعواه دون احترام هذا الإجراء، رفضت دعواه وإذا حاول تصليح الوضع بتقديمه وإعادة رفع الدعوى فهذا غير جائز.

والإلزام هنا يخص صاحب الشأن دون الإدارة، فلها كل السلطة التقديرية في التعامل مع التظلم، فهي غير ملزمة بالرد أو اتخاذ أي إجراء ضده، ويكفي صاحب الشأن أن يثبت أنه قدم التظلم للجهات الإدارية المختصة، وله في ذلك كل وسائل الإثبات ليطرحها أمام القضاء، والتظلم

الوجوبي القبلي هو بمثابة فرصة منحها المشرع للجهات الإدارية لتدارك ما ارتكب من أخطاء وتصحيحها على المستوى الإداري دون اللجوء للقضاء.¹

ب- التظلم الإداري الاختياري:

بعد صدور قانون 08-09 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية أصبح شرط التظلم الإداري المسبق بشكل مجرد مرحلة إدارية لحل النزاع وأضحى مجرد إجراء شكوى وليس شرطاً، يعود القيام بها إلى السلطة التقديرية للمعني بالقرار الإداري محل النزاع "، إلا ما استثنى المشرع إجباريته بموجب نصوص خاصة.

ويقصد به قيام الشخص اختيارياً وإرادته الحرة برفع شكوى للجهات الإدارية المختصة طاعناً في القرار الصادر في حقه مبيناً أوجه الخطأ أو عدم المشروعية فيه، طالباً إنصافه سواء بتعديل مضمون القرار بما يتوافق ومبدأ المشروعية، إلغائه أو سحبه، ويكون هنا للشخص الاختيار بين رفع دعوى قضائية ضد قرار الإدارة مباشرة، وهذا يكون لاعتقاده أنه لا فائدة مرجوة من القيام بالتظلم أمام تعنت الجهات الإدارية، ويظهر ذلك من مواقفها تجاهه أو من خلال مضمون القرار، أو أنه يختار تحريك التظلم الإداري أملاً في قبول الإدارة لطلباته، خاصة مع وضوح عدم المشروعية أو الخطأ في القرار الصادر ضده، ما يجنبه اللجوء للقضاء وإرهاق نفسه مع طول الإجراءات.

أما عن بعض الاستثناءات التي وردت حول إجبارية تقديم التظلم:

- التظلم الإداري في ما يخص مادة الضرائب:

¹ مرية العقون ومحمد بركات ، مرجع سابق ، ص 393.

- "القرار الصادر عن مجلس الدولة في قضية (ش.ع.ب) ضد مديرية الضرائب العامة لولاية بجاية"، أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 ق.ض.م.و.ر.م. ويعد هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً، وعدم رفض الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء..."
- التظلم الإداري في مادة الضمان الاجتماعي:

رغم أن المشرع قد فصل في مسألة التظلم الإداري واستبعده في مجال الدعوى الإدارية كأصل عام بموجب نص المادة 830، إلا أنه أبقى على الشرط قائماً في بعض القضايا عملاً بالنصوص الخاصة التي تفرض اللجوء إلى التظلم الإداري قبل رفع أي دعوى قضائية، كما هم نصوص عليه في القانون رقم 08-08 المؤرخ في فيفري 2008 المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي، حيث اشترط هذا القانون من أجل تسوية الخلافات التي تنشأ بين هيئات الضمان الاجتماعي من جهة والمؤمن اجتماعياً أو المكلفين من جهة أخرى بمناسبة تطبيق تشريع الضمان الاجتماعي،¹ على ضرورة تقديم شكوى أمام لجان الطعن المسبق، قبل أي طعن أمام الجهات القضائية حيث نصت المادة 04 لقانون 08-08 بأنه ترفع الخلافات المتعلقة بالمنازعات العامة إجبارياً أمام لجان الطعن المسبق، قبل أي طعن أمام الجهات القضائية وقد يسقط شرط التظلم الإداري المسبق حتى لو اشترطه القانون كما في حالة الاستعجال، حيث أنه في القرار الإداري رقم 44299 المؤرخ في 28/12/1985 في قضية (ح.ع) ضد مدير الضرائب المباشرة لولاية... ومن معه أنه "متى كان التدبير الاستعجال يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها

¹ مرية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص 394.

الإجراء، وجب عدم إخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق ومن ثمة إعفاؤها

منه.¹

2- التظلم الإداري بحسب الجهة الإدارية المقدم لها

وفي هذا الشأن يبقى الحرية لصاحب الشأن في تقديم تظلمه، متى رأى في الجهة حالة من

القبول والمرونة في التعامل مع ما قدمه من تظلم.

أ- التظلم الإداري الولائي :

يملك صاحب الشأن أن يقدم تظلماً إدارياً إلى الجهة مصدرة القرار قبل مخاصمة القرار

قضائياً، وهو الذي به ذو المصلحة إلى من صدر منه القرار المخالف للقانون، طالبا منه أن يعيد

النظر في قراره، إما بسحبه، أو بإلغائه أو بتعديله أو باستبدال غيره به، بعد توضيحه لأوجه الخطأ

أو عدم المشروعية التي شابت القرار.

حددت الفقرة الأولى من المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجهة الإدارية

التي توجه لها الشكوى بنصها:

" يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم أي شكوى إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار

" اقتصر الأمر على الجهة الإدارية التي صدر عنها القرار وفي حدود الأجل المنصوص عليه في

نص المادة 829 من ق إ م إ أي خلال 4 أشهر يبدأ احتسابها من تاريخ تبليغ القرار الفردي أو

تاريخ نشر القرار التنظيمي أو الجماعي.

¹ مربية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص 394. أنظر أيضا: المادة 830 من ق إ م إ.

إن الطريقة الوحيدة المفتوحة المتمثلة في توجيه شكوى إلى مصدر القرار، طريقة بسيطة وسهلة الاستعمال، إلا أنها غير فعالة لأن تراجع صاحب القرار الإداري عن موقفه صعب وقليل الوقوع، وبالتالي المفيد فتح المجال لرفع الشكوى أمام الرئيس الذي يعلو مصدر القرار.

لذا فالشكوى الولائية هي التي تتم أمام الموظف الإداري الذي أصدر القرار، حيث يطلب إليه العودة عن قراره، ويكون بإمكان الموظف التمسك بعمله أو إلغائه أي إبطاله بالنسبة للمستقبل، أو سحبه أي القيام بإخفاء كل آثاره (الحاضرة، والماضية وفي المستقبل)، وترجع أهمية هذا النوع في منح فرصة للجهة مصدرة قرارها وإعادة دراسة تصرفها وتمحيصه من جديد، فإذا تبين خطأها فإنها تقوم من تلقاء نفسها بتصحيحه أو إلغائه أو تعديله أو استبداله¹.

ب- التظلم الإداري الرئاسي:

وهو التظلم الذي يقدمه المتضرر من القرار إلى الرئيس الإداري لمصدر القرار، فيتولى الرئيس بناء على سلطته الرئاسية سحب القرار، أو إلغائه، أو تعديله، بما يجعله مطابقاً للقانون، وهو وسيلة لتحريك الرقابة الرئاسية على أعمال المرؤوس، وللإشارة أنه لم يتم النص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لذا سيتم التطرق إليه من خلال نظرة الاجتهاد القضائي إليه.

ويعرف البعض الشكوى الرئاسية على أنها:

الدعوى الإدارية التسلسلية بحيث ترفع أمام رئيس من صدر العمل عنه، وهذه الدعوى تحرك عملية مراقبة الرئيس التي يمكن أن تؤدي لإلغاء عمل الموظف " يرى الاجتهاد القضائي الجزائري أن نبدأ بالسلطة التي تعلو مصدر القرار فإن لم توجد فأمام من أصدر القرار نفسه، وهو ما أكد عليه القرار رقم 29935 الصادر عن المجلس الأعلى .

¹ مرية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص 394.

" ليكون الطعن الإداري مقبولاً يجب أن يوافق مقتضيات المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية سابقاً القاضية برفع الطعن الإداري التدريجي أمام السلطة الإدارية التي تعلو مباشرة الجهة التي أصدرت القرار فإن لم يوجد فأمام من أصدر القرار نفسه...¹

وفي المقابل القرار الصادر في نفس السنة : عدم جواز تقديم التظلم الإداري إلى من أصدر القرار نفسه مع وجود سلطة تعلوه، القرار رقم 28892 الصادر عن المجلس الأعلى " حيث اعتبر أنه لم تقتصر المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية سابقاً على اشتراط قبول الطعن بالبطلان، وجوب حصول تظلم إداري تدريجي مسبق بل حددت في نفس الوقت الجهة التي يرفع إليها التظلم الرئاسي المتمثلة في السلطة الإدارية التي تعلو مباشرة الجهة مصدرة القرار، ولم تجز رفع التظلم الرئاسي أمام من أصدر القرار نفسه إلا في حالة عدم وجود سلطة إدارية تعلوه في المرتبة... " ، ويقوم الرئيس بموجب سلطته الرئاسية:

- بإعادة النظر

- مراجعة ذلك القرار، بما يؤدي عند ثبوت عدم مشروعيته اتخاذ الإجراء المناسب ضده، أو عند ثبوت عدم ملاءمته زمانياً أو مكانياً أو محاولة إزالة النتائج الضارة المترتبة عليه، وهي سلطة تحددها القوانين والتنظيمات، انطلاقاً من الرقابة على مرؤوسيه، بحيث ويعتبر أكثر فعالية، كونها تتم بكل حياد وموضوعية، مع أنه في غالب الأحيان يفترض مبدأ المشروعية في القرارات التي تصدرها السلطة العامة.²

¹ مرية العقون ومحمد بركات، مرجع سابق، ص 395.

² المرجع نفسه، ص 395. أنظر أيضاً: منى محمد عبد الرزاق، "الأحكام القانونية للتظلم الإداري -دراسة مقارنة-"، مجلة جامعة كربلاء، (جامعة كربلاء، العدد 6، 2008)، العراق، ص 5. / بوزيد الدين الجليلي محمد، "التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم دراسة تحليلية نقدية"، مجلة المنهل، (جامعة عبد العزيز، العدد 28، 2014)، الرياض، ص 265.

ج- التظلم الإداري الوصائي:

تنص المادة 61 من قانون البلدية 11-10 على أنه:

" يمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي وفقا للشروط والأشكال المنصوص عليها قانونا، أن يرفع تظلما إداريا، أو دعوى قضائية أمام الجهات المختصة ضد قرار الوالي الذي يثبت بطلان أو رفض المصادقة على مداولة".

أجازت المادة أن يقدم تظلما إداريا أو أن يرفع دعوى، ولم يحدد طبيعة التظلم كونه ولائيا أو رئاسيا، فاصطلح على تسميته التظلم الوصائي انطلاقا من وصاية الوالي ورقابته على البلدية، وما من شك أن التظلم وإن كان إجراء إداريا إلا أن له منافع عدة ويكفي الإشارة أنه إجراء سريع وغير مكلف من الناحية المالية، كما قد يحسم النزاع بين المجلس البلدي والوالي المعني في أجل قصير.

لذا أحسن المشرع حين كفل لرئيس المجلس أحقية تقديم تظلم أمام الجهة الإدارية، وسواء التظلم أمام وزارة الداخلية فإن له فوائد عدة أهمها إمكانية الوصول لحل توفيقى فاصل في النزاع يجنبنا الدعوى القضائية والنزاع الطويل أمام الهيئات القضائية المختصة، وبالتالي فالتسوية الودية لها فائدة عملية ومالية تجنب المكلف بالضريبة أعباء كثيرة.¹

¹ أنظر المادة 61 من قانون البلدية الصادر بموجب القانون رقم 11-10 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق ل 22 يونيو سنة 2011 المتضمن قانون البلدية.

المبحث الثاني: النظر في الشكوى

كما جاء في نصوص قانون الإجراءات الجبائية، فإن التظلمات المتعلقة بالضرائب والرسوم يجب أن توجه إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، وهذا حسب نص المادة 70 من هذا القانون.

فبعد تلقي التظلم وقبل اتخاذ أي قرار سواء بالقبول أو الرفض، يجب على الإدارة الجبائية أن تحقق في الموضوع، ويعتبر هذا الإجراء مهم جدا في مجال الضرائب، والذي يسمح من خلاله التأكد من صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار المناسب والفاصل.¹

فما هي سلطات مدير الضرائب في الأمر بالتحقيق؟ ومن هي الجهة التي توكل لها هذه المهمة؟ وماهي سلطات والتزاماته عند الفصل في التظلمات؟

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، وقد منح المشرع لجهة التحقيق هذه صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر ذلك.

وكما نص المشرع على رفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، ومنح هذا الأخير مدة 15 يوما لذلك، وبانقضاء هذه المدة وعدم وصول هذا الرأي يقوم

¹ أنظر المادة 70 من ق إ ج.

المفتش بتحرير اقتراحاته، ويفتح هذا الإجراء الذي أقره المشرع باب النقاش من عدة جوانب أهمها:

- حول الهدف من إقراره، وخاصة أن رئيس المجلس الشعبي البلدي أو مصالح المجلس ليست على دراية كافية بموضوعات الضريبة سواء القانونية أو الفنية.
- حول مدى وجوب هذا الإجراء حيث لم يبين المشرع مدى إلزامية التقيد به.
- حول طبيعة الرأي الذي يبدیه رئيس المجلس الشعبي البلدي، حيث لم يتم توضيح الطبيعة القانونية لهذا الرأي لا من حيث شكله أو موضوعه.

وفي الأخير وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحزر المفتش المختص تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه، وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هاذين الأخيرين ملزمين بما توصل إليه المفتش المحقق.¹

بعد التعرض إلى الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى، والآجال القانونية التي يجب أن تقدم فيها الشكوى، سيتم توضيح كيفية الفصل في الشكوى (المطلب 1) واتخاذ القرار (المطلب 2).

المطلب الأول: الفصل في الشكوى

حدد المشرع الجزائري آجالا معينة لتقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية وهذا راجع لخصوصية النزاع الضريبي، باعتبار أنها شرط يسبق رفع الدعوى أمام الجهات القضائية

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 54.

المختصة يجب على المكلف بالضريبة الالتزام به، فهو شرط جوهري لقبول الدعوى إذ يترتب على عدم القيام بالشكوى عدم قبول الدعوى شكلا لإغفال إجراء جوهري ألزمه القانون في نصوص خاصة، انطلاقا من هذا ينبغي التطرق لمدة الفصل (الفرع الأول)، بالإضافة إلى الجهة المختصة بالفصل (الفرع الثاني).

الفرع الأول : من حيث مدة الفصل

تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى، في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، ويقصر أجل السنة أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكما يمكن البت فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا، كتلك المقدمة بعد انقضاء الآجال.¹

ومما تجدر الإشارة إليه أن مدة الفصل تصل إلى ثمانية أشهر²، حيث تعتبر هذه المدة طويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد ضرائبه، والتي تصل إلى ثلاثة أشهر في أحسن الحالات، ومن الحالات التي تستوجب التحصيل الفوري.

وكما أن المشرع الجزائري لم يمنع من خلال أي نص قانوني إدارة الضرائب من تعدي هذه الآجال، ولم يتطرق إلى حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد وفي هذا الشأن حكم مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته المؤرخ في 06 جانفي 1984، أن الأثر الوحيد لهذه الحالة يتمثل في عدم سريان أجل الطعن القضائي، وكما أن المشرع الفرنسي اعتمد نفس المدة للفصل في

¹ أنظر المادة 76 فقرة 2 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و 39 من ق م لسنة 2005 و م 46 من ق م لسنة 2007 و م 36 من ق م لسنة 2012 و م 16 من ق م لسنة 2013.

² تم تقليص أجل البت في الشكاوى، المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة بموجب م 46 من ق- م لسنة 2007.

الشكاوى، ودون أي تمييز بين أنواع الشكاوى، والاستثناء أنه منح للإدارة إمكانية تمديد الأجل بحد أقصاه ثلاثة أشهر وبالقدر الذي يتماشى مع موضوع النزاع.¹

الفرع الثاني: من حيث الجهة المختصة بالفصل

نظم المشرع الضريبي اختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفق معيارين ارتبط الأول بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضرائب، في حين اعتمد معيارا ماليا حدد به سلطة بث هذه الجهات، وسنبين ذلك من خلال سلطة الفصل لكل من هذه الجهات.

- مدير مديرية المؤسسات الكبرى: يبت مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه، إلا أنه عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية مائة مليون دينار جزائري، فإنه يتعين على مدير هذه الهيئة الأخذ بالرأي الموافق للعدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب.²
- المدير الولائي للضرائب : يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه، وغير أنه إذا تعلق الشكاوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز عشرين مليون دينار جزائري، يتوجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.
- وتتم الإشارة أنه وفيما يخص مجال اختصاص المدير الولائي للضرائب، أنه نظرا لعدم إنشاء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، فإن هذا الأخير يبقى مختصا بجميع أنواع الضرائب ما عدا تلك الداخلة في مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

¹ سليم قصاب، مرجع سابق، ص 46.

² الهادي خضراوي وبن قويدر الطاهر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 125.

- رئيس مركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب : بيت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصهما.

وغير أنه تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بالقرارات في القضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسة ملايين دينار، وتمارس سلطة البت من طرف رئيس المركز الجوارى في القضايا التي تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه مليون دينار جزائري.

ومما يثار حول سلطة رؤساء هذه المراكز، أن هؤلاء يبتون في الشكاوى باسم المدير الولائي للضرائب، في حين لم يوضح المشرع في النصوص الجديدة طبيعة العلاقة بينهم وبين المدير الولائي للضرائب، وكما أن المشرع من خلال تحديد السقف المالي للقضايا التي يمكن لهم الفصل فيها، لم يحدد جهة الاختصاص في حالة تجاوز هذا السقف، إلا أن الإشكال قد يطرح على الصعيد القانوني فقط، نظرا لعدم بداية العمل بهذه المراكز في الوقت الحالي¹، وتتم الإشارة في الأخير أن لرؤساء الجهات السابقة الذكر تفويض جزء من صلاحياتهم للفصل في الشكاوى للمفتشين التابعين لهم مباشرة، وذلك لتخفيف العبء.

المطلب الثاني: قرار الفصل

أشارت المادة 76 فقرة 1 من ق إ ج أنه يتم النظر في الشكاية القبلية من طرف المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة ، كما أنه يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل، ينبغي التطرق لأوجه القرار (الفرع الأول) ،بالإضافة إلى مضمون القرار وتبليغه(الفرع الثاني).

¹ الهادي خضراوي وبن قويدر الطاهر،الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة،مرجع سابق، ص 127.

الفرع الأول: أوجه القرار

تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية:

- قرار بالقبول الكلي للشكوى: وهنا تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم، ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه.
- قرار بالقبول الجزئي للشكوى: وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجزء الآخر، كمنحة جزء من التخفيض الذي طلبه.
- قرار بالرفض الكلي للشكوى: وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الإستجابة لكل طلبات الشاكي.¹

الفرع الثاني: مضمون القرار وتبليغه

مكّن المشرع السلطات المختصة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي قبل إصدارها القرار، أم تقوم بإعادة فحص التحقيقات التي تمت من طرف مصالح التأسيس، أو مصالح المنازعات، في حالة ما إذا كانت المعلومات والبيانات المتوصل إليها غير كافية للبت في الشكوى، أو نقص في أسباب ووقائع الشكوى، أو كان هناك تعارض بينهما، فإنه يمكن إجراء تحقيقات تكميلية، وتطلب من الإدارة المركزية استفسارات إن لزم الأمر، ويشمل التحقيق التكميلي لكل ملف نزاع، التدقيق الشامل والمعمق للقضية، تبيان الوسائل والنتائج المستتجة من التحقيقات

¹ درين زاقي، مرجع سابق، ص ص 30 - 31.

السابقة، فحص التحقيقات المقترحة ، وبعد الالمام بجميع جوانب وحيثيات القضية موضوع الطعن النزاعي، تصدر السلطة المختصة قرارها الفاصل في الشكوى¹.

أولاً: مضمون القرار

يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة، وقد نص على ذلك قانون الإجراءات الجبائية من خلال أول صدور له على النحو التالي " عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكوى بين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي بني عليها "، وتم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتصبح كالتالي: " يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعته أسباب وأحكام المواد التي بني عليها".

وقد كان المشرع أكثر صرامة فيما يتعلق بتسبيب القرار مهما كان نوعه هذه المرة، ولكن يتضح أن هذا الإجراء مجرد من أي جزاء في حال عدم قيام الجهة المختصة به، ومن هنا فإن غياب تسبيب القرار أو الخطأ في ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي، وماله إلا اللجوء إلى الطعن الاختياري أمام لجان الطعن أو إلى الطعن القضائي، وعلى هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقة أساسية للمكلف من دون اقتران عدم احترامه بجزاء معين، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمل في الكثير من الحالات الدراسة الجيدة والمعمقة للشكاوى المطروحة أمامها، وخاصة في حال كثرتها، على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها، حيث يظهر أن التطبيق القضائي الفرنسي كان صارماً وحازماً بهذا الشأن في إحدى قرارات مجلس الدولة المؤرخ في 1979/12/09، والذي جاء فيه أن رفض مدير الضرائب تسبيب قرار

¹ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 112.

الرفض يجعل المتظلم غير عالم بأسباب رفض شكواه مما ينتج عنه عدم سريان آجال الطعن القضائي، وذلك نظرا لعدم تمكين المكلف من مناقشة أسباب الرفض أمام القضاء.¹

ثانيا: تبليغ قرار الفصل

لم تنص قوانين الضرائب بمختلف أنواعها على قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بتبليغ قراراتها، واستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009، والذي تم بموجبه تميم الفقرة الثالثة من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي: " ويجب تسليم الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام"، وقد تبني المشرع الفرنسي نفس هذا الإجراء ومن خلال نفس الشكلية، وكما أن مجلس الدولة الفرنسي قد حكم بهذا الشأن من خلال نفس الشكلية، وكما أن مجلس الدولة الفرنسي من خلال قراره المؤرخ في 15 نوفمبر 1985، أنه في حالة رجوع الرسالة المتضمنة قرار الإدارة الضريبية فعلى هذه الأخيرة إثبات أن المكلف قد تلقى فعلى هذه الأخيرة إثبات أن المكلف قد تلقى فعلا وبشكل قانوني القرار وعلم به وذلك من خلال المؤشرات الواضحة في رسالة التبليغ.

- وأما فيما يتعلق بكيفية التبليغ فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حين نصت هذه المادة على أن تكون التبليغات في ظرف مغلق لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة.

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 45.

- ويتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني ، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وكما أنه يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للشاكي حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيل له وأختار موطناً له عنده، وهذا الاستثناء قد يثير إشكالا عند التطبيق وخاصة في الحالة التي يتخذ فيها الشاكي وكيلاً ويختار موطن هذا الأخير، في حين تبلغه الإدارة في موطنه الأصلي، حيث يكون قد رحل منه وقطع الصلة به معتمداً على الوكيل، والأصل أن الإدارة عندما تتخذ قرارها فإنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي اختاره.
- وقد اعتبر المشرع الفرنسي تبليغ القرار المتخذ من الإدارة من النظام العام ويجب احترامه، حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد ال طعن تسري من يوم استلام القرار، وقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 04 ماي 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار وأمضت زوجة المكلف وصل الاستلام في غيبته يعد تبليغاً قانونياً وتسري عليه مواعيد الطعن.
- وبالنسبة لتبليغ الشاكي من طرف الإدارة فقد ذهب بعض الآراء الفقهية إلى وجوب استدعاء الشاكي شخصياً وتسليمه القرار المتخذ، وذهبت آراء أخرى إلى توظيف أعوان خاصين بذلك على مستوى الإدارة الجبائية حتى تزول كل الإشكالات المتعلقة بالتبليغ.

- وأما فيما يخص شكل قرار التبليغ فقد حدده المشرع الجزائري من خلال وثيقة خاصة بذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية، وقد بينت التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نماذج هذه الوثائق.¹

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 59. أنظر المادة: المادة 77 الفقرة الأخيرة من ق-إ- ج المعدلة بموجب المواد 25 من ق م لسنة 2008 و م 38 من ق م لسنة 2012 و م 46 من ق م لسنة 2015 و م 47 من ق م لسنة 2017 و م 48 من ق م لسنة 2018.

خلاصة الفصل الأول:

خلاصة القول أن منازعات الوعاء الضريبي نوع من أنواع المنازعات الإدارية، انطلاقاً من تطبيق المعيار العضوي لوجود الإدارة الضريبية كطرف من أطراف النزاع الضريبي، وترفع أمامها الشكايات الضريبية كما اصطلح على تسميتها المشرع في القوانين الجبائية المختلفة حيث تعتبر هذه الشكاية طلب أو التماس يقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة، بحدود اختصاصها الإقليمي، من أجل إعادة مراجعة القرار الذي أصدرته، حيث يعد إجراء إلزامي وإجباري كاستثناء على الأصل العام، ولهذه الشكاوى الجبائية مجموعة من الشروط المحددة بموجب نصوص قانونية، بعد ذلك يتم النظر في الشكاوى من طرف إدارة الضرائب التي تعتبر أول جهة يرفع أمامها التظلم من أجل إعادة مراجعة القرار الذي أصدرته بحق المكلف بالضريبة، ويعتبر هذا الإجراء نوع من أنواع الرقابة السابقة المسلطة على الإدارة الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة، من أجل أن لا تحيد عن مبدأ المشروعية والتطبيق الصحيح للقانون، وتختلف الجهة المختصة بالنظر في هذه الشكاوى بحسب قيمة النزاع بموجب نصوص قانونية واضحة وصريحة في ق إ ج، فتفصل الجهة المختصة في التظلم المرفوع أمامها على أساس قانوني مبرر، وتصدر قراراً يشتمل على مجموعة من الشكايات الجوهرية، ثم تبلغ هذا القرار إلى المكلف بالضريبة وفقاً للطرق القانونية المألوفة ليصل إلى علمه، فلا يكفي أن تلتزم السلطة المخولة قانوناً بالنظر في نزاعات الوعاء الضريبي التزام حدود اختصاصها كي تكون قراراتها سليمة إنما ينبغي أن يتم وفق الأشكال التي تحددها النصوص القانونية، بالإضافة لمضمون هذه القرارات لتحديد الأثر القانوني المرتبط بها، فإن حادت هذه الشروط عن الأشكال المحددة بموجب مواد على سبيل الحصر تكون معرضة للطعن الإداري من طرف المكلف بالضريبة على مستوى إدارة الضرائب كجهة أولى يتم اللجوء إليها في حالة عدم رضا الملتزم بدفع الضريبة بهذه الضريبة المفروضة عليه أو طريقة حسابها .

الفصل الثاني :

منازعات التحصيل

الضريبي

الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

تعتبر إدارة الضرائب شخص من الأشخاص المعنوية العامة التي تعبّر عن إرادة الدولة وتمتّع بامتيازات السلطة العامة ممّا يجعل مركزها القانوني أعلى من المراكز القانونية للمكافئين بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى هذا لا يعني التعسف في استعمال هذه الامتيازات أو إهدار حقوق المتعاملين معها، وهذا ما يجعل المصالح متناقضة بين المنفعة العامة والخاصة، ومن بين الامتيازات المكفولة للإدارة الضريبية تحصيل الضريبة بطريقة جبرية مما قد يمس بحقوق الغير ففي كثير من الأحيان هذه الإجراءات قد لا ترضي المكافئين ممّا يؤدي إلى وقوع نزاع بين الطرفين، وقد تم التركيز في هذا الموضوع على جانب من المنازعات الجبائية والمتعلق بمنازعات التحصيل، كما أن تحصيل الضرائب يتتوع بين الودي والجبري، الذي لا يخلو من التظلم في مادة التحصيل الضريبي (المبحث 1)، ثم الطعن أمام اللجان الإدارية كل حسب اختصاصها (المبحث 2).

المبحث الأول: إجراءات التحصيل والتظلم في مجاله

قبل الولوج في إجراءات التحصيل ينبغي التعرّض لمنازعة التحصيل بنوع من التفصيل، والإشكالية المطروحة في هذا الصدد أنه بالرغم من أن تحصيل الضريبة يشكل ضرورة ملحة لقيام واستمرارية الدولة على اعتبار أنها تشكل موردا هاما للخزينة العمومية، فإن هذا التحصيل قد يصطدم بحقوق وحرّيات المواطنين الخاضعين للضرائب،¹ وذلك إما بسبب الخطأ أو التعسف

¹ كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دط، دار هومة، الجزائر، 2011،

في تحصيلها أو بسبب اعتقاد المواطن ذلك، لأن المساس بحقوق الغير يعتبر تعسفا في استعمال امتيازات السلطة العامة الممنوحة لمصلحة الضرائب وذلك بهدف تحقيق المصلحة العامة للجميع،¹

فمنازعات التحصيل المرتبطة بالضريبة تنقسم إلى شقين الإداري الذي تصدره الإدارة في حق الممتنع عن تسديد المبلغ المستحق، ثم تقوم بتطبيق هذا القرار على الممتنع من أجل تحصيل الدين المستحق، بهدف تحقيق المصلحة العامة التي تعود بالنفع على كامل أفراد المجموعة الوطنية .

فعند قيام التحصيل تطرح الشكاوى أمام الجهات المعنية بالنظر والفصل فيها رغم أن الإدارة تبدأ بالطريقة الودية ثم تتطرق إلى طريقة التحصيل الجبري، حيث تعتبر طريقة التحصيل الودي هي الأصل العام في استيفاء الديون، وفي حالة عدم استجابة المكلف بدفع الضرائب لهذه الطريقة، يتم التصعيد من طرف الإدارة الضريبية في إتباع الأسلوب الجبري .

يلاحظ في هذا الشأن أن الأصل العام في تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الجبائية هو التحصيل الودي للدين المستحق، والاستثناء هو التحصيل الجبري في حالة استحالة تحصيل الدين من طرف المعني بالأمر، وطريقة التحصيل الجبري هي مجموعة من الإجراءات القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجبائية تكون على شكل متابعات للمكلف الممتنع عن دفع دينه الضريبي تجاه المصالح الضريبية.

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 188. أنظر أيضا: أحمد يوسف سنية، الإطار القانوني للملف الضريبي - دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته-، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 9. /مصطفى رشدي شيحة ومجدي محمد شهاب وعادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري- ضرائب الحكومة المركزية على الدخل المقررة وفقا لأحكام الضريبة الموحدة-، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 8.

يلاحظ في هذا الشأن أن السبب الرئيس لقيام النزاع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضرائب هي الأساليب الجبرية التي تتبعها الإدارة لتحصيل دينها .

بعد تحديد الوعاء الضريبي من طرف الجهات المعنية بتحديد المادة الخاضعة للضريبة ، تقوم مرحلة التحصيل الضريبي ، وهذا عن طريق الجداول التي تدخل حيز التنفيذ عن طريق الوزير المكلف بالمالية أو ممثله القانوني، والذي بدوره يقوم بالتفويض إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب وهذا حسب مجال اختصاصه .

بعدما يتم إضفاء الصيغة التنفيذية على هذه الجداول وذلك عن طريق التأشير من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب ترسل هذه الجداول إلى قابضي الضرائب وذلك بهدف القيام بعملية التحصيل الضريبي .

تم هذه العملية أي عملية التحصيل الضريبي على مرحلتين مرحلة التحصيل الودي ثم مرحلة التحصيل الجبري ، حيث يقوم قابضي الضرائب بإرسال الإنذارات إلى المكلفين بتسديد الضرائب المعنيين التي تتضمن المبالغ المستحقة وتاريخ بداية تنفيذ عملية التحصيل .

في مرحلة التحصيل الودي قد يمهل المكلف آجالاً لدفع المبلغ المستحق قبل وصول أجل الاستحقاق وهذا حسب طريقة فرض هذه الضريبة ، إذا كانت هذه الضريبة من الضرائب المباشرة قد تصل هذه المهلة إلى ثلاثة أشهر ، وقد يتم تقليصها إلى ثلاثين يوماً في حالة الإصدار الإضافي لجداول الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة، كما تكون المدة خمسة عشر يوماً في الإصدارات الإضافية عن التصريحات الناقصة من طرف المكلفين بالدفع.

يلاحظ في مجال التحصيل الودي لتحصيل الضرائب المستحقة أن المشرع الجزائي إكتفى بإرسال الإنذارات المعنية إلى المعنيين بالأمر ، وفيما يخص التحصيل الجبري لهذه الضرائب نص

عليها في الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية وهذا تحت عنوان المتابعات بمعنى المتابعات التي تباشرها الادارة الضريبية ضد المكلفين بدفع الضرائب المستحقة للدولة .

حتى يحقق النظام الضريبي العدل المطالب به يجب أن يقوم على مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاب الضريبي، في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، فمرحلة التشريع يتم فيها تحديد المادة الخاضعة للضريبة ومعدلها والمكلفين بها، وغير ذلك من المهام المحددة قانونا وفي مرحلة الربط يتم تحديد قيمة الضريبة والآجال المحدد لذلك وربطها بالمكلف بها¹.

أما عن التحصيل الذي يعتبر مرحلة بالغة الأهمية، باعتباره مجموعة من الإجراءات القانونية والعمليات التي تقوم بها الإدارة في سبيل وضع القوانين الضريبية موضع تنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب من ذمة المكلف بها الى الخزينة العمومية، ولكن عمليا أثناء مباشرة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي تنشأ علاقة متبادلة بين الطرفين، الطرف الاول هو ادارة الضرائب التي تتمتع بامتيازات وصلاحيات السلطة العامة، والطرف الثاني هو المكلف بالضريبة، يكون في أغلب الأحيان جاهل للقوانين التي تطبق عليه فقد تقع تجاوزات عندما تقوم الإدارة بإجراءات المتابعة والتحصيل .

وبدون أي شك يقوم المكلف بالضريبة برفضها ومعارضتها ومن ثم يقوم نزاع التحصيل الضريبي الذي يبنى على أساس كيفية تحصيل هذه الديون المستحقة للدولة التي تعتبر من قبيل المال العام، وهي مصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية لا يمكن التلاعب بشأنها من طرف

¹ رباب ريمة بن ذهبية ، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماجستير ، دولة ومؤسسات عمومية، خضراوي الهادي، كلية الحقوق ،جامعة الجزائر 1-الجزائر-، 2015-2016،ص2.

الإدارة العامة، حيث يفترض في عملها مبدأ المشروعية للحفاظ على المال العام وإشباع الحاجات العامة وبالتالي تحقيق الإستقرار الإقتصادي، فتحصيل الضريبة إمتياز من الإمتيازات العامة الممنوحة للإدارة بموجب القانون هذا من جهة لكن من جهة أخرى لهذا الإمتياز مجموعة من الشروط والقيود التي يجب التقى بها حتى لا تحيد الإدارة عن مبدأ المشروعية وتعرض أعمالها للطعن القضائي أمام الجهات القضائية المختصة وبالظبط أمام القضاء الإداري الذي يختص بالفصل بها¹.

فمنازعة التحصيل لا تتعلق بوعاء الضريبة كما هو الحال بالنسبة لوعاء الضريبة، وإنما تخص الكيفيات التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لذلك فهي تسمى بمنازعات الأجراء، فهذه المنازعة تثور عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب أو عندها يرى المكلف بالضريبة وجود تعسف من الإدارة الضريبة عند قيامها بإجراءات المتابعة عند التحصيل الضريبي .

فقد تنشأ منازعات التحصيل الضريبي بمجرد احتجاج واعتراض المكلف على قرار المدير الولائي للضرائب الصادر في حقه، وهذا الاعتراض يعبر عن عدم رضى المكلف الممتنع عن

¹ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي -دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير ، إدارة مالية، محمود سحنون ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2- قسنطينة-، 2013-2014، ص7.

أنظر أيضا : عبد الحميد عفيف، فعالية الساسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)-، مذكرة ماجستير ،الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ،بوعشبة مبارك ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس - سطيف-، 2013-2014، ص1. /عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر ،أطروحة دكتوراه، تسيير ،سماحي أحمد ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان- ، 2015-2016، ص3.

-Adel Bouhafs , " La taxe d'habitation représenterait-elle un impôt juste et rentable pour la fiscalité locale en Algérie", Journal de la construction et de la législation du bâtiment, (Université Mohamed Ben Ahmed , Nombre6 , 2018),Oran2 ,p124 .

تسديد الدين الضريبي، فالإجراءات التي تكون محل الاعتراض عليها من قبل المكلف بالضريبة هي تلك الامتيازات الاستثنائية التي منحها المشرع الجزائري في القوانين الجبائية كأداة ووسيلة تستعملها إدارة الضرائب ضد المكلف الممتنع عن تسديد الدين الضريبي¹.

لذلك يعتبر موضوع تحصيل الضريبة موضوع في غاية الأهمية، خاصة انه لحل هذا النوع من المنازعات رسم المشرع طريقين : الطريق الاول وهو المرحلة التي يكون فيها النزاع أمام ادارة الضرائب لتتظر في شكوى المكلف بالضريبة ،أما الطريق الثاني وهو عندما يكون النزاع أمام الجهات القضائية ليراقب القاضي عمل الادارة ويفصل نهائيا في موضوع منازعة التحصيل المعروضة عليه ،يتسم موضوع منازعات التحصيل الضريبي بالكثير من النوعية فهو يختلف عن الكثير من المنازعات الادارية ، وبالتالي تختلف اختلافا تاما عن منازعات الوعاء الضريبي فضلا عن انه مجال من المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون وفي هذا فرق بين منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي ،لأنه في معظم الأحيان يصعب التمييز بين إجراءات كل نوع من أنواع هذه المنازعات ،باعتبار أن منازعات التحصيل الضريبي أهم ما يميزها أنها تتسم بالكثير من النوعية².

يلاحظ في هذا الشأن أن التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية تتطوي على مرحلتين المرحلة الأولى أمام إدارة الضرائب والمرحلة الثانية أمام اللجان الضريبية ،كنوع من أنواع الرقابة الإدارية ،باعتبارها جهة أعلى .

¹ رباب ريمة بن ذهيبة، مرجع سابق ، ص 3.

² المرجع نفسه، ص3. أنظر أيضا: حسناء اخلف ،منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة - ،مذكرة ماجستير ،القانون العام الاقتصادي ،يلس شاوش بشير ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة محمد بن احمد - وهران - ، 2015- 2016، ص 3.

إن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة الجبائية التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.¹

تحتل الضريبة موقعا بارزا في السياسة الاقتصادية للدولة لذا أصبحت وسيلة تدخل في الحياة الاجتماعية الاقتصادية، وأصبح التحصيل الضريبي إحدى أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه هذه النشاطات إلى الوجهة السليمة، لذا تعد عملية تحصيل الضرائب عملية في غاية الأهمية لتحصيل الديون المستحقة للدولة.²

يلاحظ في هذا الشأن أن للضريبة دور فعال في دوامة العملية الاقتصادية في الدولة لذلك تم تسخير العديد من الأجهزة والطرق لتحصيلها في حالة الامتناع والتهرب من تسديدها، لأن الامتناع عن دفعه قد يؤدي إلى التآني المباشر على التمويل المالي للخزينة العمومية .

باعتبار أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى، فالضريبة هي عبئ مالي يفرض جبرا على الأفراد بما للدولة من سيادة وسلطة عامة، وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة ومن ثم تحقيق أهداف الدولة، والقانون الضريبي يسعى إلى تحقيق الموازنة بين هذه الاعتبارات الخاصة والعامة في

¹ سفيان خلوفي وبوجريو عبد الرؤوف، "دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله-"، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات،(المركز الجامعي بالصوف،العدد1، 2019)،ميلة، ص 195.

² هشام ليزة ومحمد الهادي صيف الله، "تقدير دالة التحصيل الضريبي والتنبؤ لقيمه المستقبلية- حالة الجزائر للفترة 1990-2020-"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،(جامعة حمه لخضر، العدد10، 2017)،جامعة الوادي، ص 50.أنظر أيضا: خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، د ط ، شركة المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2014، ص 9.

مرحلة تحصيل الضريبة، بين حق الدولة في تحصيل الأموال المستحقة، وحق الفرد في عدم التعسف تجاهه.

التحصيل الضريبي هو مجموعة من القوانين الإدارية تقع على مجموع العمليات التي تظهر بموجب النصوص القانونية والتشريعية والتنظيمية المطبقة على العمليات الهادفة إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق خزينة الدولة باعتبار خزينة الدولة جيوب رعايتها، تعتبر الضريبة من أهم موارد الخزينة العمومية، غير أن تحصيلها قد يصادم بحقوق المكلفين بها، إما بسبب الخطأ أو التعسف في كيفية تحصيلها، وإما بسبب اعتقاد المكلفين بذلك، وللحفاظ على الثقة بين المكلفين بالضريبة والغدارة الجبائية وضمان حماية كليهما عالج المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية إجراءات التحصيل الودي وأحاط إجراءات التحصيل بنظام رقابي صارم فحول الحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية.¹

يلاحظ في هذا الشأن أن القانون الضريبي هو من حيث الطبيعة القانونية قانون عام باعتبار أنه ينظم علاقة بين طرف عام وطرف خاص، بحيث تمثل إدارة الضرائب الطرف العام، والمكلف بدفع الضريبة هو الطرف الخاص، بمعنى أحد أطراف هذه العلاقة الضريبية المالية هو شخص معنوي عام يتمتع بامتيازات السلطة العامة.²

ويبقى على المشرع الجبائي الجزائري أن يقوم بعدة تعديلات لضمان فعالية إجراءات تحصيل الضرائب من بينها: استحداث نظام وقف تحصيل الضريبة، وضع نظام خاص ومتميز لتحصيل

¹ حسناء إخلف، مرجع سابق، ص 11.

² المرجع نفسه، ص 11.

الضرائب والرسوم جبرا، وتنظيم حالات الوقف الوجوبي والجوازي لإجراءات التحصيل الجبري
 عل نحو مفصل ودقيق.¹

للضرائب دور فعال في تحقيق أهداف السياسة المالية في الأنظمة الاقتصادية المختلفة لأي
 دولة، الأمر الذي يتطلب فرضها للحصول على الإيرادات اللازمة من أجل سد نفقات الدولة
 المتزايدة، وهذا ما يجعلها أداة مالية هامة بيد السلطة العامة كونها تستخدم لأهداف توجيهية في
 إطار الفلسفة السياسية والاقتصادية للدولة حسب الظروف التي يمر بها الاقتصاد، لذلك أصبحت
 تعرف بالضرائب الوظيفية وذلك من حيث كون الجباية أداة للتوازن الاجتماعي، وقد تميزت
 القوانين الجبائية الجزائرية في السنوات الأخيرة بنظام جبائي أساسه تصريحي، يعتمد على تقديم
 المكلف بالضريبة تصريحات بطريقة صحيحة ودقيقة، انطلاقا من التصريح بالوجود في ممارسة
 المهن التجارية أو الحرفية أو المهنية أو أي نشاط يخضع للضرائب، وتطبيق القوانين الضريبية قد
 يصطدم بامتناع المكلف عن تطبيق ما فرضته الإدارة الجبائية أو تحايله في ذلك، الأمر ينجر عنه
 منازعات جبائية بين المكلف والإدارة، وبالنظر إلى كون إعداد جداول التحصيل يمثل أحد
 المراحل الأساسية في بيان نشاط الإدارة الجبائية وفعاليتها، كما أنه يساهم بصورة مباشرة في
 رسم الموازنة العامة للدولة باعتباره إيرادا استراتيجيا من موارد الميزانية السنوية، فقد حدد
 المشرع بصورة دقيقة إجراءات من جهة، والوسائل الإدارية العامة المتوفرة من جهة ثانية.

وبعد تناول منازعات التحصيل بنوع من التفصيل يتم تناول إجراءات التحصيل والتظلم في
 مجالها حيث تتضمن المرحلة الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي محطتين أساسيتين: تتمثل
 الأولى في العمل الإداري الذي تقوم به الإدارة ومن ثم تطبيقه على المكلف بالضريبة بهدف مالها

¹ كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 188.

من مستحقات في ذمته ،سعيًا منها لتحقيق المصلحة العامة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وذلك باستعمال وسائل وامتيازات تجعلها في موقف غير متساوي مع المكلف بالضريبة .

تتبع إدارة الضرائب في إجراءات المتابعة حسب طبيعة التحصيل الضريبي طريقتين هما التحصيل الودي للضريبة أو ما يعرف بالطريقة العادية بحيث تعتبر هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين الى صناديق الخزينة العامة ففي حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد عن الديون عند تبليغه بالزام الدفع ، يحق بعدها لإدارة الضرائب فقط عند استحالة تحصيل دين الخزينة العمومية من ذمة المكلف بها بالطريقة الودية ، أن تلجأ إلى الطريقة الثانية والتي تعتبر بمثابة طريقة استثنائية ، بحيث أن الإدارة هنا تستعمل وسائل قانونية لإجبار المكلف على دفع دينه الضريبي هي طريقة التحصيل الجبري وطريقة التحصيل الجبري هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية في شكل متابعات¹.

وهذا ما يزد الصعوبة على إدارة الضرائب فان امتلاكها لهذه السلطات والامتيازات الواسعة لايعني إطلاقا إهدار حقوق المكلفين بالضريبة والاعتداء عليها ،لذلك تكون المصلحة هنا متعارضة والذي قد يتسبب في قيام نزاع بين الإدارة الضريبية، بما تملكه من حقوق والتزامات من جهة ،و بين حقوق ومصالح المكلفين بالضريبة من جهة أخرى ،فالإدارة ملزمة عند تأدية وظيفتها بمراعاة مبدأ المشروعية .

وبناء على ما سبق توضيحه فانه لا يستبعد انه من الممكن عند قيام الإدارة الضريبية بمهامها عند تحصيل مختلف الضرائب والرسوم المماثلة ،بما فيها من إجراءات التحصيل الجبرية ،فان هذه الإجراءات قد لا ترضي المكلف بالضريبة في غالب الأحيان مما يجعله يقع في خلاف

¹ رباب ريمة بن ذهيبية، مرجع سابق، ص ص 8-9.

مع الإدارة الضريبية وبالتالي قيام النزاع، فعند قيام النزاع تبدأ المحطة التالية والتي تتضمن مختلف الشكاوى المطروحة أمام الجهات المعنية وعلى هذا الأساس تكون إجراءات التحصيل سببا في قيام النزاع .

تتعدد مصالح التحصيل الضريبية بين:

• مصلحة الصندوق

تهتم هذه المصلحة بالتخليص نقدا، حيث يقوم جميع التجار أو كل من يقوم بعمل تجاري بتسديد حق من حقوقه، والتسديد يكون تلقائيا أي بنفسه لدى الهيئات المكلفة بتحصيل هذه الحقوق عبر وثيقة شهرية وهي تصريح 50 G، فعلى قابضي الضرائب أن يحصلوا على هذا الذي يحمل مختلف مبالغ الضرائب مثل: IBS, IRG, TVA, TAP.¹

والتصريح يكون كل شهر موالي لشهر رقم الأعمال فنسبتها تزداد ب % 3 إلى غاية وصول الغرامة القصوى % 35 وهذا في حالة عدم التسديد في الآجال المحددة وعند استلام أمين الصندوق لجميع التصريحات ذات اليوم تجمع في جدول خاص يدعى H 61 .

فتوضع على نسختين لكل بلدية وبيعت بها إلى المفتشية الإقليمية للضرائب بعد معاينتها من طرف رئيس المفتشية الإقليمية، وترسل إلى المديرية، كل هذا التخليص يتم عبر الشباك

¹ نصيرة يحيوي، "تنظيم عملية التحصيل الضريبي في الجزائر"، مجلة معارف، (د ج، العدد 16، 2014)، د ب، ص 388.

الخاص بالسيولة النقدية وتظهر جل مبالغ الضرائب التي سددت نقدا في 1 H الخاص بالسيولة النقدية.¹

• مصالحة المحاسبية:

وهذه المصالحة تضم الأوراق المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، الحسابات المالية، سندات التحصيل:

H1: وهو الذي يتضمن جميع الإيرادات المحصلة عن طريق السيولة نقدا بصورة يومية.

H2: وهو دفتر يشمل جميع المبالغ المحصلة عن طريق الصكوك البنكية.

H3: وهو دفتر يشمل جميع المبالغ المحصلة عن طريق شكات البريدية.

H4: وهو دفتر العمليات المختلفة، يسجل فيه المحاسب العمليات الداخلية والتي تتمثل في الشيكات المرسلة إلى الخزينة الولائية.

H5: هو دفتر يعرف دفتر إخلاء خزينة القابض *Dégagement de coffre*، وكذلك عمليات التسوية *Les opérations d'ordres*، أثناء تحصيل الإيرادات لدى الصندوق يقوم القابض بإخلاء الخزينة من الأموال المحصلة يوميا، لصالح الخزينة الولائية، وهذا بتحريير دفع

¹ نصيرة يحيوي، مرجع سابق، ص 389. أنظر أيضا: عبد العالي قرواوي، "نزاعات التحصيل في المادة الضريبية"، مجلة القانون الاعمال، (جامعة الحسن الاول، دة، 2017)، المغرب، ص 8. لمجيد شعباني ومنوبة مزوار، "أثر الامتيازات الضريبية على انشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد والتنمية، (جامعة المدية، العدد 3، 2015)، المدية، ص 106.

المبلغ الذي أخلي من خزينة القابض بكتابة المبلغ المدفوع رقميا وحرفيا، اسم أمين الخزينة
الولائية (الأمر بالدفع)، رقم حسابه الخاص البريدي وكذا عنوان مقر الخزينة.¹

• مصالحة المتابعة:

إن نظام المتابعة تابع من مختلف القواعد المتواجدة في القانون الجبائي أو قانون
الإجراءات المدنية حسب المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم أعوان الإدارة
المحلفين بعملية المتابعة أو المحضر القضائي.

وتنص المادة 44 من ق إ ج على أن:

يرسل قابض الضرائب إنذار كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا
الإنذار الزيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ
الشروع في التحصيل بحيث ترسل هذه الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم إلى الأشخاص
المكلفين بالضريبة مختومة.²

فإجراءات التحصيل تنقسم إلى نوعين ودية وجبرية (المطلب 1)، كما أن التظلم إجراء
منحه المشرع للمكلف بالضريبة كضمانة قانونية (المطلب 2).

¹ نصيرة يحيواوي، مرجع سابق، ص 391. أنظر أيضا: وفاء سلطاني وجليل زين العابدين، "أثر التحفيظات
الجبائية على الاستثمارات الوطنية في الجزائر - دراسة قياسية 1995-2017"، دفاتر mecas (جامعة الحاج
لخضر، العدد 1، 2019)، بائنة، 188.

² نصيرة يحيواوي، مرجع سابق، ص 397.

المطلب الأول : إجراءات التحصيل

جاء تناول المشرع للتحصيل في نص المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن: " تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ". وتختلف إجراءات التحصيل عن منازعة التحصيل إذ تهدف الأولى إلى استيفاء الإدارة الجبائية لحقها أما منازعة التحصيل فهي خصومة عادية تهدف إلى الحصول على حكم بطلب معين.

يلاحظ على هذه المادة :

- أن المشرع الجزائري بنصه "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " أنه اقتصر عملية التحصيل على نوع محدد من الضرائب.
- الجداول توضع من طرف الوزير بالمكلف بالمالية أو ممثله وهذا أمر صائب باعتبار أن وزير المالية هو صاحب القطاع المعني .
- يجب إبراز تواريخ هذه الجداول وتواريخ الإعذارات الموجهة إلى المكلفين وهذا نظرا لأهمية المواعيد من الناحية القانونية الاجرائية في هذه العملية التي من شأنها أن تمس بحقوق الأفراد ومكتسباتهم .
- في حالة وقوع أخطاء يؤول الاختصاص الى مدير الضرائب بالولاية باعتباره الأقرب والادري .

تتم الإشارة أنه بعد تحديد الوعاء الضريبي تلزم الإدارة باحترام بعض الإجراءات والأجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل، هذه الأخيرة تختلف فيما إذا كان التقدير عاديا أو ناتجا عن

تحقيق محاسبي عن الوضعية الجبائية للمكلف، أو كان التصحيح للقيم الواجب تحصيلها قد تم بمناسبة مراقبة تصريح المكلف، فلا يجوز الإجتهد بشأن ما هو منصوص عليه قانوناً.¹

تتبع ادارة الضرائب في اجراءات المتابعة حسب طبيعة التحصيل الضريبي طريقتين هما التحصيل الودي للضريبة او ما يعرف بالطريقة العادية، بحيث تعتبر هذه الطريقة هي الاصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين الى صناديق الخزينة العامة .

في حالة امتناع المكلفين بالضريبة عن تسديد الدين عند تبليغه بالزام الدفع، يحق بعدها لادارة الضرائب فقط عند استحالة تحصيل دين الخزينة العمومية من ذمة المكلف بها بالطريقة الودية، ان تلجأ الى الطريقة الثانية والتي تعتبر بمثابة طريقة استثنائية، بحيث أن الادارة هنا تستعمل وسائل قانونية لاجبار المكلف على دفع دينه الضريبي هي طريقة التحصيل الجبري.²

وطريقة التحصيل الجبري هي عبارة عن مجموعة من الاجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية في شكل متابعات، بحيث سيتم التعرض للإجراءات الودية (الفرع الاول)، ثم الاجراءات الجبرية (الفرع الثاني).³

الفرع الاول : الإجراءات الودية

منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية في القوانين الجبائية سلطة تسوية النزاع اداريا، وذلك بأكثر من وسيلة إذ تعتبر الشكوى الضريبية آلية من آليات تسوية النزاع بالإضافة الى

¹ أنظر المادة 143 من ق إ ج. أنظر أيضا: أندلس حامد عبد و رحيم راهي نصر، "أثر الضريبة على الشركات المستحوذ عليها"، مجلة الحقيقة، (جامعة بغداد، العدد 2، 2019)، بغداد، ص 25.

² محمد داودي، "الإدارة الجبائية والتحصيّل الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، المالية العامة، بركة محمد الزين، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، 2004-2006، ص 14.

³ المرجع نفسه، ص 14.

مجموعة من الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة الى الادارة الضريبية من اجل الوصول الى تسوية وودية من شأنها إنهاء الخلاف بين الادارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة .

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها. وعملية التحصيل الودي تعني: توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة.¹

وقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995، المتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه إستدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية.²

يلاحظ على هذه المذكرة أنها حصرت الإجراءات فقط على الإجراءات العادية أو الودية ، والدليل على ذلك أنها تركز على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة ، ويكون ذلك في مقر البلديات والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية، كما أن الإدارة الضريبية مستعدة دائماً للإتفاق مع المكلف بدفع الضريبة عن طريقة تمكّن الإدارة من تحصيل ديون المكلف تجاهها، لأن هذه الديون أموال مستحقة للدولة لايمكن التلاعب بشأن تسديدها من عدمه.

أولاً: حالة التقدير العادي للضريبة

¹ مراد ميهوبي، " إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، (جامعة 8 ماي 1945 ، العدد 39، سبتمبر 2014)، قالمة، ص 243.

² نصيرة يحيوي، مرجع سابق ، ص 387.

تحصل الضرائب المباشرة بموجب الجداول التي حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلف بالضريبة فتكون الضريبة واجبة التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول،¹ ولا تكون مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل ومعنى ذلك، أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عد إجراؤه باطلاً.

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، ويرفق الإنذار بحوالة للخزانة محررة سلفاً، ترسل هذه الإنذارات إلى المكلف بالضريبة في ظرف مختوم.²

ثانياً: حالة إعادة التحقيق أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف

إذا تبين للأعوان المحققون إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف كان لزاماً على الإدارة الضريبية :

- إشعار المعني بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، تعلمه فيها بحقه في

إبداء ملاحظاته في أجل 40 يوماً من تاريخ استلام الإشعار

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 190.

² المرجع نفسه، ص 190.

- ولا يمكن أن تدخل الضريبة في هذه الحالة حيز التنفيذ إلا بعد مرور هذا الأجل، سواء كانت محاسبة المكلف مقبولة أو مرفوضة لعدم مطابقتها للقوانين.¹

ثالثاً: حالة التحقيق في تصريح المكلف

أعطى المشرع الجبائي الجزائري في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، للمفتش الحق في الرقابة بشقيها، الاستماع الشفوي للمعنيين ومراقبة التصريحات وتصحيحها.

أ- التصريحات الشفوية

جاء في المادة 19 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية دائماً أنه: يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي للمكلف لتوضيح وتبرير العمليات محل المراقبة، وفي حالة رفض هذا الأخير الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، وجب على المفتش أن يعيد طلبه كتابياً، بشرط أن يتوفر هذا الطلب على ما يلي:

- أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة.

- يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوماً.

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 190. أنظر أيضاً: فاتح الكفيف، "أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها"، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، (جامعة علي لونيبي، العدد 1، دس)، البلدة، ص ص 112-113. هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مذكرة ماجستير، منازعات ضريبية، نائل طه، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية - د م ج -، 2006-2007، ص ص 17-18.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يحدد من أين يبدأ احتساب هذه المدة لكن يفترض أن تكون من تاريخ توجيه الطلب الكتابي هذا هو المفترض من الناحية العملية لا القانونية باعتبار أنه لم يحددها.¹

ب- تصحيح المفتش للتصريحات:

لقد منحت المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية للمفتش صلاحية تصحيح التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، على أن يبين بكل وضوح ما يتعلق بإعادة التقويم وأسبابها وكذا تحديد النصوص الضريبية المتعلقة بها، على أن يتم منح المكلف بالضريبة حق تقديم ملاحظاته في مدة 30 يوما، وبالرغم أن المشرع لم يحدد هنا أيضا من أين يبدأ احتساب هذه المدة لكن يفترض أن تكون من يوم إرسال التصحيح أو إعادة التقويم، وفي حالة عدم الرد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة ويبقى الحق للمكلف في الاعتراض بعد صدور جدول التسوية.²

كما أكدت المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالتين تتعلقان بنوعية التصريحات، الأولى حينما تكون هذه التصريحات غير مدعمة بالإثباتات اللازمة المنصوص عليها في هذه المادة فتكون محل تصحيح تلقائي، أما الثانية أي في حالة تقديم التبريرات من طرف المكلف بالضريبة بناء على طلب المفتش فإنه لا يمكن تصحيحها إلا وفقا

¹ أنظر المادة 19 فقرة 03 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 36 من ق م لسنة 2009 و م 40 من ق م لسنة 2018.

² أنظر المادة 19 فقرة 05 من ق إ ج.

لتلك المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والتقديرية المقدمة من طرف الإدارة الجبائية للرد عليها.¹

بعد مرور الأجل المذكورة أعلاه ودخول الضريبة حيز التنفيذ تصبح مستحقة الدفع، يبدأ قابض الضرائب بمباشرة الإجراءات القانونية الممنوحة له لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته، وتعتبر هذه الإجراءات استثنائية غير مألوفة مقارنة بالقواعد العامة للالتزامات، ونجد أن المشرع الجبائي قد منح للقباض باعتباره المسؤول الأول عن هذه العملية عدة إجراءات لاستيفاء ما للخزينة لدى الغير، وحفاظا على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة منح وسائل غير تلك الخاصة بالوعاء الضريبي، وهذه الوسائل تتعلق بجانب التحصيل الضريبي الجبري.²

الفرع الثاني: الإجراءات الجبرية

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل معروفة منها، التتبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني... إلخ، فكل هذه الإجراءات الجبرية تمس بحقوق وحرريات الأفراد لذلك فهي تشكل نوع من الخطورة لما قد ينجم عنها من نزاعات أمام الإدارة وأمام الجهات القضائية.

¹ أنظر المادة 152 من ق م و ر م المعدلة بموجب المادتين 10 من ق م لسنة 2007 و م 12 من ق م لسنة 2011 و م 8 من ق م لسنة 2017.

² وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 192. أنظر أيضا : سامح أحمد محمد، مداخلة بعنوان إنعكاسات الأزمة المالية العالمية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية، الجوانب القانونية والإقتصادية للأزمة المالية العالمية، من 1 - 2 أفريل 2009، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ص 38.

أولاً: الغلق المؤقت للمحلات

منح المشرع للإدارة الجبائية مجموعة من السلطات لتحصيل الضريبة من شأنها حماية أموال الخزينة العمومية و من هذه السلطات عملية غلق المحل المهني مؤقتاً في حال لم يتم المكلف بالضريبة بتسديد الديون الضريبية الملقاة على عاتقه، و في سبيل عدم تعسف الإدارة الجبائية في ممارسة حق الغلق وضع المشرع مجموعة من الشروط لممارسة هذا الحق نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، كما منح المكلف حماية له أيضاً إمكانية الطعن في قرار الغلق إدارياً، بالإضافة إلى إمكانية وقف تنفيذه أمام قاضي الاستعجال الإداري.¹

يعتبر إجراء الغلق المؤقت للمحل المهني من سلطات الإدارة الضريبية تمارسه لأجل دفع المكلف بالضريبة لتسديد الضرائب و الرسوم المفروضة عليه، و هذا الإجراء الاستثنائي نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية تلجأ إليه الإدارة في إطار إجراءات التحصيل إذا لم يتم المكلف بالتحري من دينه الجبائي بالطرق الودية، أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، و يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة، و ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع و لا يجوز أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر و هذه المدة في حد ذاتها ضماناً للتاجر لمواصلة نشاطه التجاري.

كما تعتبر هذه المدة أيضاً تهديدية لأجل حمل التاجر لتسديد ديونه،² كما يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي إلى المعني، و الملاحظ أن المكلف

¹ مانع سلمى، "إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القضايا الإدارية عليها"، مجلة المفكر، (جامعة محمد خيضر، العدد 14، دس)، بسكرة، ص 183.

² أنظر المادة 146 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 39 من ق م لسنة 2006.

بالضريبة بموجب هذا الإجراء و قبل تنفيذ قرار الغلق يمنح فرصة لسداد دينه سوء كاملا أو عن طريق الأقساط بموجب سجلات الاستحقاق و بموافقة قابض الضرائب المختص صراحة، و في حال لم يقدم المكلف على هذه الفرصة و يظهر نيته بسداد قيمة الدين في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، فإن المحضر القضائي أو العون المتابع يقوم بتنفيذ قرار الغلق.¹

يعتبر الغلق المؤقت للمحلات حسب ما جاء في قرار مجلس الدولة المؤرخ في 18-11-2003 أن الغلق الإداري للمحل هو إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، تتخذ إدارة الضرائب متى كان الدين ذو طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة...، فهو بهذا يعتبر من الإجراءات الاستثنائية لإدارة الضرائب والتي تمكنها من تحصيل أموال الخزينة العامة، ويباشر هذا الإجراء حسب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية عن طريق قرار إداري يصدر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه.²

تتمثل شروطه في أنه يتم إصدار قرار الغلق بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع او باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، ومفاد هذا الإجراء ليس نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل ولكن حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الضريبي، وتتجنب اختلاس وتحويل أملاك المكلف بالضريبة والتي تعتبر رهنا مشتركا مع إدارة الضرائب، غير ان هذا الإجراء محدد بمدة زمنية قليلة فلا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.³

¹ مانع سلمى، مرجع سابق، ص 183.

² المرجع نفسه، ص 184.

³ المرجع نفسه، ص 184.

ضف إلى ذلك انه يجب أن تقوم إدارة الضرائب بإجراءات سابقة ولاحقة لهذا الإجراء وإلا عد إجراؤها باطلا فيتعين عند البدء في عملية التحصيل الجبري التوقف عند إجراء الإلزام بالدفع كإجراء أولي و إلزامي ،ومن جهة أخرى إلزامية تبليغ قرار الغلق عند صدوره من طرف عون المتابعة المفوض قانونا أو المحضر القضائي حسب الفقرة 2 من المادة 146 السابقة الذكر¹.

فالإلزام بالدفع هو الإجراء الضروري المسبق قبل الغلق الذي ينذر المكلف بالضريبة بموجبه بوجوب الدفع وهو إجراء يقطع تقادم دين الضريبة؟، ويجب أن يبلغ الإلزام بالدفع إلى الشخص نفسه ويمكن تبليغه بواسطة رسالة موصى عليها طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ،ويجب تبليغه بالسند بنسخة من الجدول الذي تتم به المتابعات ، ويبلغ الإلزام بالدفع تبعا للجدول التنفيذية بناءا على عريضة من القابض².

يستطيع القابض طبقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية وفي حالات الاستحقاق الفوري للضريبة تبليغ إلزام الدفع إلى المكلف بالضريبة بمجرد حلول اجل الاستحقاق بحيث يمكن القيام بالغلق بعد مرور يوم كامل على تبليغ الإلزام بالدفع .

فعند القيام بإجراء إلزام الدفع وتبين حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة بدينه تجاه الخزينة العامة ،وصدور قرار غلق المحل ،وتم بعده تبليغ المكلف بالقرار عن طريق محضر قضائي بحيث يمنح هذا الأخير أجل 10 أيام للوفاء بدينه الضريبي يحسب ابتداء من تاريخ استلامه التبليغ

¹ أنظر المادة 146 فقرة 2 من ق إ ج.

² أنظر المادة 145 من ق إ ج

ففي حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة بالدين في هذا الأجل أو عدم حصوله على رزنامة للدفع فإن قرار الغلق ينفذ عن طريق المحضر القضائي والعون المتابع.¹

يجد هنا المكلف بالضريبة نفسه أمام مشكله من شأنه أن تعطل مصالحه وتلحق به ضرر مادي ومعنوي، فقد يكون المكلف بالضريبة تاجرا يمارس نشاطا مربحا ، ومحلّه يحتوي سلع قد تكون سريعة التلف ، فله هنا أن يلجأ إلى تسديد ماعليه من ديون مستحقة للخزينة العامة وبهذا تكون إدارة الضرائب قد وفقت في لحفاظ على حق الدولة ،وتقوم بوقف تنفيذ غلق المحل² .

وبخصوص الطعن في قرار الغلق فإن المكلف بالضريبة متى وجد أن إدارة الضرائب تجاوزت سلطتها ضده في إصدارها لقرار غلق محله وبصفة مؤقتة ،ففي هذه الحالة قد يلجأ من أجل وقف ذلك إلى الطعن في قرار الغلق ، والسؤال المطروح هنا هل الطعن يكون مباشرة قضائي أم يجب أم يجب أن يقدم شكوى أمام الجهة المعنية هل يتصور أن تقف إدارة الضرائب هنا موقف الحكم والخصم في نفس الوقت علما ان الاعتراض على المتابعات يعد من الضمانات لكلا الطرفين ،أم أن اللجوء الى الطعن القضائي بأمر استعجالي هو الضمان الوحيد للمكلف .

لم يرد في نفس المادة 146 مايدل على ضرورة إجراء الطعن أمام إدارة الضرائب مصدرة القرار ،حيث جاء في الفقرة الرابعة منها على إمكانية إجراء طعن في القرار ،من اجل رفع اليد وذلك برفع دعوى استعجاليه أمام رئيس الجهة القضائية المختصة إقليميا ،دون الإشارة إلى الطعن

¹ رباب ريمة بن ذهبيّة ،مرجع سابق،ص 12.

² المرجع نفسه، ص 12.

الإداري، فهل يفهم من نص المادة أنها استتنت إجراء التظلم المسبق في منازعة قرار الغلق المؤقت للمحلات، أم أنه تنطبق عليها أحكام المادة 153 من نفس القانون.¹

أجابت عن هذا الاغفال اجتهادات مجلس الدولة، حيث اعتبرت ان كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق دون استثناء، واعتبرت كذلك ان هذا الاجراء هو من النظام العام يتعين على القاضي اثارته تلقائياً، وبالتالي رفع الطعن الاداري المسبق يؤدي الى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.²

ثانياً : التنبه

هو إجراء يسمح للقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية، مثل البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري حيث يتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي:³

- اسم ولقب المدين بالضريبة،
- سنة فرضها،
- نوعا، العقوبات،
- وإمضاء قابض الضرائب،

وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضريبة إلى وسيلة أكثر ردياً وهي

غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.⁴

¹ رباب ريمة بن ذهبيّة، مرجع سابق، ص 13.

² المرجع نفسه، ص 13.

³ داودي محمد، مرجع سابق، ص 29.

⁴ المرجع نفسه، ص 29.

ثالثا : الحجز والغلق المؤقت

1- إجراءات الحجز و البيع بالمزاد العلني

عند انتهاء المواعيد القانونية الممنوحة للمكلف لأجل دفع الضريبة فإن إدارة الضرائب لها سلطة توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة لأجل استيفاء أموال الخزينة العمومية، و يمكن تعريف الحجز الإداري بأنه: >> الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب>>، و تعتبر إجراءات الحجز الإداري و البيع الجبري نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، فيجوز لإدارة الضرائب مباشرة إجراءات التنفيذ من غلق للمحل التجاري و حجز، إلا أن في إجراء الغلق للمحل التجاري و الحجز يجب أن يسبقهما تحت طائلة البطلان تنبيه بذلك يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، و هذا ما أشار إليه قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ: 28/01/2002 تحت رقم 3712، كما يجب أن تتوافر الشروط المنصوص عليها في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية أي أن تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما تسند لهذه الفئة الأخيرة عند الاقتضاء إجراء الحجز التنفيذي، كما يمكن للإدارة الضريبية القيام بإجراء الحجز على ما للمدين لدى الغير من أجل تحصيل الضرائب و ذلك عن طريق وضع اليد على حساباته البنكية على أن لا تزيد مدة الحجز عن 01 سنة من تاريخ الحجز.¹

و هذا ما سار عليه قرار مجلس الدولة رقم: 89909 الصادر بتاريخ: 11/04/1993

الذي استند في مرجعه إلى نص المادة 432/2 من قانون الضرائب المباشرة، الملاحظ أن هذا

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق ، ص 70.

الإجراء أي التحصيل القسري عن طريق الحجز يعتبر أكثر الطرق استعمالاً نظراً لما يتمتع به من اختصار و سرعة في التحصيل، و الإدارة الضريبية تعتبر الطرف الدائن في الحجز الإداري و هي من لها سلطة الإشراف على إجراءاته، دون أن يكون للقاضي أي تدخل إلا في حال وجود منازعة في التنفيذ، أي أن القاضي الإداري لا يمكنه أن يأمر بإجراء الحجز الإداري و لا يشرف عليه، لان الإدارة الضريبية هي التي لها مصلحة في متابعة كل إجراءاته و تحت مسؤوليتها و ذلك طبقاً لما جاءت به المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص هذه المادة على:

>> تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله¹، يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، و يبين هذا التاريخ في الجدال و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة، عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، و يوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، و يرفق بها كوثيقة إثباتات<<، هناك مجموعة من القواعد العامة يجب على المنفذ مراعاتها و احترامها عند تنفيذ الحجز الإداري تتمثل فيما يلي: يجب أن يكون الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقاً لأحكام نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و كذا المادة 644 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية²، عدم التعسف في الحجز الإداري، أي أن يكون في حدود مديونية المكلف.

يشرع أولاً بالحجز على الأموال المنقولة، فإذا لم تفي بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة و غير المنقولة لتسديد ما على المكلف من ضريبة، ثم حجز ما للمدين لدى الغير، و

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 71.

² انظر المواد 147 من ق إ ج و م 354 من ق ض م و ر م، و م 644 من ق إ م و إ.

الأصل أن يكون الحجز تنفيذيا في قانون الإجراءات الجبائية، لذا يجب على مدير الضرائب قبل استصدار سند الحجز تبليغ المكلف بالتبئيه بالدفع، و حينها يجوز القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التبئيه، و هذا ما أشارت إليه المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية،¹ إلا أن المشرع أجاز مباشرة الحجز التحفظي و ذلك بنص المادة 156 الفقرة 2 منها من قانون الإجراءات الجبائية ، و ذلك في حالات معينة كالخشية من فقدان الضمان العام،² و هي أسباب جدية و ملموسة كتهديب المدين لأمواله أو إخفائها بما في ذلك التنازل عنها لغير، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر، و تتم الإشارة في هذا الشأن أن المكلف له ضمانات مهمة هي إمكانية الطعن في قرار الحجز عن طريق طلب وقف تنفيذ قرار الحجز أمام المحكمة الإدارية استعجاليا بعد التظلم أمام الجهة المصدرة له، إلا انه لا يمكن وقف تنفيذ الحجز المتخذ من طرف الإدارة الضريبية على أموال المكلف بالضريبة، إلا إذا كان النزاع قد طرح أمام القضاء المختص، ففي هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى حين فصل قاضي الموضوع في النزاع و هذا ما اقره مجلس الدولة في قراره رقم: 005543 الصادر بتاريخ: 15/10/2002.³

2- إجراءات البيع بالمزاد العلني

يعتبر البيع الواقع على المحجوزات اخطر إجراء في متابعات التحصيل، كما يعتبر آخر مرحلة من مراحلها، و إجراء البيع من صلاحيات و سلطات الإدارة الضريبية نص عليه المشرع الجبائي في المواد 146 و 151 و 152 من قانون الإجراءات الجبائية⁴

¹ أنظر المادة 147 من ق إ ج.

² أنظر المادة 156 ف 2 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 60 من ق م لسنة 2017.

³ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 71.

⁴ أنظر المواد 146 و 151 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 39 من ق م لسنة 2006.

والهدف من البيع هو استيفاء مبلغ الديون الضريبية من ثمن الأموال المحجوزة، يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي يمنحها الوالي لقابض الضرائب المختص أو أي سلطة تقوم مقام الوالي، و هذا بعد اخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة، إلا انه في حال فوات اجل 30 يوما على تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي دون أن يقوم هذا الأخير بالترخيص أو ممن يقوم مقامه، فإنه يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع، و لعل الغرض من هذا الإجراء هو المحافظة على أموال الخزينة و سرعة تحصيلها لان الهدف من إجراء البيع هو استيفاء قيمة الدين من الضرائب و الرسوم التي على عاتق المكلف، و بالتالي فتأخير الترخيص بالبيع من شأنه تعطيل تحصيلها و من ثم المساس بالمصلحة العامة، كما أشارت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على إجراء مهم و هو البيع المستعجل إذا تعلق الأمر بسلع محجوزة قابلة للتلف أو التعتن أو للتحلل أو تشكل خطرا على البيئة، و هذا البيع يتم بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة¹، و تضيف المادة 151 من نفس القانون أنه يمكن عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لوحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز طبقا للترخيص المذكور في المادة 146 السالفة الذكر، إلا أن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، و المسجل قبل خمسة عشر يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر لإجراءات المتابعة أن يباشر بيع المحل التجاري بجملته، بحيث يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني

¹ أنظر المادة 146 من ق إ ج.

للمنقولات بمقتضى المادة 152 الفقرة 01 منها من قانون الإجراءات الجبائية¹، إن عملية البيع تجري بعد 10 أيام من إصاق الإعلانات، و التي تتضمن: بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة و اسميهما، و موطنيهما و الرخصة التي يتصرف بموجبها القابض و مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري و طبيعة عملياته و وضعيته و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل و مكان و يوم و ساعة فتح المزاد و عنوان مكتب القباضة،² و كل هذه الإعلانات يجب أن يسعى القابض المباشر للمتابعة بإصاقها على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي أين يوجد المحل التجاري، و في المحكمة التي يقع في دائرتها المحل و مكتب القابض المكلف بالبيع، على أن يندرج هذا الإعلان قبل 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، كما يجب أن يتم الإشارة إلى الإشهار في محضر البيع و ذلك تحت طائلة البطلان، فالإشهار ضروري بدونه لا يجر البيع، و يجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز، و يتم بيع المحل التجاري علنيا و يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، و في حال قصور المزادات يباع المحل التجاري بالتراضي وفق شروط نصت عليها المادة 152 في فقرتها 01 و 02 من قانون الإجراءات الجبائية ، توجد عدة أشكال للحجز أهمها ما يلي:

- الحجز التنفيذي:

¹ أنظر المادة 151 من ق إ ج.

² وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة ،مرجع سابق، ص ص 193-194.

هو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة التي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه.¹

- الحجز على التحصيل الزراعي:

وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعجالات أو رئيس المحكمة.²

- حجز إدعائي أو مطلب:

هو إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق رهينة على ملك عقاري لدى الغير يكون مستعدا لتسليمه.³

- الحجز التوقيفي أو الحدي

هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف لأنه يخص ثلاثة أشخاص هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين، وله هو أيضا دين على آخر ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي.

- الحجز العقاري للعقارات:⁴

وهو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيصا بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي على عاتقه.

¹ وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة ، مرجع سابق ، 193.

² المرجع نفسه، ص 193.

³ المرجع نفسه ، ص 193.

⁴ فضيل كوسة، "الحجز الإداري في المنازعات الضريبية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، (جامعة بومرداس ، دع ، دس)، بومرداس ، ص ص 422-424.

والملاحظ أنه في إطار نشاطها الردعي ضد المتقاعسين عن دفع الضريبة، فإن الإدارة الضريبية مدعوة للجوء إلى الإجراءات القضائية التي تضاف أو تتم طرق التنفيذ خارج القضاء، ويتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وذلك بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، ويجب أن يسبق الغلق المؤقت والحجز وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.¹

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحلات حسب ماجاء في قرار مجلس الدولة المؤرخ في 18-

2003-11:

"أن الغلق الإداري للمحل هو إجراء من اجراءات التحصيل الجبري، تتخذه ادارة الضرائب متى كان الدين ذو طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة..."، فهو بهذا يعتبر من الاجراءات الاستثنائية لإدارة الضرائب والتي تمكنها من تحصيل اموال الخزينة العمومية".

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 194.

أنظر أيضا : فاتح الكفيف، مرجع سابق، ص 110. /صابر عباسي محمد فوزي شعوبي، "إدارة الأرباح بواسطة الضريبة في المؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية"، أبحاث اقتصادية وإدارية، (جامعة ورقلة، العدد 24، 2018)، ورقة، ص 55.

ويباشر هذا الاجراء حسب المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية عن طريق قرار اداري يصدر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه.

أما بخصوص شروط الغلق المؤقت للمحلات فانه يتم اصدار قرار الغلق بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع، وباقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، ومفاد هذا الاجراء ليس نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل ولكن حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من اجل تحصيل الدين الضريبي، وتتجنب اختلاس وتحويل املاك المكلف بالضريبة والتي تعتبر رهنا مشتركا مع ادارة الضرائب، غير أن هذا الاجراء محدد بمدة زمنية فلا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق (6) أشهر.

ضع الى ذلك انه يجب ان تقوم ادارة الضرائب بإجراءات سابقة ولاحقة لهذا الاجراء وإلا عد اجراءها باطلا، فيتعين عند البدء في عملية التحصيل الجبري للتوقف التوقف عن اجراء الالتزام بالدفع كاجراء اولي والزامي ومن جهة اخرى الزامية تبليغ قرار الغلق عند صدوره من طرف عون المتابعة المفوض قانونا او المحضر القضائي، حسب الفقرة الثانية من المادة 146 السابقة الذكر¹.

فالإلزام بالدفع هو الاجراء الضروري المسبق قبل الغلق الذي ينذر المكلف بالضريبة بموجبه، بوجوب الدفع وهو اجراء يقطع تقادم دين الضريبة، ويجب ان يبلغ الإلزام بالدفع الى الشخص نفسه ويمكن تبليغه بواسطة رسالة موصى عليها طبقا للمادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية، ويجب تبليغه بالسند بنسخة من الجدول الذي تتم به المتابعات، ويبلغ الإلزام بالدفع تبعا للجدول التنفيذية بناء على عريضة من القابض.

¹ مانع سلمى، مرجع سابق، ص 184. أنظر أيضا: المادة 146 من ق إ ج .

ويستطيع القابض طبقاً للمادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية ، وفي حالات الاستحقاق الفوري للضريبة تبليغ الزام الدفع الى المكلف بالضريبة بمجرد حلول اجل الاستحقاق بحيث يمكن القيام بالغلق بعد مرور يوم كامل على تبليغ الالزام بالدفع.¹

فعند القيام بإجراء الدفع وتبين حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة بدينه اتجاه الخزينة العامة، وصدور قرار غلق المحل، وثم بعده تبليغ المكلف بالقرار عن طريق محضر قضائي، بحيث يمنح هذا الاخير اجل عشر أيام (10) للوفاء بدينه الضريبي، يحسب ابتداءاً من تاريخ استلامه التبليغ، ففي حالة عدم وفاء المكلف بالضريبة بالدين في هذا الاجل او عدم حصوله على رزنامة للدفع، فإن قرار الغلق ينفذ عن طريق المحضر القضائي والعون المتابع .

يجد هنا المكلف بالضريبة نفسه أمام مشكلة من شأنه أن تعطل مصالحه وتلحق به ضرراً مادياً ومعنوياً، فقد يكون المكلف بالضريبة تاجراً يمارس نشاطاً مربحاً، ومحلّه يحتوي سلعاً قد تكون سريعة للتلف، فله هنا أن يلجأ إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العامة، وبهذا تكون ادارة الضرائب قد وفقت في الحفاظ على حق الدولة، ويقوم بوقف تنفيذ غلق المحل.

وبخصوص الطعن في قرار الغلق، فإن المكلف بالضريبة متى وجد أن إدارة الضرائب تجاوزت سلطتها ضده في إصدارها لقرار غلق محله وبصفة مؤقتة، ففي هذه الحالة قد يلجأ إلى الطعن في قرار الغلق، والسؤال المطروح هنا هل الطعن يكون مباشرة قضائي أم يجب أن يقدم شكوى أمام الجهة المعنية ، وهل يتصور أن تقف إدارة الضرائب هنا موقف الحكم والخصم في

¹ أنظر المادة 146 من ق إ ج .

نفس الوقت علما أن الاعتراض على المتابعات يعج من الضمانات لكلا الطرفين ،أم أن اللجوء إلى الطعن القضائي بأمر استعجالي هو الضمان الوحيد للمكلف¹ .

لم يرد في نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ما يدل على ضرورة إجراء طعن أمام إدارة الضرائب مصدره القرار حيث جاء في الفقرة الرابعة منها على إمكانية إجراء طعن في القرار ،من اجل رفع اليد ،وذلك برفع دعوى قضائية أمام رئيس الجهة القضائية المختصة إقليميا ،دون اللجوء إلى الطعن الإداري فهل يفهم من نص المادة أنها استتتت إجراء التظلم المسبق في منازعة قرار الغلق المؤقت للمحلات ،أم أنها تنطبق عليها أحكام المادة 153 من نفس القانون² .

أجابت عن هذا الإغفال اجتهادات مجلس الدولة ،حيث اعتبرت أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق دون استثناء ،واعتبرت كذلك أن هذا الإجراء هو من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، وبالتالي عدم رفع طعن إداري سابق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء .

وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 25-2-2003 :

"حيث أن المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الجزرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب .

¹ كوسة فضيل، الحجز الإداري في المنازعات الضريبية ،مرجع سابق ، ص 425. أنظر أيضا : أحمد مقدمي، "اشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر" ،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ،(جامعة زيان عاشور، العدد36، دس) الجلفة، ص36. / مانع سلمى ، مرجع سابق، ص 185.

² أنظر المادة 146 و 153 من ق إ ج.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير المقبول شكلا.¹

وبالتالي يتم استنتاج أنه: من خلال هذا القرار أنه يجب على المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه قرار الغلق المؤقت ، أن يرفع شكوى أمام إدارة الضرائب كإجراء أولي ،قبل اللجوء إلى الطعن المنصوص عليه في الفقرة الرابعة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

وبالنسبة لتقييم إجراء الغلق المؤقت للمحلات من الإجراءات الماسة بمبدأ حرية المكلف بالضريبة، إل أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في استيفاء ديون الخزينة العمومية ،حيث غالبا مايلجأ المكلف بالضريبة إلى الطعن في قرار الغلق سواء أمام إدارة الضرائب أو أمام القضاء من أجل رفع اليد ضمن مايدعى بمنازعة التحصيل .

إلا أن المكلف بالضريبة كثيرا مايسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه ،وإذا ما أثبت حسن نيته تلجأ عادة إدارة الضرائب إلى وضع جدول لتسديد ديونه ،فباللجوء إلى إجراء غلق المحل المهني ،كعقاب إجرائي مؤقت ،أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ماعليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية.

رابعا :البيع الجبري للمحل التجاري²

تفتح المزايمة بإعلان الثمن الأساسي وذلك بتحديد القيمة المحددة في المحضر ،ويقوم المحضر القضائي بعد إيداع قائمة شروط البيع بنشر مستخرج من هذه القائمة في جريدة يومية

¹ وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق ، ص 193.

² أحمد سمير محمد ياسين الجبوري ، "التنظيم القانوني للبيع الجبري في قانون التنفيذ" ، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية" ،(جامعة كركوك ،العدد 3، 2018)،العراق،ص 250.

معتمدة ، وتعليقها في لوحة الإعلانات بالمحكمة ، خلال ثمانية أيام التالية لآخر تبليغ رسمي بإيداع القائمة ، وترفق صورة من الإعلان في الجريدة ونسخة من محضر التعليق مع ملف التنفيذ ، كما يحرر المحضر القضائي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني في ثلاثين (30) يوما على الأكثر وعشرين (20) يوما على الأقل ، مستخرج من مضمون السند التنفيذي ، وقائمة شروط البيع موقعا منه ، ويقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني على نفقة طالب التنفيذ .¹

ويتم بيع المحل علنيا حيث يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى ، بثمن يفوق الثمن التقديري المقترح ، وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي ، وفقا لأحكام المادة 191 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع ، وذلك بناء على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب وفقا لقواعد الاختصاص المحددة تبعا لقرار من المدير العام للضرائب ، غير أنه في الحالة التي لا يصدر فيها عرض آخر يفوق العرض المسجل خلال 15 يوما ، ابتداء من تاريخ إعلان ثالث يكون بواسطة الصحافة ، وإعلان يلصق على باب قبضة الضرائب المختلفة ، ومقر المجلس الشعبي البلدي حيث يتم التبليغ ، فإن البيع بالتراضي لا يتم .²

ويتم استلام طلبات المشترين في اجل 15 يوما من طرف القابض المباشر لعملية المتابعة ، ولا يتم قبول عرض لهدف الشراء بالتراضي ، الا اذا كان مرفقا بوديعة يساوي مبلغها 10 من هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع .

¹ بن زواوي سفيان ، بيع المحل التجاري في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون أعمال ، راشد راشد ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة - قسنطينة - ، 2012-2013 ، ص 68 .

² أحمد سمير محمد ياسين الجبوري ، مرجع سابق ، ص 250 .

أنظر أيضا : يوسف قاشي ، "اشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الاشارة الى حالة الجزائر" ، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات ، (جامعة البويرة ، العدد 10 ، دس) ، البويرة ، ص 99 .

ولا يتم سحب العرض قبل انقضاء 15 يوما من إرجاع الوديعة، فثمن البيع يتم نقدا بالإضافة لجميع مصاريف، ويقوم مفتش رئيس قسم الشؤون العقارية بالولاية بالاطلاع على محضر البيع ودفتر الشؤون عند الاقتضاء، ثم يحرر عقد تحويل الملكية، ويخضع العقد لشروط التسجيل على نفقة المشتري.¹

أما في حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد المزاد لآخر راغب فيه تتم المتابعات من طرف القابض المختص بموجب محضر البيع، أو سند التحصيل الذي يعطيه مدير الضرائب بالولاية قوة تنفيذية، عملا بأحكام المادة 191 الفقرة الثالثة من قانون المالية المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

وبخصوص تحرير محضر البيع يحرر من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يشتمل المحضر البيانات الأساسية التالية²:

- تاريخ البيع
- ذكر السند التنفيذي
- ذكر محضر الحجز
- تاريخ واسم العون الذي حرره
- تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع
- تاريخ إصدار التصريح بالبيع

¹ يحيياوي نصيرة ، مرجع سابق ، ص 401.

² أنظر المادة 151 فقرة 5 من ق إ ج .

- تاريخ محضر التأكد من الأشياء المحجوزة
 - ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع
 - ذكر مكان البيع
 - ذكر وسائل الإشهار
 - ذكر شروط البيع
 - ذكر ثمن الأشياء المباعة
 - مجموع ثمن المبيعات وكتابتها بالحروف
 - وقت البيع
 - نفقة البيع
 - نفقات الأتعاب الأخرى وإمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين البيع.¹
- وبخصوص الإشهار بعد البيع وآثاره فيقوم القابض المباشر للمتابعة بنشر البيع، خلال شهر ابتداء من تاريخ البيع على شكل مستخرج، أو إشعار يصدر في جريدة مخولة لنشر الإعلانات القانونية، في الدائرة أو الولاية أين يستغل المحل التجاري، أما فيما يتعلق بالمحلات التجارية المتنقلة يحدد مكان الاستغلال بالمكان الذي قيد فيه البائع السجل التجاري، وفقاً لاحكام المادة 151 من قانون الاجراءات الجبائية².
- وقبل نشر المستخرج أو الإشعار يجب تسجيل عقد تحويل الملكية ويشترط ان يتضمن هذا المستخرج البيانات التالية :
- تاريخ التحصيل، مقداره ورقمه .

¹ أنظر المادة 151 من ق إ ج .

² أنظر الأحكام المنصوص عليها في المادة 151 من ق إ ج .

- المكتب الذي تمت فيه العمليات
- تاريخ العقد
- اسم ولقب كل من المالك الجديد
- طبيعة المحل التجاري ومقره وثن المشروع
- تكاليف او تنفيذ الذي أسست عليه حقوق التسجيل
- بيان الأجل المحدد للمبادرة بالاعتراض، واختيار الموطن في اقليم اختصاص المحكمة وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة التاسعة من قانون الإجراءات الجبائية.

وينتج عن عملية البيع تحويل ملكية المنقولات إلى آخر مزاييد، ويلزم هذا الأخير بدفع الثمن الذي رسي به المزاد، بحيث تخصص هذه الأموال للوفاء بالدين بالخرينة العمومية، ويكون هذا إما بيعا جزئيا لعنصر أو عدة عناصر يمكن فصلها عن المحل التجاري.¹

وإما بيعا شاملا للمحل التجاري مثلما هو محدد بنص المادة 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، خاصة فيما يخص البيع بالمزاد العلني، الذي يتم بحضور محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الجبائية على إذن بيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات ويحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات والاستعداد لذلك، وتنشر إعلانات هذا البيع ويحدد مكان عملية البيع والوقت الذي تجري فيه ويتولى المحضر القضائي المكلف بعملية البيع التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون اهتماما بذلك ثم استيفاء كل قواعد الإشهار المتعلقة بعملية البيع.²

¹ رباب ريمة بن ذهبية، مرجع سابق، ص 29.

² وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 194.

وبعيدا عن اللجوء إلى الإجراءات القضائية المرتبطة بطرق التنفيذ، يمكن لأمين الخزينة العامل لفائدة الإدارة الجبائية مثل باقي الدائنين أن ينساق إلى مواجهة أموال المدين كما يلي:

- متابعة الأعمال الممارسة من طرف المدينين قصد التهرب عن دفع الضريبة بطرق احتيالية.

- كشف كل التصريحات التزويرية الصادرة عن أولئك الذين يتهربون عن دفع الضريبة.

- معارضة الأحكام التي قد تصدر لصالح هؤلاء المتهمين من دفع الضريبة.¹

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطى للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إليه أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة متابعة الشروع في البيع، غير أنه إذا تعلق بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف، أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطرا على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية، بحيث تم إلغاء المادة 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى قانون الإجراءات الجبائية.²

¹ وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة ، مرجع سابق ، ص 194.

² المادة 396 من ق ض م و رم نقلت أحكامها إلى ق إ ج .

أنظر أيضا : ماجدة مدوخ ، "اشكالات الضريبة في المبادلات التجارية الالكترونية" ،مجلة دراسات ،(جامعة الاغواط ، العدد1، 2014)، الاغواط ، ص81.

المطلب الثاني : التظلم في مادة التحصيل الضريبي

إن كلمة المنازعة في الميدان الجبائي بمفهومها الواسع تحمل معنيين، المعنى الأول يقصد به المشاكل التي تنور بين المكلف والإدارة الضريبية بشأن فرض الضريبة أو تحصيلها، والمعنى الثاني: يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إغساره أو هلاك أمواله فيلجأ إلى الإدارة طالبا منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه، ويمكن تقسيم المنازعات الجبائية إلى قسمين أساسيين هما منازعات متعلقة بالوعاء ومنازعات متعلقة بالتحصيل، وإذا كانت منازعات الوعاء تعرف بأنها:

تلك المنازعات التي ينازع فيها المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية في الأساس الذي تم فرض الضريبة على أساسه، فإن منازعات التحصيل هي: تلك التي يطعن فيها المكلف بالضريبة في التحصيل في ذاته أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.

وقد أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلف بالضريبة، إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية أي أنه اشترط التظلم الإداري المسبق، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء، وفي التشريع الفرنسي يتم إصدارا السند التنفيذي وإعلانه ثم إنذار المكلف بالوفاء ثم إصدار الأمر بالتنفيذ الجبري على أمواله.¹

يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع أورد إستثناءا بخصوص المنازعات الجبائية كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الصفقات العمومية حيث جعل التظلم إجراء إجباري أمام إدارة الضرائب، وهذا

¹ مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة، أي فعالية"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، (جامعة 8 ماي 1945، العدد، 39، 2014) قالمة، ص 200.

عكس ما هو منصوص عليه في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أن التظلم إجراء جوازي، وهذا بهدف إيجاد تسوية ودية للنزاع وتخفيف العبء على الجهات القضائية وبالضبط جهات القضاء الإداري.

الفرع الأول : شروط قبول التظلم في مادة التحصيل

على التحصيل القسري كإجراء إجباري، أوجب المشرع على المكلف المعترض تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً، ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف طبقاً للأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

فيما يخص إجراءات التظلم الإداري تختلف المرحلة التمهيدية تبعاً لنوع الضريبة، فبالنسبة للضرائب المباشرة تبدأ هذه المرحلة بتوجيه خطاب تنبيه للمكلف يقتصر على ترديد ما سبق أن تضمنه الإخطار بالضريبة، فإذا لم يستجب المكلف تصدر الإدارة الضريبية الأمر بالتنفيذ الجبري على أموال المكلف، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فتبدأ هذه المرحلة بتوجيه الإخطار بوجوب أداء الضريبة، وفي حالة عدم السداد توجه الإدارة الضريبية للمكلف اعداراً بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول.

فكرة اشتراط السند التنفيذي كمفترض ضروري للبدء في التنفيذ الجبري القضائي، لا تجد لها تطبيقات كثيرة في التنفيذ الإداري على العكس بالنسبة لإجراءات التحصيل الجبري

¹ أنظر المادة 154 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 152 من ق م لسنة 2011.

أنظر أيضاً: صالح بزة، "اصلاح الجباية المحلية ومتطلبات تمويل التنمية المحلية"، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، (جامعة زيان عاشور، العدد2، دس)، الجلفة، ص 374.

للضريبة، وأصل قيام الإدارة الضريبية بإصدار سند تنفيذي تؤكد به وجود حقها في التنفيذ على أموال المكلف عند البدء في التنفيذ.¹

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة في المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذا الصدد يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض على سند إجراء المتابعة، أو أن يطلب إلغاء قرار الغلق المؤقت، أو إسترجاع الأشياء المحجوزة.²

بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة، فقد أوجب المشرع في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم شكوى أمام مدير الضرائب بالولاية، فإذا كان الرد سلبيا بالنسبة للمعترض، يحق لهذا الأخير حينئذ اللجوء إلى القضاء.³

يتم الاعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف بالضريبة برفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الاستعجال، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.⁴

أما فيما يتعلق باسترجاع الأشياء المحجوزة، فقد خول المشرع من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات للمكلفين بالضريبة حق استرجاع الأشياء المحجوزة من منقولات وأثاث لدفع الضرائب والغرامات والرسوم الواقعة تحت المتابعة، حيث أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلبه الرامي إلى استرجاع الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب بالولاية حيث

¹ مراد ميهوبي، مرجع سابق، ص 247.

² أنظر المواد 153 و 154 من ق إ ج .

³ أنظر المادة 153 من ق إ ج.

⁴ مالك عليان، مرجع سابق، ص 33.

تم الحجز، ويبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوم بجميع وسائل الإثبات في أجل مدته شهر اعتباراً من التاريخ الذي اعلم فيه صاحب الطلب الحجز.¹

بموجب إجراءات التظلم الإداري يمكن أن يتوجه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية المختصة، قصد طلب تخفيف أو مساعدة في حالة الإعراف بصحة الإجراءات الإدارية، ويعرف بالمجال الولائي أو الإعفائي، وإما قصد المطالبة بتصحيح خطأ مصلي في تحصيل الضريبة، وهو ما يعرف بالمجال النزاعي الذي يختص بالبث في الشكاوى المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ لا يتم كتابها إلا بعد أن يتم استخراج القيمة النهائية للجباية الواجبة الدفع من طرف الإدارة الجبائية، كما تعد الشكاوى سبيل للحوار بين المكلف بالجباية والإدارة الجبائية، أقرها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:²

* تجنب إغراق الجهات القضائية، بكمية كبيرة من النزاعات التي توجد على مستوى إدارة الضرائب.³

* السماح باستمرارية الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بهدف حصر محتوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء، وضمان حسن تسييرها لاحقاً، وهو ما أكدته المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.⁴

وتبعاً لذلك فإن الشكاوى تعد تظلماً إدارياً، يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الجبائية، قصد استدراك الأخطاء الواقعة، وتعد سابقة إجبارية للمكلف الذي عليه إيداعها في

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 30.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 146.

³ أنظر المادة 153 من ق إ.ج.

⁴ أنظر المادة 70 من ق إ.ج.

الآجال القانونية، وهي إجراء حتمي يتم بعد تحديد وعاء الضريبة من قبل المصالح الجبائية وإخطار المكلف بدفعها.

تعد الشكوى الوسيلة الفعالة للحوار مع الإدارة وبالتالي احتمال التوصل الى حل النزاع قبل اللجوء الى القضاء، لاسيما وان الإدارة الضريبية تملك التقنيات الفنية التي يصعب على المكلف فهمها، خصوصا مع وجود التعديلات المتكررة للقوانين الضريبية، بالإضافة الى دوافع ومبررات اتخاذ القرار من قبل الإدارة الضريبية مما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

فضلا على أن إجراء التظلم الإداري المسبق من شأنه تفادي اللجوء الى القضاء، وبالتالي توفير الجهد والمال والوقت، وحتى في حالة استحالة التوصل إلى تفاهم فإن المكلف بالضريبة يضمن عدم رفض دعواه شكلا امام القضاء، امام بالنسبة للإدارة فتظهر أهمية إجراء الشكوى أمامها في امكانية مراجعة أعمالها وتدارك الأخطاء في حالة وجودها.

فالشكوى الضريبية إجراء ضروري قبل اللجوء إلى القضاء سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء او بمنازعات التحصيل، ويجدر الإشارة أن النزاع في مادة التحصيل الضريبي يختلف عن النزاع في مادة الوعاء الضريبي، فزيادة عن الطبيعة الخاصة والاستثنائية التي تتميز بها إجراءات التحصيل الضريبي المسببة للنزاع فحتى التظلم (الشكوى) تختلف عن ذلك الذي يقوم به المكلف بالضريبة الذي ينازع الإدارة في الوعاء.

أولاً: محتوى الشكوى

لم يحدد المشرع في قانون الإجراءات الجبائية شروط لقبول الشكوى شكلا في منازعات التحصيل الضريبي، كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، وماتجدر الإشارة إليه أنه يتم تطبيق أحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، رغم أن المادة 70 من نفس القانون لم تدخل

بصفة مباشرة منازعات التحصيل ضمن الشكاوى الضريبية في اختصاص الطعن النزاعي، إلا أن العمل الجبائي يطبق نفس الشروط الشكلية للشكاوى بغض النظر عن نوع النزاع .

لقد حدد المشرع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية ما يجب أن تحتوي عليه الشكاوى الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب المختص بمكان فرض الضريبة أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، كما يلي:¹

أ- عرض الدفوع:

ويقصد بها تبيان المكلف بالضريبة كل الأسباب التي جعلته يتقدم بشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب والتي دفعته إلى عدم قبول الضريبة المفروضة عليه.²

ب- عرض الوسائل والطلبات

ويقصد بالوسائل تبيان المبررات والحجج القانونية، التي يقدمها المكلف بدفع الضريبة بهدف تصحيح الخطأ سواء كان ماديا بسيطا أم لا، الذي وقع في حقه من طرف الإدارة الجبائية. فيعرض بإيجاز أسباب ظهور الخطأ بصفة جلية موضحا طبيعته حتى يتسنى تصحيحه لاحقا، ومن صالح المشتكي أن يقدم توضيحات ذات أهمية بالعمليات التي قام بها، فعليه تدعيم شكواه بوثائق إثباتيه مثل:³

- مستخرجات من سجل المحاسبة،

¹ أنظر المادة 73 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 44 من ق م لسنة 2007 و م 35 من ق م لسنة 2012. أنظر أيضا : الطاهر حاكم ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة ومالية ، أحميداتو محمد، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1-الجزائر- ، 2014-2015، ص 38.

² المرجع نفسه، ص 38.

³ المرجع نفسه، ص 39.

- نسخ من رسائل،
- شهادات،
- وكل وثيقة من شأنها أن تبين بوضوح الغموض الذي يكتنف الضريبة المفروضة عليه.

أما الطلبات فهي تلك التي تخص المنازعات الواقعة في التحصيل، فعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طلباته بوضوح ودقة، بتحديد الوضعية والحالة الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة في طلباته، أو تحديد الاعتراض على إجراءات المتابعة.

كما عليه أن يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومدى إحترام القواعد المقررة لفرضها من طرف مصلحة الوعاء بالإدارة الجبائية معطيا عرضا موجزا لوجهة نظره¹ المفروضة عليه، على أن يحدد المبلغ بوضوح ويبين أسس التخفيض الذي يأمله، شريطة تقديمه ضمانات بتحصيل الضريبة، وهذا بهدف تحديد وتوضيح التخفيض المرجو.²

ج- طبيعة الضريبة المتنازع فيها

على المكلف أن يحدد في طلباته طبيعة الضريبة المتنازع فيها، كبيان ما إذا كانت الشكوى تخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الحقوق والغرامات الخاصة بها أو غرامات التأخير المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة...

د- إمضاء الشكوى

¹ وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق ، ص 198.

² أنظر المادة 74 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و م 39 من ق م لسنة 2005 و م 46 من ق م لسنة 2007 و م 36 من ق م لسنة 2012 و م 16 من ق م لسنة 2013.

يجب أن تكون الشكوى محررة على رسالة عادية ممضية من طرف المكلف بدفع الضريبة، ولا يجب مخالفة هذا الشرط تحت أي ظرف من الظروف، فلا يجوز مخالفته أو الاتفاق على مخالفته، لأنه محدد بموجب نص قانوني، والامضاء دائما ما يقترن بالمسؤولية الجزائية لذلك دائما ما يولي له المشرع أهمية في تشريعاته، مادام الإمضاء مقترن بإقرار المسؤولية الجزائية لصاحبه لا يمكن التلاعب بشأنه أو عدم الإلتزام بهذا الشرط.¹

ثانيا: شروط الشكوى وآجالها

بصفة عامة فإن الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات، التي تكون الطعن النزاعي، يجب أن تتوفر على شروط عامة أو أخرى خاصة محددة في المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية، وأن تتم في آجال مقررة قانونا لها، حددتها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

أ- الشروط الواجب توافرها في الشكوى :

هناك بيانات وشروط عديدة، يجب توفرها في الشكوى تحت طائلة عدم قبولها عددها المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي نفس الشروط التي تستوجبها الشكوى في مجال طلبات الإعفاء أو التخفيف، وهي بيانات عامة أو خاصة.

* البيانات العامة الواجب توافرها في الشكوى :

- تبيان الضريبة محل المنازعة، وعرض موجز لأوجه دفع وطالبات المكلف بالضريبة.

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 199. أنظر أيضا: احمد سماحي و مختار عبد الهادي، "اصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي احد أهم محاور الإصلاح الجبائي في الجزائر"، مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، (جامعة تيارت، العدد6، 2016)، تيارت، ص1.

- يجب أن تحرر الشكوى في ورق عادي وغير مدموغ، وأن تكون فردية، والتظلم منفصل، ومتضمن رقم الضريبة في الجدول أو الورد.

- ويجب أن تقدم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع وهذا من أجل الإثبات، كما يجب توقيع الشكوى بخط محررها، وهذا الشرط لا يجوز مخالفته تحت أي ظرف من الظروف، مع وجوب التوفر على وكالة إن وجدت.¹

*البيانات الخاصة الواجب توافرها في الشكوى:

وتتخصص في وجوب اختيار الشاكي المقيم في الخارج، موطننا له في الجزائر طبقا للمادة 4/75 من الإجراءات الجبائية، فالشخص المقيم في الخارج حتى يقبل تظلمه بخصوص الضرائب المفروضة عليه في الجزائر، يجب عليه أن يختار موطننا له في الجزائر أو تعيين ممثل مقيم في الجزائر بالنسبة للشركات التي ليس لها مقرا دائما في الجزائر.²

رغم أن المشرع الجبائي، نص على وجوب توفر جميع هذه البيانات في كل شكوى تحت طائلة البطلان، كونها إجراءات جوهرية إلا أنه وبموجب نص المادة 04/83 قانون الإجراءات الجبائية قرر باستثناء شرط عدم التوقيع على الشكوى، إمكانية تدارك العيوب الشكلية المتعلقة بها، في حالة ما رفضت الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب، كما يعد تقديم

¹ أنظر المواد 72، 73، 75 من ق إ ج.

² أنظر المادة 75 فقرة 4 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 24 من ق م لسنة 2008 و م 47 من ق م لسنة 2018.

الشكوى في الطعن النزاعي، إجراء جوهريا ووجوبيا من النظام العام، تخلفه يؤدي إلى عدم قبول الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية شكلا.¹

ب-آجال الشكوى :

يعتبر احترام الآجال المنصوص عليها قانونا شرطا اساسيا لقبول الشكوى، حيث يجب أن تقدم الشكاوى في منازعات التحصيل الى المدير الولائي للضرائب في اجل شهر واحد (1) ابتداء من تاريخ تبليغ السند ، وهذا اذا تمثل الطلب في الاعتراض على سند التحصيل او الاعتراض على التحصيل الجبري .

وإذا تمثل الطلب بإلغاء الحجز أو استرجاع المحجوزات ،فيجب أن يوجه الى المدير الولائي للضرائب في خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه الحجز .

غير أن اجل شهر واحد يعتبر مدة قصيرة جدا مقارنة مع الشكوى الضريبية المقدمة في مادة الوعاء الضريبي ،حيث تقدر آجال الشكوى فيها ب 4 اشهر ،ويمكن ام تمدد في الحالات القانونية، مع عدم علم سبب هذا الفارق في المدة والمقدرة ب 3 أشهر .

نظم المشرع الجزائري طريقة تقديم الاحتجاجات والمهل الممنوحة لذلك، فأوجب قانون الإجراءات الجبائية تقديم الاحتجاجات والاعتراضات على الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى الجهات الجبائية المختصة في آجال محددة.

إذ تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وفوات الآجال المحددة لها قانونا يؤدي

¹ أنظر المادة 83 فقرة 4 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 28 من ق م لسنة 2008.

لانقضائها وعدم قبولها إذ تقبل الشكوى قبل الآجال التالية وهذا شرط محدد لا يمكن مخالفته أو الإتفاق على مخالفته:¹

- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة، من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس القانوني من جراء خطأ أو تكرار.
- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو أثر وقوع أخطاء في الإرسال، أين توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب بالولاية.

كما تقبل الشكوى المقدمة في الآجال الآتية، عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول:²

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تمت فيها الانقطاعات إذا ما تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر (إذ الضريبة تحصل دون جدول).
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها في الحالات الأخرى.

يجب تقديم الشكوى بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي، المنصوص عليها في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في المادة 225.

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 200.

² المرجع نفسه، ص 200.

³ أنظر المادة 225 من ق ض م و ر م .

في حين أن الشكاية المتضمنة طلب إرجاء الدفع، فطبقا للمادة 1/112 من قانون الإجراءات الجبائية، تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى المتضمنة طلب إرجاء الدفع، فلقد حدد المشرع الآجال المحدد لهذا الطلب وهذا يحسب للمشرع نظرا لأهمية الآجال من الناحية القانونية.¹

وتقدم الشكوى تحت طائلة البطلان خلال شهر ابتداء:

- من تاريخ تبليغ السند الأول بالتحصيل القسري، فيما يخص منازعات التحصيل المتعلقة بالاعتراض على التحصيل القسري.
- من تاريخ تبليغ سند الإجراء، فيما يخص منازعة الاعتراض على سند إجراء المتابعة.
- من تاريخ تبليغ المكلف بالحجز، فيما يخص طلبات استرجاع الأشياء المحجوزة.²

الفرع الثاني : دراسة الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية

يعد التقدم بالشكوى إلى الجهة المختصة بنظرها سواء كانت المديرية الولائية للضرائب أو رئيس مركز للضرائب، التابع له مكان فرض الضريبة، ليتم تحديد مدى احترام قواعد الشكل، وفحص المضمون، يتم تسجيلها في سجل مخصص لهذا الغرض.

ولقد أعطى المشرع حق التحقيق فيها، للتمكن من معرفة المعلومات التي تضمنتها الضريبة محل النزاع، وبالتالي اتخاذ القرار بالقبول أو بالرفض الكلي أو الجزئي، وخول للمكلفين حق

¹ وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص ص 200-201. أنظر أيضا : محمد صبيحة ، "اصلاح الجباية والمليية المحليتين وسبل تعزيزهما"،مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة ، (جامعة الجزائر 3، دع ، دس)،الجزائر ، ص 141.

² وفاء شيعاوي ، إجراءات التحصيل الضريبي في منازعات الضرائب المباشرة ، مرجع سابق ، ص 201.

الاعتراض على المتابعات في الضرائب المباشرة، بموجب شكاوى ترفع إلى الجهة الإدارية المختصة التي يكون موضوعها الاعتراض إما: على إجراء المتابعات، مثل الاعتراض على الإخطار أو طلب استرجاع الأشياء المحجوزة. أو على الالتزام بالدفع في مقداره أو استحقاق دفعه، الذي يعرف بالاعتراض على التحصيل القسري.

خول المشرع للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية حق الخزينة العمومية، وذلك بان يعترض على الالتزام بالدفع أو مقداره، ولتسوية النزاع المتعلق بالتحصيل على المعترض كإجراء إجباري له أن يتقدم بشكاوى خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ السند الأول بالتحصيل القسري - تحت طائلة البطلان - أمام المدير الولائي للضرائب المختص، يتم التمييز هنا بين نوعين من المنازعات:¹

• الاعتراض على سند إجراء المتابعة:

لابد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، كونه غير صحيح شكلا وهو ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يجب على المعترض تقديم شكواه تحت طائلة البطلان، أمام المدير الولائي للضرائب المختص.

ويحق للمعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية في أجل شهر ابتداء من قرار المدير في حالة صدور قرار بالرخص الكلي أو الجزئي أو الضمني، وهذا من أجل ممارسة دعوى إلغاء هذا القرار ذو الطبيعة الإدارية، لأن دعوى الإلغاء تنصب على القرارات الإدارية المشروعة وهذا

¹ وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الضريبي في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 203.

يميز دعوى الإلغاء عن باقي الدعاوى الإدارية في مجال الدعاوى الإدارية في إطار القانون الإداري.¹

• طلب إسترجاع الأشياء المحجوزة:

يجوز للمعتز أن يتوجه بشكواه المدعمة بجميع وسائل الإثبات المقيدة إلى المدير الولائي للضرائب لمكان الحجز، قصد طلب استرجاع الأشياء المحجوزة ويقوم المدير الولائي للضرائب لمكان الحجز في هذه الحالة بطلب تأجيل بيع الأشياء المطلوب استرجاعها من قبض الضرائب، ويستدعيه لتقديم المعلومات المتعلقة بسير القضية، فبعد تقديم الشكوى التي يجب أن تحتوي على تاريخ ومكان الحجز، وذكر الشيء المحجوز إلى رئيس مصلحة المنازعات الذي يقدم مقابل وصل الإيداع، يقوم المدير الولائي للضرائب خلال شهر من إيداع الشكوى، بالإعتماد على المعلومات المقدمة له من طرف القابض، بمعالجة الشكاوى من حيث الشكل والمضمون.²

وفي حالة ظهور صعوبات، يحال الملف إلى المدير العام للضرائب، ليعالج الغش في السندات، ويتخذ المدير الولائي للضرائب القرار خلال شهر ابتداء من إيداع الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام، فإذا قبل طلب استرجاع الأشياء، فإنه يتم تبليغ قابض الضرائب المختلفة برفع اليد على الشيء المحجوز، أما إذا رفض الطلب كلياً أو جزئياً، فإن

¹ نصيرة يحيواوي، مرجع سابق، ص 403.

أنظر أيضا : رضوان آيت قاسي عزو و بن زيدان حاج ، "إصلاحات النظام الجبائي ومدي مساهمته في تمويل التنمية المحلية -دراسة حالة الرسم على النشاط المهني -"،مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة ،(جامعة عبد الحميد بن باديس ، العدد8، 2018)، مستغانم، ص 243.

² نصيرة يحيواوي ، مرجع سابق، ص 403.

الوثائق تعاد إلى أصحابها، وعلى كل فإن طلب استرجاع الأشياء المحجوزة، لا يكون مقبولا في حالة القيام بالبيع، وتم توزيع مبلغ البيع.¹

المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية

إن تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة ، يرجع في الأساس إلى عدم المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية ، نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة، ولما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة وبشكل أكبر بكثير من القانون الإداري عموما ، فقد كان المشرع الفرنسي يهدف عن طريق هذه اللجان إلى التخفيف من الخاصية الإلزامية للضريبة، حيث نظم بوجود هذه اللجان تعاوننا بين الإدارة الضريبية التي تفرض الضرائب والمكلفين بأدائها.²

ويرى البعض أن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة ، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم، وتتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها المكلف وتتدخل هذه اللجان للنظر في النزاع المطروح أمامها .

وهناك من يرى أن المنازعة الضريبية تتميز بإجراءات نوعية ، يبدو أنها موجهة أساسا إلى تفادي كثرة النزاعات القضائية ، وعلى رأس هذه الإجراءات النوعية التظلم المسبق ، والتظلم أمام اللجان الإدارية المختصة

¹ نصيرة يحيوي ، مرجع سابق، ص 403.

² الطاهر حاكم، مرجع سابق، ص 48.

ويرى الأستاذ نويري عبد العزيز أن إنشاء هذه اللجان في الجزائر قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم إتفاق المكلف مع إدارة الضرائب، فإشياء هذه اللجان من شأنه حل النزاع على مستوى الجهات الإدارية خارج أسوار الجهات القضائية المختصة¹.

وقد تناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواعا مختلفة من اللجان الإدارية للطعن في المجال الجبائي ، وحذى المشرع المالي الجزائري حذو هذه التشريعات بنصه على أنواع متعددة من اللجان الإدارية على مستوى نصوصه الجبائية ، وكما مال أو شابه في ذلك إلى حد ما ما تناوله المشرع الفرنسي في هذا الشأن ، سواءا من حيث تسمية اللجان أو إختصاصاتها وأحيانا تشكيلاتها إلى حد معين .

حيث أن التشريع الفرنسي تناول الأنواع التالية من اللجان الإدارية:

- لجان البلديات للضرائب المباشرة
- لجان المحافظات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال
- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال
- اللجنة المركزية للضرائب المباشرة
- لجان المصالحة على مستوى المحافظات

¹حنان بن عاتق، "الجبائية والنمو الاقتصادي في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، (جامعة معسكر، العدد3، 2013)، معسكر، ص 491.

أنظر أيضا: بومدين بكرتي، "الجبائية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، (جامعة مستغانم، العدد9، دس)، مستغانم، ص 303./عبد الوحيد صرارمة و عبد الحميد قجاتي، "اثر الإيرادات الجبائية على الانفاق العام في الجزائر - دراسة تحليلية قياسية للفترة 1980-2016-"، مجلة العلوم الانسانية، (جامعة العربي بن مهدي، العدد2، 2017)، ام البواقي، ص 305.

- لجنة التعسف في القانون الجبائي

وأما التشريع المالي الجزائري موضوع الدراسة، تناول مجموعة مختلفة من لجان الطعن في المجال التي يعتبر الطعن الإداري أمامها إختياري وغير إلزامي كما هو الحال بالنسبة للتظلم أما إدارة الضرائب الضريبي تمثلت هذه الأخيرة فيما يأتي:¹

- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة
- لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل
- لجان الطعن الولائي أو لجان التماس العفو²

وقد توزعت وتتابع أحكام هذه اللجان المختلفة عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتواترة والمتلاحقة ، وكما اختلفت وتباينت هذه اللجان من حيث المهام المنوطة بها والمسندة إليها ، وكذا من حيث تشكيله كل منها وإجراءات الطعن أمامها وسير أعمالها والفصل في الطعون المطروحة أمامها.ومما سبق ذكره سيتم تناول اختصاصات هذه اللجان وتأليفها و تشكيلها ، وكذا الإجراءات المتبعة أمامها والطبيعة القانونية للأراء الصادرة عنها ، مع المراهنة أن دور هذه اللجان يتوقف على مجال اختصاصها وتكوينها ومدى مرونة وفعالية الإجراءات التي تحكمها ، وكذا مدى فعالية ما يصدر عنها من آراء أو قرارات .

بعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة خلال الطعن الأولي بالرفض الكلي أو الجزئي له أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض للجوء إلى لجان الطعن، فلجان الطعن تفصل في النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسوم على رقم

¹ الطاهر حاكم، مرجع سابق، ص 48.

² المرجع نفسه، ص 46.

الأعمال الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حسابات الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

من خلال ق إ ج يمكن ملاحظة ثلاثة لجان مكلفة بدراسة الطعون تتمثل في:

- لجنة طعن ولائية.
- لجن طعن جهوية.
- اللجنة المركزية للطعن.¹

بمقتضى أحكام المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية، السارية المفعول إلى غاية 31-12-2016، يمكن للمكفين بالضريبة الذين كانت شكاويهم محل رفض كلي أو جزئي من قبل الإدارة الجبائية، أن يقدموا طعوننا أمام لجان الطعن المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من نفس القانون والتي عددها ثلاثة.

- المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016 المعدل والمكمل للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 المعدل والمكمل للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 28 من قانون المالية لسنة 2016.
- المادة 48 من قانون المالية لسنة 2017 المعدل والمكمل للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 182.

بموجب المادتين 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2016، تم إنشاء لجان جديدة سوف تشرع في ممارسة نشاطها، وفق أحكام المادة 28 من نفس القانون، ابتداء من الفاتح من جانفي 2017 وحتى هذه اللجان في حد ذاتها طرأت عليها تغييرات حتى في إنشائها.¹

وكان الهدف من إنشائها هو تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية وحماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم، كما أنها تسمح لهم بطرح مشاكلهم أمام المسؤولين المحليين من جهة ومن جهة أخرى تهدف إلى التقليل من المنازعة الضريبية أمام الجهات القضائية هذا هو الهدف الرسمي من إنشائها وتنظيمها.²

المشرع الجزائري يعترف بثلاث لجان وفقا لقانون الاجراءات الجبائية وهي لجنة الطعن الولائية والجهوية (المطلب 1)، بالإضافة إلى اللجنة المركزية للطعن (المطلب 2).

المطلب الأول: لجنة الطعن الولائية والجهوية

تعتبر هذه الطريقة للطعن كبديل لحل النزاعات الجبائية، حيث أن الإحصائيات المتعلقة بهذه المرحلة من الطعن تشهد على دور المصفاة الذي تلعبه هذه اللجان وعلى قلة ميول المكلفين بالضريبة في اللجوء إلى المحكمة الإدارية.

بالرغم من أن طريقة الطعن هذه تبقى الأكثر لجوءا من قبل المكلفين بالضريبة، إلا أن الكثير من النقائص تمت ملاحظتها فيما يخص:

¹ منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مديرو الضرائب للولايات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، 2017، ص 1.

² الهادي خضراوي، المنازعات الضريبية امام الجهات الادارية في ضوء الاصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر، مرجع سابق، ص 108.

- نوعية الآراء الصادرة عن هذه اللجان.
- عدم تنفيذ المصالح الجبائية للآراء الصادرة عن اللجان.
- الطبيعة القانونية للآراء الصادرة.
- ومجال إختصاص هذه اللجان.¹

الفرع الأول : لجنة الطعن الولاية

يجب الإشارة أن أول إنشاء لهذه اللجان كان على مستوى المجالس الشعبية الولاية ، قبل أن يتحول الأمر فيما بعد إلى إنشائها على مستوى الولاية بحيث تنشأ لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مستوى كل ولاية.

أولا: تشكيلة لجنة الطعن الولاية

تتكون من:

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون كرئيس.
- عضو من المجلس الشعبي البلدي.
- ممثل عن المديرية الولاية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولاية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير
- ممثل عن مصف الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

¹ منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 2.

- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب، أو ممثليهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- وتوكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه مدير للضرائب.¹

ثانيا: عتبة إختصاص لجنة الطعن الولائية

بالنسبة للمرحلة التي كانت توجد فيها لجان الطعن البلدية :يجب الاشارة أن أول إنشاء لهذه اللجان كان على مستوى المجالس الشعبية الولائية ، قبل أن يتحول الأمر فيما بعد إلى إنشائها على مستوى الولاية.

وأما عن اختصاص هذا النوع من اللجان تنتظر في الطعون الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناجم عن تدبير تشريعي أو تنظيمي ، إلا أن لجنة الطعن بالولاية تبدي رأيها حول ما يأتي :

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تفوق 20.000.000 دينار جزائري وتقل أو تساوي 20.000.000 دينار جزائري ، وكذا حول الرسوم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق 20.000.000 دينار جزائري وتقل أو تساوي 20.000.000 دينار جزائري ، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب .

¹ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج .

ويلاحظ من خلال المجال المالي لاختصاص لجنة الولاية للطعن ، سابقا كان يثور الإشكال في توزيع الاختصاص بين هذه الأخيرة ولجنة الدائرة التي كانت موجودة سابقا ، وذلك إذا ما تعلق الأمر بطعون المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والذين لا تتجاوز أو تساوي مبالغ طعونهم 20.000.000 دينار جزائري فإعمالا لنص المادة 81 مكرر -1 من قانون الإجراءات الجبائية ، تكون هذه الطعون من اختصاص لجنة الدائرة ، وبتطبيق نص المادة 81 مكرر 2 ، تكون هذه الطعون من اختصاص لجنة الولاية.¹

كما يلاحظ أن المشرع الجزائري قد قلص أيضا من مجال اختصاص لجان الطعن على مستوى الولايات ، حيث كانت هذه الأخيرة عند أول إنشاء لها تختص أيضا بـ : الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة ، وتؤهل لجنة الولاية أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي ، والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا . وكما كانت لجنة الولاية مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري ، وذلك في حالة اختلافهم مع إدارة الضرائب حول أرقام أعمالهم وأرباحهم السنوية ، وكما كانت الإدارة الضريبية ملزمة بإحالة النزاع على اللجنة في هذه الأحوال وهذا ما ذهبت إليه وأكدت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا في أحد قراراتها، حيث من أبرز ما جاء في فحوى هذا القرار، أن رفض المكلف التقدير المبلغ له من إدارة الضرائب، وكذا رفض مصالح الضرائب للتصريح المقدم من المكلف ، يجعل من لجنة الضرائب المباشرة على مستوى الولاية هي صاحبة الاختصاص في تقدير قيمة مبلغ رقم الأعمال والضريبة محل النزاع² .

¹ عطوي عبد الحكيم ، مرجع سابق ، ص 77.

² المرجع نفسه، ص 77.

وكما أُلزم مضمون القرار إدارة الضرائب بعرض النزاع على لجنة الطعون للضرائب بالولاية في حال عدم التوصل إلى اتفاق مع المكلف ،وكما أنه بمقارنة اختصاص لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة مع اختصاص لجنة المحافظة للضرائب المباشرة في فرنسا ، يتضح من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي مجال تدخل هذه اللجنة في الحالات التالية¹

- حساب مبلغ الأرباح الصناعية والتجارية ، والأرباح غير التجارية والأرباح الفلاحية
- أرقام الأعمال المحددة حسب النظام الحقيقي
- تحديد قيمة عناصر المحل التجاري
- وكذا الفوائد والأسهم والحصص في الشركات العقارية كقاعدة لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة تحديد نوع الاقتطاعات المحسومة أو التي يمكن خصمها من الأرباح الصناعية والتجارية
- كما يمكنها التدخل أيضا في حالات تحديد النظام الجزافي بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وكذا للضريبة على الأرباح الغير تجارية

وكما تعد لجنة المحافظة جهة استئناف للقرارات الصادرة عن اللجنة البلدية في مادة

الضرائب المحلية تبعا للمواد 1496 و 1510 من القانون العام للضرائب².

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 50.

² المرجع نفسه، ص 51.

وبالتالي فإن اختصاص هذه اللجنة طبقاً للتشريع الفرنسي لا يتوقف على وجود النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف مصالح الضرائب ، بل يمتد مجال اختصاص اللجنة إلى حد التدخل أثناء تقدير الضريبة إذا ما تعلق الأمر بالمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ، وذلك في حال عدم رضا المكلفين باقتراحات إدارة الضرائب ، وعدم قبول هذه الأخيرة لتصريحاتهم المتعلقة بأرقام أعمالهم ، فإنه يمكن لإدارة الضرائب إحالة الأمر إلى لجنة المحافظة .

وبالتالي فإن تدخل لجنة المحافظة للضرائب المباشرة يكون قبل تقديم الشكاية إلى إدارة الضرائب ، وهذا ما يبرز دور هذه اللجنة قبل بداية النزاع بين المكلف ومصلحة الضرائب ، وفي حال لم تتوصل اللجنة إلى الحل المناسب ، أو لم يلقى التقدير الذي وضعته رضا المكلف ، فيمكن هذا الأخير تقديم شكاواه النزاعية أمام الإدارة الجبائية .

وعموماً فإن اختصاص لجنة المحافظة في التشريع الفرنسي يقتصر على فحص المسائل المرتبطة بالوقائع، ولا يكون الأمر خلاف ذلك إلا في حالة الضرائب المتعلقة بالنظام الجزافي بالنسبة لأصحاب الأنشطة التجارية والصناعية وكذا الأنشطة ذات الطابع غير التجاري، كأصحاب المهن الحرة

ومما سبق يتضح أن المشرع الفرنسي قد أعطى اختصاصات أوسع لهذا النوع من اللجان وذلك بجعلها جهات استئناف للقرارات الصادرة عن اللجان البلدية، بالإضافة إلى إشراكها مع إدارة الضرائب في عملية إعداد التقديرات الجزافية¹.

أما حالياً يتمثل اختصاصها في :

¹ يحي بدايرية، مرجع سابق، ص 111.

باقي الضرائب المتنازع عليها $\geq 20.000.000$ دج وهذا حسب المادة 81 مكرر فقرة 1 أن اللجنة الولائية للطعن تبدي رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000)، والتي سبق وأن صدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.¹

تشكل هذه العتبة، من الآن فصاعدا، المعيار الوحيد لتحديد اختصاص اللجان وهذا، مهما كانت السلطة المختصة التي أصدرت القرار النزاعي المطعون فيه أمام هذه الجهات، وذلك باستثناء المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، الذين ترفع طعونهم للجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع عليه.²

ثالثا : سير لجنة الطعن الولائية

بخصوص سير هذه اللجنة يتم كالاتي:

أ- كاتب ومقرر الجلسات: حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للجان الطعن الولائية والجهوية، يتكفل أعوان الإدارة الجبائية بمهام أمانة اللجان، على ألا تقل رتبته عن مفتش مركزي للضرائب يمارس هؤلاء وظيفة المقرر أيضا وهذا طبقا لقانون الإجراءات الجبائية حسب آخر تعديل له طبقا لقانون المالية لعام 2019.³

¹ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج.

² منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 4.

³ المرجع نفسه، ص 5.

بالنسبة للجنة الطعن الولائية، يجب أن يعين الكاتب المقرر من طرف مدير الضرائب للولاية، الذي عليه تحرير مقرر تعيين.

ب- استدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة: يجب استدعاء أعضاء اللجنة والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجة طعونهم، 20 يوما قبل تاريخ إجتماع اللجنة، و توقع الإستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المعنية، وتبلغ للمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجة ملفات طعونهم.

ج- النصاب: طبقا للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن أن تجتمع لجان الطعن (الولائية، الجهوية والمركزية) إلا بحضور أغلبية أعضائها ويقصد بالأغلبية، حضور على الأقل خمسة (05) أعضاء، مع اعتبار أن هذه اللجان تتكون كل واحدة منها من ثمانية (08) أعضاء، و إذا لم يكتمل النصاب، يجب تأجيل إجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق.¹

د- وتيرة إنعقاد جلسات لجنة الطعن الولائية:

طبقا للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تجتمع لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق استدعاء من طرف رئيسها.²

و- أجل دراسة الطعون من طرف لجنة الطعن الولائية:

طبقا للمادة 81-2 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على لجان الطعن أن تفصل في الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس

¹ منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص6.

² المرجع نفسه، ص 6.

اللجنة، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل، يمكن للمشتكي اللجوء إلى المحكمة الإدارية،¹ كما يعتبر السكوت رفضاً ضمنياً للطلب.²

هـ- إصدار الآراء المداولة من طرف لجنة الطعن الولائية:

طبقاً للمادتين 81-3 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب المصادقة على آراء اللجنة من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، كما يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة، في نفس الجلسة، من طرف الرئيس، ويجب أن تكون الآراء الصادرة عن اللجنة معللة.³

ي- تبليغ آراء لجنة الطعن الولائية لمدير الضرائب:

طبقاً للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية توقع الآراء الصادرة عن اللجنة من طرف رئيسها وتبلغ من طرف كاتب الجلسة، حسب الحالة، إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات، كما يجب أن يتم تبليغ هذه الآراء خلال أجل عشرة (10) أيام بالنسبة للجنتي الطعن الولائية والجهوية، وعشرون (20) يوماً بالنسبة للجنة الطعن المركزية، وهذا ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع.⁴

رابعاً: تنفيذ آراء لجنة الطعن الولائية

¹ أنظر المادة 81 فقرة 2 من ق إ ج .

² منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص6.

³ أنظر المادة 81 فقرة 3 من ق إ ج .

⁴ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 1 و3 من ق إ ج .

حسب أحكام المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، فإن الآراء الصادرة عن لجان الطعن هي آراء واجبة التنفيذ، غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصوص قانونية أو تنظيمية، فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة، وفي هذه الحالة، للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانوناً، فضلاً عن ذلك، إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءاً مؤسسا وأخر مخالفًا للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئياً للرأي الصادر عن اللجنة.¹

خامساً: تنصيب لجنة الطعن الولائية

يتم تنصيب، على مستوى كل ولاية، لجنة يترأسها محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما بالنسبة للحالة الخاصة بولاية الجزائر، فإنه يجب تنصيب ثلاث لجان، وهذا بحسب عدد مديريات الضرائب لهذه الولاية (لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط ولجنة الجزائر غرب)، وهو الحال نفسه بالنسبة لولاية وهران أين يتطلب الأمر إنشاء لجتين (لجنة وهران شرق ولجنة وهران غرب).²

الفرع الثاني : لجنة الطعن الجهوية

تتشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومن الرسوم على رقم الأعمال، وهي لجنة جديدة لم تكن موجودة في القوانين الجبائية السابقة، توجد على مستوى جهات محددة محددة بموجب نصوص قانونية .

¹ أنظر المادة 81 فقرة 4 من ق إ ج .

² الهادي خضراوي، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر، مرجع سابق ، ص 114.

أولاً: تشكيلة لجنة الطعن الجهوية

- خبير محاسبي يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، رئيساً.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثلاً عنه برتبة نائب مدير¹.

ثانياً: عتبة إختصاص لجنة الطعن الجهوية

$20.000.000 > \text{باقي الضرائب المتنازع عليها} \geq 70.000.000$ د.ج.

حسب المادة 81 مكرر فقرة 2 فإن اللجنة تبدي رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي².

¹ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2 من ق إ ج .

² أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2 من ق إ ج .

ثالثا : سير لجنة الطعن الجهوية

أ- كاتب ومقرر الجلسات :

حسب المادة **81** مكرر من ق - إ - ج بالنسبة للجان الطعن والجهوية يتكفل أعوان الإدارة الجبائية بمهام أمانة اللجان، على ألا تقل رتبتهم عن مفتش مركزي للضرائب، يمارس هؤلاء وظيفة المقرر أيضا.¹

ب- استدعاء الأعضاء والمكلفين بالضريبة:

يجب استدعاء أعضاء اللجنة والمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجة طعونهم، 20 يوما قبل تاريخ إجتماع اللجنة، توقع الاستدعاءات من طرف رئيس اللجنة المعنية، وتبلغ للمكلفين بالضريبة الذين تمت برمجة ملفات طعونهم ، وفي هذه الحالة تبليغ المكلفين بالضرائب إجراء جوهرى يجب التقيد والإلتزام به من أجل عدم مخالفة القانون.²

ت- النصاب :

حسب المادة **81** مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن أن تجتمع لجان الطعن (الولاية، الجهوية والمركزية) إلا بحضور أغلبية أعضائها، ويقصد بالأغلبية، حضور على الأقل خمسة (05) أعضاء، مع إعتبار أن هذه اللجان تتكون كل واحدة منها من ثمانية (08) أعضاء، و إذا لم يكتمل النصاب، يجب تأجيل إجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق.

ث- وتيرة انعقاد الجلسات :

¹ أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج .

² منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 5.

حسب المادة **81 مكرر** من قانون الإجراءات الجبائية تجتمع لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق استدعاء من طرف رئيسها.¹

ج- أجل دراسة الطعون

حسب المادة **81-2** من قانون الإجراءات الجبائية يجب على لجان الطعن أن تفصل في الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل، يمكن للمشتكي اللجوء إلى المحكمة الإدارية، كما يعتبر السكوت رفضاً ضمناً للطلب.

ه- إصدار الآراء المداولة:

حسب المادتان **81-3** و **81 مكرر** من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب المصادقة على آراء اللجنة من طرف أغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، و يبلغ الرأي الصادر إلى المكلف بالضريبة، في نفس الجلسة، من طرف الرئيس، و يجب أن تكون الآراء الصادرة عن اللجنة معللة.²

ي- تبليغ الآراء إلى مدير الضرائب:

طبقاً للمادة **81 مكرر** من قانون الإجراءات الجبائية توقع الآراء الصادرة عن اللجنة من طرف رئيسها وتبلغ من طرف كاتب الجلسة، حسب الحالة، إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير كبريات المؤسسات. ويجب أن يتم تبليغ هذه الآراء خلال أجل عشرة (10) أيام بالنسبة للجنة

¹ أنظر المادة 81 فقرة 2 من ق إ ج .

² أنظر المادة 81 فقرة 3 و المادة 81 مكرر من ق إ ج .

الطعن الولائية والجهوية، وعشرون (20) يوما بالنسبة للجنة الطعن المركزية، وهذا ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع.¹

رابعا : تنفيذ آراء لجنة الطعن الجهوية

حسب أحكام المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، فإن الآراء الصادرة عن لجان الطعن هي آراء واجبة التنفيذ، غير أنه إذا كانت هذه الآراء تخالف صراحة نصوص قانونية أو تنظيمية، فإنه على الهيئة المختصة تبليغ قرار الرفض إلى المكلف بالضريبة مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ رأي اللجنة، وفي هذه الحالة، للمكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية في الآجال المحددة قانونا، فضلا عن ذلك، إذا ثبت أن الرأي يتضمن جزءا مؤسسا وآخر مخالف للقانون فإن ذلك يتطلب تنفيذا جزئيا للرأي الصادر عن اللجنة.²

خامسا: تنصيب لجنة الطعن الجهوية

لجان الطعن الجهوية، والتي عددها تسعة، فإن تنصيبها يجب أن يتم من طرف رئيسها وذلك بعد تعيين هذا الأخير من طرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، كما أن تنصيب كل لجنة طعن يجب أن يثبت في محضر موقع من طرف رئيس اللجنة المختصة، وخلال اجتماع التنصيب، يجب أن يعين أعضاء اللجنة بأسمائهم مع ذكر الهيئة التي يمثلونها وذلك بموجب قرار

¹ منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير الضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 5.

² أنظر المادة 81 فقرة 4 من ق إ ج .

تعيين موقع من طرف الهيئة المختصة، لعهددة ثلاث سنوات، ويجب أن يكونوا من جنسية جزائرية، لا يقل عن 25 سنة على الأقل ويتمتعون بحقوقهم المدنية.¹

المطلب الثاني : اللجنة المركزية للطعن

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية في الحزب والدولة عندما كان سائدا نظام الحزب الواحد، إلا أنه بعد الإصلاحات السياسية والاقتصادية الأخيرة التي عرفتھا الجزائر أدخلت تعديلات على تشكيله هذه اللجنة.²

الفرع الاول : نظام سير اللجنة المركزية للطعن

يكون سير اللجنة كما سيتم توضيحه:

أولا: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

لقد جاء القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 بتعديلات عميقة في النظام القانوني للجان الطعن الإدارية، وهذا ما مس أيضا التشكيلة الإدارية والبشرية للجان الطعن الإدارية، حيث أصبحت اللجنة المركزية للطعن تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية 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.

¹ منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير الضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 5.

² الهادي خضراوي ، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 113.

- 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 عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.¹

المشروع الجزائري قد أعطى إمكانية لهذه اللجنة أن تعين خبيراً موظفاً له صوت استشاري، كما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرر للجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب.

إن ما يلاحظ على هذه التشكيلة أن المشروع حاول أن يخلق نوعاً من التوازن، كما أن إضافة عضو من المجلس الوطني للمحاسبة يجعل عمل لجنة الطعن المركزية أكثر فاعلية من خلال إبداء الآراء، وأيضاً الاستعانة بخبير كصوت الاستشاري على اعتبار هذا الأخير يتمتع بمعرفة أكثر للقواعد الجبائية.

وحسب الدكتور " فريجة حسين " فإن اللجنة المركزية للطعن تظم ممثلي عدة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعد المشتكي وتصفه إذا رأته أن ظلماً أحيق به، وهذا قبل توجه إلى الجهات القضائية".

ثانياً: التزامات أعضاء اللجنة المركزية للطعن

¹ أنظر المادة 81 مكرر فقرة من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 28 من ق - م لسنة 2016.

وفي اللجنة المركزية للطعن فإنه يلاحظ أنها تضم ممثلي وزارات، وهم برتبة مدير على الأقل كما أنه يشترط في هؤلاء المحافظة على المبادئ الأساسية التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام ودفع بعجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.

ما يلاحظ على اللجنة المركزية للطعن أنها تضم أعضاء من الجهاز الثاني للسلطة التنفيذية وهي جهاز الحكومة وذلك نظراً لأهمية الصلاحيات الموكلة لهذه اللجنة، ينبغي على هؤلاء الأعضاء العمل الدائم من أجل تحسين الاقتصاد الوطني والرفع من استقرار الاقتصاد الوطني .

أما بالنسبة لكاتب اللجنة فإنه يشترط أن يكون برتبة مراقب على الأقل في لجنة الدائرة للطعن، يعينه مدير الضرائب في الولاية، فيما يتولى مهام السكرتارية مفتشاً تابعاً للضرائب المباشرة يعينه المفتش القومي للضرائب على مستوى الولاية.¹

أما تعديل قانون المالية لسنة 2016 لأحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى هذه الشروط كما تطرق لها في التشريعات السابقة، إلا فيما يتعلق بكاتبة اللجنة الذي اشترط أن يكون على الأقل برتبة مفتش مركزي في كل من اللجنة الولائية وكذا الجهوية للطعن.²

لقد نصت النصوص المتلاحقة والمنظمة للجهاز الطعن الإداري على خضوع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني، ومنها تلك الأحكام التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية، ويعتبر الإخلال بالالتزام بالسر المهني جنحة، بحيث قررت عقوبتها من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من

¹ عبد الحليم سعدي، مرجع سابق، ص 406.

² أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج .

500 إلى 5000 دج وهذا حسب المادة 301 من قانون العقوبات¹، لأن عضو لجان الطعن الإدارية وبمناسبة عضويته يمكنه الاطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أرباح تاجر الاطلاع على المداولات والمناقشات كذا التقارير التي تقدمها الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة كما يلزم أعضاء اللجان حضور اجتماعات اللجنة وإبداء رأيهم في النزاع المطروح.

وفيما يخص الالتزام بالسر المهني فإنه وحسب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية² وفي فقرتها الثانية فإنه لا يعتبر إخلال بالالتزام بالسر المهني تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، كما لا تكون الإدارة الجبائية ملزمة بالسر المهني في حالة تقديم تقارير حول إعداد الضريبة على أرباح الشركات، على دخل الأشخاص الطبيعيين تحديد العلاوات والتعويضات التي تطالب بها الإدارات المعنية الخبراء، وفي حالة تقديم الإدارة شكوى قانونية فهنا عضو لجان الطعن غير ملزم بالسر المهني أمام قاضي التحقيق الذي قد يستتقهم حول الوقائع موضوع الشكوى.

ولا يلزم بالسر المهني أعضاء اللجنة إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين، والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه الهيئات التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها للفصل بكل دراية في الطلبات والشكوى المعروضة عليها.³

ثالثا : إختصاص اللجنة المركزية للطعن

سابقا إن موضوع اختصاص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مماثل لموضوع اختصاص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة

¹ أنظر المادة 301 من ق ع .

² أنظر المادة 65 من ق إ ج .

³ يحي بدائرية، مرجع سابق ، ص 92.

والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، وكذا لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

وبالتالي فإن هذه اللجنة تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي، أما الاختلاف فيتمثل في أن هذه اللجنة المركزية تبدي رأيها حول ما يأتي الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تنظر في القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة 20.000.000 دينار جزائري والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

وبمقارنة أو مطابقة مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن مع مجال إختصاص لجنة الولاية للطعن يلاحظ أن الطعون التي تزيد مبالغها عن 2 مليون دينار جزائري وتقل أو تساوي 20 مليون دينار جزائري ، والتي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى ، والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ، تكون من اختصاص كلا اللجنتين وذلك بحسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر في فقرتيها 2 و 13 .

وكذلك الأمر عند مقارنة مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن مع مجال اختصاص لجنة الدائرة للطعن ، فإن الطعون التي تقل عن 2 مليون دينار جزائري أو تساويها والتي يقدمها المكلفون التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى ، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، مرجع سابق ، ص ص 51- 52.

قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي ، تكون من إختصاص لجنة الدائرة واللجنة المركزية في آن واحد وذلك بحسب ما نصت عليه المادة 81 مكرر في فقرتيها 1 و 3 .

وقد نتج هذا التداخل والازدواج في مجال اختصاص اللجان الإدارية للطعن نظرا للأسباب التالية : الصيغ العامة التي إستعملها المشرع المالي ضمن فقرات المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث ورد في الفقرة 3 من نص المادة والمتضمنة اختصاص اللجنة المركزية ما يلي " : الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى... " .

حيث لم يضع المشرع أو يقرر مجالا ماليا محددًا لهذه الطلبات، كما أن الأمر كذلك إذا تم التوسع في التحليل يتعلق بعدم تحديده لنوع وماهية الضرائب المعنية بهذا الإجراء¹.

وأما بالنسبة للفقرة 2 من نص المادة 81 مكرر والمتضمنة اختصاص لجنة الولاية للطعن، فقد ورد بها ما يلي " : الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ... ، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي " وقد إستعمل المشرع في هذه الفقرة مصطلح "الإدارة" أي بمعنى جميع هيئات إدارة الضرائب المختصة بفرض الضريبة ، بما في ذلك المراكز الجوارية للضرائب ، ومراكز الضرائب ، ومديرية كبريات المؤسسات ، وهو نفس المصطلح الوارد ضمن الفقرة الأولى من نص المادة 81 مكرر، والتي تحدد مجال إختصاص لجنة الدائرة للطعن².

¹ أنظر المادة 81 من ق إ ج.

² أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج.

وبالتالي فإنه من خلال هذه الصيغ القانونية المستعملة يتجلى تداخل وازدواج الاختصاص بين هذا النوع من اللجان ، وخاصة أن المعيار المالي الذي اعتمده المشرع المالي الجزائري مبني على أساس مبلغ الضرائب والرسوم موضوع الطعن ، وليس مبني على أساس رقم أعمال المكلفين بالضريبة ، مع العلم أنه بإمكان مصالح الضرائب (مراكز جوارية للضرائب أو مراكز ضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات) ، فرض جميع أنواع الضرائب من دون التقيد بالمجالات المالية المحددة للجان الإدارية للطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة .

ولعل السبب الجوهرى لهذا التداخل في مجال الاختصاص ، يرجع إلى عدم اعتماد المشرع المالي الجزائري المعيار العضوي إضافة إلى المعيار المالي في توزيع الاختصاص ، قبل استحداثه لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ، ومديرية كبريات المؤسسات¹ .

فقد كان الأمر في السابق مقتصرًا على اعتماد المعيار المالي نظرا لوجود جهة وحيدة مختصة بتسيير ملفات المكلفين ومن ثم عملية تحديد وفرض الضرائب ، والمتمثلة في مفتشيات الضرائب ، حيث كان الاختصاص ينعقد حينها للجان الطعن بحسب مبلغ الضريبة المطعون فيها لا غير .

وربما كان من الأفضل ترك الحال كما كان عليه سابقا ، بإعتماد المعيار المالي فقط في توزيع الاختصاص لتفادي مشكل التداخل والازدواج في الاختصاص فيما بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة ، بالإضافة إلى وجوب مراعاة الدقة في المصطلحات القانونية المستعملة.

¹ أنظر المادة 81 فقرة 2 من ق إ ج.

وأما فيما تعلق بالمجال الموضوعي لاختصاص اللجنة المركزية للطعن عمومًا بالمشروع الجزائري لم يبق الأمر كما كان عليه في السابق ، حيث كان مجال اختصاص هذه الأخيرة يتعدى إلى ما يلي : الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية ، وكما تؤهل اللجنة أيضا بإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي ، ولكن المشروع ألغى هذه الاختصاصات فيما بعد فكان إلغاء اختصاص النظر في الطلبات التابعة للاختصاص الولائي (طلبات العفو الضريبي)، بموجب أحكام الأمر رقم 101-76 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

وكما تم إلغاء اختصاص اللجنة المركزية بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الولاية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1998 ، بالرغم من عدم إلغاء الإجراء نفسه وقتها أمام لجنة الولاية للطعن والمتعلق بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الدائرة.

وقد أكد إلغاء هذا الاختصاص المنوط باللجنة المركزية حينها المنشور المؤرخ في 10 جوان 1998 والمتعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وأما بالنسبة للتشريع الفرنسي فإن الأمر خلاف ذلك ، فاللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة مختصة بالنظر في الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن للمحافظة ، وكما تعتبر اللجنة المركزية في المستوى التدرجي أعلى جهة لفض النزاع².

ومما سبق ذكره حول اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة في ظل أحكام التشريع المالي الجزائري ، فإن مجال اختصاص هذه

¹ يحي بدائرية ، مرجع سابق ، ص 102.

² المرجع نفسه، ص 102.

اللجان عرف تغييرا مستمرا عبر العديد من قوانين المالية المختلفة ، وقد برز هذا التغيير في الجانب الموضوعي أحيانا من خلال اشمال مجال الاختصاص أحيانا لأنواع معينة من الضرائب دون غيرها ، كالرسوم المماثلة للضرائب المباشرة في بعض الحالات وفي الأخير إدخال المشرع للرسوم على القيمة المضافة.¹

وكما تجلى التغيير في تقليص مجال اختصاص اللجان على إثر إلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمام اللجان والذي اعتمده المشرع الفرنسي منذ أول إنشاء لهذا النوع من اللجان وأبقى عليه ، فلا يبدو أن هناك مبررا جعل المشرع الجزائري يلغي إمكانية الطعن أمام لجنة الولاية في الطعون التي كانت محل رفض من طرف لجنة الدائرة ، وكذا إلغاء إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية في الطعون التي كانت محل رفض كلي أو جزئي أمام لجنة الولاية ، وخاصة أن إجراء الطعن أمام هذه اللجان أمر اختياري وجوازي في الأساس .

بالإضافة إلى أن إمكانية إجراء هذه الطعون التدرجية والعمودية قد يشكل مسلكا إضافيا لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قبل وصول النزاع إلى القضاء . وكما أن المشرع جعل هذه اللجان غير مختصة بطلبات العفو أو ما يعرف بالطعن الولائي ، وعمل أيضا على تغيير الهياكل والمستويات الإدارية التي استحدثت على مستواها هذه اللجان حين أول إنشاء لها.²

أما حاليا تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، وأسندت لها مجموعة من الاختصاصات والتي عرفت تعديلا، وسيتم تناولها كالاتي:

¹ يحي بدائرية ، مرجع سابق ، ص 106.

² المرجع نفسه، ص 107.

1- الاختصاص العام للجنة المركزية للطعن

إن اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تشبه في موضوع اختصاصاتها لجنة الدائرة واللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وبالتالي فهي تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي وتتعلق بما يلي:

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقا قرارا بالرفض الكلي الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى.¹
- والطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية وهذا بموجب القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

والملاحظ أن اللجنة المركزية لم تعد ترفع لها الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لإبداء رأيها فيها، فقد تم إلغائها بموجب قانون المالية 1998 على خلاف التشريع الفرنسي حيث أن اللجنة المركزية للطعن تختص بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الطعن المحافظة. وبالتالي فقد أصبح الطعن أمام لجان الطعن الإدارية لا يتصف بالتدرجية.²

2- اختصاص اللجنة المركزية للطعن وفقا للمعيار المالي

حدد القانون رقم 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 اختصاص اللجنة المركزية للطعن، حيث تبدي رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في

¹ عبد الحليم سعدي، مرجع سابق، ص 406.

² أنظر المادة 81 مكرر فقرة 3 من ق إ ج .

إقرار أساس الضريبة حسابها وإما الاستفادة من حق مترتب على حكم تشريعي أو تنظيمي،
وتتصب هذه الطلبات:

- أقساط الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة،
على المكلفين الذين تسيرهم الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى والتي أصدرت الإدارة
الجبائية مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.¹
- أقساط الضرائب المباشرة الرسوم التي يزيد مبلغها عن 20 000.000 دج وكذا بالنسبة
لفرض الرسم على القيمة المضافة التي يزيد عن 20 000.000 دج والتي أصدرت
الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي الجزئي.

وجاء قانون 06-24 ليكون أكثر تحديد لاختصاص اللجنة المركزية للطعن فهي تبدي رأيها في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى التي سبق وأن
أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.²
- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من حقوق الغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على
القيمة المضافة) عشرة ملايين دينار جزائري 10.000.000 دج والتي سبق وأن
أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.
- المبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروضة
والتي تفوق 20 000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض

¹ قصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 73.

² منشور إلى السيد مدير كيريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص4.

الكلية الجزئي، ثم جاء قانون المالية لسنة 2009 ليخرج هذه الأخيرة من مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن.

لقد جاء قانون المالية لسنة 2016 ورفع السقف المالي بالنسبة للجنة المركزية للطعن حيث أصبحت تبدي رأيها في:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي الجزئي.¹
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال) سبعين مليون دينار جزائري 70 000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي والجزئي، والملاحظ أن المشرع اعتمد المعيار العضوي كاستثناء في اللجنة المركزية للطعن كون أن المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترفع طعونهم أمام اللجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع فيه.

الفرع الثاني : الآراء و الآثار القانونية للجنة المركزية للطعن

يعتبر إبداء الرأي في الملفات المعروضة على لجان الطعن الإدارية في المنازعات الضريبية، الاختصاص الأصيل لهذه اللجان، ويعتبر هذا الإجراء غير إلزامي، في حين يعتبر التظلم الإداري أمام الجهة الإدارية إجراء إلزامي، حيث تصدر قرار إما بالرفض الكلي الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة، ومن هنا يقوم هذا الأخير باختيار إما الطريق الإداري عبر التوجه نحو اللجان الإدارية للطعن التوجه قضائيا برفع دعوى أمام الجهات القضائية المختصة، للفصل في النزاع الضريبي نهائيا.

¹ أنظر المادة 81 ف 3 من ق إ.ج.

حيث ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون والتي تخضع هذه إلى الشكليات المنصوص عليها في المادة (73-75 من قانون الإجراءات الجبائية)، ولا تعمل لجان الطعن الإدارية باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف، وتعطي رأيها بعد النقاش والتحري، كما لا يعتبر النظر في الطلبات المقدمة إليها من قبل المكلفين مرحلة تقاض، وإنما هي مرحلة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة، وهذا قبل اللجوء إلى القضاء.¹

أولاً: رأي اللجنة المركزية للطعن

لقد نصت النصوص التشريعية المتلاحقة أن لجان الطعن الإدارية تبدي رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة والرامية إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

يلاحظ في هذا الشأن أن طلبات المكلفين لا تخرج عن إحدى الأمور التالية .

- تصحيح الخطأ المرتكب في المادة الخاضعة للضريبة .
- تصحيح حساب الضريبة .
- الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي .
- الاستفادة من حق ناتج عن نص تنظيمي .

إلا أن المشرع الجزائري استعمل مصطلح إصدار القرار في نص الفقرة الثانية من المادة

81 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا عكس ما نصت عليه باقي النصوص في هذا القانون،

¹ أنظر المواد 73 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية .

واستعمال مصطلح إصدار القرار يوحي أن ما يصدر عن اللجان الإدارية للطعن ملزم، ويطعن فيه أمام الجهات القضائية المختصة أما إبداء الرأي فقد يوحي أن آراء لجان الطعن آراء استثنائية، وبالتالي محل للطعن القضائي.¹

كما يعتبر سكوت اللجنة بمعنى أنها لا تبدي رأيها في الأجل المنصوص عليه قانوناً رفضاً ضمناً للطعن، وتبدي لجان الطعن الإدارية آراءها بعد اجتماعها بناء على استدعاء من رئيسها وذلك مرتين في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة الولائية، الجهوية والمركزية إلا بحضور أغلبية الأعضاء، عند عرض النزاع على أعضاء اللجان من رؤسائها، تتم دراسة ومناقشة الطعون من ثلاثة أوجه رئيسية:

- أصل الضريبة محل النزاع وأساس فرضها.
- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.
- استنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن.

وأثناء مرحلة البحث والنقاش يبدي كل عضو رأيه حول موضوع النزاع وذلك بعد اطلاعه على الحثيات، وما تم من التحقيق من خلال تقارير إدارة الضرائب وكذا أوجه الطعن التي أثارها المكلف بالضريبة، آراء هذه اللجان تصدر في اجتماعات رسمية، وذلك بحضور أغلبية أعضائها وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن تشمل هذه الآراء البيانات التالية:

- ذكر إسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.
- تاريخ المصادقة.

¹ أنظر المادة 81 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 49 من ق - م لسنة 2007، و 19 من ق - م - ت لسنة 2010، و 26 من ق - م لسنة 2016، و 50 من ق - م لسنة 2018.

• ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.

• الحثيات والاعتبارات التي تبنى عليها الآراء مع تسببها.

والمشرع الجزائري أوجب تعليل الآراء الصادرة عن اللجان وهو ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة 81 قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.¹

ثانيا: الآثار القانونية لآراء اللجنة

تجتمع لجان الطعن الإدارية لدراسة ملفات الطعون المعروضة أمامها كل حسب اختصاصاتها، وتقوم بإصدار آراءها بعد انتهاء اجتماعاتها، وتبلغ إلى كل من مدير الضرائب مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، وإلى المكلف بدفع الضريبة، ولقد عرفت آراء اللجان الإدارية للطعن في المنازعات الضريبية تغييرا من حيث طبيعتها وفقا للتعديلات والنصوص التشريعية المتلاحقة، تبدي لجان الطعن الإدارية آراءها في النزاع المطروح أمامها ليكون له أثر قانوني سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة للإدارة الضريبية.²

1- إلزامية آراء لجان الطعن الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الإدارية في المنازعات الضريبية إجراء يتميز بنوع من الخصوصية في الإجراءات، وهو إجراء اختياري وهذا قد يوحي بحقيقة كون آراء لجان الطعن الإدارية غير ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، كما يستشف هذا من خلال المصطلحات التي استعملها المشرع.

¹ حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 40.

² منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مدير والضرائب للولايات، مرجع سابق، ص 6.

ومنه فالمكلف بالضريبة له إما اللجوء مباشرة إلى القضاء للفصل في النزاع، كما يعتبر سكوت اللجنة عن طلب المكلف في آجال محددة قانونا رفضا ضمنيا، واعتبرت الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية آراء تتخذ من اجل المصلحة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وبالتالي فهي ليست بقرارات ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة.¹

2- الزامية آراء لجان الطعن الادارية بالنسبة للإدارة الضريبية

كقاعدة عامة يعتبر رأي لجان الطعن الإدارية إلزامي بالنسبة للإدارة، وهذا ما جاء في مختلف النصوص التشريعية منذ إحداثها، إلا أنه وبموجب قانون المالية سنة 1997، أورد المشرع استثناء حيث عدلت المواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة وأضيفت الفقرة التالية: " غير أنه يمكن للمدير الولائي تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليه أعلاه، إذا كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية بشرط إبلاغ المعني ".²

ومن خلال هذا النص:

فقد أصبحت آراء لجان الطعن الإدارية غير ملزمة حتى لإدارة الضرائب، ومنحت للمدير سلطة تأجيل التنفيذ، عندما يكون مخالفا لأحكام القانون التنظيم المعمول به، وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 1960/12/05، حيث اعتبر رأي اللجان استشاري لا يلزم الإدارة في أي شيء، وأيده الفقه الفرنسي الذي اعتبر أن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار الإداري ولا تعد هذه الآراء ملزمة التطبيق، ولقد أكد عدم إلزامية هذه الآراء ما جاء به القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، عندما عدل المادة 81 من

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 53.

² المرجع نفسه، ص 56.

قانون الإجراءات الجبائية وأضاف الفقرة التالية: " عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي ".

ثم جاء القانون 15-18 و عدلت هذه الفقرة كالآتي: " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون التنظيم الساري المفعول، وعندما يصدر رأي اللجنة مخالفا لأحد أحكام القانون التنظيم الساري المفعول فإن مدير المؤسسات الكبرى الولائي للضرائب يصدر قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ للشاكي "، وهذا التعديل يعتبر في مصلحة الإدارة، حيث وبدل تحملها عبء التوجه للقضاء، من أجل الطعن في آراء اللجان الإدارية، أعطى للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، سلطة رفض الرأي الذي يكون مخالفا صراحة لأحكام القانون أو التنظيم المعمول به، وذلك بقرار مسبب، وهناك من يرى أن هذه التعديلات قد تعد تعطيلا لفاعلية هذه اللجان، ما دامت النتيجة تضطر المكلف بالضريبة الوصول إلى القضاء.¹

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 75.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر منازعات التحصيل الضريبي منازعات عمومية من حيث شكلها، وخاصة من حيث طبيعتها فبغض النظر عن أنها منازعة ذات طابع إداري جبائي فهي لاتخرج عن كونها مجموعة الخلافات التي تقوم بمناسبة مباشرة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري التي تعتبر امتيازاً من امتيازات الإدارة العامة لإدارة الضرائب على غرار باقي الإدارات العمومية، ولضمان حق الخزينة العمومية في استيفاء الديون المستحقة بهدف تحقيق المصلحة العامة، تتنوع إجراءات التحصيل بين ودية وجبرية وهذا هو سبب قيام النزاع فمنازعات التحصيل من أهم المنازعات الضريبية الأكثر شيوعاً وانتشاراً في الواقع العملي، بحيث قضى المشرع الجزائري بموجب نصوص قانونية بمجموعة من الإجراءات لتحصيل الضريبة، ووضعها تحت نظام رقابة صارم، وأعطى الحق لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية باللجوء إلى القاضي الإداري، من أجل إيجاد حل للنزاع بطريقة سليمة، تتماشى مع التطبيق الصحيح للقانون، وذلك بهدف المحافظة على الأموال الخاصة من جهة وعدم التفريط في الأموال العامة من جهة أخرى، للإدارة الجبائية الحق في تسوية النزاع بصورة إدارية متى قدم المكلف بالضريبة الضمانات القانونية الكافية، وإذا لم يتم تسوية النزاع إدارياً ففي هذه الحالة لم يلزم المشرع ضرورة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، بحيث يبقى إجراء غير إجباري، أما بخصوص الطعن أمام اللجان الإدارية فهو إجراء اختياري عكس الطعن أمام الإدارة الضريبية الذي يعتبر إجراء إلزامي، وشرط من شروط قبول الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري، وذلك في إطار التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، حيث يتقدم المكلف بالضريبة الغير راضي عن قرار الإدارة الجبائية إلى اللجنة المختصة التي ينعقد اختصاص كل منها بناء على القيمة المالية للنزاع.

خلاصة الباب الأول:

وختاماً مما سبق يمكن القول أن المنازعات الضريبية تنقسم إلى نوعين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، فمنازعات الوعاء تتمحور أساساً حول الخطأ سواءاً في وعاء الضريبة أو حسابها أو بخصوص الاستفادة من امتيازات القانون الضريبي، بحيث تنشأ منازعات الوعاء الضريبي في حالة ارتكاب الإدارة أخطاء، لذلك يتم إيجاد أن المكلف بدفع الضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة بغرض مراجعتها، أما منازعات التحصيل فتتعلق بتحصيل الضريبة من طرف المتهمين بين من دفعها، ويتنوع التحصيل بين الإجراءات الودية والإجراءات الجبرية، وأثناء هذا التحصيل قد تصطدم إجراءات التحصيل بحقوق المكلفين بها، ولضمان الثقة بين الطرفين عالج المشرع الجزائري في ق إ ج إجراءات التحصيل الودي، ووضع نظام رقابي صارم، فأعطى للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق التظلم، الذي يعد إجراء إلزامي استثنائي، وهو شرط من شروط قبو الدعوى أمام القضاء الإداري، وهو يختلف عن الطعن أمام اللجان الإدارية الضريبة فالأول إلزامي والثاني اختياري والتظلم في المنازعات الجبائية اشترط له المشرع مجموعة من الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون لا ينبغي الخروج عنها، كما أنه توجد ثلاث لجان يمارس أمامها الطعن وهي اللجنة الولائية للطعن واللجنة الجهوية للطعن واللجنة المركزية للطعن، منها ما هو مستحدث، ومنها ما هو موجود مسبقاً، تختلف تشكيلتها واختصاصها من لجنة إلى أخرى، وحسب قيمة النزاع المطروح، وهذه اللجان هي لجنة الطعن الولائية، لجنة الطعن الجهوية، اللجنة المركزية للطعن ثم يتم اللجوء إلى الطعن القضائي كآخر سبيل لتسوية النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بصفة نهائية وبصورة قانونية، والقرار الذي تصدره هذه اللجان قد فصل المشرع في شكله وآثاره القانونية التي يحدثها على أرض الواقع، فمنازعات الوعاء

الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي كأصل عام من حيث المفهوم والمبادئ هي التقسيم الراجح الذي يفضل الأخذ به عند تقسيم منازعات المادة الجبائية، بغرض تسهيل تصنيفها.

الباب الثاني:

منازعات المادة

الجبائية أمام

الجهات القضائية

الباب الثاني : منازعات المادة الجبائية أمام الجهات القضائية

المنازعات الضريبية منازعة من المنازعات التي يفصل فيها القضاء الإداري والعادي أيضا، فالقضاء الإداري يفصل في المنازعة الضريبية انطلاقا من توفر المعيار العضوي الذي على أساسه يفصل القاضي الإداري في النزاع المعروض عليه، طبقا للمادة 800 من ق إم و، باعتبار أن مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية طرفا في هذا النزاع، وكذلك للقاضي العادي دور للفصل في المنازعات الجبائية أيضا المتمثل في القاضي الجنائي أو الجزائي الذي يفصل في الجرائم الضريبية التي تعتبر من المشاكل والعقبات التي تحول دون أداء الدولة لمهامها من أجل تحقيق ما تصبو إليه من خدمات عامة للمواطنين، نظرا للدور الفعال للضريبة على تمويل الخزينة العمومية في الدولة بالأموال اللازمة، حيث تعتبر من المصادر الرئيسية لتمويل الإيرادات العامة في الدولة بالإضافة إلى المصادر الأخرى هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتهرب المواطن من دفع الضرائب وينظر لها كعقوبة لا كمصدر للنفقات العامة وتحقيق الصالح العام، مما أدى إلى زيادة ظهور جريمة التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم الضريبية، وبالتالي فالمنازعات الجبائية ينظر فيها القضاء الإداري (الفصل الأول) كما ينظر القاضي الجزائي في الجرائم المترتبة عن الامتناع عن دفع الضرائب وغيرها من المخالفات (الفصل الثاني).

الفصل الأول :

الدعوى الجبائية

أمام القضاء

الإداري

الفصل الأول: الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري

يتم الانتقال من مصطلح المنازعة إلى مصطلح الدعوى باعتبار أن الأمر أصبح مقترنا بجهة قضائية، حيث تعتبر المحاكم الإدارية جزءا من هيئات القضاء الإداري في الجزائر، وهي صاحبة الولاية العامة في المنازعات الإدارية ومن بينها المنازعات الضريبية طبقا لنص المادة 800 من ق إ م وإ فالمنازعات الجبائية حكرا على القضاء الإداري دون العادي، نظرا للدور الفعال للقاضي الإداري في حل النزاع الجبائي بعد استنفاد جميع طرق التسوية الإدارية للنزاع الضريبي يمكن اللجوء الى القضاء الإداري، وتكون المحكمة الادارية كدرجة اولى مختصة للبت في النزاع، كما أن ق إ م و إ حدد صراحة أن المحكمة الإدارية هي المختصة على ان يكون احد أطراف النزاع ذو صبغة ادارية أي الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية، المنازعة الجبائية قد تعرض على قاضي الاستعجال في حالة وجود خطر داهم يصعب أو يستحيل جبره فيما بعد قبل أن تعرض على قاضي الموضوع للتحقيق فيها (المبحث الأول)، لكي يفصل بناء على قرار نهائي يعتبر عنوانا للحقيقة بعد استنفاد كل طرق الطعن العادية وغير العادية(المبحث الثاني).

المبحث الأول : الدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع والاستعجال

قد تنشئ المنازعة في وعاء الضريبة كما قد تنشأ في طرق تحصيلها، فقد ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة و القواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من اجل مراجعته، أما منازعات التحصيل الجبائي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة للوعاء بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعة الإجراءات، ففي هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، و لكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، و هذا

فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، و يكون التظلم بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية، و لكن الاختلاف في الموضوع، حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة¹، إن الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوي يلزم لرفعها توافر مجموعة من الشروط سواء كانت شروطا عامة تخص جميع الدعاوي، أو شروط خاصة متعلقة بالدعوى الضريبية دون سواها، لذلك تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الدعوى الجبائية أمام قضاء الاستعجال (المطلب الأول)، والدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الدعوى الجبائية أمام قضاء الاستعجال

لقد خصق إ م إ أحكاما خاصة للاستعجال في المادة الجبائية بحيث ينص على أن الاستعجال في المواد الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في ق إ ج، الذي بموجبه منح المشرع الجزائري إدارة الضرائب امتيازات بالغة الأهمية لقيامها بمهام تحصيل الضرائب امتياز تحصيل الضرائب و الرسوم التي تفرضها، بحيث خول لها القيام بالتحصيل الجبري و متابعة المكلفين عن طريق الحجز و وضع اليد على أموالهم لدى الغلق و كذلك الغلق المؤقت للمحلات التجارية²، و عموما فإن مجال تدخل القاضي الاستعجالي الإداري في مجال المنازعات الجبائية، يظهر فيها بوضوح من خلال منازعات التحصيل الجبائي التي يمكن تقسيمها إلى منازعات متعلقة بإجراءات المتابعة و منازعات طلب إرجاء دفع الضريبة.³

¹ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 11.

² ريمة مقيمي، القضاء الاستعجالي الإداري وفقا لقانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة ماجستير، قانون الإدارة العامة، زغداوي محمد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، 2012-2013، ص 138.

³ المرجع نفسه، ص 138.

إن الهدف من هذه الدعوى الاستعجالية هو الحصول على فصل مؤقت لمنازعة قائمة يخشى عليها فوات الوقت، في ظل الالتزام بشروط معينة يفرضها القانون لكي لا يخرج الفصل القضائي عن حدوده، و لا يتعدى إلى جوهر الموضوع الذي يدخل في اختصاص جهات قضاة الموضوع دون قضاة المادة الإستعجالية، حتى ينعقد الاختصاص للقاضي الاستعجالي لابد عن توفر عدة شروط من اجل تمكن المكلف بالضريبة من إيداع طلبه، من اجل وقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الجبائية، بغض النظر عن الشروط العامة لذلك ينبغي التطرق لكل من إجراءات و شروط رفع الدعوى الاستعجالية أمام القضاء الإداري (الفرع الاول)، معرفة صلاحيات القاضي الاستعجالي في النزاع الجبائي (الفرع الثاني).

الفرع الاول: شروط و إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية

الحماية القضائية لحقوق الأشخاص في المجال الإداري لا تقتصر فقط على إقرار الاختصاص لجهة القضاء الإداري بالبت في المنازعة الإدارية من الناحية الموضوعية فقط، بل تتعدى إلى توفير الحماية المستعجلة، فالكثير من المنازعات تتطلب حل فوري فعال، حتى و إن كانت الغاية حماية قانونية مؤقتة، التي تعتبر دافع من الدوافع التي أدت إلى تبني القضاء الاستعجالي في المنازعات الإدارية المنازعات التي تستدعي تفعيل اختصاص القضاء المستعجل، نظرا لأنها تمس بالحقوق المالية للأشخاص بل حتى في حرياتهم، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، و هذا هو السبب وراء اللجوء إلى القضاء الاستعجالي الإداري، بهدف جبر الأضرار الممكن حدوثها، حيث نص ق إ م إ على حالات الاستعجال في المادة الإدارية بالتفصيل فقد حددت هذه المواد حالات الإستعجال التي يقصدها المشرع والتي يمكن بشأنها رفع دعاوى استعجالية

بموجب المواد من 917 إلى 948¹ منه، وهذه المادة الأخيرة أي المادة 948 من نفس القانون نصت على الاستعجال في المادة الجبائية، حيث حسب هذه المادة يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و لأحكام هذا الباب، أي المتعلقة بالاستعجال المنصوص عليه في المواد المذكورة أعلاه، و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية فإن المادة 146 منه هي المادة الوحيدة التي نصت على الاستعجال،² و عليه و للولوج في البحث يجدر طرح الإشكالية التالية: ما هي شروط و إجراءات الدعوى الاستعجالية و ما هي المجالات التي يمكن لقاضي الاستعجال الإداري التدخل فيها في المادة الجبائية لأجل اتخاذ تدابير استعجالية مؤقتة و عليه يتم التطرق لشروط و إجراءات الدعوى الاستعجالية في المادة الجبائية (أولاً)، و كذلك الصلاحيات التي يتمتع بها القاضي في هذا المجال (ثانياً).

أولاً: شروط الدعوى الاستعجالية

يمكن تعريف الدعوى الاستعجالية انطلاقاً من الهدف الذي شرعت لأجله، و الهدف من الدعوى الاستعجالية هو الفصل في المنازعات التي يخشى عليها فوات الوقت، فصلاً مؤقتاً لا يمس في أصل الحق كما تقتصر على اتخاذ إجراء مؤقت، كما يمكن تعريفها استناداً للنصوص القانونية بأنها: >> إجراء يطلب بموجبه احد الأطراف وغالباً ما يكون فرداً كالمكلف بالضريبة اتخاذ إجراء مؤقت و سريع لحماية مصالحه المعرضة لنتائج قد يصعب تداركها مستقبلاً من جراء

¹ أنظر المواد من 917 إلى 948 من ق إ م إ الصادر بموجب القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري سنة 2008، ج ر ج عدد 21، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. أنظر أيضاً : ناصر ديوم، «منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الاجمالي للمهن الحرة كالمحاماة ، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال، معاشو عمار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو - ، 2015-2016، ص 7.

² أنظر المادة 146 من ق إ ج.

تنفيذ القرار الإداري>>، و بالتالي فالدعوى الاستعجالية مرتبطة بفكرة الاستعجال و بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد المتعلقة بالاستعجال في المسائل الإدارية .

1: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية

على القاضي قبل دراسة موضوع الدعوى الاستعجالية التأكد من مدى توافر هذه الشروط، فبإكفاي الدعوى القضائية يشترط لرفع الدعوى الاستعجالية أن يكون لرافعها صفة أي هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته، و أن يكون له مصلحة في ذلك إذ لا دعوى بغير مصلحة، و هناك من يشترط بالإضافة إلى ذلك في الدعوى الاستعجالية، أن يكون رافعها أهلا لمباشرة الدعوى.¹

أ- **الشروط المتعلقة بالطاعن:** هذه الشروط نصت عليها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية صراحة في فقرتها الأولى، و بالتالي لا يجوز حسب نص المادة لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، هذا بالإضافة إلى شرط الأهلية رغم عدم النص عليه في المادة المذكورة إلا أن بعض رجال القانون يرون فيه شرطا لازما في إجراءات رفع الدعوى إلا أن البعض لا يرونه إلزاميا في الدعوى الاستعجالية نظرا للطابع الاستعجالي لها.²

شرط الصفة: حسب نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فالصفة شرط في رفع الدعوى و هي أن يكون للمدعي حق و بالتالي حق المطالبة أمام القضاء بهذا الحق، فرافع الدعوى القضائية هو صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء المستعجل يرفعها لأجل حمايته من شخص أو طرف آخر مثلما هو الشأن في الدعوى الضريبية، فيجب أن يكون للمكلف بالضريبة الطاعن صفة أمام الجهات القضائية لأجل قبول دعواه، و انعدام الصفة يمكن أن يثيره

¹ لحسن بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 12.

² أنظر المادة 13 من ق إ م إ.

القاضي من تلقاء نفسه، و هي حسب المادة 13 المذكورة أعلاه من الشروط الجوهرية يجب توفرها في كلا الطرفين.¹

شرط المصلحة: يجب أن تتوفر المصلحة الشخصية في رافع الدعوى الاستعجالية، إذ لا يعقل رفع دعوى دون مصلحة فمتى تحققت منفعة قانونية جاز من ورائها تحريك الدعوى، و لا يشترط في المنفعة أن تكون مادية أو معنوية، ففي كل الحالات لكي ترفع الدعوى يجب أن تكون مصلحتها قائمة و حالة حتى تقبل، إلا أن المشرع أجاز رفع الدعوى الاستعجالية و لو كانت المصلحة محتملة فيكون الغرض منها الاحتياط لرفع ضرر محقق.

الملاحظ أن المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أشارت إلى المصلحة القائمة أو المحتملة فالمصلحة القائمة هي التي تستند إلى حق أو مركز قانوني فيكون الغرض من الدوى هو حماية هذا الحق أو المركز القانوني منا لتعدي عليه أو تعويض ما لحق به من ضرر، كان يحل أجل الدين فيمتنع المدين عن الوفاء به للدائن، أما المصلحة المحتملة فتكون عندما لا يقع الاعتداء و لم يتحقق بذلك ضرر لصاحب الحق، فقد تتولد مستقبلا و ربما قد لا تتولد أبدا، والمصلحة المحتملة في رفع الدعوى التي قصدها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية هي التي يكون من ورائها منع وقوع ضرر محتمل، فالمصلحة هنا احتمالية و احتمال الضرر يمنح الحق في اللجوء إلى رفع الدعوى، فاحتمال الضرر هو الذي يعطي الحق في إمكانية رفع دعاوى أمام القضاء، طبقا لقاعدة الضرر يقترن بالتعويض طبقا لقواعد القانون المدني لكن وجه الإختلاف

¹ عبد العزيز مقبولجي، " شروط قبول الدعوى"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، (جامعة علي لونيبي، العدد6، دس)، البلدة، ص 114. أنظر أيضا: حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية - دراسة مقارنة -، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 160.

هنا هو طبيعة هذا الضرر في حد ذاته، فالضرر هنا ليس مؤكداً إنما هو احتمالي الوقوع قد يقع وقد لا يقع.¹

شرط الأهلية: أهلية التقاضي المقصودة هنا هي الأهلية المنصوص عليها في المادة 40 من القانون المدني الجزائري و هي أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي، أما الشخص المعنوي فيتمتع بأهلية التقاضي طبقاً لنص المادة 50 من القانون المدني الجزائري، و الملاحظ أن المشرع جانب الصواب حينما استبعد الأهلية من دائرة شروط قبول الدعوى لأسباب عدة يذكر منها أن الأهلية وضع غير مستقر قد تتوفر وقت الدعوى وقد تغيب أو تنقطع أثناء سير الخصومة.²

ب- شرط رفع دعوى في الموضوع: حسب نص المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه لا يمكن رفع دعوى استعجالية أمام قاضي الاستعجال الإداري إلا إذا تم رفع دعوى في الموضوع، لان المادة أشارت إلى وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره بنسخة من عريضة دعوى الموضوع و ذلك تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، و قد اشترطته أيضاً المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و ذلك حينما يرفع طلب وقف تنفيذ القرار الإداري أمام قاضي الموضوع، حيث أشارت أن الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ يجب أن تقدم بدعوى مستقلة، و لا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري ما لم يكن متزامناً مع دعوى مرفوعة في الموضوع، و الملاحظ أن المشرع لم يشترط أن تكون الدعوى الإستعجالية

¹ عبد العزيز مقفولجي، مرجع سابق، ص 118. أنظر أيضاً : ماجدة شهيناز بودوح، "التعديلات الواردة لى شروط رفع الدعوى الإدارية في القانون الجزائري"، مجلة الإجتهد القضائي، (جامعة محمد خيضر، العدد 12، سبتمبر 2016)، بسكرة، ص 322. /نواف كنان، القضاء الإداري، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 199. /أحمد محيو (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، المنازعات الإدارية، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 157.

² وليد شريط وشريفة بوزيفي، "الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09"، مجلة البحوث السياسية والإدارية، (جامعة علي لونيبي، العدد 5، 2014)، البليدة، ص 50. أنظر أيضاً: المادة 40 و 50 من ق إ م إ.

الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري متزامنة مع دعوى الموضوع بخلاف الدعوى المرفوعة أمام قاضي الموضوع و الرامية إلى وقف تنفيذ قرار إداري.¹

ج- **الجهة المختصة بالنظر في الدعوى الجبائية الاستعجالية:** اعتمد المشرع الجزائري المعيار العضوي كأساس لاختصاص المحاكم الإدارية، و بالتالي يرجع الاختصاص للمحكمة الإدارية متى كان احد أطراف النزاع الإداري شخصا إداريا عاما، و كمبدأ عام فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، حيث تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية، أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها، و بالتالي فالمنازعات التي تقع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية بصفتها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يعود اختصاص الفصل فيها إلى المحكمة الإدارية، كما تختص المحاكم أيضا حسب نص المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بدعوى إلغاء القرارات الإدارية و الدعاوى التفسيرية، و دعاوى فحص المشروعية بالنسبة للإدارات العمومية ذات الطابع الإداري و غيرها المذكورة في هذه المادة، و بهذا يتضح أن الدعوى الاستعجالية في المواد الجبائية أيضا من اختصاص المحكمة الإدارية، و هذا ما أشارت إليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية التي أعطت الإمكانية للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت الطعن في هذا القرار لأجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل في القضية استعجاليا،² أي أمام قاضي الاستعجال الإداري الذي حددت سلطاته المواد من 919 إلى 922 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.³

¹ أنظر المادة 926 و 834 من ق إ م إ. أنظر أيضا : حفيظة سابق، الخصومة في المادة الإدارية أمام المحاكم الإدارية، مذكرة ماجستير، قانون الإدارة العامة، بوعبد الله مختار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، ص12.

² أنظر المادة 146 من ق إ ج.

³ أنظر المواد من 919 إلى 922 من ق إ م إ.

2: الشروط الموضوعية للدعوى الجبائية الاستعجالية

عندما يتقدم التاجر المكلف بالضريبة عموماً بطلب وقف تنفيذ قرار إداري صادر عن الإدارة الضريبية في مجال التحصيل، فإن قاضي الاستعجال الإداري يتقيد بمجموعة من الشروط و هذه الشروط لا تقتصر على المنازعات الجبائية بل في كل الدعاوى الاستعجالية الإدارية و تتمثل في وجوب توفر حالة الاستعجال، و كذلك ألا يمس بأصل الحق، بالإضافة الى توفر شرط عدم عرقلة تنفيذ قرار إداري.¹

أ- توفر شرط الاستعجال: بالرجوع إلى النصوص الخاصة بالاستعجال يتضح أن المشرع لم يحدد حالات الاستعجال، حيث المادة 919 من ق إ م أشارت إلى أن القاضي الاستعجالي يمكن أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري أو آثار معينة منه الصادر عن الإدارة بالرفض كلياً أو جزئياً متى كانت ظروف الاستعجال متوفرة، و بها يتضح أن تحديد حالة الاستعجال تعود إلى السلطة التقديرية للقاضي، إلا أن المشرع في المادة 90 من نفس القانون أشار لأحد ظروف الاستعجال و التي يمكن أن تكون من حالاته بحيث من خلالها يمكن للقاضي الإداري الإستعجالي الفصل في طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، و ذلك عندما تنتهك الحريات الأساسية للأشخاص من طرف الأشخاص المعنوية العامة أثناء ممارستها لسلطاتها متى كانت هذه الانتهاكات تشكل مساساً خطيراً و غير مشروع لتلك الحريات، و من هنا يتضح أن توفر شرط الاستعجال في الدعوى الإستعجالية ضرورة لا بد منها للفصل في طلب المكلف بالضريبة.²

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 65.

² سهام بن دعاس، "الدعوى الإدارية الإستعجالية للمحافظة على الحريات الأساسية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، (جامعة سطيف 2، العدد 1، 2018)، سطيف، ص 331. انظر أيضا : المواد 919 و 920 من ق إ م إ.

ب- شرط عدم المساس بأصل الحق: لا يكفي توفر شرط الاستعجال لأجل اتخاذ التدابير الإستعجالية من طرف قاضي الأمور الاستعجالية، فالخطر المهدد للحقوق لا يكفي بل لابد ألا يمس هذا التدبير بأصل الحق الذي هو مبدأ يجب أن تركز عليه كل أوامر قاضي الأمور المستعجلة، و هذا المبدأ نصت عليه المادة 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بقولها: >> يأمر قاضي الاستعجال بالتدابير المؤقتة. لا ينظر في أصل الحق، و يفصل في اقرب الآجال<<، و يبقى أمام القاضي فقط معرفة إن كان الأمر المطلوب منه يمس أصل الحق أم لا، و من أمثلة ذلك أن يقوم القضاء الاستعجالي مثلا بتأجيل تحصيل الضريبة دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب، فهذا يعد مساسا بأصل الحق.¹

ج- شرط عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري: لقد نصت على هذا الشرط المادة 921 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بالتمعن في نص هذه المادة يتضح أنها ليست قاعدة و إنما هي استثناء لان القرارات الإدارية الأصل فيها هو التنفيذ و وقفها يعتبر استثناء على اعتبار أن القرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية مبدئيا تعتبر صحيحة و ذات مصداقية لأنها تتعلق بسير مرفق عمومي، و التي غايتها المصلحة العامة فلا يمكن إهدار مصلحة عامة من اجل مصلحة خاصة إلا استثناءا و بتوافر حالات معينة.²

ثانيا: إجراءات الدعوى الإستعجالية

إجراءات الدعوى الإستعجالية تشتمل على إجراءات رفع الدعوى، و إجراءات سير الدعوى

كالتالي :

¹ ريمة مقيمي ، مرجع سابق ، ص12. أنظر أيضا : المادة 918 من ق إ م إ.

² ريمة مقيمي ، مرجع سابق ، ص 24. أنظر أيضا - : المادة 921 من ق إ م إ./الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 65.

1: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية : يتم اللجوء إلى القضاء الاستعجالي من طرف المكلف بالضريبة لأجل وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية بموجب عريضة كسائر الدعاوى، و يبدأ السير في الإجراءات بعد توفرها على مجموعة من الشروط تتعلق بالشكل و المضمون، و ذلك وفقا للإجراءات المعمول بها في قضايا الاستعجال الفوري تبعا لنص المواد من 923 إلى 935 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، و بهذا سنحاول التطرق إلى الإجراءات الواجب على المكلف إتباعها في رفع الدعوى و المتعلقة بشكل و مضمون العريضة.¹

أ- شكل عريضة الدعوى الاستعجالية: بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يخص باب الاستعجال لا يوجد نص يحدد شكل العريضة المرفوعة أمام قضاء الاستعجال الإداري، لهذا يتم الرجوع في ذلك إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أي المادتين 14 و 15 منه، و بالتالي ترفع الدعوى الاستعجالية لوقف تنفيذ قرار الإدارة الضريبية بموجب عريضة مكتوبة موقعة و مؤرخة تودع لدى أمانة الضبط من قبل محامي المكلف بالضريبة، لان المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أشارت إلى أن الدعوى أمام المحكمة الإدارية ترفع بموجب عريضة موقعة من محام، و حسب المادة 826 من نفس القانون فإن تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان، إلا أن هناك استثناء نصت عليه المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما يخص الدولة و الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فإنها تعفى من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل، و من هنا يتضح أنه على المكلف عند رفعه لعريضة الدعوى الاستعجالية أمام المحكمة الإدارية أن تكون موقعة من محاميه و

¹ أنظر المادة 921 من ق إ م إ. /الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 66.

هذا و جوبا و إلا رفضت عريضته شكلا.¹ فيما يخص شكل العريضة فيمكن الرجوع إلى نص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تشترط توافر مجموعة من البيانات في عريضة الدعوى و ذلك تحت طائلة عدم قبولها شكلا و تتمثل في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، اسم و لقب المدعي و موطنه، اسم و لقب و موطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له، إلا إدارة الضرائب في الغالب يكون موطنها معلوما، الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.²

هذا بالإضافة إلى شروط أخرى تتعلق بمضمون العريضة أشارت إليها نفس المادة، و قد جرت العادة في الأحكام و القرارات الإدارية في المادة الضريبية أن يتم الإشارة إلى نشاط المكلف رغم عدم النص عليه في هذا القانون، و الملاحظ أن المشرع باشتراطه هذه البيانات في عريضة الدعوى أمام الجهات القضائية الأخرى إنما هدفه في ذلك حسب رأينا كباحثين هو معرفة هوية الأطراف و تسهيل عملي الاتصال بينهم تحقيقا للسرعة في الإجراءات و ربح الوقت، بالإضافة إلى هذه الشكليات هناك شرط آخر يجب توفره نصت عليه المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يتمثل في وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره بنسخة من عريضة دعوى الموضوع و ذلك تحت طائلة البطلان، المشرع بوضعه هذا الشرط جانب الصواب باعتباره منطقي فكيف ترفع دعوى وقف تنفيذ ضد قرار إداري صادر عن إدارة ما كإدارة الضرائب دون أن يقوم المكلف بمنازعة هذا القرار أمام قاضي الموضوع، لان وقف تنفيذ القرار الإداري هو

¹ انظر المواد 14 و 15 من ق إ م إ و المادة 800 و 826 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 15 من ق إ م إ.

استثناء و بالتالي فهو إجراء وقتي يزول أثره بمجرد الفصل في موضوع النزاع¹، بعدما تودع عريضة الدعوى مع كل الوثائق المرفقة معها لأجل الإثبات تقيد العريضة بسجل خاص يمسك بأمانة ضبط المحكمة الإدارية، و يسلم أمين الضبط للمدعي أو وكيله وصلا يثبت إيداع العريضة، كما يؤشر على إيداع مختلف الوثائق من مذكرات و مستندات. كما يقوم أمين الضبط بتسجيل التاريخ و رقم القضية على نسخة العريضة الافتتاحية و يتم تحديد أول جلسة الذي بدوره يسلمها للمدعي أو وكيله، و ذلك لأجل القيام بإجراءات التبليغ، فحسب المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تبلغ رسميا العريضة المتعلقة بوقف تنفيذ قرار إداري إلى المدعي عليهم و ذلك عن طريق المحضر القضائي.²

ب- محتوى عريضة الدعوى الإستعجالية: بالإضافة إلى الشروط الواجب توافرها في شكل عريضة الدعوى الإستعجالية هناك شروط يجب توافرها أيضا تتعلق بمضمونها نظرا لارتباطها بخصوصية الدعوى الإستعجالية. فمن حيث المضمون: يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير استعجالية عرضا موجزا للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية، و هذا ما نصت عليه المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وبالتالي يجب أن يكون هناك جدية في الدفع المثار في الدعوى و توفر حجج من شأنها خلق الشبهة حول عدم مشروعية القرار الإداري موضوع طلب وقف التنفيذ، و الدفع الجدية هي عبارة عن حجج تثير خلال أول دراسة لها شك في ذهن القاضي.³

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 67.

² أنظر المادة 928 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 925 من ق إ م إ.

2: إجراءات سير الدعوى الاستعجالية: بعدما تسجل العريضة يتم تبليغها رسميا و تمنح آجالا للخصوم من طرف المحكمة الإدارية و هي آجال قصيرة، و ذلك لأجل تقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم، و يجب احترام هذه الآجال بصرامة و إلا تم الاستغناء عنها و دون أي أعذار، و هذا ما أشارت إليه المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و القاضي الاستعجالي عندما يخطر بطلبات مؤسسة طبقا للمادتين 919 و 920 من نفس القانون يستدعي الخصوم إلى الجلسة في اقرب الآجال و بمختلف الطرق، حيث بالرجوع إلى المادتين المذكورتين أعلاه فإن القاضي الإداري الاستعجالي عندما يتعلق الأمر بقرار إداري و لو بالرفض الكلي أو الجزئي يجوز له الأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه، و ذلك عندما تكون ظروف الاستعجال تبرر ذلك و متى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار¹، كما للقاضي في هذه الحالة حسب المادة 920 المذكورة عند فصله في طلب وقف التنفيذ إذا كانت ظروف الاستعجال قائمة أن يأمر بكل التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من الأشخاص المعنوية العامة، و متى كانت هذه الانتهاكات تشكل مساسا خطيرا و غير مشروع بتلك الحريات، فيفصل في هذه الحالة في اجل 48 ساعة، تعتبر الجلسة مهياً للفصل فيها بعد التأكد من إرفاق عريضة الدعوى الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره بنسخة من عريضة دعوى الموضوع، و كذا التأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية للجلسة، و يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة، ما لم يقوم القاضي الاستعجالي بتأجيل اختتامه إلى تاريخ لاحق، و يخطر به الخصوم بكل الوسائل، و في هذه الحالة الأخيرة يجوز أن توجه المذكرات و الوثائق الإضافية المقدمة بعد الجلسة و قبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم

¹ ريمة مقيمي ، مرجع سابق ، ص 27.

الآخرين عن طريق المحضر القضائي، و يفتح التحقيق من جديد في حالة التأجيل إلى جلسة أخرى.¹

كل إجراءات التحقيق في الدعوى الاستعجالية تتم على وجه السرعة، فتصدر الأوامر الاستعجالية طبقاً لنص المادتين 917 و 918 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و حسب هاتين المادتين يتضح أن المشرع ميز بين حالتين: الحالة الأولى: الاستعجال الذي يتطلب رفع دعوى قضائية فتنتظر فيها التشكيلة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، أما الحالة الثانية: فهي التدابير المؤقتة التي يفصل فيها قاضي الاستعجال بمفرده و في اقرب الآجال، و دون أن ينظر في أصل الحق، و على القاضي الاستعجالي أن يفصل بموجب إجراءات و جاهية كتابية و شفوية، فالجاهية تعني مواكبة الخصوم لكافة الإجراءات بدءاً من التكاليف بالحضور إلى غاية صدور الأمر، و الكتابية تعني تبادل المذكرات و تقديم الطلبات و ما إلى ذلك، أما الشفوية فتعني إمكانية تقديم الخصوم لملاحظاتهم بشأن أي إجراء يخص القضية، و الملاحظ أن الإجراءات أمام القاضي الاستعجالي لا تختلف عن تلك المتداولة أمام قاضي الموضوع في المادة الإدارية، و بصدور الأمر الاستعجالي يتم تبليغه وفقاً للقواعد المقررة للتبليغ الرسمي، و عند الاقتضاء يبلغ بكل الوسائل في اقرب الآجال، و الأوامر الاستعجالية قد لا تقبل أي طعن إذا كانت نهائية صادرة تطبيقاً للمواد 919، 921، 922 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، كما يمكن استئناف الأوامر الصادرة طبقاً لأحكام نص المادة 920 من نفس القانون و المتعلقة بالحرريات العامة، و ذلك أمام مجلس الدولة خلال 15 يوماً التالية للتبليغ الرسمي الذي يفصل فيه

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 68.

في اجل 48 ساعة، و هذا ما أشارت إليه المادتين 936 و 937 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.¹

الفرع الثاني : سلطات القاضي الاستعجالي في النزاع الضريبي

القاضي الإداري الاستعجالي يقوم بإصدار أوامر لا تمس بأصل الحق، و إن كان هذا لا يمنعه من استصدار أوامر تحضيرية بندب خبير أو الأمر بإثبات حالة و له أن يوازن بين مركز الخصوم، ثم يتخذ إجراءات وقتية استعجالية لإبعاد خطر يهدد حقوق الخصوم، و في المادة الجبائية فإن القاضي الاستعجالي يكون مختصا بالفصل في الدعوى الاستعجالية في حالتين:

الحالة 1: حالة رفض الاطلاع على الدفاتر و المستندات اللازمة و المنظمة بموجب المادة 62 و 63 (ق.إ.ج)

حيث يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يرفع دعوى استعجالية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للحكم بغرامة جبائية إضافة إلى غرامة تهديدية عن كل يوم تأخير، حيث تنص المادة 62 (ق.إ.ج) على ما يلي: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"².

الحالة 2: حالة الغلق الإداري للمحل المهني

¹ الهادي خضراوي، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكاف بالضريبة، مرجع سابق ، ص 68.
أنظر أيضا : ناصر مراد وسمير بن عياد، "شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري"، مجلة دراسات جبائية، (جامعة أبي بكر بلقايد ، العدد 3، 2013)، تلمسان، ص 397.
² أنظر المواد 62 و 63 من ق إ.ج.

في حالة الغلق المؤقت للمحل المهني من طرف مدير الضرائب بالولاية لمدة لا تتجاوز 06 أشهر، بإمكان المكلف بالضريبة طبقاً لنص المادة 3/146 (ق.إ.ج)، أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد في القضية طبقاً للإجراءات الاستعجالية، بعد الاستماع إلى الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونياً، و لا توقف الدعوى تنفيذ قرار الغلق المؤقت، و بالتالي لمحام المكلف بالضريبة و لقاضي الاستعجال إتباع الإجراءات الضرورية ضماناً للفصل في العريضة قبل أن تقوم الإدارة الجبائية بالشروع في تنفيذ عملية البيع و هي العملية الموالية من حيث الإجراءات في الغلق¹، و هنا يلاحظ أن قاضي الاستعجال أعطى أيضاً ضمانات للإدارة الجبائية أكثر منها للمكلف بالضريبة، لأنها صاحبة الامتياز العام، تسعى الإدارة الجبائية إلى تحصيل الضرائب من المكلفين بالضريبة المدنيين بها في إطار ممارسة سلطاتها الممنوحة لها بموجب القانون، فتتبع مجموعة من الإجراءات نص عليها قانون الإجراءات الجبائية في تحصيل الضرائب و نظراً لخطورة هذه الإجراءات الممارسة من طرف إدارة الضرائب على المكلفين بالضريبة فقد أحاط المشرع هذه الفئة الأخيرة بنوع من الحماية تتمثل في إمكانية الطعن فيها، و يبرز تدخل القاضي الاستعجالي الإداري في منازعات التحصيل من أجل إصدار أوامر لأجل إيقاف عملية التنفيذ المباشر و الجبري للقرارات و سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الضريبية، و تتمثل المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبري في الغلق المؤقت للمحل التجاري و الحجز و البيع بالمزاد العلني و كذا تأجيل الدفع) كما تم التعرض لها بنوع من التفصيل في الفصل الثاني عند التطرق لمنازعات التحصيل الضريبي²

أولاً: قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري

¹ انظر المادة 146 فقرة 3 من ق إ.ج.

² أنظر المادة 144 من ق إ.ج.

منح المشرع للإدارة الجبائية مجموعة من السلطات لتحصيل الضريبة من شأنها حماية أموال الخزينة العمومية و من هذه السلطات عملية غلق المحل المهني مؤقتا في حال لم يتم المكلف بالضريبة بتسديد الديون الضريبية الملقاة على عاتقه، و في سبيل عدم تعسف الإدارة الجبائية في ممارسة حق الغلق وضع المشرع مجموعة من الشروط لممارسة هذا الحق نص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، كما منح المكلف حماية له أيضا إمكانية الطعن في قرار الغلق إداريا، بالإضافة إلى إمكانية وقف تنفيذه أمام قاضي الاستعجال الإداري.¹

ثانيا: قرار الحجز و البيع بالمزاد العلني

اشترط المشرع الجزائي ضرورة الإخطار المسبق لقرار الحجز، ويمكن من تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، تحت طائلة البطلان، كما يجب أن يقع الحجز على أموال المدين المملوكة له شخصيا أو من يستغلها.²

ثالثا: تأجيل الدفع القانوني

يملك المكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على أي إجراء من إجراءات المتابعة كما تم التعرض سابقا و ذلك بموجب طلب يقدمه أمام الإدارة الضريبية، و في هذا الشأن يمكنه طلب تأجيل الدفع القانوني للضرائب و الرسوم الملقاة على عاتقه، و لكن قد يتم رفض طلبه من طرف إدارة الضرائب ففي هذه الحالة خول له القانون اللجوء إلى المحكمة الإدارية أي أمام قاضي الموضوع لأجل إرجاء الدفع طبقا لنص المادة 3-82 من قانون الإجراءات الجبائية على اعتبار أن الطعن لا يوقف التسديد، و حسب هذه المادة التي أوجبت أن يقدم الطلب وفقا لأحكام نص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و ثبت فيه المحكمة الإدارية بموجب أمر

¹ أمينة غني، الاستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مذكرة ماجستير، الإجراءات والتنظيم القضائي، براهيم عبد المجيد، كلية الحقوق، جامعة وهران - وهران -، 2011-2012، ص 229.

² المرجع نفسه، ص 224.

وفقاً لأحكام نص المادة 836 من نفس القانون، مما يعني انه يطبق عليه أحكام وقف التنفيذ المنصوص عليها في المواد من 833 إلى 837، كما خول المشرع للمكلف إمكانية اللجوء إلى قاضي الاستعجال الإداري كخيار آخر، و الاستعجال في المادة الجبائية نصت عليه المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹، حيث أشارت في مضمونها أن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و لأحكام هذا الباب، أي في حالة وجود نص في قانون الإجراءات الجبائية يتم تطبيقه و إذا لم يوجد نص خاص يتم تطبيق نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و بهذا يجوز للمكلف أن يلجأ للقاضي الاستعجالي طبقاً لنصوص مواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، أي وفقاً لنص المواد 917 و ما يليها المتعلقة بالاستعجال،² و بالتالي يؤسس دعواه على هذه المواد بشرط توفر شروط الاستعجال و تبقى السلطة التقديرية للقاضي في تقدير عنصر الاستعجال و تقرير توفره، و بما أن موضوع الدعوى يتعلق بتأجيل الدفع فإن القاضي ينظر إلى الأضرار التي قد تلحق بالمكلف من جراء تحصيل الضرائب الملقاة على عاتقه، و السلطات الواسعة لقاضي الاستعجال تمنح له سلطة الفصل في دعوى الموضوع التي موضوعها طلب إلغاء القرار الإداري متى قضى بوقف التنفيذ و ذلك في حالة توفر وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار، حيث ينتهي اثر وقف التنفيذ بالفصل في موضوع الطلب.³

المطلب الثاني: الدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع

قد تنشئ المنازعة في وعاء الضريبة كما قد تنشأ في طرق تحصيلها، فقد ترتكب الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة و القواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة

¹ أنظر المواد من 833 إلى 837 من ق إ م إ .

² أنظر المادة 948 من ق إ م إ .

³ الهادي خضراوي ، دور القضاء الاستعجالي في حماية حقوق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 74.

يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته، أما منازعات التحصيل الجبائي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة للوعاء بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعة الإجراءات، ففي هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، و لكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الآجال أو كيفية التحصيل، و هذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، و يكون التظلم بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية، و لكن الاختلاف في الموضوع، حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة.¹، إن الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوي يلزم لرفعها توافر مجموعة من الشروط سواء كانت شروطا عامة تخص جميع الدعاوي، أو شروط خاصة متعلقة بالدعوى الضريبية دون سواها، لذلك تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين ، (الفرع الاول) تم تخصيصه لدراسة الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية، أما (الفرع الثاني) تم تخصيصه لدراسة الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية.

الفرع الاول : الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية

يشترط القانون لقبول الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة توافر جملة من الشروط منها ما يكون الهدف من ورائها التصريح بوجود الحق في التقاضي و شروط أخرى تخص صحة انعقاد الخصومة، كما يشترط شروط أخرى تتعلق بصحة المطالبة القضائية مثل الصفة، المصلحة، الأهلية و التمثيل القانوني.²

أولاً: الشروط المتعلقة بالمدعي

¹ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 45.

² الهادي خضراوي، المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر، مرجع سابق، ص 104.

إن الشروط المتعلقة بالمدعي تتمثل أساسا في الصفة، المصلحة، الأهلية وهي نفس الشروط المتعلقة بالطاعن في الدعوى الإستعجالية الجبائية، بالإضافة إلى شرط التمثيل القانوني فإذا ما رفعت دعوى من طرف المكلف بالضريبة فإنه يلزم بالتمثيل بمحامي طبقا لنص المادة 826 من ق إ م إ و التي تنص على ما يلي: " تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة". أما إذا رفعت الدعوى الضريبية من طرف الإدارة الجبائية فهل هي ملزمة بالتمثيل بمحام؟، وهذا ما أجابت عليه المادة 827 من ق إ م إ و التي نصت على انه: " تعفى الدولة و الأشخاص المعنوية المذكورة ف المادة 800 أعلاه، من التمثيل الوجوبي بمحام في الادعاء أو الدفاع أو التدخل"، كما أن العرائض و المذكرات توقع من قبل الممثل القانوني بالنسبة للأشخاص المعنوية العامة المنصوص عليها في المادة 800 من ق إ م إ و المتمثلة في الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها و هذا طبقا لنص المادة 828 من ق إ م إ و.¹

ثانيا: الشروط المتعلقة بالعريضة

تعتبر العريضة من قبيل الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية، فهي عبارة عن طلب تقديمه غير مقيد بأوضاع خاصة، يمكن أن تحرر على ورق عادي، ترفع أمام كتابة أمانة الضبط بشرط أن تتضمن ملاحظات و ترفق بالوثائق و المستندات المفروضة قانونا²، فيعتبر شكل العريضة و محتواها من شروط قبول الدعوى الضريبية و التي لا بد للمكلف بالضريبة أن يستوفيهما في عريضته و عدم مراعاة إحدى هذين الشرطين المتلازمين يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا، و في هذه الحالة يتم الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في ق إ م إ طبقا لنص المادة

¹ أنظر المواد 826، 827، 828، 800 من ق إ م إ رقم 08-09.

² وفاء شيعاوي، الأحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال، رقية عواشرية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، 2009-2010، ص 72.

14 و 15 من ق إ م إ و بالتالي ترفع الدعوى عن طريق عريضة مكتوبة، موقعة و مؤرخة، و هذا طبقاً لنص المادة 14 من ق إ م إ و التي تنص على ما يلي: "ترفع الدعوى أمام المحكمة بعريضة مكتوبة، موقعة و مؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف".¹

1: بيانات العريضة²

و هي عبارة عن بيانات إلزامية يجب أن تحتويها عريضة رفع الدعوى و لقد حددتها المادة 15 من ق إ م إ و هي كالتالي:³ الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى: و ذلك من اجل معرفة مدى مراعاة قواعد الاختصاص النوعي أو الإقليمي، حيث يجب على المدعي أن يحدد الجهة القضائية المختصة إقليمياً ثم الجهة المختصة نوعياً بالدعوى، من اجل تمكين الخصم من حضور و مباشرة الجلسة⁴، اسم و لقب المدعي و موطنه: و الغرض من ذلك معرفة هوية الطاعن فيجب على الخصوم أن يذكروا أسماءهم و ألقابهم و موطنهم، لان عدم فعل ذلك يجعل الشخص مجهولاً و بالتالي يؤدي ذلك إلى بطلان العمل الإجرائي، و يحدد الموطن من اجل تبليغ المدعي أو لمراسلته، اسم و لقب و موطن المدعي عليه: فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له، الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي، و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، عرض موجز للوقائع و الطلبات و بيان الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى: بحيث يكون الهدف من عرض الطلبات و الوسائل هي الغاية المبتغاة أو ذكر المراد من رفع الدعوى بعرض موجز للوقائع، و ينتهي ذلك بطلبات محددة تدعمها الوسائل التي يتم بموجبها تأسيس الدعوى،

¹ أنظر المادة 14 و 15 من ق إ م إ .

² أنظر المادة 15 من ق إ م إ .

³ أنظر المادة 15 من ق إ م إ .

⁴ لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير، قانون إداري و إدارة عامة، مزياني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة -، 2011-2012، ص 46.

الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى: فيجوز للمدعي أن يشير في عريضته إلى المستندات و الوثائق المؤيدة للدعوى و هذه الإشارة ليست إجبارية و بالتالي إذا قدم المدعي مستندات و وثائق في ملف موضوعه قد يشير إليها في عريضته، و إذا لم يشر إليها فإن ذلك لا يؤدي إلى بطلان العريضة لان القاضي ملزم عند دراسة القضية الرجوع إلى الوثائق المرفقة، و هذا لبناء اقتناعه و الإلمام بكافة عناصر النزاع.¹

و لقد ألزم و تشدد المشرع في وجود هذه البيانات بحيث رتب على تخلفها رفض الدعوى شكلا، و ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية عن طريق محام تحت طائلة عدم قبول العريضة و هذا ما أشارت إليه المادة 826 من ق إ م إ².

2: مرفقات العريضة

للعريضة مجموعة من المرفقات يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ-القرار الإداري المطعون فيه

كقاعدة عامة يكون للمكلف بالضريبة نسخة من القرار الإداري المطعون فيه، فإذا لم تمكن الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة من هذا القرار الإداري المطعون فيه فإنه في هذه الحالة يأمر القاضي بتقديم هذا القرار في أول جلسة و هذا ما أكدته المادة 819 فقرة 2 من ق إ م إ بنصها على ما يلي: <<... و إذا ثبت أن المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي بتقديمه في أول جلسة، و يستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الامتناع>>³.

¹ نادية بونعاس، خصوصية الإجراءات القضائية في (الجزائر، تونس، مصر)، أطروحة دكتوراه، قانون عام، ميزاني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة-، 2014-2015، ص 182.

² أنظر المادة 826 من ق إ م إ رقم 08-09.

³ أنظر المادة 819 من ق إ م إ رقم 08-09.

ب- نسخة من القرار الفاصل في الشكوى الضريبية

ج- وصل يثبت دفع الرسوم القضائية: فإذا كان النزاع الضريبي مرفوعاً من طرف المكلف بالضريبة يجب عليه دفع الرسوم القضائية و يثبت ذلك عن طريق الوصل، بالرجوع لنص المادة 821 من ق إ م إ التي تنص على ما يلي: >> تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<<¹ أن الهدف من دفع الرسم القضائي هو تغطية المصاريف المسبقة من طرف الخزينة العمومية، مثل الغلافات و مصاريف التبليغ....، أما إذا رفع النزاع من طرف الإدارة الجبائية فإنها تعفى من دفع الرسوم القضائية، فأشخاص القانون العام معفاة من المصاريف القضائية، و بالتالي لا تتحمل خزينة الدولة أية مصاريف و ذلك عملاً بنص المادة 64 من القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999².

د- كما يمكن أن ترفق العريضة بكافة الوسائل الضرورية لإثبات الدعوى.

و بالرجوع إلى ق إ ج يتضح انه يحدد الشكل الذي تكون عليه العريضة طبقاً لنص المادة

83 من ق إ ج و تتلخص فيما يلي:

➤ يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل و تطبق أحكام المادة 75 أعلاه، و إذا كنت الدعوى معيبة بعيب عدم التوقيع فإنه يجب تغطيتها بعريضة افتتاح الدعوى، كما يجب أن تكون العريضة على ورق مدموغ³ و هذا ما أقره مجلس الدولة في بعض القرارات الصادرة عنه و من بينها:

¹ أنظر المادة 821 من ق إ م إ رقم 08-09.

² أنظر قانون المالية لسنة 1999 الصادر بموجب القانون رقم 98-12 المؤرخ في 13 رمضان عام 1419 الموافق ل 31 ديسمبر 1998، ج ر ج عدد 98، والمتضمن قانون المالية لسنة 1999.

³ أنظر المادة 83 من ق إ ج.

القرار رقم 018557 المتعلق بدمغ العريضة و ذلك تطبيقا لنص المادة 83 فقرة 1 من ق إ ج لسنة 2005 " حيث أن المستأنفة تزعم بأقوالها بأن المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة تلزم دمغ العريضة موضوع الدعوى الأصلية و ليس دعوى الرجوع إلى الخبرة"، لكن بالرجوع إلى نص المادة 83 فقرة 1 من ق إ ج فإنها تنص على تحرير الدعوى على ورق مدموغ و توقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى.

حيث أن المادة المذكورة سابقا تذكر صراحة الدعوى و مادام أن دعوى الرجوع بعد الخبرة دعوى مستقلة عن الدعوى الأصلية و تحكمها إجراءات خاصة أيضا، فإن صاحب دعوى الرجوع لا بد أن يدمغ العريضة، و إلا خالف ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه، مما يتعين تأييد القرار المستأنف. و بذلك قضي مجلس الدولة بقبول الاستئناف شكلا، و بتأييده موضوعا¹.

➤ يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوسائل المتعلقة بالدعوى و إذا جاء على إثر قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب بالولاية فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

➤ في حالة ما إذا رفعت الدعوى من طرف وكيل فإنه يجب عليه تقديم وكالة، أما بالنسبة للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و إجراء المؤسسة المعنية فلا يشترط فيهم تقديم الوكالة، و ينطبق نفس الأمر على الموقع الذي أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى و هذا ما نصت عليه المادة 75 من ق إ ج².

¹ قرار مجلس الدولة، رقم 018557 الصادر بتاريخ 2005/10/18، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، سنة 2005، ص 107-108.

² أنظر المادة 75 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 24 من قانون المالية لسنة 2008 و م 47 من ق م لسنة 2018.

و بعد استيفاء جميع الشروط الواجب توافرها في الطاعن أو في العريضة توضع هذه الأخيرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية¹.

الفرع الثاني : الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية

كما للدعوى للضريبة شروطا عامة تقوم عليها، كذلك لها شروط خاصة أخرى و هي الشروط الإلزامية الخاصة، و هي الشروط المقررة بموجب النصوص القانونية بموجب قانون الإجراءات الجبائية، و سيتم تناول هذه الشروط من خلال نقطتين أساسيتين و هما شرط الشكوى ، و شرط الميعاد .

أولاً: إجراء الشكوى²

هي أن يقدم المعني الذي صدر القرار بشأنه التماس إلى الإدارة الجبائية بإعادة النظر في قرارها الذي ألحق إضرار بمركزه القانوني، بهدف تقوم بسحبه أو تعديله³، و بهذا المعنى يختلف التظلم الإداري عند الدعوى الإدارية من خلال أنه إجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء إلى القضاء.⁴ و تجد الشكوى أساسها القانوني بالنسبة للإجراءات الخاصة بالنزاع الضريبي الذي يثار من طرف المكلف بالضريبة في المواد 71-72-73-75-153 من ق إ ج⁵، فالشكوى حوار يدور بين المكلف بالإضرار و إدارة الضرائب من أجل تسوية الوضعية المتنازع عليها تفاديا لإغراق الجهات القضائية بكمية هائلة من النزاعات و التي يمكن تسويتها ودياً⁶ و قد نصت م 70 من ق إ ج على ما يلي: >> تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي

¹ حسين فريحة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 174.

² أنظر المواد 71-72-73-75-153 من ق إ ج.

³ فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماجستير، قانون عام، بن عمار محمد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد- تلمسان-، 2004-2005، ص 38.

⁴ المرجع نفسه، ص 38.

⁵ أنظر المواد 71-72-73-75-135 من ق إ ج.

⁶ فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 38.

توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول على: إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، وهذا ما أكدته م 153 من ق إ ج بنصها على ما يلي: >> ... و تكتسب هذه الشكاوي:

- إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة... وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري...²

و بذلك تعد الشكوى المقدمة من طرف المكلف للإدارة الجبائية إجراء بحث، و ليس دعوى قضائية³.

1: شكل و محتوى القرار

أ. شكل الشكوى :نص المشرع الجزائري في ق إ ج على شروطا متعلقة بالشكل طبقا لنص المواد 73 - 75 - 83 من هذا القانون و هي كالاتي⁴:

- أن تكون الشكوى فردية: أي أن يكون المدعي شخصا بمفرده
- ألا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع،تقدم الشكاية إلى مدير الضرائب للولاية من طرف المكلف بالضريبة على شكل رسالة عادية مكتوبة و على ورق عادي⁵.
- التوقيع:

¹ أنظر المادة 70 من ق إ ج.

² أنظر المادة 153 من ق إ ج.

³ فاطمة زعزوعة ، مرجع سابق، ص 38.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية- الأنظمة الجبائية- الرقابة الجبائية -المنازعات الجبائية-، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 87.

⁵ أنظر المادة 2/73 من ق إ ج.

فالمشرع الجزائري اشترط أن تكون الشكوى موقعة من طرف المعني نفسه أو وكيله¹، بالرغم من أنها لا تخضع لحقوق التسجيل.

● أن يكون للمدعي موطن معلوم في الجزائر: و إذا كان مقيم بالخارج عليه أن يتخذ موطناً له في الجزائر طبقاً لنص المادة 4/75 من ق إ ج².

● أن تتعلق الشكوى بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط أما إذا كانت متعلقة بمجموعة من البلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية وهذا من الشروط الجوهرية المتعلقة بشكل الشكوى.³

● أن تتضمن عرض لاستنتاجات الاعتراضات و كذا أسبابها.⁴

● أن تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة على شكل رسالة عادية مكتوبة و على ورق عادي.

● يجب أن تقدم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، أي أن تكون الضريبة غير متعلقة بعدة أنشطة بل يجب أن تتعلق بنشاط واحد من الضرائب، و ألا تتضمن نوعين من الطلبات.⁵

و نظراً لأهمية هذا الإجراء بالنسبة للنزاع فقد وضع له المشرع ضوابط معينة تحت طائلة

البطلان طبقاً لنص المادة 4/73 من ق إ ج تتمثل في:

✓ بيان رقم المادة من الجدول الضريبي و التي سجلت تحتها هذه الضريبة.

¹ حسين فريحة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة -، مرجع سابق. ص 19.

² أنظر المادة 75 ف4 من ق إ ج.

³ حسين فريحة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة -، مرجع سابق، ص 19.

⁴ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الإعلام و الاتصال، الجزائر، 2014، ص 96.

⁵ المرجع نفسه، ص 19.

- ✓ ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها أو الحق المراد الاستفادة منه أو المبلغ المراد استرجاعه.
- ✓ ذكر مضمون الشكوى و محلها فيجب أن تتضمن الشكوى موجزا لوجهة نظر الشاكي المكلف مدعما بوسائل إثبات كتابة مثل مستخرجات من سجل المحاسبة.
- ✓ الإشارة إلى هوية الشاكي مع توقيعه كما يمكن تقديم الشكوى عن طريق الوكالة إذا كانت مسجلة قبل تنفيذ العمل الممنوح له و في هذه الحالة يجب أن ترفع الشكوى بنسخة من الوكالة، و يستثني من إجراءات الوكالة كل من: المحامين المسجلين، الخبراء المحلفين، كل شخص يستمد من وظيفته أو صفته باسم المكلف بالضريبة، الورثة، المصفي في حالة تصفية.

✓ محل إقامة الشاكي أي أن يكون له محل إقامة بالجزائر.¹

- و يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، حسب نص المادة 71 من ق إ ج.²

ب. محتوى الشكوى

- أوجب المشرع أن تحتوي الشكوى عرضا موجزا لطلبات المكلف و دفعه و وسائله القانونية و أن يكون موضوعها متوافقا مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها.
- **عرض الطلبات:** هنا يتم التمييز بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، و الطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ أنظر المادة 4/73 من ق إ ج معدلة بموجب المادتين 44 من ق م لسنة 2007 و م 35 من ق م لسنة 2012.

² أنظر المادة 70، و 71 من ق إ ج المعدلة بموجب المادتين 59 من ق م لسنة 2003 و م 42 من ق م لسنة 2007. أنظر أيضا: عبد الحكيم عطوي، «منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري»، مذكرة ماجستير، تحولات الدولة، معاشو عمار، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، 2010-2011، ص 7.

- حالة الخطأ البسيط: و في هذه الحالة يظهر الخطأ بصفة واضحة بالنسبة للمكلف بالضريبة، و يقدم هذا الأخير للإدارة الضريبية طلبا يوضح فيه هذا الخطأ و يطالب بتصحيحه.¹

- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:

الحالة 1: إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف بالضريبة، فإنه في هذه الحالة يقع عبئ إثبات الخطأ على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات الخطأ على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

الحالة 2: إذا كان التقدير قد اعد على وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأمالك التي استعملت في تقدير الضريبة، لغرض إثبات الإدارة، و على العموم فإن المشتكي عليه البحث على من يتحمل عبئ الإثبات في موضوع النزاع.²

➤ **الدفع:** يقصد بالدفع في مجال المنازعات الضريبية الحجج و المبررات الواقعية و القانونية التي تدعم الشكاوى، مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبئ الإثبات على المكلف.³

➤ **عرض الوسائل:** طبقا لنص م 2/83 من ق إ ج، و التي تنص على ما يلي: <<... يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل...>>، فالشاكي عليه تأسيس شكواه و تسبيب طلباته من وجهة القانون.⁴

➤ **ذكر طبيعة الضريبة المتنازع عليها:** فيجب على المكلف بالضريبة أن يذكر في الشكاوى التي قدمها للإدارة الجبائية نوع الضريبة المتنازع بشأنها، فيجب ذكر الضريبة أو الرسم بدقة

¹ حسين فريحة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة-، مرجع سابق، ص 17.

² المرجع نفسه ، ص 18.

³ المرجع نفسه، ص 18.

⁴ أنظر المادة 2/83 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 28 من ق م لسنة 2008.

كالضريبة على الدخل الإجمالي، أو الرسم على النشاط المهني، كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز الاحتجاج أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في الشكوى الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب بالولاية، و لكن يجوز في حدود التخفيض الملتزم في البداية تقديم طلبات جديدة أيا كانت، بشرط أن يعبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى¹، هذا بعكس الإدارة التي لها مطلق الحرية في استبدال الأوجه سواء كانت مدعية أو مدعى عليها.

2: آجال تقديم الشكوى الضريبية

لقد حدد المشرع الجزائري آجالاً معينة لتقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية، فهل تطبق نفس آجال تقديم الشكوى الضريبية بالنسبة لمنازعات الوعاء و منازعات التحصيل؟، و للإجابة على هذا السؤال يجب التطرق إلى الآجال المتعلقة بمنازعات الوعاء ثم التطرق إلى الآجال المتعلقة بمنازعات التحصيل.

أ. آجال الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء: نظراً لخصوصية النزاع الضريبي فقد حدد المشرع آجالاً خاصة بالشكوى الضريبية، و تخضع الآجال المتعلقة بمنازعات الوعاء حسب نص المادة 72 من ق إ ج، إلى آجال عامة و أخرى استثنائية.²

❖ الآجال العامة: طبقاً لنص المادة 72/ من ق إ ج فإنه:

- كقاعدة عامة تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، فالجدول الذي أدرج للتحصيل

¹ الإجراءات النزاعية و طرق الطعن، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2016، ص 10.

² أنظر المادة 72 من ق إ ج.

مثلا في شهر فيفري 2016 فإن الأجل المحدد لرفع الشكوى يسري الى غاية 31 ديسمبر 2017، فهذه القاعدة وضعها المشرع على سبيل العموم.¹

و هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1982 تحت رقم 42780 المتعلق بقضية (خ-ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، و الذي جاء فيه: >> حيث يتجلى في قضية الحال أن المدين بالضريبة سدد دينه بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا و المحدد أساسا بـ 31/12/1982، و عليه صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى و ذلك لفوات الآجال المحددة، وأيدت بذلك القرار الصادر عن مجلس الدولة.²

• إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فإن الشكاوى تقبل في المواعيد الآتية:

✓ بالنسبة للاقتطاع من المصدر تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر.

✓ بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة، تقبل الشكاوى في اجل 6 أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار النهائي الجزافي.

ملاحظة: المشرع الجزائري جعل الآجال موحدة ما عدا حالة التقديرات المتعلقة بالنظام

الجزافي و ذلك تجنباً للتعقيد من جهة و لإدراكه أهمية الشكوى من جهة أخرى.

¹ أنظر المادة 1/72 من ق إ ج.

² قرار المحكمة العليا رقم 42780، الصادر بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1989، ص 238.

✓ بالنسبة للحالات الأخرى تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم دفع الضريبة فيها برسماها.¹

✓ تقديم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة تحقيق الواقعة بالنسبة للتخفيضات الخاصة و المتعلقة بالرسم العقاري، و لها عدة حالات منها: زوال الملكية غير المشيدة، حالة الهدم الطوعي للعقار.²

❖ الآجال الاستثنائية: طبقا لنص م 2172 من ق إ ج فإن الآجال تقدم استثناءا حسب الحالات التالية:

- في 31 ديسمبر من السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة عدم وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات المرسله من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.³
- في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ في فرض الضريبة أو تكرار أي ازدواجية في فرض الضريبة.
- حالة الرسم على القيمة المضافة و في هذه الحالة تقبل الشكاوى في اجل 6 أشهر من تاريخ تبليغ التقدير التلقائي للمكلف⁴، فمن خلال نص المادة 72 من ق إ ج فإن الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء تخضع لآجال عامة و أخرى استثنائية.⁵

¹ العيد صالح، مرجع سابق، ص 86.

² عبد الرؤوف مسعودي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، دولة ومؤسسات عمومية، بوعارة محمد الطاهر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1- الجزائر، 2010-2011، ص 28.

³ أنظر المادة 2/72 من ق إ ج المحدثه بموجب المادة 45 من ق م لسنة 2017.

⁴ أنظر المادة 2/72 من ق إ ج.

⁵ أنظر المادة 72 من ق إ ج.

ب. آجال الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل:¹ تختلف هذه الآجال باختلاف نوع الاعتراض فيما إذا كان اعتراض على إجراءات المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري أو طلب استرداد الأشياء المحجوزة.

❖ **آجال الاعتراض على إجراءات المتابعة:** طبقا لنص م 153 مكرر 01 من ق إ ج فإنه تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في اجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه.

❖ **آجال الاعتراض على التحصيل الجبري:** وفقا لمضمون نص م 153 مكرر 02 من ق إ ج فإنه تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في اجل شهرين اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة.²

❖ **آجال طلب استرداد الأموال المحجوزة:** وفقا لمضمون نص م 154 من ق إ ج فإنه يقدم طلب استرداد الأموال المحجوزة في اجل شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي اعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، و يوجه هذا الطلب إلى المدير الولائي للضرائب في اجل شهر واحد و يدعم طالب استرداد الأموال المحجوزة بكل وسائل الإثبات، مما يمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار، و يقوم المدير الولائي للضرائب بتبليغ هذا الطلب إلى القابض المختص من اجل أن يوقف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع و اتخاذ القرار سواء بالرفض أو بالقبول و بالتالي رفع الحجز عن هذه الأموال.³

¹ أنظر المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج المحدثه بموجب المادة 51 من ق م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 58 من ق م لسنة 2017 و م 20 من ق م لسنة 2019.

² أنظر المادة 153 مكرر 02 من ق إ ج.

³ أنظر المادة 154 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 52 من ق م لسنة 2011.

ملاحظة: آجال الشكوى الضريبية في منازعات التحصيل اقصر من آجال منازعات الوعاء، و يعود ذلك إلى أهمية و حساسية هذا الإجراء، و الذي قد يمس بمحجوزات سريعة التلّف أو قد يؤدي إلى غلق محل تجاري وبالتالي تعرضه للإفلاس.¹

ج. البت في الشكوى الضريبية: يتم البت في الشكوى الضريبية عن طريق المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات.

➤ **البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب:** يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها مائة و خمسون مليون دينار (150.000.000) دج طبقاً لنص م 79 من ق إ ج كما أن المدير الولائي للضرائب له عدة سلطات تجاه الشكوى و هي:

- **حالة الرفض الكلي للشكوى:** فإذا ما رفض المدير الولائي للضرائب الشكوى كلياً فإن عليه أن يقوم بتسبيب قراره، فهذا التسبيب يعد ضماناً له باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض الكلي²، و يعد ضماناً من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يعرف من خلاله الأسباب التي بني عليها قرار الرفض من طرف المدير الولائي للضرائب.

- **حالة التخفيض الكلي أو الجزئي للشكوى:** و يكون ذلك في حالة ما إذا وقعت الإدارة الجبائية في خطأ مما يجعلها تستدركه، و يوجه هذا القرار إلى قابض الضرائب حتى لا يقوم بالتحصيل، بحيث يقوم بإعادة المبلغ، كما تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة أو وكيله

¹ أنظر المادة 154 من ق إ ج.

² أنظر المادة 79 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 48 من ق م لينة 2007 و م 26 من ق م لسنة 2008 و م 41 من ق م لسنة 2009 و م 46 من ق م 2011 و م 37 من ق م لسنة 2012 و م 48 من ق م لسنة 2015 و م 47 من ق م لسنة 2017.

عن طريق أعوان البريد، و الذي قد يقبل القرار و بذلك يتوقف النزاع و إما أن يرفض القرار و يتابع الإجراءات أمام القضاء.

❖ **حالة الإلغاء الكلي للضريبة محل الشكوى:** نو في هذه الحالة يصدر قرار الإلغاء و الإعفاء بالنسبة للضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، و نتيجة لذلك تحر شهادة تدعى شهادة الإلغاء للضريبة، و ترسل هذه الأخيرة، إلى قابض الضرائب المختص إقليميا و الذي بدوره عمل على تنفيذها و تطبيقها على الجداول الحاملة لها¹.

❖ **حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى:** في الواقع العملي يقل حدوث هذه الحالة، لكن التفسير القانوني للسكوت هو رفض الإدارة للشكوى، فالسكوت معناه الرفض الضمني فمن خلال هذه الحالات المحتملة لمحتوى القرار الفاصل في الشكوى يتحدد مصيرها، فقد ألزم المشرع أن تبين القرارات الصادرة مهما كانت طبيعتها، اما فيما يتعلق بمنازعات التحصيل يمكن القول أن قراراتها تحتوي الموافقة على طلب الاعتراض أو رفضه و بالتالي فإن المدير الولائي للضرائب يبت في الشكوى في اجل 6 أشهر كأجل للفصل و البت في الشكوى من تاريخ تقديمها طبقا لنص المادة 76 من ق إ ج.²

➤ **البت في الشكوى من طرف رئيس مركز الضرائب:** لقد حددت المادة 76 من ق إ ج صراحة الجهات المخول لها البت في الشكوى بنصها على ما يلي:³ >> يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في اجل 4 أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى.<<

¹ أنظر المادة 79 من ق إ ج.

² أنظر المادة 76 من ق إ ج المدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و م 39 من ق م لسنة 2005 و م 46 من ق م لسنة 2007 و م 36 من ق م لسنة 2012 و م 16 من ق م لسنة 2013.

³ أنظر المادة 76 من ق إ ج.

فرئيس مركز الضرائب يقوم بالبت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي يقل مبلغها عن (50.000.000) دج أو يساويها>> هذا وانه قبل تعديل قانون المالية لسنة 2016 كان المبلغ أيضا الذي يبت فيه رئيس مركز الضرائب يقدر بـ (50.000.000) دج، كما انه يقلص اجل 8 أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.¹

➤ **البت من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب:** يمارس رئيس المركز الجوارى للضرائب صلاحياته من اجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000) طبقا لنص م 3/77 من ق إ ج، و يبت في هذه الشكاوى في اجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى.²

➤ **البت من طرف مدير كبريات المؤسسات:** بالرجوع إلى نص المادة 172 من ق إ ج فإنه يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى و طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في م 160 من ق إ ج في اجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، فعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات 300.000.000 دج، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة يحدد اجل البت بـ 08 أشهر.³

¹ الإجراءات النزاعية و طرق الطعن، مرجع سابق، ص 04.

² أنظر المادة 77 ف 3 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 25 من ق م لسنة 2008 و م 38 من ق م لسنة 2012 و م 4- من ق م لسنة 2015 و م 47 من ق م لسنة 2017 و م 48 من ق م لسنة 2018.

³ أنظر المادة 172 من ق إ ج المحدثه بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة و متممة بموجب م 40 من ق م لسنة 2006 و م 53 من ق م لسنة 2007 و م 37 من ق م لسنة 2008 و م 50 من ق م لسنة 2015 و م 34 من ق م لسنة لسنة 2016 و م 62 من ق م لسنة 2017.

مدى إلزامية الشكوى الضريبية و طبيعتها القانونية: اشترط المشرع الجزائري عدم رفع الدعوى أمام القضاء المختص من قبل المكلف بالضريبة ما لم يقدم تظلم إداري مسبق، فهو شرط جوهرى لقبول الدعوى، إذ يترتب على عدم القيام بالشكوى الضريبية عدم قبول الدعوى شكلا، لإغفال شرط جوهرى ألزمه القانون في نصوص خاصة طبقا لنص المادتين 70 و 153 من ق إ ج¹، و لقد اقر مجلس الدولة القيام بإجراء الشكوى و إلزامي و ذلك في العديد من قراراته، و للذكر على سبيل المثال القرار رقم 6509 بتاريخ 2003/2/25 و الذي تضمن ما يلي: <<حيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية و هو من النظام العام...>> و حيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا>>²

و القرار رقم 006325 الصادر بتاريخ 2003/2/25 و الذي جاء فيه ما يلي: <<... و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق... و حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا>>، و في الأخير يمكن القول أن طبيعة الشكوى الضريبية عبارة عن تظلم إداري ملزم حسب نص م 830 من ق إ م إ، و هي من النظام العام، فإجراء الشكوى أمر إلزامي لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و القاضي على حد سواء.³

ثانيا: شرط الميعاد

¹ أنظر المواد 70 و 153 من ق إ ج.

² قرار مجلس الدولة رقم 6509، الصادر في 2003/2/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 75.

³ قرار مجلس الدولة رقم 00632، الصادر في 2003/2/25، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، سنة 2003، ص 76.

كأصل عام لا يختلف شرط الميعاد في المنازعات الإدارية المنصوص عليه في القواعد العامة و المحدد بـ 4 أشهر طبقاً لنص المادة 829 من ق إ م إ عن ميعاد رفع الدعوى الضريبية، و لكن لأهمية هذه الدعوى و خصائصها التي تميزها عن غيرها، فقد خص لها المشرع الجزائري أحكاماً خاصة ضمن ق إ ج¹ سواء تعلق الأمر بمادة الوعاء الضريبي أو مادة التحصيل الضريبي، و تعتبر الأجل من النظام العام و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/01/24 و الذي جاء فيه <<أن التظلم الموجه إلى مدير الضرائب بتاريخ 2003/01/11 بعد تبليغه بقرار الرفض الصادر بتاريخ 2002/5/20 المبلغ له في: 2002/5/26 جاء خارج الأجل القانوني و أن تبليغه بقرار رفض ثاني بتاريخ 2003/6/02 الذي جاء فيه أن شكايته سبق الفصل فيها بقرار 2002/05/20 لا يعيد فتح الأجل>>²

1: ميعاد اللجوء الى القضاء الإداري بالنسبة للمكلف بالضريبة لقد حدد المشرع المواعيد التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري ليرفع دعواه و في الميعاد يتم التمييز بين حالتين:

الحالة 1: آجال رفع الدعوى في مادة الوعاء الضريبي فقد نص المشرع على هذه الآجال في م 82 من قانون إ ج³ بنصها على ما يلي: "... يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق إ ج⁴، أما الفقرة 2 من نفس المادة تنص على

¹ أنظر المادة 829 من ق إ ج.

² القرار رقم 24367، الصادر بتاريخ 2006/1/24، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية (غير منشور). نقلاً عن: مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، اطروحة دكتوراه، إدارة ومالية، غاوتي سعاد، كلية لحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر، 2008-2009، ص ص 171-172.

³ أنظر المادة 82 من ق إ ج.

⁴ أنظر المواد 2/76 و 77 من ق إ ج

انه : "يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 أعلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه"¹، فالميعاد القضائي في الدعوى الضريبية محدد بـ 04 أشهر طبقاً لنص م 82 من ق إ ج، فيجب أن تحرك الدعوى في مدة 04 أشهر ابتداء من استلام الإشعار² الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، ليكون على علم³ فميعاد 4 أشهر يبدأ من يوم استلام الإشعار الذي تبلغ بموجبه الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 1/76، 2/76 و 77 من ق إ ج.⁴

من يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة الجبائية بعد اخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية طبقاً لنص م 81/ ف 3 من ق إ ج⁵، من يوم تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق إ ج الممنوحة للإدارة الجبائية من اجل الرد على الشكوى⁶، أما في حالة سكوت الإدارة الجبائية في الرد على الشكوى فما هو ميعاد رفع الدعوى في هذه الحالة؟، هذا ما أجابت عليه المادة 82 من ق إ ج بأن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يكون في اجل 04 أشهر الموالية للأجل المذكور في المادتين: 2/76 و 77 من ق إ ج⁷، و بالرجوع إلى م 76 فإن الأجل محدد ب 6 أشهر و هو الأجل المحدد للمدير الولائي

¹ أنظر المواد 2/76 و 77 من ق إ ج

² أنظر المادة 82 من ق إ ج المعدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و م 51 من ق م لسنة 2007 و م 27 من ق م لسنة 2008 و م 47 من ق م لسنة 2011 و م 52 من ق م لسنة 2018.

³ أنظر المادة 82 من ق إ ج.

⁴ أنظر المواد 1/76، 2/76، و المادة 77 من ق إ ج.

⁵ أنظر المواد 81 ف 3 من ق إ ج.

⁶ أنظر المادة 76 و 77 من ق إ ج.

⁷ أنظر المادة 82 من ق إ ج.

للضرائب للرد عن الشكوى¹، أما الأجل المحدد في المادة 77 فهو 08 أشهر، و هو الأجل المحدد للبت في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج من الحقوق و الغرامات و عليه فإنه في حالة سكوت المدير الولائي للضرائب في البت في الشكوى الضريبية فإن اجل أو ميعاد رفع الدعوى يكون كالآتي:

- 04 أشهر بعد انقضاء اجل 6 أشهر المخصصة للبت في الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.
- 04 أشهر بعد انقضاء اجل 08 أشهر المخصصة للبت في الشكوى النزاعية التي يقل أو يساوي مبلغها الإجمالي 20 مليون دج².

و بالرغم من أن آجال الطعن هي من النظام العام إلا أنها تنقطع لعدة حالات نص عليها المشرع في م 832 من "ق إ م إ" و هي كالتالي: الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة، طلب المساعدة القضائية، وفاة المدعي أو تغير أهليته، القوة القاهرة أو الحادث الفجائي³.

الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة: هو سبب من أسباب قطع و امتداد ميعاد الدعوى أمام القضاء الإداري، و يبدأ الميعاد من جديد و كاملا من تاريخ التبليغ الشخصي للحكم بعدم الاختصاص القضائي الصادر عن الجهة القضائية التي رفعت إليها الدعوى عن طريق الخطأ.

طلب المساعدة القضائية: هو آخر سبب لانقطاع الدعوى، فإذا ما قام صاحب الدعوى بطلب المساعدة القضائية كطلب تعيين محام من طرف الدولة، فإن ذلك يؤدي إلى انقطاع الميعاد، و

¹ أنظر المادة 76 م ق إ ج.

² أنظر المادة 77 من ق إ ج.

³ أنظر المادة 832 من ق إ م إ.

بالتالي يبدأ سريان الميعاد الجديد من تاريخ التبليغ بالقرار الذي قد يتضمن رفض أو قبول السلطات المختصة طلب المساعدة القضائية¹

وفاة المدعي أو تغير أهليته: في وفاة المدعي تسقط الدعوى لان المدعي يعتبر طرفا في النزاع، كما انه تسقط الدعوى أيضا بفقدان المدعي أهليته.

القوة القاهرة: فهذه الأخيرة هي كل حادث غير متوقع يقع خارج عن إرادة الطاعن، و التي تضع هذا الأخير من رفع دعواه في مياعدها، و بالتالي يتوقف سريان الميعاد حتى يتوقف هذا المانع.²

الحالة 2: آجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي نصت م 153 مكرر 1 من ق إ ج على انه:

>> بيت مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في اجل شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى، يبلغ القرار الذي يجب أن يكون مسببا قانونا إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.³

يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل و إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه.⁴ و كذلك نص المادة 4/154 من ق إ ج " ... يمكن للمشتكي في حال غياب القرار في اجل شهر واحد أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية... " و من خلال هذه المواد فإن المشرع يبين آجال رفع دعاوى منازعات التحصيل الضريبي و المحدد بشهرين، حيث نص من خلال المادة 153 مكرر 1 على أن اجل

¹ لمياء خزار، مرجع سابق، ص 41.

² المرجع نفسه، ص 41.

³ أنظر المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج.

⁴ انظر المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج.

رفع الدعوى تسري ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة، أو انقضاء الأجل الممنوح للإدارة الجبائية للفصل في اعتراضات التحصيل، أما في حالة سكوت الإدارة الجبائية في الرد عن الشكوى، أو إذا كان القرار الصادر لم يرض المكلف بالضريبة فإنه يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خلال شهر واحد.¹ و تطبيقاً لنص م 154 من ق إ ج فإن المواعيد المتعلقة بالتحصيل يمكن تحديدها كالاتي: تقديم شكوى الاعتراض على التحصيل الضريبي إلى الإدارة الجبائية في أجل شهرين من تاريخ تبليغ سد التحصيل، تمنح الإدارة الجبائية أجل شهرين للبت في الشكوى الخاصة بمنازعات التحصيل ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى، الطعن ضد قرار الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري يكون في أجل شهر من تاريخ تبليغ هذا القرار، أو من تاريخ أجل شهر المتاح للإدارة الجبائية للبت في الشكوى الضريبية.

ما يلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري ميز بين أجل دعوى التحصيل المحدد بشهرين و أجل دعوى الوعاء المحدد بأربعة أشهر²، و منه يمكن القول أن ميعاد رفع الدعوى الضريبية من النظام العام، إذ انه بفوات الميعاد المحدد في ق. إ. ج، يؤدي إلى فقدان المكلف بالضريبة الحق في الطعن القضائي، سواء تعلق الأمر بدعاوى الوعاء أو دعاوى التحصيل.

2: ميعاد اللجوء إلى القضاء الإداري بالنسبة للإدارة الجبائية

كقاعدة عامة المشرع الجزائري لم ينص على منح الإدارة الجبائية ميعادا محددًا صراحة لرفع الدعوى أمام القضاء في ق إ ج، و لكن استثناءً فالإدارة الجبائية لها الحق في رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، فعندما يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكواه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، فهؤلاء يمكنهم البت في الشكوى خلال 4 أشهر الممنوحة للرد عن الشكوى، من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الإدارية

¹ أنظر المادة 154 ف 4 من ق إ ج.

² أنظر المادة 154 من ق إ ج.

للطعن لكي تثبت في الطعن، و في حال ما إذا كانت آراء اللجان غير مؤسسة يحق لمدير الضرائب بالولاية رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدور ذلك القرار طبقا لنص م 4/81 من ق إ ج .

كما انه يجب على الإدارة أن: تطلع الشاكي بان احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة و إعلامه انه غير ملزم بتقديم شكوى من جديد، إعلامه بالأجل الممنوح له للاطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية من اجل تقديم ملاحظاته إذا أراد ذلك¹. و هذا ما فصل فيه مجلس الدولة في قراره رقم 51895 المؤرخ في 2010/04/08 و الذي جاء فيه ما يلي: "...حيث انه من الثابت قانونا بنص المادة 4/81 من ق إ ج أن للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أو مدير المركز الجوّاري للضرائب الحق فقط في تعليق رأي اللجنة للطعن و إخطار المكلف المستفيد بذلك، و يسعى خلال الشهر الموالي لصدور القرار، إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، لا أن يلغي القرار من تلقاء نفسه"².

المبحث الثاني : الفصل في الدعوى الجبائية

إن إجراءات التحقيق في دعاوى الضريبة إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية الجديد، و هذه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام جهات القضاء الإداري، أي أنها من نوع الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية³. حيث سيتم التعرض لكيفية التحقيق

¹ أنظر المادة 81 ف 4 من ق إ ج.

² قرار مجلس الدولة رقم 51895، الصادر في 2010/04/08، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، سنة 2012، ص 89.

³ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 111.

في الدعوى الضريبية (المطلب الأول) ، ثم تناول كيفية الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن جهات القضاء الإداري (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية

عدم المساواة الممكنة في العلاقة بين الأطراف المتنازعة و التي تميل لصالح الإدارة، جعلت المشرع يتدخل ويبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة لتحقيق عدم المساواة التي تغير دور المدعي في مواجهة الإدارة، زيادة عن الإجراءات العادية و التي يلعب القاضي دورا هاما في مجريات الدعوى، بحيث انه يشارك بصفة فعالة في مجرياتها، تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، و إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص.¹ خص المشرع الجزائي التحقيق في الدعوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، و ذلك بالموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في المادة الإدارية عموما الواردة ضمن "ق - إ - م و إ".²

الفرع الأول : خصوصية التحقيق في النزاع الضريبي

طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي، و ما يحمله في نصوصه من ذاتية خاصته ينفرد بها عن القوانين الأخرى، بمعنى أن القاضي عندما يمارس مهامه بالنظر في الدعوى الضريبية يأخذ صلاحياته و سلطاته من القانون الضريبي و ليس من القانون المدني على غرار القوانين الأخرى³، من بين سلطات و صلاحيات القاضي بخصوص النزاع الضريبي التحقيق فيه للوصول لعنوان الحقيقة و للفصل النهائي في النزاع الضريبي ، التحقيق في المنازعة الضريبية

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 166.

² المرجع نفسه، ص 166.

³ عدوان معزوز محمد إشتية، مرجع سابق، ص 22.

مرحلة مهمة لسيرها لذا خصها المشرع ببعض الأحكام ضمن قانون الإجراءات الجبائية و ترك الإجراءات العامة لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و قد تعق سير الخصومة الضريبية عوارض تدعى بعوارض الخصومة.¹، يتميز النزاع الضريبي بطابع فاحص و يعني ذلك أن يقوم القاضي الإداري بتوجيه الدعوى لان القضاء الإداري يختلف عن القضاء العادي، فالدور الفاحص الذي يتميز به القضاء الإداري يتجلى في التحقيق بتبليغ العريضة إلى المدعي عليه، و تبادل مذكرات الرد بين الأطراف من حيث الإجراءات، و الطابع الفاحص هناله نفس معنى الطابع التقني و هنا تفرد المشرع بجعل الإجراءات فيها خاصة ضمن ق إ م إ، إضافة إلى هذا يمنح الصفة فهو يستعمل كذلك " ق- إ- ج " على سبيل الأولوية على الأحكام العامة، أي انه في حالة وجود تعارض بين الأحكام العامة و الخاصة فإن القاضي يرجح النص الخاص (ق إ ج) على النص العام (ق إ م إ) و هذا تطبيقاً لقاعدة " النص الخاص يقيد العام ".²

أولاً: إجراءات التحقيق

بسبب عدم تساوي المراكز القانونية بين طرفي النزاع الضريبي، فالإدارة الجبائية مركزها القانوني أقوى من المكلف بالضريبة لذلك يلجأ القاضي الإداري إلى فرض إجراءات تحقيق خاصة منصوص عليها في " ق إ ج " إضافة إلى الإجراءات العامة المعروفة للتحقيق. نظم المشرع من خلال المواد 85، 86، 87، 88، من " ق إ ج " إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية. حيث نص المادة 85 من هذا القانون أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة.

¹ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 45.

² عبد الرؤوف مسعودي، مرجع سابق ، ص 163.

و بينت هذه المادة عبر فقراتها 2 و 3 الحالات التي يمكن اللجوء فيها إلى التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق، و في حين تناولت المادة 86 أحكام الخبرة و إجراءاتها، أما المادة 87 و 88 قد خصها المشرع لعوارض الدعوى الضريبية، و بالتالي فإن المشرع ترك باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلاً في ق إ م إ، و هي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة، و أهمها ما تعلق بتعيين قاضي مقرر، و الإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات، و إبلاغ محافظ الدولة، و كذا الإجراءات المتعلقة بالصلح و اختتام التحقيق.¹

1: تعيين المقرر

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط، و يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من اجل تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.²

2: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات

يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، و يتم تبليغ المذكرات و مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، و كما تبلغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، و كما يتم أيضاً تبليغ طلبات التسوية و الاعذار و أوامر الاختتام و تاريخ الجلسة بنفس الإشكال، و يشار في

¹ يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 166- 167. انظر أيضاً: المواد 85- 86- 87- 88 من ق إ ج.

² يحي بدائرية، مرجع سابق، ص 167.

تبلغ العرائض و المذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.¹ و في حالة عدم احترام الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم المذكرة أو ملاحظات فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له أعذارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام، و في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح اجل جديد و أخير، و إذا لم يقدم المدعي رغم الأعذار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلا، و إذا لم يقدم المدعي عليه رغم أعذاره أية مذكرة، يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة²، و تبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض و المذكرات إلى الخصوم بنفس الإشكال المقررة لتبليغ المذكرات.³

3: إجراء الصلح:

تناوله المشرع الجزائري في المواد 970، 971، 972، 973، 974 حيث يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى، سواء يسعى من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم.⁴ و بحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه و يأمر بتسوية النزاع و غلق الملف، و يكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن، هذا من الناحية العامة⁵، أما فيما يخص المنازعات الضريبية فيتم التساؤل عن قابلية شرط محاولة الصلح التطبيقي في هذه المنازعات. و من خلال هذا التساؤل يتم التوصل إلى أن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصل مبالغ مالية

¹ يحي بدايرية، مرجع سابق، ص 167. انظر أيضا: عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 46.

² يحي بدايرية، مرجع سابق، ص 167.

³ المرجع نفسه، ص 167. انظر أيضا: المادة 849 من ق إ م إ، و المادة 850 من ق إ م إ، و المادة 851 من ق إ م إ.

⁴ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 47. انظر أيضا: - المواد 970، 971، 972، 973، 974، من "ق إ م إ".

⁵ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 47. انظر أيضا: - الرجوع لأحكام المواد 970-971-972-973-974 من ق إ م إ.

تعتبر ديونا للخزينة العمومية، طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية، عملا بالمقتضيات الدستورية. و بالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية، و هو ما ذكرت به المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى انه >> و ما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة.¹ غير انه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء، و منه ما دام أن الضريبة واجب عام لتحقيق نفع عام مؤسس دستوريا يكرس واجبات و حقوق المواطنة فلا يمكن التنازل عنها، و بالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح مع المكلفين بالضريبة مخالفة للقانون.²

4: إرسال الملف إلى محافظ الدولة

يحال الملف إلى محافظ الدولة الذي يعطي رأيه في القضية خلال شهر واحد، و إذا انقضى هذا الأجل سواء قدم محافظ الدولة مذكرته أم لا، فإن العضو المقرر و بالاتفاق مع رئيس المحكمة الإدارية يحددان تاريخ الجلسة، و يأمر رئيس الغرفة كاتب الضبط بإعلام محافظ الدولة و الخصوم عن تاريخ الجلسة، و ذلك قبل انعقادها بـ 08 أيام على الأقل، و يجوز تخفيضه إلى 04 أيام في حالة الاستعجال.³

كما تتميز إجراءات التحقيق في المجال الجبائي بالطابع الحضوري إذ لا بد أن تبلغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى آخر من قبل القاضي المقرر، و إلا وقعت هذه الإجراءات تحت طائلة البطلان.

¹ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 47.

² المرجع نفسه، ص 48.

³ المرجع نفسه، ص 92.

و بعد ذلك تفتح الجلسة و يتلى تقرير المستشار المكتوب، كما تسمع ملاحظات الأطراف الشفهية المعززة لمذكراتهم الكتابية، ثم تسمع طلبات محافظ الدولة أو ممثله، و تحاول القضية بعدها إلى المداومة فيصدر القرار و ينطق به في جلسة علنية، إلا انه إذا كان النزاع يحتاج إلى تحقيق خاص فإنه لا يتم تحديد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار إلا بعد إتمام الإجراءات الخاصة بالتحقيق المنصوص عليه في المادة 85 من ق إ ج.¹

ثانيا : الخبرة

العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه²، في كثير من الحالات يجد القاضي الناظر في الدعوى الضريبية انه لا يمكنه الفصل في الدعوى رغم استنفاد إجراءات التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق نظرا لما يعتري النزاع الضريبي من مسائل تقنية و فنية و حسابية مما يفوق المعارف العلمية للقاضي. و هكذا يكون سببا للجوء القاضي الإداري إلى إجراء الخبرة، و تعتبر الخبرة عملا من أعمال التحقيق التي يجوز للقاضي الإداري اتخاذها و ذلك لاستخلاص النتائج منها في مسائل فنية و علمية على شكل رأي ملزم للقاضي الإداري³. و هذا ما اقره مجلس الدولة في قراره رقم 085658 بتاريخ 2014/11/13 الذي استبعد فيه القاضي الإداري الخبرة لخروج الخبير عن المهمة المسندة له، و حل محل القاضي في مناقشة مراسلات إدارة الضرائب و أثار من تلقاء نفسه مسألة تقادم الضرائب. و عموما لا يختلف إجراء الخبرة في

¹ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 93.

² المرجع نفسه، ص 94.

³ بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة و مالية، دنيدي يحي، كلية الحقوق، جامعة امحمد بوقرة - بومرداس - ، 2017-2018، ص 38.

مجال الضرائب الذي تنظمه أحكام المواد من 125 إلى 145 من ق إ م إ وفقا لما جاء في المادة 858 من ق إ م إ،¹ بإعتبار أن الخبرة القضائية لا تختلف أحكامها من جهة قضائية لأخرى مهما كانت طبيعة المنازعة المطروحة أمام القضاء،² فالخبرة إجراء للتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، فتأمر المحكمة الإدارية بإجراء الخبرة القضائية أما بصورة تلقائية أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب و يحدد الحكم بها القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء. و تمثل الخبرة احد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية حيث يستعين القاضي الإداري بفنيين من ذوي الاختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية و يبدون ملاحظاتهم، و يقومون بإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات، و الخبرة تهدف إلى توضيح واقعة تقنية أو علمية و لهذا القاضي يستعين بأهل الخبرة، و هذا ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 085587 بتاريخ 2014/11/13.³

1: الأمر بالخبرة (تعيين الخبير):

يقرر القاضي الإداري حسب الفقرة 2 من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الخبرة تتم على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الخبير الثالث،⁴ غير أن هذا الإجراء الأخير و كما عاين ذلك احد قضاة مجلس الدولة، و ذهب في بحثه له بخصوص الخبرة إلا انه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا.

¹ بليل بلقاسم، مرجع سابق، ص 38.

أنظر أيضا: المواد من 125 الى 145 من " ق إ م إ "، و المادة 858 من " ق إ م إ ".

² بليل بلقاسم، مرجع سابق، ص 38.

³ المرجع نفسه، ص 39.

⁴ درين زاقي، مرجع سابق، ص 78.

- حيث أن المستأنف يطلب بصفة احتياطية تعيين خبير للبحث في القضية.¹
- حيث أن رفض هذا الطلب من طرف قضاة الموضوع غير مبرر، و أن الأسباب الواردة في القرار المطعون فيه كافية، لذا ترى المحكمة العليا إلغاء القرار المستأنف فيه و إحالة القضية من جديد إلى مجلس قضاء سطيف من أجل تعيين خبير.²
- كما انه لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.
- و من جهة أخرى يحق لكلا طرفي النزاع رد الخبير المعين من طرف المحكمة و خبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة،³ و يوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة في أجل 08 أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، و يبت في هذا الطلب بتاً عاجلاً بعد رفع الدعوى من طرف الخصم، أما في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبير آخر بدلاً منه،⁴ وبالرجوع إلى نص المادة 133 من ق إ م إ يتبين أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية: القرابة المباشرة، القرابة الغير المباشرة لغاية الدرجة 4، وجود مصلحة شخصية أو أي سبب جدي آخر.⁵

2: إجراءات الخبرة

¹ درين زافي، مرجع سابق، ص 79.

² المرجع نفسه، ص 79.

³ المرجع نفسه، ص 79.

⁴ المرجع نفسه، ص 79.

⁵ أنظر المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية رقم 08 - 09.

تناولت الفقرة 6 من المادة 86 من ق إ ج إجراءات الخبرة، و ذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة من طرف الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم و ساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية، و كذا الشاكي، و عند الاقتضاء يتم إعلام و يتم ذلك بل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية، و كذلك المشتكي أو ممثله¹، حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة لديهم من قبل المحكمة الإدارية، و يقوم عون إداري بتحرير إما تقارير مشتركة أو تقارير منفردة، و في الأخير يتم وضع محاضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف الاطلاع على هذه المحاضر و التقارير خلال مدة 20 يوما كاملة، و يحق للمحكمة الإدارية إذا رأت أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة جديدة.²

الفرع الثاني : القرار الصادر عن المحكمة الإدارية

تبدأ المنازعة على مستوى إدارة الضرائب أولاً، و تنتهي أمام القضاء الإداري و تحكمها قواعد القانون الضريبي المتمثلة أساساً في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم، و قانون الإجراءات الجبائية الذي له الأولوية في التطبيق إلى جانب الأحكام الواردة في ق إ م إ باعتباره السياق العام للإجراءات في المادة الإدارية و التي ينبغي على كل من المكلف بالضريبة و القاضي مراعاتها،³ و للدعوى الضريبية خصوصيتها فهي دعوى إدارية بالدرجة الأولى تمس بالذمة المالية للأفراد و الدولة على حد سواء، لذا لا بد أن تتسم ببعض السرعة و السرية.⁴

¹ درين زاقي، مرجع سابق، ص 80.

² المرجع نفسه، ص 81.

³ حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية، مرجع سابق، ص 32.

⁴ منى إدلبي، مرجع سابق، ص 29.

المنازعة الضريبية تعبير عن خلاف بين الطرفين المتنازعين هما الإدارة و المكلف بدفع الضريبة يدفع فيه كل منهما بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي و ملزم،¹ و تعتبر جهات القضاء الإداري ممثلة في لمحاكم الإدارية و مجلس الدولة القضاء المختص بالفصل في النزاع الجبائي في النظام القضائي الجزائري بإعتبار أن إدارة الضرائب إدارة عمومية.²

تعتبر المحاكم الإدارية صاحبة الولاية العامة للفصل في كل الدعاوي الإدارية كأصل عام في النظام القضائي الجزائري بالإضافة إلى مجلس الدولة بما فيها الدعوى الضريبية، باعتبارها نوعا من أنواع لدعاوي الإدارية، سواء تعلق النزاع بالضرائب المباشرة أو الغير المباشرة أو حقوق التسجيل، أو بمنازعات الوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل، أو تم رفعها من طرف المكلف أو من طرف الإدارة الضريبية.³

على خلاف ما هو جار به العمل في بعض الأنظمة القضائية التي وزعت المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي فيما خص الضرائب الغير مباشرة، و اختصاص القضاء الإداري فيما يخص الضرائب المباشرة، اتبع المشرع الجزائري أسلوب توحيد المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري في كل الحالات.⁴

¹ محمد أنور مسعود، "المنازعات الضريبية أمام اللجان الضريبية"، مجلة القانون و الأعمال،(جامعة الحسن الأول،العدد7، 2017)،المغرب، ص 2.

²ابراهيم يامة، " دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري"، مجلة دفاتر السياسة و القانون، (جامعة ادرار،العدد 15، 2016)،ادرار،ص 506.

³ ابراهيم يامة،دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري،مرجع سابق،ص 216.

⁴ عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية- دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع-، ط1، دار جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، سنة 2013، ص 375.

و من هنا فإن منازعات الضرائب تعد في الجزائر من قيل المنازعات الإدارية التي تخضع لقوانين خاصة منها قانون المالية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الإجراءات الجبائية، و تخضع فيما يخص الشروط العامة و الإجراءات العامة لقانون إ م و إ.¹

تطبيقا للمادة 800 من ق إ م و إ، و ذلك بإعمال المعيار العضوي الذي تحمله هذه المادة² والجدير بالذكر هو أن النزاع الضريبي الذي يقوم بين شخص من أشخاص القانون العام و هو إدارة الضرائب، و شخص من أشخاص القانون الخاص و هو المكلف بدفع الضريبة، لذي يعتبر الحلقة الأضعف في هذه العلاقة انه يمر بمرحلتين: المرحلة الأولى: و هي المرحلة الإدارية أي التسوية الودية خارج أسوار القضاء، و التسوية القضائية بعد ثبوت كل من الاختصاص المحلي و النوعي لجهة قضائية محددة، و يؤول الاختصاص لقاضي فاصل في المادة الإدارية بسطاته المخولة له في النزاع الضريبي المتمثلة في التحقيق و الخبرة لاعتبارهما أهم وسائل الإثبات في هذا المجال على وجه التحديد، إضافة إلى طرق الطعن المعروفة في الأحكام القضائية، الاختصاص لحل النزاعات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية سواء تكلف الأمر بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل يعود إلى المحكمة الإدارية مع مراعاة الشروط و الإجراءات المطلوبة في ذلك المنصوص عليها في المواد من 82 إلى 89 قانون الإجراءات الجبائية.³

و تجدر الإشارة إلى انه بالرغم من الولاية الكاملة للقضاء الإداري على منازعات الضرائب فإنه توجد حالات خاصة تحكمها القواعد العامة و يعود الاختصاص فيها إلى القضاء العادي

¹ عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية- دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع-، مرجع سابق، ص 376.

² محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية- مبدأ المشروعية، الرقابة على الإدارة، قضاء المظالم، القضاء الموحد، القضاء المزدوج، المحاكم الإدارية، مجلس الدولة، الدعوى الإدارية، دعوى الإلغاء، دعوى التعويض، الاختصاص القضائي الإداري، محكمة التنازع، الطعن في القرار القضائي، الإجراءات القضائية الإدارية-، د- ط، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 341.

³ أنظر المواد من 82 إلى 89 من ق إ ج.

كالدعاوي التي تباشرها الإدارة في حالة البيع الجبري المحل التجاري ، وكذلك في حالة متابعة المكلف لغرض التهرب الضريبي أو تنظيم الإعسار فيؤول الاختصاص هنا إلى المحكمة الجزائية، بحيث يختصر بجميع أنواع النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف أو من طرف الإدارة و أن الدعوى هذه كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف، و بالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه، كأصل عام لا يجوز رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من أحد الأفراد إلا الطعن ف قرار إداري.¹

أولاً: صدور القرار الفاصل

بعد استئناف جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين و بعد أن تصبح القضية مهياًة للفصل فيها، أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي و يكونوا الأطراف قد قدموا طلباتهم، و ندخل القضية حيز الفصل فيها.²

1: الاختصاص النوعي و المحلي للنزاع الضريبي

لدراسة اختصاص المحاكم الإدارية في المادة الجبائية يستوجب الأمر التطرق لدراسة قواعد الاختصاص النوعي و كذا الاختصاص المحلي لاعتبارهما من النظام العام.

أ. الاختصاص النوعي:

يقصد بالاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية أهليتها في النظر في القضايا المحددة لها في الإطار التشريعي المذكور أي انه أصبح منذ سنة 2008 حسب قانون الإجراءات المدنية و الإدارية اختصاص المحاكم الإدارية محدد في المواد 800، 801، 802، و 803 بالنسبة للدعاوى الإدارية المرفوعة للنظر في المسائل الموضوعية،³ و المواد 917 إلى 947 المنظمة و

¹ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص116.

² المرجع نفسه، 116.

³ أنظر المواد 800، 801، 802، 803 من ق إ م إ.

المحددة مجال اختصاص المحاكم الإدارية و كذلك مجلس الدولة في الدعاوى الإستعجالية، و يكون بصفة أساسية في القضايا التي تكون الأشخاص المعنوية العامة المذكورة في المادة 800 (ق. إ. م. إ) طرفا فيها¹، كما أن (ق. إ. ج) نص و بشكل صريح انه أثناء قيام نزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، بعد استفاد جميع طرق التسوية الإدارية للنزاع الضريبي يمكن اللجوء إلى القضاء الإداري، و تكون المحكمة الإدارية كدرجة أولى مختصة للبت في النزاع، كما أن (ق. إ. م. إ) حدد صراحة أن المحكمة الإدارية هي المختصة على أن يكون أحد طرفي النزاع ذو صبغة إدارية أي (الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية)²، لقد كرست المادة 800 المذكورة أعلاه، مبدأ العمل بالمعيار العضوي السائد عند تحديد الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية و هو مطابق لنص المادة الأولى من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية³، حيث أن المحاكم الإدارية هي وحدها المختصة بالفصل في المنازعات الإدارية في جميع القضايا و بالتالي فإن الفصل في الدعوى الإستعجالية الإدارية المتعلقة بالقرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الجبائية هي من اختصاص المحاكم الإدارية.

ب. الاختصاص المحلي:

إن القاعدة العامة في الاختصاص المحلي للمحاكم الإدارية في المادة الإدارية تنص على انه يؤول الاختصاص المحلي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معروف فيرجع الاختصاص إلى الجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن

¹ أنظر المواد 917 الى 947 من ق إ م إ.

² رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية- تنظيم و اختصاص القضاء الإداري-، الجزء الاول، دط ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص ص 310-311.

³ أنظر المادة 800 من ق إ م إ و المادة 1 من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية الصادر بموجب القانون رقم 98-02 المؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق ل 30 ماي سنة 1998، ج ر ج عدد 37، والمتضمن القانون الذي يتعلّق بالمحاكم الإدارية.

له، و في حالة اختيار الموطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، و ذلك ما نصت عليه المادة 803 (ق. إ. م. إ) التي تحيل إلى المادتين 37 و 38 من نفس القانون،¹ و في حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الاختصاص للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن احدهم، و ذلك تماشيا مع مبدأ "الدين مطلوب و ليس محمول"، و خروجاً عن القاعدة العامة في المادة الضريبية فإن المشرع الجزائري حدد بدقة الاختصاص المحلي على انه يكون مكان فرض الضريبة أو الرسم. حسب ما نصت عليه المادة 804 (ق. إ. م. إ)، و هذا راجع إلى كون الإدارة المصدرة للقرار أي المفتشية أو القبضة أدري بحيثيات القرار أكثر من غيرها من المصالح²، و يأخذ على سبيل المثال الرسم على النشاط المهني (TAP)، الذي يكون فرضه على أساس مكان النشاط و ليس مكن إقامة المكلف بالضريبة لأن عائدات الرسم على النشاط المهني تؤول إلى البلدي، أي بلدية مكان النشاط و ليس بلدية إقامة المعني، كما نصت المادة 1/804 (ق. إ. م. إ) على أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب و الرسم وجوباً أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاص مكان فرض الضريبة أو الرسم،³ و يعتبر المشرع الجزائري الاختصاص المحلي من النظام العام، إذ يمكن إثارة الدفع بعدم الاختصاص من احد الخصوم، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى أو إثارته تلقائياً من طرف القاضي و ذلك ما أكدته المادة 807 (ق. إ. م. إ).⁴

2: أساس اختصاص القاضي الإداري في النظر في الدعوى الضريبية

¹ أنظر المواد 803 و 37 و 38 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 804 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 804 فقرة 1 من ق إ م إ.

⁴ أنظر المادة 807 من ق إ م إ.

قد يكون قضاء إلغاء وقد يكون القضاء الشامل وهذا حسب الطلبات والوقائع المعروضة على

القاضي حين الفصل

أ. اختصاص القضاء الكامل في حل النزاع الضريبي

ينبغي أولاً التعرف على العناصر التالية:

➤ تعريف القضاء لكامل و شروطه: سيتم تناوله كما يلي :

● **تعريفه:** يعتبر القضاء الكامل من الدعاوى الذاتية، لا يرفعها سوى صاحب الصفة و المصلحة

استناداً على حق أو مركز قانوني شخصي له يهدف من ورائها إلى مزايا و مكاسب شخصية،

تعويضاً عن أضرار ألحقها به النشاط الإداري نفسه على عكس دعوى الإلغاء.

● **شروطه:** تكون دعوى التعويض مشمولة بمجموعة من الشروط لقبولها شأنها شأن كل الدعاوى

القضائية الإدارية منها أساس شرط القرار السابق، على أساس أن باقي الشروط العامة تم

التطرق لدراستها مسبقاً.

● **فشرط القرار السابق:** يقصد به قيام الشخص المضرور باستصدار قرار إداري، و ذلك عن

طريق استشارة السلطات الإدارية المختصة بواسطة تقديم شكوى أو تظلم إداري يطالب فيها

بالتعويض عن ما لحقه من ضرر، و يكون رد السلطة الإدارية المختصة صاحبة النشاط الضار

أو السلطة التي تلوها حسب الحالة بمثابة قرار إداري يخول لاحقاً الحق في اللجوء إلى

القضاء بدعوى تعويض للنزاع.¹

➤ سلطات القاضي الإداري في مجال القضاء الكامل:

¹ زكرياء رمول ، دور القاضي الإداري في تكريس دولة القانون في الجزائر، مذكرة ماجستير، قانون الإجراءات

العامة، روان محمد الصالح ، كلية الحقوق ، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، 2012-2013، ص

130. أنظر أيضا : عبيد ريم، "الاثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي"، مجلة

المفكر، (جامعة قسنطينة 1، العدد 11، دس)، قسنطينة، ص 443.

يتمتع القاضي الإداري في الدعوى الضريبية بصلاحيات واسعة لأجل الفصل في النزاع الضريبي، فيمكن له تعديل القرار و عمليا هو من يجب عليه تحديد مبلغ الضريبة و في بعض الأحيان عندما يتطلب تحديد مبلغ الضريبة حسابات ففي هذه الحالة للقضاء الكامل على الأقل إيجاد القواعد المتبعة في فرض الضريبة، تاركا للإدارة الجبائية ذلك على ضوء تلك القواعد، و بذلك فدعاوى القضاء الكامل تجد كامل تطبيقاتها في الدعوى الضريبية¹، إضافة إلى ذلك فالقضاء الكامل له سلطة التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة، كما أن مجلس الدولة فصل في العديد من القرارات الصادرة عنه فيما يتعلق بالقضاء الكامل في الدعوى الضريبية، و من بين هذه القرارات القرار الصادر في 2005/09/20 و الذي تضمن ما يلي: "أن المستأنف عليها (إدارة الضرائب) رفضت طلب المستأنف الرامي لإلغاء الضريبة المفروضة عليه بحجة عدم شطب السجل التجاري و هو ما أكده أمام قاضي الدرجة الأولى و أمام مجلس الدولة، حيث أن الضريبة لا تفرض لعدم شطب السجل التجاري و انه و أمام تقديم المكلف بالضريبة الدليل على وقف النشاط و بيع الشاحنة فإن عبء الإثبات يقع على الإدارة التي يتعين عليها تقديم ما يثبت انه يقوم بنشاطه التجاري خاصة و انه ناقل للبضائع، و يمكن الإثبات حيث أن قضاة الدرجة الأولى قد اسأؤوا تقدير الوقائع لما اعتمدوا على عدم شطب السجل التجاري مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد بإلغاء الضريبة على المستأنف"².

ب. اختصاص قضاء الإلغاء في حل النزاع الضريبي: سيتم تناوله كآلاتي :

➤ تعريف قضاء الإلغاء و شروط رفع الدعوى أمامه: سيتم التطرق لهذه العناصر بنوع من الشرح

والتفصيل:

¹ مالك عليان، مرجع سابق، ص 95.

² قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 020170، الصادر بتاريخ 2005/09/20، (غير منشور). نقلا عن: مالك عليان، مرجع سابق، ص 98.

• تعريف دعوى الإلغاء:

وضع المشرع الجزائري ترسانة من النصوص القانونية المتعلقة بدعوى الإلغاء اشتملتها المادة 161 من الدستور¹ و المادة 800 من (ق. إ. م. إ)، ودعوى الإلغاء هي تلك الدعوى التي تحرك أمام هيئة قضائية إدارية و تهدف إلى إلغاء القرار الإداري النافذ و المخالف للقاعدة القانونية، و عليه فالمتضرر من القرار هو الذي يطلب من المحكمة الإدارية القيام بمدى تقدير مشروعية قرار الإدارة الصادر بإدارتها المنفردة، و الحكم بإلغائه كلياً أو جزئياً، و بذلك تستهدف دعوى الإلغاء غاية مثلى في تحقيق احترام مبدأ المشروعية و حماية الصالح العام، و ضمان حقوق الأفراد و حرياتهم من تعسف الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الحفاظ على المصلحة العامة²، و عرفها الدكتور عمار بوضياف بأنها: "دعوى قضائية ترفع أمام الجهة القضائية المختصة بغرض إلغاء قرار إداري غير مشروع طبقاً لإجراءات خاصة و محددة قانوناً"³.

• أسباب الطعن بالإلغاء:

تتمثل هذه الأسباب في عيب الاختصاص و عيب السبب و عيب الشكل و الإجراءات و عيب مخالفة القانون و عيب الانحراف بالسلطة، و تسمى هذه الأسباب بالموضوعية، إضافة إلى شروط شكلية مستوفية لكافة الشروط.

➤ مجال اختصاص قاضي الإلغاء في حل النزاع الضريبي: تمثل الدعوى الضريبية أداة مهمة

لرقابة المشروعية على أعمال الإدارة الضريبية لاسيما في مجال التحصيل التي يلجأ إليها

¹ الرجوع الى المادة 161 من التعديل الدستوري لسنة 2016 " ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطة الإدارية"، المؤرخ في 26 جمادى 1 عام 1437 الموافق ل 6 مارس سنة 2016، ج ر ج ج عدد 14، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016.

² أنظر المادة 800 من ق إ م إ.

³ عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط 1، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009، ص 47.

المكلف بالضريبة مباشرة إلى القاضي الإداري لأجل إلغاء قرار إداري غير مشروع مستندا إلى الشروط الموضوعية لقبول دعوى الإلغاء.

و دعوى الإلغاء في حقيقتها ليست موجهة ضد الإدارة أي ليست دعوى شخصية و إنما هي خصومة عينية تقوم على مخاصمة القرار الإداري المعيب ذاته قصد التوصل إلى إلغائه و الحكم الصادر فيها بإلغائه يكون حجة على الكافة، ليس كدعوى القضاء الكامل التي تقوم على خصومه ذاتية ترمي إلى حماية حق شخصي ضد من يتعدى أو يهدد بالاعتداء على هذا الحق، و للحكم الصادر فيها حجية نسبية مقصورة على أطرافه.¹

و دعوى الإلغاء في المادة الضريبية ذات مجال محدود لأنه في الدعاوى الضريبية تكون دعوى القضاء الكامل بصفة مطلقة، أي لها الولاية العامة، كما انه لا تقبل دعوى الإلغاء إلا على القرارات المنفصلة عن إجراءات فرض الضريبة، و تعتبر القرارات التنظيمية العامة منفصلة عن هذه الإجراءات بسبب طبيعتها التنظيمية إلا أن ذلك لا يحول دون اختصاص القاضي الإداري بتفسيرها أو بتقدير مشروعيتها بمناسبة النظر في الدعوى الضريبية و دون أن تكون له سلطة إلغائها، كما لا تقبل دعوى الإلغاء ضد القرارات الفردية المتصلة بإجراءات فرض الضريبة إذا كان المكلف بالضريبة ممنوعا قانونا من إقامة الدعوى الضريبية²، و تظهر رقابة القاضي الإداري في دعوى الإلغاء ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية في العديد من القرارات الصادرة عن مجلس الدولة و من بينها:

القرار الصادر بتاريخ 2006/01/14 و الذي جاء فيه ما يلي: "حيث أن إدارة الضرائب لم تثبت أن المستأنف شغل عمالا خلال الفترة المعينة بالضريبة الأمر الذي يجعل الفرض الجبائي بعنوان الدخل الإجمالي للأجور بموجب الجدول الفردي رقم 2003/434 غير مؤسس قانونا،

¹ مالك عليان، مرجع سابق، ص ص 112 - 113.

² المرجع نفسه، ص 114.

لذلك يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2004/10/11 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قسنطينة و فصلا من جديد القضاء بإلغاء الإنذار بالدفع للجدول الفردي رقم 2003/434 بمبلغ 72.000 دج مقابل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور و الدفع الجزافي¹، و ما يتضح من خلال هذا القرار أن دعوى الإلغاء تجسد احترام مبدأ المشروعية، فقاضى الإلغاء يبرز دوره في رقابة و مدى مشروعية القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية.

ثانيا: شكل الحكم و مضمونه

نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، على أن تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية و تضمنت هذه المواد كيفية صدور الحكم و شكله و كذا محتواه أو مضمونه²، يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، و يتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، و يتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، و في حالة التأجيل، يجب أن يحدد تاريخ، النطق بالحكم للجلسة الموالية.

لا يجوز تمديد المداولة إلا إذا اقتضت الضرورة الملحة ذلك، على أن لا تتجاوز جلسيتين متتاليتين، و يتم النطق بالحكم علنيا، كما يقتصر النطق به على تلاوة منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس و بحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، و يعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.³

¹ قرار مجلس الدولة رقم 252320 ، الصادر بتاريخ 2006/01/24، الغرفة الثانية، (غير منشور). نقلا عن: فضيل كوسة، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، عبد الرزاق زوبينة، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر-الجزائر، 2009- 2010.

² أنظر المادة 878 من ق إ م إ و المواد من 270 الى 298 من ق إ م إ رقم 08- 09.

³ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 59.

أنظر أيضا : لأحكام المواد من 270 الى 274 من ق إ م و إ د.

يجب أن يشمل الحكم، تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و باسم الشعب الجزائري" و كما يجب أن يتضمن البيانات التالية: الجهة القضائية التي أصدرته، أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية، تاريخ النطق به، اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، اسم و لقب أمين الضبط الذي حضره تشكيلة الحكم، أسماء و ألقاب الخصوم ز موطن كل منهم، و في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعد الخصوم، الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.¹

و لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببيه، و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون، و لابد من الإشارة إلى النصوص القانونية، كما يجب استعراض وقائع القضية و طلبات و إدعاءات الخصوم و وسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات و الأوجه المثارة بإيجاز و يشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمد عليها، و إلى انه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة و عند الاقتضاء إلى الخصوم و ممثليهم، و كذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

و يتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الاقتضاء و في الأخير فإن منطوق الحكم يختلف باختلاف نوع النزاع، فإذا كان النزاع حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس، و منه الإبقاء على مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها، و لا يمكنه الحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة أما إذا قبلت الدعوى شكلا من طرف القاضي و تم النظر في موضوعها و كانت مؤسسة فإنه يتم النطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع، و في هذه الحالة يتم تحديد أسس جديدة عند الاقتضاء لفرض الضريبة

¹ عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 59.

أنظر أيضا: المواد 275، 276، 277 من ق إ م و إ.

و يحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة،و أما إذا كان النزاع حول مادة تحصيل الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلا أو الحكم بإلغائه قرار إدارة الضرائب لعد تطبيق القانون أثناء التحصيل.¹

ثالثا: تبليغ الحكم و آثاره

1: تبليغه الحكم:

تحفظ أصول الأحكام و الأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، و للخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم، و في حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الاستئناف، و يتم تبليغ الأحكام و الأوامر إلى الخصوم بموطنهم، و عن طريق محضر قضائي أساسا، و يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.²

يلاحظ أن المشرع خول مهمة التبليغ إلى المحضر القضائي بعدما كانت تبلغ القرارات التي تتخذها الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي إلى أطراف الدعوى، حيث يبلغ القرار بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى،و يكون التبليغ بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه، فيبلغ إلى الطرف الآخر من اجل تنفيذه. و التبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلق موضوعها بالمصلحة العامة، و التي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو تبليغ الحكم الصادر بشأنها لإدارة الأطراف.³

¹ عائشة لكحل،مرجع سابق،ص 60.

² المرجع نفسه،ص 60.

³ المرجع نفسه،ص 61.

2: آثار الحكم:

تتمثل آثار الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية و الفاصل في الدعوى الضريبية في تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه، و كذا في أثره على أطراف الدعوى الضريبية (المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب).

أ- حيازة حكم المحكمة الإدارية لحجية الشيء المقضي فيه:

إذا لم يطعن في الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية خلال المواعيد المحددة قانونا، فإنه يحوز الحكم قوة الشيء المقضي فيه، و حجية الشيء المقضي فيه تعني عدم لجوء أطراف الدعوى إلى القضاء ثانية، و إلا سيكون الحكم الثاني "بعدم جواز النظر في الدعوى لسبق الفصل فيها"، و لكن إذا كان الفصل في الدعوى برفضها لعيب الشكل أو عدم الاختصاص فإن هذا الحكم لا يحوز لقوة الشيء المقضي فيه و تقبل الدعوى الثانية و يتم النظر فيها.

ب- من حيث آثار الحكم على أطراف الخصومة:

و هنا الآثار تتمثل في تنفيذ الحكم، حيث انه بعد تسجيل الحكم يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية، و ذلك بمجرد طلبها، و النسخة التنفيذية هنا يعني أن تكون ممهورة بالصيغة التنفيذية. و منه يكون حكم المحكمة الإدارية قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه، فالاستئناف لا يوقف التنفيذ إلا أن المعارضة توقف التنفيذ فهي لها اثر موقف للتنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك، و من آثار تنفيذ حكم المحكمة الإدارية ضمن قانون الإجراءات الجبائية ما يلي:

- تكون التخفيضات الواردة بحكم المحكمة محل شهادات يعدها مدير الضرائب لاعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل¹، و كما نصت المادة 1/98 من قانون الإجراءات الجبائية على استرجاع المصاريف المتعلقة بدمغ العريضة و تسجيل الوكالة بالنسبة للمكلف بالضريبة

¹عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 61.

إذا ربح دعواه، فهذا يجب الإشارة إلى أن إجراء دمج العريضة تم إلغائه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008، و أبقى المشرع على هذا النص.¹

- عند إلغاء المحكمة الإدارية لقرار يتضمن إعفاء أو تخفيضا في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحميلها للمكلف بالضريبة المصاريف يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة، و الذي يستحق أداء مبلغه وفقا للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل يقوم بتحصيله قابض الضرائب المختلفة، و الذي يستحق أداء مبلغه وفقا للإجراءات المطبقة في مجال تحصيل الضرائب و الرسوم و القرارات التي تلغيها المحكمة الإدارية هي التي تقدمها إدارة الضرائب إلى المحكمة ضد أراء لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على القيمة لمضافة،و أخيرا إنه إذا كان الحكم الفاصل في النزاع الضريبي لصالح إدارة الضرائب، فإن تنفيذه سهل، لان الإدارة تلجأ مباشرة إلى عملية التحصيل الضريبي و بالطرق الجبرية لأنه بحوزتها حكم قضائي، و المصاريف التي تحملها المحكمة للمكلف بالضريبة هي أيضا تكون محل تحصيل، فتقوم مصالحها بإجراءات تحصيلها، أما إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة و تراخت إدارة الضرائب عن تنفيذه فما على المكلف في هذه الحالة إلا إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ و هنا تكون حالتين:

الحالة الأولى: إذا كانت الضرائب محل النزاع، قد قام المكلف بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها و صدر حكم المحكمة بإلغائها، فإن المكلف هنا يكون بصدد استرجاع المبالغ.

الحالة الثانية: التي لم يتم المكلف فيها بأي تسديد للضرائب، و كانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها.²

¹ أنظر المادة 98 فقرة 1 من ق إ ج.

² عائشة لكحل، مرجع سابق، ص 62.

المطلب الثاني : طرق الطعن في المجال الجبائي

الطعن في الأحكام القضائية مرحلة من مراحل سير الدعوى أمام جهات القضاء الإداري للفصل في النزاع الجبائي، إذا كان أمام مجلس الدولة، وبالتالي فإن القرارات الصادرة في هذه الحالة هي قرارات نافذة وبصفة نهائية إذا لم يكن القرار في صالح المكلف بالضريبة فله أن يطعن فيه، كما للإدارة الضريبية هذا الحق كذلك أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، إذا كان محل النزاع الضريبي ضريبة من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة، وعن طريق الطعن بالنقض، إذا كان محل النزاع ضريبة من الضرائب غير المباشرة¹، يجب الالتزام بالآجال في تقديم الطعون أمام مجلس الدولة لأن شرط الآجال من النظام العام لا يجوز مخالفته².

يسعى القضاء الاستعجالي الإداري من خلال الدعوى الاستعجالية الإدارية إلى تحقيق حماية من خلال الدعوى الاستعجالية الإدارية إلى تحقيق حماية قضائية، سريعة ووقتية للحقوق والمراكز القانونية للمتقاضين بصفة عامة، وللأشخاص الطبيعيين بصفة خاصة، والتي تكون مهددة بخطر محقق ليصدر حكما بتدابير استعجالية لا تمس بأصل الموضوع وتلك الحقوق أو المراكز القانونية، ويظهر ذلك جليا من خلال: اختصار مواعيد التكليف بالحضور في الدعوى الإدارية الاستعجالية، قد تكون في حالة الاستعجال القصوى من ساعة إلى ساعة وفي أوقات العمل، البت في المسائل في التي يخشى عليها فوات الوقت ولا تقبل الانتظار أو في المسائل التي

¹ إبراهيم يامة ، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية (وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد) ، مرجع سابق، ص 237.

² بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر - دراسة تحليلية مقارنة -، مذكرة ماجستير، المؤسسات السياسية والإدارية، بن باديس فوزية ،كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري - قسنطينة-، 2007- 2008 ، ص 132.

اعتبرها القانون مستعجلة في طبيعتها،¹ وبالتالي جسد المشرع من خلال الطعن في الأوامر الاستعجالية في المادة الجبائية مبدأ التقاضي على درجتين الذي أحد دعائم دولة القانون، رغم أن الأم الاستعجالي ليس له طبيعة الحكم الفاصل والموضوع بصفة نهائية، فالمشرع الجزائري وفق قانون إ م و إ في مجال تنظيم سلطات القاضي الاستعجالي، ووفق في تدارك النقص الذي كان يعتري تنظيم القضاء الاستعجالي الإداري في ظل القانون الإجرائي القديم، وعمل على حماية حقوق وحرية الأفراد من خلال إمكانية الطعن في الأوامر الاستعجالية التي يصدرها القاضي الاستعجالي عند ممارسته التي منحها له القانون.²

يجب الإشارة إلى المادة 936 من ق إ م إ يقر المشرع بمبدأ عدم قابلية الأوامر الصادرة من القاضي الاستعجالي في مجال وقف التنفيذ لأي طريق من طرق الطعن، وهذا بخلاف الأوامر الاستعجالية الأخرى التي تقبل الطعن فيها، وهذا خلافا لما كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية الملغى والذي سمح للمعني باستئناف الأوامر الصادرة بوقف التنفيذ خلال 15 يوما أمام مجلس الدولة.³

إذن المشرع ميز بين الأوامر الاستعجالية فيما بينها، فجعل الأوامر المتعلقة بوقف التنفيذ والأوامر المستعجلة الأخرى لأن الحكم أو الأمر يوقف التنفيذ من الأحكام القطعية، تجوز حجية الأحكام وخصائصها، تحوز حجية الحق الشيء المقضي به، حجية ما بين الخصوم لذات الحق من حيث المحل والسبب، ولا يجوز لأصحاب الشأن إثارة النزاع من جديد باعتبار أن ملابسات

¹ سمير خليفي، مداخلة بعنوان: القضاء الإداري الإستعجالي بين حماية حقوق المتقاضى وامتيازات السلطة العامة، يوم دراسي موسوم ب: حق التقاضي في المسائل الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، 29 ماي 2014، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، ص 4.

² عبد العالي حاحة وأمال يعيش تمام، "قراءة في سلطات القاضي الاستعجالي وفقا لقانون إ م و إ رقم 08-09"، مجلة المنتدى القانوني، (جامعة محمد خيضر، العدد 6، دس)، بسكرة، ص 142.

³ عبد العالي حاحة وأمال يعيش تمام، "دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر إستعجالي على ضوء ق إ م إ رقم 08-09"، مجلة المفكر، (جامعة محمد خيضر، العدد 4، دس)، بسكرة، ص 325.

القضية نفسها ولم تتغير، أحكام الباب الثالث من الكتاب الرابع من ق إ م إ المتعلق بالإستعجال، تطبق على الدعوى الاستعجالية الجبائية، فقد منح المشرع بموجب المادة 937 من ق إ م إ إمكانية الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.¹

تعتبر طرق الطعن في الأوامر الاستعجالية المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين المنصوص عليه في المادة 6 من ق إ م إ² إذ يرمي إلى عرض النزاع مجدداً على محكمة الدرجة الثانية ممثلة في المجلس القضائي، بعد استيفاء عرضه من الجانبين على محكمة الدرجة الواقع والقانون بقصد إبطال أو تعديل الحكم الصادر فيه،³ أجاز المشرع الطعن في الأوامر الاستعجالية بطرق الطعن سواء كانت عادية (الفرع 1) أو غير عادية (الفرع 2).

الفرع الأول: طرق الطعن العادية

نص المشرع الجزائري على طرق الطعن العادية في الفصل الأول من الباب الرابع من ق إ م إ في المواد من 949 إلى 952 من ق إ م إ بخصوص الاستئناف (أولاً) وفي المواد من 953 إلى 955 من ق إ م إ بخصوص المعارضة (ثانياً).

أولاً: الإستئناف

يعتبر الطعن بالاستئناف من أهم طرق مراجعة الأحكام الإدارية وينصب على الأحكام والأوامر الصادرة عن المحكمة الإدارية طبقاً لنص المادة 902 من ق إ م إ، فالقاعدة العامة أن جميع الأحكام الصادرة في المادة الجبائية تكون أحكام ابتدائية قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة طبقاً لنص المادة 800⁴ من ق إ م إ، كما تنص المادة 90 من ق إ م إ على أنه "

¹ أمينة غني، مرجع سابق، ص 237.

² أنظر المادة 6 من ق إ م إ رقم 08-09.

³ السامعي حذاق، "أثر مدى حجية أحكام القضاء الإستعجالي على قابليتها للطعن"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة العربي بن مهيدي، العدد 4، 2018)، أم البواقي، ص 44.

⁴ أنظر المادة 800 من ق إ م إ.

يمكن الطعن في الاحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط وفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية " ¹.

1- تعريف الإستئناف:

هو الوسيلة التي يترجم من خلالها المشرع بصفة عملية مبدأ التقاضي على درجتين، وهو ما يترتب عنه حق المتقاضي في الطعن في القرارات القضائية الصادرة ابتدائيا أمام مجلس الدولة، وهو ما يظهر جليا من خلال نص المادة الثانية من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية والتي جاء فيها (أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة " وكذا من خلال نص المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المعدل والمتمم بالقانون العضوي 11-13 المتعلق بمجلس الدولة والتي جاء فيها" يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، ويختص أيضا كجهة استئناف في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة ² وهو نفس ما تضمنته المادة 902 ق. إ. م. ³، وبالتالي فقد وضع المشرع الجزائري قاعدة عامة تكون بمقتضاها جميع القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك وهو ما يتبين فيها أيضا من خلال نص المادة 333 ق. إ. م. التي أكدت على أن جميع الأحكام الصادرة في جميع

¹ أنظر المادة 90 من ق إ ج.

² أنظر المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 24 شعبان 1432 الموافق ل 26 جويلية 2011، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

³ أنظر المادة 902 من ق إ م.

المواد قابلة للاستئناف¹، عندما يفصل في موضوع النزاع أو في دفع، ففي هذه الحالة أنه بمناسبة الفصل أو إثارة دفع.²

لقد تضمنت المواد من 949 إلى 952 ق.إ.م.إ القواعد الأساسية المتعلقة بالطعن بالاستئناف في المادة الإدارية مع الإحالة - أحيانا - للقواعد العامة المشتركة بين القضاء العادي والقضاء الإداري،³ واستنادا لما تقدم من النصوص فإن مجلس الدولة يفصل كدرجة ثانية في التقاضي في الطعون بالاستئناف ضد القرارات والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، بهدف مراجعتها أو إلغائها ما لم تقضي النصوص القانونية بغير ذلك، ولقد عمد المشرع إلى تحديد الهدف من الطعن بالاستئناف باعتباره طريق طعن عادي - بالنظر إلى غايته - إما إلى: مراجعة الحكم أو القرار وتعديل منطوقه جزئيا، وإما إلى إلغائه كلياً،⁴ وهو ما تؤكد المادة 332 ق.إ.م.إ بنصها على أنه (يهدف الاستئناف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة)،⁵ إذن الاستئناف يجسد أحد مبادئ المحاكمة العادلة أمام القضاء وهو مبدأ التقاضي على درجتين من أجل مراجعة الحكم أو تعديله، والجهة المختصة بالاستئناف في القرارات القضائية في القضاء الإداري هي مجلس الدولة، الذي ينظر في القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية كأصل عام إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، وقد تشترك في هذا الشأن قواعد القانون الخاص إذا أجاز القانون ذلك طبعا⁶، وبالرجوع للمادة 332 من ق.إ.م.إ فهي تتعلق أساسا بتحديد

¹ أنظر المادة 333 من ق.إ.م.إ.

² عبد الحميد بن عيشة، "طرق الطعن في المواد الإدارية وفقا لأحكام ق.إ.م.إ 08-09"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، (جامعة الجزائر، د-ع، دس)، الجزائر، ص 343.

³ أنظر المواد 949 إلى 952 من ق.إ.م.إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 344.

⁵ المرجع نفسه، ص 345.

⁶ أنظر المادة 332 من ق.إ.م.إ.

الهدف من الاستئناف كطريق من طرق الطعن العادية أمام مجلس الدولة وهو مراجعة الحكم بتعديله جزئيا أو كليا، أو إلغائه تماما وهذا راجع لحيثيات القضية والأدلة المعروضة.

وبخصوص الاستئناف يجب التمييز بين الحكم التحضيري والحكم الفاصل في النزاع، فالحكم التحضيري لا يستأنف، إلا مع الحكم الصادر في موضوع النزاع، أما الحكم التمهيدي فيبدأ ميعاد الاستئناف مستقلا عن الحكم في الموضوع، ويعد عدم وقف الاستئناف لتنفيذ القرار في المواد الإدارية امتدادا طبيعيا ونتيجة منطقية للقاعدة المقررة بعدم جواز مساس الطعون القضائية بالقوة التنفيذية للقرارات الإدارية.¹

إذن الاستئناف هو طريق طعن عادي يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة، إذ يعرض على المجلس القضائي حسب قواعد الاختصاص وهو ضمان لحسن سير العدالة، إذ يسمح بتدارك ما يشوف الأحكام من مخالفات للقانون وأخطاء في تقدير الوقائع، وهذا الضمان يتم بتعيين قضاة على مستوى المجلس ذو خبرة تسمح لهم بممارسة هذه المهام، وكذلك من خلال التشكيلة الجماعية التي تعطي للمدولة أكثر مصداقية، وبالتالي، فهو في الأساس طعن يهدف لمراجعة الحكم، إذ يسمح بالنظر في الخصومة للمرة الثانية لتصحيح الأخطاء القانونية التي قد يقع فيها القاضي الابتدائي من حيث تطبيق القاعدة القانونية الملائمة، وكذلك من حيث تطبيقها تطبيقا سليما ليس فقط من حيث الناحية القانونية النظرية فحسب بل كذلك بالاعتماد على الاجتهاد السائد²، وبالتالي، فإنه يسمح بإلغاء الحكم لمخالفته للقانون وتطبيق قاعدة قانونية.

2- شروط قبول الإستئناف:

¹ عبد الغني بلعابد ، مرجع سابق، ص 65.

² أمال حبار، "طرق الطعن"، مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية، (جامعة زيان عاشور، العدد 8، دس)، الجلفة، ص

يتبين من قراءة المواد من 332 إلى 347 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المشرع وضع قواعد موضوعية وقواعد شكلية تحكم الاستئناف،¹ يشترط لقبول الطعن بالاستئناف في القرارات والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة توفر مجموعة من الشروط تتعلق بالقرار المستأنف فيه، وبالطاعن، والإجراءات، وبالمواعيد والجهة القضائية المختصة.²

• بالنسبة للطاعن

جاء قانون الإجراءات المدنية والإدارية بقاعدة عامة تطبق على مختلف الطعون ومنها الطعن بالاستئناف سواء أمام القضاء العادي أو أمام القضاء الإداري، ويتعلق الأمر بتوفر شرطي الصفة والمصلحة وشرط الإذن إذا ما اشترطه القانون³، إضافة إلى أن الاستئناف مفتوح لكل طرف حضر الخصومة أو أستدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع، يحق لكل من كان طرفاً في الخصومة أن يستأنف الحكم الصادر عن المحكمة سواء كان مدعياً أو مدعى عليه، مت دخلاً أصلياً أو مدخلاً في الخصام شرط توافر المصلحة حسب المادة 3/335+4 منه⁴، وفي حالة وفاة أحد الخصوم فإن الحق في الاستئناف يؤول لورثته حسب الفقرة الأولى من المادة 335 منه.⁵

كما يحق لمن مارس دعواه عن طريق ممثله بسبب إصابته بعارض من عوارض الأهلية أن يستأنف بنفسه الحكم الصادر في مواجهته دون حاجة للتمثيل متى زال هذا العارض، وفق حكم الفقرة الثانية من المادة 335 منه⁶، للمستأنف عليه الحق في القيام باستئناف فرعي حتى بعد

¹ أنظر المود من 332 إلى 347 من ق إ م إ.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 344.

³ المرجع نفسه، ص 344.

⁴ أنظر المواد 335 فقرة 3 و 4 من ق إ م إ.

⁵ أنظر المادة 335 فقرة 1 من ق إ م إ.

⁶ أنظر الفقرة 3 من المادة 335 من ق إ م إ.

سقوط حقه في الاستئناف الأصلي لكي لا يتضرر من فوات الآجال، إذا قام خصمه بالاستئناف قبل انتهائها مباشرة، مما لا يسمح له باستئناف الحكم استئنافاً أصلياً، وفي هذه الحالة يكون قبول الاستئناف الفرعي متوقفاً على قبول الاستئناف الأصلي والقيام به مرتبطاً بوجود هذا الأخير، إلا أنه إذا قام المستأنف الأصلي بالتنازل عن استئنافه بعد وقوع الاستئناف الفرعي، فإن هذا التنازل لا يؤثر في قبول ونظر الاستئناف الفرعي وفق حكم المادة 337 منه.¹

كما يمكن التدخل في مرحلة الاستئناف من طرف من لم يكن خصماً في الدعوى على مستوى الدرجة الأولى إذا كانت له مصلحة في ذلك حسب الفقرة الأولى من المادة 338 منه²، وفي حالة ما إذا تعلق الأمر باستئناف خاص بحكم صادر في موضوع غير قابل للتجزئة أو بالتزام بالتضامن لا يقبل الاستئناف ضد أحد الخصوم إلا بعد تكليفهم جميعاً بالحضور حسب نص المادة 2/338 منه³، وذلك لتفادي الطعن في القرار الصادر بشأن الاستئناف من طرف الأشخاص الذين تمس مصالحهم بالرغم من أنهم لم يكونوا أطرافاً في الخصومة، وبإدخال هؤلاء في الخصومة أو تدخلهم فيها يصبح القرار الصادر حجة في مواجهتهم.⁴

● محل الإستئناف:

إن محل وموضوع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة هو القرار أو الأمر الابتدائي الصادر عن المحاكم الإدارية، وفق هذا الإطار جاء نص المادة 949 ق. إ. م. إ بما يلي: "يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو أستدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم دفاع، أن يرفع استئنافاً ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"⁵ وهو يشير

¹ أنظر المادة 337 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 338 من ق إ م إ.

³ أنظر الفقرة 2 من المادة 338 من ق إ م إ.

⁴ أمال حبار، مرجع سابق، ص 130.

⁵ أنظر المادة 949 من ق إ م إ.

إلى ضرورة أن يكون قرار المحكمة الإدارية المطعون فيه الاستئناف أمام مجلس الدولة ابتدائياً، بالرغم من أن نص المادة جاء مطلقاً، كما نصت المادة 952 ق.إ.م.إ على أنه " لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، ويتم الاستئناف بعريضة واحدة"¹، وبالتالي فالحكم القابل للاستئناف هو الحكم الابتدائي الصادر عن محكمة الدرجة الأولى، أي يشترط في محل الطعن بالاستئناف أن يكون عملاً قضائياً ابتدائياً صادراً عن المحاكم الإدارية دون سواها.²

● شرط الميعاد

تنص المادة 950 ق.إ.م.إ على أنه " يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين، ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر يوماً بالنسبة للأوامر الاستعجالية لم توجد نصوص خاصة"³، ويسرى هذا الأجل من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، أما إذا صدر الحكم غيابياً فإن أجل الاستئناف يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة،⁴ ما يلاحظ: خضوع أجل الطعن بالاستئناف في المادة الإدارية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهو نفس الأجل في المواد المدنية سواء من حيث:

* **مدة الاستئناف:** وهي شهران من تاريخ التبليغ الرسمي بالقرارات القضائية وخمسة عشر بالنسبة للأوامر الإستعجالية.

¹ أنظر المادة 952 من ق إ م إ.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 345.

³ أنظر المادة 950 من ق إ م إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 345.

* **حساب الميعاد:** يتم حساب الآجال كاملة ولا يحسب يوم التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الاجل، ويعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها، وإذا كان اليوم الأخير من الأجل يوم عمل كلياً أو جزئياً يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي.

* **تمديد الميعاد:** يمدد أجل الاستئناف شهرين بالنسبة للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني.¹

• الشكل والإجراءات:

يشترط قانون الإجراءات المدنية والإدارية لقبول الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون: وفق عريضة مكتوبة مستوفية لكل البيانات المطلوبة والمتعلقة بالأطراف إضافة إلى عرض موجز للوقائع وأوجه الطعن بالاستئناف، وموقعة من طرف محامي معتمد من قبل مجلس الدولة وهذا بالنسبة للأفراد والأشخاص المعنوية الخاصة²، مع مراعاة أحكام المادة 828 ق.إ.م.إ فيما يتعلق بالتمثيل القضائي للأشخاص المعنوية العامة المذكورة في المادة 800 من نفس القانون،³ تقديم نسخة من القرار القضائي المطعون فيه بالاستئناف مرفقا بالمستندات والوثائق المدعمة،⁴ تقديم إيصال يثبت دفع الرسوم القضائية (تسجيل الاستئناف)، احترام شروط الاختصاص القضائي بتوجيه الطعن بالاستئناف إلى مجلس الدولة وفقاً للمادة 902 ق.إ.م.إ والمادة 10 قانون عضوي 98-01 المعدل والمتمم،⁵ احترام شرط الميعاد المحدد للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.⁶

• الشروط المتعلقة بالعريضة:

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 345.

² المرجع نفسه، ص 345.

³ أنظر المادة 828 من ق إ م إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 345.

⁵ أنظر المادة 902 من ق إ م إ.

⁶ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 346.

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ والرقم التسلسلي في سجل خاص على أن يقدم للمستأنف وصلا باستلام العريضة وأن يثبت المكلف أنه دفع الرسم القضائي لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو أنه معفى منها على أساس المساعدة القضائية، كما أنه يجب أن تتضمن البيانات الشكلية المنصوص عليها في المادة 540 (ق.إ.م.إ) تحت طائلة عدم قبولها شكلا وتمثل في:الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف، اسم ولقب وموطن المستأنف، اسم ولقب وموطن المستأنف عليه وإن لم يكن له موطن فأخر موطن له،عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف،الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانون أو الإتفاقي، ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.¹

3-أنواع الإستئناف:

يوجد نوعين للطعن بالاستئناف: الاستئناف الأصلي وهو حق مخول قانونا لجميع أطراف الخصومة وللمتدخلين والدخلين في الخصام، وهناك الاستئناف الفرعي وهو حق للمستأنف ضده ومقرر له في أي حال كانت عليه الخصومة وإن فات ميعاد الاستئناف الأصلي، أي جواز القيام بالاستئناف الفرعي حتى في حالة سقوط الحق في رفع الاستئناف الأصلي بشرط أن يكون هذا الأخير مقبولا.²

4-آثار الإستئناف:

يترتب عن الطعن بالاستئناف في المادة الإدارية عدة آثار تميزه عن طرق الطعن الأخرى

يتم تناولها فيما يلي:

¹ أنظر المادة 540 من ق إ م إ.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 347.

*الأثر الناقل: وهو تحويل كامل ملف القضية إلى قاضي الاستئناف لإعادة النظر فيه من حيث الوقائع والقانون، وبالتالي يكون الاستئناف استمرار للخصومة.¹

الاستئناف ينقل القضية إلى مجلس الدولة بحالتها، بحيث تصبح سلطة قضاة الدرجة الثانية لها فيعيدون تقدير الوقائع والقانون للفصل فيها من جديد، ويجب التذكير انه إذا تخلف عنصر الاستعجال أثناء النظر في الدعوى أمام مجلس الدولة وجب التصريح بعدم الاختصاص حتى ولو كان هذا العنصر قائماً أثناء طرح القضية أمام قاضي الاستعجال للدرجة الأولى، وإذا وقع العكس أي أن الدعوى رفعت في غياب عنصر الاستعجال ثم أثناء النظر فيها أصبح الاستعجال متوفراً فإن الرأي الراجح يقبل اختصاص قاضي الأمور المستعجلة إذا ثبت له قيام ركن الاستعجال أثناء نظره الدعوى حتى وإن كان هذا الركن منتفياً أثناء رفعها.²

* الأثر غير الموقوف: خلافاً للمواد المدنية فإن الاستئناف في المواد الإدارية لا يوقف تنفيذ الأحكام القضائية، وهو ما تنص عليه المادة 908 ق.إ.م.إ. بنصها (إن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف).³

كأثر عام يترتب عن رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة هو نقل النزاع برمته إلى الدرجة الثانية للتقاضي، فقاضي الاستئناف يقوم بإعادة النظر في كل جوانب النزاع الشكلية منها والموضوعية دون أن يتقيد بما توصل إليه حكم المحكمة الإدارية فله في سبيل ذلك إلغاء الحكم المستأنف كلياً أو جزئياً، إضافة إلى ذلك فإن هناك أثر مهم يترتب عن الاستئناف أمام مجلس الدولة هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف طبقاً لنص المادة 908 (ق.إ.م.إ.)، مما يقتضي ذلك انه إذا كان حكم المحكمة الإدارية لصالح الإدارة الجبائية وسارعت في تنفيذه فإنه لا يكون للاستئناف

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 347.

² عبد الغاني بلعابد، مرجع سابق، ص 67.

³ أنظر المادة 908 من ق إ م إ.

أية جدوى، وفي هذه الحالة نكون أمام إمكانية قانونية منحت للقاضي الإداري بموجب نص المادة 913 (ق.إ.م.إ.)، وتتمثل في وقف تنفيذ الحكم القضائي بناء على أمر صادر من مجلس الدولة والمتضمن وقف تنفيذ الحكم من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكنه تداركها، وفي هذه الحالة يجب أن يثير المستأنف أوجه معيبة إلغاء القرار المستأنف.

ملاحظة: لا يتم الاستئناف ضد الأحكام التحضيرية أو التمهيدية إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى طبقاً لنص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي حدد متى يتم الاستئناف.¹

ثانياً: المعارضة

المعارضة هي عبارة عن طعن يمارسه الخصم المتغيب لمراجعة الحكم أو القرار الغيابي والنظر في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون أمام نفس الجهة التي أصدرت الحكم أو القرار الغيابي الصادر عن المحكمة الإدارية أو عن مجلس الدولة بمفهوم نص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09.²

1- تعريف المعارضة:

وهي نوع من الطعون العادية المفتوحة للأطراف الغائبة عن الخصومة (مقرر لفائدة الأطراف الغائبة عن الخصومة) محله حكم غيابي، وفي المواد الإدارية يكون ضد قرارات المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، الهدف منه سحب الحكم الذي صدر في غياب المحكوم عليه أمام نفس الجهة مصدرة الحكم محل الطعن بالمعارضة،³ ولقد حددت المادة 292 ق.إ.م.إ الحكم الغيابي كما يلي:

¹ أنظر المادة 908 و 913 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 953 من ق إ م إ.

³ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 348.

" إذا لم يحضر المدعي عليه أو وكيله أو محاميه، رغم صحة التكليف بالحضور يفصل القاضي غيابيا " وبالتالي فأساس المعارضة هو غياب المدعي عليه، كما حددت المادة 327 من نفس القانون الهدف من المعارضة وهو مراجعة الحكم أو القرار الغيابي، ويكون القرار غيابي في المواد الإدارية إذ لم يبلغ المدعي عليه بعريضة الاستئناف أو بعريضة الطعن.¹

2- شروط قبول الطعن بالمعارضة:

لقد وحد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بين الأحكام المطبقة على المعارضة سواء أمام المحاكم الإدارية أو أمام مجلس الدولة حسب ما تضمنته المادة 953 ق.إ.م.إ بالنص على أنه تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة²، ووضع مجموعة من الشروط لقبول الطعن بالمعارضة تتعلق أساسا ب:

• محل الطعن

تنصب المعارضة على حكم أو قرار قضائي غيابي صادر عن إحدى هيئات القضاء الإداري (المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة)، وكما سبق ذكره فهو يستند على عدم تبليغ المدعي عليه بعريضة الدعوى أو عريضة الاستئناف، فالعبرة بعدم التبليغ وليس بالحضور، ولكن ما يلاحظ أن عدم استلام الخصم المتخلف تبليغ الطعن بالبطلان أو عريضة الاستئناف من الناحية العملية محل انتقاد ذلك أن عملية الإعلام بعريضة الدعوى تكون بمعرفة المستشار المقرر عن طريق كتابة الضبط من جهة، ومن جهة أخرى أنه من خصائص الدعوى الإدارية ومميزات إجراءاتها أنها كتابية، وبذلك يضيق التمييز في المنازعة الإدارية بين عدم الرد على المذكرات

¹ أنظر المادة 292 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 953 من ق إ م إ.

وعدم الحضور للجلسة، لهذا فإن النوع من الطعن في بعض النظم القانونية يعرف تراجع مجال تطبيقه.¹

• الطرف المعارض

تعتبر المعارضة طريق طعن مفتوح للأطراف الغائبة عن الخصومة، وحسب نص المادة 327 ق.إ.م.إ فإنها ترفع من قبل الخصم المتغيب دون أن تحدد المادة 953 صفة الطاعن بالمعارضة، بل نصت على قابلية الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة المعارضة،² يلاحظ في هذا الشأن أن للدعوى طرفان، المدعي وهو عادة الشخص المخاصم للإدارة، والمدعي عليه وكقاعدة عامة في دعوى الإلغاء الإدارة هي مصدرة القرار المطعون فيه بالإلغاء، وبالتالي يصعب تصور أن الشخص المدعي الذي قبلت دعواه شكلا هو طرف غائب عن الخصومة، ونفس الأمر ينطبق على الإدارة المدعى عليها التي لها حق رفع المعارضة باعتبارها مصدر القرار والتي من المفروض أن تكون حاضرة في الخصومة، وبالتالي فهناك نوعا ما نقص في المعالجة القانونية للطعن بالمعارضة وهناك لبس في المادة 327 فقرة أولى بالإشارة إلى " الخصم المتغيب " وهو المدعى عليه أي الإدارة،³ المهم أنه حسب النص القانوني يرفع هذا الطعن من الخصم المتغيب إلى الجهة التي أصدرته بحسب الأشكال المقررة لعريضة إفتتاح الدعوى، فهو ذلك الشخص الذي صدرت الأحكام والقرارات غيابيا في مواجهته أو الذي تمت دعوته قانونيا للحضور أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ولم يحضر رغم صحة التكليف،

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص349.

² أنظر المواد 327 و 953 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 327 فقرة 1 من ق إ م إ.

ففي هذه المرحلة يصدر في حقه حكم غيابي، وبهذه الصفة يجوز له الطعن عن طريق المعارضة أمام نفس الجهة القضائية مصدرة القرار القضائي الإداري الغيابي.¹

• شرط الميعاد

حددت المادة 954 ق.إ.م.إ. أجل المعارضة بشهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي بالحكم أو القرار الغيابي على خلاف القانون السابق، ويمدد الأجل لشهرين للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني كما نصت عليه المادة 404 ق.إ.م.إ.²

• الشكل والإجراءات

إكتفت المادة 954 ق.إ.م.إ. على النص على الطعن بالمعارضة وآجاله ولم توضح الشروط الخاصة بها، إلا أنه بالرجوع إلى القواعد العامة وإلى إجراءات التقاضي نجد أن عريضة الطعن بالمعارضة تخضع للشكليات والبيانات التي تخضع لها عريضة إفتتاح الدعوى مرفقة بنسخة عن الحكم أو القرار الغيابي طبقاً للشروط الشكلية الواجب توافرها في الطعن أمام المحاكم الإدارية وأمام مجلس الدولة إضافة إلى البيانات الخاصة بالمعارضة كبيان الحكم المعارض ورقمه، والتذكير بوقائع الدعوى والمستندات المدعمة والنصوص القانونية التي تحكم الواقعة، وأسباب المعارضة وبنفس الشروط التي أشرنا إليها سابقاً فيما يخص التمثيل القضائي لأطراف النزاع وهذا أمام الجهة القضائية نفسها مصدرة الحكم أو القرار الغيابي ويتمثل في المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة.³

3- آثار الطعن بالمعارضة:

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 350.

² أنظر المادة 954 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 954 من ق إ م إ.

وبالتالي يمكن الطعن فيه بالاستئناف، كما لا وجود لمعارضة على معارضة حسب المادة 331 ق.إ.م.إ.¹ إذن يترتب عن الطعن بالمعارضة وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه طبقا لنص المادة 955 (ق.إ.م.إ) التي تنص على أنه: " المعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك " كما أنه يترتب طرح النزاع من جديد أمام الجهة التي أصدرت الحكم الغيابي لتفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون، وذلك على أساس أن المحكوم عليه لم يتمكن من تقديم وسائل دفاعه في القضية والتي لو اطلع عليها القاضي لكان بإمكانه أن يصدر حكما مخالفا.

4- إجراءات الطعن بالمعارضة

تعتبر المعارضة من طرق الطعن العادية ويكون في الأحكام الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية أو القرارات الصادرة غيابيا عن مجلس الدولة وانطلاقا من نص المادة 953 (ق.إ.م.إ) فإنه يقبل الطعن بالمعارضة في الأحكام والقرارات الغيابية سواء كانت ابتدائية أو نهائية، ويرفع الطعن أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرته سواء كانت المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.²

أ- **ميعاد الطعن بالمعارضة:** طبقا لنص المادة 954 (ق.إ.م.إ) فإنه ترفع المعارضة خلال أجل (01) شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي، ولقد وحد المشرع أجل الطعن بالمعارضة سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة.³

ب- **عريضة الطعن بالمعارضة:** تخضع عريضة الطعن بالمعارضة إلى البيانات والشكليات التي تخضع لها عريضة افتتاح الدعوى القضائية وتودع أمام الجهة المصدرة للقرار أو الحكم، ويحدد الحكم محل الطعن فيه بالمعارضة ورقمه والتذكير بوقائع الدعوى والإشارة إلى المستندات المدعمة لطلبات المدعي في المعارضة والنصوص القانونية التي تحكم الواقعة،

¹ أنظر المادة 953 و 331 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 953 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 954 من ق إ م إ.

وتختتم العريضة بتحديد الطلبات ثم تودع العريضة أمام ضبط الجهة القضائية المصدرة للقرار أو الحكم، وتفيد بسجل خاص وتوقع العريضة وجوبا من قبل محام إذا كان المعارض هو المكلف بالضريبة أما إذا كانت المعارضة من طرف الإدارة الجبائية فإنها تعفى من التمثيل الوجوبي بمحام.

الفرع الثاني: طرق الطعن الغير عادية

إن طرق الطعن غير العادية في الدعوى الضريبية شأنها شأن أي دعوى إدارية، وتتمثل هذه الطرق في الطعن بالنقض، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر، لقد نظم قانون الإجراءات المدنية والإدارية طرق الطعن غير العادية في الأحكام والقرارات القضائية في المواد 956 إلى 969، وفق قواعد خاصة بهذا النوع من الطعون وكذا وفق قواعد عامة مشتركة تحيل إليها هذه المواد، وهي واردة في الكتاب الأول المتعلق بطرق الطعن غير العادية السارية المفعول فيما يخص إجراءات التقاضي بصفة عامة وجميع الهيئات القضائية، وهي طرق طعن يلجأ إليها بعد استنفاد جميع طرق الطعن العادية، وتشارك في خاصية عدم الأثر لموقف لها حسب المادة 338 ق.إ.م.إ التي نصت على أنه " ليس لطرق الطعن غير العادية ولا لأجال ممارستها أثر موقف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وهي تتمثل في: الطعن بالنقض- اعتراض الغير الخارج عن الخصومة- تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير- التماس إعادة النظر.¹

إن الحاجة إلى استقرار الحقوق لأصحابها يستوجب احترام الحكم الصادر من القضاء وعدم إتاحة الفرصة لتجديد النزاع في القضايا التي فصل فيها، ولكن الحقيقة أن القضاة بشر غير معصومين من الخطأ، بل لا يستعبد ظلمهم فقد تكون أحكامهم معيبة من حيث الشكل وعلى غير

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 352.

هدى من حيث الموضوع، لسبب يتعلق بالقانون أو بتقدير الوقائع، إن مقتضيات العدالة وواجب ضمان حقوق المتقاضين يقتضيان السماح لمن صدر عليه حكم يراه مشوباً بعيب من العيوب أن يطرح النزاع من جديد على القضاء لإعادة النظر في الشيء المقضي لعله يصل إلى ما يراه أنه الحق والصواب ، وللتوفيق بين هذين الاعتبارين برزت فكرة الطعن في الأحكام، وفي هذا البحث سيتم تناول طرق الطعن غير العادية، وتتمثل في الطعن بالنقض واعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفي التماس إعادة النظر. فما هي شروط وآثار وإجراءات كل منها؟¹، إذن طرق الطعن الغير عادية تتمثل في الطعن بالنقض والتماس إعادة النظر (أولاً) بالإضافة إلى اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ودعوى تصحيح الأخطاء المادية (ثانياً).

أولاً: الطعن بالنقض والتماس إعادة النظر

كل من الطعن بالنقض والتماس إعادة النظر طريق غير عادي من طرق الطعن والهدف منهما، يتم اللجوء إليها بعد إستنفاد طرق الطعن العادية، وتشارك في الأثر الموقف لها وهذا نص عليه المشرع صراحة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1- الطعن بالنقض: هو طريق طعن غير عادي تضمنته المادة 11 قانون عضوي 98-01

والمادة 903 ق.إ.م.إ كما تضمنته المواد من 956 إلى 959 ق.إ.م.إ، وحددت بعض أحكامه مع الإحالة للقواعد العامة لاسيما المادة 358 من هذا القانون التي تضمنت حالاته.²

أ- تعريف الطعن بالنقض: لا يهدف إلى مراجعة الحكم أو تعديله أو تصحيحه، فقااضي النقض لا يتناول الخصومة في مجملها من حيث الوقائع والقانون إنما يقتصر دوره على مراقبة الحل الذي أعطاه قاضي الموضوع للنزاع على ضوء أوجه الطعن التي يثيرها الطاعن للنظر فيما إذا كان ما قضى به مطابقاً للقانون، والمشرع من خلاله يرمي إلى ضمان مطابقة القرارات

¹ أمال حبار، مرجع سابق، ص 133.

² أنظر المواد من 956 إلى 959.

القضائية القابلة للنقض للقاعدة القانونية، وإلى ضمان توحيد وتمائل تطبيق وتفسير القواعد القانونية من طرف قضاة الموضوع، ما يعني أنه آلية لضمان إحترام مبدأ المشروعية.¹

لهذا تم تحديد مكانته دستورياً وتحديد نظامه القانوني وقواعد ممارسته، وقد أسند المشرع الاختصاص لمجلس الدولة للنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية إلى جانب الطعون بالنقض المخولة بموجب نصوص خاصة.²

ب- شروط الطعن بالنقض:

يشترط لقبول الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة مجموعة من الشروط منها ما يتعلق بمحل الطعن، ومنها ما يتعلق بالطاعن، ومنها ما يتعلق بالشكل والإجراءات وكذا ما يتعلق بالميعاد.

● محل الطعن بالنقض: إن المتعارف عليه والمقرر قانوناً أن الطعن بالنقض طريق طعن

غير عادي يكون أمام جهة قضائية تعلقو الجهة التي أصدرت القرار محل الطعن، وبالتالي فقرارات مجلس الدولة لا يمكن أن تكون محل الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، إن تطبيق مقتضيات المادة 11 قانون عضوي 98-01 المعدل والمتمم، والمتعلقة باختصاص مجلس الدولة كقاضي طعن بالنقض، وكذا المادة 903 ق.إ.م.إ على النحو الذي تضمنته المادتين يثير الكثير من اللبس، وهذا يرجع إلى تضمن مشروع القانون إحداث محاكم إدارية للاستئناف كدرجة ثانية من درجات التقاضي كما هو معمول به في فرنسا وإمكانية الطعن بالنقض في القرارات الصادرة عن الهيئات القضائية الإدارية، وسحبت عند دراستها على مستوى اللجنة القانونية بالمجلس الشعبي الوطني مما جعل صياغة المادة على هذا النحو محل التباس، أو أن يقوم المشرع مستقبلاً بإنشاء جهات قضائية إدارية تصدر أحكاماً نهائية بصفقتها درجة استئناف.³

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 352.

² المرجع نفسه، ص 353.

³ أنظر المادة 903 من ق إ م إ.

أما بالنسبة للنوع الثاني من القرارات للطعن بالنقض والمخول لمجلس الدولة النظر فيها بموجب نصوص خاصة، ومنها قرارات مجلس المحاسبة فهي لا تطرح أي الأشكال لا من الجانب القانوني ولا من الجانب العملي.

أما النوع الثالث من القرارات القابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة فهي تتمثل في القرارات الصادرة عن المجلس الأعلى للقضاء في تشكيته التأديبية، ليس بموجب نصوص قانونية ولكن وفقا لاجتهادات قضائية لمجلس الدولة.¹

• **الطاعن بالنقض** : صاحب الطعن بالنقض لا بدا ان تتوفر فيه الشروط الواردة في المادة 13 ق.إ.م.إ، وبما أنه طريق طعن مفتوح للأطراف الحاضرة في الخصومة فإنه يشترط في الطاعن أن يكون طرفا في الخصومة القضائية التي صدر بشأنها الحكم القضائي المطعون فيه بالنقض، وهو ما أكدته المادة 353 ق.إ.م.إ فهو لا يقبل إلا إذا قدم من أحد الخصوم أو من ذوي الحقوق أي من له مصلحة، وذلك متى لم يستجب الحكم لكل طلباته أو جزء منها أو لم يؤخذ بدفاعه.²

• **الشكل والإجراءات**: يجب أن تكون عريضة الطعن بالنقض مستوفية للشروط والبيانات المطلوبة في كل العرائض والمشار إليها في المادة 15 ق.إ.م.إ المتعلقة بأطراف الخصومة والحكم محل الطعن، مع عرض موجز للوقائع وأوجه الطعن بالنقض وتأسيس محامي معتمد لدى مجلس الدولة بالنسبة للأشخاص الخاصة مع مراعاة تمثيل الأشخاص المعنوية العامة، وكذا إرفاق كل الوثائق المشار إليها في العريضة وإيصال دفع الرسوم القضائية... وحتى وإن لم بعريضة الطعن³ كما هو الحال عليه بالنسبة للطعن بالنقض أمام المحكمة العليا، إلا أن إجراءات التقاضي تفرض الإلتزام بالأحكام العامة والقواعد المشتركة فيما يخص شكل عريضة

¹ أنظر المادة 918 من ق إ م إ.

² أنظر المادتين 13 و 353 من ق إ م إ.

³ أنظر المواد 956 إلى 959 من ق إ م إ.

الطعن بالنقض ومرفقاتها،¹ وهناك بعض الأحكام الخاصة التي أوردها قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المواد السابقة الذكر تتعلق بأحكام الطعن بالنقض مع إحالة إلى القواعد العامة المشتركة، وهنا نشير إلى نص المادة 957 من نفس القانون التي جاء فيها أنه " توزع الطعون بالنقض المعروضة أمام مجلس الدولة على الغرف من طرف رئيسها"²

• **الميعاد:** حددت المادة 956 ق.إ.م.إ أجل الطعن بالنقض بشهرين يسري من تاريخ التبليغ بالقرار محل الطعن ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وهو ما يتفق ونص المادة 354 ق.إ.م.إ المتضمنة القواعد العامة لمشاركة.

ج- أوجه الطعن بالنقض

لقد أحالت المادة 959 ق إ م إ فيما يتعلق بحالات أوجه الطعن بالنقض إلى القواعد العامة المنصوص عليها في المادة 358 م نفس القانون، والتي حددت حصريا حالات الطعن بالنقض التي يمكن أن يستند عليها الطاعن وهي تمثل المجال الطبيعي الذي يمارس فيه القاضي رقابته لصيانة القانون، ولكن ما يلاحظ أن المادة 959 أحالت إلى الحالات المنصوص عليها في المادة 358 من نفس القانون، وهذه الأخيرة تضمنت حالات النقض بالطعن المطبقة على جهتي القضاء العادية والإدارية.³ غير أن المادة 360 ق.إ.م.إ أجازت للمحكمة العليا أن تثير وجها للنقض من تلقاء نفسها، أو عدة أوجه لم تشر لها المادة 359، وبالتالي لا يمكن الطعن بالنقض في المواد الإدارية أمام مجلس الدولة إلا ضمن الحالات الثمانية عشر 18 التي حددتها المادة 358 ق.إ.م.إ على سبيل الحصر والتي نجدها تؤكد على ضرورة أن يبنى الطعن بالنقض على وجه أو أكثر من الأوجه التي حددتها، والتي تمثل في الواقع بعض حالات تجاوز السلطة في دعوى الإلغاء، كما

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 356.

² أنظر المادة 957 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 959 من ق إ م إ.

تتطابق مع أوجه الطعن بالنقض في القضاء العادي وهي:¹مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات، إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات، عدم الاختصاص، تجاوز السلطة، مخالفة القانون الداخلي، مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة²، مخالفة الاتفاقيات الدولية، انعدام الأساس القانوني، انعدام التسبب، تناقض التسبب مع المنطوق، تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار، تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثرت بدون جدوى، وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد حكم أو قرار من حيث التاريخ، إذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول، تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي، وفي هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا ولو كان أحد الأحكام موضوع طعن بالنقض سابق إنتهى بالرفض، وفي هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 ويجب توجيهه ضد الحكمين، وإذا تأكد التناقض تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معا وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار، الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب، السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية، إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.³ ويمكن تصنيف تلك الأوجه والأسس وحصرها في أصناف ثلاثة: الأوجه المتعلقة بعدم الاختصاص ويدخل ضمنها عدم الاختصاص وتجاوز السلطة، والأوجه المتعلقة بمخالفة القانون ويدخل ضمنها أربعة حالات وهي مخالفة القانون الداخلي، ومخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة⁴، إنعدام الأساس القانوني، مخالفة الاتفاقيات الدولية، أما الحالات المتبقية وهي إثنا عشر حالة فهي تدخل ضمن الأوجه المتعلقة بعيب الشكل والإجراء⁵

¹ أنظر المادة 360 من ق إ م إ.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 357.

³ المرجع نفسه، ص 358.

⁴ المرجع نفسه، ص 358.

⁵ المرجع نفسه، ص 359.

د- آثار الطعن بالنقض

الآثار المترتبة عن ممارسة الطعن بالنقض فيمكن تحديدها فيما يلي: رفض الطعن شكلا لعدم توفر الشروط الشكلية المطلوبة والمقررة قانونا، رفض الطعن لعدم التأسيس، أي قبول الطعن بالنقض شكلا ورفضه من الناحية الموضوعية لانعدام الأساس القانوني ولافتقاده أحد الأوجه المذكورة والمحددة قانونا، قبول الطعن شكلا وموضوعا وفي هذه الحالة فإن مجلس الدولة يعمد إما إلى نفض القرار كليا أو جزئيا مع الإحالة إلى الجهة القضائية المختصة التي أصدرت القرار المطعون فيه بالنقض بتشكيكة جديدة، أو الإحالة إلى جهة قضائية أخرى من نوع ودرجة الجهة التي أصدرت الحكم المطعون فيه بالنقض واستثناءا يكتفي بنقض القرار دون إحالة وذلك في حالات وأوضاع حددها المشرع¹، أما إذا تعلق الأمر بقرارات مجلس المحاسبة المطعون فيها بالنقض أمام مجلس الدولة، فإن المادة 958 ق.إ.م.إ نصت على أنه " عندما يقرر مجلس الدولة نقض قرار مجلس المحاسبة يفصل في الموضوع أي أن نقض مجلس الدولة لقرارات مجلس المحاسبة يخوله قانونا كامل الولاية على القضية من ناحية القانون والوقائع، أو بمعنى أدق يخوله سلطة التصدي بقوة القانون للقضية دون أن يكون ملزما بإعادة القضية إلى الجهة مصدرة القرار.²

2- إلتماس إعادة النظر: طريق طعن غير عادي في الأحكام النهائية، يقدم في الحالات التي نص عليها القانون، ويرفع الإلتماس إلى نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه، لأنه يبني على أسباب لو أن هذه الجهة القضائية قد تنبعت إليها لاحتمل أن تغير حكمها، وهي أسباب غابت عنها إما لسهو غير متعمد منها أو بسبب فعل المحكوم له، ويكفي تنبيه هذه

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 359.

² المرجع نفسه، ص 360.

الجهة القضائية إليها كي تعيد الفصل في القضية وتتدارك ما وقع منها¹، ويتم رفع هذا الطعن بعد استنفاد الطعن بالمعارضة والطعن بالاستئناف وفقا لأحكام المادة 394 من ق.إ.م.إ، "يرفع إلتماس إعادة النظر أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار أو الأمر التي تبرر مراجعتها، ما لم توجد مقتضيات مرتبطة بها".²

أ- تعريف إلتماس إعادة النظر: طريق طعن غير عادي في القرارات القضائية النهائية الصادرة عن مجلس الدولة، بهدف مراجعة القرار الفاصل في الموضوع والحائز لقوة الشيء المقضي فيه، للفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون وهو وسيلة لحماية الحقوق وفرصة للمتقاضى الذي صدر بحقه قرار نهائي أن يعيد طرح دعواه من جديد، وهذا إذا تمكن من استيفاء الشروط المطلوبة قانونا،³ ولقد جاءت المادة 390 ق.إ.م.إ بتعريف لهذا الطعن بصورة عامة وهذا بنصها على أنه " يهدف التماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الاستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع والحائز لقوة الشيء المقضي به، وذلك للفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون،⁴ وكان قانون الإجراءات المدنية السابق يميز بين التماس إعادة النظر أمام الغرف الإدارية للمجالس القضائية (المحاكم الإدارية حاليا)، أما حاليا فلقد أكدت المادة 966 ق.إ.م.إ أنه يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، وهي القرارات التي استنفذت كل طرق الطعن العادية، وبالتالي فإن التماس إعادة

¹ بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية - نظرية الدعوى - نظرية الخصومة - الإجراءات الإستئنائية-، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 338-339.

² أنظر المادة 394 من ق إ م إ.

³ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 367.

⁴ أنظر المادة 390 من ق إ م إ.

النظر يدخل ضمن طرق الطعن غير العادية، يخول لأطراف الخصومة الطعن أمام مجلس الدولة فيما أصدر من قرارات للأسباب التي ينص عليها القانون.¹

ب- شروط إلتماس إعادة النظر: يشترط المشرع لصحة الطعن بالتماس إعادة النظر وقبوله توفر مجموعة من الشروط ترتبط بممارسة هذا الطعن، يمكن شرحها كما يلي:

• **من حيث الطاعن:** لا يسمح بالطعن بالتماس إعادة النظر إلا لمن كان طرفاً في الخصومة التي صدر بموجبها القرار المطعون فيه، أو تم استدعاؤه قانونياً باعتباره طريقاً أطلع مفتوح للأطراف الحاضرة في الخصومة، إعمالاً للقواعد العامة المشتركة، وخاصة المادة 391 ق.إ.م. التي نصت على أنه " لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر، إلا لمن كان طرفاً في الحكم أو القرار أو الأمر، أو تم استدعاؤه قانوناً".²

• **من حيث محل الطعن:** طبقاً للمادة 966 من ق.إ.م. يقتصر تطبيق هذا الطعن على القرارات القضائية النهائية الصادرة عن مجلس الدولة، حيث أن التماس إعادة النظر يكون ضد القرارات النهائية غير القابلة للاستئناف أو المعارضة، وبالتالي لا يوجد هذا الإجراء أمام المحاكم الإدارية خلافاً للقانون السابق الذي كان يسمح بالتماس إعادة النظر أيضاً ضد قرارات الغرف الإدارية للمجالس القضائية، ولقد حددت المادة 967 ق.إ.م. حالتين لممارسة الطعن بالتماس إعادة النظر يؤسس عليهما الطعن وهما:

- إذا اكتشف أن القرار صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
- إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.³

¹ أنظر المادة 966 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 391 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 966 و 967 من ق إ م إ.

ج- **الشكل والإجراءات:** تكون متضمنة كافة البيانات التي نص عليها القانون مع ذكر الحكم المطعون فيه وأسباب الطعن وطلبات الطاعن والإجراءات التي مرت بها الدعوى وموجز الوقائع، وأن تكون عريضة الطعن بالتماس إعادة النظر مرفقة بوصول إيداع مبلغ الغرامة لدى المحكمة والتي تعادل الغرامة الواجبة دفعها في حالة رفض الطعن، والتي حددها الأقصى يساوي عشرون ألف دينار جزائري حسب ما تضمنته المادة 397 ق.إ.م.إ مع احترام الشروط الشكلية لقبول الدعوى الإدارية، وكذا التمثيل القضائي لأطراف الخصومة كما سبق شرحه بالنسبة لطرق الطعن الأخرى.¹

د- **الميعاد:** حسب المادة 968 ق.إ.م.إ يرفع الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة خلال مدة شهرين تحتسب من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار المطعون فيه، أو من تاريخ اكتشاف التزوير، أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.²

و- **حالات الطعن بالتماس إعادة النظر:** لأطراف النزاع الضريبي حق تقديم طلب إعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة وذلك لإحدى الحالتين المنصوص عليهما في المادة 967 من ق.إ.م.إ وهما:

✓ إذا أكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.

✓ إذا تم الحكم على الطرف الذي قدم الالتماس بسبب عدم استطاعته تقديم وثائق ومستندات قاطعة إذا كانت محتجزة لدى الخصم.³

ه- **آثار الطعن بالتماس إعادة النظر:** يترتب عن الطعن بالتماس إعادة النظر بعض الآثار، والتي تتعلق أساسا بطبيعته باعتباره طريق طعن غير عادي يخضع للقاعدة العامة والتي مفادها

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 368.

² أنظر المادة 968 من ق إ م إ.

³ أنظر المادة 967 من ق إ م إ.

أنه " ليس للالتماس إعادة النظر أثر موقف"، وهذا استنادا إلى نص المادة 348 ق.إ.م.إ التي نصت صراحة أنه ليس لطرق الطعن غير العادية ولا لآجال ممارستها أثر موقف، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وحتى بالرجوع إلى طبيعة وخصائص الدعوى الإدارية، والطعون القضائية في المواد الإدارية نجد أنها لا تمتاز بخاصية الأثر الموقف باستثناء الطعن بالمعارضة.¹

- يترتب على رفض الالتماس بإعادة النظر جواز الحكم على الخصم الذي يرفض التماسه بغرامة كما هو محدد بالمادة 397 ق.إ.م.إ.

- يترتب على رفض الالتماس إعادة النظر عدم قبول التماس ثان بشأنه لأنه لا التماس على التماس حسب نص المادة 969 ق.إ.م.إ.²

ثانيا:إعتراض الغير الخارج ن الخصومة ودعوى تصحيح الأخطاء المادية

توجد أنواع أخرى من الطعون القضائية الغير العادية التي ترفع أمام القضاء الفاصل في المادة الإدارية، فكذاك يعتبر إعتراض الغير الخارج عن الخصومة طريق آخر من طرق الطعن الغير العادية، وهو طعن يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الفاصل في أصل النزاع وفي هذه الحالة يتم طرح النزاع من جديد من حيث الوقائع والقانون حسب نص المادة 960 من ق.إ.م.إ.³ كما نظم قانون الإجراءات المدنية والإدارية طعن غير عادي آخر وهو تصحيح الخطأ المادي محيلا إلى القواعد العامة المشتركة المطبقة أمام الجهات القضائية.⁴

1- إعتراض الغير الخارج عن الخصومة: إذا كان الغير معنيا بقضية معروضة على القضاء، فأمامه الخيار بين أمر التدخل في الخصومة أو الانتظار غلى حين صدور الحكم⁵، عملا بالقاعدة

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 369.

² المرجع نفسه، ص 369.

³ أنظر المادة 960 من ق إ م إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 363.

⁵ بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص ص 345 346.

القائلة " نسبية الأحكام " أي لا يمكن أن تتعدى آثارها إلى أشخاص لم يكونوا اطرافا في الدعوى أو ممثلين فيها قانونا، ولكنهم لحالات ما يمكنهم تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، الذي يعتبر طريق غير عادي يجوز اللجوء إليه من كل شخص بعد صدور الحكم للمحافظة على مصالحه.¹

أ- تعريف إعتراض الغير الخارج عن الخصومة :هو طعن قضائي غير عادي مفتوح للأطراف الغاية عن الخصومة يخول لكل ذي مصلحة لم يمثل في الدعوى ولم يكن طرفا فيها، الطعن في الحكم أو القرار الصادر إذا كان من شأنه أن يلحق به ضررا ويهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الذي فصل في أصل النزاع حيث يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون، وفي هذا السياق جاءت أحكام المادة 960 ق.إ.م.إ لتؤكد ذلك بنصها على أنه " يهدف إعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل الموضوع " فهو من الطعون الممكنة للأطراف الغائية عن الخصومة أمام جميع الهيئات القضائية الإدارية سواء المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة وفق نفس الأحكام والقواعد القانونية.²

ب- شروطه:لقد أحالت المادة 961 ق.إ.م.إ فيما يتعلق بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى المواد 361 و 389 من نفس القانون، والتي حددت شروط هذا الإجراء كما يلي:³

● **من حيث الطاعن:** يجب أن يكون المعترض من الغير الخارج عن الخصومة ولم يمثل في الدعوى ولم يكن طرفا فيها، كما يجب أن تكون له مصلحة مادية أو معنوية مستقلة عن أطراف الخصومة، تتمثل فيما يلحق به من أضرار جراء تنفيذ القرار القضائي المطعون فيه.⁴

¹ أمال حبار، مرجع سابق، ص 135.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 360.

³ أنظر المواد 961 و 381 و 389 من ق إ م إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 360.

● **محل الطعن:** إن الطعن عن طريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ينصب على الحكم أو القرار أو الأمر الذي صدر ويمس مصلحة شخص لم يكن طرفاً في الخصومة، وما يلاحظ أن المادة 381 ق.إ.م.إ. أضافت عبارة " أو الأمر المطعون فيه " ولم تقصره على الحكم والقرار فقط، وهذا مهما كانت الجهة القضائية الإدارية المصدرة لهذا العمل القضائي وبالتالي فكل القرارات والأوامر القضائية الصادرة من هيئات القضاء الإداري قابلة للطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال والكيفيات المقررة قانوناً.¹

● **الشكل والإجراءات:** يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأشكال المقررة لرفع الدعوى بموجب عريضة مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية للتقاضي أمام المحاكم الإدارية ومجلس الدولة كما سبق التطرف إليهن إضافة إلى إثبات إيداع الحج الأدنى من الغرامة التي يجوز الحكم بها في حالة رفض الاعتراض والمنصوص عليها في المادة 388 ق.إ.م.إ. (عشرون ألف دينار جزائري) لدى أمانة الضبط.²

● **الميعاد:** قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09 جعل أجل الاعتراض في القرار أو الأمر أو الحكم المطعون فيه قائماً خمسة عشر يوماً تبدأ من تاريخ صدوره، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وحدد أجل شهرين عندما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر إلى الغير، ويسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك الأجل، وإلى الحق في ممارسة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.³

ج- الأحكام القابلة للاعتراض وشكل وآجال الاعتراض

¹ أنظر المادة 381 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 388 من ق إ م إ.

³ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 361.

• الأحكام القابلة للاعتراض: هي الأحكام والأوامر والقرارات الفاصلة في النزاع، وأحكام

التحكيم وفق حكم المادة 2/1032 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

• شكل وآجال الاعتراض : يرفع اعتراض الغير عن الخصومة وفق الأشكال المقررة لرفع

الدعوى، ويقدم أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المطعون فيه، ويجوز الفصل فيه

من طرف نفس القضاة، ولا يقبل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ما لم يكن مصحوبا

بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص

عليها في المادة 388 أدناه حسب نص المادة 358 منه.²

د- آثار إعتراض الغير الخارج عن الخصومة : له آثار أهمها: الفصل من جديد من حيث الوقائع

والقانون، الأثر النسبي: في حالة قبول الطعن من القاضي فإنه يقتصر في قضاءه على إلغاء أو

تعديل الجزء الذي اعترض عليه الغير والضرار به، ويحتفظ الجزء الباقي منه بآثاره في مواجهة

الخصوم الأصليين حتى فيما يخص مقتضياته الملغاة، إلا إذا تعذرت التجزئة وهذا ما تضمنته

المادة 387 ق.إ.م.إ، بمعنى أن الحكم الذي يصدر في الاعتراض لا يفيد إلا المتعرض ويقتصر

عليه وحده، فيما يظل قضاء الحكم المتظلم منه نافذا في حق الخصوم الأصليين، في حالة رفض

الاعتراض يمكن للقاضي الحكم على المعترض بغرامة مالية من عشرة آلاف إلى عشرين ألف

دينار جزائري، وهو ما تضمنته المادة 193 ق.إ.م.إ، الحكم بالتعويض في حالة رفض

الاعتراض، فيحق للطرف المعترض ضده المطالبة بالتعويضات المدنية وفق ما نصت عليه المادة

388 ق.إ.م.إ.³

¹ أنظر المادة 1032 الفقرة 2 من ق إ م إ.

² أنظر المادة 385 من ق إ م إ.

³ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 362.

2- دعوى تصحيح الأخطاء المادية : لقد نظم قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذا الطعن

غير العادي في المواد 891، 892، 963، 964، محيلاً إلى القواعد العامة المشتركة المطبقة أمام

جميع الهيئات القضائية، وبالأخص المادتين 286 و 287 من نفس القانون.¹

أ- تعريف دعوى تصحيح الأخطاء المادية : ذلك الطعن الذي يرفع من طرف أحد الخصوم

أو من جميع الأطراف أو من طرف محافظ الدولة ضد قرار قضائي حاز على قوة الشيء

المقضي به لتصحيح خطأ مادي أو إغفال شاب القرار القضائي محل الطعن.²

ب- من حيث محل الطعن: حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09 فإن طلب

تصحيح خطأ مادي يقع على كل القرارات القضائية الصادرة عن الهيئات القضائية الإدارية، أي

أن كل القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة لطلب تصحيح الخطأ المادي

مادام يشوبها خطأ مادي، وحتى لو حازت لقوة الشيء المقضي فيه وهو ما جسده المادة 891

من نفس القانون.³

ت- من حيث الطاعن: إن الطاعن في تصحيح خطأ مادي هو أحد أطراف الخصومة الممثلين

في الدعوى وله مصلحة في ذلك، وقد يكون طالب تصحيح الخطأ المادي كل أطراف الخصومة

بموجب عريضة مشتركة، أو أن يكون الطاعن النيابة العامة خاصة إذا تبين أن الخطأ المادي

يرجع إلى مرفق العدالة، وبالتالي فهذا الطعن مفتوح لكل أطراف الخصومة.⁴

ث- الشكل والإجراءات: يقدم هذا الطعن بموجب عريضة وفقاً للأشكال

المقررة في رفع الدعوى الإدارية، بمراعاة الشروط الشكلية والموضوعية لقبولها، وهذا من قبل

¹ أنظر المواد 286 و 287 من ق إ م إ.

² عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 363.

³ أنظر المادة 891 من ق إ م إ.

⁴ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 365.

أحد الأطراف أو بعريضة مشتركة، أو أن يكون هذا الطلب من النيابة العامة لا سيما إذا تبين أن الخطأ المادي يرجع إلى مرفق العدالة، ولا يكون هذا الطلب مقبولا إلا باستيفاء الخطأ المراد تصحيحه للشروط التي حددها القانون والاجتهاد القضائي، وهي ارتباطه بالوقائع وإسناده للقاضي و يكون له تأثير على القرار وهذا أمام الجهة القضائية التي أصدرت القرار المشوب بالخطأ.¹

ج- **آجالها:** إن الطعن بتصحيح خطأ مادي يرفع أمام الجهات القضائية الإدارية خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ حسب نص المادة 964 ق.إ.م.إ، وبالتالي.²

ح- **آثارها :** وفقا للقاعدة العامة والتي تقضي بأن الطعن القضائي في المواد الإدارية لا يوقف لتنفيذ أي ليس له أثر موقف باستثناء الطعن بالمعارضة، فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يتطرق للآثار المترتبة عن هذا الطعن مما يؤدي إلى القول أن الطعن لتصحيح خطأ مادي ليس من شأنه وقف التنفيذ سواء كان القرار صادر عن المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة.³

¹ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 365.

² أنظر المادة 964 من ق إ م إ.

³ عبد الحميد بن عيشة، مرجع سابق، ص 365.

خلاصة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن التسوية القضائية للمنازعات الجبائية ترفع أمام جهات القضاء، وباعتبار أن الدعوى الجبائية دعوى إدارية يمكن رفعها أمام قضاء الاستعجال بشرط توفر شروط الاستعجال، فهناك شروط شكلية تتعلق بالطاعن من حيث الصفة والمصلحة والأهلية، وشروط رفع دعوى موازية في الموضوع وترفع هذه الدعوى الاستعجالية أمام الجهة المختصة بالنظر في الدعوى الاستعجالية، بالإضافة إلى الشروط الموضوعية المتمثلة في توفر عنصر الاستعجال وعدم المساس بأصل الحق وعدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري، وإجراءات الدعوى الاستعجالية تختلف من حيث شكل ومحتوى العريضة وإجراءات سير الدعوى الدعوى الاستعجالية، وللقاضي الاستعجالي سلطات في النزاع الضريبي كالغلق المؤقت للمحل التجاري إضافة إلى الحجز والبيع بالمزاد العلني، وتأجيل الدف القانوني، وترفع أمام قضاء الموضوع بشروط كذلك مرتبطة بالطاعن والعريضة، هذه كلها شروط عامة توحى بوجود شروط خاصة للدعوة الضريبية من حيث شكل ومحتوى الشكوى، وآجال تقديمها في كل نوع من أنواع النزاعات لكي يتم الفصل فيها والتحقيق فيها من طرف الجهات المعنية ليصدر القرار الفاصل في النزاع، بعد ذلك يتم الطعن في هذا القرار الفاصل فاتضح بنوعين من طرق الطعن عادية وغير عادية، فالعادية تتمثل في الاستئناف والمعارضة، وغير العادية تتمثل في الطعن بالنقض، التماس إعادة النظر، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة، وبالتالي يتضح أن المشرع الجزائري شأنه شأن بقية النظم القانونية، اعتمد على مبدأ الطعن في القرارات القضائية الصادرة عن جهات القضاء الإداري تجسيدا لمبدأ قانوني هام وهو مبدأ التقاضي على درجتين، فميز بين طرق الطعن على أساس مجموعة من الاعتبارات من الناحية القانونية، وتم دراسة طرق الطعن من منظور قانون إ م و إ مع تحديد الثغرات الموجودة والتعديلات التي تأتي بها القوانين الصادرة مؤخرا.

الفصل الثاني:

الدعوى العمومية

الجبائية أمام

القضاء الجزائي .

الفصل الثاني : الدعوى العمومية الجبائية أمام القضاء الجزائري

الضريبة تمثل عبئا من الأعباء الملقاة على عاتق المكلف بالضريبة مما يدفعه إلى محاولة التملص منها بصفة كلية أو جزئية، وذلك لعدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، سواء كان تملص غير مسموح لا يخالف القانون يسمى بالتهرب الضريبي، أو كان غير مسموح ومخالف للقانون في نفس الوقت على غرار الغش الضريبي، وعليه فإن الرقابة الضريبية المقررة ليس الهدف الوحيد منها تصحيح التصريحات الغير دقيقة وإنما متابعة مدى حفظ المساواة الاقتصادية بين المكلفين بالضريبة، في ظل تطلب العدالة المساواة في تحمل عبئ الضريبة، حيث أن الغش الضريبي يؤدي لامحالة إلى عدم المساواة الاقتصادية بين المكلفين بالضريبة، والهدف من الرقابة القضائية هو دفع المكلفين إلى الالتزام بهذا الواجب القانوني، كما تهدف إلى تحصيل الضرائب المستحقة بوجه حق كما تهدف إلى قمع الغش على المستوى العالي والجزائي، والدور الردعي يؤول لصاحب الاختصاص الأصيل فيه وهو القاضي الجزائري، وبالتالي سيتم التطرق للجرائم الضريبية (المبحث الأول)، ثم لسير الدعاوى الخاصة بها أمام القضاء الجزائري (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الجرائم الضريبية

بالرجوع إلى القوانين الجبائية لم تحدد بدقة تصنيف المنازعات الجبائية بل أنها عمدت إلى تقرير العقوبات للأفعال التي تعد مجرمة ومن خلال هاته العقوبات يتم تصنيف الجرائم الضريبية، من خلال إلقاء نظرة حول جدول المنازعات المطروحة على الهيئات القضائية بمختلف أقسامها فإن نسبة القضايا ذات الوصف مخالفة منعدمة في حين أن باقي القضايا تتعلق بالغش أو التهرب

الضريبي،¹ وهي غالبا جنح مرتبطة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة فيما يتعلق بجنح التزوير في الدمغات على المصوغات الذهبية والحلي، في حين أنه تكاد لا توجد هناك متابعات قضائية لجرائم ضريبية على أساس تصنيف المخالفات في كافة القوانين الجبائية وكذلك لا توجد هناك أيضا متابعات جزائية على أساس جنح فيما يتعلق بقانوني الطابع والتسجيل.

ونفس الشيء ينطبق على الأحكام والقرارات الصادرة من مختلف الهيئات القضائية بما في ذلك المحكمة العليا إذ أن نسبة القضايا المفصول فيها على أساس وصف مخالفة ضريبية 0% في حين الجنح والجنايات فنسبتها ضئيلة جدا بالمقارنة مع حجم القضايا التي تم الفصل فيها في سنة 1999 المقدرة 8197 قضية على مستوى غرفة الجنح والمخالفات و 3916 قضية على مستوى الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، ومن خلال هذا سيتم التطرق لتصنيف الجرائم الضريبية من مخالفات وجنح (المطلب الأول)، وجنايات (المطلب الثاني)².

المطلب الأول: المخالفات والجنح الضريبية

هي جرائم تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة العمومية بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية أو المساس بالاقتصاد الوطني يقرر له القانون عقوبات متفاوتة حسب طبيعة العمل، والجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها وتعتبر

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دط، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 60. أنظر أيضا: عبد الناصر نور ونائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص 323. /عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 34. /حسين عوضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة- الموازنة، نفقاتها، إيراداتها، ضرائب، رسوم، القروض، الإصدار النقدي، الخزينة، دراسة مقارنة-، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2013، ص ص 433-434.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 61.

بعض القوانين بلفظ الرسم للتدليل على الضريبة كرسوم الدمغة أو الرسوم الجمركية ورسوم التسجيل. أما الغرامة الضريبية يراعى فيها عنصر التعويض وتعتبر في ذات الوقت عقوبة جبائية، وسيتم التطرق للمخالفات الضريبية (الفرع الأول)، ثم الجناح في مجال الضريبة (الفرع الثاني).¹

الفرع الأول : المخالفات الضريبية

تعد مخالفة في نظر القانون العام الجريمة التي يعاقب عليها بالحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج المادة 05 من قانون العقوبات،² إلا أن هذا التعريف لا ينطبق على المجال الجبائي إذ أن المشرع لم يؤكد الطابع المميز للمخالفات الضريبية في كافة القوانين سواء تعلق الأمر بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الغير مباشرة أو الطابع أو السجل أو الرسوم على رقم الأعمال وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، إذ أنه لم ينص فيها إطلاقاً على عقوبة الحبس بل اكتفى بغرامات جبائية والتي تفوق الحد الأقصى المحدد بنص المادة 05 ق.ع، كما أنه نص على حالة تتعلق فيها العقوبة بغرامة جزائية.³

أولاً: مخالفة الإحتيال الضريبي

¹ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص28.

² أنظر المادة 5 من ق-ع الصادر بموجب الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1368 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966 ، المعدل بموجب القانون رقم 09-01 المؤرخ في 29 صفر عام 1430 الموافق ل 25 فيفري 2009 ، ج ر ج ج عدد 49، والمتضمن قانون العقوبات.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 61. أنظر أيضاً : المادة 5 من ق-ع.

تتميز هذه المخالفة باللجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وقد تعرضت لها المواد 114 ن 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.¹

1: الركن المادي

يتمثل الركن المادي لها في الوسائل الاحتيالية التي يرتكبها الممول للتخلص من أداء ما يجب أدائه قانونا من الضريبة أو الرسوم وأن هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال وهذا بإخفاء مبالغ مالية تسرى عليها الضريبة وفقا للحالات التالية:

1. ما تضمنته المادة 11 ق. ر. ر. أ، من خلال عدم مراعاة الأحكام المنصوص عليها في

المادة 114 وكذا مخالفة الأحكام التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

2. استعمال الطرق التدليسية قد ترك المشرع تحديد ذلك إلى ظروف ووقائع كل مخالفة.

3. عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها بالمادة 60 من نفس القانون فيما يتعلق

بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين² الذي يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة

المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو

جزئيا لوحة تحمل اسمهم ولقبه أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على

وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.

4. كل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها بالمادة 61 والتي تفرض على الأشخاص أو

الشركات الذين ينجزون أشغال المقاول:

¹ أنظر المادتين 114 و115 من ق-ر-ر-أ الصادر بموجب الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر ج ج عدد 103، والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال .

² أنظر المادة 60 من ق-ر-ر-أ.

* أن يضعوا بطريقة جلية أمام كل ورشة بناء يمارسون فيها نشاطهم وطوال مدة هذا النشاط لوحة معلقة تبرز المعلومات التالية: اسمهم ولقبهم أو عنوان شركتهم وعنوان المقاول العام، طبيعة الأشغال، اسم صاحب المشروع.

* في حالة اللجوء إلى مقاولين من الباطن عليهم أن يودعوا قبل نهاية الشهر الذي يلي بداية أعمال المقاول من الباطن لدى مفتشات الرسوم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة للدائرة التي يتبعونها تصريحاً.

2: الركن المعنوي

تتحقق المخالفة من خلال توافر القصد العام بانصراف إرادة الجاني إلى تحقيق الوقائع المادية مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون من خلال عدم احترام ومراعاة النصوص التنظيمية واستعمال طرق تدليسية.¹

3: العقوبة

وتتمثل عقوبة هذه المخالفة في عقوبات متفاوتة من قانون لآخر ففي قانون الرسوم على رقم الأعمال حدد لها غرامة جبائية تتراوح من 500 دج إلى 5000 دج وفي قانون الضرائب غير المباشرة عقوبة غرامة جبائية من 500 دج إلى 2500 دج.²

ثانياً: مخالفة إساءة طابع أو دمجة سبق استعمله

يتم التعرض لهذه المخالفة من حيث :

¹ صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 88. أنظر أيضاً: مكّي دردوس، القانون الجنائي الخاص في التشريع الجزائري، ج1، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص63.

² أنظر المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

1: الركن المادي¹

لقد نصت المادة 18 من قانون الطابع على أن كل مخالفة لأحكام المادة 11 من نفس القانون يرتكبها الخواص².

أ- من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة.

ب- كل عمل عرفي محرر بخلاف أحكام المادتين 12، 13 من قانون الطابع .

ت- أنه لا يمكن أن يعد فقدان الواحد تلو الآخر ولا أن تسلم صورة عنها في نفس الورقة المدموغة.³

ث- مخالفة أحكام المادة 15 من ق. ط كون أن كل الكشوف المتعلقة بالمصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون .

ج- مخالفة أحكام المرسوم المحدد لشكل وكيفيات استعمال الطوابع المنفصلة.⁴

2: الركن المعنوي

¹ عبد الحكيم الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، ط4، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1992، ص 505.

² أنظر المادة 18 من قانون الطابع لسنة 2019 الصادر بموجب الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر ج عدد 39، والمتضمن قانون الطابع حسب آخر تعديل له طبقا لقانون المالية لسنة 2019.

³ أنظر المادة 12 و 13 من قانون الطابع.

⁴ أنظر المادة 15 من قانون الطابع.

وهي جريمة عمدية يتعين توافر القصد الجنائي فيها بشقيه العام والخاص،¹ إذن يشترط لقيام الركن المعنوي لهذه الجريمة توفر كل من القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، وإذا اختلف أحد الأركان لا يمكن القول بوجود جريمة قائمة بأركانها.

3: العقوبة

وقد حددت المادتين 18 و 103 من قانون الطابع عقوبة غرامة تتراوح بين 500 دج إلى 5000 دج،² وبالتالي فهذه العقوبات المحددة بموجب نصوص قانونية هي التي ساهمت بشكل أساسي في تحديد الوصف القانوني للجرائم .

الفرع الثاني: الجناح الضريبية

لقد تضمن التشريع الجنائي بمختلف قوانينه الجناح الضريبية وقد اتفقت أغلب النصوص على تعريف الجريمة الضريبية بأنها تقوم من خلال استعمال طرق احتيالية أو تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة، وبخصوص الجنايات لقد تناولت المواد من 303 إلى 408 ق. ض. م. و. ر. م، المادة 122 ق. ر. ر. أ أفعالا في حالة ارتكابها من طرف المكلفين بالضريبة، وينجم عنها مساس بالإقتصاد الوطني تخضع لأحكام المادة 418 ق. ع، وأنه بموجب تعديل قانون المالية لسنة 2002 رقم 01-21 بتاريخ 2001/12/22 والذي بموجبه استحدث قانون الإجراءات الجنائية والذي حولت له أغلب المواد الإجرائية في القوانين الجنائية بموجب المادة 200 منه.

¹ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري - القسم العام -، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 357.

² أنظر المادتين: م 18 من ق - ط المعدلة بموجب المادتين 68 من ق - م لسنة 1986 و م 61 من ق - م لسنة 2000

وم 103 من ق - ط معدلة بموجب م 31 من ق - م لسنة 2000.

إلا أن المواد 303، 408 ق.ض.م.و.ر.م، 122 ق.ر.ر.أ، لم تعدل وعليه لهذه الجناية وفقا للمواد السالف ذكرها، وكذلك ما تناوله قانون العقوبات فيما يتعلق بتقليد الأختام والطوابع، وكذلك استعمالها وكذلك التزويج وفقا لنص المادة 205 قانون العقوبات وما يليها.¹

أولاً: جنحة الاحتيال الضريبي

تتميز هذه الجنحة باللجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية، يحقق من خلالها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة أو الرسوم الضريبية كلها أو جزء منها،² وقد تعرضت له القوانين الجبائية في النصوص التالية: 303، 407 ق.ض.م.و.ر.م، و المواد 117، 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 33، 34، 37 قانون الطابع 119 قانون التسجيل 530، 532 ق.ض.غ.م.

1: الركن المادي

يتمثل الركن المادي لهذه الجنحة في الوسائل الاحتيالية التي يرتكبها الممول للتخلص من أداء ما جب عليه قانونا من ضريبة أو رسوم وأن هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال، وجريمة الاحتيال الضريبي تتميز بطبيعة خاصة حددها المشرع بإخفاء مبالغ مالية تسرى عليها الضريبة، أو الاعتماد على بيانات غير صحيحة.

✓ الإخفاء

¹ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 79.

² نسرين عبد الحميد ، الجرائم الاقتصادية -التقليدية ،المستحدثة-، دط ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية ، 2009،ص 135.

✓ البيانات غير الصحيحة:¹

✓ الهدف من القيام بالأفعال والأعمال الاحتيالية هو التخلص من أداء ما يجب أدائه ما من

ضريبة أو رسوم ضريبية.

2: الركن المعنوي

أما الركن المعنوي فهي جريمة عمدية تتطلب قصدا عاما بعلم الجاني الاحتيال والغش والتدليس، وأنه يؤدي إلى التخلص والتملص من أداء الضريبة وقصدا خاصا تتجه فيه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وبالتالي لقيام هذه الجريمة يجب ان تتجه ارادة الجاني الى ذلك.²

3: العقوبة

أجمعت كل النصوص الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 5000 إلى 20000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، وقد أجمعت كذلك كل المواد الواردة في القوانين الجبائية على أنه لا تطبق هذه الأحكام في حالة الإخفاء، إلا إذا تجاوزت مبلغ الإخفاء عشر 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

¹ أنظر المواد : 303 - 403 من ق-ض - م - و- ر- م ، المواد 117 - 118 ق - ر - ر- أ، المواد 33 - 34 - 37 من ق-ط، المادة 119 من ق - ت الصادر بموجب الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، ج ر ج ج عدد 81، المتضمن قانون التسجيل حسب آخر تعديل له طبقا لقانون المالية لعام 2019، المواد 530 - 532 من ق-ض- غ - م .

² عبد الحكيم الشواربي، جرائم الغش والتدليس، دط، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998، ص 23. أنظر أيضا : عمرو عيسى الفقى، جرائم قمع الغش والتدليس، دط، الذهبية للتجليد، الإسكندرية، دس، ص 69.

إلا أن قانون المالية لسنة 2003¹ وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأصبحت العقوبة على التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبية أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000.

- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000.00 دج.²

كما قررت المادة أيضاً عقوبات بالسجن على أساس وصف جنائية في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 530 ق. ض. غ. م و 118 ق. ر. ر. أ و 34 ق. ط و 119 من قانون التسجيل.³

ثانياً: جنحة التزوير في إقرارات الضريبة

لقد تناولت هذه الجنحة المواد 117 من ق. ر. أ. و 303 من قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة باعتباره أحد فروع القانون الجبائي الأساسية و 533 من ق. ض. غ.

¹ أنظر المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 الصادر بموجب الأمر رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق ل 24 ديسمبر سنة 2002، ج ر ج رقم 86، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003.

² أنظر المادة 303 من ق-ض-م-و-ر-م المعدلة بموجب المادتين 28 من ق م لسنة 2013 و م 13 من ق م لسنة 2012.

³ أنظر المواد 530 من ق ض غ م ،وم 118 من ق ر ر أ ،وم 34 من ق ط ، وم 119 من ق ت .

م¹، ما يلاحظ في هذا الشأن أن القوانين الضريبية تناولت هي أيضا الجانب الجزائري لكل مخالفة للقانون الضريبي والتي من شأنها المساس بالاقتصاد الوطني وبالتالي التأثير على الخزينة العمومية للدولة، كما يدلّ هذا أيضا على الأهمية التي أولاها المشرع لحماية المال الذي سيؤول تحصيله للخزينة العمومية.

1: الركن المادي

- ينحصر في تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات التي يدلي بها الممول عن حالته المالية.
- كذلك تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة لتدعيم طلباته الرامية للحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها.
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما بالمادتين 09 و 10 من القانون التجاري.
- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تجمعها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.
- تسليم فواتير أو سندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا

بمقتضى القانون التجاري.²

2: الركن المعنوي

¹ أنظر المواد : 117 من ق- ر- ر- أ المعدلة بموجب المادة 33 من ق - م لسنة 2005 ، وم 533 من ق - ض - غ - م المعدلة بموجب المادة 56 من ق - م لسنة 2003.

² فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 82. أنظر أيضا: محمد أحمد المشهداني ، الوسيط في شرح قانون العقوبات ، ط1، الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2003، ص 547.

الجريمة عمدية وفضلا على ذلك يتعين توافر القصد الخاص باتجاه نية الجاني غلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها.¹

3:العقوبة

تتمثل هذه العقوبة في الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 5000 إلى 20000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، أما عقوبة سالبة للحرية أو عقوبة مالية أو إحدى هاتين العقوبتين،² كما قررت المادة أيضا عقوبات بالسجن على أساس وصف جنائية في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق. ض. م. و. ر. م، 118 ق. ر. ر. أو 34 ق. ط و 119 من قانون التسجيل.³

المطلب الثاني: الجـنـايات الضـرـيـبية

لقد تناولت المواد من 303 إلى 408 ق. ض. م. و. ر. م، المادة 122 ق. ر. ر. أ في حالة إرتكابها من طرف المكلفين بالضريبة وينجم عنها مساس بالاقتصاد الوطني تعد جنائية وفقا للقانون الضريبي بمختلف فروع، وبالتالي سيتم التعرض لجنائية المساس بالإقتصاد (الفرع الأول) ثم جنائية التهرب من أداء الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : جنـاـية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني

¹ صالح نبيه، النظرية العامة للقصد الجنائي - مقارنة بكل من القصد الإحتمالي والقصد المتعدي والقصد الخاص - ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 22.

² أنظر المادة 303 من ق-ض-م-و-ر-م.

³ أنظر المواد م 53 من ق - ض - غ - م، و م 118 من ق- ر- ر- أ، و م 34 من ق - ط، و م 119 من ق- ت.

تعد جريمة فيها المساس بالاقتصاد الوطني كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالتشريع الجبائي وهذا فيما يتعلق بتحصيل الضرائب والتجريم الهدف منه حماية الاقتصاد الوطني.

وبالتالي تجريم كل فعل من شأنه التأثير على مردودية وفاعلية حسن سير الاقتصاد الوطني وهي جريمة تختلف من بلد لآخر وفي البلد الواحد من نظام لآخر، ففي الدولة الإشتراكية سابقا يزداد نطاق التجريم وتتعدد الجرائم الاقتصادية المتعلقة بحسن سير الاقتصاد الوطني، وكذا في الدول النامية بعكس الدول المتقدمة، وبالتالي فالدول النامية لها خطط اقتصادية موجهة تحتاج إلى مناخ تشريعي اقتصادي وعقابي لحمايتها فالجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني يكون الهدف المتوخى لمرتكبيها هو الاستفادة بدون وجه حق على حساب الاقتصاد العام، وأغلبية الشعب بمكاسب وعرقلة التنمية وعليه فتجريم ومعاقبة مثل هذه الأفعال الهدف منه: المحافظة على أموال الدولة من العبث والإختلاس، تضمن حسن سير الإدارة والمنشآت والمؤسسات العامة من خلال تمويلها من القطاع الجبائي.¹

أولاً: الركن المادي

- قد تناولت المادة 303 ق.ض.م.و.ر.م (أن كل تملص أو حاول التملص باستعمال الطرق الاحتيالية التدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي تخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً، وأن المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق العقوبات المنصوص

¹ محمد سليمان حسين المحاسنة، التصالح وأثره على الجريمة الاقتصادية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2011، ص55.

عليها بالمواد 69، 71، 74 من القانون 89-12 المتعلق بالأسعار يمكن تطبيق أحكام المادة 418 ق.ع ونفس الشيء تناولته المادة 117 من قانون ر.ر.أ.¹

• وكذلك تناولت المادتين 122 من ق.ر.ر.أ. والمادة 408 ق.ض.م.و.ر.م (أنه في حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق أحكام المادة 418 قانون العقوبات أما المادة 408 ق.ض.م.و.ر.م، فإنها نصت على أنه كل من قوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة يعاقب بالمادة 418 ق.غ التي تقم كل فعل القصد منه المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني ونفس الشيء تناولته كذلك المادة 122 من ق.ت.²

• وبالرجوع إلى أحكام المادة 418 ق.ع تنص على انه يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية والاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة الإنتاج للوسائل الاقتصادية.³

ثانيا: الركن المعنوي

يقوم الركن المعنوي في هذه الجريمة على توافر القصد الجنائي فهي جريمة عمدية بكل صورها وعليه يجب أن يكون الجاني على علم بأن الأفعال التي يقوم بها يهدف من خلالها إلى عرقلة أو المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، وعليه فإن القصد العام القائم على العلم والإرادة يكفي لتحقيق الركن المعنوي من تنظيم اعتراض جماعي على رفض دفع الضرائب

¹ أنظر المادة 303 من ق - ض - م - و - ر - م .

² أنظر المواد: 303 من ق - ض - م - و - ر - م ، المادة 122 من ق - ر - ر - أ، المادة 408 من ق - ض - م - و - ر - م، المادة 122 من ق - ت.

³ أنظر المادة 418 من ق ع .

وإحداث شغب، كما يتطلب الأمر تحقق القصد الجنائي الخاص وهو نية عرقلة السير الحسن والأجهزة الأساسية للدولة وإضعاف وتخفيض القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني.¹

ثالثا: العقوبة

نصت المادة 418 ق.ع على عقوبة السجن من 10 إلى 20 سنة وإذا كان مرتكب الجريمة موظفا أو من الأشخاص المنصوص عليه بالمادة 119 ق.ع تكون العقوبة الإعدام.²

الفرع الثاني : جناية التهرب الضريبي

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسة في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً، وعليه يمكن استخلاص الركن المادي للجريمة لأنه يتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق أو التدليس وعليه سيتم التعرض للجريمة الضريبية كجناية بصفة عامة:³

أولا: الركن المادي

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر هي: استعمال طرق احتيالية، التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي، العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة.⁴

¹ محمد صبحي نجم، قانون العقوبات القسم العام - النظرية العامة للجريمة -، ط6، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 266.

² أنظر المواد 119 و 418 من ق - ع.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 102.

⁴ المرجع نفسه، ص 102.

ثانيا: الركن المعنوي

تتميز الجناية الضريبية عن باقي الجرائم بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي فلا جريمة إذا لم يثبت توافر الركن المعنوي وتطلب المشرع في هذه الجناية فضلا عن القصد العام توافر القصد الخاص.¹

ثالثا: العقوبة

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.0 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.²

المبحث الثاني: سير الدعوى العمومية الجبائية

تعد معاينة الجرائم الضريبية البداية الأساسية في المنازعات الجبائية وعليه تبرز أهميتها في العناية التي أولاها المشرع لها من خلال التدقيق في الإجراءات والشكليات التي تطلبها المحاضر ورتب البطلان على مخالفة أي إجراء.³

بالإضافة إلى تحديد الأعوان المكلفين بمعاينات الجرائم الضريبية وقد تناولت القوانين الجبائية بصفة عامة هذه الإجراءات إلى غاية سنة 2002 حيث أصدر المشرع سنة 2002 القانون رقم 01-21 بتاريخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية والذي استحدث فيه قانون

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص - جرائم الموظفين، جرائم الأعمال، جرائم التزوير، ج2، دط، دار هومة، الجزائر، 2004، ص ص 245 - 246 .

² أنظر المادة 303 من ق-ض-م-و-ر-م .

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 111.

الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 منه التي أسسته من خلال المواد 41 إلى 200 من ذات القانون، وأنه تم تحويل كل المواد المتعلقة بالإجراءات ضمن القوانين الجبائية إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 منه وبالتالي أصبح هو القانون الإجرائي والمرجع الأساسي لكافة القوانين الجبائية فيما يتعلق بمعايمة وإثبات الجرائم الضريبية وعليه سنتعرض في هذا الفصل إلى معايمة الجرائم الضريبية وكيفية إثباتها، وفي هذا السياق سيتم التعرض لمعايمة الجرائم الضريبية وإثباتها (المطلب الأول)، ثم إنقضاء الدعوى العمومية الجبائية (المطلب الثاني).¹

المطلب الأول: معايمة الجرائم الضريبية وإثباتها

معايمة الجرائم الضريبية هي أول إجراء من مراحل إقامة الدعوى الجزائية بحيث خصص لها المشرع أهمية في نصوص تعتبر إجراءات مميزة لمعايمة هذا النوع من الجرائم، ويأتي مرحلة المعايمة مرحلة المتابعة التي تعد مرحلة حاسمة في سير الدعوى العمومية الجبائية، وللتعرف على ذلك أكثر سيتم التطرق لكل من معايمة الجرائم الضريبية (الفرع الأول)، وكيفية إثباتها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: معايمة الجرائم الضريبية

تنطلق المنازعات الضريبية بمعايمة الجريمة والتي تتمثل في البحث عن الغش والاحتيال والتدليس أي كافة الأفعال التي قام بها الجاني الهدف منها التملص من كل الوعاء الضريبي أو الرسوم أو جزء منها.²

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 111.

² أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 2، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 459. أنظر أيضا: أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 3، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص 459.

أولاً: البحث عن الغش أو التدليس أو الاحتيال الضريبي وفقاً للقوانين
الجبائية

تضمن التشريع الجبائي وكذلك قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة
2002 العديد من وسائل البحث عن الغش ذات طابع خاص بقانون الإجراءات الجبائية وكذا يمكن
الاعتماد على الوسائل المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.¹

وأنة لمعينة الجريمة لابد من التعرض للأشخاص المؤهلين لذلك وكذلك الصلاحيات
المخولة لهم لأداء مهامهم، وفيما يتعلق بالأشخاص فإن قوانين التشريع الجبائي اتسمت بعدم
الانسجام في تحديد الأشخاص الذين يمكنهم القيام بذلك كونها تختلف من نص لآخر، وأنه حتى بعد
استحداث قانون الإجراءات الجبائية فإنه لم يفصل في هذه القضية بدقة بل ترك الأمر كما كان
سابقاً، وإن حدد قانون الإجراءات الجبائية بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعينة بعض الحالات
دون باقي الموظفين ، وكذلك استعماله لعبارة أعوان الإدارة الجبائية تارة وتارة عبارة أعوان
الإدارة المالية دون أن تكون هناك أية إشارة لضباط الشرطة القضائية ما عدا قانون الضرائب
غير المباشرة في مادته 504 التي أشارت إلى أعوان الجمارك وضباط الشرطة القضائية
والغابات... إلخ.

وبالتالي فهل يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي في باقي القوانين على
غرار ما هو معمول به في كافة الجرائم أم أن الإثبات والمعينة تبقى حكراً على أعوان الإدارة
الجبائية والمالية فقط ومن ثمة لا يجوز لضباط وأعوان الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من
الجرائم؟

¹ أنظر قانون المالية لسنة 2002 الصادر بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق
ل 22 ديسمبر سنة 2001 ، ج ر ج رقم 79، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

يكون الجواب بجواز الإثبات إذا تم الانطلاق من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم ولها صلاحية البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح.¹

ويكون الجواب بعدم الجواز إذا تم النظر إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذلك الطابع التقني الذي تختص به الإدارة الجبائية دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الجباية من خلال وجود تصريحات واكتتابات بين الإدارة والممول وكذلك قيامها على مبادئ الضريبة الأربعة، العدالة - اليقين، الملائمة، الاقتصاد، وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الاطلاع على هذه الوثائق تحت غطاء الالتزام بالسر المهني ما لم تمكنها منها الإدارة الجبائية، وبالتالي فالأولوية تكون لإدارة الجباية لإثبات هذه الجريمة وهي مختصة دون غيرها بإثبات ومعاينة الجرائم المتعلقة بالجباية بصفة عامة، طالما هي الجهة المؤهلة لاكتشافها ومع ذلك فالرأي الراجح طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية في إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها ومعاينتها على غرار قانون الضرائب غير المباشرة على أن يحيلوا الملف والمحاضر على إدارة الضرائب المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية والجبائية مع لتقديم شكوى أمام الجهات القضائية المختصة.²

1: البحث عن الغش الضريبي عن طريق إجراء تحقيق محاسبي

¹ الرجوع للمادة 504 من من ق.ض.غ.م المعدلة بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2007.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص ص 113-114. أنظر أيضا: 504 من ق-ض-غ-م.

يتم إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته من طرف أعوان الإدارة الجبائية، ويقصد بالتحقيق في المحاسبة مجمل العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

2: البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق

بإمكان أعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للخواص بالنسبة للضريبة على الدخل للتأكد من المداخل المصرح بها، والذمة المالية لهم، لأن المكلفون بالضريبة لا يصرحون بالقيم الحقيقية.²

3: البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيقات والمعاینات للأماكن

يقصد به القيام بالمعاینات اللازمة في المحلات المهنية من أجل القيام بالتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة في النهار، مع وجوب إحترام مواعيد محددة تختلف بين التوقيت الشتوي والصيفي، وخلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق، وبالتالي يعتبر إجراء إلام المكلف إجراء مهم.³

4: البحث عن الغش الضريبي عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 125.

² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، عبد الوهاب بن بريكة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014-2015، ص 42.

³ سليمان الدالي ورواد داود، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، (جامعة تشرين، العدد 1، 2015)، دب، ص 288.

لا يمكن إجراء الترخيص إلا بناء على أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا، ويكون هذا الطلب من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، ويكون مستوفيا لكل البيانات التي تقرر المعاينة وهي تعريف الشخص المعنوي، عنوان الأماكن التي تريد معاينتها، العناصر التي يفترض بها وجود تدليس، وأسماء المكلفين لعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.¹

ثانيا: البحث عن الغش الضريبي بالوسائل الأخرى

إنه لكي يتسنى للإدارة الجبائية الحفاظ على الأموال العامة وموارد الخزينة العمومية تقوم بتتبع المتلمصين من دفع الرسوم والضرائب المفروضة عليهم ويمكن في سبيل تحقيق ذلك البحث عن الغش الضريبي سواء من طرف أعوان الإدارة الجبائية أو المالية بصفة عامة وهذا بالتصفح والاطلاع على الوثائق الموجودة على مستوى المجموعات المحلية، والمؤسسات الخاصة وكذلك المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، أيا كان نوعها، وعلى مستوى هيئات الضمان الاجتماعي، والقضايا المطروحة أمام المحاكم بصفة عامة، وأيا كانت طبيعة القضايا سواء مدنية أو جزائية وإدارية، وكذلك المحاضر المحررة من طرف رجال الضبطية القضائية أثناء التحقيق في قضايا معينة على النحو التالي:

1- البحث عن الغش الضريبي من خلال تصفح الوثائق والمعلومات

الموجودة على مستوى الإدارات المحلية والمؤسسات بصفة عامة.

2- البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق الإبتدائي.

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 137.

3- البحث عن الغش الضريبي عن طريق المعلومات والمستندات

المحصل عليها من دعاوى قضائية.¹

الفرع الثاني: إثبات الجرائم الضريبية

إن ما تتميز به المنازعات الضريبية مقارنة بالمنازعات الأخرى بوجه عام، إضافة
المشروع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة
اتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذلك القوانين الجبائية الأخرى
بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان.²

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية
فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر
مدعمة بالوثائق والجدول لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية دون سواها وتكون من
طرف مديرها.³

الجرائم الضريبية لا تكتشف دائما بواسطة المحاضر الضريبية فقط، بل قد يحصل أن
تكتشف بالطرق العادية كمحاضر التحقيق الابتدائي المحرر من طرف ضباط الشرطة القضائية،
أو من الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى الهيئات القضائية، أو من الوثائق والمستندات

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 142. أنظر أيضا: عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في
مكافحة الإقتصاد غير المنظم - دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية - ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية،
2013، ص 27.

² محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري - وسائل الإثبات في المواد
الجنائية طرق جمعها وتقديمها، تقييم وسائل الإثبات المجتمعة، مبدأ حرية القاضي الجنائي في الإقتناع - ج 2،
دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دس، ص 323.

³ سالم الشوابكة و عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، (جامعة
مؤتة، العدد 2006، 2)، الأردن، ص 298.

الموجودة على مستوى الجهات الإدارية المحلية، والمؤسسات والهيئات العامة والخاصة بالإضافة إلى المستندات المتعلقة بدعاوى قضائية مهما كانت طبيعتها إدارية مدنية جزائية.¹

وعليه فإن كان للقاضي سلطة تقديرية لوسائل الإثبات في القانون العام واسعة عملا بأحكام المواد 212 وما يليها من ق.إ.جزائية من خلال تقديره للأدلة المقدمة له بسبب طبيعة كل دليل وبالتالي فما مدى توافر هذه السلطة تقديرية بالنسبة للمحاضر المتعلقة بالمادة الضريبية وخاصة المحررة من طرف الإدارة الجبائية والمالية وفقا لقانون الإجراءات الجبائية والقوانين الجبائية الأخرى كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون الرسوم على رقم الأعمال.²

أولا: وسائل الإثبات

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين هما المحاضر الضريبية و طرق إثبات القانون العام، وتشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة ثبوتية وكذلك لما تتضمنه من معاينات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات وفقا للقانون العام.³

1- المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية:

¹ سليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة جريمة الضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون جنائي للأعمال، ظريفي نادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص243.

² سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 238. أنظر أيضا: المواد 212 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية الصادر بموجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل8 يونيو 1966 المتضمن لقانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق ل23 يوليو سنة 2015، ج ر ج ج عدد28، والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية .

³ سليم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة، مرجع سابق، ص 299.

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عادة عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجر على ذلك إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية، وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف وإثبات الجريمة والوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 ق.إ.جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز وبالمواد 185 وما يليها ق.إ.جبائية والمواد 505 وما يليها من ق.ض.غ.م، ويقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة، وقد خص قانون الإجراءات الجبائية محضر الحجز والمعاينة بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.¹

أ- محضر المعاينة:

إنه بالاستناد إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية ولكي يتم إثبات الجرائم الضريبية لابد من البحث عن الغش بإجراء عمليات تحقيق محاسبي أو معمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس والاحتيال التي يهدف من ورائها المكلفين بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي.

وإنه لكي يتم اللجوء إلى معاينات ميدانية من أجل ممارسة حق الرقابة في حالة وجود قرائن على ممارسات يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول، وحجز كل المستندات

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 238. أنظر أيضا: المواد 85 وما يليها من ق-إ-ج، والمواد 505 وما يليها من ق-ض-غ-م.

والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة من التملص من الوعاء الضريبي والمراقبة ودفع الضرائب، فلا بد من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجبائية وكذلك الالتزام بإجراءات شكلية وموضوعية في المحضر المحرر من طرف الأعوان تحت طائلة البطلان.¹

ب- محضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجبائية المفوضين والمؤهلين قانونا لإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة الجبائية القيام بذلك.

- يجوز لأعوان الجمارك بصفة عامة وجمع مستخدمي الإدارة المالية ومستخدمي الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون تحرير محاضر فيما يخص صناعة الكحول خلسة ومخالفة القوانين والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والمشروبات.
- الإدارة البلدية أو أعوانها (رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم) ومحافظو الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.
- المنذبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.²
- أعوان الشرطة، الأعوان البلديون المؤهلين فيما يخص مخالفات الرسم على الذبح.

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 245.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص ص 153-154.

كل عمليات المراقبة والمعينة والحجوز التي تتم من طرف الأعوان لا بد أن تتم بموجب محاضر قانونية ويجب أن تحرر من طرف عونين على الأقل لتكون لها حجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير أما المحضر المحرر من طرف عون واحد فله حجية نسبية لحين إثبات المكلف بالضريبة أو مرتكب المخالفة العكس وأن أي محضر يحرر لا بد أن يتضمن البيانات التالية: تاريخ تحرير المحضر ونوع المخالفة، في حالة الحجز التصريح الذي قدمه المحالف للأعوان في هذا الشأن، اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحضر، الشخص المكلف بالمتابعات، نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية، حضور الطرف المعني أثناء إعداد بيانه الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، اسم وصفة وقبول الحارس، مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.¹

2- طرق الإثبات الأخرى:

القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق

القانونية:

- وعليه فإذا عاين ضابط الشرطة القضائية جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.
- كذلك إذا عاين أعوان الإدارة المالية بصفة عامة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 03-03.²

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 249.

² الرجوع لقانون المنافسة الصادر بموجب الأمر رقم 03-03 المؤرخ في جمادى 1 عام 1424 الموافق ل19 يوليو سنة 2003، ج ج ج عدد 25، والمتضمن قانون المنافسة .

- إذا تمت معاينة الجرائم الضريبية بناء على مستندات ووثائق أثناء سريان دعاوى قضائية مهما كانت طبيعتها (مدنية، إدارية، تجارية) ومهما كانت درجة الجهة القضائية محكمة ابتدائية، مجلس قضائي، محكمة عليا، مجلس الدولة.
- فضلا على ذلك وأنه على غرار ما استقرت عليه المحكمة العليا فالجرائم الجمركية التي تعانين بناءا على محاضر مشوبة بالبطلان النسبي فإنه يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار في إثبات الجرائم وعليه تطبيق هذا الاجتهاد على المحاضر الضريبية المشوبة بالبطلان النسبي.
- يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير بحسب طلب كل طرف في النزاع وعليه يتم تعيين خبير تعيينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أي من الخبرات يتم ترجيعها على باقي الخبرتين وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفع من طرفي النزاع بشأن ذلك.¹

ثانيا: تقدير وسائل الإثبات

إن قانون الإجراءات الجزائية لم يقصر إثبات الجرائم بصفة عامة على قواعد معينة ومحددة، بل أن إثبات الجرائم يجوز أن يتم بأيّة طريقة كانت، ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنص صريح كجريمة الزنا مثلا، وأنه في كل الحالات فإن للقاضي سلطة

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 249. الرجوع أيضا: للقواعد العامة المتعلقة بالإثبات في قانون الإجراءات الجزائية.

تقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون وأن يترجم ذلك في حيثيات حكمه، ولا يسوغ له أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، والتي المناقشة فيها أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة وبالتالي فما مدى احترام القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية لهذه القاعدة؟ هل أعطت للقاضي سلطة تقديرية أم قيدت هذه السلطة في إطار المحاضر المقدمة للجهات القضائية والمحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية خاصة والمالية بصفة عامة؟

غير أنه باستقراء القوانين الجبائية والضرائب مباشرة والرسوم المماثلة والغير مباشرة وقانون الطابع والتسجيل والرسوم على رقم الأعمال، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، لا يوجد أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية بعكس ما هو منصوص عليه في قانون الجمارك الذي قيد سلطة القاضي في إعطاء البراءة، وحول هذا الإثبات من جهة المتابعة والاتهام إلى المتهم الذي عليه إثبات براءته وبالتالي عكس قرينة البراءة وأصبح المتهم مدانا لحين إثبات براءته، إلا أن القوانين الجبائية لم تتبع هذه القاعدة العامة في الإثبات وإنما تركت كامل السلطة التقديرية للقاضي إلا أن هذا لا يلغي ما توصلت إليه المحاضر المحررة من طرف الإدارة الجبائية، وخاصة إذا تضمنت كافة الإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون.¹

الفرع الثالث: متابعة الجرائم الضريبية

إنه يترتب على معاينة وإثبات الجرائم الضريبية إحالة مرتكبيها على قضاء للمحاكمة طبقا لأحكام المواد 305 ق.ض.م.و.ر.م، 534 ق.ض.غ.م والمادة 11 ق.ر.ر.أ، والمادة 34 ق.ط،

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 250. الرجوع أيضا : للقواعد العامة المتعلقة بالإثبات في قانون الإجراءات الجزائية رقم 15-02.

119 ق.ت و المواد 74، 75، 77، 78 ق.إ. جبائية، وبذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية.

وعليه فإن الدعوى أمام الجهات الجزائرية يتم تحريكها بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب،¹ إلا أنه بعد تقديم شكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية من طرف النيابة فإن المتابعات تخضع للإجراءات العامة الخاصة لكافة الدعوى الجزائرية على حد سواء في حين توجد بعض الخصوصيات الناتجة عن الطابع المميز للجرائم الضريبية سواء تعلق الأمر بتقديم الشكوى أو المرافعات، وعليه سيتم التعرض إلى إجراءات تحريك ومباشرة لدعوى الضريبية بنوعها العمومية والجبائية وكذلك القواعد العامة للمحاكمة أمام الجهات القضائية والإجراءات المتبعة في هذا الإطار.

أولاً: مباشرة الدعوى العمومية الجبائية

إن الأصل في مباشرة الدعوى العمومية منوط بجهة الاتهام أي النيابة العامة كونها الممثل للحق العام وعليه فإن قوانين التشريع الجبائي وكذلك قانون الإجراءات الجبائية لم يتبعوا هذه القاعدة، وإنما تضمنت بعض الأحكام الخاصة التي تضطلع بها الإدارة الجبائية خاصة والإدارة المالية عامة في مباشرة المتابعات القضائية نظراً للطابع المميز للجرائم الضريبية التي تتولد عنها نوعين من الدعوى، دعوى عمومية ودعوى جبائية.²

1: تحريك الدعوى العمومية الجبائية

¹ أنظر المواد : 305 من ق-ض-م-و-ر-م، 534 من ق-ض-غ-م، 11 من ق-ر-ر-أ، 34 من ق-ط، 119 من ق-ت، المواد 74-75-77-78 من ق-إ-ج.

² أميرة بطوري، "آثار لوساطة الجزائرية على الدعوى العمومية في التشريع الجزائري"، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، (جامعة قسنطينة، العدد 1، 2019)، قسنطينة، ص 948.

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، غير أن القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعاوى والمنازعات الضريبية، وأنه على غرار المخالفات الجمركية تنجم عن الجرائم الضريبية دعويان:

1- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.

2- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة

للمحجوزات.¹

إلا أن الشبه بين الدعويين الجمركية والضريبية يتوقف عند هذا الحد على اعتبار أن الدعويين العمومية والجبائية في الدعوى الجمركية مستقلتان أي يمكن للنيابة تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها طبقا لقانون الإجراءات الجزائية في ذات الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك لتحريك الدعوى الجبائية طبقا لقانون الجمارك²، الأمر يختلف فيما يتعلق بالجرائم الضريبية فإن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا.

فالمادة 305 ق.ض.م.و.ر.م. تنص على أنه (تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم

¹ نبيه صالح، الوسيط في شرح مبادئ الإجراءات الجزائية -دراسة مقارنة-، ج1، دط، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص 294.

² كامل عليوة، "التسوية الودية للمنازعات الجمركية في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، (المركز الجامعي علي كافي، العدد 5، جوان 2018)، تندوف، ص 192.

الجبائي)، وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجرح المختصة فيما يتعلق بالجنح،¹ كما أن المادة 307 ق.ض.م.و.ر.م. تنص (أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفاً مدنياً)،² أما المادة 119 ق.ر.ر.أ نصت على أنه (تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر وتكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة).³

أما المادة 534 ق.ض.غ.م. فقد نصت (على أن المخالفات المشار إليها في المادة 532 السابق ذكرها تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة).⁴

أما المادة 119 ق.ت. فقد نصت كذلك على أنه (فيما يتعلق بالمخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى من نفس المادة تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى من إدارة الضرائب فيما يخص الرسوم والضريبة التابعة لاختصاصها والجهة القضائية المختصة تحدد حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة).⁵

¹ أنظر المادة 305 من ق-ض-م-و-ر-م.

² أنظر المادة 307 من ق-ض-م-و-ر-م.

³ أنظر المادة 119 من ق-ر-ر-أ.

⁴ أنظر المادة 534 من ق-ض-م-و-ر-م.

⁵ أنظر المادة 119 من ق-ت.

أما المادة 34 الفقرة الثانية من ق.ط. نصت هي الأخرى أنه (تلاحق المخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى أعلاه أمام الجهة القضائية بناء على شكوى من إدارة التسجيل فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها والجهة القضائية تكون حسب الحالة واختيار الإدارة).¹

كما أن نص المادتين 311 ق. ض. م. و. ر. م.، وم 87 ق.إ. ج أكدت على أنه يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى، وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتخضع هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في المواد الضريبية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا على القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف الإدارة وأعاونها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف الممول والإدارة الجبائية، وعليه فإن حصر أمر تقديم الشكوى للإدارة الجبائية فقط نظرا للطابع التقني والفني المحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحيتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب.²

¹ أنظر المادة 34 ف2 من ق - ط.

² فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 193. أنظر أيضا : المادة 87 من ق - إ - ج.

زيادة على ذلك المبادئ التي تخضع لها والتي يجب أن تعمل الإدارة الجبائية على تطبيقها

في فرض الضريبة على الممولين والمكلفين بالضريبة وهي: العدالة، الملاءمة، اليقين، الاقتصاد.¹

أ: الشروط الواجب توافرها في شكوى إدارة الضرائب

إن قانون الإجراءات الجزائرية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية وأخضعها لقيود وشكليات معينة من ذلك أن القوانين الجبائية نصت على شرط وجوب تقديم الشكوى من الجهة الإدارية المعنية وأن الهدف من اشتراط الشكوى في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية هو حماية والمحافظة على العلاقة الودية القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة بناء على مبادئ الضريبة الأربعة، الاقتصاد، اليقين، الملائمة والعدالة وكذلك نظرا للطابع التقني والفني والمحاسبي لهذه الجرائم، وأيضا أن الإدارة الجبائية هي الجهة الوحيدة التي توجد بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلف بناء على تصريحاته.²

وإن كان المشرع في القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد كيفية تقديم الشكوى أو طريقة ذلك ولكن جرت العادة أن تكون الشكوى مكتوبة سواء أمام قاضي التحقيق بواسطة الإدعاء المدني المصحوب بالشكوى أو أمام وكيل الجمهورية ليسهل معرفة الأطراف معرفة كاملة ودقيقة خاصة وضع ختم الإدارة الجبائية على الشكوى لتكتسب الصفة الرسمية كون المدير الولائي هو المختص بتقديمها.

¹ فاتح الكفيف، مرجع سابق، ص 109. أنظر أيضا: يوسف مامش وبلال لوعيل، "محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة زيان عاشور، العدد 1، دس) الجلفة، ص 1.

² يسرى محمد أبو العلا، "الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الاجتهاد القضائي، (جامعة محمد خيضر، العدد 2، د-س)، بسكرة، ص 52.

ويجب أن يذكر فيها اسم وعنوان الشاكي واسم ولقب وعنوان المشكو منه وملخص موضوع الشكوى ويجب أن تتوفر جملة من البيانات والمعلومات في الشكوى المقدمة من الإدارة الجبائية.

1. يجب أن تقدم الشكوى ممن أناط بهم القانون مهمة تقديمها أو ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها وتكفي لذلك مجرد الإنابة بمناسبة كل جريمة وإذا قدمت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا.

2. أنه لا يستوجب عند تقديم الشكوى إنذار المعني مسبقا بذلك والطلب منه إكمال تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي.¹

3. يجب أن تكون الشكوى مكتوبة والحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة ومختومة من جانب السلطة التي أصدرتها والذي يكون غالبا المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو الوطني.

4. أنه يمكن على غرار أحكام المادة 75 ق.إ. الجبائية التي اشترطت بعض البيانات الواجب توافرها في الطلب بالترخيص لإجراء المعاينة :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالشكوى مع ذكر ممثله القانوني أو الشركاء والمساهمين في الشركات بذكر الهوية كاملة.

- عنوان مقرات وإقامة المشكو منهم والعناصر الفعلية والقانونية التي تفترض منها وجود ممارسات تدليسية.²

- تدعيم الشكوى بالمستندات والوثائق المدعمة لإثبات الجريمة الضريبية.

¹ درين زاقي ، مرجع سابق ، ص 60. أنظر أيضا : المادة 73 من ق - إ- ج.

² أنظر المادة 75 من ق إ ج .

- تحديد المبلغ الإجمالي المتملص من دفعه وكذلك العقوبات والغرامات الجبائية الواجب دفعها بصفة إجمالية.
- ذكر النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة موضوع الشكوى.

ب: مصير الدعوى المحالة على القضاء دون شكوى للإدارة الجبائية

لا يجوز تحريك الدعوى العمومية والجبائية في المادة الضريبية من طرف النيابة العامة قبل تقديم الشكوى من الإدارة الجبائية وبالتالي يمنع على النيابة اتخاذ أي إجراء فيها أو تحريك ومباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي وإذا باشرت النيابة أي إجراء يكون باطلا بطلانا مطلقا.

وإذا أقامت الدعوى وأحالت الملف على جهات المحاكمة وجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى وتقضي ببطلان جميع الإجراءات التي اتخذت قبل تقديم الشكوى لاحقة على أساس أن عدم تقديم الشكوى من الإدارة الجبائية يعتبر مانعا من تحريك الدعوى ومباشرتها وفقا للقوانين الجبائية وعليه فإذا كانت القضية أمام قاضي التحقيق فعليه أن يصدر من تلقاء نفسه أمرا بانتفاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة.

وإذا كانت الدعوة أمام جهات الحكم يتعين على القضاة أيضا الحكم ببطلان إجراءات المتابعة من تلقاء أنفسهم، ولا يقضي بالبراءة لأنها تؤدي في حالة حيازة الحكم على حجية الشيء المقضي به بعد فوات آجال الاستئناف والنقض إلى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا وبالتالي لا يمكن تحريك مباشرة الدعوى على نفس الوقائع، أما الحكم ببطلان الإجراءات فإنه

يمكن للإدارة الجبائية تحريك الدعوى من جديد بناء على شكوى في حالة عدم انقضاء الدعوى العمومية والجبائية وفقا للقوانين الجبائية.¹

ج: سحب الشكوى ومصير الدعوى في حالة سحب الشكوى

إنه وفقا لقانون الإجراءات الجزائية فإن التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة بنص المادة السادسة والتنازل عمل قانوني يصدر من صاحب الحق في الشكوى ويترتب عليه انقضاء هذا الحق ولا يصح التنازل إلا من صاحب الحق في الشكوى ولا يشترط فيه شكلا معيناً كتقديمه كتابة أو شفاهة في الجلسة وبالتالي فإنه التنازل لا يجوز الرجوع عنه ولو كان صدر قبل تحريك الدعوى العمومية أي أنه لا يجوز تقديم شكوى مرة أخرى بعد التنازل عنها وهذا بهدف استقرار المراكز القانونية.

وعليه هل يمكن تطبيق هذه القاعدة على شكوى إدارة الضرائب؟

الأصل يحق لصاحب الشكوى أن يتنازل على شكواه وفقا لأحكام المادة 06 ق.إ. الجزائية ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية، غير أن القوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية لم تنص على جواز التنازل على الشكوى ولا على النتائج المترتبة عليها.

وعليه فإذا كان جائزا من الناحية النظرية للإدارة الجبائية سحب الشكوى التي يترتب عليها طبقا لأحكام المادة 06 ق.إ. الجزائية انقضاء الدعوى العمومية فضلا على انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب أن يتجسد ذلك في الميدان العملي ومرد ذلك أن المشرع لم ينص في القوانين

¹ نادية بن ميسية وعبد القادر عبد السلام، "القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية المتعلقة بالجرائم الاقتصادية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة زيان عاشور، العدد 36، أكتوبر 2018)، الجلفة، ص 322.

الضريبية على المصالحة¹ على غرار قانون الجمارك ما عدا قانون الضرائب غير المباشرة بنص المادتين 540 و 555 اللتين نصتا على إمكانية المصالحة والإعفاء من الغرامات.²

غير أن حالات المصالحة في قانون الضرائب غير المباشرة لم تتعرض إلى حالة تقديم شكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية معا إلى المصالحة هل هي جائزة أم لا؟، وبما أنه لا توجد هناك في القوانين الجبائية نصوص صريحة على سحب الشكوى خاصة بعد تحريك الدعوى العمومية والجبائية وبعد إجراء معاينات وتحريير المحاضر اعتمادا على ترخيص من رئيس المحكمة فإنه لا يوجد هناك أي مبرر لسحب الشكوى وخاصة إذا كانت مدعمة بالوثائق والمستندات والخبرات المحاسبية بناء على تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق والتوصل إلى وجود ومناورات تدليسية واحتيال للتهرب والغش الضريبي.

ولكن مادام أيضا لا يوجد هناك أي نص خاص يمنع سحب الشكوى أو التنازل عنها، فإنه لا يمنع الإدارة الجبائية أن تقوم بسحب الشكوى في حالة ما إذا تبين لها أنها ارتكبت خطأ في المتابعة أو المحاسبة ولكن مع ذلك يمكنها أن تترك الأمر للجهات القضائية للتصدي للنزاع بعد توضيح ذلك للجهات القضائية التي تقوم بالبت في القضية بأمر أو حكم أو قرار مناسب من الجهة المطروح أمامها النزاع سواء كان قاضي التحقيق أو جهات الحكم درجة أولى أو استئناف.³

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية

¹ أنظر المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية المعدلة بموجب المادة 2 من الأمر رقم 15-02، والمادتين 540 و 555 من ق-ض-غ-م.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 197.

³ المرجع نفسه، ص 199. أنظر أيضا: المواد 540 و 555 من ق-ض-غ-م.

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 ق.إ. الجزائرية التي تنص (على أنه تختص محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا بحسب محل ارتكاب الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم) أخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الجبائية ويكون الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 309 ق.ض.م.و.ر.م، 534 ق.ض.غ.م، 119 ق.ط، 119 ق.ر.ر.أ، 34 ق.ط.¹

1- مكان فرض الضريبة:

يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار الإدارة الجبائية بمكان فرض الغرامة الضريبية على المكلف والعبرة بتحديد هذا الاختصاص لأنه سهل على الإدارة الجبائية، ويمكنها تأكيد شكاواها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها، وكذلك التأكد من المعلومات وما مدى احترام الآجال المحددة لذلك ومراقبة التقدير الحقيقي لرأس المال الخاضع للضريبة، زيادة على تحديد مكان فرض الضريبة كجهة اختصاص قضائي للإدارة الجبائية لأنه يكون من اليسر على الإدارة الجبائية الحصول على كل المعلومات المتضمنة للمناورات والطرق التدليسية والغش المرتكب من المكلف بالضريبة، إلا أن هذا التحديد يبقى واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية، وبالتالي يمكن الاعتماد في تحديد

¹ أنظر المواد 329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، والمواد 309 من ق-ض-م-و-ر-م، 534 من ق-ض-غ-م، 119 من ق-ط، 119 من ق-ر-ر-أ، والمادة 34 من ق-ط.

الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما محكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضرائبية.¹

2- مكان الحجز:

يعد الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام وبالتالي فالحجز يعد الطريق العادي لمعاينة وضبط الجريمة طبقاً لأحكام المادة 506 ق.ض.غ.م (أنه يجب أن يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن من المتهم واسم وصفة محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف المعني أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه،² والمادة 511 ق.ض.غ.م نصت (إن الأشياء ووسائل الغش المبينة بالمادة 525 والتي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوماً من قبل الأعوان المحررين للمحاضر)،³ أما المادة 513 ق.ض.غ.م نصت (تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جداً ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات)،⁴ وإذا كانت المحجوزات تتعلق بجريمة فإنها تودع لزوماً لدى كتابة المحكمة المختصة إقليمياً بناء على مكان حجز الأشياء.

¹ بكري يوسف بكري محمد، الوجيز في الإجراءات الجنائية - المحاكمة وطرق الطعن في الأحكام -، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013، ص66. أنظر أيضاً: المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

² أنظر المادة 506 من ق-ض-غ-م.

³ أنظر المادة 511 من ق-ض-غ-م.

⁴ أنظر المادة 513 من ق-ض-غ-م.

وبالتالي فإن اختيار مكان الحجز في هذه الحالة مرده إلى السرعة للبت في القضايا وكذلك عدم إفلات الجاني وخاصة إذا لم يكن له مقر محدد أو محل تجاري ثابت وقار وكذلك حفاظا على موارد الدولة من هذه المحجوزات وخاصة إذا كانت قابلة للتلف فإنها تباع ويحتفظ بالمبلغ لحين الإدانة لما تتطلبه هذه الإجراءات من سرعة وقع الاختيار للاختصاص المحلي لمكان حجز الأشياء والبضائع.

الاختصاص في حالة وجود مناورات تدليسية يؤول إلى المحكمة التي تختارها الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بالحجز أو مقر المؤسسة أو مكان فرض الضريبة، إلا أنه في بعض الأحيان قد يتم غلق المحل إلا أن البضائع المراد الحجز عليها تكون قادمة إلى المحل من أماكن أخرى عن طريق الاستيراد بالموانئ أو المطارات وبالتالي فإن حجز هذه البضائع في هذه الأماكن يؤدي إلى حصول الإدارة الجبائية على موارد مالية مقابل الضرائب المتهرب منها وعليه يؤول الاختصاص إلى مكان الحجز سواء بالمطارات أو الموانئ أو بالمراكز الجمركية البرية.¹

وكذلك المادة 381 ق.ض.م.و.ر.م نصت (أنه يمارس حق الامتياز الذي خصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري العمل بها بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل وخاصة من إدارة الضرائب المختلفة)، وبالتالي فإن الاختصاص أيضا يكون للإدارة الجبائية في حالة وجود مناورات تدليسية أو غش ضريبي أو تملص من دفع الرسوم والحقوق كليا أو جزئيا هو مكان حجز البضائع.²

3- مقر المؤسسة

¹ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص202.

² أنظر المادة 381 من ق ض م و ر م .

إن مقر المؤسسة يقابل محل إقامة الأشخاص الطبيعيين والموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص، ولقد نصت المادة 50 قانون مدني (يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازما لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقرها القانون ويكون لها خصوصا: ذمة مالية، أهلية في الحدود التي يعنها عقد إنشائها أو التي يقرها القانون، موطن وهو المكان الذي يوجد به مركز إدارتها، الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائري، نائب يعبر عن إرادتها، حق التقاضي).

وما يستتبط من نص المادة 50 ق المدني أنها حددت مقر المؤسسات والشركات وفقا للمكان الذي تتخذ فيه مركزا لمصالحها والموطن هو تصور واقعي ترتكز على الإقامة الفعلية على نحو من الاستقرار، ويترتب على اعتبار الشركة أو المؤسسة شخصا قانونيا أن تتخذ لها موطنها مستقلا وفقا لنص المادة 50 ق.م والموطن هو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها،¹ ويقصد بمركز الإدارة الرئيسي للشركة المكان الذي يوجد به المقر الرئيسي والحقيقي للمؤسسة وترتكز فيه الأجهزة.

وبالتالي فهو أيضا المكان الذي يمكن للإدارة الجبائية أن تجعله اختصاصا محليا لتقييم شكوى ضد المؤسسة المتهربة من دفع الرسوم والحقوق الضريبية التي في ذمتها، والمركز الرئيسي للإدارة يختلف عن المركز الرئيسي للنشاط وهذا المكان الذي تتم فيه العمليات الفنية اللازمة للاستغلال موضوع الشركة وقد تتعدد مراكز للشركة الواحدة، كما قد يتحول بصف مستمرة المركز الرئيسي للاستغلال من مكان لآخر.

¹ أنظر المادة 50 من القانون المدني الصادر بموجب الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 07-05 المؤرخ في 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق لـ 13 ماي 2007، ج ر ج ج عدد 3، والمتضمن القانون المدني .

وإذا كان موطن الشركة يتحدد بالمكان الذي يوجد به مركز إدارتها الرئيسي، فإن المركز المحلي لإدارة الشركة لا يصلح كقاعدة عامة أساساً لتحديد هذا الموطن ومع ذلك فإن المشرع الجزائري نص في المادة 50 ق المديني، يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر، وبالتالي فإنه بالرغم من أن موطن هذه الشركات يكون بالخارج حيث يوجد مركزها الرئيسي، أن مركز إدارتها المحلي بالجزائر يعتبر مقراً لها بالنسبة للنشاط الذي تباشره على الأرض الجزائرية، وذلك تسهيلاً للتعامل معها وتغديداً للصعاب التي تواجه من يتعامل معها، وكذلك المشاكل التي تترتب عن التهرب الجبائي والجهات القضائية المختصة بذلك وبالتالي فإن الاختصاص المحلي يؤول للقضاء الجزائري حسب مكان ومقر الفرع التابع لهذه الشركة المتواجدة بالجزائر، بغض النظر عن مكان تواجد مقرها الرئيسي في الخارج.¹

وتحديد مقر فرض الضريبة والمتابعة الجزائية للمؤسسات في حالة تعددها، والتي تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فإنه لا يربط الضريبة على ربح الممول التابعة له الشركات كل واحدة على حدا بل على مجموع أرباحه من هذه المؤسسات، وتكون للجهة المختصة هي تلك التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسات وإذا لم يكن للمؤسسات مركز رئيسي فإن مكان ربط الضريبة وتقديم الشكوى هو الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات.²

ثالثاً: إخطار جهات الحكم وإجراءات المحاكمة

إن القوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية لم تتضمن أية إشارة إلى الإجراءات المتعلقة بإحالة الدعيين العمومية والجبائية أمام المحكمة كما أنها لم تتضمن القواعد الإجرائية

¹ بكري يوسف بكري محمد، مرجع سابق، ص 66.

² المرجع نفسه، ص 66.

المتبعة أمامها واكتفت بالنص على الاختصاص المحلي بنص المواد 305 قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة و 119 قانون التسجيل و 119 ق.ر.ر.أ و 34 ق.ط و 534 ق.ض.غ.م وكذلك نص قانون الإجراءات الجبائية على الإجراءات أمام الغرفة الإدارية والمحاكم المدنية، وعليه يستشف من ذلك ضمناً أنه في حالة عدم وجود نصوص خاصة يكون العمل حتماً بالقواعد العامة المتبعة إجرائياً أمام المحاكم وعليه سيتم التعرض إلى الإجراءات التي تحال بموجبها القضايا أمام المحاكم الجزائية للمحاكمة وبالتالي طرق إخطار جهات الحكم بالقضايا للمحاكمة والإجراءات المتبعة أمامها.¹

1- طرق إخطار جهات الحكم

إن القضايا تحال وفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية أمام الجهات المختصة بالمحاكمة، إما عن طريق إجراءات التكليف المباشر بالحضور بنص المادتين 333، 335 ق.إ.الجزائية أو التلبس بنص المادتين 59، 338 ق.إ.ج التكليف بالحضور بالمادة 337 مكرر ق.إ.الجزائية أو عن طريق الإحالة من قاض التحقيق المادتين 164، 333 ق.إ.الجزائية² أو بقرار من غرفة الاتهام بنص المادتين 196 و 248 ق.إ.الجبائية لذا فهذه الطرق هي المعمول بها أيضاً في إطار الإجراءات المتعلقة بالقضايا الجبائية وإن كانت بعض هذه

¹ أنظر المواد 305 من ق-ض-م-و-ر-م، المادة 119 من ق-ت، 119 من ق-ر-ر-أ، 34 من ق-ط-و-ك، 534 من ق-ض-غ-م.

² أنظر المواد: 333 من قانون الإجراءات الجزائية المعدلة بموجب م 15 من الأمر رقم 02-15، 335 من قانون الإجراءات الجزائية المعدلة بموجب م 15 من الأمر رقم 02-15، 59 المعدلة بموجب م 26 من الأمر رقم 02-15، 338 المعدلة بموجب م 26 من الأمر رقم 02-15، 164-02 من قانون الإجراءات الجزائية.

الطرق من النادر العمل بها في المادة الضريبية أما طريقة التكاليف المباشر بالحضور المادة 337 مكرر ق.إ.ج لم تنص ضمن الجرائم المحددة فيها على الجريمة الضريبية.¹

أ- الاستدعاء المباشر بالحضور

وهي الطريقة الأكثر استعمالا في الجرائم الضريبية وفي غياب أي نص ضمن القوانين الجبائية، وقانون الإجراءات الجبائية يجب العمل بهذه الطريقة وفقا للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية وعليه فإذا كان قانون الإجراءات الجزائية يميز شكليا بين الاستدعاء المباشر بالحضور أمام المحكمة التي تبث في مواد الجنح والمخالفات إذ تناول الاستدعاء المباشر في الجنح بنص المواد 334 إلى 336 ق.إ.ج في حين أشار إلى المخالفات بالمواد 394 إلى 396 ق.إ.ج إلا أنه لم يميز بينهما من حيث المضمون إذ أن المادة 396 ق.إ.ج أشارت أن إجراءات المحاكمة أمام المحكمة التي تفصل في الجنح هي المطبقة في مواد المخالفات.²

في حين أحالت المادة 335 قانون الإجراءات الجزائية بخصوص كيفية تسليم استدعاء إلى المادة 439 ق.إ.ج وما يليها لاسيما المادة 440 منه، وعليه بالرجوع إلى نص المادة 440 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على أنه: (يسلم التكاليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة ومن كل إدارة مرخص لها قانونا بذلك كما يجب على المكلف بالتبليغ أن يحيل الطلبات المقدمة إليه دون تأخير).³

ويذكر في التكاليف بالحضور الواقعة التي قامت عليها الدعوى مع الإشارة إلى النص القانوني الذي يعاقب عليها كما يذكر في التكاليف بالحضور المحكمة التي رفع أمامها النزاع ومكان

¹ أنظر المواد 196 و 248 و 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم .

² أنظر المواد من 334 إلى 336 من قانون الإجراءات الجزائية ومن 394 إلى 396 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ أنظر المواد: 335 و م 440 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

وزمان وتاريخ الجلسة وتعيين صفة المتهم، المسؤول أو صفة الشاهد، الطرف المدني على الشخص المذكور في التكليف، كما يجب أن يتضمن التكليف بالحضور المسلم للشاهد بأن عدم الحضور أو رفض الإدلاء بالشهادة أو الشهادة المزورة يعاقب عليها بالقانون.¹

لذا فإن التكليف بالحضور وفقا لأحكام المادتين 333، 335 ق.إ.الجزائية يتم بطريقتين: عن طريق النيابة العامة، عن طريق الإدارة المرخص لها قانونا، وعليه هل يمكن للإدارة الجبائية أن تكلف المتهم مباشرة بالحضور أمام المحكمة للمحاكمة طبقا لأحكام المادة 440 ق.إ.الجزائية؟

إنه في الواقع العملي الإجراءات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية تقتصر على تقديم الشكوى مدعمة بالأدلة الإثباتية على قيام أركان جريمة الغش الضريبي، في حين تقوم النيابة بإجراءات الاستدعاء بالرغم من أن نص المادة 522 ق.ض.غ.م تنص على (أن التكليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب)، لذا يثار التساؤل في حالة تقديم الإدارة الجبائية شكوى إلا أن النيابة تقوم بحفظها هنا هل يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى العدالة عن طريق التكليف المباشر وفقا لأحكام المادتين 440 ق.إ.الجزائية و 522 ق.ض.غ.م. لمباشرة الدعوى الجبائية فقط دون الدعوى العمومية؟²

وعليه يمكن على غرار القضايا الجمركية مادام بإمكان إدارة الجمارك تكليف المتهم مباشرة بالحضور أمام الجهات القضائية للمحاكمة وخاصة في قضايا المخالفات، وبالتالي هل يمكن تطبيق هذه القاعدة في القضايا الضريبية وخاصة إذا لجأت النيابة لحفظ القضية بعد تقديم الإدارة الجبائية للشكوى؟

¹ سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 267.

² أنظر المادة 522 من ق-ض-غ-م.

إنه من النادر عمليا لجوء الإدارة الجبائية إلى هذه الطريقة إذ لا يكاد تلمس إتباعها على المستوى الوطني إذ غالبا ما يتم إحالة القضية من طرف النيابة العامة بعد تقديم شكوى للمحاكمة أو التحقيق لأنه من النادر كذلك قيام النيابة بحفظ الشكوى المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وحتى في حالة الحفظ فإنه يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى طريقة الإدعاء المدني المصحوب بشكوى أمام قاضي التحقيق طبقا لأحكام المادة 72 ق.إ.جزائية.

ولكن هل يمكن أيضا للإدارة الجبائية اللجوء إلى طريق التكليف المباشر بالحضور وفقا لأحكام المادة 337 مكرر ق.إ. جزائية وخاصة أن المادة حددت الجرائم التي يمكن اللجوء مباشرة إلى هذه الطريقة وهي القذف، ترك الأسرة، عدم تسليم الطفل، انتهاك حرمة منزل، إصدار شيك بدون رصيد، وفي الحالات الأخرى لابد من الحصول على ترخيص النيابة العامة للقيام بالتكليف المباشر بالحضور.¹

وعليه فإذا قامت الإدارة الجبائية بتقديم شكوى مدعمة بالأدلة على قيام الجريمة ورفض وكيل الجمهورية شكوى الإدارة القيام بالاستدعاء المباشر للمتهم فإنه من الممكن أن تحال القضية من طرف الإدارة الجبائية عن طريق إجراءات أحكام المادة 337 مكرر ق.إ. جزائية²، كما أنه يمكن أن تتم في مادة الجرح وفقا لأحكام المادة 334 من ق.إ. الجزائية أن تحال القضية على جهة المحاكمة بناء على إخطار من النيابة يسلم إلى المتهم بمعرفة النيابة العامة والذي يتضمن التنويه عن الواقعة محل المتابعة والإشارة إلى النص الذي يعاقب عليها وإنه يغنى عن التكليف المباشر بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه بإرادته وهذا ما تلجأ إليه النيابة العامة في حالة ما إذا تم تقديم الأشخاص المرتكبين للجريمة الضريبية أمامها وهذا بعد التأكد من هويتهم وعلاقتهم

¹ أنظر المواد 72 و 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

² أنظر المادة 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

بالجريمة وأنه بعد توجيه الاتهام إليهم يمكن أن تخطرهم بالجلسة عن طريق إخطارات تسلم لهم شخصيا.¹

ب- الإحالة من جهات التحقيق

تجيز المادة 66 ق.إ.ج لوكيل الجمهورية في مواد الجرح والمخالفات طلب إجراء تحقيق قضائي وذلك بإخطار قاضي التحقيق بوقائع بواسطة طلب افتتاحي لإجراء تحقيق ويقوم قاضي التحقيق عند إخطاره باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة للكشف عن الحقيقة وبمجرد انتهاء التحقيق إذا رأى أن الوقائع تكون مخالفة أو جنحة يصدر أمر بإحالة الدعوى إلى محكمة الجرح أو المخالفات وفقا لأحكام المادة 164 من ق.إ.ج جزائية.²

وإذا كانت تشكل جناية يرسل الملف إلى النائب العام وفقا للمادة 166 ق.إ.ج الذي يحيل القضية على غرفة الاتهام التي تحيلها على محكمة الجنايات بنص المادة 248 ق.إ.ج الجزائية أما إذا رفعت الأوراق إلى غرفة الاتهام ورأت هذه الأخيرة أن الوقائع تكون مخالفة أو جنحة أصدرت قرار بإحالة الدعوى إلى المحكمة المختصة بنص المادة 169 ق.إ.ج الجزائية.³

وأنه لا بد على قضاة التحقيق وغرفة الاتهام قبل إحالة أي قضية أمام جهات المحاكمة أن تجرى تحقيق بكامل الطرق أو أن تلجأ إلى الخبرات المحاسبية للتأكد من المبالغ المالية المتهرب من دفعها وذلك تفاديا لإطالة النزاع وخاصة أنه في حالة غياب هذه الخبرات جهة المحاكمة عمليا اللجوء إلى إجراء تحقيق تكميلي بإجراء خبرة محاسبية لتحديد المبالغ المالية المتملص منها

¹ فارس السبتى ، مرجع سابق ، ص 207

² أنظر المادة 66 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ أنظر المادة 169 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

وخاصة أن هذه المبالغ في حالة الإدانة هي المبالغ التي يلزم المتهم بدفعها إلى الإدارة الجبائية في الدعوى الجبائية.¹

2- إجراءات المحاكمة

تخضع الإجراءات أمام جهات الحكم في القضايا الضريبية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية سواء تعلق الأمر بإجراءات المحاكمة أو بطرق الطعن إلا أن الخلاف يتجلى فقط لقواعد الاختصاص المحلي نظر لما أقرته القوانين الجبائية بتحديدده بمكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مكان المؤسسة بعكس ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية بنص المادتين 40، 329.²

أ- قواعد الاختصاص

لقد تضمنت القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية أحكاما خاصة بقواعد الاختصاص المحلي في حين الاختصاص النوعي يبقى خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامه الجريمة.

• الاختصاص النوعي:

إن الاختصاص النوعي في القضايا الضريبية كجرائم تؤول إلى الهيئات القضائية التي تبث في القضايا الجزائية وكذلك تتولى الفصل في المسائل التي تثار أمامها فيما يتعلق بموضوع القضايا الجزائية المتعلقة بالمادة الضريبية وهذه الهيئات على نوعين: قسم الجنح، قسم المخالفات، فضلا على محكمة الجنايات ذات الطبيعة الجنائية، وطالما أن أغلب القضايا التي

¹ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 211.

² سليمة عزوز ، مرجع سابق ، ص 261 . أنظر أيضا : 40 و 329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

تطرح على القضاء تتعلق بالجرح فقط لا تكاد توجد أية متابعة في المادة الضريبية على أساس مخالفة وكذلك انعدام الجنايات خاصة بعد إلغاء نص المادة 418 ق.ع التي تحيل إليها أغلب النصوص العقابية الجبائية بموجب القانون 09-01 بتاريخ 2001/07/27.

إلا أنه بعد صدور قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02 بتاريخ 2002/12/24 أقر المشرع بموجب المادة 28 منه تعديل المادة 303 قانون الضرائب المباشرة استحدثت جناية التهرب الضريبي بالاعتماد على المبلغ المالي المتملص منه أو محاولة التملص منه باستعمال طرق تدليس في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً إذا تجاوز هذا المبلغ 1.000.000 دج¹

وإذ يمكن لقسم الجرح أن يبيت في المخالفات والجرح معاً اعتماداً على قاعدة من يملك الأكثر يملك الأقل فإن قسم المخالفات ليس بإمكانه أن يبيت في قضايا جنحية بل يتعين عليه الحكم بعدم الاختصاص النوعي وإذا فصل فيها فإن حكمه يكون باطلاً لمخالفته قاعدة جوهرية من النظام العام.²

أما إذا كانت الجريمة تشكل جناية فإنها تحال على محكمة الجنايات بناءً على قرار من غرفة الاتهام تطبيقاً لأحكام المادة 248 ق.إ.جزائية وبالتالي تصبح محكمة الجنايات الولاية العامة للتصدي للجريمة مهما كان وصفها وتكييفها.³

واستثناء من قاعدة الاختصاص النوعي للهيئات التي تبث في المسائل الجزائية في المادة الضريبية فإن قانون الإجراءات الجبائية منح الاختصاص فيما يتعلق ببعض المخالفات لاسيما

¹ أنظر قانون المالية لسنة 2003.

² تطبيقاً لقاعدة من يفصل في الكل يفصل في الجزء.

³ أنظر المادة 248 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

مخالفة رفض تقديم أو منح الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها بالمواد 85 إلى 101 ق.إ.ج أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها إلى غرامة من 5000 إلى 50000 دج وكذلك غرامة تهديدية ويتم النطق بهذه الغرامة التهديدية من طرف المحكمة الإدارية المختصة رسميا وكذلك الغلق المؤقت والحجز والبيع بالمزاد فإن أي نزاع وكذلك المنازعات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي بين المكلف والإدارة الجبائية إذا لم تكن هناك مناورات تدليسية أو غش ضريبي فإنها تطرح على الغرفة الإدارية المختصة إقليميا.¹

• الاختصاص المحلي:

إن القوانين الجبائية حددت الاختصاص المحلي في المادة الضريبية جزئيا بعكس ما هو وارد في قانون الإجراءات الجزائية للمادة 329 التي حددت الاختصاص المحلي بالنظر في الجرائم يؤول إلى محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض لسبب آخر.

وتكون محكمة محل حبس المحكوم عليه مختصة إلا وفق الأوضاع المنصوص عليها بالمادتين 522، 553 ق.إ.ج. كما تختص المحكمة كذلك للنظر في الجناح والمخالفات غير القابلة للتجزئة أو المرتبطة، وتختص المحكمة التي ارتكبت في نطاق دائرتها المخالفة أو المحكمة الموجودة في بلد إقامة مرتكب المخالفة بالنظر في تلك المخالفة.²

إلا أن المواد 303 ق.ض.م.و.ر.م، 119 ق.ر.ر.أ، 119 ق.ت، 534 ق.ض.غ.م، 34 ق.ط، فإن الاختصاص المحلي في المادة الضريبية تكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب

¹ أنظر المواد من 85 إلى 101 من قانون الإجراءات الجزائية والمعدل والمنتم.

² سليمة عزوز ، مرجع سابق ، ص 266. أنظر أيضا : المواد 522 و 553 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمنتم.

اختيار الإدارة المعنية التي توجد في دائرة اختصاصها إما مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وبالتالي ينعقد الاختصاص لى اساس مكان فرض الضريبة او الحجز او المقر الرئيسي للمؤسسة،¹ إلا أنه مع ذلك الاختصاص في الجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية لاسيما المواد 205 إلى 213 و 121، 122، 301 ق.ع فإن الاختصاص المحلي المطبق في هذا الإطار هو مضمون أحكام المادة 329 ق.إ. الجزائرية.²

ب- القواعد العامة للمحاكمة

تخضع المحاكمة في المادة الضريبية للقواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية سواء تعلق الأمر بعلانية الجلسة أو شفوية المرافعات أو بحضور الخصوم أو بحق الدفاع أو الاستعانة بمحام وأنه يجب على المحكمة المختصة أن تحقق في الدعوى المعروضة عليها بنفسها بحضور الأطراف وفقا لما توصلت إليه من معلومات ضمن تحقيق توفرت فيه جميع شروط الإجراءات القانونية وهو ما يعرف بالتحقيق النهائي.

إن إجراءات المحاكمة الجزائية تحكمها قواعد جوهرية أساسية عامة يجب على المحكمة مراعاتها مهما كان نوع المحكمة أو درجتها وهذه القواعد كلها تتحقق بالتحقيق النهائي قبل الحكم في موضوع الدعوى وهذه الإجراءات تأخذها بعض التشريعات وإن كانت تختلف حسب المحاكم المنظور أمامها القضايا من مخالفات وجنح وجنايات وأهم هذه القواعد التي تلتزم بها المحكمة

¹ أنظر المواد : 303 من ق-ض-م-و-ر-م، 119 من ق-ر-ر-أ، 543 من ق-ض-غ-م، 34 من ق-ط.

² أنظر المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

أثناء المحاكمة بمراعاتها علانية الجلسة وتدوين التحقيق ومباشرة القاضي لجميع إجراءات التحقيق النهائي وحضور الأطراف للجلسة وشفافية الإجراءات والمرافعات.¹

• **علانية الجلسات:** إن مبدأ العلانية هو مبدأ عام يحكم جلسات المحاكمة في المواد الجزائية باعتبار أن حق الجمهور لحضور الجلسات ضمانا لمصادقية العدالة لذلك حرصت أغلب التشريعات على تأكيد هذا المبدأ في دساتيرها وقوانينها، فإذا كان المشرع قد أقر إجراء التحقيق الابتدائي في السرية فإنه قرر عكس ذلك عندما تطرح الدعوى على جهة الحكم بنص المادة 144 من الدستور لسنة 1996 والمادتين 285 و 342 ق.إ. الجزائرية أكدت على إلزامية إجراء الجلسة علانيا لأن ذلك ضمان أساسي للعدالة ورقابة على الإجراءات المتبعة أمام جهات الحكم فضلا عن ذلك تؤدي إلى تحقيق هيبة القضاء ومصادقته والمقصود بعلانية الجلسة أن تفتح أبواب القاعة التي تدور فيها المرافعات للجمهور حتى يتسنى له حضور المحاكمة.²

إلا أن العلانية لا تعني إمكانية دخول الجمهور بأكمله إلى قاعة الجلسة وإنما يجوز لرئيسها تحديد عدد الأشخاص الذين يمكنهم الحضور بما يتفق ومساحة وحجم القاعة حفاظا على النظام العام ويترتب على ذلك تحت طائلة البطلان أن يذكر في الحكم أو القرار أن الجلسة كانت علانية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، لأن ذكر العلانية إجراء جوهري يتعلق بالنظام العام غير أن الإغفال عن ذكر هذا البيان في الحكم لا ينجر عنه البطلان متى ورد في محضر المرافعات الذي يعد الوثيقة الأساسية لإثبات ما مدى مراعاة الإجراءات القانونية في الجلسة ومدى علانيتها.

¹ دليل المحاكمة العادلة، ط 2، منظمة العفو الدولية، المملكة المتحدة، 2014، ص 103.

² المرجع نفسه، ص 103. أنظر أيضا: 342 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، والمادة 144 من التعديل الدستوري لسنة 1996 المعدلة بموجب المادة 162 من التعديل الدستوري لسنة 2016.

إلا أن احترام مبدأ العلانية بصفة مطلقة قد يؤدي إلى عرقلة المحاكمة أو الإضرار بمصلحة خاصة أو عامة لذا أجاز المشرع في ظروف خاصة فرض السرية على ما يدور في الجلسة ومن المعلوم أن السرية مقصورة على المرافعات فقط، ولا تنطبق على الإجراءات الأولية لعملية القرعة للمحلفين وتلاوة قرار الإحالة في الجنايات، وأنه حفاظا على النظام داخل القاعة يجوز لرئيس المحكمة طرد بعض الحاضرين منها وحتى المتهم طبقا للمادتين 295، 296 من ق.إ. الجزائرية كما يجوز له أن يأمر بسرية الجلسة مراعاة للنظام العام ومحافظة على الآداب طبقا للمادة 285 من ق.إ. الجزائرية سواء من تلقاء نفسه أو بناء على طلب من الخصوم.¹

والأمر بسرية الجلسة تقع بحكم لا يتطلب تعليلا خاصا وإنما يكتفي الرئيس بالإشارة فيه إلى أن السرية تقررت مراعاة للنظام العام والمحافظة على الآداب أو لكليهما معا، ولا يجوز للدفاع أن يؤسس طلبه بالنقض على أن المحكمة لم تأمر بسرية الجلسة مع أن القضية تمس بالأخلاق، إذا لم يكن قد قدمت طلبات كتابية في هذا الشأن أمام قاضي الموضوع، وليس إلزاميا على المحكمة أن تحرر بذلك حكما مستقلا ومتميزا وإنما يصوغ لها أن تأمر بسرية الجلسة أو أن يذكر في صلب الحكم الصادر في الدعوى العمومية أو بمحضر المرافعات.² وإذا كانت علانية الجلسة هي القاعدة العامة وسريتها هي الاستثناء فمن الواجب أن يكون النطق بالحكم أو القرار علانيا في كل الحالات طبقا لأحكام المواد 285، 314، 468 ق.إ.ج.³

- شفوية المرافعات: من المبادئ الأساسية التي تحكم إجراءات المحاكمة هو أن تقع إجراءات التحقيق شفويا في الجلسة وأن يعتمد قاضي الحكم في تكوين قناعته على ما دار في

¹ دليل المحاكمة العادلة، مرجع سابق، ص 103. أنظر أيضا: المادة 342 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمنتم.

² أنظر المادة 285 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمنتم.

³ أنظر المادة 162 من التعديل الدستوري لسنة 2016.

الجلسة أمام والمرافعات طبقا للمادة 212 ق.إ. الجزائرية وبناء على هذه القاعدة يتعين على جهة الحكم أن تستمع بنفسها لأقوال المتهم وتستجوبه وتسمع تصريحات الشهود وآراء الخبراء والخبرات المحاسبية المتضمنة تحديد الوعاء الضريبي المتملص منه، وكذا الرسوم التي لم تدفع كما يجب أن تطرح أمامها أدلة الإثبات أو النفي وأن يسمح للخصوم بمناقشتها شفويا وإلا أخل بحقوق الدفاع وترتب على ذلك البطلان بالنقض.

غير أن قاعدة شفوية المرافعات غير مطلقة وإنما أورد عليها المشرع بعض الاستثناءات منها أنه يجوز لجهة الحكم أن تستند إلى أقوال المتهم الواردة في محاضر التحري الأولي أو التحقيق الابتدائي دون إسماعها للمتهم في الجلسة إذا لم يحضر، وكان الأمر يتعلق بمخالفة أو إذا تعد الغياب رغم صحة تكليفه بالحضور أو إذا امتنع عن الإجابة على الأسئلة المطروحة عليه أو وقع إبعاده عن الجلسة للإخلال بنظامها، وعليه يجوز لجهة الحكم أن تستند إلى التصريحات التي أدلى بها الشهود أثناء البحث الأولي أو التحقيق الابتدائي أو إذا تعذر سماعهم في الجلسة بسبب الوفاة أو المرض أو السفر إلى الخارج أو أي سبب جدي يحول دون حضور الشاهد وسماعه في الجلسة ومنها يقبل الخصوم الاكتفاء بتلاوة أقوال الشاهد في الجلسة.¹

أما الاستغناء عن سماع الشاهد في الجلسة رغم حضوره وأهمية شهادته ووقع تبليغ اسمه للنيابة وفقا لمقتضيات أحكام المادة 274 ق.إ. الجزائرية، ويجوز لمحكمة المخالفات أن تكتفي بإثبات الواقعة كما أثبتتها أمور الضبط القضائي المختص في محضر جمع الاستدلالات دون دفاع المتهم، إذا كان حضوره في الجلسة غير وجوبي لأن البيانات الواردة في المحاضر والتقارير المحررة بمعرفة ضابط وأعاون الشرطة القضائية لها حجيتها إلى أن يثبت العكس طبقا للمادة

¹ محمد مزروق، الحق في المحاكمة العادلة، أطروحة دكتوراه، قانون عام، قلفاط شكري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، 2015-2016، ص 180.

400 ق.إ. الجزائرية، بل أن المشرع ذهب إلى أبعد من ذلك بحيث أنه خول للنيابة العامة والقاضي الجزائي حق تسوية بعض المخالفات دون إحالتها على المحكمة.¹

- **وجاهية المرافعات:** بمقتضى هذا المبدأ أن تقع إجراءات المحاكمة في مواجهة الخصوم أي في حضورهم حتى يتمكنوا من معرفتها ومناقشتها والرد عليها لذلك ممثل النيابة العامة لا يثير أي إشكال لأن النيابة هي التي تحدد تاريخ الجلسة ولأن حضورها ضروري باعتبار أنها تدخل في تشكيل جهة الحكم أن تجيب عليها بنص المادة 238 ق.إ.ج.

فإن الأمر يختلف بالنسبة للأطراف الأخرى إذ يجب إعلان المدعي للحقوق المدنية والمسؤول عنها باليوم والوقت المحددين للجلسة حتى يتمكن من الحضور إليها وتحضير دفاعهما وطلباتها ودفعهما ويقع إجراء التحقيق النهائي في مواجهتهما، وإلا أحل بحقوقهما ويترتب على ذلك النقص ولا يفرض القانون تواجدهما شخصيا في الجلسة وإنما يجوز أن يوكل محاميا عنهما لتمثيلهما في الجلسة.

إلا أنه بالنسبة للإدارة الجبائية في المادة الضريبية بالرجوع إلى أحكام المواد 136 ق.ر.ر.أ و 121 ق.ت، 36 ق.ط، فإنها تنص على إلزام المحاكم في حالة إدانة الحكم أيضا على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر وبالتالي يثار التساؤل على جدوى استدعاء الإدارة الجبائية مادام الحكم سيتضمن الفصل في الدعوى الجبائية لصالح الإدارة بالمبلغ المتملص منه.²

¹ أنظر المواد 238 و 274 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

² محمد مرزوق، مرجع سابق، ص 188.

إلا أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 307 من ق.ض.م.و.ر.م فإنها أشارت إلى إمكانية تأسيس الإدارة الجبائية كطرف مدني في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى من إدارة الضرائب، أما بالنسبة للمتهم فإنه يجب عليه أن يحضر بنفسه الجلسة ولا يكفي حضور الوكيل عنه إلا إذا كان القانون يجيز ذلك صراحة كما لو كانت حالته الصحية لا تسمح له بالحضور ووقع استجوابه من طرف القاضي أو قاض منتدب بصحبة كاتب الضبط وفقا للمادة 350 من ق.إ.الجزائية، أو كانت الجريمة المنسوبة للمتهم تشكل مخالفة لا يعاقب القانون عليها إلا بغرامة وفقا لنص المادة 407 ق.إ.الجزائية.

ولا يجوز وفقا لمبدأ وجاهية المرافعات القيام بأي إجراء من إجراءات التحقيق النهائي في غيبة المتهم سواء كانت الجلسة علنية أو سرية إلا في حالة إبعاده عن قاعة الجلسة للإخلال بنظامها وتماديه في التشويش، وفي هذه الحالة يتعين إطلاعه على ما تم من إجراءات في غيبته وفقا لأحكام المادتين 294، 296 ق.إ.الجزائية، أو كان فارا من العدالة وطبقت بشأنه إجراءات التخلف طبقا لأحكام المادة 317 من ق.إ.الجزائية وما يليها فيما يتعلق بالجنايات.¹

وأنه في حالة طرد المتهم من قاعة الجلسة لا يمنع محامية من البقاء فيها واستمراره في الدفاع عن موكله، أما المتهم الفار من العدالة فإنه يعتبر خارجا عن القانون يمنع من مباشرة حقوقه المدنية ويحاكم رغم غيابه دون دفاع المادة 317 ق.إ.الجزائية.²

ويتم تكليف الخصوم بالحضور طبقا لأحكام المادتين 439، 440 ق.إ.الجزائية والمادة 19 من ق.إ.م.إ. بموجب المادة 440 ق.إ.الجزائية، يجب أن يذكر في ورقة التكليف بالحضور التهمة التي قامت عليها الدعوى والنص القانوني الذي يعاقب عليها والجهة القضائية التي رفعت

¹ أنظر المادة 238 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

² أنظر المادة 317 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

إليها القضية ومكان وزمان انعقاد الجلسة وصفة الشخص المكلف بالحضور متهما، شاهدا، ضحية، طرفا مدنيا، مسؤولا مدنيا.

وبمقتضى المادة 19 من ق.إ.م.إ. يجب أن يتضمن التكليف بالحضور تاريخ تسليمه واسم المرسل إليه أو محل إقامته واسم الشخص الذي تركت له نسخة منه وتاريخ التسليم وتوقيع الموظف القائم بالتسليم.¹

وتعتبر البيانات الواجبة ذكرها في ورقة التكليف بالحضور والأجال المحددة لها من القواعد الجوهرية التي يترتب على مخالفتها البطلان إذا ما دفع به الخصم الذي قرر البيان أو الأجل لمصلحته قبل البدء في المرافعات، أما إذا لم يتمسك المتهم بعدم صحة التكليف بالحضور الشخصي له بالجلسة يعد تنازلا ضمنا عن الدفع بالبطلان، إلا أن تطبيق هذه القواعد الجوهرية المتعلقة بالتكليف بالحضور أصبح غير معمول بها في كثير من الجهات القضائية فورقة التكليف بالحضور أصبحت عبارة عن استدعاء لا يشتمل على كل البيانات اللازمة ولا يقع تسليمه لنفس الشخص المرسل إليه وفي الأجال المحددة قانونا وبالتالي أصبح يحزر مخالفات أحكام المواد 334، 335، 396، 379، 439، 400، ق.إ.الجزائية وم 19 من ق.إ.م.إ.

إلا أنه مع ذلك يجوز الاستغناء عن التكليف بالحضور في مواد الجنح والمخالفات على شرط أن يحضر المتهم الجلسة باختياره وألا يكون في الحبس الاحتياطي حتى لا يفترض أنه تم إقتياده إلى قاعة الجلسة مجبرا، لذا يستلزم القانون أن يعلن المتهم صراحة أمام المحكمة عن قبول محاكمته بدون تكليف سابق وفقا للمادة 334 ق.إ.الجزائية، أما في مواد الجنايات أن المتهم الذي وضع رهن الحبس من قبل فإنه لا يحضر الجلسة طليقا وإنما يجب عليه أن يسلم نفسه قبل جلسة

¹ أنظر المواد م 440 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، م 19 من ق-إ-م-إ-م-إ رقم 08-09.

المحاكمة بيوم واحد على الأقل وفقا للمادة 137 ق.إ.الجزائية ، وإذا امتنع عن الحضور وفرّ من العدالة طبقت عليه أحكام المتخلف عن الحضور واعتبر خارجا عن القانون ووقعت محاكمته دون دفاع وهذا في الجنايات.¹

• **تدوين إجراءات المحاكمة:** إن إجراءات التحقيق النهائي أمام محكمة الجناح والمخالفات يقع تدوينها في ورقة الجلسة طبقا لمقتضيات المادة 236 من ق.إ.الجزائية ، في حين أنه يحصل تثبيتها أمام محكمة الجنايات في محضر المرافعات وفقا لأحكام المادة 314 ق.إ.الجزائية.²

فبموجب المادة 236 ق.إ.الجزائية يقوم الكاتب تحت إشراف الرئيس بإثبات سير المرافعات وعلى الخصوص تصريحات الشهود وأقوال المتهم في مذكرة أو ورقة الجلسة أو بيان جلسة أو صحيفة الجلسة كلها تسميات متشابهة ،ويوقع على ورقة الجلسة الكاتب أمين الضبط والرئيس معا ويؤشر عليها خلال الثلاثة أيام الموالية من كل جلسة لذا يجب على كل حكم أن يحمل دليل صحته وأن كل إجراء جوهري لم تقع الإشارة إليه في صلب الحكم يفترض أنه لم يحصل ما لم تثبت مراعاته من البيانات الواردة في محضر الجلسة، أما إجراءات الجلسة المقررة قانونا أمام محكمة الجنايات تقع في محضر المرافعات للتدليل على حصولها في حالة نشوء منازعة لأن عدم الإشارة في الحكم إلى مراعاة القواعد الشكلية لا يفيد حتما عدم وقوع الإجراء حسب ما يتطلبه القانون مادام محضر المرافعات أو محضر إجراء القرعة على المحلفين يشهد بمراعاتها، والأصل في الأحكام أن الإجراءات المتعلقة بالشكل والمقررة قانونا بعقد جلسات محكمة الجنايات يفترض

¹ أنظر المواد المتعلقة بالتكليف بالحضور في قانون الإجراءات الجزائية [334 - 335 - 396 - 379 - 339 و 400] وم 19 من ق- إ- م- إ.

² عمر سدي ،"ضمانات المحاكمة العادلة في النظام الأساسي للمحكمة الجنائية الدولية"،مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية،(المركز الجامعي تمنغست،العدد2، جوان 2012)،تامنغست، ص ص 247-248.

استيفائها وهذه القرينة لا تدحض إلا ببيان في المحضر أو الحكم أو في إشهاد يفيد صراحة عدم القيام بها.¹

ويشكل محضر المرافعات الوثيقة الأساسية التي تشهد بصحة الإجراءات ويعتبر حجة بما هو مدون فيه بالتزوير كما يعد محضر المرافعات مكملًا للحكم فما يخص مراعاة المحكمة للإجراءات الجوهرية المتعلقة بالشكل، وعليه يجب أن يتضمن البيانات التالية: تدون فيه إذا ما كانت الجلسة سرية أو علنية، اسم القضاة الحاضرين واسم ممثل النيابة، الكاتب الذي حضر الجلسة، أسماء الأطراف الحاضرة والغائبة، أسماء المحامين.² تدون فيه الأسئلة الموجهة إلى المتهم أو الضحية أو الطرف المدني أو المسؤول المدني وتصريحاتهم، أسماء الشهود والشهادة التي أدلوا بها أمام المحكمة وعن أدائهم اليمين أو عدمها، الإشارة للوثائق التي قدمت في الجلسة والطرف الذي قدمها وكل الإجراءات التي قامت بها المحكمة تجاهها، تدوين طلبات النيابة العامة والطرف المدني أو الضحية أو المجني عليه و منطوق الحكم الذي نطقت به المحكمة في نهاية المحاكمة.³

لذا فإن كل ما يدون في محضر الجلسة من إجراءات يعتبر حجة على وقوع الإجراء صحيحا ولا تجوز المنازعة في تلك الإجراءات إلا عن طريق الطعن بالتزوير والخطأ المادي الذي يشوب تلك المحاضر لا يؤثر على صحة الحكم مادام سليما، غير أن محضر الجلسة ونتيجة لما ذكر فيه من إجراءات وبيانات دقيقة وهامة تعتبر مكملة للحكم ويمكن اللجوء إليها عند الحاجة

¹ عمر سدي ، مرجع سابق ، ص 246

² المرجع نفسه ، ص 246-247. أنظر أيضا : المادة 236 من ق-إ- الجزائرية المعدل والمتمم.

³ عمر سدي ، مرجع سابق ، ص 247.

القصوى لاستكمال نقائص الحكم والأخطاء المادية التي قد تكون به وتؤثر على سلامته وتغيير القصد منه.¹

ج- إجراءات الجلسة :

لا يجوز لجهات الحكم أن تكتفي بالبحث الأولي والتحقيق الابتدائي للفصل في القضية وإنما يجب عليها أن تحقق بنفسها في الوقائع المعروضة عليها وأن تبني قرارها وحكمها على الأدلة المقدمة لها أثناء المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامها وفقا لنص المادة 212 ق.إ. الجزائرية ، فالتحقيق النهائي وجوبي وضبط الجلسة وإدارة المرافعات منوطان بالرئيس، وأن سلطته تسمح له بتحديد خطة المناقشات وأن يرفض ما من شأنه أن يمددها بدون فائدة وفقا لنص المادتين 342، 286 ق.إ. الجزائرية ، وغالبا ما تجرى المرافعات على الترتيب التالي: التحقيق النهائي، وفيه يتم تقديم المسائل العارضة، والدفوع ثم مناقشة الموضوع من قبل الأطراف وإن كان هذا الترتيب غير وجوبي ولا ينجر عن عدم مراعاته البطلان.²

• **التحقيق النهائي:** يبدأ التحقيق النهائي عند المناداة على كل قضية ويتضمن الإجراءات التالية:

* التأكد من هوية المتهم وفقا لنص المادة 343 ق.إ.ج وحضوره للجلسة أو غيابه منها إذا كان طليقا أما المتهم المحبوس احتياطيا فإنه يقتاد إلى المحكمة بواسطة القوة العمومية في اليوم المحدد للجلسة وفقا لأحكام المادة 344 من ق.إ. الجزائرية، ويتأكد رئيس الجلسة من هوية المتهم بسؤاله عن اسمه ولقبه واسم والديه وتاريخ ومكان ميلاده وموطنه ومهنته كما يتحقق من توصله أو عدم توصله بالتكليف بالحضور الموجه إليه وتسلمه شخصيا أم لا حتى يوصف الحكم الصادر في

¹ أنظر المواد من 285 إلى 308 من قانون الإجراءات الجزائية.

² محمد مرزوق، مرجع سابق، ص 298.

القضية بأنه حضوري أو غيابي حسب أحوال وظروف المواد 345، 346، 347،
ق.إ.الجزائية.¹

* تعيين محام للدفاع عن المتهم عند الاقتضاء أمام محكمة الجناح والمخالفات كما هو الحال بالنسبة للجنايات إلا أنه إذا طلب المتهم تمكينه من محام فإنه يعين له مدافع تلقائي أو كان مصابا بعاهة من شأنها أن تعيق دفاعه وفقا لأحكام المادة 351 ق.إ.الجزائية.

* التعريف بالطريقة التي بموجبها أحييت القضية على المحكمة وفقا لأحكام المادة 343 ق.إ.ج ومن المعلوم أن القضايا ترفع إلى المحكمة عن طريق أمر بالإحالة الصادر من التحقيق (قاضي التحقيق المادة 164 ق.إ.الجزائية غرفة الاتهام، 196 ق.إ.الجزائية) وإما بالحضور الاختياري للمتهم أو بتكليفه بالحضور مباشرة إلى المحكمة وفقا للمادة 394 ق.إ.الجزائية.²

إلا أن هذه الطريقة من النادر أن تطبق في مجال المادة الضريبية نظرا للإجراءات المتبعة وكذلك إجراء الخبرات والمعاینات والحجوز وعليه لا يمكن أن يضبط المتهم على غرار الجرائم التقليدية.³

* التأكد من حضور أو غياب المدعي مدنيا في الحقوق المدنية والمسؤول المدني والشهود وفقا للمادة 343 من ق.إ.الجزائية فالمدعي المدني الذي يتخلف عن الحضور أو لا يحضر عنه من يمثله في الجلسة رغم تكليفه بالحضور تكليفا صحيحا يعتبر تاركا لادعائه، وفقا لأحكام المادة

¹ محمد مرزوق، مرجع سابق، ص 324.

² أنظر المواد : 286 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 342 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 343 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 344 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 345 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 346 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، 347 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 225.

246 ق.إ.الجزائية ، والمسؤول المدني يمكن محاكمته غيابيا أو حضوريا حسب الأحوال أما الشاهد الذي يتخلف عن الحضور بدون مبرر فإنه يجوز للمحكمة بناء على طلب النيابة العامة استحضار الشاهد بواسطة القوة العمومية بموجب أمر ضبط وإحضار والحكم عليه بغرامة من 200 إلى 2000 دج وفقا للمادتين 223، 97 ق.إ.الجزائية.¹

* اللجوء إلى مترجم عند الاقتضاء إذا كان أحد المتهمين أو الضحية أو الشهود لا يفهم اللغة العربية فإنه يجوز للمحكمة استدعاء مترجم من غير أعضاء المحكمة أو الخصوم وإذا لم يكن المترجم قد سبق له أن أدى اليمين فإنه يحلف بأداء اليمين وفقا لأحكام المادتين 343، 91 ق.إ.الجزائية، وإذا كان المتهم أصما أو أبقما ويحسن الكتابة فتسند له المحكمة من تلقاء نفسها مترجما قادرا على التحدث معه ،ويذكر في المحضر اسم المترجم المنتدب ولقبه ومهنته وبنوه على حلفه اليمين ثم يوقع على المحضر طبقا للمادتين 343، 32 ق.إ.الجزائية وإذا كان أعمى فإنه يشهد بما سمعه من أقوال.²

* بعد الانتهاء من الإجراءات المنصوص عليها في المادة 343 ق.إ.الجزائية يأمر الرئيس الشهود بالانسحاب إلى الغرفة المخصصة لهم ولا يخرجون منها إلا عند مناداتهم للإدلاء بالشهادة ويتخذ الرئيس عند الضرورة الإجراءات اللازمة لمنعهم من التحدث فيما بينهم قبل القيام بأداء شهادتهم طبقا لأحكام المادة 221 ق.إ.الجزائية.³

* تأسس المتضرر من الجريمة كطرف مدني في القضية وإن لم يكن قد سبق له وإن ادعى مدنيا فيها أمام قاضي التحقيق أو كان قبل انعقاد الجلسة ،ويكون ذلك بتصريح يبين فيه طلباته في

¹ أنظر المواد 223 و 97 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

² فارس السبتي، مرجع سابق ، ص226. أنظر أيضا : المواد 32 و 91 و 343 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ أنظر المادة 221 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

الجلسة أو إيداع مذكرات مكتوبة طبقا للمادة 240 ق.إ. الجزائرية على شرط أن يقع الادعاء المدني قبل أن تبدى النيابة العامة طلباتها في الموضوع وذلك تحت طائلة عدم القبول طبقا للمادة 242 ق.إ. الجزائرية ولا يجوز بعد ذلك سماعه كشاهد طبقا للمادة 243 ق.إ. الجزائرية.¹

* استجواب المتهم من طرف الرئيس وتلقي تصريحاته وفقا لأحكام 224 ق.إ. الجزائرية ويقوم الرئيس باستجواب المتهم وفي حالة التلبس تنبيهه بأحكام المادة 338 من ق.إ. الجزائرية لتحضير دفاعه واستجواب المتهم يكون قبل سماع الشهود، ويتلقى أقواله والمقصود بالاستجواب هنا أن يسأل الرئيس المتهم عن الوقائع المنسوبة إليه و عما إذا كان معترفا أو منكر لها كما يجوز له أن يستوضحه في بعض المسائل التي لها علاقة مباشرة بالقضية والتي من شأنها أن تفيده في كشف الحقيقة وللمتهم حق الامتناع عن الإجابة، وتملك النيابة أيضا حق توجيه الأسئلة مباشرة إلى المتهم في حين أن المدعى المدني والمسؤول عن الحقوق المدنية لا يستطيعان توجيه الأسئلة إلى المتهم إلا عن طرق الرئيس، كما لا يجوز لمحامي المتهم أن يجيب عن موكله ولا أن يقاطعه أو يتدخل أثناء استجوابه وإذا تعدد المتهمون فعلى رئيس الجلسة أن يحدد ترتيب استجواب كل منهم حسب ما يراه مفيدا للكشف عن الحقيقة.²

* سماع الشهود تنفيذا لمبدأ شفوية المرافعات يؤدي الشهود شهادتهم شفويا غير أنه يجوز لهم بصفة استثنائية الاستعانة بمستندات بإذن من رئيس الجلسة طبقا أحكام المادة 233 ق.إ. الجزائرية كما يجوز للرئيس أن يأمر بتلاوة التصريحات التي سبق للشاهد الغائب أن أدلى بها أمام قاضي التحقيق إذا رأى أنها مفيدة لإظهار الحقيقة، والقاعدة أن الشهود يتم استدعائهم أمام المحكمة بناء

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 227. أنظر أيضا: 240 و 243 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمنتم.

² مديحة الفحلة، "حقوق المتهم أثناء الاستجواب في الشريعة الإسلامية والقانون الجزائري"، مجلة البدر، (جامعة أحمد بن بلة، العدد 2، فبراير 2016)، وهران، ص 51.

على تكليف بالحضور من النيابة العامة بالنسبة لشهود الإثبات أما شهود النفي فإنه يجوز إعلانهم بناء على طلب من المتهم على شرط أن يقع تبليغ أسمائهم إلى الأطراف الآخرين في الأجل المحدد قانوناً، متى حصل ذلك وحضر الشاهد للجلسة فلا يجوز للمحكمة أن تستغني عن سماعه بدون بيان أسباب ذلك كما يمكن للمحكمة أن تأذن بسماع الشهود الذين يقترحونهم الأطراف عند افتتاح المرافعات ولو لم يحصل استدعاؤهم كشهود وفقاً لأحكام المادة 225 ق.إ. الجزائرية وقبل أداء الشهادة يحلف الشاهد ويده اليمينى مرفوعة اليمين المنصوص عليها بالمادتين 93، 227 ق.إ. الجزائرية ويعتبر حلف اليمين إجراء من النظام العام يترتب على مخالفته بطلان الشهادة والإجراءات التي تليها سيما إذا طعن في الحكم¹.

ويتعرض للشاهد الذي يمتنع عن حلف اليمين أو أداء الشهادة للحكم عليه بغرامة من 5000 إلى 10000 دج أو الحبس من 10 أيام إلى شهرين وفقاً لأحكام المادة 299 ق.إ. الجزائرية، ويتعين على كل شاهد بناء على الرئيس أن يذكر اسمه ولقبه وسنه ومهنته وموطنه وما إذا كانت له مع المتهم، المدعى المدني، المسؤول المدني، الضحية، الطرف المدني، قرابة أو مصاهرة، طبقاً لأحكام المادة 226 ق.إ. الجزائرية، وقد يكون موضوع الشهادة الوقائع المسندة للمتهم أو المعلومات عن شخصيته وأخلاقه وفقاً لأحكام المادة 225 ق.إ.ج وتسمع شهادة القصر دون سن (16) السادسة عشر سنة بغير حلف اليمين وكذلك الأشخاص المحكوم عليهم بالحرمان من الحقوق المدنية، ويعفى من حلف اليمين أصول المتهم وفروعه وزوجته وإخوته وأصهاره على درجة عمود النسب وفقاً لأحكام المادة 228 ق.إ. الجزائرية، غير أن أداء اليمين من شخص غير أهل للحلف أو محروم أو معفى منها لا يعد سبباً للبطلان وفقاً لأحكام المادة 229 ق.إ. الجزائرية،

¹ محمد مرزوق، مرجع سابق، ص 325.

كما حدد المشرع القواعد المتعلقة لسماع أعضاء الحكومة والسفراء وفقا لأحكام المادتين 542، 543 قانون الإجراءات الجزائية.

* تقديم حجج الاقتناع بحيث يجوز للرئيس أثناء المرافعات تقديم أدلة الاقتناع إلى المتهم والشهود والخبراء إذا لزم الأمر طبقا للمادة 302 ق.إ. الجزائرية، غير أن هذا الإجراء اختياري وليس إلزامي لاسيما إذا لم يطالب به أحد الأطراف أمام قضاة الموضوع.

* الانتقال إلى عين المكان بالمادة 295 ق.إ. الجزائرية تجيز للجهة القضائية أن تأمر من تلقاء نفسها أو بناء على طلب النيابة العامة أو المدعى المدني أو المتهم ب إجراء الانتقالات اللازمة لإظهار الحقيقة ويستدعى الخصوم أو محاميهم لحضور الانتقال ويحرر محضر طبقا لأحكام المادة 235 ق.إ. الجزائرية.¹

• الطلبات والدفع والمسائل الأولية:

يقصد بالطلبات أو المذكرات كل ما يتقدم به أطراف الدعوى بغية تحقيقه للتأثير على الحكم في القضية أو تأخير الفصل فيها كطلب ندب خبير أو إجراء معاينة أو تأجيل القضية لتحضير الدفاع وقد تكون الطلبات شكلية ومنها طلب تعديل الوصف وقد تكون موضوعية كطلب سماع شاهد نفي أو أمر لحجز المبالغ المختلصة، ويقصد بالدفع كل ما يتمسك به الدفاع بغية تفادي الحكم عليه بما طلبه ممثل النيابة العامة أو المدعى المدني ومن المعلوم أن حق الدفع حق أساسي من حقوق الدفاع وتنقسم الدفع إلى نوعين:

¹ بوعزيز بن شهرزاد، "سماع أقوال الشهود في مرحلة البحث والتحري عن الجرائم"، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، (جامعة 20 أوت 1955 العدد 7، 27 أوت 2017)، سكيكدة، ص ص 320-322.

- دَفُوع موضوعية: إجراء معاينة بدون ترخيص من رئيس المحكمة بخلاف أحكام المادة 75 ق.إ.جبائية.

- دَفُوع إجرائية: الدفع بانقضاء الدعوى العمومية وفق أحكام المادة 06 ق.إ. جزائية والدفع بعدم تقديم شكوى لمديرية الضرائب في قضية النزاع.

وتقدم الطلبات والدفع من النيابة العامة أو المتهم أو المدعى بالحقوق المدنية أو المسؤول المدني وفقا لأحكام المادة 288 ق.إ. جزائية، أنه يجوز لممثل النيابة العامة أثناء الجلسة تقديم الطلبات الكتابية أو الشفوية التي يراها صالحة للعدالة وبمقتضى المادة 352 قانون الإجراءات الجزائية يحق للمتهم أو الخصوم الآخرين ومحاميهم إيداع مذكرات ختامية يؤشر عليها من الرئيس والكتاب وينوه هذا الأخير عن إيداعها محضر الجلسة.

والقاعدة أن تقديم الطلبات والدفع تكون في بداية الجلسة قبل كل دفاع في الموضوع وإلا سقط الحق بالتمسك بالبطلان فالدفع بعدم استيفاء ورقة التكاليف بالحضور للشروط المقررة قانونا يجب تقديمه في بداية الجلسة قبل كل دفاع في الموضوع، وإلا سقط الحق بالتمسك بالبطلان ونفس القاعدة تنطبق على البطلان الذي يحصل أثناء إجراء تحقيق تكميلي.¹

غير أنه يجوز للمحكمة أن تأمر بضم الطلب أو الدفع إلى الموضوع والفصل فيها بحكم واحد حتى لا تبقى الخصومة مهددة بعدم السير فيها ما لم يكن الأمر يتعلق بقاعدة من النظام العام كالدفع بعدم الاختصاص مثلا لأنه من المستقر قانونا وقضاء أنه يجوز التمسك به في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ولقد تبنى المشرع ذلك بنص المادة 352 ق.إ. جزائية.

¹ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 229. أنظر أيضا : م 352 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

وقد تثار أمام القاضي الجزائري مسائل ليست في الأصل من اختصاصه ولكن يتوقف عليها الحكم في الدعوى والقاعدة أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع وأن المحكمة المطروح عليها الدعوى العمومية تختص بالفصل في جميع الدفوع التي يبديها المتهم دفاعا عن نفسه ما لم ينص القانون خلافا لذلك وفقا لأحكام المادة ق.إ. الجزائرية.¹

ومرد ذلك إلى وحدة القاضي الذي يفصل في الدعويين العمومية والجبائية فلا معنى لتعطيل النظر في الدعوى العمومية وهي من طبيعتها تدعو إلى السرعة فإذا وقعت متابعة لشخص من أجل الغش الضريبي إلا أن المتهم دفع بأنه من الأشخاص الذين خصهم القانون من إعفاء لمدة معينة وأن المتابعة شملت تلك السنوات المعفاة.

ولقد حدد المشرع الحالات التي يجب فيها وقف نظر الدعوى العمومية إلى أن تفصل الجهة القضائية المختصة في المسائل الأولية أو العارضة غير أنه يشترط في ذلك أن يدفع المتهم بالمسألة الأولية قبل كل دفاع في الموضوع وأن يكون الدفع بالمسألة الأولية قبل كل دفاع في الموضوع، وأن يكون الدفع جديا من شأنه أن ينفى عن الواقعة موضوع المتابعة وصف الجريمة وفقا للمادة 331 ق.إ. جزائية فإذا توافرت هذه الشروط منحت المحكمة للمتهم مهلة لرفع دعوى أمام الجهة المختصة فإذا انقضى الأجل المضروب ولم يرفع الدعوى إلى الجهة ذات الاختصاص في الأصل مثلا الغرفة الإدارية في المادة الضريبية فإنه يجوز للمحكمة الجزائية أن تصرف النظر عن الدفع وتستمر المرافعات أمامها وفقا لأحكام المادة 331 من ق.إ. الجزائرية.²

• مناقشة الموضوع من قبل الأطراف:

¹ أنظر المادة 330 من قانون الإجراءات الجزائية.

² فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 231. أنظر أيضا : المادة 331 من قانون الإجراءات الجزائية.

عندما ينتهي التحقيق بالجلسة مع المتهم والشهود تسمع أقوال المدعى المدني إن وجد ثم يقدم ممثل النيابة العامة طلباته الشفهية وأخيرا تعطى الكلمة للدفاع وفقا لأحكام المادة 353 ق.إ. جزائية ولا يشترط القانون مراعاة هذا الترتيب تحت طائلة البطلان مادام أنه منح للرئيس سلطة إدارة المرافعات حسب ما يراه مناسبا وأن الكلمة الأخيرة قد أعطيت للمتهم ومحاميه.

✓ **مرافعة المدعى المدني:** يباشر المدعي المدني الدفاع عن حقوقه بنفسه أو بواسطة محامين وغالبا ما يشتمل هذا الدفاع على عرض ملخص الوقائع وأدلة الإثبات القائمة كخبرة المحاسبة أو محاضر المعاينة والحجوز والرابطة السببية بين الأفعال المرتكبة من المكلف بالضريبة والمناورات التدليسية أو الغش والتهرب الضريبي والأضرار الناتجة عنها مباشرة من خلال التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة، يجب تحديد ذلك بدقة ويمكن تقديم هذه الطلبات شفوية أو كتابية ومن الأفضل أن تكون مكتوبة وأن تضمن في الشكوى المقدمة أثناء تحريك ومباشرة الدعوى من طرف الإدارة الجبائية لان المواد 136 ق.ر.ر.أ و 121 من ق.ت، 36 من ق.ط، تلزم المحاكم في حالة الإدانة أن تحكم على المتهم بدفع الرسوم المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر ومع ذلك فإن المادة 307 ق.ض.م.و.ر.م أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب أو وقف الفصل فيها.¹

✓ **التماسات النيابة العامة:** بعد انتهاء المدعى المدني من تقديم مرافعته تأخذ النيابة العامة الكلمة فيعطى عرضا مفصلا لوقائع الدعوى والظروف العينية والشخصية التي أحاطت بها، والأدلة التي تثبت إسنادها للمتهم ليطلب في الأخير من جهة الحكم القضاء بالإدانة ومعاقبة مرتكب الجريمة بالعقوبة التي يراها مناسبة لخطورة الوقائع المقترفة ومسؤولية المتهم

¹ عمر سدي ، مرجع سابق ، ص 247. أنظر أيضا : 353 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

في ارتكابها، وينبغي أن تكون الطلبات مناسبة لخطورة الوقائع المقترفة مع ما يتبين من المرافعات التي دارت بالجلسة، حيث يجوز لممثل النيابة العامة أن يستشهد بظروف لصالح الدفاع طالما أن القانون يسمح له بتقديم الطلبات الكتابية والشفوية التي يراها مناسبة لصالح العدالة كما تنص على ذلك المادة 238 ق.إ. الجزائرية، كما يجوز له أن يفوض الأمر للمحكمة أو يطالب بتطبيق القانون إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم غير خطيرة ولا توجد دلائل كافية على ارتكابها أو إسنادها إلى الشخص المتابع أمامها أو أن الضرر الذي ترتب على الجريمة قد وقع تعويضه ويمكنها أن تطالب بالبراءة، لأنها تمثل الحق العام سواء في صالح المتهم أو ضد المتهم وخاصة في غياب أية أدلة ضد المتهم وفقا لأحكام المادة 364 من ق.إ.جزائية.

✓ **مرافعة الدفاع:** بعد انتهاء المدعى للحق العام من تقديم التماساته تعطى الكلمة للمتهم الذي يجوز له أن يباشر الدفاع عن حقوقه بنفسه ما لم يكن مصابا بعاهة من شأنها أن تعيق دفاعه وفقا للمادة 351 ق.إ. الجزائرية أو بواسطة محام مختار أو معين تلقائيا، ويمكن لهذا الأخير أن يستدل في مرافعته على كل الأدلة أو القرائن التي يراها في صالح موكله كما يسوغ له أن يستعمل جميع الوسائل القانونية لاقتناع هيئة الحكم وأن يقدم مذكرة كتابية بغية رفض الأدلة التي استشهد بها المدعى المدني ممثل الإدارة الجبائية أو ممثل النيابة العامة أو قصد التمسك بالدفع التي توحى إلى القضاء بعدم قبول الدعوى وانقضائها.¹

الحكم ببطالان الإجراءات كليا أو جزئيا أو الأمر بإجراء تحقيق تكميلي لإظهار الحقيقة وقد يطلب إجراء خبرة محاسبية كما قد يطلب المحامي إفادة موكله من الأعدار القانونية أو بالظروف القضائية المخففة نظرا لسيرته الحسنة أو لانعدام سوابقه القضائية أو للظروف التي

¹ محمد مرزوق ، مرجع سابق ، ص 324. أنظر أيضا : المادة 364 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

ارتكبت فيها الواقعة أو لكثرة أفراد العائلة الذين هم تحت نفقته وكفالتهم وأن هذا الدفع يكون بالدعوى العمومية قط دون الدعوى الجبائية التي لا تطبق عليها أحكام المادة 53 ق.ع، إطلاقاً بنصوص صريحة ضمن القوانين الجبائية وإذا تعدد المتهمون ومحاميتهم ضبط الرئيس الترتيب الذي تتم بموجبه المرافعات ما لم يحصل اتفاق المدافعين فيما بينهم على الترتيب.¹

✓ **الرد على مرافعة الدفاع:** يجوز للمدعي المدني أو دفاعه أو ممثله القانوني أو ممثل النيابة العامة الرد على دفاع المتهم أو المسئول المدني عند الاقتضاء وفي هذه الحالة تكون دائما الكلمة الأخيرة للمتهم ومحاميه وفقا للمادة 353 من ق.إ. الجزائرية وإن حرم الدفاع من هذا الحق الأساسي يترتب على ذلك البطلان والنقض.²

✓ **قفل باب المرافعات:** بعد انتهاء المناقشات وإعطاء الكلمة الأخيرة للمتهم ومحاميه يقرر الرئيس قفل باب المرافعات وحجز القضية للحكم، الذي قد يقع صدوره في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة طبقا لمقتضيات المادة 345 من ق.إ. الجزائرية، غير انه يجوز للرئيس أن يعدل على قراره بقفل باب المرافعات من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الأطراف إذا رأى أن ذلك يفيد لإظهار الحقيقة.³

المطلب الثاني : انقضاء الدعوى العمومية الجبائية

إن الدعوى العمومية هي وسيلة المدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وأن الدعوى العمومية هي وسيلة الدولة ممثله في النيابة العامة للمطالبة بحقها في إنزال العقوبة على مرتكب الأفعال الإجرامية قانونا، وأن فكرة الدعوى هي غير الحق الذي يطال المدعي باقتضائه، لأن الحق فكرة

¹ أنظر المادة 53 من ق - ع المعدل والمتمم.

² محمد مرزوق ، مرجع سابق ، ص 324. أنظر أيضا: المادة 353 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 234. أنظر أيضا : 354 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

موضوعية والدعوى نظام إجرائي والحق مستقل عن الدعوى نشأة وانقضاء، والرابطة الموجودة بينهما هي أن الحق هو موضوع الدعوى وأن الدعوى هي وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء والدعوى لا تتقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصور حكم نهائي فيها.

وعليه فالمادة 06 ق.إ. الجزائرية أوردت أسبابا لانقضاء الدعوى العمومية وهي وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، سحب الشكوى إذا ان تقديمها شرطا لازما للمتابعة، الصلح، وعليه فإن الفقه استقر على تصنيف حالات انقضاء الدعوى العمومية المنصوص عليها في المادة 06 ق.إ.ج للحالات العامة والصلح وسحب الشكوى في الحالات الخاصة لأنها تطبق بنصوص وجرائم خاصة، وعليه سيتم التعرض للأسباب العامة لانقضائها (الفرع الأول)، ثم الأسباب الخاصة (الفرع الثاني)¹.

الفرع الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية

نصت المادة 06 ق.إ. الجزائرية في فقرتها الأولى على الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية وهي وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، وهي أسباب لانقضاء الدعوى العمومية في القضايا الجبائية أيضا رغم سكوت القوانين الجبائية على تناول هذه الأسباب ما عدا التقادم والذي يختلف في مدته عن ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية.

أولا: الوفاة:

¹ محمد حزيط ، "أسباب انقضاء الدعوى العمومية بالنسبة للشخص المعنوي في القانون الجزائري"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، (جامعة سعد دحلب، العدد 4، د-س)، البليلة ، ص 105.

تتقضي الدعوى العمومية بوفاء المتهم وعلى المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية بالوفاء تطبيقاً لأحكام المادة 06 ق.إ. الجزائرية ، وإذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاء ولا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة، أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع استئناف أو طعن بالنقض أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيا يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفى باعتبارها ديونا على التركة ولا تسقط بالوفاء وتنتقل إلى الورثة في مال المتوفى، وسقوط الدعوى العمومية بالوفاء يؤثر على سير الدعوى الجبائية المرتبطة بها وللإدارة الجبائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها ضد الممتلص من الضريبة أن تلجأ إلى الطريق المدني أمام القسم المدني للمطالبة بحقوقها، كما أن الوفاة لا تؤثر على سير الدعوى العمومية بالنسبة لباقي المتهمين أو بالنسبة للشريك أو الفاعلين الآخرين، وعليه فإن الوفاة تؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها.¹

ثانياً: العفو الشامل:

نصت المادة 06 ق.إ. الجزائرية على انقضاء الدعوى العمومية بالعفو الشامل وهو يختلف عن العفو عن العقوبة من حيث الجهة التي يصدر عنها أو من حيث الآثار، فالعفو على العقوبة هو إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي، فحق إصدار العفو وهو

¹ عائشة موسى، "دور الضحية في إنهاء الدعوى العمومية"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، (جامعة 20 أوت 1955، العدد 13، دس)، سكيكدة ، ص 426.

حق تخفيض العقوبات أو استبدالها ويتطلب صدور العفو عن العقوبة صدور حكم بات واجب التنفيذ فيشمل العفو العقوبة كلها أو جزء منها دون الدعوى الجبائية.

أما العفو الشامل فلا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية وقد نص عليه التعديل الدستوري لسنة 1696 في مادته 122 فقرة 07 من صلاحيات البرلمان ويتعلق بالجريمة بحيث ينزع عنها الوصف الجرمي ويترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أية مرحلة وصلت إليها مادام لم يصدر فيها حكم بات نهائياً.

والعفو الشامل يتسم بالشمولية ينصرف أثره إلى جميع المشاركين فيها غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي إلا إذا نص القانون على العفو صراحة، وكما هو الحال بالنسبة للوفاة فإن القوانين الجبائية لم تنص على أثر العفو الشامل على الدعوى الجبائية غير أن الرأي الراجح هو أن أثر العفو الشامل لا يمتد إلى الدعوى الجبائية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة وفي الجزائر لم يصدر أي عفو شامل بموجب قانون من البرلمان في المجال الجبائي.¹

ثالثاً: إلغاء قانون العقوبات

إنه لا عقوبة ولا جريمة وتدبير أمن إلا بنص لذا فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الأفعال مباحة ويترتب على الإلغاء تطبيق اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم ويترتب عليه حتماً انقضاء الدعوى العمومية.

¹ عمر شعبان، "آلية العفو وتطبيقاتها في قانون المصالحة الوطنية بالجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة يحي فارس، العدد 2، 22 ماي 2017)، المدينة، ص 47. أنظر أيضاً: طلال أبو عفيفة، شرح قانون العقوبات القسم العام وفقاً لأحدث التعديلات، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 664.

وإذا كانت الدعوى لم ترفع إلى القضاء ولم تحرك من النيابة أو تقدم بشأنها أي شكوى من الإدارة الجبائية فإنه لا يجوز للنيابة تحريكها، وإن كانت طرحت أمام القضاء ولم يحكم فيها فإنه يجب على المحاكم أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص التجريمي أما إذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة النهائية فإنه يوقف تنفيذه.¹

رابعاً: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به:

إن الهدف من تحريك الدعوى العمومية بصفة عامة هو صدور حكم نهائي فيها وبالتالي بلوغ الدعوى غايتها واستنفاد الغرض منها وبالتالي انقضاءها طبعاً ولكي يكون للحكم حجية لابد أن يستنفذ جميع أطوار الدعوى بأن يصبح غير قابل لأية طريقة من طرق الطعن ويشترط في الحكم لكي يكون سبباً في انقضاء الدعوى العمومية أن يكون: حكماً قضائياً، حكماً نهائياً، حكماً قطعياً فاصلاً في الموضوع، ولكي تكون له حجية لابد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع والوقائع وهذا تفادياً لصدور أحكام متعددة ومتناقضة وذلك للمحافظة على الحريات العامة والاستقرار القانوني.²

خامساً: التقادم

أنه بمرور مدة زمنية على ارتكاب الفعل الجرمي دون متابعة أو محاكمة يترتب عليها انقضاء الدعوى العمومية وأن مرور هذه الفترة هي قرينة على نسيان الجريمة، وأنها قد نسيت ومحيت أثارها بمضي الزمن وكذلك أن مرور هذه المدة يجعل هناك صعوبة في إثبات الجريمة

¹ نبيه صالح، مرجع سابق، ص 315.

² معزي آمال، "حجية الشيء المقضي به وحق المحكوم عليه في طلب إعادة النظر"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري، العدد 47، جوان 2017، قسنطينة، ص 410.

بضياع معالمها ونسيانها من الأذهان وكذلك حث ودفع الجهات المختصة والضحايا إلى المبادرة إلى ضبط الجريمة وتقديم مرتكبيها للمحاكمة خلال الفترة المحددة حتى لا تسقط بالتقادم.¹

وقد حددت المادة 07 ق.إ.الجزائرية المدة المحددة لتقادم الدعوى العمومية بحسب نوع الجريمة ففي الجنايات مدة عشر سنوات (10) كافية تسرى من يوم اقرار الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة وإذا اتخذت إجراءات فإن المدة تبدأ من تاريخ آخر إجراء وكذلك بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة.²

أما في الجرح فإن المدة حددت بثلاثة سنوات والمخالفات بسنتين وفقا لأحكام المادتين 08، 09 من ق.إ.الجزائرية ، إلا أن الإشكالية تثار فيما يتعلق بالجرائم الضريبية إذ أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن مدة التقادم 04 سنوات بنص المواد 305 ق.ض.م.و.ر.م، 564 ق.ض.غ.م، 153 من ق.ر.ر.أ، و 27 ق.ط. وهذا من شأنه أن يعقد الأمور إذ كان من الأفضل توحيد مدة التقادم كما هو الحال بالنسبة لقانون الجمارك وإن كانت هذه القوانين لا تختلف من حيث بدء مدة سريان التقادم وأسباب انقطاعه.³

1. مبدأ سريان مدة التقادم:

¹ خليفة عبد الرحمان، "التقادم وأثره في انقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الماسة بالشرف والاعتبار - مقال نقدي مقارن في ضوء الفقه الإسلامي وقانون الإعلام الجزائري الجديد والقوانين المقارنة -"، مجلة (جامعة الأمير عبد القادر، العدد 30، دس)، قسنطينة، ص 450. أنظر أيضا: سليمان عبد المنعم، أصول الإجراءات الجنائية، دط، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 509.

² أنظر المادة 7 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

³ أنظر المادتين 08 و 9 من قانون الإجراءات الجزائية .

تتقدم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة تسرى من يوم اقتراف الجريمة إذ لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة، فمبدأ سريان المدة هو يوم وقوع الجريمة سواء تم التبليغ عنها أو لم يتم ذلك، ولكن إذا اتخذت إجراءات في تلك الفترة فلا يسرى التقادم إلا بعد مرور عشر سنوات كاملة من تاريخ آخر إجراء، وكذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة ويبدأ سريان التقادم في الجرح بمرور ثلاث سنوات كاملة تبدأ من يوم اقتراف الجريمة و بمرور سنتين في مواد المخالفات.

إلا أن الإشكالية في القوانين الجبائية أن المدة حددت بأربع سنوات وبالتالي فإن النص الخاص يقيد النص العام وبالتالي فإن أجل التقادم في الجرائم الضريبية للمخالفات والجرح وهو أربع سنوات وعبء إثبات وتعيين يوم اقتراف الجريمة يقع على عاتق النيابة العامة والإدارة الجبائية وهي مسألة موضوعية لا رقابة للمحكمة العليا فيها وبناء على ذلك يجب أن تعين محكمة الموضوع تاريخ اقتراف الجريمة وذلك إذا دفع أمامها بالتقادم وإلا كان حكمها باطلا.¹

إلا أن تعيين اقتراف يوم الجريمة قد يستعصي على المحكمة في بعض الحالات الإجرامية كالغش الضريبي هل اعتبار يوم التصريح برقم الأعمال هو اقتراف المتهم للجريمة أم يوم اكتشاف ذلك، إلا أن المادة 150 ق.إ. الجزائرية حددت أجل التقادم في دعوى الإدارة الجبائية بأربع سنوات من أجل ما يأتي: تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم.

¹ عبد الكريم براهيم و إبراهيم رحمان، "مدى اعتبار الأسباب المفضية إلى انقضاء الدعوى العمومية في القانون الجزائري - الجريمة الوقتية والمستمرة نموذجا -"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (مخبر الدراسات الفقهية والقضائية، العدد 3، ديسمبر 2018)، الوادي، ص 710.

إلا أن هذا الأجل يمدد بسنتين لمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية و سريان أجل التقادم وفقا لأحكام المادة 151 ق.إ. جبائية فترى بالسنة المدنية اعتبارا من أول جانفي من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف التقادم لا يسرى إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات.

كما نصت المواد 158، 162، 163 ق.إ. جبائية على أجل 10 سنوات لتقادم دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة في إطار حقوق التسجيل وهذا فيما يتعلق بعدم صحة شهادة أو تصريح بديون أو إثبات صورية الدين أن أجل 10 سنوات يبدأ من يوم تسجيل التصريح بالتركة وكذلك التصريحات فيما يتعلق بالهبة ونقل الملكية عن طريق الوفاة وفقا لأحكام الماد 164 ق.إ. جبائية إلا أن الأجل يبدأ من فتح التركة.¹

ويبدأ سريان الأجل المحدد بأربع سنوات فيما يتعلق بقانون التسجيل بداية من يوم إثبات المخالفات بعد الاطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل أو من يوم تقديم الفهارس عند التأشير عليها من طرف الأعوان، وفيما يتعلق بحقوق الطابع فإن الأجل يسرى وفقا لأحكام المادة 107 ق.إ. جبائية بداية من تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق، غير أنه في حالة ما إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف فإن التكاليف بالحضور أمام الجهات القضائية المختصة قصد إدانته يجب أن يتم في أجل شهر واحد ابتداء من يوم غلق المحضر.²

2. إيقاف التقادم:

¹ المادة 158 تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2012.

² فارس السبت، مرجع سابق، ص 257.

يوقف التقادم في المادة الجبائية وفقا لأحكام المادة 159 ق.إ.الجبائية بالإجراءات التالية:الطلبات المبلغة، دفع تسبقات على الحساب، المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الغدرات المؤهلة لذلك، إيداع طلب تخفيض العقوبات، تبليغ النتائج المحصل عليها إثر إجراء التحقيق في المحاسبة المنصوص عليها بالمادة 113 فقرة 02 من ق.ر.ر.أ، تقديم أول رسالة موسى عليها أو سند تنفيذ إما عند عنوان المدن بالضريبة الذي تعرفه الإدارة وإما إلى المدين بالضريبة نفسه أو إلى وكيله المفوض، الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبيها، كل عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام، كل تبليغ للسند التنفيذي المذكور بالمادة 487 ق.ض.غ.م يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.¹

الفرع الثاني: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية

هناك أسباب خاصة ترتبط بأنواع معينة ومحددة من الجرائم فضلا عن الأسباب العامة السالف ذكرها لانقضاء الدعوى العمومية فيما يخص الجرائم وبالتالي فهل للجرائم الضريبية أسباب خاصة للانقضاء.

أولا: المصالحة:

تجيز بعض القوانين العقابية وفي جرائم خاصة تحريك الدعوى العمومية بناء على طلب أو شكوى من بعض الإدارات والهيئات وبالتالي للإدارة صاحبة الحق أن تجرى مصالحة مع المخالف كما هو الحال في قانون الجمارك بنص المادة 265 منه وبالتالي فإن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة وللدعوى بصفة عامة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والمدنية معا أو

¹ نبيه صالح ، مرجع سابق ، ص 333. أنظر أيضا : المادة 159 من قانون الإجراءات الجزائية .

العمومية أو الجبائية معا كما أن هذه القاعدة تطبق أيضا في الغرامة فيما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها بالمواد 384، 389 ق.إ. جزائية، وبناء على ذلك تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة ومع ذلك فالنيابة لا تملك هذا الصلح بصفة مطلقة إلا إذا كان القانون ينص على ذلك صراحة.

إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية على اختلاف مواضعها وعناوينها فهي لم تتضمن أية نصوص تجيز المصالحة صراحة بعكس القوانين الضريبية المصرية فإنها أجازت الصلح صراحة بموافقة وزير الخزانة أو من ينوب عنه أو من المدير العام لمصلحة الضرائب أو نائبه ويترتب على الصلح انقضاء الدعوى العمومية والجبائية، وبالتالي لا توجد أي مادة قانونية تجيز المصالحة صراحة.¹

إلا أن القوانين الجبائية لم تنص على المصالحة كطريقة لانقضاء الدعوى العمومية إلا أنه عمليا وعلى غرار قانون الجمارك الذي أعطى صلاحية للنيابة في تحريك الدعوى العمومية وأيضا لإدارة الجمارك، ومع ذلك فإن الدعوى في حالة تحريكها من النيابة العامة وقد قامت إدارة الجمارك بالمصالحة فإن الدعوى العمومية والجبائية تنقضيان معا، وبالتالي فكان من الأولى والأحرى أن تتضمن القوانين الجبائية وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال المصالحة كوسيلة لانقضاء الدعوى العمومية لأن الغرض من تجريم الأفعال المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي هو حماية المال العام وموارد الخزينة العمومية وبالتالي

¹ عبد الكريم براهيم، مرجع سابق، ص 711. أنظر أيضا : أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، ط2، دارهومة، الجزائر، 2008، ص 11. مدحت عبد الحليم رمضان، الإجراءات الموجزة لإنهاء الدعوى الجنائية في ضوء تعديلات قانون الإجراءات الجنائية -دراسة مقارنة-، دط، دار النهضة العربية، القاهرة، دس، ص 11. / دريسي جمال دور الضحية في إنهاء المتابعة الجزائية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون، مباركي علي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو -، 2015-2016، ص 82.

فإن المصالحة قد يترتب عليها تحصيل المبالغ المتملص منها، وبسهولة وبصفة مباشرة في منأى عن المنازعات القضائية وطول الإجراءات خاصة إذا كان هنا استئناف وطعن بالنقض، مادام قانون الإجراءات ولائيا وجهويا ووطنيا بالمواد 116 وما يليها وكذلك طلبات تتعلق بالإعفاء من الضريبة بموجب المواد 131 وما يليها من ق.إ. جبائية إلا أن هذا القانون لم يتطرق إلى إجراءات المصالحة فيما يتعلق بالدعوى العمومية والجبائية في المادة الضريبية.

إلا أنه بالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة فإنه تضمن إمكانية إجراء مصالحة فيما يتعلق بالمخالفات المتعلقة به بنص المادة 540 التي تضمنت (إن التخلف عن دفع الضريبة بعد توفر الالتزامات القانونية أو التنظيمية يترتب عليه بحكم القانون ومن دون المساس بأحكام المادة 532 من هذا القانون تحصيل عقوبة جبائية % 10 من مبلغ الرسوم التي يتأخر في دفعها تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الرسوم.¹ وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة:

- المدير الولائي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250000 دج.

- المدير الجهوي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250000 دج.

أما المادة 555 فنصت (أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب وتبعاً للشروط المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد مصادقة السلطة المختصة عليها وتكون لها قوة القضية المقضية فيما يخص العقوبات، غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى

¹ أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، مرجع سابق، ص 11. أنظر أيضاً: المادة 540 من ق-ض-غ-م.

رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون).¹

إلا أنه بالرجوع إلى أحكام المادتين 20 و 40 لقانون المالية لسنة 1998² وكذا المذكرة الصادرة من المديرية العامة للضرائب رقم 175 بتاريخ 1999/05/09 وكذلك المذكرة الصادرة من مديرية الشؤون الجزائرية وإجراءات العفو لوزارة العدل رقم 1438 بتاريخ 1999/05/31 تضمنتا.

إن تحريك الدعوى العمومية في قضايا الغش الضريبي أو المخالفات الضريبية يكون بناء على رفع شكوى من طرف الممثل القانوني للإدارة الجبائية وأن سحب هذه الشكوى مشروط بالدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة طبقاً للمادتين 20، 40 من قانون المالية لسنة 1998 غير أنه بالنظر إلى الصعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة عند دفعهم للحقوق والغرامات المطالبين بها خاصة عندما يكون أساس الضريبة موضوع منازعة فإن لصالح وزارة المالية المختصة قررت منح آجال في شكل رزنامة دفع لصالح المكلفين بالضريبة الراغبين في تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية، وقصد تطبيق هذا الإجراء يشترط عند كل منح رزنامة استحقاقات دفع مسبق ل 20% من المبلغ الكلي للدين الجبائي أما باقي الدين فيجب تصفيته وفقاً للشروط التالية:

1. في مدة ستة أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10 ملايين ديناراً.

2. في مدة 12 شهراً بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 مليون ديناراً.

¹ أنظر المادة 555 من ق-ض-غ-م.

² أنظر قانون المالية لسنة 1998 الصادر بموجب القانون رقم 97-02 المؤرخ في 2 رمضان عام 1418 الموافق ل 31 ديسمبر 1997، ج ج ج ج عدد 58، والمتضمن قانون المالية لعام 1998.

3. في مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون ديناراً.

وبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض المختص محلياً يتم تقديم طلب التأجيل للدعوى العمومية مرفقاً بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى ويتعين في هذا الإطار على القضاة إما:

1. توقيف تحريك الدعوى العمومية إذا كانت على مستوى وكيل الجمهورية.

2. التماس تأجيل الفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات

الحكم.¹

ويترتب عن عدم دفع المكلف بالضريبة لاستحقاقين من الرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من مدير الضرائب للولاية، وأنه في حالة تصفية الدين الجبائي المستحق وفي الآجال المحددة وبعد سحب الشكوى بصفة نهائية من لدن المدير الولائي للضرائب يتعين اتخاذ الإجراءات القضائية التي تفرض نفسها قانوناً بانقضاء الدعوى العمومية، وعليه فبناءً على المادتين 20 و 40 من قانون المالية والمذكرتين السالف ذكرهما يعد الصلح أيضاً من أسباب انقضاء الدعوى العمومية.²

والصلح في الجرائم الضريبية يكون بعوض أو بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة الجبائية المختصة أن يراعى في ذلك المذكرتين السالف ذكرهما بشأن المبالغ المحددة، التي يجب أن يتم الاتفاق

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 271.

² المرجع نفسه، ص 272.

والتصالح في نطاقها والمدة المحددة لإتمام الدفع الكلي للحقوق والرسوم الجبائية والصلح هو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية.

فالصلح تعبير عن إرادة فردية ويعني تخلي الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي ارتكبتها، محققا أيضا تخلي الدولة عن حقها في العقاب وتنقضي بذلك الجريمة، وكذلك يمنح الصلح المجال أمام الإدارة الجبائية في أن تحقق غرضها الحقيقي في الردع إذ يلتزم لمخالف بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته، ويستند نظام الصلح من الوجهة القانونية إلى الاعتبارات الملائمة التي تبدو في عدم جدوى إضاعة الوقت والجهد والمصاريف وطول الإجراءات القضائية والإدارة إنما التساؤل يثار حول مسألتين:¹

الأولى: هل الصلح أمر وجوبي أو جوازي لمصلحة الضرائب؟

استقر الرأي الراجح على أن الصلح أمر جوازي للإدارة الجبائية وبالتالي هي وسيلة يمكن اللجوء إليها في حالة تعهد والتزام المخالف على تسديد الحقوق والرسوم الجبائية وفقا للبرنامج المحددة بالمذكرتين السالف ذكرهما وكذلك نص المادتين 20، 40 من قانون المالية، وبالتالي فإن طلب ذلك من طرف المخالف لا يلزم الإدارة الجبائية بالاستجابة له وعدم الرد يعد رفضا.

الثانية: هل الصلح ينشئ بعد رفع الدعوى أو طلب التنازل عنها أم أن حق المصلحة فيه يتقرر

بمجرد وقوع المخالفة قبل الدعوى العمومية؟

استقر الرأي على أنه طالما للمصلحة الجبائية حق طلب رفع الدعوى العمومية ثم التنازل عنها مقابل التصالح في التعويضات فيكون من باب أولى أن تتصالح ابتداء بمجرد وقوع المخالفة

¹ لكل منير، "ماهية الصلح الجنائي وتمييزه عن الصلح الإداري والمدني"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، (جامعة أبو بكر بلقايد، العدد 8، جوان 2017)، تلمسان، ص 171.

دون حاجة إلى رفع الدعوى وقد أجاز المشرع التصالح في حالة التنازل والالتزام بالبرنامج المحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتهم. والصلح هو عقد بين طرفين أو اتفاق إرادتين على التزامات معينة، ومن ثمة فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الإدارة مشوبة بعيب الإكراه وبالتالي يبطل الصلح، ورضا الممول أو المخالف أو المتهم بالصلح يختلف تبعاً لتسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد ببراءته فلا مجال لإطلاقاً لتصالحه في مقابل دفع مبلغاً معيناً لمصلحة الضرائب وبالتالي فهو ليس أمراً وجوبياً بين إدارة الضرائب والممول وهو تبعاً لذلك ليس شرطاً لازماً للتنازل، كأنه لو حدث التنازل على الطلب من غير تصالح فإن المحكمة تقضي بانقضاء الدعوى العمومية ولا تبحث فيما وراء هذا التنازل من أسباب أو حجة.¹

فالصلح لا يعتبر مقابلاً للتنازل عن طلب رفع الدعوى الجبائية لأن المسألة ليست مسألة بين الإدارة الجبائية والممول وإنما المساواة تكون في تقدير الضرائب، وعليه فالمحكمة في الطلب والتنازل هو رعاية مصلحة الخزينة العمومية والصلح غالباً لا يكون إلا بعد تقديم طلب من الممول أو المتهم بذلك، ويترتب على قبوله والتصالح بشأنه انقضاء الدعوى العمومية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار، سواء أمام قاضي التحقيق أو جهات الحكم إلا أن المذكرتين والمادتين 20 و40 من قانون المالية لم تتطرق إلى الحالة التي يتم فيها صدور حكم جزائي بالإدانة وإنما كل ما تناولته هو حالة مصالحة قبل صدور حكم جزائي بالإدانة.²

¹ منير لكحل، مرجع سابق، ص 176.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص 274.

1- شروط المصالحة: تتميز المصالحة في الجرائم الضريبية عموماً بأنها تصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الجبائية ولكن لكي تتعدّد صحيحة يجب أن تصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس المقرر بالقانون وأن يتفق الطرفان عليه.

أ- أن يصدر من هيئة مختصة: نظراً إلى أهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا فإن المشرع أسند اختصاص ذلك إلى المدير الولائي للضرائب وفقاً لأحكام المادتين 20، 40 من قانون المالية لسنة 98 وكذلك المذكرتين الصادرتين في ماي 99 من وزارة المالية ووزارة العدل السالف ذكرهما، ووفقاً للأجال المحددة فيها بناء على القيمة المالية الواجب تسديدها كحقوق ورسوم جبائية متملص منها والالتزام التام بها من طرف الممول أو المتهم محل المتابعة.¹

ب- اتفاق الطرفين على الصلح: فالإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها لأنه من الواجب على المكلف بالضريبة سداد ما في ذمته وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية إلا أنها إذا ما تم الاتفاق على وضع رزنامة وتقديم نسخة منها من طرف المدير الولائي للضرائب إلى الجهات لرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب.

2- آثار المصالحة: يترتب على المصالحة آثار بالنسبة إلى طرفيها والغير:

أ- آثار المصالحة بين طرفيها:

- يترتب على المصالحة انقضاء الدعوى العمومية والجبائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار توقف تنفيذ العقوبات المالية والتعويض والمصادرة بشرط أن

¹ عبد الكريم براهمي وإبراهيم رحمان، مرجع سابق، ص 711.

يتم الدفع الكلي للحقوق والرسوم الجمركية وفقا للبرنامج المتفق عليها إلا أن المادتين 20، 40 من قانون المالية وكذلك المذكرتين لم تتعرضا إلى ما إذا كانت هناك مصلحة يعد صدور الحكم الجزائري بالإدانة على غرار قانون الجمارك.

- ويترتب على المصالحة حقا في الحصول على مقابل يختلف بحسب ما إذا تم الصلح قبل صدور الحكم في الدعوى أو بعد صدور حكم غير بات ففي الحالة الأولى يتعين أن يقوم الممول بسداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض مثلي يعادل الضريبة، وفي الحالة الثانية يتعين سداد الضريبة والضريبة الإضافية والتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة وفي حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة التعويض.¹

أما الحكم البات وهو الحكم الذي يكون قد استنفذ كافة طرق الطعن بما فيها الطعن بالنقض فهذا الحكم لا مجال للتصالح بشأنه ويتعين تنفيذه، أما المشرع الجزائري فإنه لم يتناول حالة المصالحة سواء بعد صدور الحكم أو حيازة الحكم للحجية على غرار ما تناوله قانون الجمارك.

ب- آثار الصلح بالنسبة للغير

تقتضي القواعد العامة أن آثار المصالحة الضريبية لا تنصرف للغير وإنما تقتصر على عاقيه على غرار كافة العقود التي لا تنصرف آثارها للغير وبالتالي فالمصالحة لا ينتفع بها ولا يضار منها الغير:

¹ أمين ودرار، "ذاتية الصلح والوساطة في القانون الجنائي"، مجلة بحوث جامعة الجزائر، (كلية الحقوق، العدد 9، دس)، جامعة الجزائر 1، ص 55.

- لا ينتفع الغير بالمصالحة: يقصد بالغير بالنسبة للمصالحة الفاعلون الآخرون والشركاء والمسؤولون مدنيا والضامنون، الأصل أن المصالحة الضريبية تقتصر على الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وحده ولا تمتد للفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه نفس الجرم.

لا يستفيد أيضا من المصالحة الأشخاص الذين شاركوا المتهم في ارتكاب المخالفة ولا تشكل المصالحة التي تتم مع إحدى المخالفين حاجزا أمام متابعة الأشخاص الآخرين الذين ساهموا معه في ارتكاب المخالفة أو شاركوه في ارتكابها هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرار بتاريخ 97/12/22 في قضية جمركية تتعلق بمصالحة جمركية والتي تتطابق من حيث الآثار والمصالحة الضريبية.¹

- لا يضر الغير بالمصالحة: الأصل أن آثار المصالحة مقصور على أطرافها فلا ترتب ضررا لغير عاقدتها وهذه القاعدة تجد تبريرها في أحكام القانون المدني بنص المادة 113 تقضي بأنه لا يرتب العقد التزاما في ذمة الغير ويمكن تبريرها أيضا بالنظر إلى القانون الجزائري انطلاقا من مبدأ شخصية العقوبة.

فإذا أبرم أحد المتهمين مصالحة ضريبية مع الإدارة الجبائية فإن شركاؤه والمسؤولين مدنيا باعتبارهم من الغير لا يلزمون بما يترتب على هذه المصالحة من آثار في ذمة المتهم الذي أبرم المصالحة، ولا يجوز للإدارة الجبائية أن ترجع على أي منهم آخر عند إخلال مبرم المصالحة بالتزاماته ما لم يكن من يرجع عليه ضامنا أو متضامنا معه أو أن المتهم كان قد باشر المصالحة بصفته وكلاء عنه، ومن جهة أخرى لا يمكن للإدارة الجبائية أن تحتج باعتراف المتهم الذي

¹ أمين ودرار، مرجع سابق، ص 56.

تصالحته معه بارتكاب المخالفة لإثبات إذنب شركائه، فمن حق كل شريك أن ينفي الجريمة عنه بكل طرق الإثبات ولا يكون للضمانات التي قدمها المتصالح أي أثر على باقي المخالفين.

المعمول به في كافة البلدان لاسيما فرنسا ومصر فإن أغلب المخالفات تسوى وديا عن طريق المصالحة غير أن الأمر في الجزائر يختلف إذ أن أغلب المخالفات تطرح على القضاء سواء على الغرف الإدارية أو الأقسام الجزائية.¹

ثانيا: سحب الشكوى

وإذا كان من الناحية النظرية للإدارة الجبائية الحق في سحب الشكوى بناء على نص المادة 06 ق.إ. الجزائرية ويترتب على ذلك انقضاء الدعوى العمومية والجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك عمليا أمام الجهات القضائية بعد تحريك الدعوى العمومية ومرد ذلك أن المشرع لم ينص صراحة على المصالحة في جل القوانين الجبائية ماعدا قانون الضرائب غير المباشرة بالمادتين 540، 555 وبالتالي فلو كانت المصالحة جائزة بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع لأصبح سحب الشكوى أمرا جائزا كذلك، وبالتالي فإذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فإنه يترك الأمر للقضاء لمعالجة القضية بإصدار الحكم المناسب.²

مادامت الدعوى الجبائية لا يتم تحريكها من النيابة إلا بناء على شكوى من الإدارة الجبائية وكذا نص المادة 06 ق.إ. جزائية يجيز صراحة أن سحب الشكوى يترتب عليه وضع حد للدعوى وبالتالي تنتضي الدعوى العمومية وكذلك عدم وجود أية نصوص في التشريع الجبائي وكذلك

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 268.

² رفاه خضير جواد الإدريسي، "تنازل المجني عليه عن حقه في الشكوى وأثره في إنقضاء الدعوى الجزائية - دراسة مقارنة-"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، (جامعة المثنى، العدد 2016، 3)، دب، ص 103.

قانون الإجراءات الجبائية تمنع إجراء مصالحة بصراحة النص فإنه لا مانع لسحب الإدارة الجبائية للشكوى شريطة أن تكون مكتوبة ومبررة.

وعليه مجرد حصول التنازل عن الشكوى أو سحبها إذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها وبذلك تنص المادة 06 ق.إ. جزائية على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة والسحب والصفح يضع حدا لكل متابعة بنص المادة 06 ق.إ. جزائية.¹

¹ أنظر المادة 06 المعدلة بموجب المادة 2 من قانون الإجراءات الجزائية .

خلاصة الفصل الثاني:

خلاصة القول أن الرقابة الجبائية المقررة الهدف منها لا يقتصر فقط على التصريحات الغير دقيقة، وإنما متابعة مدى تحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين بدفع الضريبة، فدفع الضريبة التزام من الالتزامات العامة الملقاة على عاتق كل مواطن يقيم على أرض الدولة، وفي حالة التهرب من دفع الضرائب ينعقد الاختصاص للقاضي الجزائري، فالجريمة الضريبية تنقسم إلى مخالفات وجنح وجنايات، وبخصوص معاناة الجرائم الضريبية وإثباتها فإن المعاناة هي البداية الأساسية في المنازعات الجبائية، وقد أعطاه المشرع أهمية وعناية، فمعاناة الجرائم تتمثل في البحث عن الغش أو التدليس وفقا للقوانين الجبائية أو بالوسائل الأخرى، وهي مرحلة حاسمة من مراحل إقامة الدعوى العمومية الجبائية، أما متابعة الجرائم الضريبية تخضع للإجراءات العامة الخاصة بكافة الدعاوى الجزائية على حد سواء، مع مراعاة بعض الاستثناءات نظرا للطابع المتميز والخاص للجريمة الضريبية، وهذا بعد تقديم شكوى وتحريك الدعوى من طرف النيابة العامة، وبعد الفصل من طرف القاضي الجزائري يصدره حكمه الذي يستوفي طرق الطعن لكي يصبح عنوانا للحقيقة، إذا لم تتقضي الدعوى العمومية قبل الفصل لسبب من الأسباب القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجزائية، وبخصوص إنقضاء الدعوى العمومية الجبائية كما هو الحال بالنسبة للدعوى العمومية في المجالات الأخرى، تتعدد الأسباب بين الأسباب العامة والخاصة فالأسباب العامة التي تخص جميع الجرائم التي دخلت مجال التجريم تتمثل في في الوفاة، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به والتنازل، أما الأسباب الخاصة التي ترتبط بأنواع محددة من الجرائم تتمثل في المصالحة إذا أجازها القانون بالإضافة إلى سحب الشكوى، متى جعل منها المشرع شرطا لتحريك الدعوى، وبالتالي فإن مواجهة الجريمة الضريبية ليس بالأمر السهل .

خلاصة الباب الثاني :

يظهر من خلال الباب الثاني أن المنازعة الضريبية التي يكون أطرافها شخص من أشخاص القانون العام وشخص من أشخاص القانون الخاص هي منازعة إدارية بحتة تخضع للقواعد والإجراءات التي تنطبق على المنازعة الإدارية التي يتماشى معها القانون الإداري بمفهومه اللاتيني الضيق ، يؤول الإختصاص فيها للمحكمة الإدارية كدرجة أولى ولمجلس الدولة كدرجة ثانية ، فقد يرد هذا النزاع على المادة الخاضعة للضريبة وقد يرد على التعسف في إجراءات تحصيل الضرائب المستحقة، والدعوى الجبائية ترفع أمام قضاء الموضوع والإستعجال ،فالدعوى الإستعجالية الهدف منها هو الفصل المؤقت للنزاع القائم خشية فوات الوقت واستحالة جبر الضرر الذي من شأنه الوقوع في حالة عدم إتخاذ هذه الإجراءات الإستثنائية وهذا في حالة توفر شروط الإستعجال ،ولرفع دعوى امام قضاء الإستعجال ينبغي أن تكون دعوى الموضوع أمام قضاء الموضوع موازية له في نفس النزاع لكي يتم الفصل في هذا القرار وفقا لشكليات معينة، لا تختلف في غالب الأحيان عن القواعد العامة للدعوى الإدارية ،ولكي يصبح هذا القرار نهائيا يجب ان يحوز على حجية الشيء المقضي به لكي يحتج ويعتد به لاحقا، وفي حالة عدم التمكن من الحصول على المطلوب ينبغي التوجه للجانب الردعي أي للقضاء الجزائري في حالة توفر أركان الجريمة الضريبية التي تشكل مساسا بالإقتصاد الوطني سواء كانت مخالفة أو جنحة أو جناية، كما أن الدعوى العمومية الجنائية يختص بالنظر فيها القضاء الجزائري حتى في حالة وجود شخص معنوي عام كما هو الحال بالنسبة لمصلحة ،كما أن إثبات الجرائم الضريبية يتم عن طريق وسائل الإثبات العامة بالإضافة إلى وسائل ذات طبيعة خاصة نظرا لخصوصية هذا النوع من الجرائم ،أما متابعة الجرائم الضريبية مرحلة تلي المعاينة والإثبات ،واقضاء الدعوى العمومية فيها قد يكون لسبب عام كما قد يكون لسبب خاص .

الخطمة

وختاما من كل ما تم تقديمه عن موضوع منازعات المادة الجبائية وتسويتها فإن هذا الموضوع من أهم الموضوعات التي تناولتها البحوث بالدراسة، فالمشرع قد حاول خلق نوع من الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة الإدارية الجبائية، محاولا تحقيق التوازن بين المصلحتين المتعارضتين، فمنح للإدارة الضريبية مجموعة من الامتيازات التي تمكنها من أداء مهامها على أحسن وجه، وبالمقابل منح للمكلف بالضريبة جملة من الصفات لإثبات حمايته في حالة تعسف إدارة الضرائب في استعمال امتيازات السلطة العامة الممنوحة لها، حيث منح المشرع الجزائري للمكلفين بدفع الضرائب مجموعة من الضمانات التي تمكنه من الدفاع عن حقه بداية من التظلم أمام الإدارة الضريبية وصولا إلى الطعن أمام لجان الطن الضريبية إلى غاية التنازع والنقاضي أمام جهات القضاء الإداري، وما منح الأهمية لهذا الموضوع هو كثرة إنتشار المنازعات الضريبية في الواقع العملي وتأثيرها على مداخل الخزينة العمومية للدولة، باعتبارها أهم مورد مالي لتمويل النفقات العامة بعد الجباية البترولية، وتظهر أهميتها أكثر بعد حصول عدم الإستقرار في أسعار البترول الذي يعتبر الممول الرئيسي للخزينة العمومية في الدولة.

وعلى كل فإن أهم النتائج والاقتراحات التي يمكن الوصول إليها من خلال هذه الدراسة هي:

بخصوص منازعات المادة الجبائية:

تمّ الوقوف على مايلي :

- النزاع الضريبي هو ذلك النزاع الذي يحرك من طرف المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية بخصوص الضريبة وهذا لوجود خطأ في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

- منازعات المادة الضريبية يمكن تقسيمها إلى قسمين، منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي ، فمنازعات الوعاء الضريبي تتعلق أساسا بتحديد المادة الخاضعة للضريبة وكيفية حسابها، أما منازعات التحصيل الضريبي فهي تتعلق أساسا بطرق تحصيل الضرائب المستحقة للدولة ،حيث تتنوع طرق التحصيل بين ما هو وديّ وما هو جبري، وهذا الأخير قد يمس بحقوق المكلفين بدفع الضرائب مما يدفعهم إلى محاسبة الإدارة ودياً أو قضائياً.

- النزاع الضريبي رغم أنه نوع من أنواع المنازعات الإدارية بحقوقهم المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إلا أنه له خصائص تميزه عن باقي المنازعات على غرار خضوعه لقوانين جبائية خاصة بالجبائية، وإلزامية الطعن الإداري فيه الذي يعتبر الذي يعتبر التماس يقدم على مرحلتين،المرحلة الأولى أمام إدارة الضرائب وهو تظلم إجباري إلزامي بغرض إعادة النظر في القرار الذي أصدرته بحق المكلفين بدفع الضرائب، أما المرحلة الثانية تكون أمام لجان الطعن الضريبية وهو تظلم اختياري من أجل تسليط الرقابة على إدارة الضرائب من جهة أعلى منها، واللجان المعنية بذلك هي لجنة الطعن الولائية، لجنة الطعن الجهوية، لجنة الطعن المركزية .

- إجراء الشكاية الضريبية هو من الشروط الخاصة التي أقرها المشرع الجزائري لقبول الدعوى القضائية أمام جهات القضاء الإداري،يهدف خلق جو من الحوار و التفاهم بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة،لإبقاء مجال الثقة بين الطرفين وتخفيف العبء على الجهات الفاصلة في هذا النوع من النزاعات، فالشكوى الضريبية هي شرط جوهري يسمح بتحقيق مبدأ العدالة من خلال تبادل وجهات النظر،وتمكن الإدارة من تحريك رقابتها

الذاتية على أعمالها لتجسيد مبدأ المشروعية، بالإضافة إلى إعمال نظام لامركزية القرار مما يخلق نوا من التقريب بين الطرفين المتنازعين.

- من أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية توحيد مواعيد الشكوى الضريبية بغض النظر عن نوع الضريبة المتنازع بشأنها، وهو ما يحسب للمشرع، وهو ما كان غائبا عن النصوص القانونية الضريبية، والتي تتماشى وأجال تقادم الدعوى الجبائية المحددة في العموم .

- إلى جانب الشكوى الضريبية أمام الإدارة الضريبية والتي تعتبر إجراء إجباري، يشكل الطعن الإداري أمام لجان الطعن الضريبية إجراء اختياري يقوم على أساس إشراك ذوي الخبرة في مجال نشاط المكلف بالضريبة، حيث عمل المشرع الجزائري على توزيع هذه اللجان على إقليم الدولة الجزائرية بشكل يمكن المكلفين بدفع الضرائب من تسوية نزاعاتهم خارج مرافق القضاء .

- على الرغم من أن المشرع الجزائري حاول تبسيط تسوية النزاع خارج الجهات القضائية من خلال تنظيم لجان الطعن الضريبية، إلا أن الطعن الإداري أمام هذه اللجان في حد ذاته يتصف بالتعقيد وتعدد المصالح المختصة التي تمر بها الشكوى، وما يعاب على هذه اللجان أن اختصاصها يقتصر فقط على النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال إلا انه يبقى مسلك إضافي من شأنه تسوية النزاع خارج أسوار القضاء، إلا أن الآراء الصادرة عنها يمكن تعليقها من طرف إدارة الضرائب في حالة مخالفة القانون .

بخصوص منازعات المادة الجبائية أمام القضاء الإداري :

تمّ التوصل إلى مايلي :

- في حالة عدم تسوية النزاع الضريبي أمام الإدارة الضريبية سواء أمام إدارة الضرائب أو أمام لجان الطعن الضريبية يتم التوجه إلى جهات القضاء الإداري بعد استيفاء شروط خاصة، فالشروط العامة تتمثل في الصفة، المصلحة، الأهلية والتمثيل القانوني بالإضافة إلى الشروط الخاصة المرتبطة بالدعوى الضريبية فقط دون غيرها المتمثلة في التظلم الإداري المسبق، مع عدم إهمال شرط الميعاد الذي يعتبر من النظام العام بحيث لا يمكن مخالفة أو الاتفاق على مخالفته .
- المرحلة القضائية للنزاع الضريبي هي مرحلة إجرائية بحتة، حيث يتمتع فيها القاضي بسلطات وصلاحيات واسعة على أساس انتمائها للقضاء الإداري و تتمثل أساسا في القضاء الكامل والقضاء الاستعجالي وقضاء الإلغاء، فقد تنشئ المنازعة في وعاء الضريبة كما قد تنشئ في طرق تحصيلها أو طريقة اقتطاع الحقوق من ذمة المكلف بالضريبة.
- فاللجوء إلى القضاء الاستعجالي الهدف منه هو الحصول على فصل مؤقت لمنازعة قائمة يخشى فوات الوقت فيها، في ظل توفر شروط معينة يفرضها ق إ م إ بصفة عامة وقانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة لعدم خروج الفصل القضائي عن حدوده، وما يلاحظ في هذا الشأن هو عدم وضوح طابع الاستعجال بالقدر الكافي في المواد الضريبية .
- الجدير بالذكر أن كثرة التعديلات الواردة على القوانين الجبائية بالرغم من تنظيمها من طرف المشرع في ق إ ج إلا أنها صعبة التطبيق من طرف القاضي الذي سيفصل في النزاع الضريبي، على أساس انه يعمل في قوانين متعددة على غرار قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل ، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى القانون المتضمن القواعد العامة وهو ق إ م إ في حالة سكوت النص الخاص عن مسألة قانونية معينة .

بخصوص الدعوى الجزائية الجبائية :

تمّ التوصل إلى مايلي :

- كما للقضاء الإداري دور هام في إيجاد حل نهائي للنزاع الضريبيّ، كذلك يساهم القضاء العادي في شقه الجزائي حل ما يقوم من نزاعات بين المكلف بدفع الضريبة و إدارة الضرائب،عندما يرقى الوصف القانوني لهذا النزاع إلى وصف جريمة قائمة بأركانها الثلاث في حالة التهرب من دفع الضريبة بقصد .
- مواجهة الجريمة الضريبية ليس بالأمر الهين بالنظر إلى التقنيات المنتهجة و الحيل المستعملة من طرف المكلفين بالضرائب،حيث حاول المشرع التصدي للجريمة الضريبية من خلال تحديد الوصف القانوني للجريمة الضريبية من خلال العقوبة المقررة لها في قانون العقوبات والقوانين المكلمة له، نظرا الخطورة هذه الجريمة على تحقيق التنمية الشاملة والاقتصاد الوطني في الدولة .
- تتعدد الجرائم الضريبية بين ماهو مخالفة وجنحة وجناية انطلاقا من العقوبة المقررة لكل واحدة على حدا ، حيث تشمل المخالفات مخالفة الاحتيال الضريبي وإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله على سبيل المثال،أما الجنح الضريبية فتشمل على سبيل المثال جنحة الاحتيال الضريبي وجنحة التزوير في إقرارات الضريبة،أما الجنايات على سبيل المثال يتم ذكر جناية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني وجناية التهرب الضريبي، فكلّ جريمة لها ركنها المادي والمعنوي والعقوبة الخاصة بها.
- يتم معاينة الجرائم الضريبية عن طريق البحث عن الغش أو التدليس أو الاحتيال الضريبي وفقا لطرق مقررة ووفقا للقوانين الجنائية بالإضافة إلى وسائل أخرى،ويتم إثباتها عن طريق المحاضر المحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية كمحضر المعاينة والحجز،

بالإضافة إلى طريق الإثبات الأخرى المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية وهي التقارير والشهادة والكتابة والخبرة، وعليه يتم إثبات الجرائم الضريبية بأي طريقة قانونية كانت إذا لم ينص القانون على خلاف ذلك.

- من خلال القوانين الجبائية المتعددة يتبين أن للقاضي الجزائي سلطة تقديرية في إطار أدلة الإثبات المقدمة له، ويترتب على إثبات الجرائم الضريبية إحالة مرتكبيها على قضاء المحاكمة للفصل فيها بحكم نهائي يعتبر عنوانا للحقيقة، وبالتالي تكون المتابعات القضائية الجزائية هي المآل الحتمي و الأخير لايّ جريمة ضريبية.

- بخصوص مباشرة الدعوى العمومية الجبائية يجب التنويه أن طبيعة الجريمة الضريبية ليست جزائية بحتة كما هو الحال بالنسبة لجرائم السرقة والاختلاس بل هي ذات طبيعة خاصة، بحيث تنشأ هذه الطبيعة الخاصة من قانون الضريبة الخاص بتلك الجريمة، أركانها، الجزاءات الخاصة بها، والسبب الذي ساهم في كثرة انتشار هذا النوع من الجرائم هو إحساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل للضرائب التي يدفعها، كما تلقى السياسة العامة للدولة دورا في التهرب الضريبي، فلو أنفقت الدولة إيرادات الضرائب في وجوه نافقة لما تهرب المواطنون من دفعها.

- بخصوص مباشرة الدعوى الجبائية الجزائية فإن النيابة العامة لها كامل الحرية في تحريك الدعوى العمومية بخصوص أي جريمة جزائية، لكن جريمة التهرب الضريبي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب، ومن المعروف بأن الطلب هو قيد من القيود الواردة على تحريك الدعوى العمومية، وبالتالي فشروط تحريك الدعوى الجبائية الجزائية تتمثل أساسا في الحصول على طلب من طرف إدارة الضرائب، وهذا الأخير يتوجب فيه عدة شروط، بالإضافة إلى مراعاة مجموعة من الشكليات الجوهرية الواجب توفرها في هذا

الطلب ، في ظل وجوب رفع الدعوى في مكانها المخصّص انطلاقاً من مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

- بعد هذه المرحلة تأتي مرحلة المحاكمة وهي آخر مرحلة من مراحل متابعة الدعوى الجبائية الجزائية، حيث يتم إخطار جهات الحكم عن طريق الإحالة من جهات التحقيق سواء قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام، أو عن طريق التّكليف المباشر بالحضور، مع احترام القواعد العامة للمحاكمة من علانية للجلسات ،شفوية للمرافعات، وجاهية للمرافعات و تدوين إجراءات المحاكمة، وكل هذه القواعد هي ضمانات من ضمانات المحاكمة العادلة في أي نظام قانوني ،وجب إحترامها سواء أمام الجهات القضائية الداخلية أو الخارجية، الداخلية متمثلة في القضاء العادي والإداري مع مراعاة خصوصية كل قضاء، والخارجية متمثلة في الجهات القضائية الخاصة بالدول والأفراد .

- إذن للمنازعة الضريبية جانب إداري أمام الجهات الإدارية، وجانب قضائي في حالة عدم تسوية النزاع إدارياً، وجانب جزائي في حالة إثبات محاولة التملّص من دفع الضريبة من طرف من هو ملزم بها .

وفي ضوء هذه النتائج يمكن إهداء جملة من الإقتراحات تورد تباعاً كما يلي :

فيما يخص التشريع الضريبي:

- جمع كل القوانين ذات الصلة بالضريبة في تدوين واحد يسمّى "قانون الضرائب" لتفادي عنصر تشعب وكثرة القوانين الضريبية كما هو عليه الحال الآن وجود قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب الغير مباشرة ،قانون الطابع، قانون التسجيل، وقانون الإجراءات الجبائية إضافة إلى التعديلات المتتالية للنصوص الجبائية بموجب

قوانين المالية والقوانين التكميلية لها، مع ضرورة وضع دليل توضيحي يبيّن حقوق والتزامات المكلفين بالضرائب، ويبيّن الهيئات المعنية بالفصل في منازعات الوعاء والتّحصيل حسب نوعيّة الوعاء وكيفيّة التّحصيل ، مع وجوب مراعاة الدقّة في صياغة الألفاظ والمصطلحات والإبتعاد عن المصطلحات التي تحتمل التأويلات.

فيما يخص منازعات المادة الجبائية :

- من الأحسن في ظل القوانين الجبائية الفصل بوضوح تام بين منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي لتفادي الخلط بين هذين النوعين من النزاعات خاصة من حيث الإجراءات المتّبعة والجهات الفاصلة والمواعيد المحدّدة لكلّ منهما، لأنه في ظل القوانين الحالية لم يخصص المشرع لكل منهما فصل قائم بذاته وإنما جاءت الأحكام والنصوص والإجراءات على سبيل العموم لكلّ أنواع النزاعات الضريبية.

فيما يخص القضاء الفاصل في المنازعات الجبائية :

- ضرورة إستحداث مواد تعنى بالإستعجال في القوانين الجبائية باعتبار أن معظم المنازعات الضريبية ترتبط بالمجال التجاري والمالي والإقتصادي مما يتطلّب السرعة في الفصل والسهولة في الإجراءات.

- وضع قضاة متخصصين على مستوى جهات القضاء الإداري للتمكّن من الفصل على أحسن وجه لهذا النوع من النزاعات ذات الطابع التقني ، كما هو الحال بالنسبة للنظام القانوني الفرنسي حيث يتلقّى القضاة المعنيين بالفصل في منازعات الإدارة تكويننا على مستوى المدرسة الوطنية للإدارة، أما في الجزائر فكل القضاة سواء قضاة القضاء العادي أو الإداري يتلقّون تكوين على مستوى المدرسة الوطنية للقضاء.

بخصوص الطعن الإداري الضريبي :

- إعادة صياغة قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص موضوع الشكاية وهذا من خلال النص على موضوع الشكوى بالترتيب في منازعات الوعاء الضريبي ثم في منازعات التحصيل الضريبي ثم الجهات المختصة بالنظر في كل شكاية على حدى.
- إحداث آليات قانونية فعّالة من شأنها ضمان تسهيل وصول القرارات لعلم المكّفين بالضرائب بخصوص الشكاوى.
- إعادة النظر في اللجان المختصة بالنظر في الطعون الإدارية من حيث مدى فاعلية القرارات الصادرة عنها وتسببها.

فيما يخص تصنيف الجرائم الجبائية :

- من الأحسن أفراد باب خاص في قانون العقوبات بالجرائم الجبائية لعدم الإجهاد بشأنها والتوسّع في تفسير النصوص ذات الصلة بها، مع ضرورة إدراجها ضمن الجرائم الجزائية التي لا تتقدم، لأنها تمسّ بالمال العام الذي يعتبر ملكاً للمجتمع من خلال تقديم الخدمات العامة وتحقيق المصلحة العامة.

فيما يخص مواجهة الجرائم الجبائية :

- إعادة التفكير في مدى نجاعة الآليات الردعية فمن الأحسن اعتماد أسلوب شبيه بآليات قمع جرائم المخدرات أو الفساد أو تبييض الأموال وتمويل الإرهاب حيث أفرد المشرّع لكل من هذه الجرائم نصوص تجريم وعقاب خاصة ومستقلّة تتوافق وخصوصيّاتها، فيستحسن إستحداث هيئة وطنية تعنى بالوقاية من هذه الجرائم وقمعها .
- إلحاق هذه الجريمة بجرائم الفساد إنطلاقاً من طبيعة الحق المعتدى عليه وهو المال العام.

- من الأحسن إستحداث جهات قضائية متخصصة في القضايا الجزائية المالية والإقتصادية كما هو الحال بالنسبة للدول المتقدمة مع تزويدها بالجوانب البشرية ذات الكفاءة للتمكن من مجابهة هذا النوع من الجرائم.

وأخيرا يمكن القول أن المشرع قد وفق نسبيا في إقرار ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة تعسف الإدارة العامة ، ووضع العديد من الآليات التي من شأنها تسوية النزاع الضريبي ، فقد تتم تسوية النزاع في مرحلته الإدارية ، كما قد يسوى في مرحلته القضائية ، كما قد يتطور إلى وصف جريمة جزائية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :

أولا : باللغة العربية

1- المصادر:

أ- الدساتير :

- القانون رقم 01-16 المؤرخ في 26 جمادى 1 عام 1437 الموافق ل 6 مارس سنة

2016، ج ر ج ج عدد 14، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016.

ب- النصوص التشريعية:

• القوانين العضوية :

- القانون العضوي 01-98 المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 11-13 المؤرخ في 24

شعبان 1432 الموافق ل 26 جويلية 2011، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة
وتنظيمه وعمله.

• الأوامر والقوانين:

✓ الأوامر :

- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، ج ر ج ج

عدد 102، والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر

ج ج عدد 103، والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال .

- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر

1976، ج ر ج ج عدد 39، والمتضمن قانون الطابع.

قائمة المصادر والمراجع

- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر ج ج عدد 70، والمتضمّن قانون الضرائب غير المباشرة.
- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، ج ر ج ج عدد 81، والمتضمّن قانون التسجيل .
- الأمر رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق ل 24 ديسمبر سنة 2002، ج ر ج ج رقم 86، والمتضمّن قانون المالية لسنة 2003.
- الأمر رقم 03-03 المؤرخ في جمادى 1 عام 1424 الموافق ل 19 يوليو سنة 2003، ج ر ج ج عدد 25، والمتضمّن قانون المنافسة .
- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدّل والمتمّم بموجب الأمر رقم 07-05 المؤرخ في 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق ل 13 ماي 2007، ج ر ج ج عدد 3، والمتضمّن القانون المدني .
- الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1368 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966، المعدّل بموجب القانون رقم 09-01 المؤرخ في 29 صفر عام 1430 الموافق ل 25 فيفري 2009، ج ر ج ج عدد 49، والمتضمن قانون العقوبات.
- الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 المتضمن لقانون الإجراءات الجزائية المعدّل والمتمّم بموجب الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق ل 23 يوليو سنة 2015، ج ر ج ج عدد 28، والمتضمّن قانون الإجراءات الجزائية .

✓ القوانين :

قائمة المصادر والمراجع

- القانون رقم 98-02 المؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق ل 30 ماي سنة 1998 ، ج ر ج ج عدد 37، والمتضمن القانون الذي يتعلّق بالمحاكم الإدارية.
- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 13 رمضان عام 1419 الموافق ل 31 ديسمبر 1998، ج ر ج ج عدد 98 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1999.
- القانون رقم 2000-02 المؤرخ في 24 ربيع الأول عام 1421 الموافق ل 27 يونيو سنة 2000، ج ر ج ج عدد 37، والمتضمن قانون المالية لسنة 2000.
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل 22 ديسمبر سنة 2001، ج ر ج ج عدد 79، والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق ل 24 ديسمبر سنة 2002 ، ج ر ج ج عدد 86، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- القانون رقم 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق ل 29 ديسمبر سنة 2004 ، ج ر ج ج عدد 85 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2005.
- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل 26 ديسمبر سنة 2006 ، ج ر ج ج عدد 85 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2007.
- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2007 ، ج ر ج ج عدد 82، والمتضمن قانون المالية لسنة 2008.
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري سنة 2008، ج ر ج ج عدد 21، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2008 ، ج ر ج ج عدد 74، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009.

قائمة المصادر والمراجع

- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2009 ، ج ر ج ج عدد 78 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2010.
- القانون رقم 10-13 المؤرخ في 23 محرم عام 1432 الموافق ل 29 ديسمبر سنة 2010 ، ج ر ج ج عدد 80 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- قانون البلدية 10-11 المؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق ل 22 يونيو سنة 2011 المتضمن قانون البلدية.
- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق ل 28 ديسمبر 2011، ج ر ج ج عدد 72 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012.
- القانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1443 الموافق ل 26 ديسمبر سنة 2012 ، ج ر ج ج عدد 72 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2013.
- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 8 ربيع الأول ام 1436 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2014، ج ر ج ج عدد 78، والمتضمن قانون المالية لسنة 2015.
- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر 2016 ، ج ر ج ج عدد 77، والمتضمن قانون المالية لسنة 2017.
- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق ل 27 ديسمبر 2017 ، ج ر ج ج عدد 76 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2018.
- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر 2018 ، ج ر ج ج عدد 79 ، والمتضمن قانون المالية لعام 2019.

- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق ل 27 ديسمبر 2018، ج ر ج ج عدد 79، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2019.

-2 المراجع:

أ- الكتب :

- الكتب المتخصصة:

- أحمد يوسف سنية، الإطار القانوني للملف الضريبي - دراسة تأصيلية لمستندات الملف الضريبي وإجراءاته-، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.
- حسين عوضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة- الموازنة، نفقاتها، إيراداتها، ضرائب، رسوم، القروض، الإصدار النقدي، الخزينة، دراسة مقارنة-، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2013.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، د ط، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر، سنة 2008.
- سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشاوي، النظم الضريبية - مدخل تحليلي وتطبيقي -، د ط، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، د. س.
- صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

قائمة المصادر والمراجع

- عبد الناصر نور ونائل حسن عدس وعليان الشريف، الضرائب و محاسببتها، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان، 2008.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، د ط، دار الهدى، عين مليلة، 2005.
- عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنظم - دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية -، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية- الأنظمة الجبائية- الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية-، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دط، دار هومة، الجزائر، 2008.
- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دط، دار هومة، الجزائر، 2011.
- محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلاء،- النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة-، دط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003.
- محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية والضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008.

قائمة المصادر والمراجع

- مصطفى رشدي شيحة ومجدي محمد شهاب وعادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري- ضرائب الحكومة المركزية على الدخل المقررة وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة-، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- **الكتب العامة:**
- أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص - جرائم الموظفين، جرائم الأعمال، جرائم التزوير، -ج2، دط، دار هومة، الجزائر، 2004.
- أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 2، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- أحمد محيو (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- بكري يوسف بكري محمد، الوجيز في الإجراءات الجنائية - المحاكمة وطرق الطعن في الأحكام -، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013.
- بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية - نظرية الدعوى - نظرية الخصومة - الإجراءات الاستثنائية -، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- حسين فريحة، شرح المنازعات الإدارية - دراسة مقارنة -، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، د ط، شركة المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2014.

- دليل المحاكمة العادلة ، ط 2، منظمة العفو الدولية ، المملكة المتحدة ، 2014.
- رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية -الدعوى وطرق الطعن الإدارية -، ج2، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2013.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية- تنظيم و اختصاص القضاء الإداري-، الجزء الاول، دط ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية -شروط قبول الدعوى الإدارية -، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2009.
- سليمان عبد المنعم، أصول الإجراءات الجنائية ، دط، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- صالح نبيه ، النظرية العامة للقصد الجنائي - مقارنة بكل من القصد الإجمالي والقصد المتعدي والقصد الخاص - ، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- طلال أبو عفيفة ، شرح قانون العقوبات القسم العام وفقا لأحدث التعديلات ، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2012.
- عبد الحكيم الشواربي ، جرائم الغش والتدليس ، دط، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1998.
- عبد الحكيم الشواربي ، الجرائم المالية والتجارية ، ط4، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1992.
- عبد الرزاق بن خليفة ، إجراءات النزاع الإداري- القانون وفقه القضاء -، د ط، دار إسهامات في أدبيات المؤسسة ، تونس، د س.

- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري - القسم العام -، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية - دراسة مدعمة بالاجتهادات القضائية للمحكمة العليا و مجلس الدولة و محكمة التنازع -، ط1، دار جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ط 1، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009.
- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية - القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية -، دط، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013 .
- عمرو عيسى الفقى، جرائم قمع الغش والتدليس، دط، الذهبية للتجليد، الإسكندرية، دس.
- عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري - نظرية الدعوى الإدارية -، ج2، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- فاطمة السويسي، المنازعات الإدارية - نظام مجلس شورى الدولة -، دط، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2004.
- لحسن بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الإستعجال الإداري، ط2، دارهومة، الجزائر، 2008.
- لحسن بن الشيخ آث ملويا، دعوى تجاوز السلطة، ط1، دارالريحانة للكتاب، الجزائر، 2004.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد أحمد المشهداني، الوسيط في شرح قانون العقوبات، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية- مبدأ المشروعية، الرقابة على الإدارة، قضاء المظالم، القضاء الموحد، القضاء المزدوج، المحاكم الإدارية، مجلس الدولة، الدعوى الإدارية، دعوى الإلغاء، دعوى التعويض، الاختصاص القضائي الإداري، محكمة التنازع، الطعن في القرار القضائي، الإجراءات القضائية الإدارية-، د- ط، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2009.
- محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
- محمد سليمان حسين المحاسنة، التصالح وأثره على الجريمة الاقتصادية، ط1، داروائل للنشر، الأردن، 2011.
- محمد صبحي نجم، قانون العقوبات القسم العام -النظرية العامة للجريمة -، ط6، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائي - وسائل الإثبات في المواد الجنائية طرق جمعها وتقديمها ، تقييم وسائل الإثبات المجتمعة ، مبدأ حرية القاضي الجنائي في الإقتناع - ، ج2، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دس .
- مدحت عبد الحليم رمضان، الإجراءات الموجزة لإنهاء الدعوى الجنائية في ضوء تعديلات قانون الإجراءات الجنائية -دراسة مقارنة-، دط، دار النهضة العربية ، القاهرة ، دس .

- مكّي دردوس، القانون الجنائي الخاص في التشريع الجزائري، ج1، دط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- نبيه صالح، الوسيط في شرح مبادئ الإجراءات الجزائية -دراسة مقارنة -، ج1، دط، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
- نسرین عبد الحمید، الجرائم الاقتصادية -التقليدية، المستحدثة-، دط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
- نواف كنان، القضاء الإداري ، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، 2006.

ب-المقالات:

- إبراهيم يامة، " دور المنازعات الجبائية في حماية الموارد الجبائية للبلدية في ظل القانون الجزائري"، مجلة دفاتر السياسة و القانون، (جامعة ادرار، العدد 15، 2016)، ادرار.
- إبراهيم يامة، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد"، مجلة القانون والمجتمع، (جامعة أدرار، دع ، دس)، أدرار.
- أحمد ابو صباح ومحمد غرايبة، "الاعتراض الاداري على وعاء الضريبة على الدخل"، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، (جامعة آل البيت، العدد2، 2017)، الاردن .
- احمد سماحي و مختار عبد الهادي، "اصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي احد أهم محاور الإصلاح الجبائي فيالجزائر"،مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، (جامعة تيارت، العدد6، 2016)، تيارت.

قائمة المصادر والمراجع

- أحمد سمير محمد ياسين الجبوري ، "التنظيم القانوني للبيع الجبري في قانون التنفيذ"، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، (جامعة كركوك، العدد3،2018)،العراق.
- أحمد عكاب محمد وأريج طالب كاظم، "مدى فاعلية التظلم الإداري في حل المنازعات الإدارية"، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، (جامعة الانبار، العدد15، 2018)، الفلوجة .
- أحمد مقدمي، "اشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، (جامعة زيان عاشور، العدد 36، دس)، الجلفة.
- أسماء زينات، "دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، (جامعة الجزائر، العدد3،2017)،الجزائر .
- أمال حبار، "طرق الطعن"، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، (جامعة زيان عاشور، العدد8، دس)، الجلفة.
- أميرة بطوري، "آثار لوساطة الجزائية على الدعوى العمومية في التشريع الجزائري"، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، (جامعة قسنطينة، العدد1،2019)، قسنطينة .
- أمين، "ذاتية الصلح والوساطة في القانون الجنائي"، مجلة بحوث جامعة الجزائر، (كلية الحقوق، العدد 9، د- س)، الجزائر.
- أندلس حامد عبد و رحيم راهي نصر، "أثر الضريبة على الشركات المستحوذ عليها"، مجلة الحقيقة، (جامعة بغداد، العدد2،2019)،بغداد .

- بوزيد الدين الجيلالي محمد، "التظلم الإداري في قواعد المرافعات أمام ديوان المظالم دراسة تحليلية نقدية"، مجلة المنهل، (جامعة عبد العزيز، العدد 28، 2014)، الرياض.
- بوعزيز بن شهرزاد، "سماح أقوال الشهود في مرحلة البحث والتحري عن الجرائم"، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، (جامعة 20 أوت 1955 العدد 7، 27 أوت 2017)، سكيكدة.
- بومدين بكريتي، "الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، (جامعة مستغانم، العدد 9، دس)، مستغانم.
- حسين كمون، "مدى فعالية التظلم الإداري كإجراء للتسوية الودية للمنازعة الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقوانين الخاصة"، مجلة الحقوق والحريات، (جامعة محمد خيضر، العدد 6، 2018)، بسكرة.
- حنان بن عاتق، "الجباية والنمو الاقتصادي في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، (جامعة معسكر، العدد 3، 2013)، معسكر.
- خليفة عبد الرحمان، "التقادم وأثره في انقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الماسة بالشرف والاعتبار- مقال نقدي مقارن في ضوء الفقه الإسلامي وقانون الإعلام الجزائري الجديد والقوانين المقارنة-"، مجلة، (جامعة الأمير عبد القادر، العدد 30، د-س)، قسنطينة.
- رضوان آيت قاسي عزو و بن زيدان حاج، "إصلاحات النظام الجبائي ومدي مساهمته في تمويل التنمية المحلية -دراسة حالة الرسم على النشاط المهني -"،

- مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، (جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد8، 2018)، مستغانم.
- رفاه خضير جياذ الإدريسي، "تنازل المجني عليه عن حقه في الشكوى وأثره في إنقضاء الدعوى الجزائية-دراسة مقارنة-"،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية،(جامعة المثنى، العدد3،2016)،دب.
- السامعي حذاق، " أثر مدى حجية أحكام القضاء الإستعجالي على قابليتها للطعن"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة العربي بن مهيدي، العدد 4، 2018)، أم البواقي .
- سفيان خلوفي وبوجريو عبد الرؤوف، "دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة-" ، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات،(المركز الجامعي بوالصوف ، العدد1، 2019)،ميلة.
- سمير عبد العظيم الجبلي، "دراسة تحليلية لمشاكل التطبيق العملي للضريبة على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية ومقترحات العلاج" ، مجلة البحوث في المالية والمحاسبة،(معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، العدد 01، 2018)،مصر.
- سهام بن دعاس، "الدعوى الإدارية الإستعجالية للمحافظة على الحريات الأساسية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، (جامعة سطيف 2، العدد 1، 2018)، سطيف .

- صابر عباسي محمد فوزي شعوبي، "إدارة الأرباح بواسطة الضريبة في المؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية"، أبحاث اقتصادية وإدارية، (جامعة ورقلة ، العدد 24، 2018)، ورقة .
- صالح بزة، "اصلاح الجباية المحلية ومتطلبات تمويل التنمية المحلية"، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، (جامعة زيان عاشور ، العدد2، دس)، الجلفة .
- طالبي بن عيسى، "التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر"، مجلة دراسات وأبحاث، (جامعة البليدة 2، العدد 02، جوان 2019)، الجزائر.
- عائشة موسى، "دور الضحية في إنهاء الدعوى العمومية"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، (جامعة 20 أوت 1955، العدد 13، دس)، سكيكدة .
- عبد الجميد بن عيشة، "طرق الطعن في المواد الإدارية وفقا لأحكام ق إ م إ 08-09"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، (جامعة الجزائر ، د-ع، دس)، الجزائر.
- عبد الحليم سعدي، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الانسانية، (جامعة الاخوة منتوري ، دس، 2018)، قسنطينة.
- عبد العالي حاحة وأمال يعيش تمام، "دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية بناء على أمر إستعجالي على ضوء ق إ م إ رقم 08-09"، مجلة المفكر، (جامعة محمد خيضر، العدد 4، دس) ، بسكرة.

- عبد العالي حاحة وأمال يعيش تمام، "قراءة في سلطات القاضي الاستعجالي وفقا لقانون إم و إرقم 08-09"، مجلة المنتدى القانوني، (جامعة محمد خيضر، العدد 6، دس)، بسكرة.
- عبد العالي قرواوي، "نزاعات التحصيل في المادة الضريبية"، مجلة القانون الاعمال، (جامعة الحسن الاول، دع، 2017)، المغرب.
- عبد العزيز مقفولجي، "شروط قبول الدعوى"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، (جامعة علي لونيبي، العدد 6، دس)، البليدة .
- عبد القادر اقصاصي، "الاطار القانوني للحجز التحفظي في قانون الاجراءات المدنية والادارية الجزائري"، مجلة الحقيقة، (جامعة احمد دراياة، العدد 2، 2019)، ادرار .
- عبد الكريم براهيم و ابراهيم رحمانى، "مدى اعتبار الأسباب المفضية إلى انقضاء الدعوى العمومية في القانون الجزائري - الجريمة الوقتية والمستمرة نموذجا -"، مجلة العلوم القانونية والسياسية (مخبر الدراسات الفقهية والقضائية، العدد 3، ديسمبر 2018)، الوادي .
- عبد الوحيد صرارمة و عبد الحميد قجاتي، "اثر الإيرادات الجبائية على الانفاق العام في الجزائر - دراسة تحليلية قياسية للفترة 1980-2016"، مجلة العلوم الانسانية، (جامعة العربي بن مهيدي، العدد 2، 2017)، ام البواقي .
- عبيد ريم، "الاثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي"، مجلة المفكر، (جامعة قسنطينة 1، العدد 11، دس)، قسنطينة .

قائمة المصادر والمراجع

- عمر سدي، "ضمانات المحاكمة العادلة في النظام الأساسي للمحكمة الجنائية الدولية"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، (المركز الجامعي تمنغست ، العدد2، جوان 2012)، تمنغست .
- عمر شعبان، "آلية العفو وتطبيقاتها في قانون المصالحة الوطنية بالجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة يحي فارس، العدد 2، 22 ماي 2017)، المدينة .
- فاتح الكفيف، "أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، (جامعة البليدة 2، دع، دس)، البليدة .
- فاطمة الزهراء عربوز، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (جامعة جيلالي ليابس ، العدد16، جوان 2007)، سيدي بلعباس.
- كامل عليوة، "التسوية الودية للمنازعات الجمركية في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، (المركز الجامعي علي كافي ، العدد 5، جوان 2018)، تندوف .
- كوسة فضيل ، "الحجز الإداري في المنازعات الضريبية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية ، (جامعة بومرداس ، دع ، دس)، بومرداس .
- لكل منير، "ماهية الصلح الجنائي وتمييزه عن الصلح الإداري والمدني"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، (جامعة أبو بكر بلقايد، العدد 8، جوان 2017)، تلمسان.
- ماجدة شهيناز بودوح، "التعديلات الواردة لى شروط رفع الدعوى الإدارية في القانون الجزائري"، مجلة الإجتهد القضائي، (جامعة محمد خيضر ، العدد 12، سبتمبر 2016)، بسكرة .

قائمة المصادر والمراجع

- ماجدة مدوخ، "اشكالات الضريبة في المبادلات التجارية الالكترونية"، مجلة دراسات، (جامعة الاغواط، العدد 1، 2014)، الاغواط .
- مجيد شعباني ومنوبة مزوار، "أثر الامتيازات الضريبة على انشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد والتنمية، (جامعة المدية، العدد 3، 2015)، المدية .
- محمد بوطلاعة ونسيم بوكحيل، "التوجه نحو سياسة التحفيز الجبائي لتوسيع الوعاء الضريبي بالإشارة لحالة الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، (جامعة العربي بن مهيدي، العدد 3، جوان 2015)، أم البواقي .
- محمد حزيط، "أسباب انقضاء الدعوى العمومية بالنسبة للشخص المعنوي في القانون الجزائري"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، (جامعة سعد دحلب، العدد 4، د-س)، البليدة .
- محمد صبيحة، "اصلاح الجباية والمالية المحليتين وسبل تعزيزهما"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، (جامعة الجزائر 3، دع، دس)، الجزائر .
- مديحة الفحلة، "حقوق المتهم أثناء الاستجواب في الشريعة الإسلامية والقانون الجزائري"، مجلة البدر، (جامعة أحمد بن بلة، العدد 2، فبراير 2016)، وهران .
- مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون، (جامعة 8 ماي 1945، العدد 39، سبتمبر 2014)، قالمة .

- معزي آمال، "حجية الشيء المقضي به وحق المحكوم عليه في طلب إعادة النظر"، مجلة العلوم الإنسانية، (جامعة الإخوة منتوري، العدد 47، جوان 2017)، قسنطينة.
- منى إدلبي، "الدعوى الضريبية في سوريا"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (جامعة دمشق، العدد 3، 2011)، دمشق .
- منى محمد عبد الرزاق، "الاحكام القانونية لتنظيم الاداري-دراسة مقارنة"، مجلة جامعة كربلاء، (جامعة كربلاء، العدد 6، 2008)، العراق.
- نادية بن ميسية وعبد القادر عبد السلام، "القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية المتعلقة بالجرائم الاقتصادية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (جامعة زيان عاشور، العدد 36، أكتوبر 2018)، الجلفة .
- ناصر مراد وسمير بن عياد، "شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري"، مجلة دراسات جبائية، (جامعة أبي بكر بلقايد، العدد 3، 2013)، تلمسان.
- نجاه بن تركية، "المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، (جامعة البويرة، د ع، د س)، البويرة .
- نجم الأحمد، "التنظيم الإداري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (جامعة دمشق، العدد 3، 2013)، دمشق.
- الهادي خضراوي والطاهر بن قويدر، "الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة"، مجلة الشريعة والاقتصاد، (جامعة عمار التليجي، العدد 10، دس)، الاغواط .

- الهادي خضراوي، " المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية في ضوء الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر " ، مجلة دراسات،(جامعة الأغواط ،دع، دس)،الأغواط .
- هشام لبزة ومحمد الهادي ضيف الله، "تقدير دالة التحصيل الضريبي والتنبؤ لقيمه المستقبلية- حالة الجزائر للفترة 1990-2020- " ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،(جامعة حمة لخضر،العدد10،2017)،جامعة الوادي .
- وفاء سلطاني وجليل زين العابدين ،"أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمارات الوطنية في الجزائر -دراسة قياسية 1995-2017-"،دفاتر(mecas)جامعة الحاج لخضر، العدد1،2019) ،باتنة.
- وليد شريط وشريفة بوزيفي،"الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09"،مجلة البحوث السياسية والإدارية،(جامعة علي لونيبي،العدد5،2014)،البليدة.
- يسرى محمد أبو العلا، "الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الاجتهاد القضائي،(جامعة محمد خيضر، العدد 2، د-س)،بسكرة.
- يوسف قاشي ،"اشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة الى حالة الجزائر"، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات ، (جامعة البويرة ، العدد 10،دس)،البويرة .
- يوسف قاشي،" قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها"،مجلة معارف، (جامعة اوكلي محند اولحاج ، العدد 23 ، 2017)،البويرة .

ت-الأبحاث الأكاديمية :

- أطروحات الدكتوراه :
 - حسين كمون، المركز الممتاز للإدارة في المنازعة الإدارية ، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون، تاجر محمد ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري- تيزي وزو -، 2018 - 2019 .
 - دريسي جمال ، دور الضحية في إنهاء المتابعة الجزائية ، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون، مبارك علي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو-، 2015- 2016.
 - سليمة عزوز ، الآليات القانونية لمواجهة لجريمة الضريبة في التشريع الجزائري ، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون جنائي للأعمال، طريفي نادية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ، 2018-2019.
 - سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، عبد الوهاب بن بريكة ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2014-2015.
 - عبد الهادي مختار ، الاصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير ،سماحي أحمد ،،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ابي بكر بلقايد- تلمسان -، 2015-2016.
 - عمر بوجادي، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، ت، بوبشير محند امقران، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري - تيزي وزو-، 2011-2012.

قائمة المصادر والمراجع

- كوسة فضيل، القاضي الإداري و المنازعة الضريبية، اطروحة دكتوراه، تخصص قانون العام، عبد الرزاق زوينة،كلية الحقوق ، جامعة الجزائر-الجزائر-، 2009-2010.
- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، اطروحة دكتوراه ، إدارة ومالية ، غاوتي سعاد ، كلية لحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة- الجزائر-، 2008-2009.
- المهدي صدوق ،التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، قانون الأعمال ،السعيد خويلدي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-، 2018-2019.
- نادية بونعاس، خصوصية الإجراءات القضائية في (الجزائر، تونس، مصر)، أطروحة دكتوراه ، قانون عام، مزياني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر- باتنة-، 2014-2015.
- ناصر ديلوم ،منازعات الضرائب المباشرة حالة الضريبة على الدخل الاجمالي للمهن الحرة كالمحاماة، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال ،معاشو عمار،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة مولود معمري - تيزي وزو - ، 2015-2016.
- وفاء شيعاوي، الأحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال ، رقية عواشيرية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر- بسكرة -، 2009-2010.
- **مذكرات الماجستير:**

قائمة المصادر والمراجع

- أمينة غني ،، الاستعجال في المواد الإدارية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،
مذكرة ماجستير، الإجراءات والتنظيم القضائي ،برابح عبد المجيد ، كلية الحقوق ،
جامعة وهران - وهران -، 2011-2012.
- بلعابد عبد الغني، الدعوى الاستعجالية الإدارية وتطبيقاتها في الجزائر -دراسة
تحليلية مقارنة- ،مذكرة ماجستير، المؤسسات السياسية والإدارية، بن باديس
فوزية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري- قسنطينة-، 2007- 2008 .
- بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة
ماجستير، تخصص إدارة و مالية،دنيديني يحي ،كلية الحقوق ،جامعة امحمد بوقرة
-بومرداس-، 2017-2018.
- بن زواوي سفيان ،بيع المحل التجاري في التشريع الجزائري ،مذكرة
ماجستير،تخصص قانون أعمال، راشد راشد ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة-
قسنطينة -، 2012-2013.
- حسناء اخلف ،منازعات التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة - ،مذكرة ماجستير ،
القانون العام الاقتصادي ،يلس شاوش بشير ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،محمد
بن احمد - وهران - ، 2015-2016.
- حفيظة سابق،الخصومة في المادة الإدارية أمام المحاكم الإدارية ،مذكرة ماجستير ،
قانون الإدارة العامة، بو عبد الله مختار ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة
العربي بن مهدي-أم البواقي-، 2014-2015.

قائمة المصادر والمراجع

- درين زاقي، النظام القانوني للمنازعة الضريبية ، مذكرة ماجستير ، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية ،الهادي خضراوي، جامعة الجزائر- الجزائر -، 2016 - 2017.
- رباب ريمة بن زهيدة ، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة ماجستير ، دولة ومؤسسات عمومية، خضراوي الهادي،كلية الحقوق ،جامعة الجزائر 1-الجزائر-، 2015-2016.
- رحمة نابتي،النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي - دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير ، إدارة مالية، محمود سحنون ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2-قسنطينة-،2013-
- 2014.
- ريمة مقيمة، القضاء الاستعجالي الإداري وفقا لقانون 08- 09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة ماجستير،قانون الإدارة العامة،زغداوي محمد،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، 2012 - 2013.
- زكرياء رمول ، دور القاضي الإداري في تكريس دولة القانون في الجزائر، مذكرة ماجستير، قانون الإجراءات العامة، روان محمد الصالح ، كلية الحقوق ، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، 2012 - 2013.
- سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة قسنطينة -قسنطينة- ، 2007 - 2008.

- سمية قعموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة (2009 - 2010)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة-ورقلة-، 2014-2013.
- الطاهر حاكم، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة ومالية، أحميداتو محمد، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1-الجزائر-، 2014-2015.
- عائشة لكحل ، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص دولة مؤسسات عمومية، جامعة الجزائر 1-الجزائر- ، 2014-2015.
- عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، تحولات الدولة، معاشو عمار ،كلية الحقوق، جامعة مولود معمري - تيزي وزو-، 2010-2011.
- عبد الحميد عفيف، فعالية الساسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)-، مذكرة ماجستير، الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، بوعشبة مبارك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف-، 2013-2014.
- عبد الرؤوف مسعودي ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،مذكرة ماجستير، دولة ومؤسسات عمومية، بوعارة محمد الطاهر، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة الجزائر 1- الجزائر-، 2010-2011.

قائمة المصادر والمراجع

- عدوان معزوز محمد اشتية، مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004م، مذكرة ماجستير، منازعات ضريبية، محمد شراقة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية - فلسطين، -، 2008-2009.
- علي عيساني، التنظيم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، بن حمو عبدالله، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -، 2007-2008.
- فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماجستير، قانون عام، بن عمار محمد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، 2004-2005.
- لمياء خزار، دور مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير، قانون اداري و إدارة عامة، مزياني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة -، 2011-2012.
- محمد داودي، "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، بركة محمد الزين، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، 2004-2006.
- هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، مذكرة ماجستير، منازعات ضريبية، نائل طه، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية - د م ج -، 2006-2007.

- يحي بدايرية، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون اداري وادارة عامة ، مزياني فريدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة الحاج لخضر- باتنة -، 2011-2012.

ث-الملتقيات والأيام الدراسية :

- سامح أحمد محمد، مداخلة بعنوان إنعكاسات الأزمة المالية العالمية على الحصيلة والمتأخرات الضريبية ،ملتقى بعنوان الجوانب القانونية والإقتصادية للأزمة المالية العالمية، من 1- 2 أبريل 2009،كلية الحقوق ، جامعة المنصورة ،مصر.
- سمير خليفي، مداخلة بعنوان القضاء الإداري الإستعجالي بين حماية حقوق المتقاضي وامتيازات السلطة العامة، يوم دراسي موسوم ب: حق التقاضي في المسائل الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، 29 ماي 2014 ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة.

ج- الوثائق:

- الإجراءات النزاعية و طرق الطعن،المديرية العامة للضرائب،الجزائر،2016.
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة،المديرية العامة للضرائب،مديرية الإعلام والاتصال، الجزائر، 2014.
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،مديرية العلاقات العمومية والاتصال،الجزائر،2018.
- منشور إلى السيد مدير كبريات المؤسسات والسيدات والسادة مديرو الضرائب للولايات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،مديرية المنازعات،الجزائر،2017.

ح- المجالات القضائية:

- قرار المحكمة العليا رقم 42780، الصادر بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1989.
- قرار مجلس الدولة رقم 6509، الصادر في 25/2/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003.
- قرار مجلس الدولة رقم 00632، الصادر في 25/2/2003، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، سنة 2003.
- قرار مجلس الدولة رقم 51895، الصادر في 08/04/2010، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، سنة 2012.
- قرار مجلس الدولة رقم 51895، الصادر في 08/04/2010، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، سنة 2012.

خ- المواقع الإلكترونية:

- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، تمّ الإطّلاع عليه يوم 26-03-2020، على الساعة 09:00، المتوفر على الموقع

التالي: www.univ-bejaia.dz

ثانيا: باللغة الفرنسية

Les ouvrages:

- Collet M ,Procédures Fiscales -contrôle contentieux et recouvrement de l'impôt -, édition3, PUF, Paris ,2011.

Les thèses:

- Benmahammed Sara ,La preuve en droit fiscal.Thèse doctorat, spécialité Droit des affaires, Benlatche Abdelouheb, Faculté de droit.University des Frères Mentouri-Constantine-,2017-2018.

Les articles :

- Adel Bouhafs , "La taxe d'habitation représenterait-elle un impôt juste et rentable pour la fiscalité locale en Algérie", Journal de la construction et de la législation du bâtiment ,(Université Mohamed Ben Ahmed, Nombre 6 ,2018) ,Oran2 .
- Nacer Mourad baala tahir, "Relation entre contribuable d'impôt et l'administration fiscale" ,Revue des études fiscales ,(Université Blida02 , Nombre 05, s a) ,Blida .

Les documents:

- Guide fiscale de l'enregistrement, Ministère des finances, Direction générale des impôts ,Direction des relations publiques et de la communication, 2018.

الفهرس

الصفحة	العناوين
أ	- الشكر والعرفان
ب	- الإهداء
ج	- قائمة المختصرات
1	- مقدمة
17	- الباب الأول: منازعات المادة الجبائية أمام الجهات الإدارية
20	- الفصل الأول: منازعات الوعاء الضريبي
20	- المبحث الأول: التظلم الإداري المسبق
36	- المطلب الأول: التظلم كآلية قانونية لحسم النزاع
42	- الفرع الأول: تعريف التظلم
54	- الفرع الثاني: أهمية التظلم
64	- المطلب الثاني: مجال تطبيق التظلم وشروطه
64	- الفرع الأول: مجال تطبيق التظلم

76	- الفرع الثاني: شروط الشكوى الجبائية وأنواعها
92	- المبحث الثاني: النظر في الشكوى
93	- المطلب الأول: الفصل في الشكوى
94	- الفرع الأول : من حيث مدة الفصل
95	- الفرع الثاني:من حيث الجهة المختصة بالفصل
96	- المطلب الثاني:قرار الفصل
97	- الفرع الأول : أوجه القرار
97	- الفرع الثاني: مضمون القرار وتبليغه
102	- خلاصة الفصل الأول
104	- الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
104	- المبحث الأول: إجراءات التحصيل والتظلم في مجاله
117	- المطلب الأول:إجراءات التحصيل
118	- الفرع الأول : الإجراءات الودية
123	- الفرع الثاني:الإجراءات الجبرية
145	- المطلب الثاني: التظلم في مادة التحصيل الضريبي

146	- الفرع الاول : شروط قبول التظلم في مادة التحصيل
156	- الفرع الثاني:دراسة الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية
159	- المبحث الثاني: الطعن أمام اللجان الإدارية
163	- المطلب الأول: لجنة الطعن الولائية والجهوية
164	- الفرع الأول : لجنة الطعن الولائية
172	- الفرع الثاني : لجنة الطعن الجهوية
177	- المطلب الثاني: اللجنة المركزية للطعن
177	- الفرع الأول : نظام سير اللجنة
188	- الفرع الثاني: آراؤها وآثارها القانونية
194	- خلاصة الفصل الثاني
195	- خلاصة الباب الأول
198	- الباب الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية
200	- الفصل الأول: الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري
200	- المبحث الأول : الدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع والاستعجال
201	- المطلب الأول : الدعوى الجبائية أمام قضاء الاستعجال

202	- الفرع الاول: شروط و إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية
215	- الفرع الثاني : سلطات القاضي الاستعجالي في النزاع الضريبي
218	- المطلب الثاني: الدعوى الجبائية أمام قضاء الموضوع
219	- الفرع الأول : الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية
225	- الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية
243	- المبحث الثاني : الفصل في الدعوى الجبائية
244	- المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية
244	- الفرع الأول: خصوصية التحقيق في النزاع الضريبي
252	- الفرع الثاني: القرار الصادر عن المحكمة الإدارية
267	- المطلب الثاني : طرق الطعن في المجال الجبائي
269	- الفرع الاول : طرق الطعن العادية
284	- الفرع الثاني : طرق الطعن الغير عادية
300	- خلاصة الفصل الأول
302	- الفصل الثاني : الدعوى العمومية الجبائية أمام القضاء الجزائي
302	- المبحث الأول: الجرائم الضريبية

303	- المطلب الأول: المخالفات والجنح الضريبية
304	- الفرع الأول: المخالفات الضريبية
308	- الفرع الثاني: الجنح الضريبية
313	- المطلب الثاني: الجنايات الضريبية
	- الفرع الأول: جناية المساس بحسن سير الاقتصـاد
313	الوطني
316	- الفرع الثاني: جناية التهرب الضريبي
317	- المبحث الثاني: سير الدعوى العمومية الجبائية
318	- المطلب الأول: معاينة الجرائم الضريبية و إثباتها
318	- الفرع الأول: معاينة الجرائم الضريبية
323	- الفرع الثاني: إثبات الجرائم الضريبية
329	- الفرع الثالث: متابعة الجرائم الضريبية
371	- المطلب الثاني: انقضاء الدعوى العمومية الجبائية
372	- الفرع الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية
379	- الفرع الثاني: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية

391	- خلاصة الفصل الثاني
392	- خلاصة الباب الثاني
394	- الخاتمة
405	- قائمة المصادر والمراجع
435	- الفهرس

ملخص:

النزاع الضريبي رغم أنه نزاع إداري محض إلا أنه يتميز عن هذا الأخير من ناحية طرق فضّه كأصل عام، فكما هو معمول به في منازعات المادة الجبائية سواء منازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي يمرّ النزاع أولاً بمرحلة التسوية الودية وهي مرحلة إلزامية، باعتبار أن عملية فرض الضرائب والرسوم هي عملية تقنية معرضة للخطأ، ثم تأتي مرحلة التسوية القضائية أمام القضاء الفاصل في المادة الإدارية، حيث منح القانون للقاضي الإداري مجموعة من السلطات التي تمكنه من الفصل في النزاع الضريبي كما هو الحال بالنسبة للتحقيق والخبرة والمعاينة وهو إختصاص إيجابي للقاضي الإداري هذا من جهة، ومن جهة أخرى منح إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية.

وباعتبار أن الضريبة عبئ من الأعباء الملقاة على عاتق كل مواطن مقيم على إقليم الدولة قد يحاول المكلف بدفعها التهرب من دفعها سواء بصفة جزئية أو كلية، وهذا ما يؤدي إلى قيام الجرائم الضريبية تتدرج حسب وصفها وخطورتها والعقوبة المقررة لها، والتي يختص بالنظر فيها القضاء الجزائي، وبالتالي فالنزاع الضريبي تنظر فيه الجهات الإدارية كما قد يصل إلى مرحلته القضائية كما قد يتطور إلى وصف جريمة جبائية.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة- المكلف بالضريبة- منازعات الوعاء الضريبي- منازعات التحصيل الضريبي -التسوية الإدارية- التسوية القضائية.

Summary:

Tax Dispute Although it is a purely administrative dispute, it is distinguished from the latter in terms of its settlement methods as a general origin, as is the case in fiscal material disputes, whether tax pot disputes or tax collection disputes. The dispute goes through the first stage of amicable settlement, which is a mandatory

stage, given that the process of imposing Taxes and fees are a technical process prone to error, and then the stage of judicial settlement comes before the separating court in the administrative article, whereby the law gives the administrative judge a set of powers that enable him to settle the tax dispute, as is the case with regard to investigation, experience, and examination, and it is a positive jurisdiction of this administrative judge on the one hand And, on the other hand, it is possible to appeal the rulings of administrative courts.

And given that the tax is a burden from the burdens placed on every citizen residing on the territory of the state, the taxpayer may try to pay it to evade payment of it, either partially or completely, and this leads to the occurrence of tax crimes that are graded according to their description, seriousness, and the penalty prescribed for them, which is for the consideration of the criminal judiciary, and therefore The tax dispute is considered by the administrative authorities, as it may reach its judicial stage, and it may also evolve into a description of a tax crime.

key words:

Tax - taxpayer - tax base disputes - tax collection disputes - administrative settlement - judicial settlement.