

جامعة عمار ثلجي بالأغواط
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

الموضوع

منازعات التحصيل الضريبي

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون الأعمال

إشراف الأستاذ :

الدكتور: بوقرين عبد الحليم

إعداد الطالبين:

بلحاج سعد

جيلالي محمد

لجنة المناقشة :

- الأستاذ:.....د/خضراوي الهادي رئيس
- الأستاذ:.....د/بوقرين عبد الحليم مشرفا و مقرا
- الأستاذ:.....د/تاج عطاء الله عضوا مناقشا

السنة الجامعية — 2015/2014 —

كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين أما بعد أحمده لله الذي
أهدانا نعمت طيبة ونافعت نعمت العلم و البصيرة و أحمده لله أن وفقنا في دراستنا
و يسر لنا عملنا هذا في إتمام هذه المذاكرة

والشكر بعد جلاله إلى الدكتور عبد أكلیم بوقرين على الجهد الذي بذله معنا و
على التوجيهات المقدمة من طرفه لإتمام هذا العمل على أحسن وجه

كما نتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية الحقوق و بأخص إلى أساتذة الذين يشرفون
على طلبت الماستر

إهداء

إليك خالقي ومصوري الذي منحني القوة و الصبر لإتمام هذا العمل إليك

إليك سيد الخلق و حبيبي و شافعي و قرّة عيني محمد صلى الله عليه وسلم

إلى روح والدي الطاهرة المخلقة في الجنان

إلى القلب الدافع و اليد أكنونتأمي

إلى زوجتي و أولادي، محمد ، الطاهر ، العاليت

إلى كل الاخوة و الزملاء وإلى العائلة الكريمة وكل من يحمل لقب بلحاج من قريب

أو من بعيد

سعد

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع للتي ينبض قلبها فرحا لسعادتي ونجاحي ويخفق قلبها

لألمي ومعاناتي أُمِّي كَبِيْبَتْ رعاها الله، إلى الذي رباني ورعاني حتى بلغت هذه

المرحلة أُمِّي أكنون والغالي رحمه الله.

إلى كل أخوتي وسندي في الحياة وإلى العائلة الكريمة وكل من يحمل لقب جيلالي من

قريب وبعيد، إلى من جمعت بيننا أيام أجامعت وشاركوني أجمل الأوقات وأمضيت

معهم أمتع الأيام وأحلاها.

إلى الذي رافقني في هذا العمل صديق العم سعد بلحاج.

إلى زوجتي وأولادي اسلام، اسحاق، نور الهدى

إلى جميع الإخوة والزلاء

أسأل الله أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم

فقد

مقدمة

تلعب الضريبة دورا بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والمالية من خلال ما تحققة من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها ، حيث تشكل الإيراد الأهم والأكبر والأكثر إستقرارا وأمانا، وقد إقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور وتطور مفهومها بتطور مفهوم الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة، بل تعدت ذلك بأن أصبحت لها وظائف إجتماعية واقتصادية إضافة إلى وظيفتها المالية التقليدية، فأصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الإقتصادية ومعالجة التضخم والركود، وإعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني والمجتمع عموما، ولقد بين تاريخ الضريبة ارتباط أساليب وطرق فرضها وتحصيلها بشكل الإقتصاد الذي كان سائدا في كل مجتمع، وبطبيعة الخدمات التي تقدمها الدولة.

ففي البداية كانت الضرائب تفرض بواسطة الحاكم ووفقا لما يراه ضروريا للمحافظة على كيان الجماعة البشرية، اما في عهد الامبراطورية العثمانية فقد عرفت الضريبة نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية و إجبارية.

ومع تطور المجتمعات وتطور وظائف الدولة و تدخلها في الحياة الاقتصادية و اتساع دائرة الإنفاق تغيرت معه طرق و أساليب فرض الضرائب وجبايتها، و أصبحت الضريبة تعرف حسب غاستون جاز على انها خدمة نقدية تؤخذ من الخواص عن طريق السلطة بصورة نهائية و بدون مقابل مباشر من أجل تغطية الأعباء العامة.

أما في العصر الحديث فإن فرض الضرائب أصبح أكثر عدالة إذا لا يمكن أن تحدث أية ضريبة ما لم تحصل السلطة العمومية على الموافقة المسبقة من الشعب عن طريق ممثليهم في البرلمان، ومن هنا ظهر حق البرلمانات بسن القوانين الضريبية و هو مبدأ دستوري أقرته جميع الدول الديمقراطية، هذا المبدأ الدستوري الذي تمتد جذوره إلى القرن الثالث عشر حيث كان يشكل الدعامه الأساسية للنظام البرلماني الإنجليزي، كما نص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في القرن السابع عشر من خلال المادتين 13 و 14 من القانون الجبائي، كما أقرته أيضا الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية سنة 1789.

وكرسه المشرع الجزائري من خلال المادة 122 من دستور 1996 التي تنص على أنه يشرع البرلمان في الميادين التي خصصها له الدستور، و كذلك في المجالات التالية : إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها، بالإضافة إلى ذلك هناك مبدأ دستوري آخر لا يقل اهمية عن سابقه والمتمثل في فرض الضريبة على اساس من العدل و المساواة.

وهذا وفقا لنص المادة 64 من الدستور و التي تنص على أن" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة الا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".

وعليه فإن الضريبة لا يمكن أن تكون عادلة و تؤدي أهدافها إلا بتوفر شرطين أساسيين اولهما توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل، تتوافر فيه قواعد الضريبية. وثانيهما تقبل المكلفين لهذا التشريع و عدم اللجوء إلى التهرب الضريبي.

وباعتبار ما لضريبة من أهمية، فقد خصصتها التشريعات عامة و المشرع الجزائري خاصة بقواعد متميزة و إجراءات مستقلة عن باقي التشريعات، لاسيما صدور قانون الإجراءات الضريبية، بموجب القانون 12 /12 قانون المالية لسنة 2013، وقانون 08/13 قانون المالية لسنة 2014، وكذلك 10/14 قانون المالية لسنة 2015.

وقد ينجم عن فرض الضريبة و تحصيلها منازعات تنشأ بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة.

فالمنازعة الضريبية تثور عند امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ما فرض عليه من ضرائب، أو تثور عند استفادة المكلف بالضريبة من قانون جديد يترتب عليه إلغاء قانون الجباية أو إلغاء نص تشريعية أو عن اعتراض المكلف عن إجراءات المتابعات، كما تثور أيضا عند تهرب المكلف عن دفع ما عليه من ضرائب او قيامه بالغش الضريبي.

ومن خلال ما سبق نجد أن للضريبة وجهان أساسيان، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعا عاما وأما الثاني فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة، سعيًا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة .

وعلى هذا الأساس ومن خلال هذا المنظور راودتنا فكرة البحث حول الإطار القانوني لتسوية منازعات التحصيل الضريبي في ظل التشريع الجزائري

اهمية الموضوع:

يرتدي النزاع الضريبي أهميته الكبرى لكون الإدارة الجبائية تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وإمميزات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الإعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع، وكما تعد هذه الأخيرة المراجعة الأصلية الوحيدة بيده إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد أو عن غيره حقوقه وواجباته الضريبية، الأمر الذي يدفعه عن حق أو من دونه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية.

كما يتسم هذا الموضوع بالكثير من النوعية والخصوصية بالإضافة إلى كونه أحد أهم المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون الإداري، وعليه فإن الدافع في إختيارنا لهذا الموضوع يرجع في نظرنا إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي والبعض الآخر موضوعي، ولعل أهمها ما يلي :

الاسباب الذاتية

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية وما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة.
- وكما أن الميل إلى هذا الموضوع كان نتيجة الإنتماء الوظيفي إلى إدارة الضرائب، ومن ثم محاولة التعمق في الموضوع، وذلك رغبة في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما والقانوني خصوصا ومحاولة الاستفادة من ذلك في الميدان العملي، والاسترشاد به واستثماره .

الاسباب الموضوعية

- محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات نظرا لتميزه بإجراءات خاصة و مختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، بالإضافة إلى كثرتها سواءا على مستوى الإدارة أو القضاء.
- التغير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة، وعدم مواكبة عملية البحث لهذه التغيرات، مما زاد في صعوبة إستيعاب هذه النصوص خاصة من غير المختصين في أحد المجالين المالي أو الضريبي .
- ومن بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث، عدم وجود مراجع متخصصة في مادة التحصيل الجبائي إضافة إلى قلة الدراسات السابقة في هذا الموضوع .

أما عن المنهج المتبع في الدراسة فهو المنهج الوصفي وهذا من أجل تعريف بعض المصطلحات لتوضيح المفاهيم والمنهج التحليلي بغية تحليل بعض المواد القانونية المتعلقة بالإجراءات الجبائية.

ومن خلال ذلك فإن الإشكالية التي تطرح نفسها في هذا الصدد : ماهي أهم الإشكاليات المثارة بشأن منازعات التحصيل الضريبي؟

واعتمدنا في دراسة هذا الموضوع الخطة التالية .

حيث تم تقسيم الموضوع إلى فصلين، الفصل الاول ماهية منازعات التحصيل الضريبي والذي تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول مفهوم منازعات التحصيل الضريبي و المبحث الثاني شروط منازعات التحصيل الضريبي، وخصصنا الفصل الثاني لآليات تسوية منازعات التحصيل الضريبي وقد قسم إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول طرق الطعن امام الجهات الادارية أما المبحث الثاني طرق الطعن امام الجهات القضائية

الخاتمة:

وأنهينا الدراسة بخاتمة تضمنت أهم النتائج والتوصيات .

الفصل الأول

ما هيّة منازعات

التحكيم الفصلي

تشمل المنازعة الضريبية المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، ويعتبر قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المعدلة والمكملة له المصدر الرئيسي المتعلق بمنازعات الضرائب والثابت علماً، أن التشريع الضريبي يستمد قواعده من القواعد الآمرة والمتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز الإتفاق على ما يخالفها.

فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الراض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء مراقبة حسابية أو رفض محاسبة المكلف بالضريبة أو انعدام الوثائق، عندما يتعلق الأمر بمراجعة حساباته أو تقديم معلومات غير صحيحة أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة أو عدم التزام إدارة الضرائب بالشروط الإجرائية المتعلقة بإشعار المكلف بدفع أثناء إجراء عملية المراقبة المحاسبية، ففي كل هذه الحالات يكون شرط المنازعة متحققاً¹.

ومن خلال هذا الفصل سنوضح منازعات التحصيل الضريبي، بالإضافة لكل الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية لتحصيل المستحقات الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة لفائدة الخزينة العامة.

1- فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر بدون طبعة 2011 ، ص7.

المبحث الأول: مفهوم منازعات التحصيل الضريبي

إن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين بالضريبة ومصلحة الضرائب نتيجة التدخل المستمر للإدارة، وتعديل النصوص وتعقيدها في قوانين الضرائب المباشرة يجعل المكلفين بالضريبة يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم تقوم منازعات بينهم وبين الإدارة الجبائية وتنقسم هذه المنازعات إلى نوعين وهي منازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل الضريبي وهذه الأخيرة هي مجال دراستنا.

حيث تعتبر دعوى منازعات التحصيل الضريبي من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون، وعملية رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا و تطبيقا لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية، بحيث تعرف دولة القانون بأنها تلك الدولة التي يكون فيها نشاط إدارتها مراقبا مراقبة حازمة¹.

ولا تثار منازعات التحصيل إلا عندما تبدأ الإدارة الضريبية في عملية تحصيل المستحقات الضريبية المفروضة على المكلف حيث تتبع أسس معينة لفرض الضريبة بالإضافة إلى اعتماد طرق وكيفيات مختلفة وهذا من أجل دفعها للخزينة العامة.

ومن هنا نقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول تعريف منازعات التحصيل الضريبي

المطلب الثاني: أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها

المطلب الأول: تعريف منازعات التحصيل الضريبي

الفرع الأول: التعريف الاصطلاحي لمنازعات التحصيل الضريبي

منازعات التحصيل الضريبي تثار عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب أو عندما يرى المكلف وجود تعسف من الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة عند ممارسة التحصيل الضريبي.

فبعد فرض الضريبة وتقديرها، انطلاقا من تحديد الوعاء المالي للضريبة تبدأ الإدارة في إجراءات تحصيل هذه الضريبة.

1- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزائر، بوزريعة: دار هومة، الجزء الأول، ص 16 .

ويطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموعة العمليات والإجراءات التي تهدف إلى نقل الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة العامة بعد تحديد الوعاء الضريبي.

الفرع الثاني: الفرق بين منازعات التحصيل الضريبي ومنازعات الوعاء

لمعرفة الفرق بين منازعات التحصيل ومنازعات الوعاء يجب أن نقوم بتعريف منازعات الوعاء الضريبي أولاً ثم تحديد الفرق.

أولاً: تعريف منازعات الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي وهو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدراً للضريبة إذ أنه يمكن إما الفاعل الاقتصادي بنفسه أو نتائج نشاطاته كرؤوس الأموال، الدخل أو السلع مثلاً.

ويقصد بمنازعات الوعاء الضريبي، كل العمليات والإجراءات المرتبطة بالوعاء الضريبي أي أساس حساب الضريبة كان يتعلق الأمر بتقييم رقم الأعمال أو بمستوى الدخل وبمكونات المال فهنا يكون طلب المكلف بالضريبة متعلق بمراجعة طريقة حساب الضريبة في مرحلتها الإدارية كإعادة تكييف الحدث المنشئ أو مراجعة المعادلات المطبقة¹.

ثانياً: المقارنة بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل

1/ منازعات الوعاء:

- هو كل العمليات والإجراءات المرتبطة بالوعاء الضريبي أي أساس حساب الضريبة.
- أن يتعلق الأمر بتقييم رقم الأعمال أو بمستوى الدخل أو بمكونات رأس الأموال.
- يكون طلب المكلف بالضريبة متعلق بمراجعة طريقة حساب الضريبة في مرحلتها الإدارية كإعادة تكييف الحدث المنشئ أو مراجعة المعدلات المطبقة.

2/ منازعات التحصيل:

- إن المكلف بالضريبة يعترف بأساس فرض الضريبة.
- الإقرار برقم الأعمال أو الربح المحقق.

1- مراد علي، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء

الجزائر، 2009/2006، ص 17.

- ينازع المكلف الإدارة في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة عند عدم احترام الآجال أو البيع بدون إشعار أو اقتطاع فوق المبلغ المقدر.

المطلب الثاني: أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها

حيث تعتمد إدارة الضرائب على أسس لفرض الضريبة على المكلف بها فبعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة تطبق الإدارة الضريبية الطرق المختلفة للتحصيل وهذا وفق الأساس الذي تم تحديده.

الفرع الأول: أسس فرض الضريبة

قبل التحدث عن أساس الفرض وإجراءاته لا بد من القول أن الجباية، وبتعبير أدق الضريبة تطبق على أساس مبدأ آدم سميث، والذي مفاده المساواة أمام الأعباء العامة، أي خضوع أفراد المجتمع لها حسب دخلهم وبنسبة مقدرتهم مع إعفاء أصحاب الدخل الضعيف والمعوزين وذلك بالاعتماد على اليقين، أي أن يكون المقدار المدفوع من الضريبة واضحا بالنسبة للمكلف من ناحية القيمة والوقت والطريقة التي يدفع بها، وكذا الملائمة في التحصيل بمعنى حصول الضريبة وقت تحقق الدخل وبهذا تتحقق العدالة الضريبية ، مع العلم أنه عند فرض الضريبة يجب الأخذ بعين الاعتبار:

- مصلحة خزينة الدولة

- مصلحة الممول

- مصلحة المجتمع

وتعتمد الإدارة في فرض الجباية وتحصيلها طرق مختلفة حسب نوعها بهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية.

إن أساس فرض الضريبة هو الواقعة المنشأة، أي اختيار المادة الخاضعة للضريبة والتي يعتمد في تحقيقها وتحديد مقدارها وقيمتها وكذا للنظر فيما إذا كانت خاضعة لأية إعفاءات أو خصومات على ما يقرره المشرع، وبعد إتمام هذه المراحل يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة وهنا فقط يتم تصنيفها وتصبح واجبة التحصيل.

ويكون من حق المكلف الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار التصفية ويمنح صاحب الطعن حق تأجيل دفع الضريبة لغاية الفصل فيه¹.

1- فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 1996/ 1997، ص20.

ويعتمد في تصنيف الواقعة المنشأة على المعيار الاقتصادي والتي تتكون من : الدخل رأس المال، والإنفاق لكن المشكل هو كيفية معرفة وبدقة مبلغ دخل الممول الذي يكون قاعدة لتأسيس أو فرض الضريبة هذا بغض النظر عن الضرائب على رأس المال والاستهلاك وكمثال الواقعة المنشأة في الأرباح الصناعية والتجارية تكون بتحقيق الربح في نهاية السنة المالية، أما في الأجور والمرتبات فإن الواقعة المنشأة هي حصول الفرد على المرتب، وفي الضرائب غير المباشرة يعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشأة، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج وبانتقال السلعة من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة حالياً.

ويعتبر توثيق العقد هو الواقعة المنشأة للضريبة على انتقال الملكية مثلاً وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة هي الواقعة المنشأة.

ويستعمل في تقدير المادة الخاضعة على أربع طرق وهي:

أولاً: طريقة التصريح المراقب

وتقدر الضريبة هنا بناءً على تصريح يقدمه الممول عن كامل نشاطه وتستدعي هذه الطريقة صدق وحسن نية الممول.

ثانياً: طريقة التقدير الجزافي

وهذا بالاعتماد على قواعد جزافية مستمدة عن قرائن قانونية أو تنظيمية، مثلاً: افتراض أن عدد معين من البنجر ينتج كمية معينة من السكر.

ثالثاً: التقدير على أساس المظاهر والعلامات الخارجية

وذلك بالاعتماد على بعض العلامات والمظاهر الخارجية المدله على نمط عيش الممول ومستوى رفاهيته مثلاً: المنزل والسيارة والمهنة.....الخ.

رابعاً: طريقة الفرض التلقائي

وتقدر الضريبة بناءً على مختلف المعلومات التي تحصل عليها إدارة الضرائب، خاصة إذا أخل الممول بواجباته الجبائية والمحاسبية، كعدم التصريح وعدم مسك الدفاتر المحاسبية¹.

1- فلاح محمد، المرجع السابق، ص 21، 22.

المكلف بالضريبة ملزم بدفعها حسب معدلها ووفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع معدلها أو تخفيضه، ويجب إتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة جزئيا أو كليا، فيجب الاستمرار في تحصيلها بالنسبة للضرائب التي تمت فيها الواقعة المنشئة قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

الفرع الثاني: طرق تحصيل الضريبة

يقصد بها العمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المطبقة في هذا الإطار، وقد تدخل المشرع الجبائي بوضع قواعد تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أية عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، وقد يتم التحصيل بصورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية

كقاعدة عامة يتم التحصيل بقيام المكلف بالدفع من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها وهذا الأكثر شيوعا وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

قد يكون دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها وهذا كاستثناء، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب الغير مباشرة وإن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة ومضمونها أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي)، غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي ويلجئ إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتدعى بالاقطاع من المنبع.

ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، أي يتم التحصيل عند نشوء الدخل، وتطبق هذه الضريبة على مداخيل العمل (الأجور، المرتبات) إيرادات القيم المنقولة وكذلك في ضرائب الإنتاج والاستهلاك، فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يحصلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة، أما بالنسبة لضرائب الطابع فيتم تحصيلها عن طريق وضع الطوابع الجبائية على الوثائق القانونية (يقوم بائعها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب)¹.

1- محمد عباس محززي ، نفس المرجع ، ص 46 ، 47 .

المبحث الثاني: شروط منازعات التحصيل الضريبي

إن منازعات التحصيل الضريبي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء وإنما تخص الكيفيات التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لذلك تسمى بمنازعات الإجراء.

ففي هذه المرحلة المكلف بالضريبة يقر ويقبل بالأساس ولكنه يعتبر الإدارة مخالفة إما للأجل أو لكيفية التحصيل ومن أجل ذلك المكلف ملزم بتقديم تظلمه أمام الإدارة الجبائية قبل مباشرة الدعوى القضائية وذلك بنفس الطرق والكيفيات التي يتبعها في الشكاية المقدمة بشأن منازعته في أساس الضريبة المفروضة عليه ولكن يختلف فقط من حيث الموضوع لأن الهدف من التظلم في منازعة التحصيل هو الاعتراض على إجراءات المتابعة¹.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي

إن عملية تحصيل ديون الخزينة العامة المتعلقة بالضرائب تخضع لإجراءات استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للإلتزامات، فبعد تحديد أساس الضريبة والمبلغ الواجب الأداء من المكلف بالضريبة تدخل مهمة قابض الضرائب الذي عهد إليه المشرع مهمة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم ويقصد بها العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل وعلى قابض الضرائب إحترامها قبل دخول الضريبة حيز التنفيذ حيث تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله²، ويرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين في هذا الإنذار زيادة على مجموعة كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة محرر سلفا.

ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم³.

1- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر 2006/2005، ص 24.

2- المادة 143 فقرة 1 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 42 .

3- المادة 144 فقرة 1 من نفس القانون .

فالأصل أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ بالتقدم إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة من أجل دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، ولكن إذا امتنع المكلف عن ذلك يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانوناً من أجل تحصيل الضريبة.

تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة¹.

وهذا ما سنوضحه بالتفصيل فيما يأتي:

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات

منح المشرع إجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات صراحة، في أجل عشر 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق² وسنتناول أسباب حالة الغلق ومنازعة قرار الغلق فيما يلي:

أولاً: حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية، متى كان الشخص يمارس نشاط مربحاً ففي حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل شهر تأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته تجاهها، ورغم هذا

1- المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

2- المادة 146 الفقرة 1 و2 من نفس القانون .

نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلا غير قانونية واللجوء للطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها.

بحيث إذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل وبعد التنبيه، دون محاولة منه تبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتا هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذها إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹

فالجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إداري مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية².

ثانيا : منازعات قرار غلق المحل

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديديا إلى جانب الحجز والبيع يصدره مدير الضرائب بالولاية وكذلك المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في استعجال بعد سماع الادارة الجبائية أو استدعائها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقباض بعد أخذ رأي مديرالضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه³.

الفرع الثاني:الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها.

1- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ،ص 26

2- Jean Marie Auby et R.D Ader .Eléments de droit adminstratif1959 .P248

3- المادة 146 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة وهو نظام أكثر اختصارا ومن خلال ذلك تقوم السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة ومع ذلك يضل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها أو عدم الاعتداد بها¹.

ومباشرة الحجز على أموال المدين تكون وفق شروط وإجراءات وقد جاء في قانون الإجراءات الجبائية ما يلي حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين.

وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقها وجوبا إخطار يمكن تبليغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة².

وللتعرف على الحجز الإداري نتطرق للنقاط التالية:

أولا: إجراءات الحجز الإداري

يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل فيمايلي:

- يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه³.
- إذا لم يتم الحجز في يوم واحد جاز إتمامه في اليوم الموالي وعلى المحضر القضائي أن يتخذ من الإجراءات ما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز.
- إذا اقتضى الحال الإستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية أو صادف اليوم الموالي عطلة رسمية، جاز للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة.

1- نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، المكتبة القانونية، اليمن، 2005، ص 8،9 .

2- المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

3- المادة 147 من نفس القانون .

- يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وساعة نهايته تحت طائلة القابلية للإبطال¹.
- عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونيته.
- يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة والغير منقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين تم حجز ما للمدين لدى الغير.
- يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها²، ويجري الحجز التحفظي خشية تهريب الأموال وإخفائها.
- ينفذ الحجز بانتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الحجز و تعيين حارس عليها وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأموال التي تقع تحت امتيازها³

ثانياً: منازعة الحجز الإدارية

حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية أنه يحذر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن طلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

يبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية ولا يوقف هذا الطعن عمليات الدفع ويجب أن يرفع في أجل شهر واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب الولاية للبت وإما من إبلاغ قراره .

1- المادة 644 من القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية

2008 الجريدة الرسمية رقم 21 .

2- المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية

3- المادة 149 من نفس القانون

لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل، وتبت المحكمة الإدارية حصرياً ووفقاً للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه¹.

وقد استقر الفقه على أن منازعات الحجز الإداري هي من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الإستعجالية الذي له الولاية الكاملة دون غيره فهو الذي يفصل في الإشكالات التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو إيقافه أو إجراءاته وبالتالي نكون بصدد دعوة استعجالية حيث أنه إذا كان إجراء من إجراءات التنفيذ أو الحجز قابلة للإبطال يجوز للمحجوز عليه أو لكل ذي مصلحة أن يطلب بدعوى استعجالية ضد الحاجز والمحضر القضائي، الحكم ببطلان الإجراء، وزوال ما ترتب عليه من آثار وذلك خلال أجل شهر واحد من تاريخ الإجراء وإلا سقط الحق في طلب الإبطال واعتبر صحيحاً.

إذا تبين للقاضي أن طلب الإبطال تعسفي، جاز الحكم عليه بغرامة مدنية لا تقل العشرين ألف دينار 20,000 دج²

شروط قبول الدعوى الإستعجالية الخاصة بالحجوز الإدارية:

- ترفع دعوى الحجز الإستعجالية من صاحب المصلحة والصفة وهو المكلف بالضريبة أو من يمثله وهو المدين بالضريبة.
- ترفع هذه الدعوى على القائم بالحجز أي المحضر القضائي.
- توفر حالة الإستعجال³
- موضوع الدعوى هو طلب المكلف بالضريبة إما وقف الحجز (قبل تمام تنفيذه) أو رفعه (بعد تمام تنفيذه).
- وهي إجراءات وقتية يطلب المكلف بالضريبة من القاضي الحكم بها إلى حين الفصل في دعوى الموضوع.

تقديم الضمانات الكافية من طرف المكلف بالضريبة.

إذا صدر أمر إستعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه أو صدر بدوره قرار في الموضوع يقضي بأن قرار الحجز خالف نصوصاً إجرائية أو القانون بذلك يكون الحجز غير مشروع ويمكن أن يكون

1- المادة 154 نفس القانون .

2- المادة 163 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

3- أنظر المواد (919 – 921) من نفس القانون .

الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب مشروعا لأن النزاع يكون حول صحة الضريبة، بحيث يكون قاضي الموضوع هو صاحب الاختصاص¹، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 2002/10/15 حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية القسم الإستعجالي لدى مجلس البلدية من أجل إلغاء الحجز فأصدرت الغرفة قرار بعدم الاختصاص.

حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية (قاضي الموضوع) مطعون برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية بحجة أنه قدم تظلما إلى إدارة الضرائب ولم تجب عنه وأنه قبل الإجابة ثم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية.

حيث أنه رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتحفظيا وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع نزاع مطروح أمام القضاء.

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة الضريبة فإن القضاء يرفع الحجز أمام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة الضريبة مخالف للقانون بحيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز كون أن المكلف بالضريبة قد تظلم أمام الجهة الإدارية واعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي.

و في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة²، كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى رفع دعوى الإلغاء وهي الدعوة الإدارية الموضوعية والعينية التي يحركها ذوالصفة والمصلحة أمام جهات القضاء المختصة في الدولة، للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير مشروعة³.

1- فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص55، 56 .

2- قرار مجلس الدولة رقم 005543 الصادر بتاريخ 2002/10/15 ، الغرفة الثانية.

3- عمار عوابدي ، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري ، الجزء الثاني ، نظرية الدعوى الإدارية ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص350.

وترفع دعوى الإلغاء وفقا للشرط المتعلق برفع الدعوى الضريبية وهي الوسيلة الفريدة المميزة من حيث رقابة القاضي الإداري على مستوى المحاكم الإدارية ومجلس الدولة ويكون الهدف منها مهاجمة وإعدام قرارات وسندات وجداول التحصيل الصادرة من المدير الولائي للضرائب المشوبة بعيب من العيوب وتمكين المكلف بالضريبة من إخضاع هذه القرارات لرقابة القاضي الإداري، وهذا ما قضى به قرار مجلس الدولة الصادر في تاريخ 2006/01/14 حيث أن المستأنف يدفع بأن إدارة الضرائب لم تثبت بدقة من هم العمال المزعمين الذين وجدتهم بورشته.

حيث يتبين من محضر المعاينة المحرر بتاريخ 2004/03/15 من طرف أعوان إدارة الضرائب بوجود عامل بورشة المستأنف حيث أن محضر المعاينة المحتج به من طرف إدارة الضرائب حرر بتاريخ 2004/03/15 بينما الضريبة المفروضة تخص سنوات 2000، 2001، 2002 حيث أن إدارة الضرائب لم تثبت أن المستأنف شغل عملا خلال الفترة المعنية بالضريبة الأمر الذي يجعل الفرض الجبائي بعنوان الدخل الإجمالي للأجور بموجب الجدول الفردي رقم 2003/434 غير مؤسس قانونا .

لذلك يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2004/10/11 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قسنطينة وفعلا من جديد القضاء بإلغاء الإنذار بالدفع للجدول الفردي رقم 2003/434 بمبلغ 72,000 دج مقابل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والدفع الجزافي.

فدعوى الإلغاء هي الطريقة القانونية التي وضعها المشرع بين يدي المكلف بالضريبة لتحريكها أمام قاضي الإلغاء ليتولى توقيع الجزاء على إدارة الضرائب في حالة تجاوزه¹

الفرع الثالث: بيع المحجوزات

بعد اتخاذ إجراءات الحجز للمحل الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة الذي امتنع عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات البيع القسري بمفرده لعنصر أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشرة 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

1- فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص59، 58.

بغض النظر عن جميع أحكام المخالفة، يجري البيع الإجمالي لمحل تجاري غير مذكور في الأمر رقم 102/66 المؤرخ في 6 ماي سنة 1966 ونصوص التطبيقية اللاحقة وفقاً للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: إجراءات البيع

يجري البيع بعد عشرة 10 أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة ببيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقباض المباشر للمتابعة وأسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القباض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القباض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القابضة¹.

ويدرج الإعلان قبل عشرة 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

وإذا لم تراعى شكايات الإشهار لا يجوز إجراء البيع، وبعد ذلك يتم عقد جلسة علنية للمزايدة ويتقدم المزايدون بعروضهم حيث يرسي مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الاقتصادي غير أنه في حالة قصور المزايدات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن شروط المنصوص عليها في 152، وبعد رسوم المزاد يقوم القباض بإعداد محضر البيع ويسلم نسخة منه للمشتري وأخرى لصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري.

ويدفع الثمن فوراً مع إضافة جميع مصاريف البيع ويتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية باطلاع على محضر البيع ودفتر شروط عند اقتضاء ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري.

وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن بيع الحاصل بعد مزاد لآخر راغب فيه تمارس المتابعات من قبل القباض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة وذلك بموجب محضر بيع سند التحصيل يدرجه في التنفيذ مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه².

1- المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية .

2- المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية .

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة، هذا ما يقضي به مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 2001/07/30 حيث أن المستأنفة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة وهران دائنة لشركة صوراس بمبلغ 5.179.414.00 دج مقابل بيعها عدد من السيارات الصناعية .

حيث أن شركة صوراس تم حلها وتصنيفها قبل أن تسدد ديونها الى المستأنف حيث نتيجة لذلك أصدر القسم التجاري حكما بتاريخ 1996/02/23 قضى فيها بإلزام الشركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179.414.00 دج إلى المستأنفة .

حيث بعد التنفيذ الحكم المذكور والحجز على منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع وبعد البيع تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحائز من الغير للأموال المخصصة لصاحب الامتياز الخزينة العامة وعلى إثر ذلك وضعت الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

حيث أنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب فإن إدارة الضرائب لها حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضل في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة .

وهذا ما يقضى به مجلس الدولة الذي رأى بأن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس ولها الأفضلية قانونا¹.

أما في حالة إذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاح لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وفقا لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من العام للضرائب.

غير أنه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر لأي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون الخمسة عشرة (15) يوما، اعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب قبضة الضرائب المختلفة ومقر مجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع وتسليم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة.

1- قرار مجلس الدولة رقم 001763 الصادر بتاريخ 2001/07/30 ، الغرفة الثانية.

ولا يمكن قبول أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشرة (10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، وإذا سحب العارض عرضه قبل انقضاء أجل (15) يوما من تاريخ الإعلان الثالث فلا يمكنه أن يسترجع قيمة الوديعة التي كان قد أودعها وإنما تدخل في الخزينة العامة.¹

ثانيا: منازعة بيع المحجوزات

استقر القضاء الإداري في مجال الضرائب على إلزامية رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 2002/01/28 حيث أن المستأنف عليه سجل دعوى في الموضوع ضد المبلغ وقيمة الضريبة المفروضة عليه وأن قاضي الموضوع لم يفصل بعد في النزاع، حيث أن إدارة الضرائب وقبل الفصل في الموضوع بصفة نهائية قامت بإجراءات الحجز على المحل.

حيث أن المستأنف رفع دعوى أمام القاضي الغرفة الإدارية الفاصل في الأمور الإستعجالية ملتصقا رفع الحجز إلى غاية الفصل في الموضوع .

حيث أن قاضي الاستعجال في مثل هذه الحالة مختص لأنه بحكمه رفع الحجز والبيع بالمزاد العلني للقاعدة التجارية إلى غاية الفصل في الموضوع لم يمس بأصل النزاع.

كما أن قاضي الاستعجال في مثل هذه الحالات قد أصاب عندها أمر برفع الحجز والبيع إلى غاية الفصل في الموضوع لأنه لو تم البيع وتنتقل الملكية وتحدث آثار قانونية فإنه في حالة ما إذا تم الفصل في الموضوع لصالح المكلف بالضريبة فإنه يصعب ويستحيل استدراك الضرر وإعادة الحالة إلى ما كانت عليها بعد البيع وانتقال الملكية للغير بموجب عقد مسجل ومشهور ويكتسب حقا مما يجعل القضاء برفع الحجز ووقف البيع لغاية الفصل في الموضوع على صواب مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف فبيع المحجوزات يعتبر من أخطر مراحل التنفيذ على أملاك المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب.

وعليه فإن رفع دعوى في الموضوع موازية للدعوى الاستعجالية شرط ضروري لقبول هذه الأخيرة ،حتى تكون رقابة القاضي الإداري على موضوع الدعوى الضريبية مبنية على أسس موضوعية وقانونية.²

المطلب الثاني: الطعون من أجل العفو

1- المادة 152 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

2- فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 72،71 .

إن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية منح الإدارة عدة طرق تمكنها من تحصيل ديون الخزينة العمومية ، لكن من جهة أخرى ، رعاية لمصالح الخاضعين للضريبة، قام بإيجاد عدة سبل و ضمانات لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، وذلك بسبب قيام نزاع بين الإدارة الجبائية و المكلف الذي يوضح في شكواه أن الإدارة ارتكبت في حقه خطأ في تقييم الوعاء الضريبي أو الاستفادة من إمتيازات تشريعية أو تنظيمية أو أنها قد حادت عن إجراء من إجراءات التحصيل الجبائي و بالإضافة إلى كل ذلك هناك الطعون المقدمة التي تأخذ شكل المنازعة إلاّ أنها تعتبر طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها بإثارة نقطة العسر المالي للمكلف أو عدم تمكن قابض الضرائب من التحصيل و سنبين في نقطة أولى الطلبات التي يتقدم بها كل من المكلف المعسر و قابض الضرائب في مجال الطعون من أجل العفو، واختصاص لجان الطعن من أجل العفو في هذا المجال في نقطة ثانية كما يلي:

الفرع الأول: طلبات الطعون من أجل العفو

لقد أقر المشرع صلاحيات السلطات الإدارية فيما يخص البت في الطعون من أجل العفو¹ حيث نص في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على الطلبات و الشكاوى التي يمكن أن تقدم للإدارة الجبائية سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف قابض الضرائب وذلك كما يلي:

أولاً: طلبات المكلف بدفع الضريبة

لقد منح المشرع للمكلفين بدفع الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب إلتماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض منها و ذلك في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداده لدينه الجبائي أو إلتماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية، ففي هذه الحالة المكلف يطلب من الإدارة تخفيف عبء الضريبة رغم إقراره بأحقيتها و سلامة طرق فرضها، غير أن عسره المالي أو ظروفه الإقتصادية تجعل هذا العبء مرهقا و تجدر الإشارة إلى أنه من سلك طريق الخصومة لا يجوز له تقديم مثل هذا الطلب و لكن العكس صحيح.

1/ تقديم الطلب

تقدم الشكاوى من طرف المكلفين بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية لمكان فرض الضريبة على ورق غير خاضع لحقوق الطابع¹ مع ارفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه تذكر رقم المادة

1- حموم هوارى ، المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية، لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية ، المدرسة الوطنية للضرائب ، القليعة ، 2003 ، ص89.

من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة و يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الامر بالضريبة و الرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

2/ البت في الطلب و اتخاذ القرار

إن سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضريبة يكون من اختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبة أو الغرامة و ذلك كما يلي:

أ- بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا

يبت في طلبات المكلفين بالضريبة التي تفوق حصتها الضريبة أو الغرامة مبلغ 5000.000 دج و ذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية و يتم تبليغ القرار الصادر عن المدير الجهوي للضرائب في هذا المجال إلى المعني بالأمر وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب و الرسوم المباشرة.

ب- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب

يبت في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبة أو الغرامات عن مبلغ 5000.000 دج أو تساويه وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الولائية التي سيأتي الحديث عنها فيما بعد. والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب، قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، و تبلغ قراراته بنفس الكيفية التي تبلغ بها قرارات المدير الجهوي للضرائب. إن طلبات العفو المقدمة من المكلف بالضريبة غير مقيدة بأجل، فيجوز تقديمها في أي وقت.

ثانيا: طلبات قابضي الضرائب

لقد أعطى المشرع الجزائري لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية و يتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها و اتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية تم ضبطها في نص المادة المذكورة آنفا سيتم توضيحها في النقاط التالية:

1/ تقديم الطلب

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إفساره¹ يمكن لقابضي الضرائب المختلفة أن يقدموا نوعين من الطلبات هي طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل، و طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية .

أ_ طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل

يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل و يكون مدعم بأسباب و حجج عدم قابلية هذه الحصص الضريبية للتحصيل و يقدم الطلب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة، ذلك حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ و حسب نوع و طبيعة الضريبة و قيمة حصصها².

فهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، على أن يتابع المكلف إذا تيسرت حالته المادية قبل التقادم، والحصص الغير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل و يصدر حكم الإلغاء من طرف المدير الولائي للضرائب، خلافا للطلبات الأخرى التي تؤخذ آراء اللجان بشأنها، ثم يقرر كل من المدير الولائي أو الجهوي للضرائب حسب الاختصاص .

ب- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية

تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص الغير قابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها .

2/ التحقيق في الطلب و البت فيه

أ- التحقيق في الطلب

إن طلبات قابضي الضرائب يتم تسجيلها في سجلات خاصة مماثلة للسجلات المفتوحة للشكايات، ثم يتم توجيهها إلى رئيس المفتشية المعني الذي يقوم بالتحقيق في دقة المعلومات المقدمة من طرف القابض و مدى اتخاذ جميع إجراءات التحصيل ضد المكلف بالضريبة أو الورثة أو أي شخص متضامن معه ثم يقدم رأيه الذي يمكن أن يكون مطابق لرأي القابض و يمكن أن يكون مخالفا له، و في هذه الحالة الرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب.

ب- البت في الطلبات

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر 2005، ص52.

2- أمزيان عزيز ، نفس المرجع ، ص 52.

تنص المادة 1/94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم البت في الطلبات من طرف المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية و ذلك حسب الكيفيات و درجة الاختصاص المحددة في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

الفرع الثاني: لجان الطعن الولائية

لقد سبقت الإشارة في الفرع السابق إلى أن طلبات المكلفين بالضرائب و طلبات قابضي الضرائب من أجل العفو يتم البت فيها من طرف المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب كل حسب اختصاصه و ذلك بعد اتخاذ رأي لجان الطعن الولائية، وهذه اللجان منصوص عليها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة و المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 و الصادر عن المديرية العامة للضرائب و المتعلق بإنشاء و تكوين و سير لجان الطعن من أجل العفو.

لقد أنشأ المشرع هذه اللجان لكي يتم تخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق، حيث لا تكون قدراته المالية سامحة بتبرئة ذمته و تسديد ما عليه².

ولقد أنشأت لهذا الغرض نوعين من اللجان منها الجهوية و منها الولائية و سوف نتعرض لتكوين و حدود اختصاص كل منها و سير عملها و الآراء التي تقدمها و ذلك كما يلي:

أولاً: لجنة الطعن من أجل العفو الولائية

نصت المادة 81 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بإنشاء و تكوين و سير عمل لجان الطعن من أجل العفو، على إنشاء لجنة طعون من أجل العفو على مستوى الولاية.

1/ تكوين اللجنة

تتكون لجنة الطعن من أجل العفو الولائية و ذلك حسب ما هو وارد في المادة 81 مكرر السالفة الذكر من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً، رئيساً.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.

1- أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 53.

2- أمزيان عزيز، نفس المرجع، ص 54.

- مسؤول الادارة الجبائية بالولاية، او حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها اقليميا لهذه الولاية.
- خمسة 05 اعضاء دائمين العضوية، وخمسة 05 اعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات او الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار اعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

2/ اختصاص اللجنة

تختص بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابضي الضرائب و التي تكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو تساوي مبلغ 500.000 دج وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار فيما بعد.

3/ سير عمل اللجنة وإصدار رأيها

تجتمع اللجنة الولائية من أجل العفو على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها، الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع 08 أيام قبل انعقاد جلسة المداولات.

و يحضر الاجتماع (3/2) ثلثي الأعضاء على الأقل¹.

يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال اللجنة الذي ينتهجه الأعضاء إلى حين نهاية المداولات.

يتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، و في حالة تعادلها يتم ترجيح صوت الرئيس².

وتكون الآراء الصادرة عن اللجنة ملزمة للإدارة الجبائية، فعليها أن تأخذ بالرأي المطابق و تبلغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب، سواء المكلف أو قابض الضرائب خلال 15 يوم التالية لتاريخ انعقاد اجتماع

1- المواد 05، 06، 07 من القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

2- المادة 08 من نفس القرار.

اللجنة تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الأعضاء إضافة إلى توقيعاتهم و ترفق نسخة منه مع الملف¹.

وللمكلف أو القابض الذي لا يكون قرار اللجنة مقنعا له أن يطعن فيه أمام اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو و التي سنتناولها في النقطة الموالية.

ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو

1/ تكوين اللجنة

تتكون هذه اللجنة طبقا لما هو وارد في المادة 04 من القرار رقم 16 السالف الذكر من:

- مدير الضرائب الجهوي رئيسا.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات عضوا.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا.
- مديرين ولاتيين للضرائب يعينهما مدير الضرائب الجهوي لمدة سنة.
- كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو.

2/ اختصاص اللجنة

تختص اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو بالطلبات التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضريبة و التي تتجاوز حصتها 500.000 دج و ذلك من أجل تقديم رأيها في الطلب إلى المدير الجهوي للضرائب، كما تختص كذلك في الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن اللجان الولائية من أجل العفو.

3/ سير أعمال اللجان الجهوية من أجل العفو و الآراء التي تتخذها

تجتمع اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو مبدئيا مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع ثمانية (08) أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع ولا يتم انعقاد الجلسة إلا بحضور (3/2) ثلثي الأعضاء، و يتم وضع جدول الأعمال من طرف الرئيس .

خلال الاجتماع تتم دراسة الملفات المطروحة و يتم اتخاذ القرار بشأنها وتوقع من طرف الأعضاء الحاضرين و كذا من الكاتب، و تحول الملفات إلى مكتب الإعلام و الأمر لكي تبلغ إلى المعنيين سواء المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالإستلام² و يتم

1- المادة 09، 10 من القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991.

2- المادة رقم 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/08 المؤرخ في 2008/07/24 الجريدة الرسمية العدد 57 .

التبليغ بموجب وثيقة بدون تقديم الأسباب مع التوضيح للمكلف أن له الحق في الطعن أمام المدير الجهوي في حالة رفض طلبه.

المطلب الثالث : الاعتراض على المتابعات

إن المكلف بالضريبة الذي لم يسدد مستحقته تجاه إدارة الضرائب تتم متابعته بواسطة أعوان إدارة الضرائب المخول لهم قانوناً أو المحضر القضائي في ما يخص الحجز التنفيذي تطبيقاً للقوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

بحيث تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة بعد يوم من استحقاق الضريبة وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل والحجز ثم البيع وفقاً لأحكام المادة 145، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة بحيث أن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة ضد المتابعات المباشرة أمام المحكمة الإدارية يمكن أن ينصب على شكليات الإجراءات أو موضوع المتابعة¹.

وسنتناول مختلف الإجراءات الاعتراض في الفروع التالية:

الفرع الأول :الاعتراض على سند المتابعة

بعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه، ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب، بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل إستحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه².

غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على سند المتابعة، شريطة أن يكون مستوفياً للبيانات التالية:

إمضاء المحاسب، اسم ولقب عون المتابعة، اسم الشخص الذي سلم له السند وطبيعة المحضر.

ففي حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة، مثل عدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع فالمكلف بالضريبة يطلب إلغاء سند المتابعة أمام القاضي الإداري ، لكونه غير مستوف للشروط الشكلية المقررة قانوناً.

1- فيضل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، ص82 .

2- المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية .

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

ولا تقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكوى، علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقاً للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره صادر بتاريخ 2005/03/08 حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة، ومن جهة أخرى إن رفع دعوى جزائية لا يؤثر على الإجراءات الواجب إتباعها قانوناً من طرف الإدارة ومثل هذه الدعوى لا يعينها.

حيث بناء على هذا إن قاضي الدرجة الأولى يكون قد أخطأ فيما قضى بعدم اختصاصه مما يتعين عليه إلغاء الأمر المستأنف والقضاء من جديد برفض الطلب الأصلي للمستأنف للأسباب أعلاه¹.

الفرع الثاني: التأجيل القانوني للدفع

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد وبصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة، لا توقف التسديد إلا بأمر صادر من قاضي الإستعجال. وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له قانون الإجراءات الجبائية لإستيفاء ديون الخزينة العمومية التي في حوزة المكلف بالضريبة فإنه تخضع كل هذه الإجراءات التي يتخذها لرقابة القاضي الإداري دائماً، ويتضح جلياً من خلال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1998/ 11/09.

وتظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار ثم بعد ذلك أمر الأداء وبعده يبدأ بمباشرة إجراءات التحصيل بدءاً بالحجز، ثم البيع بالمزاد العلني لأموال المكلف بالضريبة.

1- قرار مجلس الدولة رقم 023068 الصادر بتاريخ 2005/ 03/08 ، الغرفة الثانية .

وبالمقابل منح المشرع حق الاعتراض على هذه الإجراءات ومنه الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الاستعجالي وفقا للشروط المبينة¹.

حيث يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 75،73،72 في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.

ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويخص تطبيق هذا التدبير فقط المنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المادة 18،19،20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية²

فإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني وأحترمت فيه الإجراءات المطلوبة فإنه يطلب من المكلف المعني أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام اتفاق الضمان

واتفاق الضمان يقوم فيه قابض الضرائب المختص إقليميا³ وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل المبالغ المتنازع عليها بإستدعاء المكلف بالضريبة المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده مع الأخذ بعين الاعتبار سيرة المكلف بالضريبة بخصوص وضعيته تجاه إدارة الضرائب، كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة وإيداع تصريحاته في آجالها، هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع عليه.⁴

أما إذا كانت الضمانات المقدمة كافية لتغطية المبلغ المتنازع عليه فيجب على قابض الضرائب إبلاغ المدير الولائي للضرائب بذلك ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي خلال أربعة (04) أشهر من تبليغه للمكلف بالضريبة لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا، إذ يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر عن المدير الولائي للضرائب أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية أمام قاضي

1- فضيل كوسة مرجع سابق ، ص83،84.

2- المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

3- محمد لحبيب مرحوم، مقال (إرجاء دفع الضريبة) مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية،2003، ص51.

4- حسين فريجة ، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، عنابة ، 2005 ، ص 110 ، 111 .

الاستعجال المختص، شريطة أن يودع لدى الخزينة العمومية ربع 4/1 المبلغ المتنازع عليه كضمان مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلاً¹

وتجدر الإشارة أن قاضي الإستعجال هو المختص بالنظر في إعتراضات التحصيل الضريبي، وله أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل دون المساس بأصل الحق² لحين فصل قاضي الموضوع المختص نهائياً في النزاع المطروح أمامه.

1- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص33 .

2- حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص108 .

الفصل الثاني

آليات نسوية

منازعات التمهيد الفكري

بعد تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة التسديد، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة، وذلك بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المدير العام للضرائب، والذي يفوض بدوره كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال إختصاصه، وبعد إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضرائب وذلك بالتأشير والإمضاء عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ترسل جداول الضرائب إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي، والتي تتم عبر ويتم "l'action à l'amiable" مرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة التحصيل الودي للضريبة فيها إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى، حيث يقوم قابض الضرائب المختص بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل فيجد أولا لضرائب التي بحوزته، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل وأما المرحلة الثانية فتعرف بمرحلة التحصيل الجبري للضريبة أو مرحلة إستحقاق الضريبة " Le Recouvrement forcé de l'impôt ou l'action coercitive " حيث تنتهي المرحلة الودية فور بداية إستحقاق الضريبة، ففي المرحلة الأولى قد يمهل المكلف آجالا قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الإستحقاق، وذلكمقترن بطريقة تقدير الضريبة وفرضها، فإذا كانت الضريبة مباشرة وضمن جدول جماعي ومطابقة لتصريحات المكلف فقد تصل هذه المهلة إلى غاية ثلاثة أشهر، وفيما تنقلص هذه المهلة إلى ثلاثين يوما في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكما تنخفض إلى خمسة عشرة يوما من تاريخ التبليغ في حالة الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها، وكما يجب التحصيل الفوري والكلي للضرائب الناتجة عن مخالفة قانون الضرائب، أو في حالة رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب، أو قيامه بالبيع الطوعي أو الاضطراري من دون التعريف بموطنه الجديد .

وفي هذه الحالات الأخيرة والمتعلقة بالتحصيل الفوري يصبح يوم بداية التحصيل نفسه يوم بداية الاستحقاق .

وما نود أن نشير إليه من خلال ماسبق أن ممارسة المتابعات من طرف قابض الضرائب للمدينين بالضريبة لا يمكن وفي أي حال من الأحوال أن تبدأ دون دخول الضريبة مجال الإستحقاق ومن ثم وجوب تحصيلها، فلا يجوز متابعة المكلفين في المرحلة مابين بداية تاريخ التحصيل وكل، La date de l'exigibilité وقبل أجل الإستحقاق La date de mise en recouvrement إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلا، فعملية المتابعة أو التحصيل الجبري لاتسري إلا بعد سريان تاريخ إستحقاق الضريبة، ووفق شروط حددها المشرع لممارسة المتابعات تتعلق سواءا بشكل وإجراءات المتابعات أو بوجوب التحصيل، والتي ينشأ على عدم إحترامها والتقييد بها الخلاف أو النزاع في مجال التحصيل الضريبي بين كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ولكن هذه المرة بخصوص تسديد وتحصيل الضريبة، وبالتالي نتساءل عن الوسائل والإمтиازات القانونية التي منحها

المشرع للمكلف بالضريبة في هذا الشأن، والتي يستطيع توظيفها وإستعمالها لحماية حقوقه لدى المصالح الجبائية، خاصة في ظل الإمتيازات والإستثناءات الممنوحة لقابض الضرائب لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية، وسنجيب عن هذا التساؤل من خلال ما تناولته قوانين الضرائب بمختلف أنواعها حول ممارسة المتابعات في مجال تحصيل الضريبة، والتظلم أو الإعتراض الإداري على هذه المتابعات، وكذا الضمانات أو الإمكانيات الممنوحة للمكلفين أثناء القيام بإعتراضاتهم لدى إدارة الضرائب.

المبحث الأول: طرق الطعن امام الجهات الادارية

يعرف بالتحصيل الودي للضريبة انه إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها ، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجال محددة، ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 المتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية إحكام التحصيل الودي للضريبة، حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية.

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب

يأخذ إجراء التظلم الإداري صورتين أو شكلين فإما أن يكون ولائيا وذلك بأن يرفع امام الجهة الإدارية مصدرة القرار وقد يكون رئاسيا أي يوجه الي السلطة السلمية أي الجهة الإدارية التي تعلو الإدارة مصدرة القرار وقد كان المشرع الجزائري يأخذ بأولوية التظلم الرئاسي على التظلم الولائي، والأصل فيه أن يقدم الى الإدارة السلمية، والاستثناء هو تقديمه للإدارة مصدرة القرار، هذا في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم، لكن بالإعتماد على القانون 09/08 أصبح الأصل في التظلم الاداري ولائيا¹، وهذا وبصريح المادة 830 منه (يجوز للشخص المعني بالقرار الاداري تقديم تظلم الي الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 اعلاه) كإجراء إلزامي كون أن المكلف بالضريبة لا يستطيع أن يرفع دعوى قضائية على الإدارة الجبائية دون أن يسبقها تظلم إداري عن طريق الشكوى الضريبية ضد الإدارة الجبائية وأمامها.

هذه الشكوى توجه إلى المدير الولائي للضرائب بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وقد عرف فقهاء القانون بالجزائر الشكوى: بأنها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي يمكن أن يوجد لها حل أمام إدارة الضرائب.

- السماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة².

1- عادل بوراس، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الاجراءات الجبائية، مجلة الفقه القانوني، كلية الحقوق جامعة المسيلة، العدد 03 ، ص 15

2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2005، ص 19

الفرع الأول: ميعاد رفع الشكوى الإدارية

إن الهدف من تقديم الشكوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب هي إما لتصحيح خطأ مادي حصل عند تأسيس الوعاء الضريبي أو للاستفادة من إمتيازات قانونية أقرها القانون، بحيث أن الشكاية الضريبية إجراء إداري بحت بحكم أنها تظلم وليست دعوى قضائية ولكي تقبل هذه الشكاية من قبل الإدارة لابد من أن تستوفي شروطاً معينة ومن أهمها الآجال التي تقدم فيها هذه الشكاية¹.

أولاً: القاعدة العامة في الشكوى الإدارية

وبصفة عامة لقد حددت المادة 72 الآجال التي يمكن أن ترفع فيها الشكوى وذلك وفق(ق.إ.ج) وكأصل عام فإن للمكلف الحق في أن يرفع شكواه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل، فمثلاً في شهر فيفري 2014 يكون إذاً الأجل سارياً لرفع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر 2016

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال، فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي إستلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد إنتضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً 31/12/1982 وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة².

ثانياً: الإستثناء من القاعدة العامة.

نجد أن المشرع قد زاد في المدة حيث أعطى مدة أطول للمكلف بالضريبة لكي يرفع شكايته في حال مارأى ظلماً وإجحافاً قد لحق به وذلك في الحالات الآتية:

1/ حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى سارياً إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها فعلاً بوجود الإزدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.

2/ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع

1-عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة مقدمة لإسكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية. 2013 ، ص 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2012

2- قرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 غير منشور

3 / حالة دفع الضريبة محل النزاع، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع

4 / حالة تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع

5 / الحالة الخاصة بالعقارات التجارية أو الصناعية الغير مستغلة المنصوص عليها في المادة 225 من (ق. ض. م) والرسوم المماثلة، فتقدم الشكوى بشأنها قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة.

وتجدر الإشارة إلى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 الذي أحدث (ق. إ. ج) كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي 06 أشهر يبدأ حسابها من يوم تسليم المكلف بالضريبة جدول الإستحقاق، لكن الأمر تغير مع صدور (ق. إ. ج) حيث نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكوى فأصبح الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي جرى فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي¹.

الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها

عند تقديم المكلف بالضريبة للشكوى الضريبية يجب أن يراعي في ذلك الجانب الشكلي والضمني لهذه الشكوى إضافة إلى البيانات التي تحتويها وإلا كان تظلمه باطلاً.

أولاً: الجانب الشكلي

إذ لا بد للمكلف بالضريبة أن يقدم شكايته إلى المدير الولائي للضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي من طرف شخص واحد فقط، وإن كانت تشمل جماعة من المكلفين فإن لهم الحق في أن ينازعوا في ضرائب فرضت على عاتق الشركة، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.

كما يشار في الشكوى أيضاً وبكل وضوح إلى الضريبة المتنازع فيها إذا كانت موالية لضريبة منشأة عن طريق الجدول، فيجب ذكر رقم مادة الجدول، الذي قيدت فيه هذه الضريبة وإذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول، أن تكون الشكوى مرفقة بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة أو الدفع. كما أنه عند تسجيل كل عريضة يقدم وصل للخاضعين للضريبة ويجب على المكلف مقدم الشكاية أن يوقع عليها، فإن كان صاحب الشأن أمياً أو غير قادر على الإمضاء فإنه يحق له أن يقدم شكايته عن طريق:

1- مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة لنيل ، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر ، 2008 ، ص

- محام مسجل في نقابة المحامين أو شخص يمكنه التصرف قانوناً بإسم المكلف مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي عن بلديته أو الوصي بحساب المكلف القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب المتوفي وهؤلاء يلزمهم توكيل قانوني
- أن تقدم من طرف شخص آخر، حيث يجب إثبات الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تقديم الشكوى، ويرسل التوكيل برفقة الشكوى أو يتقدم إلى الإدارة منفصلاً¹.

ثانياً: الجانب الموضوعي

- تكون الشكوى تحت طائلة الإبطال إذا لم يراعي فيها المكلف الجانب الموضوعي وهذا المضمون يختلف بنوع الشكوى أو طبيعتها.
- شكوى يتعلق مضمونها بالضرائب المباشرة: في هذه الحالة يجب أن تتضمن الشكوى عرض موجز للطلبات الأساسية التي يثبت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقاً وطبيعة الضريبة المتنازع عليها، وهنا نميز بين نوعين من هذه الطلبات:
- طلبات تصحيح الأخطاء البسيطة: وفيها عرض موجز للأسباب الشكاية من خلالها يتجلى الخطأ مع طلب تصحيحه.

- طلبات إعادة النظر في تقييم الضريبة: وفيها نميز بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد فرضت وفقاً لإجراءات التقدير الإداري وتم رفضها من طرف المكلف هنا يقع عبء الإثبات عليه، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات أجد الخفا في التقدير وفق المادة 1/12 من (ق. إ. ج) التي تنص على أنه "يمكن الغاء التقدير الجرافي من طرف المكلف بالضريبة قبل أول أفريل من السنة الثانية لفترة السنتين التي تم الإتفاق عليها.
- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الاستمرارية فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقة للأمالك التي إستعملت كقاعدة لتقدير الضريبة والمشتكي هو من عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع.

2/ شكوى يتعلق مضمونها بالرسم على القيمة المضافة، وتقديم الشكوى هنا يكون في حالة التقدير التلقائي للضريبة من طرف الإدارة وليس بموجب تصريح المكلف.

3/ شكوى يتعلق موضوعها بحقوق التسجيل أو بالضرائب الغير مباشرة إذ لايجوز تقديم الشكوى النزاعية للطعن في الرسم والحقوق المفروضة على المكلف مادام هناك نص يلزمه باللجوء الى لجنة المصالحة، أما بخصوص المنازعات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة فقد وردت في المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة نفس الشروط الواردة في قانون التسجيل حيث لايلزم المكلف بتقديم شكوى قبل رفع دعوى أمام القضاء وبالتالي كان يمكنه رفع دعواه مباشرة أمام المحكمة الإدارية، إلا أن المادة 489 الغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وعليه أصبحت المنازعات

1- فريجة حسين، مرجع السابق، ص 19

المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل تخضع للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتضمن بأنه لا يمكن رفع دعوى أمام القضاء مالم تسبق بتظلم أمام الإدارة الجبائية¹.

الفرع الثالث: تأجيل دفع المقدار المتنازع فيه

لقد جاء هذا الحق تطبيقاً لأحكام المادتان 74 و 4/172 من (ق.إ.ج) وقد عرف هذا الحق بأنه تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الشكوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا بإحترام الشروط القانونية الواجبة وهي كالتالي:

أولاً: التقدم بشكوى نزاعية أمام إدارة الضرائب

إذ يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكوى إلى إدارة الضرائب المختصة وفقاً للمواد 71 و 172 من (ق.إ.ج)، حيث ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً في الضريبة التي فرضت عليه، وتودع الشكوى وفق الشروط والآجال المشار إليها في المواد 72، 73، 75، 76 من القانون ذاته.

ثانياً: المطالبة صراحة بالإستفادة من إرجاء دفع الضريبة:

يجب أن يكون الذي ينازع في الضريبة المفروضة عليه ونقصد المكلف بالضريبة أن يذكر صراحة في الشكوى، أنه يلتمس من إدارة الضرائب إفادته بإرجاء دفع الضريبة وفقاً للمادة 74 من (ق.إ.ج) مع تحديد المبلغ أو أساس التخفيض التي يراها مؤسسة.

ثالثاً: إثبات دفع مبلغ يساوي 20 % من هذه الضرائب لدى القابض

كضمان لدفع الضريبة، وعليه فإن إرجاء الدفع لا يخص إلا نسبة 80 % المتبقي من مبلغ الضريبة المتنازع فيه²

أما فيما يتعلق بإجراءات طلب التأجيل فإنه بمراعاة المكلف بالضريبة لهذه الإجراءات يستطيع أن يستفيد من هذا الطلب، إذ تعتبر هذه الإجراءات مهمة لضمان حقه عند طلبه للتأجيل وعدم مراعاتها قد يؤدي به إلى فقدان حقه، ويعني بتقديم هذا الإجراء كل من المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية وقابض الضرائب.

1 / دور المديرية الفرعية المنازعات الضريبية

بعد إستلام شكوى المكلف بالضريبة التي تتضمن طلب إرجاء الدفع تقوم إدارة الضرائب بعد قبول الشكوى من حيث الشكل لتوفر الشروط المذكورة أعلاه بدراستها من حيث الموضوع والتأكد من عدم

1- فيلالي مراد و لوني يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر 2007، ص7.

2- قرار مجلس الدولة رقم 004039، الصادر بتاريخ 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، بأنه يجب تقديم الضمانات الإدارية محافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه، فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً.

إستعمال المكلف لطرق إحتيالية من أجل تنظيم إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة، ولا بتوقيف التسوية لإستعمال الغش وعليه تتخذ الإجراءات التالية:

- تحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب إرجاء الدفع، وذلك بناءً على المعطيات التي تتضمنها الشكوى

- إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليمياً، بموجب رسالة، يبين فيها بأن للمكلف بالضريبة الحق في أرجاء لدفع للضريبة

2/ دور قابض الضرائب المختص إقليمياً

إذ يكمن دوره قبل تقديم الطلب وبعد الفصل فيه حيث أنه في المرحلة الأولى يقوم بإستلام مبلغ الضمانات مقابل وصل يسمح للمكلف بتقديم طلبه ثم في المرحلة الثانية يبلغ لقابض بالقرار المتخذ ليقوم بالتحصيل في حالة رفض الطلب¹ وتجدر الإشارة هنا إلى أن أجال رفع طلب التأجيل هي نفسها الآجال الأصلية لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب بحيث تتضمن الشكوى الأصلية التي ينازع من خلالها المكلف كلياً أو جزئياً في مقدار الضريبة، وفق المادة 72 من (ق. إ.ج.).

المطلب الثاني: البت في الطلب ومعالجته من طرف المفتش

الفرع الأول: التحقيق في الطلبات

أولاً: من حيث الشكل

عندما يستقبل العون المحقق الطلب يقوم مباشرة بدعوة المكلف بالضريبة لإمضاء او لإكمال ملفه ولا يمكن بأي حال من الأحوال رفض طلب إلتماس الاعفاء من حيث الشكل الا في حالات إستثنائية.

ثانياً: من حيث الموضوع

ان تخفيض الزيادات في الضريبة او الغرامات الجبائية والاعفاء بالنسب .للادارة الجبائية (يعتبر في الحالات) أن تقرر ذلك في الحالات الإستثنائية. حيث لابد على العون المحقق ان يتبن بأن الطالب يكون فعلاً في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة.

بحيث لا يكمن طلب إلتماس الاعفاء والتخفيض (المساعدة) لا يكرر طلب إلتماس الإعفاء والتخفيض، ولا بد ان يميز بين طلب(الضرائب)الإعفاء من الحقوق المقررة، العقوبات تأخير الأداء او الغرامات الجبائي.

1/ أصل الضريبة

إذا كان الطلب يعني الضرائب المباشرة عادة التحقيق في أصل الحقوق يكون إلا في الحالات الاستثنائية، ويجب التذكير أن تقرير الإعفاء من الحقوق يكون بموجب أن المكلف بالضريبة يكون قد أدى الضرائب¹.

إن المدين يكون قد أدى الضريبة بجهد عسير عندما كان محل اشعار ما للمدين لدى الغير.

2/ الزيادات والغرامات

إن العون المحقق يقوم بالنظر في الأسباب التي أدت إلى تطبيق الغرامات ومدى مسؤولية المكلف بالضريبة في ذلك، وكذلك يتحقق إذا كان المكلف بالضريبة سيئاً في تصرفاته مع الإدارة الجبائية أي لا يؤدي واجباته الجبائية بصفة عادية ومنظمة وكذلك حالته المالية، أي إذا كان فعلاً معسراً أو إذا كانت وسائله للدفع محدودة فعلاً.

من جهة أخرى يجب التذكير بأن طلبات تخفيض الضرائب في بعض الحالات مشروط بأداء الحقوق أو الضرائب الأصلية أو بأداء الغرامات المعنية بالطلب (وذلك بالنسبوية) وهنا لا بد أن نفرق بين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي يمكن أن يشترط فيها أداء الحقوق والغرامات من أجل الاستفادة من التخفيض.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب الغير المباشرة وحقوق الطابع أن أداء الحقوق الأصلية هو شرط أساسي للاستفادة من تخفيض الغرامات.

أما بالنسبة لعقوبة (أداء متأخر) التحصيل فلا بد على طالب التخفيض أن يؤدي الحقوق والعقوبات حتى يستفيد من التخفيض.

الفرع الثاني: معايير تقدير الطلبات

أولاً: معايير خاصة بالأشخاص الطبيعيين

أن قرار التخفيض أو تخفيض الحقوق لابد أن يستمد مشروعيته من الظروف الاستثنائية (وفاة الزوج المدين، الطلاق، المرض، العجز) أهمية الدين الجبائي ومستوى دخل المكلف بالضريبة.

تراكم الديون أو تقييم ناتج عن مراقبة جبائية أي حقوق وعقوبات مستدركة لتقدير حالة المكلف بالضريبة يأخذ بعين الاعتبار مجمل خصوصيات الملف الجبائي، وخاصة سيرة المكلف بالضريبة فيما يخص التصريحات والأداءات وإحترام التعهدات ووفاء بالتعهدات، الذي قد أخذها على عاتقه المكلف بالضريبة لأداء ديونه، بحيث يحدد العون المحقق الامكانيات الحقيقية للأداء بالنظر إلى ذمته وكل وسائل، منزل المدين بما في ذلك النفقات الضرورية للحياة العادية للمنزل العائلي من غذاء وسكن والإيجار التأمينات، قروض مسكنية، مدفئة، الإنارة، الصحة... الخ، ولا بد من أن يتحقق من

1- Instruction Générale sur les procédures contentieuses 2010 procédure de recours gracieux DGI

ان النفقات ليست مضخمة ، وكذلك الأخذ بعين الاعتبار مستوى الدين واهميته بحيث ان الاستفادة من آجال الاستحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم المختلفة أنواعها لا يمكنه الوفاء بها. وفي حالة وفاة المكلفون بالضريبة: ان الضريبة او الرسوم الواجبة الاداء (تتقللى) وتعتبر ديناً على عاتق الشركة وتخصم من الخصوم عندما يتقدم الورثة بطلب التخفيض، تأخذ بعين الاعتبار أصلاً لتركة وكذا الإمكانيات (المالية) والمادية للورثة. وعندما يتعلق الامر بوفاة الزوج يأخذ بعين الاعتبار الوضعية المادية لبيت المتوفي.

ان وضعية المكلفين بالضريبة المتقدمين في السنو المعوزين لابد ان يؤخذ برعاية خاصة.

ثانياً: معايير خاصة بالمؤسسات

ان المشاكل المنتظمة برأس مال المؤسسة التي يمكن ان تعالج بالاستفادة من آجال إستحقاقات للدفع من طرف قابض الضرائب لايمكنها ان تستفيد من التخفيضات.

ولكن اذا كانت المؤسسة تعاني من مشاكل اقتصادية ومالية حقيقية، بحيث يؤدي أدائها للضرائب اليا لخطر على وجودها في السوق. يمكن النظر بإمعان الى مختلف المعايير بالنظر الى طبيعة نشاط المؤسسة وكذلك هياكلها واهميتها في المحيط الاقتصادي الذي تنمو فيه ،بحيث يمكن تحليل:

- تطور الانتاج ونجاعة المؤسسة بقياس نتائج الاستغلال لمدة ثلاثة سنوات.

- قسط الديون بعيد المدة.

- مدى امكانية المؤسسة لأداء الديون الطويلة الاجل.

- قسط الرساميل.

مدى امكانية المؤسسة لداء ديونها القصيرة الأجل وكذلك وضعية المؤسسة بالمقارنة مع مؤسسات ذات نفس النشاط. بحيث يكون بعيد عن المعدل المطلوب.

واذا كانت المؤسسة تابعة لمجمع ما هي الحالة المالية للمجمع، وكذلك اخذ بعين الاعتبار سياسة المالية للاستثمار وذلك على مستوى الإقتطاعات الشركاء العامين.

الفرع الثالث: رأي العون المحقق في الطلبات

بعد دراسة كل المعطيات والمعايير التي رأيناها سابقا يقوم بعرض تحليل طبيعة الطلب ووضعية التحصيل الضريبي ويبيدي رايه في مدى استحقاق او جدارة طلب التخفيض، حيث يناقش الحجج المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

عندما يتعلق الموضوع بالحقوق وغرامات الوعاء تقوم مصلحة التسيير الى ارجاع مع مصلحة bulletin de liaison الملف لمصلحة الطعن مصحوب ببيان الاتصال التحصيل، يقيد كل المعلومات المتعلقة بالإمكانيات المالية والمادية للمدين.

أما عندما يتعلق الامر بعقوبات التحصيل. ان القابض يقوم بإرسال الملف مصحوب(برأي المحلل) بتقرير يبين فيه الوضعية الجبائية للمعني بالأمر الى مصلحة لجان الطعن .وعند وصول الملفات الى مصلحة لجان الطعن يقوم بتحشية السجل المخصص لملفات الطعون وتحديد تاريخ وصول الملف.

ان مصلحة لجان الطعن على مستوى مديرية الولاية تقوم بإنشاء بطاقة التركيب تحمل كل المعلومات (وترفق الى ملف الطعن الذي يعرض على fiche de synthèse للجنة المختصة) المتعلقة بتعريف المكلف بالضريبة موضوع الطلب والحجج التي يتقدم بها (وكذلك الاراء حول سيرة المكلف بالضريبة نحو الادارة الجبائية¹).

وكذلك الاراء المتعلقة بمختلف المتدخلين من مسؤول مفتشية الضرائب، المدير الفرعي للمنازعات والقابض. ان عشية اجتماع لجنة الطعن يطلب من مصلحة التحصيل جدول الضرائب لمعرفة الوضعية الجبائية لصاحب الطلب.

المبحث الثاني: طرق الطعن امام الجهات القضائية

تعتبر المحاكم الإدارية الهيكل القاعدي لنظام القضاء الإداري وصاحبة الولاية العامة في الفصل في كل المنازعات الإدارية دون سواها².

و تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة، وأن هذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقوف، حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية. إلا أنه نجد أن إجراءات وشروط قبول الدعوى تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة ومن جهة أخرى تختلف باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان القرار صادرا مباشرة من المدير الولائي للضرائب، أو كان بناء على شكوى المكلف، أو كان بناء على رأي لجان الطعن الإداري، أو أن القرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة والتحصيل الضريبي، و للقاضي الإداري دور كبير في مجريات الدعوى وسيرها وتجسيدها جملة الأحكام الخاصة التي يصدرها³.

المطلب الأول: رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

تتميز الإجراءات النزاعية الجبائية بذاتية معينة، تجعلها مستقلة عن غيرها من الإجراءات لأنها تستمد أحكامها من قانون الإجراءات الجبائية، فهذه الإجراءات المتبعة في المنازعات الجبائية تتمتع بهذه الذاتية في غياب الإجراءات العامة، التي نجدها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. و بالنسبة للدعوى الجبائية الإدارية فإنها ترفع أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن تتوفر فيها نفس الشروط العامة الواجب توفرها في أي دعوى إدارية وهي: المصلحة والصفة و الأهلية⁴.

1 - Instruction Générale sur les procédures contentieuses 2010 procédure de recours gracieux 2010 DGI

2- عمار بوضياف ، القضاء الإداري بين الوحدة والازدواجية (1962- 2000) ، دار الريحانة، الطبعة الأولى، الجزائر، ص100

3- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 76

4- وفاء شيعاوي، (الإحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في حقوق، تخصص قانون الأعمال ، غير منشور، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 60

كما نصت القوانين الجبائية على إمكانية اللجوء إلى الغرفة الإدارية ترفع بموجب عريضة كتابية تحتوي على مجموعة من البيانات والوثائق والمستندات المطلوبة قانوناً. ورفع الدعوى ليس حكراً على المكلف وحده بل يجوز للإدارة الضريبية أن تلجأ إلى القضاء لمنازعة المكلف أو للطعن في قرار لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والقيمة المضافة. وبهذا فعن الدعوى الضريبية ترفع إما من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، وهذا ما سنفصل فيه من خلال ما يلي:

الفرع الأول: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة

إن السلطة التقديرية الواسعة التي منحها المشرع للغدارة الجبائية، بداية من تقديرها للوعاء الضريبي وصولاً إلى مرحلة التسديد النهائي للضرائب والرسوم مروراً بحساب الضريبة وربطها. هذه العمليات التي تستعمل فيها الإدارة الجبائية سلطتها الواسعة، أخضعها المشرع كلها للرقابة القضائية، حفاظاً على توازن القوى بين الإدارة والمكلف، بحيث يمكن للمكلف بأن يلجأ في أية مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافها¹.

وبذلك يكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في مختلف قرارات إدارة الضرائب، وكذلك الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة بما في ذلك سند التحصيل، التحصيل القسري إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه، الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري، ولقبول دعوى المكلف لابد من تضافر جملة من الشروط نبرزها من خلال ما يأتي² :

أولاً: شروط التظلم الإداري المسبق

إن هذه القاعدة نجد أساساً بالنسبة للمنازعات الجبائية المثارة من طرف المكلف بالضريبة في كل من المواد : 70، 71، 72، 72 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي، وفي المواد : 74 و 145 و 156 فيما يخص منازعات التحصيل وإجراءات المتابعة. والمشرع الجزائري من خلال هذه المواد نجده قد ألزم المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية ن التوجه أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية لإصدار قرار إداري صريح وضمني، لكي يتمكن من الطعن فيه أمام القاضي الإداري.

و ينتج عن هذه القاعدة ثلاث نقاط أساسية:

- أنها تحمي المتقاضي، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لإفادة منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.
- أنها تحمي الإدارة وذلك بمنحها مهلة لمراجعة نفسها.

1- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 66، 67

2- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنق وببوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003، ص 76 ، 77.

- أنها تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون به.

ثانيا: آجال ومواعيد رفع الدعوى

بناء على نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة للمعنيين بالأمر وكذا القرارات المتخذة بصفة تلقائية أمام المحكمة الإدارية.

يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل (أربعة أشهر) ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 الفقرة الثانية والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه ، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 الفقرة الثانية والمادة 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال (أربعة أشهر) الموالية للأجل المذكور أعلاه.

أشارت المادة 79 من نفس القانون بأن تبت الإدارة المركزية في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دج، ويتم تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي للضرائب خلال أجل (ثمانية أشهر)، وهنا يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال (أربع أشهر) الموالية .

تبت المحكمة الإدارية في طلب تأجيل الدفع المقدم من طرف المكلف بالضريبة بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون هذا الأمر قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة في أجل (خمسة عشر يوما) من تاريخ تبليغه .

ثالثا: الشروط المتعلقة بشكل العريضة و محتواها

سنتناول ذلك من خلال مايلي :

1/ شكل العريضة :

لقد تناول المشرع الجزائري الشروط المتعلقة بشكل عريضة المكلف بالضريبة من خلال نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو الآتي :

أ- تحرير العريضة على ورق مدموغ:

إن تسمية الورق المدموغ كانت تعني في السابق ورقا معيناً يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، وهو الأمر الذي كان معمولاً به بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة فترة الاستعمار، أما في الوقت الحاضر فيقصد بالورق المدموغ الورق العادي وعليه الطابع الضريبي أي طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع، والورقة المدموغة لا قيمة لها قانونياً ما لم يحرر عليها الضابط العمومي عقداً رسمياً، فالرسمية هنا مستمدة من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة.

ب- أن تكون العريضة موقعة من قبل صاحبها:

يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية موقعة من قبل صاحبها وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته، وعليه عدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً .

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع، فأوجب في المادة 73 أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها باليد تحت طائلة عدم القبول، كما أستهتت في المادة 83 الفقرة الرابعة عدم التوقيع من العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 - سالف الذكر - والتي يمكن تغطيتها بالدعوى الموجهة للمحكمة الإدارية .

كما أشارت المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية من قبل وكيل يجب أن تكون موقعة من قبل صاحبها¹ .

غير أن المشرع الفرنسي على خلاف المشرع الجزائري أوجد الحل حيث أنه نص في قانون الضرائب على أنه إذا وجد مانع، فإنه يجوز لصاحب العريضة أن يودعها دون توقيع، على أن يوضع استحالة التوقيع في طلبه المقدم إلى المحكمة الإدارية ومثال ذلك وجود إعاقة حركية تمنعه من التوقيع.

2/ شكل العريضة :

انطلاقاً من نص المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يجب أن تحتوي العريضة المقدمة للمحكمة الدارية تحت طائلة البطلان مايلي :

"يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل و إذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه " .

كما نصت المادة 83 من الفقرة الثالثة أنه "لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية ، و لكن يجوز له

1- وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 72.

في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة العريضة الافتتاحية للدعوى.

أ- يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة:

طبقاً لأحكام المواد 13 و15 و816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و أحكام المادتين 75 و83 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الدعوى الجبائية، لا تقبل شكلاً إلا إذا تم رفعها من ذي صفة و مصلحة¹

ويجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى و اسم و لقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني و موطنه، الإدارة الجبائية، مقرها و موضوع الدعوى .

ب- يجب أن تضمن العريضة عرضاً صريحاً للوقائع:

أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرضاً للوقائع التي تتصل بالنزاع و الأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعي ، وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي يذكرها و التي تؤسس عليها الدعوى² .

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

أوجب المشروع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بإشعار تبليغ القرار المعترض عليه حسب أحكام المادة 83 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/07 جاء فيه ما يلي³:

"من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على الوسائل، و عندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية يجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخلف المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون. ولما كان من الثابت -في قضية الحال - أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون.

ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه".

د- تسبب عريضة المكلف بالضريبة:

يجب أن يحدد المكلف بالضريبة كل الأسباب التي جعلته يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، و لا يمكنه الخروج عن الإطار الذي حدده في شكايته المقدمة لإدارة الضرائب، لذا فإنه وإذا كان يستطيع

1- وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص75، 76 .

2- حسين فريخة، مرجع سابق، ص72.

3- المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1990/04/07، القرار رقم 64255 المجلة القضائية، العدد 04، سنة

1991، ص232.

بدوره إثارة أوجه جديدة، و ذلك يكون مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه، فلا يمكنه تغيير الأسس التي بنا عليها شكايته، و رغم ذلك يمكن أن تقبل الأوجه الجديدة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية ماعدا الأوجه من النظام العام التي تكون مقبولة، و هذا على عكس الطلبات الجديدة التي لا تقبل انطلاقا من مبدأ ثبات الطلب¹.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية

رفع الدعوى ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب فيمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى القضاء إذا ما رأت لذلك ضرورة للنظر في منازعات الضرائب لكن شريطة أن تحترم الإجراءات التالية:

أولاً: ميعاد رفع الدعوى الضريبية

لقد منح المشرع للمدير الولائي للضرائب للرد على الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة في أجل (أربعة أشهر)، و يجوز له أن يعرض الخلاف المطروح أمامه على المحكمة الإدارية للنظر فيه شرط مراعاة النقاط التالية:

1/ إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة، و إعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد، و أن شرط كتابة الطلب على ورق مدموغ غير وارد في هذه الحالة.

2/ إعلامه (المشتكي) بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية، و هذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة أن رأي ذلك مناسبا، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في اللجوء إلى الخبرة و هذه المدة محددة بعشرين (20) يوما.

- إن الميعاد المحدد أعلاه لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية ولكن نكتشف من خلاله تحليل نص المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية².

- والتي منح المشرع من خلالها أجل (أربع أشهر) للمكلف للطعن في القرارات التي تصدر من المدير الولائي بخصوص الشكاوى المقدمة له.

ومن خلال أيضا المادة 76 الفقرة الثانية من نفس القانون التي حددت مدة دراسة شكاوى المكلفين من قبل مدير الضرائب بـ (أربع أشهر) والأجل المحدد يعود إلى تفادي الازدواج في اللجوء إلى العدالة.

ثانيا : شكل العريضة

حسب المادة 83 من قانون الاجراءات الجنائية يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها ،عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل.

يجب ان تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، و اذا جاءت على اثر قرار صادر من مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

1- حسين قريحة، مرجع سابق، ص 73.

2- أمزيان عزيز، مرجع سابق، 93

لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الادارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة الى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية في العريضة الموجهة الى المحكمة الادارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

ثالثا: تسبيب العريضة بالنسبة للإدارة الضريبية

لما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتياز فغننا تستفيد من حرية استبدال الأوجه والطلبات في عريضة الدعوى سواء كانت مدعية أو مدعى عليها ، كما تستطيع أيضا أن تثير ما تشاء من الأوجه الجديدة كونها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الجبائية المقررة في النصوص الجبائية من اجل الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية¹.

إضافة إلى هذا كله فالدعوى الجبائية ترفع من طرف الإدارة الضريبية في حالتين هما:

1/ عرض مدير الضرائب بالولاية شكاية المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية

من خلال نص المادة 79 الفقرة الثانية يمكننا استخلاص حق الادارة في التقاضي "يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية".

والأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لعرض النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية هو (سنة أشهر) "نفس أجل الرد على الشكاية".

وبانقضاء هذا الأجل يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى ضد القرار الضمني لمدير الضرائب بالولاية.

وعند التدقيق في نص المادتين 81 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن استخلاص فكرة عرض شكاية المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية، وذلك بتوفر ثلاث شروط رئيسية هي كما يلي:

أ- أن لا يكون المدير الولائي للضرائب قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل عرضه النزاع على الغرفة الإدارية².

ب- أن لا يكون المكلف بالضريبة نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب مدير الضرائب خلال (أربع أشهر).

ت- إعلام المكلف بالضريبة بعدم تقديمه شكاية جديدة لأن السابقة قد تم تحويلها إلى العدالة وله الحق في الاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته في أجل 30 يوما.

1- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

2- أنظر المادة 79 الفقرة الثانية والمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية .

2/ طعن مدير الضرائب بالولاية في رأى لجان الطعن:

بصدور قانون المالية لسنة 1997 منح لإدارة الضرائب سلطة الرقابة على قانونية اللجان الإدارية الثلاث وأصبح يحق للمدير الولائي للضرائب أن يقوم بتقديم طعن ضد رأى اللجان الإدارية وذلك كما يلي:

أ- فيما يخص رأى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة:

يحق للمدير الولائي للضرائب أثناء معاينة مخالفة رأى اللجنة صراحة لقانون الضرائب المباشر وله تأجيل تنفيذه والطعن فيه أمام المحكمة الإدارية في أجل (شهرين) المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأى.

ب- فيما يخص رأى اللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة:

يحق لمدير الضرائب في رأى اللجنة المخالفة لقانون الضرائب المباشرة أمام المحكمة الإدارية في أجل (شهر) بتاريخ صدوره مع وجوب إبلاغ المكلف المشتكي¹.

المطلب الثاني: أنواع الأحكام القضائية الضريبية

بعد أن تجتمع جميع المعطيات المتعلقة بالمنازعة الضريبية، وبعد أن تكون عملية الدراسة والتحقيق للدعوى الضريبية قد تمت قانوناً، يقوم القاضي المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظة الدولة للإطلاع عليه، وتقديم تقريره خلال (شهر واحد) ابتداء من تاريخ استلامه وفقاً لأحكام المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس بتحديد الجلسة، ويتم إحضار المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ومحافظ الدولة بتاريخها قبل 10 أيام على الأقل.

وتتعد الجلسة بعد تقديم تقرير، ويحق للخصوم أو ممثليهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً للمذكرات التي قدموها، بعدها يقوم محافظ الدولة بإبداء طلباته خلال الجلسة وفقاً لأحكام المادة 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتحال بعدها القضية للمداولة والتي تجري بدون حضور محافظ الدولة أو الخصوم أو محاميهم طبقاً للنص 269 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين يلتزم القاضي الإداري بإنهاء النزاع بإصداره حكم قضائي الذي يبلغ إلى أطراف الدعوى الضريبية والذي يعتبر النهاية القانونية التي تختتم به المنازعة الضريبية.

وإذا ما سلطنا المنظار على أنواع الأحكام القضائية التي تصدر بصدد المنازعة الضريبية تجدها كمايلي:

1- أنظر المادة 29 من قانون المالية لسنة 1997 المعدل للمادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الأول: الأحكام الفاصلة في الموضوع

ويقصد بالحكم الفاصل في الموضوع، الحكم القطعي الذي يفصل في مسألة معينة بصورة حاسمة تستنفذ سلطة المحكمة بالنسبة لها¹.

وعرفه المشرع الجزائري في نص مادته 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه "الحكم في الموضوع هو الحكم الفاصل كلياً أو جزئياً في موضوع النزاع أو في دفع شكلي أو في دفع بعدم القبول أو في أي طلب عارض. ويكون هذا الحكم بمجرد النطق به حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه النزاع المفصول فيه"².

وما يلاحظ على التعريف الذي جاء به المشرع الجزائري للأحكام الفاصلة في الموضوع أن القاضي الإداري قد يفصل في دفع شكلي ويكون حكمه غير قطعي كالحكم الفاصل في عدم صحة إجراءات التقاضي، إذ أن الحكم الفاصل في الموضوع تقرر له حجية الأحكام في عدم قبول دليل يناقضها، وهذا الأمر لا تجده في الأحكام الفاصلة في دفع شكلي³.

ويتربط على الحكم الفاصل في الموضوع تخلي القاضي الإداري عن النزاع الضريبي بمجرد النطق بالحكم، إلا عند الطعن فيه عن طريق المعارضة، أو عن طريق اعتراض غير الخارج عن الخصومة، أو التماس إعادة النظر أو تفسيره أو تصحيحه و هذا وفقاً للمادتين 285 و 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴.

الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية

يقدم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، وفقاً لأحكام المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، ليستصدر أمراً في المنازعة الضريبية ذا طابع وقتي تدبيري لا يمس بأصل الحق ولا ينهي المنازعة ويخضع لمبدأ الوجهة. ومن مميزات الأوامر الاستعجالية ما يلي:

1- بوبشير محند امقران ، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008، ص 282.

2- أنظر نص المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

3- أنظر المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

4- أنظر المادة 285 و 286 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

أولاً: الأوامر الاستعجالية ذات طابع وقائي

يصدر رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية أموال المكلف بالضريبة وديون الخزينة العمومية، من ضرر محتمل قد يلحق بها، بتدبير مؤقت لحين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية المطروحة أمام قاضي الإلغاء، بذلك ينتهي أثر وقف التنفيذ، ولرئيس المحكمة الإدارية سلطة في تقدير حالة الاستعجال إذ يتخذ جميع التدابير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب، ويترتب على الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقضي فيه، غير أنه تبقى للأمر المستعجل حجية نسبية مؤقتة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية¹.

ثانياً: الأوامر الاستعجالية لا تمس بأصل الحق

يقصد بأصل الحق، كل ما يتعلق بجوهره، فلا يجوز لقاضي الاستعجال أن ينظر في دعوى موضوعها منازعة جدية حول حق يدعيه الخصوم فدعوى الملكية أو المطالبة بدين وكل دعوى ترمي إلى استعادة حق، تكون من اختصاص قاضي الموضوع. وبذلك لا يتطرق رئيس المحكمة الإدارية إلى موضوع المنازعة الضريبية بل يكتفي بعرضها، ويخضع الأمر الاستعجالي الذي يصدره رئيس المحكمة الإدارية لرقابة قاضي مجلس الدولة.

1- بوبشير محند أمقران، مرجع سابق ، ص363

المبحث الثالث: طرق الطعن العادية والغير عادية

سن المشرع الجزائري طرق قانونية للخصوم في المنازعة الضريبية، يمكنهم بمقتضاها الطعن في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أو قرار مجلس الدولة، بحيث تعتبر طرق الطعن الطريقة المشروعة للأطراف لطرح النزاع المفصول فيه أمام نفس الجهة مصدرة الحكم الغيابي، بذلك تكون بصدد المعارضة واستئنافه عندما يكون الحكم حضوريا أمام مجلس الدولة في الآجال المحددة قانونا ولا يجوز لشخص لم يكن طرفا في المنازعة الضريبية أن يطعن في الحكم أو القرار ولو كان يهمله ذلك، والعلة في تقرير الطعن هي حماية حقوق المكلف بالضريبة وأموال الخزينة العمومية. وحددت طرق الطعن العادية بموجب قانون 09/08 في الباب الرابع في الفصل الأول منه في المواد "949، 950، 951، 952، 953، 954 و 955".

المطلب الأول: طرق الطعن العادية

الفرع الأول: المعارضة

يقصد بالطعن بالمعارضة هو ذلك الطعن الاستدراكي الذي يخول بموجبه المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار الغيابي، وهذا وفقا لما نصت عليه المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا من المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".¹ وتهدف المعارضة إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي، ويمكن بمقتضاها للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب طرح النزاع أمام نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار وفقا لأحكام المادة 328 من نفس القانون.²

* آجال المعارضة الضريبية : بناء على نص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من خلال التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي".³ ويقوم من صدر لصالحه الحكم وخصمه غائب بتبليغه بنسخة منه بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمين ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلا أنه يعد صدور قانون الأساسي للمحضر القضائي أصبح الأخير يتولى إجراءات التبليغ، ويذكر في محضر التبليغ الحكم جميع البيانات المتعلقة بالمحكوم له وعليه، والحكم محل التبليغ، وذكر المهلة الممنوحة قانونا إلى المعني المحكوم عليه غيابيا وتذكيره بأنه بفوات هذه المدة فإن حقه في المعارضة سيسقط ويبدأ حساب ميعاد المعارضة لليوم الموالي المثبت لتاريخ التبليغ.⁴

1- المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

2- المادة 327، 328 من نفس القانون

3- المادة 954 من نفس القانون

4- أنظر قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية رقم 177052 الصادر بتاريخ 1999/11/22

غير أنه ورغم نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على المعارضة كطريق من طرف الطعن الأحكام والقرارات الإدارية إلا أنه يثبت لنا عدم جدوى هذا الطريق لتعذر صدور قرار غيابي للمنازعة الإدارية وذلك بتعارض طريق الطعن بالمعارضة مع طبيعة الدعوى الإدارية التحقيقية مع طبيعتها الكتابية لا سيما وأن المدعي عليه غالباً ما تكون الإدارة والتي يكون محل إقامتها معلوم وعليه يتعذر الاستدلال عليه لإعلامه فإن لم يمثل للإعلان يعتبر الحكم حضورياً في مواجهته¹. فالإدارة الجبائية دائماً ما تكون معلوم يتم إبلاغها فيه رسمياً، كما أنها غالباً لا تتغيب عن الحضور، لذا يعتبر صدور الحكم غيابياً في حقها أمر نادر الحدوث حتى إذا كان المدعي عليه أو المكلف بالضريبة فإن تبليغه بالحكم الجبائي يكون شخصياً برسالة موصي عليها مع علم الوصول، فإذا تسلم المدعي عليه التكاليف بالحضور رسمياً (شخصياً) أو وكيله أو محاميه وأمتنع عن الحضور أعتبر الحكم حضورياً اعتبارياً ولا يمكن المعارضة فيه.

الفرع الثاني : الاستئناف أمام مجلس الدولة

من المبادئ الجوهرية في الإجراءات، مبدأ التقاضي على درجتين . ومقتضى المبدأ أن يجوز للخصم الذي يحقق في دعواه أمام المحكمة التي نظرت في قضيته لأول مرة . أن يلجأ مرة ثانية إلى جهة أعلى درجة لإعادة النظر في قضاء المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه². ونص المشرع الجزائري في مادته 90 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والقانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. وكذلك طبقاً للمادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية كما يختص أيضاً كجهة استئناف بالقضايا المحولة له بموجب نصوص خاصة.

كما نص المشرع الجزائري أيضاً من خلال المادة 10 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " .

ويعد الاستئناف وجه من أوجه الطعن العادي ، يؤدي إما إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلاً لمنطوقه أو إلغاء الحكم الصادر عن الدرجة الأولى .

1- فضيل كوسة، مرجع سابق ، ص164

2- بربارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري

2008) ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011 ، ص 28

و بالإضافة إلى اختصاص مجلس الدولة كمحكمة أول وآخر درجة تمتد ولايته بوصفه محكمة الاستئناف إلى الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية باعتباره جهة استئنافية تنتظر في النزاع من حيث الوقائع والقانون .

المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية

لم يقتصر المشرع على طرق الطعن العادية فقط لمراجعة الحكم، بل سن طرق طعن غير عادية، تتمثل في الطعن بالنقض، واعتراض غير الخارج عن الخصومة، التماس إعادة النظر.

الفرع الأول: الطعن بالنقض

بناءً على ما ورد في نص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية". و إن القرارات الصادرة لا تكون قابلة للاستئناف ولا يمكن الطعن فيها إلا عن طريق النقض¹.

كما تضمنت المادتين 82 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية على أن اختصاص المحكمة الإدارية، للفصل ابتدائياً في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب المختصة والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع. و يقابل هذه المرجعية المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي صرحت أن المحكمة الإدارية هي المختصة ابتدائياً في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي².

ووفقاً لأحكام المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الطعن في الأحكام يتم أمام مجلس الدولة باعتباره الدرجة الثانية للتقاضي وتقابلها المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 والتي نصت بصريح العبارة "يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"³.

أما بخصوص اختصاص مجلس الدولة كجهة نقض في المادة الجبائية، نلاحظ إغفال المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية النص على هذا الطريق من طرق الطعن المسموح بها للمتقاضين، غير أنه يمكن لهؤلاء اللجوء إلى مجلس الدولة كجهة نقض، اعتماداً على المادة 11 من القانون العضوي 98/01 والتي تنص على أنه "يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية والإدارية الصادرة نهائياً".

كما أن المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بدورها أكدت على اختصاص مجلس الدولة، بالنظر في الطعون في النقض وفي القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية

1- حسين فريخة ، مرجع سابق ، ص 123

2- فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 187-188

3- أنظر المادة 11 من القانون العضوي 98-01

الإدارية، ويطبق بشأنه الأحكام المنصوص عليها في المواد: 959، 958، 957، 956 من نفس القانون.

الفرع الثاني: اعتراض غير خارج عن الخصومة

إن طريقة الطعن باعتراض غير خارج عن الخصومة هي في الحقيقة لا تشكل طعنًا حقيقيًا في الحكم أو القرار ، لأن الطاعن ليس طرفًا في الحكم ولا في القرار المطعون فيه، ومن ثم لا يصح تسمية الاعتراض بأنه طعن إلا على سبيل المجاز.

كما أن الطعن باعتراض غير خارج عن الخصومة من شأنه أن يكون من قبيل التدخل في الخصام ليس خلال مرحلة سير الدعوى، وإنما بعد الفصل فيها و بعد صدور الحكم أو القرار بشأنها ، وهي في الواقع العملي عملية نادرة الوقوع وإذا وقعت فعلا فهي غير مجدية و غير مفيدة إلا قليلا¹.

ولقد اعتمد المشرع بشأن هذا الطعن في الأحكام والقرارات القضائية الإحالة من خلال المادة 161 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث نصت على تطبيق الأحكام المتعلقة بهذا الطريق وفقا للمواد 381 إلى 389 أمام الجهات القضائية الإدارية².

ويهدف الطعن باعتراض غير خارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع، بحيث يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون³.

و بالرجوع إلى أحكام المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنه يقع اعتراض غير خارج عن الخصومة على ما تضمنه الحكم الفاصل في المنازعة الضريبية مما يمكن أن يلحق ضررا بمصالح طاعن ليس طرفًا في الحكم أو القرار وفقا لأحكام المادة 381 من نفس القانون، بحيث يكون الطعن بالاعتراض بعد الفصل في المنازعة الضريبية، وبعد صدور الحكم أو القرار بشأنها، ويشترط القانون لقابلية الحكم أو القرار لمثل هذا الطعن أن يكون لهذا غير المصلحة حقيقية وقانونية⁴.

كما أجاز القانون لغير الذي ترتب على صدور الحكم تحمله بجزء من دين الضريبة المستحق على المكلف أن يطعن في الحكم بهذا الطعن أي (الطريق) ما لم يكن هو أو من يمثله حاضرا، أو لم توجه له الدعوة لحضور الجلسات.

1- عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية ، دار هومة، الطبعة الأولى 2005، ص 93

2- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 141، 142

3- انظر المادة 387 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

4- أنظر المادتين 381، 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

و قد كان مجلس الدولة الفرنسي قد اقر جواز الطعن باعتراض غير خارج عن الخصومة حتى ولو لم يكن هناك نص قانوني صريح، ويمكن الطعن بها في الأحكام الناطقة بوقف التنفيذ والقرارات الصادرة في المواد الاستعجالية في المنازعات الضريبية¹.

الفرع الثالث: الطعن بالتماس إعادة النظر

من المعلوم وكقاعدة عامة أن الأحكام والقرارات القابلة للطعن بالتماس إعادة النظر هي تلك التي لا يجوز الطعن فيها بالطرق العادية، ولهذا يكون قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد كرس الاجتهاد الذي كان سائدا للقصور والغموض الذي كان يكشف قانون الإجراءات المدنية القديم بحيث لم ينص صراحة بإجازة أو عدم إجازة الطعن عن طريق الالتماس في القرارات التي تصدر عن الغرف الإدارية. والاجتهاد القضائي الذي استقر بعد جواز الطعن بالتماس إعادة النظر في القرارات الإدارية، كرسه صراحة قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المادة 966 منها بذلك النقاش القانوني الذي كان سائدا².

وبذلك وخلافا لما هو عليه الأمر بالنسبة لأحكام المحاكم الإدارية فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية نص من خلال المادة 966 منه صراحة على جواز الطعن بالتماس إعادة النظر في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة³.

ويرفع هذا النوع من الطعون ضد القرارات القضائية التي استنفذت الطعن بطريقي المعارضة والاستئناف، ويتم الطعن في القرار الفاصل في النزاع الضريبي من أحد أطرافها وهذا وفقا لأحكام المادة 391 من نفس القانون، والتي تنص على أنه "لا يجوز تقديم إلتماس إعادة النظر إلا ممن كان طرفا في الحكم أو القرار أو الأمر أو تم استدعاؤه قانونا".

1- فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص201

2- يوسف دلاندة ، مرجع سابق ، ص173 ، 174

3- عبد العزيز سعد ، مرجع سابق ، ص99

الفاتحة

الخاتمة

إن التنوع والتطور المستمر الذي يلزم التشريع الجبائي يؤدي لا محالة إلى صعوبة الإلمام بمختلف نصوصه، التي تتعرض للتعديل والإلغاء من حين لآخر وبالأخص إجراءاته النزاعية المختلفة والمعقدة، التي تخضع إلى قواعد وأحكام غير تلك المعتادة والمألوفة في القانون العام والتي ينتج عنها إخلال التوازن بين المكلف بالضريبة باعتباره شخصا ملزما بأداء مستحقاته الضريبية وإدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة مكلفة بتحصيل مستحقات الخزينة العامة .

والملاحظ من خلال دراستنا هو كثرة الإحالات أو شغور القوانين الجبائية من كثير من الإجراءات وهذا راجع إلى تشتت النصوص القانونية المنظمة للمنازعات الجبائية رغم محاولة جمعها في قانون الإجراءات الجبائية وهذا يؤدي إلى عرقلة القاضي إذ تعترضه صعوبات حقيقية عند نظره في هذا النوع من الدعاوى لكونه يعمل في ضوء تشريعين مختلفين ،الأول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأما الثاني فهو قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية ،علاوة على وتيرة السرعة في تغير القواعد والإجراءات المرتبطة بتقلبات التحولات الاقتصادية والاجتماعية حيث يتبين ذلك بوضوح من خلال قانون المالية التكميلي .

وهذا راجع لعدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية وملمين بالتشريع الجبائي وتفسيراته والملاحظ أيضا أن منازعات التحصيل الضريبي تعتبر من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون حتى لا تتعسف في استعمال امتيازات السلطة العامة ضد المكلف بالضريبة وهذا لأن مرحلة التحصيل الضريبي هي آخر مراحل تنفيذ الضريبة .

وأيضا نجد نصوص قانونية تجيز التنفيذ المباشر في حالة عدم وجود نص ،وتملك إدارة الضرائب وسائل أخرى تلجأ إليها لإجبار المكلف بالضريبة لاحترام توجيهاتها ،فالقرار الذي تصدره إدارة الضرائب وفقا لأحدى هذه الحالات ليس للمتضرر منه أن يوقفه ولو حتى عن طريق الطعن أمام القضاء الإداري وهذا عند مراعاة الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية .

وهو نفس القانون الذي كفل الحق للمكلف بالضريبة الذي يكون في حالة عوز أو ضيق تمنعه من إبراء ذمته للخزينة العامة أن يرفع طعن متمثل في طلبات إلى لجان الطعن المختصة يلتزم التخفيض أو الإعفاء .

كما أعطى القانون سالف الذكر الحق للمكلف بالإعتراض على المتابعات إن كان فيها عيب شكلي في الإجراءات ، كما تجدر الإشارة أن للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى رفع نزاع أمام القضاء بشأن تقدير الضريبة إن رأى أن هناك مبالغة في تقديرها .

ومن خلال القرارات المستعان بها في هذه الدراسة تبين لنا أن سلطات ورقابة القاضي الإداري هي رقابة فعلية على مشروعية قرارات إدارة الضرائب أو سندات التحصيل الموجهة للمكلف بالضريبة بحيث يمكنه إلغاء القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والتي جاءت مخالفة للقانون . كما أن القاضي يشارك بنفس الصفة الفعلية بخصوص تطبيقه وتعامله مع وسائل الإثبات بنوعها الخاصة والعامة.

وبهذا الصدد تجدر الإشارة إلى اللجوء المفرط إلى الخبرة حتى في أمور غير متعلقة بمسائل حسابية ومالية دقيقة كما أن هؤلاء الخبراء ليس لهم الدراية الكافية بالقوانين الضريبية. وفي الأخير نخرج بجملة من المقترحات:

- حتى تقوم إدارة الضرائب بأداء مهمتها بأكمل وجه يجب تدعيم جهودها وتكثيفها من أجل التقرب من المكلف بالضريبة لمعرفة المشاكل التي تعترضه وإبراز أهمية دفعه للضريبة المستحقة عليه ودورها في بناء الاقتصاد الوطني لأنها من الموارد المهمة للخرينة العامة وذلك بتفعيل دور الإعلام في هذا الشأن وتنظيم ملتقيات وأيام دراسية وتوزيع مطويات تبرز دور الضريبة .
- كما يجب إنشاء قضاء مستقل ومختص في ميدان المنازعات الضريبية وتدعيمه بالدورات التكوينية للقضاة والأعوان لمواكبة التطور السريع للتشريع الجبائي .
- الإهتمام بتكوين أعوان وموظفي الإدارة الضريبية حتى يقوموا بمهامهم بشكل أمثل وحتى تسير المعاملات الإدارية بشكل أحسن وأسرع .
- يجب محاولة التقليل من الإجراءات الطويلة في مجال المنازعات الضريبية ككل لأنها ترهق كاهل المكلف بالضريبة والخرينة العامة أيضا .
- خلق أحكام خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية تعنى بالأمور الاستعجالية في مادة النزاع الضريبي، وخاصة أن هذا النوع من النزاعات الإدارية يرتبط في غالبته بمجال التجارة والمال والاقتصاد، مما يتطلب بالضرورة سرعة وسهولة الإجراءات.
- العمل على شرح كل التعديلات و الأحكام الضريبية التي تأتي بها القوانين المالية التكميلية للمكلفين بالضريبة من خلال الأبواب المفتوحة على الجبائية.
- العمل على إيجاد وسائل لتحفيز المكلفين الملزمين بتسديد الضرائب في وقتها، وتشديد العقوبات على المتأخرين من دفعها.
- العمل على استقلالية اللجان من جلال إسناد رئاستها إلى جهات منتخبة وإلى جهات قضائية.

قائمة المراجع

قائمة المصادر و المراجع

القوانين

القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

القانون رقم 08/09 الصادر بتاريخ 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008

القانون رقم 01/21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2008
قانون الإجراءات الجبائية .

قانون الإجراءات المدنية والإدارية

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24/07/2008

الكتب

1. أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003 .
2. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2005.
3. بربارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008) ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011 .
4. بوبشير محند امقران ، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008.
5. حسين فريجة ، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، عنابة ، 2005 .
6. حموم هوارى، المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية، لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2003.
7. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزائر، بوزريعة: دار هومة، الجزء الأول،
8. عادل بوراس، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الاجراءات الجبائية، مجلة الفقه القانوني، كلية الحقوق جامعة المسيلة، العدد 03 .

9. عبد العزيز سعد، طرق وإجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية ، دار هومة، الطبعة الأولى 2005.
 10. عمار بوضياف، القضاء الإداري بين الوحدة والازدواجية (1962 - 2000)، دار الريحانة، الطبعة الأولى، الجزائر.
 11. عمار عوابدي ، النظرية العامة للمنازعة الإدارية في النظام القضائي الجزائري ، الجزء الثاني ، نظرية الدعوى الإدارية ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
 12. عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة مقدمة لإسكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية. 2013 ، ص 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2012
 13. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ،
 14. فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،الجزائر، 1996/ 1997.
 15. فيلاللي مراد و لوني يوسف ، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء،الجزائر 2007.
 16. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة 4 ، 2008.
 17. محمد لحبيب مرحوم، مقال (إرجاء دفع الضريبة) مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
 18. مراد علي، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء الجزائر ، 2006/2009 .
 19. مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة لنيل ، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، ، 2008 .
 20. مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر 2005/2006 .
 21. نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري، المكتبة القانونية، اليمن، 2005.
- الرسائل والمذكرات**
22. وفاء شيعاوي، (الإحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية) ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في حقوق، تخصص قانون الأعمال، غير منشور، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.

القرارات

قرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 غير منشور
قرار مجلس الدولة رقم 001763 الصادر بتاريخ 30/07/2001 ، الغرفة الثانية.
قرار مجلس الدولة رقم 004039 ، الصادر بتاريخ 28/01/2002، مجلة مجلس الدولة العدد
الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، بأنه يجب تقديم الضمانات الإدارية محافظة على أموال
الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزت المستأنف نفسه، فلا يمكن أن تشكل ضمانا كافيا
قرار مجلس الدولة رقم 005543 الصادر بتاريخ 15/10/2002 ، الغرفة الثانية.
قرار مجلس الدولة رقم 023068 الصادر بتاريخ 08/03/2005 ، الغرفة الثانية .
القرار رقم 64255 المجلة القضائية، العدد 04 ، سنة 1991.

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
	كلمة شكر
	إهداء
أ	المقدمة
	الفصل الأول: ماهية منازعات التحصيل الضريبي
07	المبحث الأول : مفهوم منازعات التحصيل الضريبي
07	المطلب الأول: تعريف منازعات التحصيل الضريبي
07	الفرع الأول: التعريف الاصطلاحي لمنازعات التحصيل الضريبي.....
08	الفرع الثاني: الفرق بين منازعات التحصيل الضريبي ومنازعات الوعاء.....
09	المطلب الثاني: أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها.....
09	الفرع الأول: أسس فرض الضريبة.....
11	الفرع الثاني: طرق تحصيل الضريبة
12	المبحث الثاني : إجراءات التحصيل الضريبي.....
12	المطلب الأول: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي.....
13	الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات.....
14	الفرع الثاني:الحجز الإداري.....
19	الفرع الثالث: بيع المحجوزات.....
22	المطلب الثاني:الطعون من أجل العفو.....
23	الفرع الأول: طلبات الطعون من أجل العفو.....
26	الفرع الثاني: لجان الطعن الولائية.....
28	المطلب الثالث : الاعتراض على المتابعات.....
29	الفرع الأول :الاعتراض على سند المتابعة.....
30	الفرع الثاني: التأجيل القانوني للدفع.....
	الفصل الثاني : آليات تسوية منازعات التحصيل الضريبي
35	المبحث الأول: طرق الطعن أمام الجهات الإدارية.....
35	المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب.....

36	 الفرع الأول: ميعاد رفع الشكاية.
37	 الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها.
39	 الفرع الثالث: تأجيل الدفع.
40	 المطلب الثاني: البت في الطلب ومعالجته من طرف المفتش.
40	 الفرع الأول: تحقيق في الطلبات.
41	 الفرع الثاني: معايير تقدير الطلبات.
43	 المبحث الثاني: طرق الطعن امام الجهات القضائية.
43	 المطلب الأول: رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية.
44	 الفرع الأول: رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.
48	 الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية.
50	 المطلب الثاني: أنواع الأحكام القضائية الضريبية.
51	 الفرع الأول: الأحكام الفاصلة في الموضوع.
51	 الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية.
53	 المبحث الثالث: طرق الطعن العادية والغير عادية.
53	 المطلب الأول: طرق الطعن العادية.
53	 الفرع الأول: المعارضة.
54	 الفرع الثاني : الاستئناف أمام مجلس الدولة.
55	 المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية.
55	 الفرع الأول: الطعن بالنقض.
56	 الفرع الثاني: اعتراض غير الخارج عن الخصومة.
57	 الفرع الثالث: الطعن بالتماس إعادة النظر.
59	 الخاتمة.
62	 قائمة المراجع.
67	 الفهرس.