

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المنازعة الإدارية في مجال التحصيل الضريبي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

مسار: الحقوق، تخصص: قانون إداري

تحت إشراف:

- أ. سيد أحمد محمد

إعداد الطالب:

- أولاد الممدار محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة	الصفة
لشقر مبروك	أستاذ محاضر " أ "	جامعة غرداية	رئيسا
سيد أحمد محمد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة غرداية	مشرفا و مقرا
فروحات سعيد	أستاذ مساعد " أ "	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الحمد لله الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

مصداقاً لقول الله تعالى: «وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً»
«وأن أشكر لي ولوالديك»

اهدي هذا العمل إلى من بث في روحي التحدي وساندني في كل الدرب
إلى أعلى إنسان عندي والذي الحبيب أولاد الهدار إبراهيم شفاه الله وأمد
في عمره، وإلى والدتي زهرة هذا العمروشبابه زيد مسعودة حفظها الله وأمد
في عمرها.

إلى إخواني وأخواتي الذين قاسموني سنين العمر وعشت معهم مسرات
الحياة ومكاسبها.

إلى أفراد أسرتي، إلى الزوجة التي ساندتني، وأولادي يونس، عبد المجيب
إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث، وإلى أستاذي الفاضل الذي لم
يخل علي بنصائحه القيمة طيلة فترة الإشراف الأستاذ: سيد اعمر محمد.

إلى كل زملائي في الدراسة

إلى الأساتدة المحترمين وكل من قدم لي يد العون وشجعني.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الحمد لله الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

شكراً وتقديراً

الشكر الأول والأخير لله سبحانه على أن وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف على ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات وإرشادات قيمة، كما أتقدم بالشكر إلى طاقم الإدارة بالجامعة قسم الحقوق على صبرهم في خدمتنا طيلة المشوار الدراسي.

كما أتوجه عميق الشكر إلى الأساتذة وأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

كما لا أنس كل من ساعدني من قريب أو بعيد وشجعني إلى هؤلاء أهدي أسمى معاني الشكر والتقدير والعرفان

والله أعلم
شكراً وتقديراً

فهرس المحتويات

الصفحة

الموضوع

الإهداء

كلمة شكر وعرفان

فهرس المحتويات

ملخص

أ-ج مقدمة.

الفصل الأول: منازعة التحصيل الضريبي أمام الإدارة الجبائية

05 تمهيد.

06 المبحث الأول: منازعات التحصيل الجبري الصادرة عن الإدارة الجبائية.

06 المطلب الأول: الغلق المؤقت للمحلات.

07 الفرع الأول: حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية.

08 الفرع الثاني: منازعة قرار غلق المحل.

09 المطلب الثاني: الحجز الإداري وبيع المحجوزات.

09 الفرع الأول: تعريف الحجز.

09 الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للحجز الإداري.

10 الفرع الثالث: سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري.

12 الفرع الرابع: إجراءات الحجز الإداري.

19 الفرع الخامس: منازعة الحجز الإدارية.

23 الفرع السادس: بيع المحجوزات.

32 المبحث الثاني: منازعات إيقاف التحصيل والاستيراد الصادرة عن المكلف بالضريبة.

32 المطلب الأول: منازعة إيقاف التحصيل.

32 الفرع الأول: الاعتراض على المتابعات.

33 الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل.

36 الفرع الثالث: طلب إيقاف التسديد.

38 المطلب الثاني: منازعات إسترداد المحجوزات.

39 الفرع الأول: إسترداد المبلغ المدفوع والمحجوزات.

39 الفرع الثاني: تقديم طلب إلى إدارة الضرائب.

41 الفرع الثالث: رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

42 الفرع الرابع: مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض.

45	.....المبحث الثالث:أساليب إنقضاء التحصيل
45	.....المطلب الأول: الإعفاءات
45	.....الفرع الأول: الطعون من أجل العفو
48	.....الفرع الثاني: الإعفاء التلقائي
52	.....المطلب الثاني: التقادم
52	.....الفرع الأول: تقادم أجل التحصيل
54	.....الفرع الثاني: حالات قطع التقادم الضريبي
56	.....خلاصة الفصل
الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي أمام الجهات القضائية	
58	.....تمهيد
59	.....المبحث الأول: إجراءات تحصيل الضريبي أمام الجهات القضائية
59	.....المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى
59	.....الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة
65	.....الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل الإدارة الجبائية
67	.....المطلب الثاني: الأحكام القضائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي
67	.....الفرع الأول: الأحكام القضائية المتعلقة بالموضوع
69	.....الفرع الثاني: الأحكام القضائية المتعلقة بالاستعجال
72	.....المبحث الثاني: طرق الطعن في الحكم القضائي الضريبي
72	.....المطلب الأول: طرق الطعن العادية
72	.....الفرع الأول: المعارضة
75	.....الفرع الثاني: الاستئناف
78	.....الفرع الثالث: آثارها القانونية
80	.....المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية
80	.....الفرع الأول: الطعن بالنقض
84	.....الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة
91	.....خلاصة الفصل
93	.....الخاتمة

قائمة المختصرات

ط: الطبعة.

ج: الجزء.

ص: الصفحة.

م: المادة.

ق.أ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.

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

ق.ض.م: قانون الضرائب المباشرة.

إن دفع الضريبة هي صفة إجبارية على المكلف بها الذي ليس له خيار في دفعها أو تركها والدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي بالإضافة إلى ذلك فإن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون إتفاق مع المكلف بالضريبة ويترتب على التحصيل الجبري بعض المنازعات، عندما تلجأ إدارة الضرائب إلى وسائل التنفيذ الجبري للجدول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل وكذا الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذا منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراءات جبرية تقوم بها لاستيفاء ديون الخزينة العمومية ويعد قابض الضرائب مؤهل قانوناً لتحصيل الضرائب والرسوم ويختص وحده بممارسة إجراءات التحصيل الجبري، ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه الإجراءات وذلك بأمر من قابض الضرائب وتحت مسؤوليه ومتابعة المديرية الولائية للضرائب من خلال الوضعيات الإحصائية الدورية، ولتحقيق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية للضرائب، وجعل المكلفين بالضريبة يتعودون على تسديد ديونهم الجبائية في أوقاتها المحددة قانوناً بصفة منتظمة، وإن الإخلال بها قد تنجر عنه منازعة تسمى بمنازعة التحصيل الضريبي.

وتعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحقوق الأفراد وهذه المرحلة تعد الثانية، وتكون في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار سواء كان القرار رفض كلي أو جزئي أن يلجأ لرفع تظلمه وأن يطعن أمام الجهات القضائية المختصة المتمثلة في المحكمة الإدارية وله الحق في أن يستأنف في القرارات أمام مجلس الدولة.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، شكوى، التحصيل الضريبي، جداول الضريبة، الرقابة الإدارية.

Résumé:

Le paiement de l'impôts est une obligation à la charge du redevable à titre définitif sans aucune contestation ou refus.

De la part de ce dernier car l'état avec sa souveraineté lui donne ce caractère obligatoire, en outre seul l'état est chargé d'établir le système fiscal sans accord préalable des contribuables de ce fait et en conséquence du recouvrement forcé de l'impôt un contentieux peut se produire notamment quand l'administration fiscale procéde au recouvrement forcé des rôles mises en recouvrement par

Le ministre des finances ou son représentant et ce conformément au code des procédures fiscal afin de percevoir les dettes du trésor public.

Le receveur des impôts est seul habilité à percevoir les différentes taxes et un impôts avec le concours des agents de pour suite sous sa propre responsabilité et sous surveillance de la direction des impôts par le biais des productions. Statistiques périodiques. Des le but de réaliser l'objectif assigné par la direction centrale, aussi que pour sensibiliser les contribuables sur le civisme fiscale considéré important et nécessaire pour le recouvrement du deniers publics toutefois le manquement au paiement des cotisations fiscales peut en Genderer un litige dit contentieux de recouvrent.

Cette phase vient au deuxième rang, et reflète l'insatisfaction de la personne en charge de la taxe, quelle que soit soulever le grief et faire un recours devant les autorités judiciaires compétentes afin de trancher la personne en charge possédé du droit de faire appel aux jugement du tribunal devant le conseil d'état.

مقدمة

تسعى الدولة الجزائرية للخروج من التخلف وتحقيق التنمية الشاملة متعددة الجوانب وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها الضريبة باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الإقتصادي والإجتماعي كما أنها تشكل المصدر من مصادر تمويل الخزينة الدولة كون أن التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي والمالي للجزائر بمفهوم التبعية فتأثر الجزائر بالتقلبات الاقتصادية التي شهدها العالم وخاصة بعد إختيار المعسكر الشرقي وفشل النظم الاشتراكية بدأ التوجه نحو الاقتصاد السوق الذي ترجم في بداية الأمر بإصدار القانون التوجيهي للمؤسسات، ثم تلت ذلك خصوصية هذه المؤسسات و تحرير السوق الخارجية وأمام هذه الظروف والمستجدات من جهة وانحيار أسعار البترول وعدم استقرارها من جهة ثانية حاول المشرع الجزائري مسايرة ذلك بتعديله لنصوص وبسنه أخرى مما دفع بالمشرع مرة ثانية إلى التفكير في تغيير جذري للنظم الضريبية في الجزائر وذلك بموجب قانون رقم: 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 بغرض إيجاد عوامل جديدة لتحسين الحصيلة الضريبية المتأنية من الجباية العادية حيث مست هذه الأخيرة بعض القطاعات والأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين من قبل، إلا أن التعديلات الكثيرة وتدخل الإدارة من حين لآخر بواسطة تعليمات ومذكرات لشرح النصوص الغامضة أدت إلى كثرة هذه التقنيات في الميدان مما تولد عنه عدم الإلمام بكل محتويات هذه النصوص سواء من طرف موظفي القطاع أو المكلفين بالضريبة مما أدى إلى حدوث ووجود عدد كبير من المنازعات الضريبية نتيجة وجود خلاف بين الإدارة الضرائب والمكلف بالضريبة مما أنتج الكثير من المنازعات مع إدارة الضرائب حيث تمخض عنها نوعين من المنازعات الجبائية

- 1 -منازعة الوعاء الضريبي والتي تعتمد على مراجعة الأسس القانونية التي استخدمت وفرضت بها الضريبة.
- 2 -منازعة التحصيل الضريبي والتي تعتمد على مراجعة الإجراءات التي تم بواسطتها تحصيل الضريبة.

ويمكن تعريف المنازعة الجبائية بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية فأنشاء عملية حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها من طرف الإدارة الضرائب يمكن أن تقع هاته الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة في حق المكلف بالضريبة أو في ما يتعلق بإجراءات المتابعة وتحصيل أو ما يعرف بمنازعات الوعاء الجبائي ومنازعات التحصيل الجبائي والتي يعود اختصاصها إلى الجهات الإدارية.

إن رقابة القاضي الإداري على منازعات التحصيل الضريبي لا يمكن تحريكها إلا بواسطة رفع دعوى ضريبية تتعلق بنزاع معين وتعد عملية رقابة القاضي الإداري على أعمال إدارة الضرائب من أكثر أنواع الرقابة وجودا وحيادا وموضوعية وفاعلية من الناحية القانونية لضمان سيادة القانون متحسدا في مبدأ المشروعية لحماية حقوق المكلف بالضريبة و أموال الخزينة العمومية بصورة عادلة وتقرير الجزاءات القانونية ضد أعمال إدارة الضرائب غير مشروعة.

بحيث تظهر رقابة القاضي الإدارية أكثر تجسيدا في القرارات التي فصل فيها مجلس الدولة ضد إدارة الضرائب نتيجة قرارات وإجراءات غير مشروعة وضارة بحق المكلف بالضريبة من سندات التحصيل تنفيذ عملية الحجز والغلق المؤقت للمحل أو استرداد الأشياء المحجوزة جاءت مخالفة للإجراءات والقانون مما يتعين إلغاؤها لعدم مشروعيتها وبذلك تكون رقابة القاضي الإداري على منازعات التحصيل الضريبي رقابة فعلية، بحيث يقضي بإيقاف عملية التنفيذ المباشر والجبري، للقرار وسندات التحصيل الصادر وعن المدير الولائي للضرائب بواسطة الدعوى الإستعجالية، ويقضي بإلغاء القرارات غير مشروعة بواسطة دعوى الإلغاء بحيث تنتهي منازعة التحصيل بصدور حكم أو قرار قضائي يخضع لإجراءات الطعن المنوه عنها في الباب الرابع من قانون 09/08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فيفري سنة 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إذا أحد أطراف الخصومة بأن القرار جاء مخالفا للقانون أو مشوب بعيب شكلي أو موضوعي يدفع به أمام مجلس الدولة لهذه الأسباب تطرقت إلى رقابة القاضي الإداري على إجراءات التحصيل إدارة الضرائب لديونها ومنازعاتها وطرق الطعن في الحكم القضائي الضريبي.

من أهم أسباب إختيار الموضوع:

نقص البحث في مسألة المنازعة الجبائية الخاصة بتحصيل الضريبي رغم علاقتها الوطيدة بالقانون الإداري في خضم التعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية بإعتبارها جزء من المنازعات الإدارية.

-التحولات التي يعرفها الإقتصاد الوطني والتي يتطلب الاعتماد أكثر على الموارد الجبائية.

-التعمق في دراسة المنازعات التحصيل الضريبي من حيث الإجراءات والحلول المستعملة لحل النزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في توضيح الصورة أمام المكلف بالضريبة (الإنسان المعني بدفع الضريبة) من خلال عرض مفصل للإجراءات المتبعة في حالة وجود نزاع مع الإدارة الجبائية لأن كثير من الاشخاص لهم صورة غامضة عن الإدارة الجبائية وهذا بجهلهم بالقوانين وعدم إطلاعهم على دور الضرائب ومساهمتها في تنمية الإقتصاد الوطني.

حيث يوجد هناك من يمارس أعمال تجارية ولا يعرف ماله وما عليه اتجاه مصلحة الضرائب.

حيث نجد كثير منهم من لا يعرف تحرير شكوى في حالة نزاع أو إلى أي جهة يتجه.

أهداف الدراسة:

أن الهدف من دراستنا هذه، الوقوف على مدى نجاعة الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعة الخاصة بتحصيل الضريبي سواء في مرحلتها الإدارية أو القضائية في ظل التعديلات المستمرة للقوانين، كقانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المنهج المتبع:

انتهجت في بحثي هذا المتواضع المنهج الوصفي التحليلي لمختلف الإجراءات التي تهدف إل تسوية منازعات التحصيل الضريبي وهذا من خلال المراجع للنصوص والقرارات القضائية، حيث يستلزم الرجوع لقانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الضرائب المباشرة، وعليه فإن الإشكالية المطروحة في موضوع الدراسة.

الإشكالية: هل وفق المشرع الجزائري في وضع نظام قانوني كفيل بتحصيل الحق الضريبي عن طريق المنازعات الضريبية؟..

ولحل هذه الإشكالية يكون الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- كيف تتم تسوية منازعة التحصيل الضريبي سوء من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية للتوصل لحل النزاع بإعتبارها لا تخضع لإجراءات العادية؟.
- 2- فيما تتمثل هذه الإجراءات أمام الهيئات القضائية للإدارية؟.
- 3- ما هي الضمانات التي تقدمها الجهة القضائية للحفاظ على حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية؟.

الفصل الأول

منازعات التحصيل الضريبي أمام الإدارة الجبائية

تمهيد:

إن منازعات التحصيل الضريبي تعتبر من بين الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون وتطبيقاً لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية ولتمكن القاضي الإداري من الرقابة الحازمة على أعمال إدارة الضرائب تجاه المكلف بالضريبة لا بد من سن وانين بسيطة وواضحة بعيدة عن الغموض ويعتمد في هذا الإطار على المعايير القانونية التي تشكل ترسانة التشريع الضريبي التي بها يكون تدخل القاضي الإداري لرقابة مختلف منازعات التحصيل الضريبي من أجل الحفاظ على أموال المكلف بالضريبة من جهة وأموال الخزينة العمومية من جهة أخرى وتوضيح كيفية التحصيل الجبري الصادر عن الإدارة الجبائية، وكذلك الحقوق الخاصة بالمكلف بالضريبة وكيفية المطالبة بها في حالة ضياعها.

المبحث الأول: منازعات التحصيل الجبري الصادرة عن الإدارة الجبائية.

و هي الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب من أجل تحصيل أموال الخزينة العمومية وذلك باستعمال التحصيل الجبري وهذا بعد استنفاد جميع طرق الودية مع المكلف بالضريبة من تبليغ وإنذارات، ثم الغلق المؤقت للمحلات والمحجز وبيع المحجوزات.

المطلب الأول: الغلق المؤقت للمحلات.

منح المشرع الجزائري إجراءات استثنائية لإدارة الجبائية من أجل تحصيل أموال الخزينة العمومية و ذكر منها في المادة 146 ق.إ.ج، حيث تنص المادة تنخ ذ قرار لغلغ المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل على حسب محل اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر⁽¹⁾.

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة والاقتراح من قابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب، قرار غلق المحل التجاري للمكلف المعني به ذا الإجراءات غير أنه يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ المكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق وأن لا يتجاوز ه ذا الغلق فترة أقصاها 06 أشهر، يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراء من طرف عون المتابعة المفوض قانونيا أو محضر قضائي، بعد أن يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة عشرة أيام ابتداء من تاريخ التبليغ إذا لم يتمكن المكلف من التحرير من دينه الضريبي نهائياً أو لم يتم بلاكساب أجلا للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة فموازاة لهذا الإجراء الذي يعد استثناء من القواعد العامة، أجاز المشرع المكلف المعني بإجراء الغلق أن يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب ومن أجل رفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس الجهة القضائية المختصة إقليميا للفصل في الأمور الاستعجالية⁽²⁾.

إلا أنه لا يمكن لذه الهيئة أن تفصل إلى بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.

علما أن هذا الطعن لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري .

¹ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم بموجب قانون رقم 12/12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 الجريدة الرسمية عددها 72، الصادرة في 2012/12/30 ص 03.

² - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، سنة 2005م، ص 31.

الفرع الأول: حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية:

1 - أسباب موضوعية:

غالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي ضمن ما يدعى بالمنازعة الضريبية إلا أنه كثيرا ما نجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه وإذا ما أثبت ع ن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى رفع جدول لتسديد الديون التقيسيط، فالتجؤوا إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعت ه في دفع المكلف الضريبية إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية.

2 - أسباب القانونية:

فرض المشرع الجزائري الضرائب على كل المحلات التجارية أو مهنية متى كان هذا الشخص يمارس نشاط مريح حيث أصبح من اللازم على الشخص أو المكلف بالضريبة تسديد ما عليه من ديون ضريبية حيث أن إدارة الضرائب تلجأ إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم لتأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته اتجاهها ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلا غير قانونية ولجؤوا للطرق المفتوحة لأجل تجنب سدادها.

حيث إذا بلغ المكلف بالضريبة يجدول التحصيل وبعد التنبيه دون محاولة منه لتبرئة ومنه اتجاه مديرية الضرائب بالولاية، تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقت هذا ما تضمنه مجلس الدولة في قرار الصادر في : 2003/11/18 مرقم قرار : 11010 قضية (ص.ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.

في الموضوع: تحصيل الضريبي - غلق إداري مؤقت - دين ضريبي⁽¹⁾.

وأن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تنتج ذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة: 392 ف 04 من قانون الضرائب المباشرة.⁽²⁾

¹ - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، المحمدية الجزائر، 2014، ص 261.

² - المادة 392 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة.

الفرع الثاني: منازعة قرار غلق المحل:

من ضمن الإجراءات الاستثنائية إلى منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، الإجراءات التي وردت في قانون المالية إلى أن عدل المشرع المادة 392 من ق.ض.م. والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف الضريبة وكرسها في ق.إ.ج.م. مادة 146⁽¹⁾ ففي هذه الحالة التي يتعذر فيها التحصيل بالطرق العادية على أموال الخزينة العامة وباقترح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري المكلف بالضريبة وفق الإجراءات التالية:

- يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوماً كاملاً بعد تاريخ وجوب استحقاق وأن لا يتجاوز غلق 06 أشهر في حد أقصى.

- يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراء محضر قضائي.

- على أن يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائياً أو لم يتم باكتساب أجلاً للتحديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة كما خول المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق الطعن في قرار غلق المحل أمام القاضي الإداري وفق المادة 146 ق.إ.ج.م. وذلك لاعتراض على الغلق المؤقت حيث يكون ذلك بتقديم عريضة رفع اليد أمام قاضي الاستعجال في الجهة المختصة إقليمياً.

إلا أنه لا يمكن لهذه الهيئة القضائية أن تفصل إلا بعد استدعاء الإدارة الضرائب أو من يمثلها قانون من أجل سماعها وهذا وفق المواد 989 و930 و948 من ق.إ.م.إ.⁽²⁾

مادة 929 «عندما يخطر القاضي الاستعجال بطلبات مؤسسة وفق أحكام المادة 919 و920 يستدعي خصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال».

مادة 930 «تعتبر القضية مهياًة للفصل بمجرد استكمال الإجراءات المنصوص عليه في المادة 926 والتأكد من استدعاء الخصوم بصفة قانونية إلى الجلسة "مادة 948 ق.إ.م.إ." يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون إجراءات الجبائية» علماً أن تقديم الطعن لا يوقف قرار غلق المحل.

¹ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² - المواد 989، 948، 930 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية الجريدة الرسمية قانون 09/08 المؤرخ في 25/02/2008 عدد 21 الصادر 2008/08/23.

المطلب الثاني: الحجز الإداري وبيع المحجوزات.

تعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاص وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة وهو نظام أكثر اختصارا من خلال ذلك تكون السلطة خصما وحكما في نفس الوقت فه ي الدائن - طالب التنفيذ - وه ي السلطة التي تشرف عن إجراءات التنفيذ ذلتحصيل ديونها ال تي بحوزة المكلف بالضريبة ومع ذلك يضل للقاضي الإداري الاختصاص في النظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها أو عدم الاعتراف بها⁽¹⁾ وللإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ولكن ضمن شروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام 1455 ق.إ.م.إ.

الفرع الأول: تعريف الحجز

الحجز طريق قانونية ووسيلة عمل يتبعها القانون للدائن تجاه أموال المدين من أجل المحافظة عند الاقتضاء على رهنه تدل بالمعني الضمي ق من وضع المال بين يدي ال قضاء وهو عملية ح فظ مشترك في أي حجز يتناول لا قابلية للتعرف بالمال، التثبيت على وجه العموم للمال بين يدي الحارس أي منع نقل المالحجز المال منقول وغير منقول هو وضعه تحديد القضاء بقصد منع صاحبه من التصرف يضر بحقوق الدائنين الحاجزين ولا يعتبر الحجز في جميع الأحوال عملا من أعمال التنفيذ بل يكون طريق من طرق التحفظ وتقصد بذلك أن الحجز على نوعين حجز تحفظي وحجز تنفيذيويعتبر الحجز المرحلة الأولى من مراحل نزع الملكية فهو بذاته لا يؤدي إلى نزع الملكية المال المحجوز، بل يتحقق ذلك بإجراء لاحق هو البيع الجبري⁽²⁾.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للحجز الإداري:

نقصد بالطبيعة القانونية تكييفه ووضعه في إطار قانوني معين ومعنى آخر هل يخضع هذا الحجز لما تخضع له الحجوز القضائية أم أنه يظل محتفظا بصفته الإدارية وبالتالي يخضع لما تخضع له الأعمال أو التصرفات الإدارية.

أولاً: الطبيعة الإدارية للحجز الإداري:

يرى أو ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية حيث استند في ذلك على أساس الحق في الحجز الإداري - سند التحصيل - وإن قرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي حيث:

¹ - أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، دار النشرالإسكندرية، ط2، سنة 1972، ص869.

² - جهد كان حجبية،تحصيل الديون الضريبية المدنية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية مراكش المغرب، الطبعة أولى، 2006م ص316.

يترتب على ذلك أن أي تظلم من المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجرائه أي أن رقابة القاضي لاحقة عليه وبالتالي يخضع قرار المدير الضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان للمعايير المقررة في القانون⁽¹⁾.

ثانياً: الطبيعة الإجرائية للحجز الإداري

حيث ذهب الفقه الإجرائي السائد إلى أن الحجز الإداري له طبيعة إجرائية ، وشأنه في ذلك شأن الحجز القضائي المنظم في القانون إجراء الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث يترتب على هذا التكيف خضوع الحجز للقانون الخاص الذي ينظمه ، وإذا لم توجد قاعدة قانونية تطبق على هذا الإجراء يرجع إلى تطبيق قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية من حيث الصحة والبطلان ومنازعات التنفي ذ ومن ثمة فإن الحجز الإداري يباشر بواسطة إدارة الضرائب الدائنة ليسهل عليها تحصيل ديونها المستحقة من المكلف بالضريبة ويعتبر هذا النظام أكثر اختصاراً وسرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية ويبرز الحجز الإداري من منطلق مصلحة إدارة الضرائب بطبيعتها ووظيفتها في تغليب مصلحة خزينة العمومية من مصلحة المكلف بالضريبة لوجه السرعة وفقاً للمادة 147ق.إ.ج⁽²⁾.

الفرع الثالث: سلطة إدارة الضرائب في الحجز الإداري.

إن إدارة الدائنة هي التي تشرف على الحجز الإداري وإجرائه ولا يتدخل القاضي إلا عند حدوث منازعة على التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز الإداري ولا يشرف عليه بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في المتابعة وتحت مسؤوليتها وفق الأحكام مادة 143 ق.إ.ج "تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية وممثله.

ويحدد تاريخ إدراج هذا الجدول في التحصيل ضمن ن فس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة عندما يلاحظ أخطاء في صياغة الجدول يوضح كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول ويرفق بها كوثيقة إثبات. ويجب أن يباشر الحجز الإداري

¹ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2011م، ص34.

² - المادة 147 قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ضد ذي صفة أي بمعنى أن يكون المكلف بالضريبة هو الشخص المدين عند حلول أجله (الشخص المدين) وفق م 156 ق.إ.ج لكن ليس معنى ذلك أن المنفذ ضده يتعين وجوباً أن يكون المكلف بالضريبة الوارد اسمهم في سند الحجز الإداري إلا إنه قد يتوفي المكلف بالضريبة، فيحصل الحجز الإداري على ورثته أو الموصى له بجزء أو كل التركة أو من يمثلها قانوناً، حيث هذا ما قض به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2011/07/14 م تحت رقم: 61564،⁽¹⁾ حيث بالرجوع إلى المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾ الواردة ضمن الأحكام الخاصة بالتحصيل أن الجدول المدرج قانوناً في التحصيل ينفذ وجوباً في حق المكلف المقيد فيه وكذلك في حق ممثلها أو في حق من شاركه في المصلحة ويخضع سند الحجز الإداري الشروط الشكلية والموضوعية هي:

أولاً: التبليغ

نجد أنه قد جعل مشرع مدونة التحصيل الإجراءات الجبرية التي تبتدئ بالإندار بالتبليغ في الحجز ثم البيع مسبقة بشكليات إلزامية عندما لا يقوم مدينو الدولة بتسديد ديونهم داخل الآجال القانونية المقررة للوفاء بها حيث يصبح المحاسب المكلف بالتحصيل مؤهلاً لإتحاد التدابير السالفة لاستغناء دينه الضريبي⁽³⁾.

- تعريف التبليغ

التبليغ هو الإعلام المكلف بالضريبة أو المدين المتخلف عن الدفع، حيث يوجب تسديد ما هو مترتب عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب وطبقاً لأحكام المادة 144 من ق إ ج لجدول التحصيل فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع مستحقات الخزينة العمومية فإن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفي جبراً المادة 144" يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على كل مجموع عمل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل... الخ".

وفائدة التبليغ هو إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب وفق الأحكام وبموجبه يستطيع القيام بالوفاء اختيارياً ويتجنب العجز طبقاً للمادة 145 ق.إ.ج، وفائدة التبليغ هو إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب كما يجب أن يشمل على إنذاره بالوفاء وفقاً للمادة 143 من نفس القانون فإذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بدفع مستحقات الخزينة العمومية فلن الحق المترتب لإدارة الضرائب يستوفي جبراً منه، وبموجب التبليغ يستطيع المكلف بالضريبة القيام

¹ - جمال الساييس، المرجع السابق، ص 328.

² - أنظر المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة

³ - جهده كان حجبية، تحصيل الديون الضريبية، المرجع السابق، ص 276.

بالوفاء اختياراً ويتجنب الحجز الإداري وفقاً لأحكام المادة 145 ق.إ.ج "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف 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 الضريبة".

حيث أن طبيعة جدول التحصيل هو عبارة عن سند تنفيذي لأن قانون الإجراءات الجبائية خول إدارة الضرائب مباشرة التنفيذ بموجب جدول التحصيل الذي يعتبر إجراء سابقاً للشرع في المتابعات وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 145 ق.إ.ج والمادتين 629 و416 ق.إ.م.إ.⁽¹⁾ لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحاً وبعد الثانية مساءً ولا أيام العطل إلا في حالة الضرورة وبعد إذن من القاضي " المادة 629 ق.إ.م.إ. لا يجوز مباشرة التنفيذ خارج أو بعد الوقت القانوني المحدد في المادة 416 أعلاه ولا في أيام العطل إلا في حالة الضرورة وفي هذه الحالة يرخص المحضر القضائي بإجراء التنفيذ بأمر على عريضة من رئيس المحكمة التي يباشر فيها التنفيذ".

ثانياً: محل الحجز الإداري.

يقصد بمحل الحجز الإداري مال المكلف بالضريبة المراد حجزه من منقولات أو عقارات ووضعه تحت يد إدارة الضرائب.

الفرع الرابع: إجراءات الحجز الإداري.

يتعين على المنفذ القائم احترام القواعد العامة والأساسية للحجز الإداري والتي تتمثل أو تشمل مايلي:

يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها.

- وفقاً لأحكام المادة 147 ق.إ.ج⁽²⁾ في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من ق.ض.م. ورسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيما يقتضي أحكام خاصة بجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه".

¹ - المادة 416، 629 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

المادة 644 ق.إ.م.إ¹ "إذا لم يتم الحجز في يوم واحد جاز إتمامه في اليوم الموالي المحجوزة القضائي أن يتخذ الإجراءات ما يلزم للمحافظة على أموال المحجوزة، والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد والحجز إذا اقتضى الحال الاستمرار في الإجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية أو صادف يوم الموالي عطلة رسمية جاز المحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة".

-عدم التعسف في الحجز الإداري فينبغي أن يكون الحجز الإداري لأموال المدين في حدود مديونته.
-يشرع أولاً في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تفي بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين ثم حجز ما للمدين لدى الغير.
-لا يمكن للدائن تحصيل دينه من أموال المدين إلا إتباع الترتيب الوارد في القانون وهذا بالرجوع إلى أموال المدين المنقولة فإن لم تفي أو لم توجد فإنه يمكنه عردها الذهاب إلى الحجز على العقار⁽¹⁾.
الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن الحجز يكون تنفيذياً حيث ينبغي اتخاذ الخطوات والإجراءات للاستصدار الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع للمكلف الضريبة ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه وفق م 147 ق.إ.ج.إ إلا أن المشرع الجزائري أجاز الحجز التحفظي⁽²⁾ وفق الأحكام مادة 156 ق.إ.ج وذلك في حالات معينة مثل حالة الخوف والخشية من فقدان الأموال الضامنة وهذه الأسباب ملموسة لتهديب المكلف بالضريبة لأمواله والتنازل عنها للغير أو في حالة استقرار المكلف بالضريبة خارج الوطن.

أولاً: الشروط المتطلبة لتنفيذ الحجز

تختلف الشروط اللازمة لتوقيع الحجز بحسب ما إذا كان الحجز تحفظاً أو تنفيذياً فشروط الحجز الأول خفيفة. إذ الهدف من الحجز التحفظي وضع الأشياء المحجوزة تحت مراقبة القضاء، مع بقاء حيازتها و استقلالها من طرف مالكيها ضماناً لحق الدائن الحاجز، عندما يتحول الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي لذلك لا يحتاج الحجز التحفظي إلا إذن صادر عن رئيس المحكمة. بناء على طلب يقدمه الحاجز تحت مسؤوليته ضماناً لدين محدد القيمة ولو لم يكن ثابتاً بل ولو لم يثبت طالب الحجز وذلك بموجب مقتضيات الفصل 452 من قانون المسطرة المدنية.

¹ - نسيم يخلف، الوافي في طرق التنفيذ، دار الجسور للنشر والتوزيع، المحمدية الجزائر، طبعة 1، 2014، ص 137.

² - جهد كان جحيبه تحصيل الديون الضريبية، مرجع سابق، ص 321.

ثانياً: أما الحجز التنفيذي فهو يغل يد المالك المحجوز عليه عن إدارة أمواله المحجوزة ويكون مآلها البيع في حالة عدم وفاء المدين المحجوز عليه بالدين العالق بدمته لذلك يجب أن توفر الشروط التالية لجواز إيقاعه وهي أن يكون هناك.

-سند تنفيذي.

-دين واجب الأداء محدد القيمة.

-أن يسبق إجراءات الحجز التنفيذي تبليغ السند إلى المحجوز عليه وإنذاره بالوفاء.

-أن يقع الحجز على مال أو حق لا يضع القانون الحجز عليه ونجد أن المشرع المغربي يحرص على حماية المدين المؤلف أو الباحث من إيقاع الحجز على كتبه والأدوات اللازمة للنشاط الذي يزاوله ونجد أن المشرع التونسي يمنع الحجز على الأوسمة والرسائل الشخصية والوثائق باعتبارها أشياء مادية معنوية.

ثالثاً: إجراءات الحجز المنقول إدارياً

المراد بالحجز على المنقولات المادية أن المملوكة للمكلف بالضريبة أو في حيازة من ينوبه أو يمثله وهذا من أجل بيعها لاستفاء حقوق الخزينة العمومية حيث أنه يحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي⁽¹⁾ بحيث تتم إجراءات المتابعات وهذا نظراً للميزة الممنوعة لجدول التحصيل من طرف وزير المكلف بالمالية ويشترط في هذا ما يلي:

-أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ على العقار وإن كان منقولاً غير عادي كأن يكون حق للمدين في ذمة الغير فحجز ما للمدين لدى الغير.

-أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله بعد استثناء هذه الشروط المذكورة تباشر عملية التحصيل الفوري طبقاً لـ 354ق.ض مباشرة والرسوم الماثلة من طرف قابض الضرائب ، حيث يوجه تنبيهها بلا مصاريف للمكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

ويكون هذا الحجز وذلك عن طريق انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ويقوم بمجرد ووصفها وتحرير محضر طبقاً للمادة 691 ق.إ.م.إ التي نصت على الشروط من بينها مبلغ الدين الأشياء المحجوزة ومكان الحجز وإلا كان ذلك المحضر قابلاً للإبطال خلال 10 أيام من تاريخ تحريره وهذا عن طريق دعوى إستعجالية يفصل فيها رئيس المحكمة خلال 15 يوماً يقوم السيد المحضر بتبليغ محضر الجرد والحجز ويسلم نسخة منه إلى المحجوز عليه خلال 03 أيام ويبقى مصير الأمر بالحجز قائم حسب نص م ادة 690

¹ القانون رقم: 03/06 الصادر بتاريخ: 2006/02/20 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي الجريدة الرسمية رقم: 14 مؤرخة في 2006/03/08.

إ.م.إ خلال شهرين فإن لم يتم فيها التبليغ الأمر بالحجز وأن التبليغ تم ولم يقم بالحجز فعلا خلال هذه المدة أصبح الأمر لاغيا بقوة القانون، إلا أنه يحق للدائن أن يستصدر طالبا بالحجز مرة أخرى⁽¹⁾ وكذلك تعيين حارس عليها وفقا لأحكام المادة 150 ق.إ.ج، أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع تحصيل دينها بامتياز وفق الأحكام مادة 149 ق.إ.ج.

رابعاً: إجراءات الحجز على العقار

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب م ادة 147 ق.إ.ج بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من التبليغ التنبيه حيث تطبق القواعد الخاصة على هذا الحجز منها ق.إ.ج وقانون ضرائب مباشرة ويستكمل بقواعد قانون الإجراءات ق.إ.م.إ.

بشرط ألا تتعارض مع نظام الحجز الإداري وأهمها سند الحجز وهو قرار الصادر من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب عمل حسب اختصاصه ويشترط ألا يكون للمكلف بالضريبة أموال منقولة أي لا يشترط في حجز المنقول، إذا لم تكفي قيمة هذا الأخير للوفاء بما على المكلف من ضرائب حيث تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك⁽²⁾ حيث أنه يمكن للإدارة أن تمارس الحجز التنفيذي على العقارات دون المرور بالحجز التحفظي ووفت الإجراءات القانونية المحددة من 721 ق.إ.م.إ كما يمكن لها القيام بالحجز التنفيذي العقاري على العقار المتحفظ عليه ووفق الإجراءات المعروفة بمعنى أن الحجز التحفظي في العقارات ليس درجة أولى قبل الحجز التنفيذي مادة 721⁽³⁾ من قانون إجراءات مدنية والإدارية "يجوز للدائن الحجز على العقارات أو الحقوق العينية العقارية لمدين همفرزة كانت أو مشاعة إذا كان بيده سند تنفيذي وأثبت عدم كفاية الأموال المنقولة لمدينه أو عدم وجودها غير أن الدائن المرتضي أو صاحب حق الامتياز الخاص على العقار أو صاحب حق التخصيص على العقار الذي بيده سندا تنفيذيا، يجوز له الحجز على العقارات أو على الحقوق العينية لمدينه مباشرة حتى لو انتقلت ملكيتها للغير".

وللقيام بالحجز يجب على القا بض الدائن تقديم طلب الحجز على رئيس المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها العقار وهذا ما نصت عليه م ادة 722 ق.إ.م "يقدم طالب الحجز على العقار أو الحقوق العينية إلى

¹ - نسيم بخلف، الوافي في طرق التنفيذ، المرجع السابق، ص 138.

² - محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر، عنابة، 2003، ص 108.

³ - المادة 721 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

رئيس المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها العقار، من طرف الدائن أو من ممثله القانوني أو الإتفاقي ويتضمن الطلب من الخصوص".

– اسم ولقب الدائن وموطنه الحقيقي وموطنه المختار في دائرة اختصاص المحكمة التي يوجد فيها العقار أو الحق العيني العقاري.

– اسم ولقب المدينة وموطنه.

– وصف العقار أو الحق العيني العقاري المطلوب حجزه، مع بيان موقعه أو بيانات أخرى تفيد في تعيينه طبقاً لما هو ثابت في مستخرج سند الملكية يجوز للدائن أن يستصدر أمراً على عريضة، يسمح للمحضر القضائي بدخول العقار لحصول على البيانات اللازمة لوصف العقار ومشمولاته وهذا الأمر غير قابل لأي طعن "إضافة إلى وجوب استصدار رخصة من الإدارة المركزية وهذا حسب

(L'instruction De La Procédure Contentieux 2005) غير أنه لا يمكن للقباض القيام باللعج وء إلى الحجز العقاري إلا بعد إثبات عدم كفاية الأموال المنقولة للمكلف أو عدم وجودها حسب المادة 620/721 ق.إ.م.إ "يتم التنفيذ على الأموال المنقولة فإن كان مقدارها لا يغطي الدين والمصاريف انتقالات التنفيذ إلى العقارات وإذا لم يكن للمنفذ عليه عقارات فيتم التنفيذ على أمواله المنقولة مهما كانت قيمتها مع مراعاة أحكام م ادة 622 و636 ق.إ.م.إ 622 ق.إ.م" لا يباشر التنفيذ إذا لم يكن من المنتظر أن يتحصل من البيع الأشياء المحجوزة ما يزيد من مقدار مصاريف هذا التنفيذ وفي هذه الحالة يحزر محضر عدم وجوده " ويحد كل هاته الترسانة من القوانين راجع إلى أهمية العقار من الناحية الاقتصادية وتتلخص إجراءات حجز العقار إدارياً طبقاً للآتي:

إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز

من المبادئ الإجرائية الأساسية دستورياً مبدأ حث الدفاع لذا ينبغي إعلام المكلف بمحضر الحجز وفقاً للمادة

153 ق.إ.ج⁽¹⁾

"تتقدم الشكاوي التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه".

¹ المادة 153 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية، سنة 2011.

- إعلام العامة بالحجز:

يجب إعلام العامة بالحجز من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز أو في لوحة الإعلانات الخاصة بالضرائب ويجوز نشره في صحيفة يومية وتظهر أهمية هذا الإجراء من حيث إعلام الكافة بالحجز وبيعه بأفضل سعر من المزاد العلني، أما أماكن إلصاق الإعلانات فقد ذكرها المشرع وجوباً.

- حراسة المال المحجوز:

حددت 150 ق.إ.ج الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعاً للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص وهي حالتان في حساب مصاريف الحراسة.

أ) حالة حارس المعين: يشترط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء محروسة.
ب) أما إذا أوكلت الحراسة إلى المحشرة العمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها⁽¹⁾.

- حجز ما للمدين لدى الغير:

تناولي المشرع في المواد 667 و686 ق.إ.م.إ وهو حجز الذي توقعه إدارة الضرائب على ما يكون للمكلف بالضريبة في حقوق ذمة الغير إذ تقوم بتوقيع الحجز على ما يكون لمدينه من حقوق أو منقولات في ذمة الغير أو حيازة هذا الغير وفق المادة 667 ق.إ.م.إ "يجوز لكل دائن بيده سند تنفيذي أن يحجز حجز تنفيذي على ما يكون لمدينه لدى الغير من الأموال المنقولة المادية أو الأسهم أو الحصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون ولو لم يجل أجل الإستحقاقها وذلك بموجب أمر عن عريضة من رئيس محكمة التي توجد فيها الأموال".

فحجز ما للمدين لدى الغير هو وسيلة التي تستخدمها إدارة الضرائب إذ تقوم بتوقيع الحجز على ما يكون لمدينه من حقوق أو منقولات في ذمة الغير أو حيازة هذا الغير⁽²⁾.

ويتميز هذا النوع من الحجز بأنه ثلاثي الأطراف:

أ) هو الحاجز الذي يتخذ إجراءات الحجز.

ب) هو المحجوز عليه وهو المدين مباشرة للحاجز.

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، 2008، ص140.

² - محمد حسين، طرق التنفيذ في قانون إجراءات المدنية الجزائري، ديوان مطبوعات، الطبعة الجزائر 1984، ص223.

ج) فهو المحجوز لديه ويطلق لفظ الغير وهو الذي يتم الحجز تحت يده على الأموال والحقوق التي يدين بها مباشرة إلى المحجوز عليه.

أولاً: صور حجز ما للمدين لدى الغير:

يتضح من نص المواد السابقة أن الحجز ما للمدين لدى الغير يكون منقولاً مادياً في حيازة الغير أو حق دائني المنقول المادي الذي في حيازة الغير وصوره:

(صورة 01) إذا كان المنقول في حيازة الغير فإن القانون يوجب للحاجز على هذا المنقول إتباع إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير ومثال ذلك المنقولات المودعة في مخزن الودائع والأشياء المعروضة في معرض عام أو حالة منقول (سيارة مثلاً) اشتراها المدين ولا تزال في حيازة البائع.

(صورة 02) حق الدائنية: كل حق ما للمدين محله مبلغ من النقود يتم الحجز عليه بطريقة حجز ما للمدين لدى الغير، ولا يشترط أن يكون هذا الحق معين المقدار وحال الأداء وكل ما يشترط هو أن يكون المحجوز لديه مديناً مباشراً للمحجوز عليه وإلا امتنع الحجز.

ثانياً: إجراءات الحجز ما للمدين لدى الغير:

- استصدار أمر بالحجز: موجب أمر عريضة من رئيس المحكمة التي توجد بدائرة اختصاصها الأموال بناء على طلب يتقدم به الدائن.

- تبليغ أمر الحجز إلى الغير المحجوز لديه: حيث يبلغ المحجوز لديه شخصياً أو ممثله القانوني عن طريق المحضر القضائي.

- وجرد الأموال ويكون بجرد الأموال بعد تبليغ فوراً وتعيينها تعييناً دقيقاً.

- تعيين حارس: يعين المحجوز لديه حارس على الأموال المحجوزة كأصل أو يعين محضر شخص آخر.

- تحرير محضر الحجز: حيث يشير فيه إلى تبليغ أمر الحجز وعملية الجرد و إعداد المحجوز لديه إن كان حارساً بعدم تسلم الأموال المحجوزة إلى المدين أو غيره⁽¹⁾.

- تبليغ الرسمي لمحضر الحجز: يجب أن يبلغ الحجز إلى المدين المحجوز عليه خلال ثمانية أيام التالية لإجراء الحجز مرفقاً بنسخة من أمر الحجز والتنويه على ذلك في محضر التبليغ الرسمي وإلا كان الحجز قابلاً للإبطال وإذا كان

¹ - نسيم يخلف، الوافي في طرق التنفيذ، المرجع السابق، ص 143.

المحجوز لديه مقيماً خارج الوطن وجب تبليغ أمر الحجز لشخصه أو إلى موطنه في الخارج حسب الأوضاع المقررة في البلد يقيم فيه⁽¹⁾.

الفرع الخامس: منازعة الحجز الإدارية:

لقد نص المشرع الجزائري فيما يخص الحجز الإدارية في المادة 153 وخصوص الفقرة الثالثة من قانون إ.ج⁽²⁾ "يمكن للمشتكي في حالة غياب قوار في هذا الأجل أو إذا كان القرار صادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل بشهر واحد ابتداءً من تاريخ إبلاغ القرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكورة في الفقرة أعلاه" وهي منازعات متعلقة بإجراءات الحجز الإداري من إلغاء الحجز أو رفعه أو وقف الإجراءات المنبثقة حيث أنه يعتبر أن منازعات الحجز الإداري هي من اختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الإستعجالية، فهو الذي يفصل في الإشكالات التي تطرح أمامه بخصوص رفع الحجز أو إيقافه أو إجراءه حيث نجد أنفسنا بصدد دعوى إستعجالية.

أولاً: الدعوى الإستعجالية

حيث بالنظر لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والتي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها وليس أمامه سوى حل رفع الدعوى أمام القاضي الاستعجال الذي يأمر بإبطال إجراءات التنفيذ أو الحجز بصفة إستعجالية طبقاً للمادة⁽³⁾ 643 من ق.إ.م.إ "إذا كان إجراء التنفيذ أو الحجز قابلاً للإبطال يجوز للمحجوز عليه أو لكل ذي مصلحة، أن يطلب بدعوى إستعجالية ضد الحاجز " وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الإجراء و إلا سقط الحق في طالب الإبطال وأعتبر صحيحاً⁽⁴⁾ " كما أنقضاء الاستعجال عرف بأنه عمل قضائي الغرض منه الفصل الأقصى سرعة ممكنة وبطريقة مؤقتة في الأمور المستعجلة التي لا يخشى عليها من فوات الوقت بشرط أن يتعرض في حكمه لأصل الحق ولا يقيد حكمه قاضي الموضوع عند عرضه عليه.

¹ - حمدي باشاعمر طرق التنفيذ، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 267.

² - المادة 153 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية، 2011.

³ - المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - كوسه فضيل، منازعات تحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 53.

شروط قبول منازعة رفع الحجز

- أن يكون عنصر الاستعجال متوفرا وفقا لمواد 919 و920 و921 ق.إ.م.إ.⁽¹⁾
 - أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا ويكون كذلك إذا كان مقصور على طلب وقف أو رفع الحجز أو استمراره لحين الفصل في الموضوع وهنا نميز حالتين في منازعة الحجز الإداري حالتين تتمثل الأولى في رفع دعوى إستعجالية قبل تمام التنفيذ ويكون في هذه الحالة طالب المكلف بالضريبة مقتصر على وقف الحجز أما الحالة الثانية وبعد تمام التنفيذ يكون طالبه متضمنا رفع الحجز.

- تقديم ضمانات من قبل المكلف بالضريبة بحيث أوجب المشرع لرفع دعوى إستعجالية تقديم ضمان لتحصيل دين ضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب فيقوم القابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها وقيمتها ويتخذ بشأنها قرارا بالرفض أو القبول وتعتبر مسألة الضمانات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة شرط م نقلًا ومقيد له لأن الطالب الذي يطرح أمام قاضي الاستعجال لا يمس بأصل الحق ولا يفصل في الموضوع بل مجرد أمر وقطي.

إن للإدارة وسائل خاصة تباشرها دون اللج وء إلى القضاء الإداري عندما تكون مصلحة الخزينة العمومية مستهدفة ومتمثلة في الحجز المباشر.

- شرط رفع دعوى في الموضوع أن الأمر الاستعجالي ذو طابع وقطي⁽²⁾ لا يجوز على حجية الشيء المقضي فيه فهو ينتهي بمجرد صدور قرار فاصل في الموضوع فمثلا إذا صدر أمر استعجالي يقضي بوقف الحجز أو رفعه أو صدر بدوره قرار في الموضوع يقضي بلف قرار الحجز خالف نصوص إجرائية أو القانون وبذلك يكون الحجز غير مشروع كما أنه يمكن أن يكون الحجز مشروعا لأن موضوع يدور حوله صحة الضريبة بحيث يكون قاضي الموضوع هو صاحب الاختصاص.

حيث أن مجلس الدولة في قراره الصادر في 2002/10/15 تحت رقم: 5543⁽³⁾ حيث أن الموضوع، ضرائب - حجز - منازعة في الضريبة والمبدأ أنه لا يمكن الأمر بوقف الأمر بوقف التنفيذ الحجز ملبشرة أمام القضاء دعوى مسبقة وجوبية في الموضوع للمنازعة في الضريبة.

¹ - المواد 919، 920، 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - حمدي باشا عمر، مبادئ الإجتهد القضائي في مادة الإجراءات المدنية، دار هومة، الجزائر، سنة 2004، ص 71.

³ - قرار مجلس الدولة رقم 5543 صادر في 2002/10/15.

من حيث الشكل:

حيث استوفى الاستئناف من جميع الأوضاع والشروط الشكلية المطلوبة لذا فهو مقبول شكلاً:

من حيث الموضوع:

حيث المكلف بالضريبة عندما فرض عليه دفع الضريبة ولم يسدها قامت غدارة الضرائب عن طريق قابض بوضع حجز ما للمدين لدى الغير لفائدة الخزينة العمومية بقيمة 3.908.308.75 دج، حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية قسم الاستعجال لدى مجلس بليدة من أجل إلغاء إشعار الحجز فأصدرت الغرفة الإدارية قرار بعدم الاختصاص حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية "قابض الموضوع" مطالبا برفع الحجز المفروض على مبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية بحجة أنه قد تظلم إلى إدارة الضرائب ولم تجب عنه وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية.

حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتحفظيا وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة عليه 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 فرض الضريبة مخالف للقانون بحيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز كون المكلف بالضريبة قد تظلم أمام الجهات الإدارية وأعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي بينما أحكام مادة 398 من ق.ض. مباشرة تقضي في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع.

وبالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

¹ - جمال السائس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد في قضاء الجزائري، المرجع السابق، ص 88.

ثانياً: دعوى الإلغاء

رصد المشرع ترسانة من النصوص القانونية لدعوى الإلغاء حيث نجدها موزعة في المادة 143 من الدستور والمادة 800 ق.إ.م.إ.م.143 من دستور⁽¹⁾ "ينظر القضاء في الطعن في القرارات السلطات الإدارية".
مادة 800.م.إ.م.إ.م. "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل فيأول درجة بحكم قابل للاستئنافي جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية طرفاً فيها".

أما الفقيه العربي فعرّفها الدكتور عمار عواجي بأنها الدعوى القضائية الإدارية الموضوعية العينية التي يحركها ذو الصفة والمصلحة أمام الجهات القضاء المختصة في الدولة للمطالبة بإلغاء قرارات إدارية غير شرعية⁽²⁾.
بللوغم من أن المشرع أجاز للإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين ولكن ضمن الشروط والإجراءات السابقة الذكر وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله بهذا الإجراء أن يطلب إلغاءه إذا أثبت له أن هناك خطأ ارتكب أثناء تنفيذ الحجز في الإجراءات فتمثل فيالآتي: أثناء توجيه الإنذار للمكلف لتسديد ما عليه من ديون يجب على القابض أن يعلم هذا الأخير بأن الإنذار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يتم بالتسديد فيالآجال الممنوحة أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة وعملية الحجز هذه يمكن الاعتراض عليها أمام القضاء إذا لم يستجيب المدير الولائي لطلب الإلغاء المقدم من المكلف ويكون ذلك بنفس الشروط والإجراءات فإننا نجد أن المشرع أجاز للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب أن يقدم طلب في المجال الأول إلى مدير الضرائب بالولاية التي حجزت فيها ويكون ذلك خلال شهر ابتداء من تاريخ الذي علم فيه بالحجز على أن يدعم طلب هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار ويكون الهدف منها مهاجمة وإعدام القرارات وسندات وجداول التحصيل الصادرة من مدير الولائي للضرائب المشوبة بعيوب وتمكين المكلف بالضريبة من إخضاع هذه القرارات لرقابة القاضي الإداري.
فالمدير الولائي بمجرد تلقيه إلغاء الحجز يبادر بتبليغ القابض المختص لتوقيف إجراءات لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول طالب إن حصلت تسوية وبالتالي رفع الحجز، فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر من المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يرد عليه فيالآجال المحددة يجوز له أن يرفع دعوى

¹ - المادة 143 من الدستور 1996م المعدل وتمتم بموجب القانون 19/08 المؤرخ في 15/11/2008 .

² - عمار عواجدي، نظرية العامة للمنازعات الإدارية، في النظام القضائي الجزائري نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1995 ص356.

إلغاء إلى القضاء ولكن بعد انقضاء الأجل الممنوع للقابض المختص للبحث في الموضوع وهو شهر كامل أو بعد انتهاء شهر من تاريخ تلقي القرار⁽¹⁾.

تقبل دعوى الإلغاء في القرارات الإدارية إذا لم يكن أمام شخص الحق في إقامة دعوى موازية تحقق له الامتيازات التي تحققها له دعوى الإلغاء⁽²⁾.

الفرع السادس: بيع المحجوزات

يعتبر بيع المحجوزات هو آخر مرحلة من مراحل التحصيل حيث أنه يكون البيع الجبري في المحجوزات الإدارية من السلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151 من ق.إ.ج الفقرتان الأولى والثانية.

والهدف من البيع هو حصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة أي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال

المحجوزة حيث انه بالرجوع للمادة 151⁽³⁾ ق.إ.ج نجد أن:

- يجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة عناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور غير انه يمكن لكل دائن خلال عشرة التي تلي التبليغ الحجز التنفيذي الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل خمسة عشر يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.

- بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجري البيع الإجمالي لمحل التجاري غير مذكور في الأمر رقم:

06-102 المؤرخ في 06 ماي سنة 1966 ونصوص التنظيمية اللاحقة وفقا للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 الفقرة 1 من هذا القانون المتممة بالأحكام الخاصة الواردة أدناه يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة واسميتهما وموطنيهما ورخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ومكان ويوم الساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القابضة وطبيعة عملياته ووضعيته وتقدير ثمنه المطابق.

¹ - ميزان عبد العزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص30.

² - حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية دراسة مقارنة، دار الخزنونية الجزائر، طبعة 2011، ص200.

³ - المادة 151 الفقرة 3 معدلة بموجب المادة 39 من القانون المالية، 2006.

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

ويدرج الإعلان قبل 10 أيام من البيع في الجريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري ويتم الإثبات القيام بالإشهار بإشارة إليه في محضر وإذا لم ترعى شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع ويمكن وضع دفتر شروط ويجوز للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.⁽¹⁾

-يرسى مزاد المحل التجاري على مزاد الأعلى ثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، غير أنه وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 المقطعين 2 و3 أدناه ويعد محضر بيع من القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري بدفع الثمن فورا مع إضافة جميع مصاريف البيع، ويتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط، عند الاقتضاء، ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري.

وفي حالة دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد المزاد، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة عند الاقتضاء ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري⁽²⁾. كما أن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منظم و أداة للتدخل الاقتصادي للدولة لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات على اقتصاد الدولة من عدة جوانب⁽³⁾. ويتم وفق المادة 152 ق.إ.ج.

-تم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات و إما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد .

-إذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا (2) بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاحي يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي السعر الافتتاحي وذلك بترخيص من مدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وفقا

¹ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص60.

² - المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عوابدي مصطفى، حال نصر الغش والتهرب الضريبي في نظام الغربي الجزائري طبعة 2000-2010، ص97.

لقواعد الاختصاص المحدد بموجب قرار من المدير العام للضرائب غير أن لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر (15) يوماً اعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إلصاق على باب قباضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع وتستلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكورة من قبل القابض المباشر للمتابعة. -لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي طبقاً لأحكام الفقرة 2 أعلاه إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر (10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع ولا يقابل بتصرف إلا ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة (2) المذكورة أعلاه.

لا ينتج عن سحب العروض قبل انقضاء أجل الخمسة عشر (15) يوماً المذكور أعلاه، إرجاع الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة⁽¹⁾.

أولاً: الإجراءات التمهيدية للبيع: تخص الإجراءات التمهيدية لبيع المحجوزات للشروط التالية :

-الترخيص بالبيع

يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، الرخصة تعطي لقابض الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه طبقاً للمادة 146 فقرة 03 ق.إ.ج. وفي حالة عدم حصول على ترخيص من طرف الوالي خلال ثلاثين (30) يوم من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب للقيام بالبيع. غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة لتحلل وتشكل خطراً على المحيط يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية طبقاً لـ146 ق.إ.ج.

¹ - المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

إجراءات الإشهار:

بعد حصول على ترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المديرالولائي للضرائب تباشّر عملية الإشهار بالبيع. وهي

عملية تسبق البيع يتم فيها إصاق الإعلانات المتضمنة البيانات الضرورية طبقا للمادة 151 ف 4 ق.إ.ج.

- بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشرا للمتابعة واسميها وموطنهما.

-الرخصة التي يتصرف بها القابض.

-مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري .

-طبيعة عمليات ووضعية المحل التجاري وتقدير ثمنه المطابق لتقدير الصادر عن إدارة تسجيل.

- مكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشّر البيع وعنوان مكتب القباضة.

- أما أماكن إصاق الإعلانات ذكرها المشرع وجوبا وبسعي من القابض المباشر للمتابعة على باب الرئيس للعمارة

وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف

بالبيع.

-يتم الإشهار بإدراج الإعلان المذكور أعلاه قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية

في الدائرة أو الولاية حيث المحل التجاري ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة وإليه في محضر البيع.⁽¹⁾

ثانياً: التصريح المبدئي بالبيع وإجراءات البيع

بعد حصول قابض الضرائب على رخصة بيع المحجوزات . وإتمام عملية الإظهار الأولى تأتي مرحلة التصريح

المبدئي ومن تم إنجاز.

- التصريح المبدئي للبيع.

يجب على عون المتابعة مباشرة عملية البيع، إيداع تصريح مبدئي للبيع وفقا للمطبوعة (R) رقم 22 لدى

مفتشية التسجيل المختصة إقليميا للقباضة ويودع التصريح في نسختين مؤرخ وممضي من طرف عون المتابعة يتضمن

المعلومات التالية: اسم ولقب ووظيفة وعنوان عون التنفيذ، اسم ولقب ومهنة وعنوان المحجوز عليه تاريخ وساعة البيع

باستعانة بوثائق التالية:

-التصريح بالبيع، أمر بالحجز، وجرد الأشياء المحجوزة.

¹-كوسه فضيل، منازعات تحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 65.

- إنجاز البيع

يحدد تاريخ البيع على الأقل بثمانية (08) أيام من تاريخ الحجز أو يكون من اختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي⁽¹⁾ أو محافظ البيع ويضبط مكان الحجز في المكان الحجز نفسه أو السوق أو مكان متفق عليه.

- عملية البيع العلني

تنتهي العملية بالبيع العلني وتحرير محضر بها وتكون في مايلي:

ثالثاً: عملية البيع العلني

تنتهي عملية بالبيع العلني وتحرير محضر بها وتكون فيما يلي:

- عملية البيع:

يقوم المحضر القضائي بعد إيداع قائمة شروط البيع بنشر مستخرج من هذه القائمة في جريدة رسمية وطنية وتعليقها في لوحة الإعلانات المحكمة خلال (08) أيام التالية لآخر تبليغ رسمي بإيداع القائمة، وترفق صورة من الإعلان في الجريدة ونسخة من محضر التعليق مع ملف التنفيذ، كما يجوز المحضر القضائي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني بثلاثين (30) يوماً على أكثر وعشرين (20) يوم على الأقل مستخرجاً من مضمون السند التنفيذي وقائمة شروط البيع موقعا منه ويقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني على نفقه طالب التنفيذ ويتم بيع المحل علنياً حيث يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يفوق الثمن التقديري المفتوح.⁽²⁾

أ) رسو المزاد:

يعد إجراء عملية البيع يرسو المزاد على الثمن الأعلى المعروض والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن تقدير المفتوح يعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يشغل المحل التجاري ويتم دفع الثمن نقداً بإضافة جميع مصاريف البيع وفي حالة عدم الدفع الثمن أو الفرق الناتج البيع الحاصل بعد المزاد لآخر راغب فيه تمارس المتابعات من قبل قابض مختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل بدرجة التنفيذ مدير الضرائب بالولاية.

¹ - الأمر رقم 02/96 الصادر 10/01/1996 المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة الجبائية الرسمية، عدد 03، سنة 1996.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 140.

(ب) صياغة عقد تحويل الملكية:

بعد قبض ثمن البيع نقدا تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري حيث تتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية بالإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط عند الاقتضاء ويخضع لشكليات التسجيل على نفقة المشتري ثم يتم تسجيل العقد المتضمن تحويل الملكية ويكون ذلك وجوبا قبل اللجوء إلى النشر كما أنه قد نص القانون على الإعلان عن تاريخ ومكان المزاد للجمهور بكل وسائل النشر التي تناسب وأهمية الحجز (المادة 372 ق م إ)⁽¹⁾.

(ج) نشر البيع:

يتم نشر البيع بسعي القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر (01) اعتبارا من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يشغل المحل التجاري "يكون مكان الاستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري يتضمن هذا التخرج وجوبا تحت طائلة البطلان البيانات التالية بيان تاريخ تحصيل ومقداره ورقمه والمكتب حيث تمت هذه العملية تاريخ العقد ولقب واسم وموطن كل من المالك السابق والحديد طبيعة المحل التجاري ومقره والتمن المشروط بما في ذلك التكاليف التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل وبيان الأجل المحدد أدناه للمبادرة بالاعتراضات واختيار موطن في إقليم اختصاص المحكمة.

(د) آجال الاعتراض وضوابط النشر:

يحدد النشر فيما بين اليوم الثامن (08) واليوم الخامس عشر (15) يوما بعد الإدراج الأول.

-خلال الخمسة عشر (15) يوما بعد الإدراج الأول يقوم القابض المباشر للمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.

-تسلم الاعتراضات بمقر مكتب قباضة الضرائب المعنية ويجوز لكل دائن بادر بالاعتراض في غضون الثلاثين (30)

يوم التالية للنشر الأخير أن يطلع في أجل أربعين (40) يوما بعد نشر الأخير وفي المقر المذكور على نسخة من

العقد البيع أو على أحد أصوله وكذا على الاعتراضات إن وجدت و إذا لم يصدر أي اعتراض في أجل (30) يوم

المذكورة يكون المحل من المشتري والقابض المباشر للمتابعة بريئي الذمة إيداء الغير.⁽²⁾

¹ - عبد القادر العربي الشحط ، نبيل صقر التنفيذ دار الهدى عين مليلة الجزائر، سنة 2007، ص 127.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، ط 2011، ص 142.

حالات البيع الخاصة:

وهما حالتان تستثيان في ميدان الإجراءات المنصوص عليها سابقا وتعلق الأولى بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري بينما الثانية تتعلق بالبيع بالتراضي.

أ) البيع المنفرد:

حيث أن الأصل في أن المحل التجاري يتم بيعه مجملا أي بجميع عناصره غير أن هناك حالات لا يجوز فيها عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وقد حددت المادة 151 في فقرتها الأولى (المذكورة سابقا) شروط ذلك كالتالي:

- أن يكون ذلك بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب.

- أن لا يقوم أي دائن خلال (10) أيام التي تلي التبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته السجل قبل خمسة عشر (15) يوم على الأقل من التبليغ المذكورة بالتقدم إلى قابض المباشر للمتابعة وأن يطلب منه إجراء بيع المحل التجاري بجملته.

ب) البيع بالتراضي:

في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 152 و153 الخاصتين بالبيع بالتراضي للمنقولات، حيث في البيوع العلانية لمنقولات المكلفين المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين أو محافظي البيع بالمزاد فإذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات، ألا تصل العروض التي تستقر عندها جلستا (02) بيع بالمزاد العلني إلى المبلغ المقدر للبيع يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة أن يجري البيع بالتراضي في شروط التالية⁽¹⁾:

- الشروط:

- يتم البيع بالتراضي إلا بمبلغ يساوي على الأقل المبلغ المقدر للبيع.
- يتم ذلك بترخيص من المدير الضرائب بالولاية أو من المدير الجهوي للضرائب.
- يتم البيع وفق القواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من مدير عام للضرائب.

¹ - المادة 152 ومادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

الإجراءات:

- لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر (15) يوم اعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإعلانات إصاق على باب قبضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس الشعبي البلدي لمكان حيث يتم البيع وتستلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعة.

- لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع. ولا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل (15) يوماً المذكور أعلاه إرجاع الوديعة التي كسبنا للخزينة.

آثار البيع: يلزم المشتري بدفع الثمن الذي رسي به المزاد، فإن لم يدفعه يعاد البيع على ذمته بأي ثمن، ويكون ملزماً بفرق الثمن ويعتبر محضر البيع عنده تنفيذاً على المشتري المتخلف بالفرق بين الثمن الذي عرضه وثمان إعادة البيع دون أن يكون له حق في طلب الزيادة في الثمن عن وجدت حسب مادة 2/373 ق إ م إ.⁽¹⁾

منازعة بيع المحجوزات: لقد استقر القضاء الإداري مجال الضرائب على إلزامه رفع دعوى في موضوع موازنة للدعوى الإستعجالية حيث هذا ما قضى به المجلس الدولة⁽²⁾ في قراره الصادر بتاريخ 2002/01/28 تحت رقم 3712.

حيث أن إجراءات الحجز والبيع المتخذة المستأنفة والتي يتم تحديدها في 1998/10/13 إنصبت على المحل التجاري ومكوناته وأن المحل التجاري يكيف بمنقول وليس بعقار خلافاً لمنازعة المستأنفة حيث أن المستأنفة لم تسدد ديونها ونتيجة لذلك قامت المستأنف عليها إدارة الضرائب للروبية بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل أموال الخزينة حين تبلغ الديون 6 429 22930 دج رسوم مستحقة من 1989م إلى 1995م حيث أن الإعلان عن البيع بالمزاد العلني ثم عن طريق جريدة Le Matin ونسخة أرسلت إلى السيد رئيس محكمة الحراش لإبلاغه حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة تمت وفق لمتطلبات القانون وتكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوباً بتنبه يمكن تبليغه يوماً كاملاً بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة وأنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق 06 أشهر ويبلغ

¹ - العربي الشحط عبد القادر، نبيل الصقر، المرجع السابق، ص 128.

² - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، سنة 2003، ص 70.

المحضر القضائي قرار الغلق في مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ إذا لم يتحرر المكلف من دينه الضريبي أو لم يكتب أجلا لتسديده يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة يقوم المحضر القضائي تنفيذ قرار الغلق حيث يقضي مجلس الدولة في شكل قبول الاستئناف.

في الموضوع: تأيد القرار المستأنف وعليه فإن طالب المستأنفة لإبطالها طلب غير تسديد ويتعين رفضه كما أن قاضي الاستعجال قد أصاب عندما أمر برفع الحجز والبيع إلى غاية الفصل في الموضوع لأنه لو تم البيع وتنتقل الملكية، وتحدث آثار قانونية فإنه في حالة إذا تم الفصل في موضوع لصالح المكلف فإنه يصعب ويستحيل استدارت الضرر وإعادة الحالة التي كانت عليه بعد البيع وانتقال الملكية للغير.⁽¹⁾

¹ - جمال السائيس، المرجع السابق، ص ص. 221-222.

المبحث الثاني: منازعات إيقاف التحصيل والاستيراد الصادرة عن المكلف بالضريبة

إن منازعة إيقاف التحصيل والإسترداد الصادرة عن مكلف بالضريبة عادتاً ما تكون أمام الجهات الإدارية وغالباً ما يتم التوافق على مستوى إدارة الضرائب في حل النزاعات بين خصومها وثانياً أمام الجهات القضائية بحيث يحق للمكلف بالضريبة أن يعترض على إجراءات التحصيل أو أن يشك في شرعية الضرائب المفروضة عليه، ومن بين هذه الإجراءات ما يلي:

المطلب الأول: منازعة إيقاف التحصيل

حول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم بالضريبة لقابض الضرائب المختلفة في اختصاص إقليمية الولائي بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة حسب مادة 612 ق.إ.م. إفضمان التحصيل الجبري يعتبر من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب إذا قبل كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يجب أن تكون الرسوم وحقوق مستحقة قانوناً وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه المستحق يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة ووجوباً بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم لحجز ثم بيع أملاكه وبالمقابل منحه لمشرع للمكلف حق الاعتراض وذلك بطرح النزاع أمام القاضي الإداري في الأمور المستعجلة. كتدبير وقي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبة.⁽¹⁾

الفرع الأول: الاعتراض على المتابعات

إن الشكايات المقدمة من المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العامة ويمكن، أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل (قسري) وإما تتعلق بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض وإن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب (القابض) يندرج في تنفيذ الجداول المدرجة قانوناً للتحصيل والتي تباشر مصالح الضرائب مستعملة في ذلك كل امتيازات السلطة العامة وبالتالي كل المنازعات متعلقة بها تدخل في اختصاص الفرصة الإدارية سواء بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة.

أولاً: الاعتراض عن سند المتابعة

يقع الاعتراض على سند المتابعة على صحته من حيث الشكل مع مراعاة احترام الآجال القانونية.

¹ - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 73.

من حيث وجود عيب شكلي:

الأخطاء في (الاسم - لقب - التاريخ - عدم الإمضاء) وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا الكون معييا مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضوع التحصيل.

من حيث احترام الآجال:

ويتمثل في وجوب التحقيق جيدا من طرف القابض من احترام آجال استحقاق الضريبة - تاريخ التنبيه والحجز أو غلق المحل التجاري حيث ترفع الشكوى أمام مدير الضرائب من طرف المكلف بالضريبة المادة 153 ق.إ.ج.

أ) أمام الإدارة:

يقدم الاعتراض على سند للمتابعة أو التحصيل في بادئ الأمر إلى السيد المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ هذا السند.

ب) أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي:

حيث يمكن الطعن أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ضمن المحاسب القائم بالحجز في خلال شهر بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف، أو في خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة. بحيث لا تقبل مباشرة الدعوى إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار الإدارة. علما أن هذا الاعتراف لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية وعليه فالمكلف بالضريبة ملزما بتقديم الضمان الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد طبقا م 153 ق إ ج.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل

رغم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، لا أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب.

ويكون الاعتراض على الالتزام بالدفع أو مقداره وفقا لأحكام المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية" يشكل كل نزاع على وجود التزام أو مقداره وجوبا الوفاء به اعتراضا على التحصيل الجبري"، ويخضع هذا الإجراء إلى شروط أتطرق إليها فيما يلي:

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 28.

أولاً: شروط الاعتراض على التحصيل

عكس ما تعرضنا له بالنسبة للاعتراض على سند المتابعة والمعلق أساساً بشكل الإجراء فإن:

- الاعتراض على التحصيل يمس أساساً بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاية وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا يشككها.

ويباشر هذا الاعتراض على التحصيل بنفس الشروط والإجراءات السابقة في الفرع الأول ولتفادي عدم متولها

يجب أن تتضمن كل شكوى ما يلي :- ذكر الضريبة المعترض عليها.

- بيانات السند المعترض عليه.

- عرض ملخص لوسائل وإستنتاجات الطرف.

- توقيع صاحب اليد.

- ويجب أن يقدم الشكوى منفردة بالنسبة على كل قاطع ضريبة.

- من حيث الآجال:

يرفع تظلم أمام مديرية الضرائب المختصة إقليمياً خلال شهر من تبليغ سند الإجراء وذلك طبقاً للمادة 153

ق.إ.ج⁽¹⁾.

أ) أمام الإدارة:

يقدم الاعتراض عن التحصيل في بادي الأمر إلى السيد المدير الولائي للضرائب حيث أن الإدارة تستدعى

المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وتقدم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة

لدعم نزاعه في أجل (30) يوم اعتباراً من تاريخ الاستلام ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 من

ق.إ.ج إلا اعتباراً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا تعذر الرد في أجل (30) يوم المذكورة أعلاه أو كان

الرد ناقصاً، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض

أو عدم القبول.

ب) أمام الجهات القضائية الإدارية:

حيث يمكن الطعن أمام الجهات القضائية .

- خلال شهر بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبحث في طلب المكلف.

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 29.

- أو في خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة بحيث لا تقبل مباشرة الدعوى إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار الإدارة علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف الدفع وعليه فالمكلف بالضريبة ملزماً إما بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد المادة 153 ق.إ.ج يتبين أن رقابة القاضي الإداري واسعة وشاملة في منازعات التحصيل باعتراضات برمتها إذا لا تقتصر هذه الرقابة على أعمال إدارة الضرائب فقط وإنما تتعدى ذلك لسيط الرقابة على كافة الإجراءات التي تشترط في رفع الدعوى الضريبية فمن خلاله أرى أن تخلف الإجراءات الشكلية والمتمثل في عدم التزام المكلف بالضريبة يتقدم شكوى حسب مادة 70 و 72 ق.إ.ج يتعين معه التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً⁽¹⁾.

ثانياً: منازعة دفع الحصص

إن إعداد جداول التحصيل وتحديد حصص الدفع يمثل أحد مراحل الأساسية لذلك حدد المشرع إجراءات التحصيل ودفع الحصص المفروضة على المكلف بصورة دقيقة وضبط مختلف الإشكالات الناتجة عنها حيث أنه في حالة شعور المكلف بتعسف إدارة الضرائب في فرضها مبلغ حصص الدفع فله الحق في عرض النزاع على القاضي الإداري المختص في الاستعجال لاتخاذ إجراء مؤقت إلى غاية الفصل في الموضوع علماً أن الاعتراض لا يوقف تنفيذ المبلغ الرئيسي الذي تضمنه ستند التحصيل بل يحتفظ بالغرامات وجميع المستحقات إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع حيث هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار بتاريخ 2005/03/08.

حيث أن منازعة الضريبة أمام محكمة الإدارية من جهته لا يوقف التنفيذ ولا أثر لهذه الدعوى على مواصلة التحصيل القسري.

حيث أنه من جهة أخرى في حالة انعدام وجود الضمانات الكفيلة بتسديد الدين الجبائي فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من هذا التدبير حتى ولو أدى ذلك إلى الحجز للجزء المتنازع فيه حيث أن الدين الجبائي مستحق الوفاء حتى ولو كان متنازعا فيه بدعوى قضائية في موضوع الحجز يعتبر من إجراءات التحصيل القسري .

¹ - المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

حيث إن الاعتراض على التحصيل القسري مرهون بتقديم المكلف بالإدارة ضمانات كافية من شأنها تخطي المبلغ المدين به وتضمن تسديده وهذا حفاظا على أموال خزينة عمومية حيث لا يظهر بأن المكلف المستأنف قدم ضمانات وعرضها على الإدارة.⁽¹⁾

حيث اعتبر المستأنف لרزنامة التسديد بمثابة ضمانات غير مؤسس لأن الرزنامة تخص الدين في حد ذاته وهذا بتقسيط التسديد لمساعدة المكلف بينما الضمانات فهي من بين أملاك المكلف يضعها تحت تصرف الإدارة لضمان تسديد الدين نستنتج من هذا القرار في حالة انعدام أو عدم تقديم الضمانات ينتج عنه حق ممارسة أعوان الإدارة لإجراء المتابعة بعد مرور 15 يوم من تاريخ تبليغ السند التنفيذي وفقا 144 ق إ ج كما أن الدفع المتعلقة برزنامة تسديد الضريبة بالتقسيط لمساعدة المكلف بالضريبة غير سديدة وبالتالي لا يعتد بها بمثابة ضمانات.

الفرع الثالث: طلب إيقاف التسديد.

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 الاستعجال.

ورغم امتيازات قابض الضرائب في مباشرة التحصيل الجبري بدءا بالحجز ثم البيع بالمزاد العلني لاستفاء ديون خزينة العمومية فإنها تخضع لرقابة القاضي الإداري بالمقابل منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على كل هذه الإجراءات بالإضافة إلى ذلك منحه الحق حتى في تقديم طلب إيقاف التسديد ولكن ألزمه بإتباع إجراءات معينة .

أولاً: إجراءات إيقاف التسديد

- أن تقدم الشكوى ضمن الآجال والأشكال المنصوص عليها في أحكام المادة 73 ق إ ج.
- أن يذكر المكلف بالضريبة في شكاوى صراحة تطبيق المادة 74 من ق إ ج بخصوص إيقاف التسديد الحصة المتنازع عليها⁽²⁾.
- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ في حسابه أو دعائه.
- أن يذكر في الشكوى قدرته على تقديم للقباض الضمانات الكافية مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص أو عقارا يسجل بخصوصه وهنا لصالح الخزينة العمومية المادة 74 ق إ ج "يجوز للمكلف بالضريبة أن ينازع

¹- جمال سايس، المرجع السابق، ص 221.

²- حسين فرجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلح الجزائر، سنة 1994، ص 106.

من خلال شكوى ضمن شروط المواد 72،73،75 في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى القابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من شكواه...".

فإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني واحترمت فيه الإجراءات المطلوبة فإنه يطلب من المكلف المعني أن يتقدم لدى القابض المختص لإبرام اتفاق الضمان واتفاق الضمان يقوم فيه القابض الضرائب المختص إقليمياً⁽¹⁾.

ثانياً: اتفاق الضمان

فالقابض المختص إقليمياً وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب وبإعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل المبالغ المتنازع عنها وإعلامه بنية المكلف في الطلب الخاص بإتفاق التسديد يقوم المحصل بإستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الإتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده مع الأخذ بعين الإعتبار المكلف وسيرته ووضعيته اتجاه الإدارة كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية بين متنازع عليه أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازل عليه.⁽²⁾

فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي للضرائب بذلك في وقت محدد (04 أشهر) مع تبليغه للمكلف المعني لتمكينه من إتخاذ الإجراء الممنوح له قانونياً إذ يجوز له بناء على قرار الرفض الصادر من المدير لضرائب أي: - أن يلجأ لرفع دعوى إستعجالية أمام قاضي الإستعجال المختص في الأمور الإدارية شرط أن يودع لدى الخزينة العمومية ربع (4/1) المبلغ المتنازع عليه كضمان مع إرفاق الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلاً. وتجدر الإشارة أن قاضي الإستعجال هو المختص بالنظر فيإعتراضات التسجيل الضريبي وله أن يقرر تأجيل التحصيل دون المساس بأصل الحق لحين فصل قاضي الموضوع المختص نهائياً في النزاع الضريبي المطروح أمامه إن إجراءات إيقاف التسديد هذه المباشرة أمام المدير الولائي للضرائب تتعلق أساساً بالضرائب المباشرة فقط دون سواها فإننا لا نجد لهذا الإجراء أي أساس قانوني بالنسبة لرسم على القيمة المضافة والضرائب الغير المباشرة. وحقوق التسجيل⁽³⁾.

¹ - مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003، ص 51.

² - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 110 وما يليها.

³ - امزيان عبد العزيز، المرجع السابق ص 34.

المطلب الثاني: منازعات استرداد المحجوزات

يماس المكلف بالضريبة عدة نشاطات تجارية أو مهنية وتفرض عليه ضرائب إما على أساس معلومات من نيابة مديرية المراقبة الخاصة أو من مصالح أخرى أو على أساس تصريحاته وإما تلقائيا نتيجة عدم التصريح سواء كان هذا كليا أو جزئيا.

حيث أن القانون قد خول الحق في الشكوى للمكلف بالضريبة إذا تأكد وجود حصص جبائية مشوبة بأخطاء أو مخالفة للقانون كما يجب على المكلف بالضريبة تدعيم شكواه بكل الوثائق التي يراها ضرورية مع ذكر الضريبة المعترض عليها وتقوم مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب ومفتشية الضرائب المعنية أن يوجد الطلب المقدم لدراسة الشكوى الضريبية ز فإذا بان المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة صحيحة وأن هناك خطأ في تأسيس الضريبة أو حسبها فالمصلحة الإدارية تدلي برأيها بالموافقة أو إلغاء الضريبة، أي إعفائه منها وتقوم بتبليغه بالقرار النهائي.⁽¹⁾

وللمكلف بالضريبة أن يطالب بإسترداد المبلغ المدفوع و المحجوزات وذلك بتقديم طلبه إلى المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى وفي حالة ما إذا لم يتوصل الأطراف إلى حل يرضي كلا منهما نكون بصدد نزاع يطرح أمام المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المواد 114 و115 و116 ق.إ.ج.

المادة 114 " تتقدم دعوى إسترداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسم على رقم الأعمال بدون حق أو بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أجل (40) سنوات إعتباراً من يوم الدفع.

المادة 115 " عندما تصبح الحقوق قابلة للإسترجاع نتيجة حدث لاحق لدفعها يؤجل تاريخ بداية التقادم المنصوص عليه في المادة السابقة إلى اليوم الذي حصل فيه الحدث".

المادة 116 " ينظر في دعوى الإسترداد ويبت فيها حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة " ⁽²⁾.

¹- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص ص 94، 95

²- مواد 114، 115، 116 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق .

الفرع الأول: إسترداد المبلغ المدفوع والمحجوزات

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المكلف بالضريبة وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في المادتين 145 و146 ق إ ج منها:

توجيه إخطار للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة لها كما أنه يستوجب على القابض الضرائب أن يعلم المكلف بالضريبة بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة. أو لم يتحصل على أجل إضافي من القابض القائم بالمتابعة. حيث أنه وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله وهذا الإجراء المباشر أن يطلب إلغاءه، وأن يبادر بطلب إسترداد أمواله المحجوزة ⁽¹⁾ شريطة أن يقدم طلبه كمرحلة أولى أمام المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز وإسترداد المحجوزات بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف لإجراءات البيع حين الفصل في الموضوع.

فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر من المدير الولائي للضرائب بخصوص طلب السابق، أو لم يتلق أي جواب في الآجال المحددة، يجوز له أن يرفع دعوى ضريبية ضد المحاسب القائم بالحجز أي قابض الضرائب أو العون المفوض بذلك أمام القاضي الإداري المختص إقليمياً ولكن هذا بعد انقضاء الأجل القانوني الممنوح للقابض المؤهل للبت في الموضوع والمحدد بشهر (01) كامل أو بعد إنتهاء أجل شهر من تاريخ تلقي القرار بالرفض ⁽¹⁾ بشرط واحد أن لا يكون المكلف بالضريبة مديناً بضرائب أخرى.

حيث إذا كانت على المكلف بالضريبة ديون يتم خصيصاً قبل إسترداد أمواله المحجوزة أما إذا كان برئ الذمة، فله الحق بالمطالبة بإسترداد أمواله .

الفرع الثاني: تقديم طلب إلى إدارة الضرائب.

يجب أن يقدم طلب إسترداد الأشياء المحجوزة إلى مدير الضرائب بالولاية طبقاً لأحكام المادة 153 ق.إ.ج⁽²⁾ "بيث مدير المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ تقديم شكوى يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في هذا الأجل أو كان القرار الصادر لم يرضه

¹ - امزيان عبد العزيز، المرجع السابق ص 29.

² - أنظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد (01) ابتداءً من تاريخ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجل المذكورة في الفقرة أعلاه... إلخ."

حيث يكون الطالب موجه للمدير الولائي للضرائب التابع إقليمياً لمكان الحجز تحت قابلية البطلان خلال شهر من تاريخ تبليغ المكلف بالحجز مدعمة بجميع وسائل الإثبات ذكر منها:
أ) الكتابة:

حيث تعد الكتابة من المنازعات الضريبية إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال المكلف بالضريبة وهذا حسب مواد 01 و 11 من ق.إ.ج.

ب) المحررات الرسمية:

حيث بعد حجز بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يقربها المكلف بالضريبة حيث أن هاته أدلة الإثبات تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار ففي هذه الحالة يطالب مدير الضرائب التابع له مكان الحجز من قابض الضرائب المختلفة تأجيل بيع الأشياء المطلوبة إستردادها، ويستدعيه لتقديم المعلومات المتعلقة بمسير القضية. كما أنه يجب أن يحتوي الطلب على تاريخ ومكان الحجز وذكر الأموال أو العقار المحجوز إلى رئيس مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب ويقدم هذا الأجر مقابل ذلك وصل الإيداع خلال شهر من تاريخ إيداع الطلب وبناء على المعلومات المقدمة من طرف قابض الضرائب يقوم مدير الضرائب بالولاية بدراسة وتفحص الطلب من حيث الشكل والمضمون.⁽¹⁾

أولاً: من حيث الشكل.

يجب أن يكون الطالب ممضياً ومقدماً في الأجل المقررة قانوناً.

ثانياً: من حيث المضمون.

يجب أن يكون المحجوز عليه من أموال أو عقار ملكاً للمكلف بالضريبة أما في حالة وجود صعوبات تحال القضية إلى المدير العام للضرائب فهو المختص لمعالجة الغش في المستندات.

حيث يتم اتخاذ القرار المناسب من قبل المدير الضرائب بالولاية خلال شهر ابتداءً من إيداع الطلب بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام.

وفي حالة ما إذا كان الطلب إسترداد المحجوزة مقبولاً فإنه يتم تبليغ قابض الضرائب برفع اليد على المحجوزات.

¹ - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 209

أما في حالة إذا رفض الطلب جزئيا أو كليا، كما أن الوثائق تعاد إلى صاحب الطلب وتجدد الإشارة هنا إلى أن طلب إسترداد الأشياء المحجوزة لا يكون مقبولاً في حالة ما إذا تم بيع المحجوزات بالمزاد العلني وخصم إدارة الضرائب لديونها.

أما في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو عدم الرد عليه في الآجال المحددة بشهر يجوز له أن يرفع دعوى ضريبية قضائية أمام المحكمة الإدارية.⁽¹⁾

الفرع الثالث: رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية

للمكلف بالضريبة الذي رفض طلبه من طرف المدير الولائي للضرائب الإقليمي الحق أن يلجأ للقضاء وذلك برفع دعوى ضريبية ضد القابض للضرائب أو المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية بحيث تتحت شروط الدعوى الضريبية من بينها الصفة والمصلحة والأهلية والتمثيل القانون لشخص إعتباري حيث هاته الشروط تتعلق بالدعوى ذاتها، ويثير تخلفها عدم قبول الدعوى الضريبية وترفض شكالا.

حيث بعد إنقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص للبت في الموضوع وهو شهر كامل من إيداع الطلب أو بعد إنتهاء شهر من تاريخ تلقيه قرار الرفض مادة 153 ق.إ.ج حيث يباشر القاضي الإداري رقابته على الدعوى المعروضة عليه، وهذا بدراسة طلب المكلف بالضريبة وإجابة إدارة الضرائب على أساس وسائل الإثبات المقدمة، حيث أنه لا يجوز لرافع الدعوى الضريبية أي يقدم وسائل إثباتية غير تلك التي تقدم بها في الشكوى الموجهة إلى إدارة الضرائب، أو أن يدرج معطيات جديدة غير تلك المذكورة والمحددة فيها هذا من جهة ومن جهة أخرى ما يمكن استخلاصه من منازعة الاسترداد والذي يكون عبارة على سؤال هل يلزم المكلف بالضريبة الذي يريد استرجاع المبالغ المدفوعة بغير حق أن يقدم شكوى أمام مدير الضرائب بالولاية أم لا؟.

إن المشرع الجزائري لم يشر في أي نص من القوانين الضريبية على شرط تقديم الشكوى في هذه المنازعة.

حيث هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2003/03/18 تحت رقم 007470⁽²⁾ حيث أن المادتين 397 و398 من قانون الضرائب المباشرة المحتج بهما من طرف المستأنف لا مجال لهما للتطبيق في قضية الحال لكونها جاءت في قسم خاص بالملاحقات، وهي أصلا تعالج مسألة استرجاع المحجوزات بينما الدعوى الحالية تعني استرجاع أموال ثم تحصيلها بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار 1994/12/24.

¹ - امزيان عبد العزيز، المرجع السابق ص 30.

² - قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/03/18، الغرفة الثانية.

فأصبحت الضرائب فاقدة لشرعيتها بعد إلغاء قرار فرضها، حيث أن الدفع بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية لطعن مسبق قبل رفع الدعوى الحالية غير جدي لأن منازعة المدعية الخاصة بالاستفادة بحق هي المنازعة التي تخضع لإجراء الشكوى المسبقة والتي فصل فيها نهائيا كما سبق ذكره عكس الدعوى الحالية التي لم يشر إليها المشرع ضمن المنازعات الخاضعة لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة يتبين مما سبق أن قاضي مجلس الدولة يملك الرقابة الكاملة، للتحقيق من مدى شرعية الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة وقانونية باسترجاع المحجوزات المقبوضة بغير حق وله كذلك أن يحمل إدارة الضرائب المسؤولية.⁽¹⁾

الفرع الرابع: مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض

إن مسألة منازعة التعويض وتقييمه يدخل ضمن إختصاص القضاء الكامل دعوى التعويض التي تنطبق عليها الشروط العامة المنصوص عليها في مواد 13-14-15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. بحيث يراقب القاضي الإداري من خلالها مدى توفر عناصر التعويض والمتمثلة في الخطأ والضرر والعلاقة المسببة وكيفية تقييمه وأن الضرر القابل للتعويض هو في جميع الحالات الضرر الذي ينسب إلى الإدارة.⁽²⁾ حيث ترفع الدعوى أمام المحكمة بعريضة مكتوبة موقعه ومؤرخه، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف، كما أنه يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً.

-الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

-اسم ولقب المدعي وموطنه.

-اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

-الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفه ممثلة القانوني أو الإتفاقي.

-عرضا موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

-الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

حيث أن الدعوى الحالية الرامية إلى إسترجاع مبالغ مقبوضة بغير حق من طرف إدارة الضرائب بعد وقوع

حادث لا حق لتحصيلها وهذا حسب ما نص عليه المادة 108 من ق.إ.ج.

¹ - جمال السائس، المرجع السابق، ص 194.

² - رشيد خلوني، قانون المسؤولية الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر 2001، ص 138.

تخضع دعوى الخزينة قصد تحصيل الإقطاع منه المصدر المطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة للتقادم أربع (04) سنوات كما تنص المادة 159 أدناه ويسري هذا الأجل اعتباراً من تاريخ استحقاق الرسوم.

المادة 109 "تتقدم دعوى استرجاع المقبوضة من غير حق أو بصفة قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أجل (03) سنوات إعتبار من تاريخ الدفع وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها ويؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه الحدث ويوقف التقادم بالطلبات المبلغة بعد منح الحق في التسديد كما يوقف مطلب معلل يوجه المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.⁽¹⁾

وقد قضى مجلس الدولة في القرار 2003/03/18 رقم القرار 7470⁽²⁾ دعوى مؤسسة على خطأ الإدارة الجبائية نتيجة ثبوت امتناعها من إرجاع المبالغ المقبوضة بمجرد تبليغها بالقرار القاضي بإبطالها وبالتالي فطلب التعويض في إطار الدعوى الحالية مبرر لثبوت الخطأ المرفقة ليس في تأسيس الضريبة بل في مسك المبالغ المحصلة بعد إبطال قرار فرضها من جهة وبعد استمرار الإدارة في حجز المبالغ غير مستحقة منذ 1994/12/24 تاريخ ثبوت عدم استحقاقها.

حيث أن القاضي أصاب في تطبيق القانون حيث يبقى بالتالي في القضاء بتأييد قرارهم المستأنف فيه لتأسيسه قانوناً.

حيث أن مسألة التعويض في المنازعة الضريبية وخصوصاً وضع اليد على أموال محجوزة بغير حق يعد خطأ مرفقياً يفتح باب المطالبة بالتعويض للمكلف من الأضرار التي تسببت فيها إدارة الضرائب طبقاً للمادة 124 من القانون المدني "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض"⁽³⁾.

غير أنه مسألة التعويض في التشريع الضريبي فنجد أن المشرع لم يتطرق في دعوى تعويض في القانون الضريبي حيث يعد هذا تقصيراً وإحاقاً في حق المكلف بالضريبة، حيث يثير هذا السكوت تساؤلات هو سهواً سيتم تداركه في المستقبل أو أنه تعمد ذلك معتبراً أنه يدخل في مجال سلطة رقابة القاضي الإداري بناءً على وسائل الإثبات الموجودة وقناعته؟.

¹ - المواد 108 و 109 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 127.

³ - المادة 124 من القانون المدني الجزائري «كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضرراً للغير يلزم من كل سبباً في حدوثه بالتعويض»

وعليه يتحتم على القاضي الإداري تطبيق القواعد العامة، مما يتعين القول أن هناك فعلاً نقصاً بفراغ في التشريع الضريبي ينبغي على المشرع استدرأه مستقبلاً.

المبحث الثالث: أساليب انقضاء التحصيل.

إن للمكلف بالضريبة الحق في الشكوى إذا تأكد من وجود حصص جبائية مشوبة بأخطاء ومخالفات للقانون، فإذا تبين أن هناك خطأ في تأسيس الضريبة أو حسابها فالمصلحة تدلى برايتها وذلك بإلغاء الضريبة أو الإعفاء منها، أما إذا تعلق الأمر بدعوى التقادم الضريبة وثبت فعلاً فمصلحة الضرائب تنهي كل ذلك بقرار نهائي وهذا ما يعرف بأساليب انقضاء التحصيل.

المطلب الأول: الإعفاءات

لقد أجاز القانون الحق للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة عليه قانوناً أو التخفيض فيها وهذا لأسباب تخص وضعية المكلف بالضريبة منها ضيق الحال أو العوز أو العجز عن التسديد بسبب الزيادات في الضرائب أو الغرامات التأخير التي يتسلط عليه.

الفرع الأول: الطعون من أجل العفو

- من خلال نص المادة 92 من ق.إ.ج⁽¹⁾ حيث على صلاحيات السلطة الإدارية وهي النظر في الطلبات تلتبس من حضرته الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض من عبئها في حالة العوز أو الضيق مكلف.
- تبث طبقاً للقوانين والتنظيمات في شكاوي قابضي الضرائب المختلفة الملتبس منها جعل الحصص غير قابلة للتحصيل في حكم عدم القيمة أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء المسؤولية.
- شكاوي المكلفين بالضرائب الملتبس منها الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها أمام لجنة الإعفاء والإلغاء غير أن هذه المرونة لا تعني تساهل الإدارة في تحصيل مستحقاتها.

أولاً: طلبات الصادرة من المكلف بالضريبة:

وهي الحالة التي يجوز فيها للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيض منها وهذا لأسباب منها العوز أو الضيق الحال الذي يضعه في حالة العجز عن إبراء دمه إزاء الخزينة . كما يمكنه أيضاً بموجب نص المادة القانونية أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها مراعات النصوص القانونية.⁽²⁾

¹ - المادة 92 ق.إ.ج تلتقى السلطات الإدارية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول، طلبات تلتبس من حضرته بصفة ولائمة الاعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً للزيادة في الضرائب أو الخرامات الجبائية وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائفي في حالة العجز عن ابراء دمه إزاء الخزينة.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص 117، 118.

-الإجراءات:

حددت المادة 93 ق.إ.ج الخاصة بهذه الطريقة الجهات الكفيلة بإبداء الرأي فيها والبث في نتائجها وهي

كالتالي:

-من أجل الاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب.

-عندما يتعلق الأمر بشكاوي تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلدية يمكن عرض الشكاوي على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها .

-توجه الشكاوي أي الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 5 000 000 دج.

-توجه الطلبات إلى المدير الضرائب بالولاية بعد رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض عندما تقل الحصة الضريبية أو الغرامة أقل 5 000,000 دج ويكون هنا الطلب التخفيض المشروط.

- نتائجها:

-حول القانون للمدير الولائي سلطة البث في طلبات الطعون من أجل العفو غير أن قرارته تعتبر قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليميا.

--تبلغ القرارات للمعنيين وفق الشروط المحددة في المادة 292 من قانون ضرائب مباشرة.

--نصت المادة 96⁽¹⁾ ق.إ.ج على حالة خاصة تطبيق المقصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات

والإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها حيث يجوز لإدارة في أي وقت من سير الإجراءات، بصرف النظر على الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة أن تعارض هذه المقصات عندما يطلب مكلف بالضريبة الإعفاء من الضريبة ما أو التخفيض منها .

¹ - تنص المادة 96 قانون الإجراءات الجبائية : «عندما يطلب المكلف بالضريبة الإعفاء من الضريبة ما أو تخفيض منها يجوز الإدارة في أي وقت من الإجراءات وبصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة في المادة 106 أدناه أن تعارض جميع بين التخفيضات المعترف بثبوتها ومنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها».

- حالة التخفيض في الرسم العقاري :

وهي حالة خاصة تتعلق بميدان حساس هو "المجال العقاري" حيث يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفادة من تخفيض كلي أو جزئي في الرسم العقاري في حالة إتلاف عقار أو جزء من عقار غير مدني على إثر وقوع حادث غير عادية ابتداء من اليوم الأول للشهر الذي حدوث الإتلاف ويتوقف هذا التخفيض على تقديم شكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة حدوث الإتلاف وقد نصت المادة 102⁽¹⁾ ق.إ.ج على حالات أخرى يمكن فيها للمكلفين بالضريبة الاستفادة من التخفيض في الرسم العقاري وهذه الحالات هي :

-في حالة التغيير تخفيض العقار بقرار من السلطة الإدارية، لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وتطبيق قواعد التعمير.

-في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة حادثة غير عادية.

-في حالة الهدم كل أو جزء من العقار المبني ولو طوعيا وهذا اعتبارا من تاريخ الهدم في هذه الحالة تقدم الشكاوي للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى

ثانياً: طلبات الصادرة عن قابض الضرائب

قد أعطى المشرع لقابض الضرائب رخصة قانونية يمكنهم بواسطتها تقديم شكاوي إلى السلطة الإدارية لتبث طبق للقوانين والتنظيمات في جعل الحصص غير قابلة لتحصيل في حكم عديمة القيمة⁽²⁾ حسب المادة 94 ق.إ.ج "يجوز لقابض الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل وتحدد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم إن الإدراج في حكم عدم القيمة، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ولكنه يبيري ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة إتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم إذا تيسر حالهم طالما لم يتم التقادم وتحويل سلطة البث في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب وإلى مدير الضرائب للولاية حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من ق.إ.ج عند

¹ - تنص المادة 96 قانون الإجراءات الجبائية : «عندما يطلب المكلف بالضريبة الإعفاء من الضريبة ما أو تخفيض منها يجوز الإدارة في أي وقت من الإجراءات ويصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة في المادة 106 أدناه أن تعارض جميع بين التخفيضات المعترف بقبولها ومنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها...»

² - تنص المادة 102 قانون الإجراءات الجبائية يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفادة من تخفيض الرسم العقاري في حالة تغير تخصيص العقار بقرار عن السلطة الإدارية في حالة هدم كلي وجزئي من العقار المبني ولو طوعيا وهذا اعتباراً من تاريخ الهدم في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية

انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيله في حكم الملغاة يصدر حكم الإلغاء من طرف مدير الضرائب بالولاية لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير قابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.

- الشروط:

- يجب على القابض الضرائب أن يحدد طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم
- إن هذا الطلب لا أثر له سوى إبراء مسؤولية قابض الضرائب ولكنه لا يبرء دمة المكلفين بالضريبة في حالة ما إذا تحسن حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم⁽¹⁾.
- لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير قابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.

- النتائج:

- تحول السلطة البث في الطلبات إلى المدير الجهوي والولائي للضرائب حسب درجة وكيفية الإختصاص.
- أما الحكم بالإلغاء فإنه يصدر طبق فقرة الثالثة من م 94 من طرف المدير الولائي للضرائب.
- غير أنه وآليا عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة.

الفرع الثاني: الإعفاء التلقائي

تقتصر هذه الإعفاءات سواء كانت جزئية أو كلية على فئة من المكلفين بالضريبة الذين يقدمون بعض المشاريع والإشعارات المحددة طبقا للقانون حيث منحهم المشرع الجزائري حق الإعفاء سواء جزئي أو كلي من التسديد الضرائب .

ويتطلب فعالية النظام الضريب وجود بيئة محفزة للاستثمار وإسقرار عام يسمح للمستثمرين في إنجاز وترقية مشروعاتهم.⁽²⁾

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص125.

أولاً: الإعفاءات المؤقتة.

أ) الإعفاءات الجزئية:

-تخص الاستفادة من الإعتماد الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب طبقاً لأحكام المادة 13 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي يترتب عنها الإعفاء من الضريبة على دخل الإجمالي فالأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من اعتماد الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب.

-تستفيد المنشآت السياحية المحدثة من مستثمرين وطنيين من الإعفاء.

-تستفيد السكنات الإجتماعية من الإعفاءات الضريبية طبقاً للمادة 61 من قانون مالية لسنة 1997.

-يستفيد النشاط ذو طابع الفلاحي من الإعفاء الضريبي لمدة (04) سنوات وذلك ابتداءً من تاريخ بداية النشاط طبقاً للمادة 15 من قانون المالية لسنة 1985

ب) الإعفاءات الكلية:

لقد حدد المشرع الحالات التي يستفيد فيها المكلف بالضريبة من الإعفاءات الكلية من دفع الضريبة والتي

سأتناولها فيما يلي :

-تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداءً من تاريخ دخولها حيز النشاط وترفع مدة الإعفاء إلى (05) سنوات انطلاقاً من بدئ نشاطها المعلن عن أولويتها التي تمارس في منطقة يجب ترتيبها.

-وتستفيد لمدة خمس سنوات (05) ابتداءً من السنة المالية 2001⁽¹⁾ عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك ولا يمنح هذا الأخر إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات وذلك وفق نفس الشروط و الآجال.

-تستفيد من الإعفاء لمدة (03) سنوات ابتداءً لسنة المالية 1996 وكالات السياحة والسفر وكذا مؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة ويشترط إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لذا بنك موطنه الجزائر:

-إعفاء المؤسسات الصحفية التي تقدم الخدمات ثقافية وإعلامية من الضريبة على الأرباح الصناعة والتجارة لمدة ثلاث سنوات(03) ابتداءً من تاريخ دخولها حيز الاستغلال.

¹ - قانون المالية لسنة 2001 جريدة رسمية رقم 80 لسنة 2000.

- إعفاء المؤسسات التي تمارس تربية الأسماك إعفاء كلي لمدة 10 سنوات ابتداء من بداية نشاط.
- إعفاء المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها
- مبلغ الإيرادات التي تحققها الفرق والهيئات التي تمارس نشاط مسرحيا.⁽¹⁾

ثانياً: الإعفاءات الدائمة

- يعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة الذين لم يمارسوا أي نشاط قبل إنشاء التعاونية في إطار تشغيل الشباب
- حيث أن الإعفاء من الضريبة الوارد في الأمر رقم 31/96 يخص التعاونيات التي تكون منشآت جديدة لم يسبق لها ممارسة نشاط .
- إعفاء التعاونيات الفلاحية من دفع الضريبة عملاً بأحكام المادة 12 من قانون مالية 1997.
- الإعفاء الضريبي على البيع الذي يقع على عقار ملك للبائع مند أكثر من خمسة عشر (15) سنة عملاً بأحكام المادة 07 قانون المالية لعام 1994. وهذا ما تبين من قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2003/04/15 رقم 006687.

- حيث أن الخبر عنه قيامه المهمة المسندة إليه توصلنا في تقريره بأن القطعة الأرضية التي تم بيعها من طرف والد المستأنف عليهم قبل وفاته.
- حيث أن العقار الذي تم بيعه إلى المورث المستأنف عليهم عن طريق الإرث وبالتالي ينطبق عليه النص المادة 79 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبيق التخفيضات الآتية على الدخل الخاضع للضريبة الدخل 100 عندما يقع التنازل في أجل يزيد عن خمسة عشر عام ابتداءً تاريخ شراء الملك المتنازل عنه وإنشاءه حيث أن العقار الذي تم بيعه إلى المورث المستأنف عليهم عن طريق الإرث وبالتالي تطبيق عليه النص المذكورة أعلاه . لذا ينبغي القول أن القرار المستأنف أصاب في تقريره للوقائع تطبيق القانون ينبغي تأييده.⁽²⁾

ثالثاً: التخفيضات الجزئية

- هذه الإعفاءات الضريبية تستفيد منها شريحة من الخاضعين للضريبة على أنها تعتبر جزئية غير كاملة، لأنه من شأنها التخفيف من العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة وهي ذات عرض تحفيزي ومن أهمها:
- تخفيض بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية عملاً بأحكام المادة 21 قانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة

¹ - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 108 وما يليها.

² - قرار مجلس الدولة رقم 006687 الصادر بتاريخ 2003/08/15 الغرفة الثانية.

- تخفيض نسبة 10 من الدخل الصافي الخاضع للضريبة لما يكون فرض الضريبة مشترك بين الزوجين.
- ما ورد في القانون المالية عام 1989 من تخفيض معدل الضريبة على الربح الصافي والتجاري من 55% إلى 50% مع إدخال معدل مخفض للأرباح المعاداة استثمارها بقدر 30%.

رابعاً: سقوط الإعفاء

يتعرض المكلف بالضريبة لفقدان الحق من الإعفاء الجزئي أو الكلي أو التخفيض لعدة أسباب أتناولها في ما يلي:

- عدم التصريح لإدارة الضرائب:

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193-2 قانون ضرائب المباشرة.

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات بيع دون فواتير.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند الطلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو

استرجاع للرسم على قيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين بالضريبة.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المواد 09 و 10 من قانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.⁽¹⁾

عدم تسوية وضعيته في الآجال القانونية

تطرح هذه المسألة عندما لا يحترم المكلف بالضريبة الآجال القانونية المحولة له للتبليغ إدارة الضرائب بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه.

ويظهر جليا أن دور القاضي الإداري يتجلى واضحا من خلال رقابته على شرعية فرض الضرائب على

المكلف الضريبي تطبي سليما والحد من تجاوزات الناتجة عن إدارة الضرائب أثناء تقديرها وفرضها للضرائب على المكلف بالضريبة معنى قانونا وبالتالي يفتح المجال للقاضي الإداري لممارسة رقابته في النزاع الضريبي المطروح أمامه وإخلال المكلف بالضريبة بالتزامه بتقديم تصريحاته الجبائية يعد غشا وتهرب ضريبيا يفقده الحماية القانونية ويسقط حقه في الاستفادة من الإعفاء الضريبي.

¹ - أعوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في نظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 23.

المطلب الثاني: التقادم

لمباشرة عملية تحصيل مستحقات الخزينة العمومية وتنفيذ جداول التحصيل الضريبي يستلزم وضع قواعد يحدد فيها النطاق الزمني من طرف المشرع الجبائي.

الفرع الأول: تقادم أجل التحصيل

مثلما سبقت الإشارة إليه فإن دينامية عمل الإدارة المالية استوجبت وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في

تحصيل مستحقاتها المالية كما وضعته قواعد أخرى لتنفيذ هذه القرارات بأساليبها القمعية القانونية.

وقد حددت المادة 106 ق إ ج⁽¹⁾ الأجل المتاح للإدارة أربع سنوات (04) للقيام بتحصيل جداول الضريبة

التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية.

أولاً: بداية سريان التقادم:

فقد حددت نفس المادة قواعد حساب التقادم كما يلي :

-فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتنافسة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي انتهت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل .

-وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم إعتباراً من اليوم الأخير من السنة

التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية⁽²⁾.

-كما يتاح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل، الجداول الإضافية الموضوعية في مجال الرسوم المحصلة

لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة إعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها.

ثانياً: تمديد أجل التقادم

حدد المشرع عوامل تمديد أجل التقادم بسنتين (02) ولم يضع حالات لوقف التقادم وقد جاءت كما يلي:

¹ - المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص 128.

-التدليس:

وهي أهم عامل في عرقلة العمل الإداري سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء مرحلة التحصيل وفي حالة الأخيرة يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بستين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده، كما تنص المادة 104 ق إ ج على أن يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية، للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية.

استدراك الاغفالات والأخطاء:

- كما يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم صحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف الإدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 ق.إ.ج⁽¹⁾ ودون الإخلال بالأجل المحدد في المادة السابقة يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بدفع الضريبة أو بمكان فرضها بالنسبة لأي ضريبة من الضرائب أو الرسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى .

- كما أن كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما ما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر افتتاح شركة المكلف بالضريبة أو شركة زوجه، دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة.

- وتشكل الضرائب التي تم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة بمقتضى هذه المادة، كذا جميع الضرائب المستحقة على الورثة من تبعه المورث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة⁽²⁾.

¹ - أنظر المواد 106 و 107 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 129 و 130.

الفرع الثاني: حالات قطع التقادم - الضريبي -

تنقطع الأجل التقادم الضريبي إذا ثبت أن الإجراءات المنصوص عليها قد احترمت من طرف إدارة الضرائب غير أن المشرع الجبائي حول لقاibus الضرائب استثناءات قد تثار بموجب المادة 105 ق إ ج حيث بالفعل فإن المادة 159 ق إ ج تنص عن التقادم في حالة ما يفقد قابض الضرائب الذي لم يباشر أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرها . هذا ما قضى به يعلن الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/01/24 رقم قرار 26088 حيث أن القابض لم يباشر أي متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات (04) متتالية اعتباراً وجوب التحصيل. أما المادة 105 ق إ ج تنص على إمكانية استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية في الوعاء. حيث في هذه الحالة يتم الاستدراك عن طريق جداول إضافية حسب المادة 106 و 107 ق إ ج حيث أنه في قضية الحل عكس ما يزعم المستأنف عليه بان الإنذار المؤرخ في 1999/10/30 مبني على سهو أو نقص مردود عليه لأن الإنذار الوارد للتحصيل في 1999/10/30 يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 1996/1995 و1999/1998 والضريبة الخاصة بالنشاط المهني لنفس السنوات ويبلغ المستأنف عليه في 2000/03/06 وبالتالي الأمر يتعلق بتحصيل الضريبة في الأجل المحدد قانوناً مما ينبغي إلغاء القرار والفصل من جديد رفض الدعوى لعدم التأسيس.⁽¹⁾

يظهر من قرار مجلس الدولة أن القاضي الإداري مارس رقابته بخصوص حساب سريان أجال التقادم، ففي قضية الحال تبين أن المادة 105⁽²⁾ من القانون الإجراءات الجبائية إمكانية استدراك الإغفالات والنقائص بواسطة جدول إضافي وفقاً لأحكام مواد 106 و 107 ق إ ج بحيث ادعى المستأنف عليه أن الإنذار المؤرخ في 1999/10/30 مبني على سهو فرد القاضي الإداري على هذا الدفع ، بقوله أن هذا الدفع مرفوض لأن الإنذار الوارد للتحصيل في 1999/10/30 يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لسنوات 99/98/96/95 والضريبة الخاصة بالنشاط المهني لنفس السنوات والمبلغ للمستأنف عليه في 2000/03/06.

من خلال دفعات الأطراف توصل القاضي الإداري في رقابته على تقادم الضريبة بأن المسألة تتعلق بالتحصيل الضريبي ويصرح أن هذه الدعوى جاءت في الأجل القانوني مما يتعين إلغاء القرار والتصدي من جديد برفض الدعوى

¹ - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص 317.

² - مادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم صحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها المواد 105، 107،

لعدم التأسيس إضافة إلى الحالات التي توقف تقادم التحصيل المنصوص عليها في القانون إجراءات جبائية فيمكّم لإدارة الضرائب إثبات الحالات التي نصت عليها المادتان 106 و 107 منه لتأسيس إدعائها بعدم سقوط جدول التحصيل بالتقادم بالإضافة إلى أن إجراء تبليغ جدول الدفع يعتبر إجراء قاطعا للتقادم ولكن الثابت أن الضرائب المطلوب تسديدها سنة 1996 لم تتقادم لقيام إدارة الضرائب بتبليغها للمستأنف إرسالية بتاريخ 2000/11/08 الإجراء الذي يقطع مدة التقادم.⁽¹⁾

حيث أن ثبوت الإجراء القاطع لمدة التقادم لا يمكن معه التمسك بالتقادم الرباعي قانونا كما أن عبئ الإثبات يقع على المكلف في حالة فرض التلقائي للضريبة مما يتعين معه القول أن الاستئناف الحالي مؤسس يتبين من خلال القرار أن القاضي الإداري مارس رقابته بخصوص مسألة سقوط جدول التحصيل بالتقادم، غير أنه توصل إلى عكس ما هو مطلوب من المكلف بالضريبة مسببا ذلك بعدم سقوط حقوق الخزينة العمومية بالتقادم، نتيجة قيام إدارة الضرائب بتبليغ المكلف بالضريبة هذا الإجراء قاطع لمدة التقادم طبقا لمواد 326 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومواد 135-155 قانون رقم الأعمال وبالتالي لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالتقادم الضريبي.

¹ - جمال السائيس، المرجع السابق، ص 317.

خلاصة الفصل الأول:

مما سبق ذكره نستخلص أن دفع الضرائب تمثل أعباء على المكلف بالضريبة، إذا أن فرضها عليه بقوة القانون هذا يعني اقتطاع جزء من أموال المكلف لفائدة الخزينة العمومية للدولة، وهذا بداته يؤثر على سلوك المكلفين بالضريبة.

إلا أن التعديلات الإيجابية الواردة في كل مرة في القوانين الجبائية بدأت تحد من هاته النظرة السلبية تجاه دفع الضرائب للخزينة من خلال توضيح الحقوق المكلفين و حمايتها بحزم من طرف القاضي الإداري وكذلك فهم المكلفين سبل إسترجاعهم الحقوق في حالة البس أو الخطأ في إجراءات التحصيل الضريبي.

بجاءت يكون ذلك بشكوى أمام الإدارة والقيام بتسوية المنازعة في أغلب الأحيان، كل هذا الفهم أسهم في نمو العائدات الضريبية للخزينة العمومية.

الفصل الثاني

منازعات التحصيل الضريبي أمام الجهات القضائية

تمهيد:

تتمثل المرحلة القضائية للمنازعات في الدعوى الضريبية التي يحركها المكلف بالضريبة أمام القضاء والتي عهد إليها القانون في الفصل في مثل هذه الدعاوى.

حيث أن الإجراءات منازعة التحصيل الضريبي أمام القضاء مرحلة ثانية لحل منازعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وذلك عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار بإعتباره شرط إلزامياً بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طبقاً للأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون ذلك هو تخفيف العبء من القضاء، وأنها المنازعة الضريبية في المرحلة الأولى .

المبحث الأول: إجراءات تحصيل الضريبي أمام الجهات القضائية

على خلاف ما هو جار به العمل في بعض الأنظمة القضائية التي وزعت المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي فيما يخص الضرائب الغير مباشرة واختصاص القضاء الإداري فيما خص الضرائب المباشرة، اتبع المشرع الجزائري أسلوب توحيد المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري في كل الحالات، ومن هنا فإن المنازعات الضرائب تعد في الجزائر من قبيل المنازعات الإدارية التي تخضع لقوانين خاصة منها قانون المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية.

حيث تقوم المنازعة كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة⁽¹⁾.

ومن المؤكد أن خيار المشرع في إسناد منازعات الضرائب للقضاء الإداري دون سواه يحقق حملة من المقاصد النبيلة يأتي على رأسها تفادي ظاهرة تناقض الأحكام القضائية، وتشتت الإدارة الضريبية في منازعاتها بين القضاء العادي أحيانا والقضاء الإداري أحيانا أخرى، ثم إن معيار العضوي المكرس في المنظومة القانونية والقضائية الجزائرية يفرض في كل الحالات عرض المنازعة الضريبية على القضاء الإداري وهذا لإعتبار جوهرية كون أحد أطراف النزاع إدارة عامة ممثلة في مديرية الضرائب على مستوى الولاية.

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى

إن رفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية يعتبر خطوة أولى في المرحلة فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة وقد قيد المشرع الجزائري في هذه المرحلة بالعملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يثبت في الموضوع الخلاف طبقا لمواد قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أولاً وكذلك قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

يمكن للمكلف اللجوء إلى القضاء وذلك بطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه وذلك برفع دعوى جبائية بعد إستنفاد جميع إجراءات طرق الطعن الإداري فقد

¹ - أمزيان عبد عزيز، المرجع السابق، ص 58.

² - عمار عوايدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري الجزائر، الطبعة ديوان المطبوعات، الجامعية الطبعة الرابعة الجزء الثاني،

الجزائر، سنة 2005، ص 255.

ألزم القانون الإجراءات الجبائية المكلف بالضريبة بتقديم شكاية إلى مدير الضرائب بالولاية قبل اللجوء إلى القضاء لعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء فالمكلف بالضريبة له حق الاعتراض على مختلف الإجراءات التحصيل والمتابعة بما في ذلك سند التحصيل، التوصل القسري، إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري، ولقبول دعوى المكلف لا بد من توفر شروط محددة لذلك وتتناولها فيما يأتي.

أولاً: الشروط العامة

أن يباشر الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 13 من قانون 09/08 مرتبط ارتباطاً وثيق بشروط قبول الدعوى وعرض النزاع الضريبي على القاضي الإداري طرف أحد أطراف الخصومة فإما أن يكون المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب بحيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول دعوى شكلاً.

أ) صفة تقاضي المكلف بالضريبة :

يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي دفع أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية أو اللامركزية فيحق له أن يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب إذا لم يرضى به سواء في مجمله أو في جزء منه، وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل، إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه وكذلك الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري.

وخصص المشرع في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾ وحدد موجبها شرط الصفة في المدعي والمدعى عليه و اعتبر هذا الشرط من النظام العام وأجاز للقاضي إشارته من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة من مراحل التقاضي وفقاً للمادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويكتسي المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية أو يكتسبها تلقائياً في جميع الدعوى المقدمة لكل من له مصلحة، أي المدعي يثير ان له مصلحة في رفع الدعوى وبذلك كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة،⁽²⁾ إذا أنهما يندجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار 002764 صادر في 2001/12/24 أما عن صفة المدير الولائي للضرائب فإن هذا الأخير لديه صفة وابعثه ممثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي وفقاً للأحكام المادة 78 قانون الإجراءات جبائية وبالتالي يمكن للمفوض قانوناً تمثيل الإدارة أمام القاضي الإداري وفقاً لأحكام المادة 828 قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا

¹ - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون".

² - إسماعيل إدريس، طرق الطعن في الدعاوي الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق (قانون إداري) جامعة غرداية، سنة الجامعية، 2013-2014، ص

ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1993/03/08، وإذا قدمت الدعوى من طرف الوكيل يتعين عليه تقديم ما يثبت ذلك بموجب وكالة، وفي حال تخلفها ترفض الدعوى في شكل ويعفى المحامون من تقديمها وكذا الشأن بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون مهامهم وصفاتهم في التقاضي بإسم المكلف بالضريبة بإستثناء المحامون.

(ب) - المصلحة في التقاضي:

تمنح المصلحة للمدعي الصفة القانونية للتقاضي فلا دعوى بدون مصلحة⁽¹⁾ واستلزم المشرع توافر المصلحة في التقاضي حتى لا يساء حق الإلتجاء إلى الجهات القضائية الإدارية ويتأخر الفصل في الدعاوي الضريبية فالمصلحة هي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية وعدم خروجها من الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها وكما أنها الوسيلة لحماية حق المتنازع فيه ويكون شرط توفر المصلحة في الدعوى الضريبية أو المدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب) بإعتبار أنه الخصم الذي يقيمها وأما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده.

ويشترط توفر المصلحة في المكلف بالضريبة عند منازعته لقرار المدير الولائي للضرائب، وأن تكون موجودة ويتم تقرير وجودها يوم رفع الدعوى الضريبية أي أن تكون الحالة قائمة وقت التقاضي، وفقاً لأحكام المادة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمصلحة التي يعتد بها هي المصلحة القانونية.

(ج) شروط أهلية التقاضي:

نظم القانون المدني أحكام الأهلية في المواد 40 و 49 و 50 منه⁽²⁾ وقد حدد المشرع الأطراف المعنية في المادة 228 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث تتعلق المادة 40 بأهلية الأشخاص الطبيعية أما المادتان 49 و 50 من نفس قانون فتتعلقان بأهلية الأشخاص الاعتبارية.

غير أن المشرع استبعد الأهلية كشرط من شروط قبول الدعوى وفقاً للمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية واعتبرها كما سبق القول شرطاً من شروط صحة الإجراءات، فبدون شك إن عدم إدراج الأهلية كشرط لقبول الدعوى، جاء متعمداً من المشرع فالتقاضي يثيرها من تلقاء نفسه وفقاً لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات⁽³⁾ المدنية والإدارية ولم يذكرها ضمن المادة 13 منه، وبالتالي فإن عدم توفر شرط الأهلية في المكلف

¹ - أحمد محيو، المنازعات الإدارية ديوان المطبوعات، الجامعية طبعة الثانية 1992، ص78.

² - مسعود شيهوب، المبادئ العامة في المنازعات الإدارية نظرية الإختصاص ، الجزء الثالث ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، طبعة الرابعة، سنة 2007، ص500.

³ - إسماعيل إدريس، المرجع السابق، ص9

بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب يترتب عليه عدم صحة الإجراءات وفقاً لأحكام المادة 65 المذكورة وبالتالي التصريح بعدم قبول الدعوى الضريبية.

ثانياً: الشروط الخاصة

بالإضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في المكلف بالضريبة في المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتمثلة في الصفة المصلحة والاهلية وهناك شروط خاصة يجب استكمالها ثم النص عليها في القانون الإجراءات الجبائية فقد ألزم القانون الإجراءات المكلف بالضريبة بتقديم (تظلم) على مدير الضرائب بالولاية قبل اللجوء على القضاء فعدم رفع تظلم مسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى مرفوعة أمام القضاء وسوف نفضلها كما يلي:

أ) شرط رفع الشكوى

نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تشارف طرف المكلف في المواد 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي والمادة 74 والمواد 146/145 المتعلقة بمنازعات التحصيل وإجراءات المتابعة بعد الإطلاع على هذه المواد يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء، فالمشرع ألزم المدعى قبل التوجه إلى القضاء أن يتوجه أولاً للإدارة من خلال شكوى حسب البيانات بالمضمون السابق الإشارة إليه.⁽¹⁾

يتضح من خلال هذه النصوص أن المشرع أوجب على المدعى التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب حسب الحالة والاختصاص وذلك بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن من بعد ذلك بالطعن أمام القضاء الإداري وتنطوي هذه القاعدة على ثلاث نتائج:

- تحمي الإدارة وذلك بمنحها مهلة مراجعة نفسه.
- أنها تحمي المتقاضي عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها إذا كانت الإدارة مستحق لتلبية طلبه.
- أنها تسهل مهمة القاضي طالما إن المناقشة سوف تنصب حصراً على المضمون القرار المطعون فيه بإعتباره كفة نزاع الواجب حسمه.⁽²⁾

¹ - حسين فرجة، إجراءات المنازعة الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، الجزائر، 2009، ص 21.

² - أحمد محيو، المنازعات الإدارية ديوان المطبوعات الجامعية طبعه الثانية، سنة 1992، الجزائر ص 75.

(ب) - شرط الميعاد

يترتب على عدم احترام مواعيد رفع الدعوى الإدارية إلى سقوط الحق فيها وشرط الميعاد قبول هذه الدعوى لا يمكن تصحيحه فبالتالي يستوجب احترام الآجال المحددة ⁽¹⁾ وإلا رفضت الدعوى شكلاً ومن خاصيات الدعوى الضريبية أن الإدارة امتياز المبادرة لرفع الدعوى أمام القضاء من تلقاء نفسها دون أن يفصل المدير الولائي في الشكاية الموجهة إليه من طرف المكلف.

- فيما يخص المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي:

ميعاد رفع الدعوى في هذا النوع من المنازعات هي أربعة 04 أشهر، تحسب من يوم استلام المعني الإشعار بالإبلاغ من قبل الإدارة الجبائية بقرار الرفض الكلي أو العلني لطلباتهم التي كانت محل شكوى أمام هذه الأخيرة أو أربعة أشهر يبدأ حسابها من يوم صدور قرار الإدارة الجبائية بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية وذلك سواء بتبليغ القرار بعد أو قبل انتهاء الآجال الممنوحة للإدارة وهذا يعني رفضها الضمني لطلبات المكلف بالضريبة وبالتالي يتم حساب مهلة أربعة أشهر من يوم انتهاء المهلة الممنوحة للإدارة الجبائية للرد على شكاوي المكلفين بدفع الضريبة وهذا حسب المواد 71، 72، 73 قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن أن يمدد هذا الآجل إلى 06 أشهر إذا كان على المستوى الوالي ويمدد إلى 08 أشهر إذا كان لدراسة على مستوى المركزي إذا كان مبلغ الشكاية يتجاوز 20 مليون دج.

- فيما يخص المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي:

لقد نصت المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الدعاوى المتعلقة بإجراءات المتابعة أو بإجراءات التحصيل القسري إذا تم إحالتها أمام المحاكم الإدارية يجب أن تقدم وذلك تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ صدور قرار مدير الضرائب بالولاية المختص أو من يوم انقضاء الأجل الممنوح للإدارة الجبائية للبت في اعتراضات المكلفين بالضريبة على إجراءات التحصيل.

- فيما يخص استرجاع الأشياء المحجوزة تخضع لإجراء تظلم

بعد الإطلاع على المادة 397 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه مسبوقة برفع

¹ - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادتين 59 من قانون المالية سنة 2003 و 42 من قانون المالية لسنة 2007.

- المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب 43 من ق.م لسنة 2007 و 39 من ق.م لسنة 2009، 15 من ق.م لسنة 2013.

- المادة 73 من قانون إجراءات جبائية معدلة بموجب المادتين 44 من ق.م لسنة 2007 و 35 من ق.م لسنة 2012.

طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر من إيداع الطلب⁽¹⁾، وهذا حسب المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة البطلان فيما يتعلق بالمنازعات الخاصة بحقوق التسجيل أو الضرائب غير مباشرة يكون ميعاد رفع الدعوى فيما يخص الاعتراض على سند التحصيل الخاص بحقوق التسجيل يكون خلال (04) أشهر الموالية لتاريخ استلام سند تحصيل أما فيما يخص الاعتراض على صحة المبالغ المطالب بها المكلف في ميدان الضرائب غير مباشرة فالمكلف يقدم اعتراضه خلال أربعة أشهر من استلام تبليغ سندا التحصيل، كما أنه لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحدد بشهر واحد (01) وميعاد دعوى الوعاء بأربعة أشهر.

ج) الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها

1) الشكل:

لقد أورد المشرع الجزائري في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية شروط متعلقة يجب توفرها في دعوى المكلف والمتمثلة في:

تحرير العريضة على ورق مدموغ :

فيما يخص الورق المدموغ، فالملاحظ أن الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية 2008 كان متذبذب وغير مستقر بخصوص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ، فكان شرطاً وجوبياً واعتبر من النظام العام وهذا وفقاً للمادة 83 من قانون المالية لسنة 2008⁽²⁾ وذلك تحت طائلة البطلان إلا أنه يعني من تقديم وكالة قانونية المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين والأشخاص الذين يستمدون من وظيفتهم أو وصفتهم الحق في التقاضي بإسم المكلف بالضريبة.

- أن تكون موقعه من طرف صاحبها

يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية من موقعة من قبله وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته وعليه فإن عدم التوقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً وهذا طبقاً للمادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

¹ - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، جسور لنشر والتوزيع الجزائر، طبعه 2013، ص 377.

² - كويسى ياسين، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق (قانون أعمال) جامعة قاصدي مرباح ورقة، سنة الجامعية 2012-2013، ص 14

³ - شرع هاجر، إجراءات المنازعة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في حقوق (قانون إداري)، جامعة غرداية، سنة الجامعية 2013-2014، ص 41.

- محتوى العريضة:

- عدم جواز الخروج المكلف بالضريبة في دعواه على الطلبات الواردة في شكوى إلى تقدم بها أمام المدير الولائي للضرائب.

- على المكلف تضمين عريضة الدعوى عرضها صريحاً للوسائل، وإذا جأت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه،⁽¹⁾ حسب أحكام المادة 83 قانون إجراءات جبائية وفي هذا أصدرت المحكمة العليا قرار تحت رقم 64255 بتاريخ 1990/04/07 جاء بما يلي:⁽²⁾

- "من المقرر قانونياً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض للوسائل، وعندما يكون تابعاً لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون".

ولما كان من الثابت - في قضية الحال - قضى المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، فقد حرقوا القانون ومتى كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل الإدارة الجبائية:

إن الاحتكام السلطات القضائية ليس حكراً على المكلف بالضريبة فحسب بل يجوز حتى على الإدارة كذلك أن تعرض الأمر على الهيئة صاحبة الإختصاص للنظر في منازعة الضرائب لكن شرط أن تحترم الإجراءات التالية:

أولاً: شروط رفع الدعوى الجبائية

وهناك حالتان لرفع الدعوى الجبائية وللإدارة الجبائية حق للجوء إلى قاضي الإداري المختص نوعياً وإقليمياً في حالتين وهما :

أ) العرض التلقائي في النزاع على المحكمة الإدارية

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية عرض النزاع من طرف الإدارة الجبائية على المحكمة الإدارية تلقائياً فلما يُعرض المكلف بالضريبة شكواه على المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز جوارى للضرائب يمكن هؤلاء البت في الشكوى الضريبية في الآجل المحددة أو اللجوء إلى القضاء دون البت فيها، إذا كان سيصدر قرار رفض طلب مشتكي، ولكن لا بد من تبليغ صاحب الشكوى في أجل 30 يوم للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظات المكتوبة إن أراد ذلك وألا يكون المدير الولائي للضرائب قد بلغ المكلف بالضريبة بقرار

¹ - أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 73

² - القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية المجلة القضائية العدد 04 سنة 1991، ص 233

الرفض قبل إخطار القاضي الإداري، وألا يكون المكلف بالضريبة قد باشر حقه في اللجوء إلى القضاء لعدم جواب المدير الولائي في الأجل المخول له قانوناً.

وينبغي توفر جملة من شروط من صفة وأهلية ومصلحة وأن تسدد الرسوم قضائياً وترفع عن طريق محامى⁽¹⁾.

ب) الطعن في رأي لجان الطعن الإدارية :

تنص المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة كون رأي لجان الطعن الإدارية غير مؤسس قانوناً يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتعليق تنفيذ هذا الرأي ويقوم بتبليغ الشاكي بالقرار المتخذ وبعدها يتم رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية بهذا الشأن وتجذ الملاحظة أن الطعن في رأي لجان الطعن الإدارية خاص بمنازعات الوعاء الضريبي.

ثانياً: شرط ميعاد رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية

لقد سبقت الإشارة أنه يحق للإدارة الجبائية أن تعرض شكوى المكلف تلقائياً أمام القضاء وتبليغه بأنه له مهلة شهر واحد من أجل الإطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته الكتابية وهذا خاص بمنازعات التحصيل الجبائي، وطبقاً للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد(01)، وإذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ولا يوقف هذا الطعن عمليات الدفع ويجب أن يرفع في أجل شهر واحد (01) ابتداء من انقضاء الأجل الممنوح للمدير للضرائب⁽²⁾.

ثالثاً: شكل العريضة الافتتاحية للإدارة الجبائية

لم يتصف قانون الإجراءات الجبائية شروط شكلية خاصة يجب توافرها في العريضة الافتتاحية للإدارة الجبائية وبالتالي وجب الرجوع إلى القواعد العامة التي تنظم شكليات رفع الدعوى أمام القضاء ونجد ذلك في المادة 15 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على كيفية تقديم العريضة الافتتاحية لدعوى، حيث تقدم العريضة مكتوبة مؤرخة وموقعة من المدعى أو وكيله لدى أمانة ضبط المحكمة، ويتم تقييدها من أمين الضبط في سجل خاص وفقاً لترتيب ودورها مع بيان الاسماء والأطراف ورقم القضية وتاريخ الجلسة، وعلى المدعي بعد قيد الدعوى واستلام وصل بذلك تبليغ المدعي عليه بموجب تكليف بالحضور إلى الجلسة وهناك كذلك خصوصية بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف

¹ - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص376.

² - امزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص75.

الإدارة واردة في المادة 828 قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، حيث تمثل بواسطة الوزير المختص أو من الموظف قانوناً لهذا الغرض أو أية سلطة أخرى مفوضة لذلك.

المطلب الثاني: الأحكام القضائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي

إن الحكم القضائي هو النهاية القانونية التي تختتم بها المنازعة الضريبية وينطبق هذا المدلول على الحكم الفاصل في الموضوع النزاع بصفة نهائية، غير أن هناك حكم يكون الغرض منه اتخاذ تدبير مؤقت لا يحسم في النزاع ويطلق عليه تسمية الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع والنوع الأخير من الأحكام المتعلقة بالأمر الإستعجالي.

الفرع الأول: الأحكام القضائية المتعلقة بالموضوع

يقصد بالأحكام القضائية المتعلقة بالموضوع جميع الأحكام التي تصدر قبل الفصل في الموضوع وتكون غير قطعية هذا من أجل غاية ينتظر تحقيقها أما الأحكام الفاصلة في الموضوع هي الأحكام النهائية القطعية التي تحقق النتيجة الموجودة من المنازعة وتقسم الأحكام إلى نوعين.⁽²⁾

أولاً: الأحكام الفاصلة في الموضوع

ويقصد بالحكم الفاصل في الموضوع الحكم القطعي الذي يفصل في مسألة معينة بصورة حاسمة تستفيد سلطة المحكمة بالنسبة لها وعرفه المشرع في نص المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "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 جائزاً لحجية الشيء المقضي فيه في النزاع المفصول فيه" إذا من الطبيعي أن تكون كافة الأحكام الفاصلة في الموضوع أحكاماً قطعية إلا أن النص شمل الأحكام الفاصلة في دفع شكليتها كلها غير أنه قد يفصل القاضي الإداري في دفع شكلي ويكون حكمه غير قطعي فالحكم الفاصل في عدم صحة إجراءات التقاضي إذا أن الحكم الفاصل في الموضوع تقرر له حجية الأحكام في عدم قبول دليل يناقصها وهذا الأمر لا نجد في الأحكام الفاصلة في دفع شكلي ويترب على الحكم الفاصل في الموضوع تخلي القاضي الإداري عن النزاع الضريبي بمجرد النطق بالحكم إلا عند الطعن فيه طبقاً للمادة 285 و286 من نفس القانون.⁽³⁾

ثانياً: الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع

¹ - تنص المادة 828 قانون إجراءات مدنية وإدارية، "مع مراعاة النصوص الخاصة عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية ذات طبعه الإدارية طرفاً في دعوى بصفة مدعي أو مدعى عليه تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي رئيس مجلس شعبي البلدي بل توالي والممثل القانوني".
² - بوبشير محمد أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، طبعة الثالثة سنة 2008، ص282.
³ - فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، منشورات الجزائر، سنة 2009، ص155.

إن الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع هي من الأحكام غير القطعية، التي يصدرها القاضي الإداري أثناء سير الدعوى الضريبية، بإجراء تحقيق أو تدبير مؤقت طبقاً لأحكام المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽¹⁾

ولا يترتب على هذا النوع من الأحكام إنهاء النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، فالقاضي الإداري يكون مضطراً قبل الفصل في جوهر النزاع، أن يسند بعض المهام ذات الطابع الفني أو التقني ليستشير برأيهم وما قاموا به من أعمال، لتوضيح النقاط والمسائل الفنية إن وجدت، التي يتوقف عليها الفصل في المنازعة الضريبية بموجب حكم غير فاصل في الموضوع.⁽²⁾

وكان المشرع بموجب المادة 106 قانون الإجراءات المدنية والإدارية يسمح بإستئناف الحكم التمهيدي قبل صدور الحكم القطعي في الدعوى، وعدم جوازه بالنسبة للحكم التحضيري الذي لا يستأنف إلا معية الحكم القطعي بموجب القانون رقم 09/08 نص على قواعد جديدة بخصوص الأحكام قبل الفصل في الموضوع وردت ضمن المادتين 334 و952 منه.

ومن المفيد في السياق الاستفادة القانونية التذكير بقرارين صادرين عن مجلس الدولة بخصوص التمييز والآثار القانونية لنوعي القرارات التمهيدية والتحضيرية في ضوء تطبيق المادة 106 قانون الإدارة مدنية.

أو يؤثر في كيانة أو يغير فيه أو الآثار القانونية التي رتبها له القانون أو التي قصدتها المتعقدان وبذلك فإذا رفعت دعوى بطلبات موضوعية فإنها تكون خارجة عن اختصاص القضاء المستعجل، كأن ترفع الدعوى بطلب فسخ عقد أو صحته أو بطلانه أو بطلب تعويض أو تثبيت ملكية أو تقرير حق ارتفاع عليها.

وتجدر الإشارة أن القاضي الاستعجال مكلف بالبحث في منازعات الطرفين ليتوصل لتحديد اختصاصه، فإن كان ممنوع من التعرض لأصل الحق فلا يمنع من التعرض تفحص الموضوع وأصل الحق من حيث الظاهر ليصل إلى القضاء في الإجراء الوقي المطلوب منه.

إذ لا يستطيع في الكثير من الأمور أداء مهمته والقضاء في الإجراء الوقي المطلوب منه إلا إذا تناول الحق نفسه لتقدير قيمته فإذا فحص ظاهراً المستندات وتبين أن الفصل في الدعوى سيمس بأصل الحق، فإنه يقضي بعدم اختصاصه بنظر الدعوى، أما إذا توصل من فحصه إلى أن الأمر لا ينطوي على مساس بأصل الحق، وأن من آثاره الخصم من منازعات لا تستند إلى أساس جدي فإنه يفصل في الدعوى.

¹ - تنص المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع هو الحكم الأمر بإجراء تحقيق أو تدبير مؤقت".

² - مومشير مخدأمران، المرجع السابق، ص 282.

إذ يشترط في المنازعات الموضوعية التي تمنع اختصاص القضاء المستعجل أن تكون جدية وعلى أساس من القانون، أما مجرد المزاعم والأقوال غير الجدية فلا تحد من سلطته، ويقضي بالرغم منها في الدعوى المطروحة أمامه، وإن تبين له أن المنازعة فيها مساس بالموضوع قضى بعدم اختصاصه.

الفرع الثاني: الاحكام القضائية المتعلقة بالاستعجال

يقدم الطلب إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً وفقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية 03، ليستصدر أمراً في المنازعة الضريبية ذات طابع وقتي تديري، لا يمس بأصل الحق ولا ينهي المنازعة ويخضع لمبدأ الوجاهية⁽¹⁾ وسأحاول دراسة كل عنصر من مميزات الأوامر الإستعجالية فيما يلي:

أولاً: الأوامر الإستعجالية ذات طابع وقتي

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، وبذلك ينتهي وقف التنفيذ وفقاً لأحكام المادة 919 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث لرئيس المحكمة الإدارية سلطة في تقدير حالة الإستعجال.

إذ يتخذ جميع الإجراءات القانونية اللازمة لحماية الحق طبقاً للمادة 920 من نفس القانون، حيث أنه يترتب عن الطابع المؤقت للأوامر الإستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقتضى فيه، غير أنه يبقى للأمر المستعجل نسبية لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية.⁽²⁾

ثانياً: الأوامر الإستعجالية لا تمس بأصل الحق

حيث أنه لا يتطرق رئيس المحكمة الإدارية إلى موضوع المنازعة الضريبية بل بكتفي بعرضها ليرى مدني توفر عنصر الإستعجال في النزاع الضريبي المطروح أمامه ويخضع الأمر الإستعجالي الذي يصدره رئيس المحكمة الإدارية لرقابة قاضي مجلس الدولة، قرار الغرفة الإدارية رقم 44299 صادر في 1985/12/22⁽³⁾ فالقاضي لا يتناول الحق المراد حمايته بالتفسير والتأويل ولا يقدر أسانيد الخصوم من حيث قيمتها القانونية بل عليه فحص ظاهر المستندات ويستخلص منها من هو الطرف الأجدر بالحماية المؤقتة لحقوقه والمقصود بأصل الحق هو كل ما يتعلق بالحق وجوداً وعدمه فيدخل في ذلك ما يمس صحته.

¹ - تنص المادة 03 فقرة 03 من قانون الإجراءات مدنية وإدارية "يلتزم الخصوم والقاضي بمبدأ الوجاهية".

² - بوبشير محمد امقران، المرجع السابق، ص 393.

³ - أحمد لعور ونبيال الصقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار المغرب للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 171.

ويشترط لقبول الطلب المقدم من المكلف بالضريبة في الإستعجال الضريبي دفع الضمانات المقابلة للنظر في الطلب، وإلا يفصل بعدم قبوله، بسبب إنعدام تقديم الضمانات لقبض الضرائب وفقاً لأحكام المادة 158 قانون الإجراءات الجبائية كما أن الإستعجال في المادة الجبائية يعد ناقصاً في التشريع الضريبي، إذ لم يخصص المشرع إلا نصاً قانون محصوراً في المادة 146 قانون إجراءات الجبائية، كما أن الإستعجال في المواد الإدارية من (917 إلى 948).
وبمقتضى المواد 833 فقرة الثانية إلى 837 من نفس القانون تفصل المحكمة الإدارية بموجب أمر مسبب بوقف تنفيذ قرار إداري اعتماداً على دعوى مستقلة، يثبت فيها المدعي أنه رفع دعوى في الموضوع ضد القرار المطلوب وقف تنفيذه، ويثبت أنه وجه شكوى إدارية مسبقة.

كما أن إجتهد مجلس الدولة مستقر على أن طلب وقف التنفيذ المرفوع أمام القضاء الإستعجالي لا يمكن النظر فيه ما لم تكن هناك دعوى في الموضوع حيث هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره 0056711 الصادر في 2002/12/17.

حيث أن المستأنف عليه رافع منازعة في قيمة الضريبة المفروضة عليه فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خبير.
حيث أن المستأنف سجل دعوى إستعجالية إلى حين الفصل الموضوع.
حيث أن الفصل بإيقاف التسييد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق إلى حين الفصل بالموضوع، وقد إستقر قضاء على فصل إيقاف التنفيذ.⁽¹⁾

إن رفع دعوى الإستعجالية متوقف على رفع دعوى في الموضوع، كما أن هذه الأخيرة لا تكون بدورها مقبولة في الشكل، ما لم تسبقها شكوى مسبقة ترفع أمام إدارة الضرائب المختصة وإلا تعرض طعنه لرفض وأن مجلس الدولة أكد على إشتراط رفع الطعن مسبقاً في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/09 وجاء في تعليقه بعد الإطلاع على المادة 397 قانون ضرائب مباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحقق المطالبة برفع اليد على الأموال مباشرة أمام القضاء إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب طبقاً للمادة 397 قانون ضرائب مباشرة يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً.⁽²⁾

¹ - جمال سايس، المرجع السابق، ص 219.

² - قرار مجلس الدولة الغرفة الأولى رقم 207171 صدر في 2001/04/09 مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بمنازعات الضريبة، ص 92-93.

ثالثاً: الأوامر الإستعجالية تخضع لمبدأ الوجاهية

يفصل رئيس المحكمة الإدارية في المنازعة الضريبية، وفقاً لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية وفقاً لأحكام المادة

923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قصد السماح للخصم بالإطلاع على طلبات خصمه والرد عليها والملاحظ أن نص المادة السابقة خص قاضي الإستعجال، غير أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية حددت تقديم الطلب الإستعجالي إلى رئيس المحكمة الإدارية، وبالتالي نكون أمام مسألة إختصاص وعليه لمن يعود.

هل لقاضي الإستعجال وفقاً للأحكام المادة 923 من القانون رقم 09/08 أم إلى رئيس المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات جبائية؟.

ورأيي في معالجة مسألة الفصل في الدعوى الإستعجالية في النزاع الضريبي وبما أننا نكون أمام طلب إستعجالي في منازعة ضريبية تتميز بخصوصية إجراءاتها ونصوص فيكون طرح هذه الدعوى أمام رئيس المحكمة الإدارية، هذا من جهة أخرى يصعب على رجال القانون من محامين وقضاة الإلمام بكل النصوص للقانونية الموزعة على قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، لهذا على المشرع توحيد العمل الإجرائي في المنازعة الضريبية للحد من اللبس والغموض في الجهة المختصة للفصل في الطلب الإستعجالي.

رابعاً: الأوامر الإستعجالية مشمولة بالنفذ المعجل

تكون الأوامر الإستعجالية مشمولة بصيغة النفاذ المعجل بكفالة رغم الطعن من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم وفقاً للمادة 935 قانون الإجراءات المدنية والإدارية غير أنه يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر تنفيذها فور صدورها وفقاً لأحكام المادة 935⁽¹⁾ الفترة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتنقسم هذه الأوامر إلى صنفين الصنف الأول لا يجوز الطعن فيه، غير أن الصنف الثاني قابلاً للإستئناف أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادتين 936 و937 ق إ م إ وتعود هذه التفرقة إلى حالة الإستعجال القسوى التي يكون عليها محل الأمر الإستعجالي.⁽²⁾

¹ - تنص المادة 935 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية يرتب الأمر الإستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه غير أنه يجوز لقاضي الإستعجال أن يقرر تنفيذه فور صدوره"
² - بوبشير محمد أمقران، المرجع السابق، ص366.

المبحث الثاني: طرق الطعن في الحكم القضائي الضريبي

المطلب الأول: طرق الطعن العادية

لقد سن المشرع الجزائري طرفاً قانونية للخصوم في المنازعة الضريبية، حيث يمكنهم بواسطتها الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أو قرارات مجلس الدولة، بحيث تعتبر طرق الطعن هاته طريقة مشروعة لجميع الأطراف لمطرح النزاع المفصول فيه أمام نفس الجهة المصدرة للحكم الغيابي، بذلك نكون بصدد المعارضة أو استئنافه عندما يكون الحكم حضورياً أمام مجلس الدولة، وخلال الفترة الزمنية المحددة لهذا الطعن حيث أنه لا يجوز لأي شخص لم يكن طرفاً في المنازعة الضريبية أن يطعن في الحكم أو هذا القرار ولو كان يهمه ذلك والعلة في تقرير الطعن هي حماية حقوق المكلف بالضريبة من جهة وأموال العمومية من جهة أخرى .

الفرع الأول: المعارضة

إن الطعن بالمعارضة يخول بموجبها سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار الغيابي ومراجعته وهذا طبق للمادة 953⁽¹⁾ ق إ م إ وكذا المادة 327 ق إ ج . حيث أنه يحق للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية من طرح النزاع أمام نفس جهة الإدارة والقضائية المصدرة للحكم أو القرار ويكون ذلك في أجل محددة بشهر واحد (01) ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي طبقاً لأحكام المقررة للتبليغ فيما يتعلق بالدعوى إلى المدعى عليه وفقاً لأحكام المادة 954 ق إ م إ.⁽²⁾ حيث يقوم من صدر لصالحه الحكم وخصمه غائب، بتبليغه بنسخة من الحكم بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمين ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلا أنه بعد صدور القانون الأساسي للمحضر القضائي أصبح هذا الأخير يتولى إجراءات التبليغ حيث يذكر في محضر تبليغ الحكم جميع البيانات المتعلقة بالمحكوم له وعليه والحكم محل التبليغ وذكر المهلة الممنوحة قانوناً إلى المعني المحكوم عليه غيابياً وتذكيره بأنه إذا فاتته الأجل فإن حقه في المعارضة سيسقط حين يبدأ حساب ميعاد المعارضة من اليوم الموالي لتاريخ التبليغ .

أولاً: شرط توفر حكم أو قرار غيابي

من المعلوم أن كل طعن بالمعارضة يخضع لشروط يجب مراعاتها لقبول الطعن شكلاً والتي تدخل في مجال ممارسة القاضي الإداري لرقابته القانونية⁽³⁾ وأن يتحقق من وجودها من عدم وجودها قبل التطرق لموضوع المنازعة الضريبية، حيث يعتبر شرط وجود حكم أو قرار موصوف بأنه غيابي يكون ثابتاً خاصة إذا تبين أن الطرف المطعون ضده ثم

1- تنص المادة 953 قانون إجراءات مدنية الإدارية "تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً في المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".

2- تنص المادة 954 قانون الإجراءات المدنية والإدارية "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي".

3- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 164

تبليغه بعريضة الدعوى ووثيقه التكليف بالحضور ولم يحضر الجلسة الموصوفه رغم صحة التكليف حيث يفصل القاضي الإداري غيابياً وفقاً لأحكام المادة 292 من ق إ م إ ويكون الحكم الغيابي قابلاً للمعارضة وفقاً للمادة 294 من نفس القانون ق إ م إ وهي الطريقة التي يستطيع المعني بالحكم الغيابي الطعن بالمعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية المصدرة له لممارسة حق الدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة أو حماية أموال الخزينة العمومية إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنه بالمعارضة ضد هذا الحكم أو القرار الغيابي وعليه فإن توفر حكم، أو قرار غيابي يعد شرطاً من الشروط التي ينبغي توافرها لإعادة النظر في الوقائع وطلبات الخصوم من جديد مفصل في المنازعة الضريبية.

ثانياً: شروط احترام الأجل القانوني :

إن توفر الحكم أو القرار الغيابي لا تكفي وحده لقبول الطعن بالمعارضة بل يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد بشهر واحد بعد ما كانت في ظل قانون إجراءات مبنية القديم بعشرة (10)⁽¹⁾ أيام بذلك يكون المشرع قد مدد آجال رفع المعارضة، ويسري على عريضة الدعوى ما يسري على العرائض من شروط بشكل عام ومن ذلك شروط توقيع المحام⁽²⁾.

فإذا توفرت الشروط فإن الطعن بالمعارضة يكون مقبولاً شكلاً وسيفتح المجال للقاضي الإداري مناقشة الموضوع وإعادة النظر في الدعوى من جديد والفصل فيها وفقاً للمعطيات المتوفرة لديه.

بالنسبة لإجراءات تقديم المعارضة، فهي نفسها الإجراءات المتبعة لأول مرة في الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية وفقاً لأحكام مادة 330 ق إ م إ، حيث يقوم المعارض تحرير عريضة يودعها أو وكيله لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، مؤرخة وموقعه منه.⁽³⁾

حيث تقيد دعوى المعارضة ضمن سجل خاص يسمى سجل رفع الدعاوي يتضمن الرقم المتسلسل للقضية وتاريخ دخولها وأطرافها وموضوعها وتاريخ الجلسة ويبلغ المدعى الأصلي بعريضة المعارضة وتكليف لحضور الجلسة المقررة بتاريخ المحدد بموجب محضر يشمل ما يلي:⁽⁴⁾

- اسم ولقب المعارض ومهنته وموطنه.
- تاريخ تسليم التكاليف بالحضور ورقم الموظف القائم بالتبليغ وتوقيعه.
- اسم المرسل إليه ومحل إقامته وذكر الشخص الذي تركت له نسخة منه.

¹ نصت المادة 98 قانون الإجراءات المدنية القديم "يجوز الطعن في الأحكام الغيابية بطريق المعارضة ضمن مهلة 10 أيام من تاريخ التبليغ الحاصل".

² عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة الجزائر، سنة 2012، ص 295

³ بوبشير محمد، المجمع السابق، ص 317.

⁴ فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد منشورات أمين الجزائرية 2009، ص 58.

- ذكر المحكمة المختصة بالطلب واليوم والساعة المحددين للمثول أمامها.

- ملخص الموضوع ومستندات الطلب.

أما إذا كانت إدارة الضرائب المعارضة في الحكم الغيابي فتذكر إضافة إلى ما سبق من بيانات ويتم التكليف بالحضور بواسطة محضر قضائي إلى موطن المكلف بالضريبة أو إلى محل إقامته وإذا كان غير معروف المحل فيتعلق على لوحة إعلانات المحكمة الإدارية المرفوع أمامها المعارضة وتسلم نسخة ثانية إلى محافظ الدولة الذي يؤثر على وصل للاستلام إذا كان المعني يقيم بالجزائر أما إذا كان يقيم خارج الجزائر فيرسل محافظ الدولة نسخة إلى وزارة الشؤون الخارجية، ليتم تبليغه وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية.

وفي حالة عدم وجود هذه الأخيرة فيكون التبليغ عن طريق الهيئة الدبلوماسية المختصة طبقاً لمادة 415 ق.إ.م.إ.⁽¹⁾ ويكون التبليغ إدارة الضرائب عن طريق ممثلها القانوني المتمثل في المدير الولائي للضرائب أو إلى عون مفوض عنه قانوناً وفقاً لأحكام المادة 78 ق إ ج وتحدد مهلة 20 يوم على الأقل من تاريخ التكليف بالحضور إلى المعارض ضده بحضور أول جلسة طبقاً لمادة 16 ف الثالثة ق إ م إ.

إذا كان المكلف بالحضور يقيم خارج الجزائر فتمدد المهلة بثلاثة (03) أيام وفقاً للفقرة الرابعة من نفس المادة

16 ق.إ.م.إ.

ومع ذلك فإنه إذا كان المشرع أجاز للطرف المتخلف عن الحضور خيارين إثنين (02) إما أن يطعن في الحكم الغيابي بطريقة المعارضة أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم وإما أن يطعن فيه بطريقة الاستئناف أمام مجلس الدولة ولا يسري أجل الاستئناف إلا بعد انقضاء أجل المعارضة ويعد ذلك تنازلاً منه على المعارضة التي هي حق مقرر له وبالتالي تخلي عن درجة من درجات التقاضي المنصوص عليها لصالح الأطراف قد يحدث أن يتضمن الحكم الغيابي أمراً بالنفاذ المعجل رغم المعارضة كما هو الشأن في القضاء المستعجل طبقاً للمادة 303 ق.إ.م.إ أما بالنسبة لحضور المعارض الجلسة المقررة للنظر في معارضته فإن حضوره ضروري فبتخلفه عن الجلسة المحددة للنظر فيكون مصيرها كأن لم يكن.⁽²⁾

¹ - تنص المادة 415 قانون الإجراءات المدنية والإدارية "في حالة عدم وجود اتفاقية قضائية يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية".

² - كوسة فضيل المنازعات، التحصيل الضريبي، المرجع سابق، ص169.

الفرع الثاني: الاستئناف

الاستئناف هو الطعن الذي يقوم بواسطته الطرف الذي يشعر بالغبن جراء حكم الدرجة الأولى بنقل القضية أو جوانب منه إلى جهة التقاضي الأعلى بغرض الحصول على إبطال أو إلغاء الحكم المطعون فيه.⁽¹⁾

يرفع الطعن بالاستئناف طبقاً لأحكام مواد 949 و 951 ق إ م إ ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة في الموضوع النزاع الضريبي، وتكون غير قابلة للإستئناف الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع عن المحكمة الإدارية، وهذا لغرض البحث أي دليل بحيث تمكن القاضي الإداري في إصدار حكم عادل حيث يفصل في الموضوع ويتم الاستئناف بعريضة واحدة ولا يقبل الطعن بالاستئناف إلا ضد الأحكام التي لم تستجيب لدفعات المدعين.

أولاً: شروط قبول الاستئناف

- يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة.

- الضبط بتقيد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص على أن يقدم المستأنف وصلاً بإستلام العريضة.⁽²⁾

يجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف أو أن يثبت بأنه نعى من دفعه على أساس المساعدة القضائية بتقديم صورة من وصل دفع الرسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلاً .

كما يجب أن تتوفر عريضة الاستئناف البيانات الشكلية التالية:

- ذكر إسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.
- يجب إرفاق طلب المستأنف بنسخة من الحكم المطعون فيه.
- الإلزام بأن يتضمن الاستئناف عرضاً موجزاً للوسائل والأدلة ثم الطلبات التي يريد من خلالها الحصول على ما يراه حقه.

- يجب أن يكون الطعن بالاستئناف مستقلاً، أي أنه لكل حكم مطعون فيه يجب أن يقدم طلب منفرداً.
- لا يجوز تقديم طلب واحد ضد عدة أحكام صدرت في طلبات مختلفة.

¹ - عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 296.

² - بو بشير محمد أمقران، المرجع السابق، ص 217.

- يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعه من قبل محام معتمد لدى مجلس الدولة وإلا كان الطلب عدم القبول حسب المادة 905 ق إ م إ.⁽¹⁾

- يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف اسم أو أسماء الخصوم ومحل إقامتهم وإلا كان الاستئناف غير مستوفى لشروط الشكلية وبالتالي غير مقبول.

- يجب أن تتوفر في المستأنف المصلحة طبقاً للمادة 335 ق إ م إ.⁽²⁾

- يجب كذلك إرفاق عريضة الاستئناف بنسخ حسب عدد الأطراف المستأنف ضدهم،⁽³⁾ التي تؤكد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وفقاً لأحكام 451 من ق إ م إ.

لا يجوز ممارسة حق الاستئناف أكثر من مرة واحدة هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ

2006/01/24، حيث المستأنفة مديرية الضرائب لولاية تلمسان تستأنف القرار الصادر بتاريخ 2004/05/08

عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان القاضي بإبطال حقوق الطابع المفروضة على الشركة المستأنف عليها ملتزمة إلغاء القرار والفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.

حيث أنه ثابت في التخفيف بأن المستأنفة سبق لها وأن سجلت إستئناف لنفس القرار بتاريخ

2004/07/27 يحمل رقم 23581.

حيث أن حق الطعن في الحكم المستأنف يستعمل مرة واحدة، مما يجعل مجلس الدولة يصرح بعدم قبول

الإستئناف لعدم جوازه.

ثانياً: ميعاد تقديم الإستئناف

إن ميعاد تقديم الإستئناف هو إجراء مضبوط بزمن لا يجوز إطالتها أو تقصيرها بإرادة أطراف الخصومة حيث

أنه حدد له المشرع الجزائري ميقات معين بمعنى أنه يجب أن يجري الطعن أثناءه أي أنه هو إجراء مؤقت مرتبط بفترة زمنية معينة.

حيث يتعين على المستأنف أن يقدم طعنه في خلال هذا الأجل وإلا سقط حقه فيه والسقوط يصبح محقق إذا

تنازل أو ترك الطعن في الميعاد القانوني، ولهذا فإن سقوط الطعن أو تخلفه إن صح التعبير مقرر لمصلحة الخصم والقانون، وثم فإن القاضي الإداري يقضي به من تلقاء نفسه.

¹ - مادة 905 قانون إجراءات مدنية والإدارية "يجب أن تقدم العرائض بالطعون وذكرات الخصوم تحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة بإستثناء الأشخاص المذكورة في المادة 800 أعلاه".

² - تنص مادة 335 فقرة الأخيرة "يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة الإستئناف".

³ - فضيل العيش، المرجع السابق، ص 226.

رابعاً: قرار مجلس الدولة

نص المشرع الجزائري في مادة 10 على أنه «يفصل المجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة إبتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك».⁽¹⁾

الملاحظ أن مجلس الدولة يعتبر المحطة الأخيرة لتقاضي بين أطراف النزاع وعليه نجد أن المشرع الجزائري يحدد في قانون الإجراءات الجبائية ولا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا حتى في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، حيث أن مرحلة المنازعة قد إنتهت والقرار أصبح قطعياً،⁽²⁾ حيث يترتب عليه أثراً قانونياً هاماً، ويتمتع بحجة الشيء المقضي فيه.

حيث أن تدرج القضية حتى تصبح مهياًة للفصل فيها وهذا بعد أن يودع المستشار المقرر تقريره المكتوب ويطلع محافظ الدولة عليه وعلى هذا أي محافظ الدولة إيداع مذكراته المكتوبة خلال شهر من إستلام التقرير من المستشار المقرر، حيث يودعها مع ملف الإستئناف طبقاً للمواد 897 إلى 900 ق إ م إ .

وعليه سواء أودع محافظ الدولة مذكراته في ميعاد الشهر المحدد له أو لم يودعها، فإن المستشار المقرر بالإتفاق مع رئيس الغرفة يصدر قراراً بتحديد جلسة للنظر في الإستئناف، حيث أيام أمين الضبط بإخطار محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخ الجلسة برسالة موصى عليها حيث كذلك تكون الجلسة علنية ما لم يقرر مجلس الدولة جعلها سرية،⁽³⁾ كما يجوز إذا اقتضى الأمر لمحامي الخصوم أن يتقدمو بملاحظات موجزة وشفوية بعد تلاوة التقرير المستشار المقرر، ثم ييدي محافظ الدولة رأيه وفقاً لأحكام المادتين 884 و885 ق إ م إ،⁽⁴⁾ وبعدها تحال القضية للمداولة ليصدر مجلس الدولة قراره في جلسة علنية.

الفرع الثالث: آثارهما القانونية

تعتبر المعارضة والإستئناف وسيلة أو آلية لمراجعة الحكم حيث يراه أحد الخصوم المتضررين من الحكم المشوب بعيب من العيوب فيآجال محددة.

كما أن القاضي الإداري هو في حد ذاته معرض للخطأ نتيجة سهو أو غفلة فقد تصدر عنه أحكام معينة من حيث الشكل والموضوع، لسبب قد يتعلق بإجراء أو قراءة خاطئة لوقائع.

¹ - قانون عضوي رقم 98-01، المؤرخ في 30 مايو 1998، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية العدد 37 سنة 1998.

² - حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبة في الجزائر، المرجع السابق، ص141.

³ - مادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "الجلسات علنية ما لم تمس العلنية بالنظام العام أو الآداب العامة أو حرمة الأسرة".

⁴ - مادة 885 ق.إ.م.إ "يقوم محافظ الدولة بطلبته بعد إتمام الإجراءات المنصوص عليها في المادة 884".

حيث أن العدالة تضمن حماية حقوق المكلف بالضريبة وفي نفس الوقت تحمي أموال الخزينة العمومية لهاته الأسباب نجد أن المشرع قد سن المعارضة والإستئناف من أجل مراجعة القضايا من طرف أصحاب المصلحة في آجالها القانونية.

أولاً: آثار المعارضة

إن من آثار المعارضة أنه يترتب عنها إيقاف الأحكام والقرارات عن التنفيذ نتيجة الطعن بالمعارضة من طرف الخصم في الأجل القانوني والمتمثل في شهر واحد وهذا طبقاً لأحكام المادة 954 ق.إ.م.إ، وكذلك نص المادة 955⁽¹⁾ ق.إ.م.إ إلى غاية الفصل من جديد، كما أنه لا يمكن تطبيق قاعدة الطعن بالمعارضة إذ تضمن الحكم أو القرار صراحة الأمر بالنفاد المعجل طبقاً للمادة 323 ق.إ.م.إ.

إعادة طرح النزاع من جديد أمام نفس الجهة القضائية الإدارية: بحيث إذا قبل الطعن يستوجب إعادة طرح النزاع من جديد وفتح تحقيق وكأن القضية تعرض لأول مرة والفصل فيها من جديد وذلك بإصدار حكم أو قرار يكون سليماً وصحيحاً وفقاً للقانون المعمول به.

- الطعن بالمعارضة على معارضة سابقة:

حيث قد يطعن المحكوم عليه غيابياً تم يتخلف مرة ثانية ثم يصدر في حقه حكم غيابي في نفس المعارضة المطعون فيها سابقاً فغن من الأثار المترتبة عدم قبول طعن بالمعارضة من جديد طبقاً 331⁽²⁾ ق.إ.م.إ، ولا يبقى للمعترض سوى الحق في الاستئناف أمام مجلس الدولة في الآجال المحددة قانوناً.

ثانياً: آثار الإستئناف

يعتبر الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة من طرف التجريح بالحكم الصادر عن المحكمة الإدارية ويهدف لإعادة النزاع الضريبي من جديد حيث ينظر في الموضوع النزاع قصد مراقبة صحة وسلامة الحكم وتصحيح في الشكل والموضوع التي شابت الحكم الصادر وإزالتها،⁽³⁾ والإستئناف له أثار وهي كما يلي :

الطعن بالإستئناف ليس له أثر وقف التنفيذ:

طبقاً للمادة 908 ق.إ.م.إ،⁽⁴⁾ بحيث أن أثار الناتجة عن الاستئناف تتمثل في أنه لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية.

¹ - مادة 954 قانون إجراءات مدنية وإدارية "ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو قرار الغيابي".
² - مادة 331 ق.إ.م.إ. إجراءات مدنية وإدارية "يكون الحكم الصادر في المعارضة حضورياً في مواجهة جميع الخصوم وهو غير قابل للمعارضة من جديد".
³ - محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري مجلس الدولة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، سنة 2004، ص 161.
⁴ - المادة 908 قانون الإجراءات مدنية إدارية "الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر وقف".

حيث أن الخصم الذي صدر لصالحه الحكم كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضرائب يستطيع مباشرة التنفيذ عن طريق أعوانه أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في حالة أن التنفيذ يعرض المستأنف لخسارة مالية لا يمكن تداركها وكان من الأجدر ولائق بين أحكام قانونية توقف تنفيذ الأحكام الإدارية لغاية الفصل في الموضوع الاستئناف حيث قد يكون الحكم عرضة للإلغاء من طرف مجلس الدولة بعد أن أخذ التنفيذ مجراه نكون أمام إشكالية.

عرض وإحالة النزاع على مجلس الدولة:

يمكن لأطراف الخصومة عرض النزاع سواء مكلف بالضريبة أو مدير مكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه تقديم الاستئناف طبقاً لمادة 91 ق.إ.ج، حيث أن القاضي مجلس الدولة لا يملك سلطة الرقابة على طلبات أو دفعات أو وقائع لم تتر أمام القاضي المحكمة الإدارية طبقاً للمادة 341 ق.إ.م.إ، وفي المقابل أجاز المشرع للخصوم التمسك بوسائل إثبات جديدة تقديم مستندات جديدة وهذا تأييداً لطلباتهم وفقاً للمادة 344⁽¹⁾ ق.إ.م.إ، وهذا تكريسا للأثر الناقل للإستئناف.

حيث أن القاضي عندما يرى أن جميع الشروط المتعلقة بالإستئناف متوفرة يحدد جلسة النطق بالقرار في جلسة علنية والفصل فيها.

المطلب الثاني: طرق الطعن غير العادية

لقد سن المشرع الجزائري على طرق غير عادية حيث أنه لم يكتفي بالطرق العادية لمراجعة الحكم وتمثل الطرق الغير العادية في الطعن بالنقض، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، التماس إعادة النظر ودعوى تصحيح الخطأ المادي.

الفرع الأول: الطعن بالنقض

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية ضمن المواد 82 و173 منه على إختصاص المحكمة الإدارية للفصل ابتدائياً في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب المختصة والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع ويقابل هذا المادة 800 ق.إ.م.إ التي صرحت أن المحكمة الإدارية هي المختصة ابتدائياً في النزاع الضريبي.

حيث إذا كان الطعن في الأحكام يتم أمام مجلس الدولة طبقاً للمادة 90 ق.إ.ج بإعتباره درجة ثانية للتقاضي وتقابلها المادة 10 من قانون العضوي 01/98 مؤرخ في 1998/05/30 "يفصل مجلس الدولة في إستئناف القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

¹ - المادة 344 ق.إ.م.إ إجراءات مدنية إدارية "يجوز لخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم مستندات وأدلة جديدة تأييد لطلباتهم".

إذا يمكن اللجوء إلى مجلس الدولة كجهة نقض اعتماداً على المادة 11 من القانون العضوي 01/89 للفصل في الطعون بالنقض في القرارات الجهات القضائية الصادرة نهائياً، حيث أن المادة 309⁽¹⁾ من ق.إ.م.إ. بدورها أكدت في اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية ويطبق بشأنه الأحكام المنصوص في المواد 956،958،957،959 ق.إ.ج، مع التأكيد بأن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف⁽²⁾ كأن أن للطعن بالنقض كطريق غير عادي في المنازعة الضريبية فروع وهي:

أولاً: شروط موضوع الطعن بالنقض

ينص محل الطعن بالنقض على القرارات الصادرة في آخر درجة من الجهات القضائية الإدارية وذلك خلال شهرين (02) طبقاً للمادة 956 ق.إ.م.إ.

يستلزم إبراز متى تكون قرارات الجهات القضائية الإدارية قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

– أن يكون القرار المطعون فيه قضائياً:

حتى يكون مجلس الدولة مختص بالنظر في الطعن بالنقض يجب أن يكون القرار قضائياً صادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة حتى يتسنى لصاحب الصفة والمصلحة الطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة طبقاً لأحكام المادة 903 والسالفة الذكر.

– صدور الحكم بصفة نهائية

يبني القضاء الإداري على درجتين في الجزائر الأولى تتعلق

– لمحاكم الإدارية.

– مجلس الدولة.

لكن يثار إشكال حول متى يقال أن الحكم المحكمة الإدارية نهائي بحيث لا يوجد أي نص قانوني يحدد صياغة الأحكام النهائية؟.

والرأي عند أهل الفقه بخصوص هذه الجزئية أن الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية تكون نهائية متى

استنفدت جميع طرق الطعن العادية أي انقضاء مواعيد الطعن بعد التبليغ الرسمي بذلك فتح المشرع بموجب القانون

¹ – تنص المادة 309 قانون إجراءات مدنية والإدارية " إذ لم يرفع الإعراض في أجل محدد يجوز أر الأداء فوق الشيء المقضي به وفي هذه الحالة يقوم رئيس

أمناء الضبط بمنح الصيق التنفيذية لطالب التنفيذ بعد تقديم شهادة عدم الاعتراض".

² – حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية " دراسة مقارنة"، المرجع السابق، ص 282.

09/08 المجال للطاعن لمباشرة الحق فيالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة في الأحكام النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية.

- القرار النهائي الصادر عن مجلس الدولة:

يصدر مجلس الدولة كدرجة أخيرة في القضاء الإداري في مختلف المنازعات التي تعرف عليه بما فيها المنازعة الضريبية قرارات ذات طابع نهائي، يمكن الطعن فيها بالطرق العادية المحددة قانوناً، منها الطعن بالنقض وذلك لا يجعل قراراته السابقة قابلة للطعن بالنقض رغم شرط القرار النهائي.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/07/08 وفضلاً عن ذلك يجوز لمجلس الدولة أن يراقب القرارات النهائية الصادرة عنه عن طريق الطعن بالنقض الذي يدخل في اختصاص هيئة أعلى من الهيئة المصدرة للقرار المطعون فيه وفقاً للمبادئ العامة للقانون.

حيث أنه يتعين إذن ودون التطرق إلى الأوجه المشاركة في الموضوع القضاء بعد قبول الطعن الحالي شكلاً⁽¹⁾. وفي قرار آخر صدر في 2002/09/23، المتعلق بمجلس الدولة وكذا انطلاقاً من أحكام قانون إجراءات مدنية والإدارية الملاحظ من هذين القرارين إستقرار قاضي مجلس الدولة فياجتهاداتهعلى أنه لا يجوز النظر فيالقرارات النهائية الصادرة عنه عن طريق الطعن بالنقض لأن هذا الأخير يكون أمام درجة تعلو الجهة مصدرة القرار محل الطعن بالنقض⁽²⁾.

ثانياً: آثار الطعن بالنقض

عن الطعن بالنقض في الحكم الصادر نهائياً، يقتصر أثره على الوجه الذي أسس عليه، ويترتب على الطعن بالنقض ما يلي:

- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ:

أقر المشرع قاعدة يترتب فيها أن الطعن بالنقض لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه وفقاً لأحكام المادة 909⁽³⁾ من قانون إجراءات المدنية والإدارية ولا يمنع المحكوم له بالقيام بإجراءات التنفيذ بمجرد انتهاء الآجال الممنوحة في محضر تبليغ رسمي، غير أن هذه القاعدة يرد عليها إستثناءً، إذا وجدت دعوى تزوير فرعيه، ففي هذه الحالة يكون القرار المطعون فيه محل وقف التنفيذ وفقاً للمادة 361 من نفس القانون.

- إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار:

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 010739 الصادر بتاريخ 2003/07/22 الغرفة الثانية.

² - قرار مجلس الدولة الغرفة الأولى رقم 07307 الصادر بتاريخ 2002/09/23 مجلة مجلس الدولة العدد الثاني سنة 2002 ص 67.

³ - تنص المادة 909 قانون إجراءات مدنية والإدارية "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف".

يقتصر مجلس الدولة كقاضي نقض على رقابة الحكم القضائي المطعون فيه، بحيث إذا توصل إلى نقضه، فلا يفصل في الموضوع النزاع، بل يحيله إلى جهة قضائية معنية كقاعدة عامة، وإستثناء قد يتم النقض دون إحالة.

حالة الأولى: يحيل مجلس الدولة الملف إلى الجهة القضائية الإدارية التي فصلت في الحكم المطعون فيه مشكلة تشكيله أخرى وفقاً للأحكام المادة 364 من نفس القانون أو الجهة قضائية أخرى من نوع ودرجة التي أصدرت الحكم محل الطعن فيه، بحيث أقر المشرع أحكاماً تبين كيفية إحالة القضية وفقاً للأحكام المادة 967 من قانون الإجراءات مدنية والإدارية وجعل المشرع مهمة الخصم الذي يهمله الأمر هو الذي يبادر بتقديم عريضة مستوفية الشروط الشكلية والموضوعية إلى الجهة القضائية الإدارية الناضرة في الإحالة في أجل شهرين (02) من تاريخ التبليغ الرسمي إلى الخصم شخصياً أو في أجل ثلاثة (03) أشهر إذا كان التبليغ فيالموطن الحقيقي أو المختار له وفي حالة انتهاء الميعاد دون المبادرة بإعادة سير في الدعوى يصبح حكم المحكمة الإدارية جائر قوة الشيء المقضي فيه.⁽¹⁾

الحالة الثانية: ينتهي دور القاضي مجلس الدولة، عندما يقضي بإلغاء الحكم النهائي المطعون فيه ويقرر إحالة القضية على الجهة القضائية الإدارية التي تنظر في موضوع الدعوى الضريبية، غير أنه يمكن له أن يقضي بنقض الحكم دون إحالة، وذلك عندما يرى أنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد على المحكمة الإدارية بعد الإحالة وفقاً لأحكام المادة 365 قانون إجراءات المدنية والإدارية، وخلاصة القول أن اختصاص مجلس الدولة كجهة نقض بالنسبة للأحكام النهائية الصادرة في دعاوى المنازعات الضريبية، يجد أساسه في القواعد العامة (قانون الإجراءات مدنية و الإدارية) في غياب الحكم ضمن قانون الإجراءات الجبائية وفي نفس السياق يلاحظ أن قانون الإجراءات الجبائية جاء حالياً من أي حكم يتضمن الاختصاص الإقليمي، الأمر الذي يتعين والحال هكذا تطبيق القواعد العامة بمقتضى المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾.

الفرع الثاني: اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

يعتبر من الطرق الطعن غير العادية منصوص عليه في قانون الإجراءات مدنية والإدارية ويقوم كل شخص له مصلحة، حيث يعترف عن تنفيذ حكم ويهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار ولو لم يكن طرفاً في الخصومة طبقاً للمواد 960 و380 من قانون إجراءات مدنية والإدارية.

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي، المرجع السابق، ص 193.

² - رشيد خلوني، قانون الإجراءات المدنية والإدارية كليك للنشر، طبعة 2011، ص167تنص المادة 804"... ترفع الدعاوي وجوبا أمام المحكمة الإدارية في مادة الضرائب والرسوم أمام المحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة والرسم..."

بحيث يكون الطعن بالاعتراض بعد الفصل في المنازعة الضريبية وبعد صدور الحكم أو القرار بشأنها، ولا يجوز الطعن بهذه الطريقة سير الدعوى الضريبية ولا يشترط القانون لقابلية الحكم أو القرار لمثل هذا الطعن سوى أن يكون لهذا الغير مصلحة حقيقية وقانونية.⁽¹⁾

حيث أن سلطة إثبات المصلحة مخولة لتقدير القاضي الإداري بحيث تكون دراسة هذا الطعن مقيدة مما يستوجب أن تعرض إلى الشروط قبوله الإجراءات المتابعة فيه ثم الآثار المترتبة عليه.

أولاً: شروط قبول الطعن باعتراض الغير

لقد تعرض المشرع لشروط قبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبالأخص في المواد 960 إلى 962 منه.

- شرط ألا يكون الطاعن طرف في الحكم

يشترط القانون لقبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة توفر شرط إلا يكون الطاعن، المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، قد سبق له أن كان طرفاً في الحكم أو القرار، أي أنه لم يكن طرف في الخصومة مدعياً أو مدعى عليه أو مدخلاً في المنازعة الضريبية، لأن المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب إذا كان أحدهما طرفاً في الحكم لا يجوز لهما الطعن بهذه الطريقة، بحيث إذا لم يحترم هذا الشرط فإن مصير الاعتراض يكون عدم القبول.

- تقديم الطعن أمام الجهة القضائية مصدرة الحكم

يجب أن يرفع الطعن بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه وفقاً لأحكام المادة 385 ف الأولى قانون إجراءات مدنية وإدارية، ويتعين إحترام الميعاد القانوني المنصوص عليه في المادة 384⁽²⁾ من نفس القانون من طرف صاحب الحق والمصلحة في الاعتراض، إذ يبقى أجل الاعتراض قائماً لمدة خمسة سنوات (15) سنة تسري من تاريخ صدوره، غير أنه يخفض لمدة شهرين إذا تم التبليغ الرسمي أو العلم اليقيني بالحكم للغير.

- شرط إيداع مبلغ ضمان أو كفالة:

يشترط إيداع مبلغ ضمان وفقاً لأحكام المادة 385 قانون الإجراءات المدنية والإدارية لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية لدى أمانة ضبط الجهة القضائية الإدارية صاحبة الإختصاص يساوي الحد الأقصى من الغرامة

¹ - يوسف دلاند، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق لقانون الإجراءات مدنية وإدارية، مرجع سابق، ص 195.

² - تنص المادة 384 ق إجراءات مدنية وإدارية " يبقى أجل اعتراض الغير خارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر قائماً لمدة 15 سنة...".

المنصوص عليها في المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي يجوز الحكم فيها على المعارض في حالة إذا خسر طعنه.

ثانياً: إجراءات الطعن باعتراض الغير

يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقاً للأوضاع المقررة وفقاً لإجراءات التحقيق المنصوص عليها في أحكام 962 قانون إجراءات مدنية والإدارية، مع مراعات أحكام المواد 815، 816، 817 من نفس القانون. ويجب أن تتضمن عريضة الطعن بالإعتراض، كل البيانات المنصوص عليها في المواد 14، 15، 16 من نفس القانون مع توضيح أسباب وظروف الطعن وبيان نوع وطبيعة المصلحة، كذلك بيان نوع وطبيعة الضرر الذي يمكن أن يكون قد أصاب المكلف بالضريبة أو أموال الخزينة العمومية نتيجة الحكم أو القرار المطعون فيه بالإعتراض، والذي لم يكن طرفاً فيه ولم يكن قد استدعى لحضور جلسات المرافعة بشأنه، كما ينبغي الإشارة كذلك إلى مضمون الحكم أو القرار المطعون فيه بالإعتراض.

ويرفق المعارض دعواه بنسخة من الحكم أو القرار محل الإعتراض، ووصل إيداع المبلغ لدى أمانة الضبط، يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388 من نفس القانون.

ثالثاً: آثار الطعن باعتراض الغير

يترتب على رفع الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة آثاراً⁽¹⁾ تتمثل في:

- اعتراض الغير لا يوقف التنفيذ:

إن اعتراض الغير الخارج عن الخصومة مثله مثل الطعن بالإستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، لا يوقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه، إلا إذا وقع أشكالاً في تنفيذه أو نص القانون على ذلك، بحيث يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذه وفقاً لأحكام المادة 386 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽²⁾

- الطعن بالإعتراض أمام نفس الجهة القضائية الإدارية:

لا يقبل إعتراض الغير الخارج عن الخصومة، إلا أمام الجهة القضائية الإدارية التي أصدرت الحكم أو القرار محل الطعن بالإعتراض فإذا تعلق الأمر بـ:

الإعتراض على الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية التي فصلت النزاع الضريبي، فتقوم بالنظر في مدى صحة الإجراءات الشكلية أولاً، فلها أن تقبله أو ترفضه ثم تنتقل لمناقشة الدفوع الموضوعية التي أشارها المعارض في عريضته،

¹ - بوبشير محمد امقران، المرجع السابق، ص 31.

² - تنص مادة 386 قانون الإجراءات مدنية إدارية "يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفي ذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه باعتراض الغير خارج الخصومة حسب الأشكال المقررة في مادة الاستعجال".

وكذلك نفس الأمر إذا تعلق الطعن ضد القرار صادر عن مجلس الدولة، ويقوم القاضي الإداري المختص بالنظر في الاعتراض بمناقشة جميع الدفوع الشكلية والموضوعية التي يثيرها المعارض، وكذا وسائل الإثبات التي يركن إليها لحماية حقوقه، والدفاع عن مصلحته، سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

ويترتب على جزئية إعادة طرح النزاع الضريبي من جديد، أنه يخضع للقواعد العامة من حيث قابليته للطعن بجميع الطرق العادية وغير العادية المقررة قانوناً وفقاً لأحكام المادة 389 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽¹⁾

-إلغاء أو تعديل الحكم:

في حالة إذا رفض اعتراض الغير الخارج عن الخصومة شكلاً فإن الإجراءات تقف عند هذا الحد، أما إذا استوفى البيانات الشكلية، يجوز للجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار محل الاعتراض، أن تنظر في الدفوع الموضوعية، وتناقش أسبابها في حدود التي أثارها المعارض إلى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، وهو ما يترتب عليه إلغاء أو تعديل الحكم أو القرار أو الأمر محل الاعتراض، في جميع ما قضى به فيعود الوضع إلى حالة السابق، ويفصل من جديد وفقاً للقانون.

يصدر حكم أو قرار من جديد يمكن كل ذي حق من حقه، ويسترد المعارض الذي حكم لصالحه مبلغ

الكفالة المدفوع.

الفرع الثاني: الطعن بالتماس إعادة النظر

ميزة المشرع الطعن بالتماس إعادة النظر وفقاً لأحكام المادة 966 قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث

جعله مقصوراً على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة بينما كان هذا الطعن في قانون الإجراءات المدنية القديم ينصب

كذلك على الأحكام القضائية ويرفع هذا النوع من الطعون ضد القرارات القضائية التي استنفدت الطعن بطريقتي

المعارضة والإستئناف ويتم الطعن في القرار الفاصل في النزاع الضريبي من أحد أطرافها وفقاً لأحكام المادة 351 من

نفس القانون.⁽²⁾

ويخضع الطعن بالتماس إعادة النظر للأوضاع والأشكال المقررة في المواد 13، 14، 15، 16 و824 من

نفس القانون لاسيما ما يتعلق منها ببيان اسم الجهة القضائية المقدم إليها الطعن، وإسم ولقب وعنوان وصفة كل من

¹ - تنص المادة 389 قانون إجراءات مدنية وإدارية "يجوز الطعن في الحكم أو القرار أو أمر الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بنفس طرق الطعن المقررة للأحكام".

² - تنص مادة 391 من نفس القانون "لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر إلا من كان طرفاً في الحكم أو قرار أو الأمر أو تم استدعاه قانوناً".

الخصوم سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب وتقدم عريضة الطعن إلى أمانة ضبط صندوق مجلس الدولة وفقاً للمزاد 838 إلى 843 من نفس القانون لذلك سأحاول دراسة الطعن بالتماس إعادة النظر وفق التالي:

أولاً: شروط قبول الطعن بالالتماس

أقر المشرع هذه الطريقة لإعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة مع مراعاة جميع الشروط المحددة في القانون حتى يتسنى للقاضي الإداري قبوله

- شرط عدم قابلية القرار للمعارضة أو الإستئناف

يشترط القانون لقبول الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة، وأن يكون غير قابل للطعن فيه بالمعارضة ولا بالاستئناف هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/06/12 حيث أن المستأنف بدلا من أن يقوم بإستثناء القرار المؤرخ في 1997/06/28 قدم إلتماس إعادة النظر فيه بالرغم من أن القرارات القابلة للطعن بالمعارضة والاستئناف غير قابلة للإلتماس إعادة النظر.

يتبين من حيثيات قرار مجلس الدولة أنه على الملتمس مراعاة شرط إستئناف طرق الطعن العادية المتمثلة في المعارضة والاستئناف حتى يفتح مجال الطعن بالإلتماس شريطة أن يرفق بعريضة الطعن بالإلتماس، شهادة تحرر من أمانة الضبط مجلس الدولة تفيد أن القرار أصبح نهائياً، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في 2005/01/18.

- شرط أن يكون الملتمس طرفاً في القرار:

لا يكون الطعن بالتماس إعادة النظر مقبولاً،⁽¹⁾ إلا ممن كان طرفاً في القرار سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، وسواء كان طرفاً أصلياً، كأن يكون مستأنفاً أو مستأنف عليه أو أن يكون مدخلاً أو متدخلاً في الخصام، أثناء سير الإجراءات ويفسح هذا الطعن مجال النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة ومراجعة وفقاً لأحكام المادة 395 قانون إجراءات⁽²⁾.

- شرط دفع مبلغ الكفالة:

يجب على الملتمس، سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أن يثبت أنه قد أودع بأمانة ضبط مجلس الدولة المبلغ المحدد للكفالة وفقاً لأحكام المادة 397 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحيث يمكن أن يصدر القرار ويقضي على الطاعن إذا خسرت طعنه بعدم استرداد مبلغ الكفالة، وفقاً لأحكام المادة 388 الفقرة الثانية من نفس

¹ - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 143.

² - المادة 395 قانون إجراءات مدنية وإدارية "تقتصر المراجعة في التماس إعادة النظر على مقتضيات الحكم أو القرار أو الأمر التي تبرر مراجعتها ما لم توجد مقتضيات أخرى مرتبطة بها".

القانون ولا يكون طلب الإلتماس مقبولاً ما لم يكن مصحوباً بإيصال يثبت إيداع لدى الأمانة ضبط مجلس الدولة مبلغاً مسارياً للحد الأدنى من الغرامة التي يجوز الحكم بها وفقاً لأحكام المادة 393 الفقرة الثانية من نفس القانون.

- شرط تقديم الطعن أمام مجلي الدولة:

حصر المشرع رفع الطعن بالإلتماس إعادة النظر في المنازعة الضريبية بصفة خاصة أمام مجلس الدولة طبقاً للمادة 966 ق إجراءات المدنية والإدارية، مع إحترام الأجل القانوني المحدد في المادة 968 من نفس القانون بشهرين (02) عكس ما شرعه في القضاء العادي، بحيث يمكن ممارسة هذا الحق أمام كل درجات التقاضي للجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار أو الأمر طبقاً للمادة 394 من نفس القانون.

ثانياً: حالات الطعن بالإلتماس

حيث نجد أن المشرع حالتين للإلتماس وهما:⁽¹⁾

- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة، قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة وحتى تشكل هذه الواقعة سبباً جدياً لقبول الطعن بالإلتماس إعادة النظر يجب:

- أن يكون القرار المطعون فيه قد أسس فعلياً على هذه الوثيقة المدعى بتزويرها، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/01/08، حيث أن المدعين يؤسسون دعواهم على كون القرار المعاد يبين أسباب قراره كون المدعى عليهما في الإلتماس، كان قد قدما وثيقة بتاريخ 76/12/21 تتعلق بالوضعية الإيجارية بالإضافة إلى التسديد مؤرخة في 98/04/24، مع أن المدعى عليهما لم يشيرا إلى هذه الوثائق مطلقاً مع النزاع انطلق في 85 لدا فإن المدعون يشككون في صحة هذه الوثائق ويرون أنه مزورة، وحيث أن الفقرة الأولى من المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية المعتمد عليها في هذه الدعوى تشترط ثبوت التزوير للوثائق المعتمد عليها في الحكم المقدم إليه لأول مرة، غير أن المدعين دعواهم لا تتوفر على الشرط المطلوب وهو ثبوت التزوير.

- إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند خصمه بإعتبار هذه الحالة سبباً في الإلتماس، يتطلب أن تكون هناك وثيقة لم تكن معلومة لدى الطاعن الملتمس، سواء كان المكلف أو الإدارة ضرائب ويجب أن يعلم بما بعد صدور قرار وأن خصمه كان فعلاً قد حال دون تقديمها أمام مجلس الدولة الناظر في الضريبة هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر في 2003/06/17⁽²⁾، حيث أنه ثبت فعلاً أن بعض الوثائق التي لم يتمكن الطاعن من تقديمها في الإستئناف، قد تم تقديمها حالياً مما يستوجب قبول الإلتماس وفقاً

¹ - بو بشير محمد أمقران، المرجع السابق، ص 339.

² - قرار مجلس الدولة 012540 الصادرة في تاريخ 2003/06/17.

للمادة 295 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات مدنية⁽¹⁾، والملاحظ أنه يجب أن تتوفر في هذه الحالة الشروط التالية:

- أن تكون الوثيقة قاطعة مفيدة، بحيث لو كانت ظهرت قبل صدور قرار تغيير رأي مجلس الدولة.
- يجب على الملتزم أن يثبت أن الخصم الذي حال عن قصد دون الحصول على هذه الوثيقة هو خصم المستفيد من القرار وليس غيره.
- أن تكون الوثيقة المدعى بإحتيازها لدى الخصم، هي الوثيقة الوحيدة في المنازعة الضريبية.

ثالثاً: آثار إلتماس إعادة النظر

إن اللجوء إلى هذه الطريقة غير العادية ينتج عنه آثار تتمثل في:

- عدم وقف التنفيذ.

لا يمكن وقف التنفيذ القرار الصادر في مجلس الدولة رغم استعمال طريق الطعن بإلتماس إعادة النظر من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

- لا يمكن إعادة تقديم الإلتماس من جديد

حيث إذا صدر قرار عن مجلس الدولة في دعوى إلتماس إعادة النظر لا يجوز تقديم الطعن بإلتماس إعادة النظر من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وفقاً لأحكام المادة 969⁽²⁾ من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا ما يقضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2005/05/11.

حيث وبعد إستئناف القرار السالف الذكر صدر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/09/10 بإلغاء القرار المستأنف، قدم المدعو (ك) طلب إلتماس إعادة النظر في القرار الصادر من مجلس الدولة بتاريخ 2001/09/10 وبتاريخ 2003/05/20 صدر قرار عن مجلس الدولة يقضي بعدم قبول الإلتماس.

حيث أن الإلتماس الحالي يرمي إلى إعادة النظر في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/05/20 من ورائه إلغاء القرار الصادر بتاريخ 2001/09/10 للوصول في النهاية إلى المصادقة على القرار موضوع الإستئناف الصادر عن مجلس قضاء في 1998/10/28.

حيث سبق لمجلس الدولة أن فصل في طلب إلتماس إعادة النظر في القرار الصادر في 2001/09/10⁽³⁾ وطبقاً لنص المادة 296 قانون إجراءات المدنية والإدارية.

¹ - المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة 967 قانون الإجراءات مدنية والإدارية.

² - تنص المادة 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "لا يجوز تقديم إلتماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الإلتماس".

³ - قرار مجلس الدولة رقم 019511 الصادر بتاريخ 2005/05/11.

يتبين من قرار مجلس الدولة أن القاضي الإداري استقر على اجتهاد بخصوص جزئية رفع إلتماس على إلتماس، بحيث أن رقابته في هذه المسألة القانونية الإجرائية تحد التجاوزات التي تكون محل تصرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، فياستعمال حقه في الطعن، من كل مخالف للقانون. ويخطر على أي خصم أن يقدم بطلبات جديدة كما يخطر عليه أن يتقدم بإلتماس إعادة النظر جديد في نفس القرار طبقاً للمادة 960 من قانون الإجراءات مدنية والإدارية.

خلاصة الفصل الثاني:

إن رقابة القاضي الإداري على الإجراءات الجبائية للإدارة هي الضامنة للأموال المكلف بالضريبة رغم كلى هذا فقد أجاز للمكلف بالضريبة بأن يرفع شكوى في حالة عدم إنصافه أمام جهات الإدارية فإذا لم ينصف يحق له أن يلجأ للقضاء الإداري وله الحق في الطعن على عدة مراحل كما أن له الحق في الإستئناف أمام مجلس الدولة كل هاتيه الإجراءات من أجل تثبيت وعدم ضياع الحقوق سواء للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية التي تعمل على تحصيل أموال الخزينة العمومية.

كم نستخلص من سبق ذكره أنه ينبغي للدولة أن تسعى جاهدة للإصلاح الجهاز الجبائي وتدعيمه بأعوان المؤهلين والإطارات ذوي كفاءة والنزاهة إلى جانب الإمكانيات والتجهيزات الإدارية الحديثة حيث نضمن أقل نسبة من الأخطاء.

خاتمة

من خلال الدراسة لموضوع المنازعة الإدارية في مجال التحصيل الضريبي وبتحديد في النظام الجزائري حيث تتميز بخصوصيات ومميزات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية عامة الأخرى التي تعرض على القاضي الإداري إذ تجعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات وخاصة منازعة الوعاء الضريبي الذي يعتد بالأسس التي فرضت من أجلها الضريبة ثم تلي بعد ذلك منازعات التحصيل الضريبي الذي يعتد بالآجال والإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة ومن خلال دراسة الفصل الأول نجد أنه يترتب على التحصيل الجبري بعض المنازعات عندما تلجأ إدارة الضرائب إلى وسائل التنفيذ الجبري للجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيث يحدد إدراج هذه الجداول في التحصيل وكذا الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذ منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراءات جبرية، تقوم بها لاستفءاء ديون الخزينة العمومية لكل طرق قانونية مخولة وتحت رقابة القاضي الإداري وكذلك الضمانات والحقوق التي منحها القاضي للمكلف بالضريبة لحماية أمواله من تعسف إدارة الضرائب. أما الفصل الثاني: نجد أن المشرع أخضع المنازعة التحصيل الضريبي في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي وصولا إلى مجلس الدولة وهذا مراعاة لتكريس الحق في التقاضي من درجتين كنظام يهدف إذ جعل طريقي القاعدة الجبائية من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ووضعيتها تسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا من أجل إثبات وضعيتها اتجاه الطرف الأخرى ابتداءً من رفع الدعوى إلى الطعن في الأحكام القضائية سواء بالطرق العادية أو الغير العادية حتى يتمكن كلا الطرفين من استنفاد حقوقها بشتى الطرق كما نجد أن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد منح صلاحيات أكثر للقاضي الإداري بحيث أصبح له دور فعال وإيجابي في الدعوى الإدارية عامة وفي الدعوى الضريبية خاصة وهذا من أجل تطبيق القانون والسهر على حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة ومن خلال القرارات القضائية المستعان بها في هذه الدراسة تبين لي بأن سلطات ورقابة القاضي الإداري هي رقابة فعلية على مشروعية قرارات إدارة الضرائب أو سندات جداول التحصيل الموجهة للمكلف بالضريبة بحيث يمكنه إلغاء القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والتي جاءت مخالفة للقانون كما يمكنه القضاء برفض الدعوى في الشكل بسبب تخلف شروطها وبالتالي حماية مبدأ المشروعة وتحقيق مبدأ العدالة الجبائية.

وعلى مستوى آخر يجب أن نعترف بأن القاضي الفاصل في المنازعة الضريبية سواء بوعاء أو تحصيل تعترضه صعوبات حقيقية عند نظره فيها لكونه يعمل في ضوء تشريعي مختلفين الأول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أما الثاني فهو قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية ناهيك على وتيرة السرعة في تغير القواعد والإجراءات المرتبطة بتقلبات التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي لا تعرف ثباتا نسبياً ويتبين ذلك بوضوح في

القانون المالية التكميلي ويثبت من خلال دراسة إجراءات الطعن القضائية أن إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية والتحقيق فيها تم اتخاذ الحكم تعتبر طويلة نسبيا وتميز بالغموض والتعقيد مما يؤدي تأخير عملية تقييم الضريبة ومن ثم حسابها وتحصيلها لذلك ينبغي إعادة النظر في إجراءات الخصومة بحيث تكون واضحة ومحددة ويتم الفصل فيها ضمن مدة قصيرة من خلال إعادة النظر في النصوص المتعلقة بمواعيد تقديم الشكاوي وتبسيط إجراءات رفع الدعوى وتدعيم وتكثيف بضوء الإعلام الذي ينبغي أن يوضح ويشرح المعلومات الجبائية حتى تقوم إدارة الضرائب بأعمالها على أحسن وجه وإنشاء مكاتب متخصصة تتكفل بتوعية المكلفين بالضريبة. وكذلك استدراك المشرع الجبائي مسألة تجاهل مبدأ التعويض عن الأضرار التي تلحق المكلف بالضريبة من جراء تعسف أو خطأ صادر عن إدارة الضرائب كما اقترح تكوين قضاة متخصصين في الضريبة أو ما يسمى قضاء ضريبي لأنه يلاحظ على التشريع الجبائي الساري المفعول البطيء في الإجراءات وكثرة الإحالات إلى القانون رقم: 09/08 فيجب إنشاء نظام قضائي مستقل ومتخصص في النزاع الضريبي تحت تسمية قاضي الضريبوآخرأمل أن تكون هذه الاقتراحات بابا لفتح مجال البحث في مثل هذه المواضيع المتخصصة، لتكون مسبقا للمشرع وإدارة الضرائب من أجل تجسيدها و تأصيل قواعد القانون الضريبي، وتوحيد تطبيقها وتحسينها من طرف قاضي مختص.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- المصادر

+الدستور:

- 1 - دستور سنة 1996 المعدل والمتمم بموجب قانون 08-19 مؤرخ في 2008/11/15 المتضمن التعديل الدستوري ، الجريدة الرسمية ، عددها 63 الصادر في 2008/11/16 .

+القوانين العضوية:

- 1 للقانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة ج، ر عدد 37 في 1998/06/01 .

+القوانين:

- 1 - قانون المدني رقم 85/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون المعدل ج، ر ، عدد 78 الصادر في 1975/09/30 .

- 2 - قانون 08-09 المؤرخ في 2008/02/25 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ج، ر ، عدد 21 الصادر في 2008/08/23 .

- 3 - قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب (قانون المالية تكميلي) رقم 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن المالية لسنة 2013 ج، ر ، عدد 72 الصادرة في 2012/12/30 .

+الأوامر:

- 1 - الأمر رقم 96-02 الصادر 1996/01/10، المتضمن تنظيم منظمة محافظ البيع بالمزايدة الجريدة الرسمية، عدد 03، الصادرة في 1996/01/14 .

- 2 - الأمر رقم 06-03 الصادر بتاريخ 2006/02/20 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي جريدة رسمية رقم 14 الصادرة في 2006/03/08 .

+قوانين الضرائب:

- 1 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- 2 - قانون الضرائب الغير مباشرة.

- 3 - قانون التسجيل والطابع.

- المؤلفات العامة:

- 1 - أحمد أبو الوفاء، إجراءات التنفيذ، دون ذكر دار النشر، الإسكندرية، الطبعة الثانية، سنة 1972.
 - 2 - نسيم يخلف الوافي في طرق التنفيذ، دار الجسور للنشر والتوزيع، المحمدية الجزائر، الطبعة الأولى، سنة 2014.
 - 3 - محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر، عنابة، سنة 2003.
 - 4 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة 2008.
 - 5 - محمد حسين، طرق التنفيذ في قانون إجراءات المدنية الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1984.
 - 6 - حمدي باشا عمر، طرق التنفيذ، دار هومة، الجزائر، طبعة 2012.
 - 7 - عمار عوابدي، نظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري نظرية الدعوي الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1995.
 - 8 - حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، دار الخلدونية الجزائر، طبعة 2011.
 - 9 - العربي الشحط عبد القادر، نبيل الصقر، طرق التنفيذ، دار هومة، عين مليلة الجزائر، سنة 2007.
 - 10 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، طبعة 2011.
 - 11 - رشيد خلوفي، قانون المسؤولية الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، طبعة 2001.
 - 12 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2011.
 - 13 - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة رابعة جزء ثاني الجزائر، سنة 2005.
 - 14 - أحمد محيو، المنازعات الإدارية ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الثانية، سنة 1992.
 - 15 - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور الجزائر، طبعة 2013.
 - 16 - بو بشير محمد أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة الثالثة، سنة 2008.
 - 17 - فضيل العيش، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات الجزائر، سنة 2009.
 - 18 - عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، سنة 2012.
- المؤلفات المتخصصة:

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

قائمة المراجع:

2 - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك المحمدية، الجزائر، طبعة الأولى، 2014.

3 - جهد كان حجية، تحصيل الديون الضريبية وخصوصيات التشريع الضريبي، المطبعة والوراقة الوطنية مراكش المغرب، الطبعة الأولى، 2006.

4 - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.

5 - عوادي مصطفى رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في نظام الضريبي الجزائري، سحري للنشر، الوادي، طبعة 2011/2010.

6 - حسين فريجة، إجتهدات المنازعات الضريبية في الجزائر، مطبوعات دحلب، الجزائر، سنة 1994.

7 - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

- موسوعة قضائية:

1 - أحمد لعو ونبيل الصقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار المغرب للنشر والتوزيع، الجزائر.

- المجالات:

1 - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، سنة 2003.

- القرارات القضائية:

1 - قرار مجلس الدولة رقم 024291 الصادر بتاريخ 08/03/2005، الغرفة الثانية.

2 - قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 18/03/2003، الغرفة الثانية.

3 - قرار مجلس الدولة رقم 006687 الصادر بتاريخ 15/08/2003، الغرفة الثانية.

4 - قرار مجلس الدولة رقم 64255 صادر بتاريخ 07/04/1990، عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، مجلة قضائية العدد 04 سنة 1991.

5 - قرار مجلس الدولة الغرفة الأولى رقم 207171 صدر بتاريخ 09/04/2001، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، ص92، ص93.

6 - قرار مجلس الدولة 010739 صادر بتاريخ 22/07/2003، الغرفة الثانية.

قائمة المراجع:

7 - قرار مجلس الدولة الغرفة الأولى رقم 07307 الصادر بتاريخ 2002/09/23 مجلة مجلس الدولة العدد الثاني، سنة 2002.

8 - قرار مجلس الدولة 012540 الصادر بتاريخ 2003/06/17.

9 - قرار مجلس الدولة 019511 الصادر بتاريخ 2005/05/11.

- المذكرات الجامعية:

1 - كويسى ياسين، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق (قانون أعمال)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية 2012-2013.

2 - اسماعيل إدريس، طرق الطعن في الدعوى الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق (قانون إداري)، جامعة غرداية، السنة الجامعية 2013-2014.

3 - شمرع هاجر، إجراءات المنازعة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق (قانون الإداري)، جامعة غرداية، السنة الجامعية 2013-2014.