

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية الحقوق و العلوم السياسية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية

شعبة: الحقوق

تخصص : قانون عام للأعمال

إعداد الطالبة: بن عائشة إشراق

بعنوان:

منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري

نوقشت وأجيزت بتاريخ : .. / .. /

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور صالحى عبد الرحيم أستاذ محاضر(ب) بكلية الحقوق جامعة ورقلة.....رئيسا

الدكتور زرقون نور الدين أستاذ محاضر(ب) بكلية الحقوق جامعة ورقلة.....شرفا ومقررا

الأستاذ خديجي أحمد أستاذ مساعد (أ) بكلية الحقوق جامعة ورقلةمناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

الإهداء

إلى كل من نطق بلسانه كلمة التوحيد وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على محمد عليه الصلاة والسلام

إلى أكرم امرأة وأدق حزن وأحق الناس بصحبتى إلى من رافقتني دعواتها في دربي ومشواري
إلى من حملتني وهنا على وهن إلى من سهرت الليالي حفظها الله وأطال في عمرها
إليك من كرست حياتها من أجلي وأهدت ربيع

عمرها ونورت لي مستقبلي الدراسي إلى من لم تبخل علي يوماً بشيء طلبته إلى من كانت
سندي في الوصول إلى هذا المستوى أطال الله في عمرها. "أمي الحبيبة"

إلى جدتي رحمها الله وأسكنها فسيح جناته

إلى إخوتي " سامي وسندنا في البيت

"،" ناظم " "سميح"

إلى مدلل البيت "نادر"

إلى خالي العزيز "عبدحميد" وزوجته "دليلة" والكتاكيت "مريم" "نور الهدى" "إيمان" و

العصفورتين الجدد (بشرى ورحمة)

إلى أحبائي وأخواتي التي لم تلدهم أمي " عفاف، فاطمة الزهراء، نور الهدى، خولة، زبيدة،
وإلى كل عائلة فاطمة الزهراء عائلي الثانية.

إلى من تشرفت بالتعرف عليهم " زكية، نعيمة، أسماء، سعاد، ليلى.

شكر وتقدير

اشكر الله عز وجل اولا على نعمة الهداية وعلى اتمام هذا العمل المتواضع وعلى كل حال ، ثم عملا بقول المصطفى صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " ، اشكر كل من كان له الفضل بعد الله تعالى في مراحل سنواتي الدراسية ولكل من علمني حرفا ثم الشكر موسول الى المشرف والدكتور "زرقتون نور الدين" بإرشاداته وتوجيهاته وحنانه القيمة

والذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر ، والطير في السماء ، ليطلون على معلم الناس الخير"

كذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذه المذكرة وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة لإتمامها وكان عوننا ونورا يخفيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا (عفاف، فاطمة الزهراء وعائلتهما الكريمة) والى اللجنة المناقشة .

إلى من زرعوها التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسميلات والأفكار ربما دون ان يشعروا بدورهم فلمن منا الشكر والإمتنان



قائمة أهم المختصرات :

أولا : باللغة العربية

- الطبعة : ط
- الصفحة : ص
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية : ق إ ج م إ
- قانون الإجراءات الجبائية : ق إ ج ج

ثانيا : باللغة الفرنسية

- Page : p

المقدمة

تعتبر دعوى التحصيل من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع الإدارة الضريبية للقانون وعملية رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية¹، وهذا بعد التظلم الإداري الخاص بتحصيل الضريبة الذي يكون قد باشره المكلف الضريبي أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء.

وتجدر الإشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الإلتزام وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم عملية التحصيل لحسابه الخاص.

وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه الملتزم.

كما أن الدولة من جهة أخرى أعطت الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما يسيء إستعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الإختصاص الذي يعد من أبرز إختصاصاتها.

ولتحصيل الضريبة يلزم تحقق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف.

فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الراتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة.

ومن هنا يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها وتسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدراً هاماً وأساسياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجاته الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية، وبالنظر إلى قانون الضرائب نجد أنه يأتي ليوفق بين المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى وهذا ما ينشئ إلتزاماً على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة.

وهذا الإلتزام الذي فرض قديما بصعوبة بالغة إحتفظ بطابعه الإجباري كحق سيادي للدولة لكن دولة القانون اليوم تحرص على أن تضيفي على هذا الإلتزام طابعا توافيقا.

¹ منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 15.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجبار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الإلتزام.

و نظرا لهذه الأهمية التي تحظى بها الضريبة في تنمية وتطور أي دولة في العديد من الجوانب أهمها الجانب الإقتصادي بما أن الخزينة العمومية هي المحرك الأساسي لهذه العجلة وتحصيل الضرائب هو أيضا المصدر الأهم في إيرادات هذه الخزينة ينبغي التعرف وتوضيح كل القواعد الإجرائية التي وضعها المشرع لحماية تحصيل الضريبة من تهرب مكلفيها وفي نفس الوقت التعرف على الحقوق التي منحها للمكلفين لحماية أنفسهم من تعسف الإدارة .

وعن دوافع إختيار الموضوع هناك العديد من الأسباب نظرا لأهميته البالغة وسنوجزها فيما يلي :

- 1- عدم إهتمام الفقه بدراسة هذا الموضوع رغم أهميته التي تمس إقتصاد الدولة ومصالحها المالية
- 2- إنتشار المنازعة الضريبية حاليا، إنتشارا كبيرا نظرا للتوسع والإنتفاح الإقتصادي الذي عرفته الجزائر مع تفشي الغش والتهرب .
- 3- إبراز إتجاه المشرع الجبائي من بعض الإجراءات الإدارية والقضائية المتبعة في تسوية هذه المنازعة مقارنة بالقواعد العامة .

أما الإشكالية التي إنطلقنا منها لمعالجة هذا الموضوع هي :

ما هي القواعد الإجرائية المتخذة من قبل المشرع الجزائري لتسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبائي ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية إتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي، بهدف وصف الموضوع في إطار النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع قديمها وجديدها مع تحليل هذه النصوص حسب ما يتطلبه الموضوع .

وقمنا بتقسيم موضوعنا إلى فصلين :

الفصل الأول سنتعرض من خلاله إلى المرحلة الإدارية لمنازعات التحصيل الجبائي

الفصل الثاني فقد تعرضنا من خلاله للمرحلة القضائية لمنازعات التحصيل الجبائي

المرحلة الإدارية لمنازعات التحصيل الجبائي

إن منازعات التحصيل الجبائي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي إتبعتها الإدارة في إقتطاع حقوقها لهذا تعرف بمنازعات الإجراءات، فأول ماتقوم به الإدارة في عند تحصيلها للضريبة هو إدراجها ضمن جداول وتكون كوثيقة قانونية تمارس من خلالها الإدارة بقوة القانون سلطتها في التحصيل عن طريق الإجراءات الجبرية الخاصة بذلك فتنشأ منازعة بين المكلف والإدارة نتيجة التنفيذ المباشر لهذه الإجراءات، لهذا سنقوم بتحديد منازعات التحصيل الجبري والتظلم أمام الإدارة بتوضيح شروط وأجال تقديم الشكوى الضريبية. من خلال

مبحثين:

(المبحث الأول): التحصيل الجبري

(المبحث الثاني): الشكوى الضريبية

المبحث الأول : إجراءات التحصيل الجبري

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها، فالدولة تنفرد بوضع النظام القانوني لها دون إتفاق مع المكلف بها، ويترتب على ذلك بعض المنازعات عندما تلجأ الإدارة لوسائل التنفيذ الجبري للجداول، عن طريق الإجراءات المخولة من طرف المشرع المتعلقة بالتنفيذ الجبري¹.

المطلب الأول:المرحلة الأولية

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد والكثافة، إضافة إلى الحساسية في موضوعاته لهذا يمر تحصيل الضريبة بعدة مراحل و إجراءات تتخذها الإدارة للوصول إلى التحصيل النهائي و من مراحلها الأولية إعداد جداول التحصيل الذي يفرغ فيه كل ما يخص الضريبة المحصلة ثم إرسال إنذار للمعني بالمتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول².

الفرع الأول : إدراج الضريبة في الجدول

بمأن أول مرحلة في تحصيل الضريبة هي إعداد الجداول، وباعتباره قوة تنفيذية تحصل الإدارة الضريبية إستنادا عليها مستحقات الخزينة العمومية يجب معرفة ماذا يقصد بهذه الجداول وفيما تتمثل قوتها التنفيذية في تحصيل الضريبة.

أولاً: مفهوم الجدول

وهو عبارة عن وثيقة قانونية تنفيذية تضع فيها إدارة الضرائب المبالغ التي تعتمد لتأسيس وعاء الضرائب الرسوم، حيث تقوم الإدارة بحساب النسب التي تعتمد أيضا في حساب الحقوق المستحقة برسم الضرائب المباشرة .

وتوضع فيها أيضا جميع الأداءات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم، فإذا كان المبلغ الإجمالي للأداءات المتضمنة في مادة من الجداول لا يتجاوز العشرة دنانير، فإنه لا يتم تحصيل تلك الأداءات، فهي تقدر على حسب ماتكون عليه الوضعية

¹ فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011، ص 19.

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2008، ص 134 .

في أول يناير من سنة فرض الضريبة المعنية و طبقا للتشريع الجاري في ذلك التاريخ، وأي تعديل يجري ضمن القانون يخص مادة من الجدول يعتبر ساري المفعول ابتداء من أول يناير من السنة التي تفتتح فيها السنة المالية.¹

ثانيا: القوة التنفيذية لجداول التحصيل

يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل، بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل وهذا يعني أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من التحصيل و إلا كان باطلا.²

إن قابض الضرائب هو من يقوم بإعداد جداول التحصيل، يحرص على إيفائها لصالح خزينة الدولة ، حيث تعتبر الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بمثابة أداة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة، وذلك للاحتجاج به.³

بالإضافة إلى أن المادة 3/143 قد تحدثت على الحالة التي تقع فيها الأخطاء في صياغة الجداول، حيث يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة تستعمل في الإثبات.⁴

¹ انظر المادة 324 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المطبعة الرسمية ، الجزائر، 1994 .

² عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دارالهدى ، الجزائر ، 2005، ص 36.

³ العيد صالح، مرجع سابق، ص 134.

⁴ انظر المادة 3/143 من ق ض م .

الفرع الثاني: الإنذار

يكون المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من ديونه الجبائية محل متابعة بموجب القوة القانونية لجدول التحصيل، وفقا لأحكام المادة 144 الفقرتين 1-2 من قانون إ ج ج، وتبدأ المتابعة مباشرة بتحرير وإرسال إنذار، ويعد الإنذار بداية مرحلة المتابعة، والتي تأتي أو تحدد بعد يوم من تاريخ إستحقاق الضريبة¹.

ويكون قابض الضرائب هو المختص بإرسال الإنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصص المبالغ المطلوبة أداؤها وشروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

ويشترط في هذه الإنذارات ما يلي:

- 1- إرفاقها بحالة الخزينة محررة سلفا.
 - 2- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم².
- ويستعمل الإنذار لمباشرة عملية الحجز أو لإنقطاع أثر التقادم ثم البيع، كما أضاف المشرع إجراء قصريا جديدا، يتمثل في الغلق المؤقت للمحلات التجارية والمهنية ويهدف هذا الإجراء للضغط على المدين، لإجباره على التحرر من ديونه الجبائية تجاه الخزينة العمومية.

ويستعمل الإنذار أيضا في عملية المتابعة في مجال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدة مراحل وإجراءات تخضع لها عملية التحصيل، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/02/17: " وحيث أن منازعته للإنذار بالدفع للجدول المتضمن مبلغ إجمالي قدره 1.769.120.75 دج والصادر عن قابض الضرائب بتاريخ 1999/11/11 تنفيذ أن النزاع ينصب على إجراءات التحصيل³.

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 16.

² العيد صالح، مرجع سابق، ص 136.

³ فضيل كوسة، مرجع، ص 17.

المطلب الثاني: مرحلة التحصيل الجبري

في حالة عدم تسوية الضريبة بعد إرسال الإنذار و إتخاذ كل الإجراءات المتعلقة به ، تلجأ الإدارة هنا للوسائل الجبرية للتحصيل منها، الغلق للمحلات المهنية، أيضا الحجز الإداري سواء كان منقولاً أو عقاراً. وبما أن الضريبة تفرض لضمان عدم إساءة السلطات العامة في جباية الضرائب وفي كيفية صرف حصيلتها.

فإن القانون يحدد وعاء الضريبة وسعرها وتحصل من المكلف جبراً بعدها نكون بصدد إستيفاء الضريبة إذا اقتضى

الحال.¹

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني

من ضمن الإجراءات الإستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الإجراءات التي وردت في قانون المالية لسنة 1998 والتي ألغى بموجبها المشرع المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 146.

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظاً على أموال الخزينة العامة و بإقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه قرار غلق المحل التجاري أو المحل المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء.²

أولاً: أسباب وإجراءات الغلق

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية، متى كان الشخص يمارس نشاطاً مربحاً، ففي حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية، تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير، رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته إتجاهها، ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلاً غير قانونية، واللجوء للطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها.

¹طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل، الأردن، 2008، ص 22،23.

²عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 41، 42.

بحيث إذا بلغ المكلف بالضريبة بمجدول التحصيل وبعد الإنذار، دون محاولة منه لتبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية، تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بالغلق للمحل التجاري أو المهني مؤقتاً، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18: " حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه الإدارة الضريبية متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة 392 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرشوم المماثلة "

رغم أن هذا الإجراء يمس بمبدأ حرية المكلف، إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في إستيفاء الديون، وغالباً ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي ضمن ما يدعى بالمنازعة الضريبية، إلا أنه كثيراً ما نجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه، وإذا ثبت حسن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى وضع جدول لتسديد الديون بالتقسيط .

فبالجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت، أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية¹.

ولقد نصت المادة 146 أعلاه على الشروط والإجراءات المتعلقة بالغلق المؤقت والتي تتمثل في ما يلي:

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، ويكون ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع.
- يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي .
- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.
- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 26، 27.

ثانياً: البيع

يعتبر البيع من التصرفات القانونية التي ترد على المحل التجاري ولقد عرّفت المادة 351 من القانون المدني الجزائري البيع بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري¹ ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي" إذ يشترط لإنعقاد بيع المحل التجاري توافر الأركان العامة للعقد وهي الرضا والمحل والسبب، ولقد نظم المشرع الجزائري أحكام عقد بيع المحل التجاري في المادة 79 من القانون التجاري وما يليها.²

ويختلف بيع المحجوزات بغرض تحصيل أموال الخزينة العامة عن البيع في القانون المدني، وهذا ما يظهر من خلال المادة 151 والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن مختلف إجراءات البيع .

1- الترخيص بالبيع

يعد الترخيص بالبيع إجراء إداريا من بين العديد من الإجراءات الإدارية حيث تزايد استعماله من فترة زمنية مرورا بفترة زمنية لاحقة ، فهو يعتبر وسيلة وأداة لمراقبة النشاط الإداري، وممارسة الحريات العامة الفردية منها والجماعية أو لتنظيم استعمال المال العام أو الخاص.³

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقباض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقباض الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع.

غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب

¹ نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري. ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 237، 239، 241.

² نادية فضيل، المرجع نفسه، ص ص 237، 239، 241.

³ عبد الرحمان عزاوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2007، ص 3.

بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه.¹

2- إجراءات إشهار بيع المحل التجاري

يمكن إذا إقتضت الأمر القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 أعلاه، ويمكن لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة.

ويجرى البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة ما يلي:

1. بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة واسميها ومواطنيهما .
 2. الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها.
 3. مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.²
 4. طبيعة عمليات المحل التجاري ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل .
 5. مكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.
- ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.

وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر الشروط ويجوز للأشخاص المعنيين

الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري.⁽³⁾

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري. دار هومة، الجزائر، 2008، ص 356.

² المادة 1/151 و2 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 72، لسنة 2001 .

³ المادة 1/151 و2 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- عملية البيع العلني وتحرير محضره

بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي، وإتمام إجراءات إشهار بيع المحل التجاري تأتي المرحلة الثانية والمتمثلة في عملية البيع العلني وتحرير محضر البيع.

أ- عملية البيع العلني

حتى يتسنى ضمان تحصيل كل الضرائب والحقوق والرسوم يتمتع مفتشوا الضرائب بحق اللجوء إجباريا إلى استعمال امتيازات السلطة العامة بإرادة منفردة والمعترف بها للإدارة الجبائية ومن ثمّ فالمتقاعس عن دفع الضريبة، يجب أن يتابع بكل الطرق القانونية لا سيما اللجوء مباشرة بصفة إلزامية إلى التدابير التنفيذية سواء الحجز أو بيع أملاك المتقاعس.

حيث تجري عملية البيع بالمزاد العلني تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الجبائية على إذن البيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات ويحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات والاستعداد لذلك وتنشر إعلانات البيع بالمزاد العلني ويحدد مكان عملية البيع والوقت الذي تجري فيه ويتولى المحضر القضائي للمكلف بعملية البيع بالمزاد عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون اهتمام بذلك.¹

ويرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي، وتتم البيوع² العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

وفي الحالة التي لا تصل فيها العروض التي تستقر عندها جلسة (02) يبيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الافتتاحي، يجوز لقاطب الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي، بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بناءً على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية، وفقا لقواعد الاختصاص المحدد بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

¹ مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أبريل 2008، ص ص 55، 56.

² المادتين 3/191 و 1/192 و 2 قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية رقم 79.

ولا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض، في غضون الخمسة عشرة (15) يوماً، اعتباراً من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة وإصاق الإعلانات على باب قبضة الضرائب المختلفة ومقر المجلس. الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان 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 عُشر ($\frac{1}{10}$) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ولا يقابل بتصرف إلا وفقاً للشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ولا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل الخمسة عشر (15) إرجاء الوديعة التي تبقى كسبا للخزينة.¹

ثانياً: تحرير محضر البيع

" يعتبر محضر البيع الذي يحرره محافظ البيع بالمزايدة عقداً رسمياً، يجب أن يسجل المحضر الذي يثبت البيع بالمزايدة في الشهر الذي يلي البيع".²

" ويعد محضر البيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري".³

ويجب أن يشمل المحضر على البيانات التالية:

تاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخه واسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع، ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات وكتابتها بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، ونفقات الأتعاب الأخرى، وإمضاءات الحراس والقابض والأعوان المكلفين بالبيع.⁴

¹ المادتين 3/191 و 1/192 و 2 من قانون المالية سنة 2002.

² المواد 2 و 6 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 96-291 المؤرخ في 18 ربيع الثاني 1417 الموافق 02 سبتمبر 1996، المتضمن شروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها، الجريدة الرسمية، العدد 51.

³ المادة 191 من قانون المالية سنة 2002.

⁴ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 69.

وبالرجوع إلى قانون التسجيل نجد أنه ينص على " أن كل شيء يرسى عليه المزاد يذكر فوراً في المحضر ويكتب الثمن بالحروف كما يكتب بالأرقام خارج السطر وكل جلسة يقفلها الموظف العمومي ويوقعها.

وعندما يتم البيع على إثر جرد، يذكر ذلك في المحضر مع بيان تاريخ الجرد واسم الموثق الذي قام به .

الفرع الثاني: الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بأنه إجراء يلجأ إليه الدائن يقصد استيفاء حقه من أموال المدين أو من ثمنها بعد بيعها، ولذلك لا يجوز إجراء هذا الحجز إلا بناء على طلب دائن بيده سند تنفيذي مستوف جميع الشروط الشكلية والموضوعية، بأن يكون محقق الوجود، معين المقدار، وحال الأداء.

يرد الحجز الإداري على المنقولات وعلى العقارات وتختلف كل منهما على الآخر ولسلطة الضرائب دور هام في عملية الحجز التي تمر بعدة إجراءات وهذا ما سنكون بصدد في هذا الفرع.

أولاً: إجراءات الحجز الإداري على المنقول والعقار : يتميز الحجز الإداري للمنقول على الحجز الإداري على العقار فيما يلي:

1- إجراءات الحجز الإداري على المنقول

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة وفي حيازة من يمثله ، وذلك بقصد بيعها لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها ، ويحصل الحجز على يد أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي ، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية ، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية :

* أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً ، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري

* أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين .

* أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله .

بعد إستيفاء تنفيذ الحجز بإنتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها ، ويقوم بمجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

2- الحجز التنفيذي على العقار

يجوز للدائن الحجز على العقارات أو الحقوق العينية لمدينه مفرزة كانت أو مشاعة، وإذا كان بيده سند تنفيذي وأثبت عدم كفاية الأموال المنقولة لمدينه أو عدم وجودها.²

فالحجز التنفيذي جاء لتمكين الخزينة العمومية من الحصول على حقوقها بسهولة وعلى وجه السرعة، فقد أجاز المشرع تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون، من خلال الحجز التنفيذي الذي تشرف عليه الإدارة الضريبية، وذلك عند عدم أداء الضريبة في المواعيد المقررة.³

ثانيا: سلطة إدارة الضرائب في الحجز و إجراءاته

يتم الحجز الإداري بعدة إجراءات مع ممارسة الإدارة الضريبية لسلطتها بشأنه وسنوضح ذلك فيما يلي:

1- سلطة إدارة الضرائب في الحجز

لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية فالأصل أن يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى المطالبة في مقر المدين إلا أنه يجب على المصلحة أن تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد، حيث لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار المكلف.⁴

¹ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، رسالة ماستر قانون إداري، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص 24.

² المادة 721 من القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008 الجريدة الرسمية رقم 21 .

³ محمد جمال الذنيبات، الضريبة على العقارات المبنية. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2002، ص 124.

⁴ سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية. دار مصر، مصر، 2008، ص 254، 255.

وبالنظر إلى إدارة الضرائب نجد أنها تعتبر الجهة الدائنة في الحجز، وهي التي تباشر وتشرف على إجراءاته ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز، ولا يشرف عليه، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤوليتها.¹

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/07/30، حيث تتمتع إدارة الضرائب طبقاً للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة بحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة.

حيث أن المستأنفة دائنة لشركة صوراس بمبلغ 5.179.414,00 دج مقابل بيعها لها عدد من السيارات الصناعية وهذه الشركة تم حلها وتصنيفها قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة.

ونتيجة لذلك أصدر القسم التجاري لمحكمة وهران حكماً بتاريخ 1996/02/23 قضى فيه بإلزام شركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179.414,09 دج إلى المستأنفة.

وبعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب، لأن الأموال المخصصة لصاحب الامتياز (الخزينة العامة) وعلى إثر ذلك وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتمست المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

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

حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس ولها حق الأفضلية قانوناً وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره.²

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 36، 37.

² القرار رقم 001763، المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 63، 64.

ومن هنا تظهر سلطة إدارة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي حيث تعتبر هي الجهة المختصة ولها حق الامتياز في ذلك وهذا ما يظهر قانونا بموجب نص المادة 991 من من القانون رقم 05/07 المؤرخ في 2007/5/13، المعدل والمتمم للأمر 58-75، المتضمن القانون المدني التي تنص على ما يلي:

" المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن.

وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة وبهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية".

وبالنظر إلى التزامات الغير في مجال الضرائب المباشرة " فيتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري.

غير أنه لا تقحم مسؤولية مالك المحل التجاري، عندما يتبين أنه لم يحصل توافقاً مصلحي بينه وبين مستغل المحل التجاري أو عندما يقدم هذا المالك لإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته".¹

2- إجراءات الحجز التنفيذي

يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز والتي تتمثل في ما يلي:

أ: الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذياً، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقاً لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن المشرع أجاز الحجز التحفظي، وفقاً لأحكام المادة 2/156 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك في حالات معينة، مثل حالة الخشية من فقدان الضمان العام، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر للمكلف بالضريبة بالجزائر.

¹ المادة 374 من قانون الإجراءات الجبائية.

- ب: إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز فإذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه، أما إذا كان غائبا فإنه يلزم إعلامه بمحضر الحجز.¹
- ج: إعلام العامة بالحجز من خلال إصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، أو نشره في صحيفة يومية.
- د: يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقا للأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 644 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .
- و: عدم التعسف في الحجز، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونيته.
- ه: يشرع أولا في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.²
- ي: في حالة الإفلاس والتسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها.
- ف: وبخصوص حراسة المال المحجوز " فتحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.
- ويمكن أن يستفيد الحارس المعين، زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف نصف قيمة الأشياء المحروسة .
- وإذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها .

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 42 .

² فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص، 43.

وتقع على كاهل المكلف بالضريبة مصاريف الحراسة.¹

المبحث الثاني: الشكوى الضريبية في منازعات التحصيل

على مستوى المرحلة الإدارية وفي المنازعات المتعلقة بإعتراض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري، وكإجراء إجباري، اوجب المشرع الجبائي على المكلف المعترض تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص، إبتداء من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف طبقاً لأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول: تحديد منازعات التحصيل الجبائي

منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب إجراءات جبرية، تقوم بها لإستيفاء ديون الخزينة العمومية، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف موضوع المنازعة عندها يقوم المكلف بتقديم طلب للإدارة الضريبية عن طريق الشكوى فيما يخص كل منازعة منجزة عن التحصيل الجبري أو وقفه إضافة إلى المنازعات المتعلقة بالإسترداد والإعفاء والتقادم .

الفرع الأول: منازعات التحصيل الجبري

عند بدأ إدارة الضرائب في عملية التحصيل وتطبيق إجراءاته القسرية يقوم المكلف بالضريبة المتضرر جراء تلك الإجراءات الجبرية بالمنازعة الإدارة الضريبية وسنحدد أولاً المنازعات الناتجة عن عملية التحصيل الجبري.

أولاً: منازعة قرار الغلق

يعتبر قرار الغلق للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع، يصدره مدير الضرائب بالولاية، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.²

والغلق المؤقت للمحلات المهنية التجارية هو إجراء تنفيذي إلى جانب الحجز والبيع، والذي يسبقه إخطار حيث لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل التجاري أو المهني إنما حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي .

¹ المادة 149 و 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

² فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 27.

كما أن مدة الغلق لا تتجاوز ستة أشهر ، ويتم تبليغ قرار الغلق من قبل عون المتابعة الموكل قانونا ، وبموجبه قد أقرت المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية الإعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف وذلك برفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الإستعجال.

ثانيا: منازعة الحجز الإدارية

وهي المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري من إلغاء الحجز أو رفعه وقد إستقر الفقه على أن منازعات الحجز الإداري هي من إختصاص القاضي الإداري المختص في الأمور الإستعجالية¹.

بالرغم من إجازة المشرع للإدارة بحجز أموال المكلف لإستيفاء ديون الخزينة إلا أنه قيد هذه الإجازة بإجراءات لا بد من احترامها، و تتمثل في توجيه إنذار للمكلف بتسديد ماعليه من ديون و وجب على القابض أن يعلم هذا الأخير بأن الإنذار سوف يتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني ما لم يتم بالتسديد² وهذا ما تنص عليه المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

و قد أجازت المادة 153 من نفس القانون للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله أن يبادر باسترجاعها شريطة أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز و يكون ذلك في أجل شهر اعتبارا من تاريخ علمه بالحجز و من جهته المدير يقوم بتبليغ القابض المختص لتوقيف إجراءات الحجز إلى حين الفصل في الطلب.

الفرع الثاني: منازعات وقف التحصيل

منح المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقابض الضرائب في إختصاص إقليمه الولائي، بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ومنه يقوم هذا الأخير بالمنازعة من أجل وقف التحصيل الجبري الذي قامت به الإدارة الضريبية وتمثل هذه المنازعات في الآتي:

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 52.

² امزيان عزيز - المرجع السابق - ص 30.

أولاً: طلب تأجيل الدفع

يجوز للمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المادة 156 من ق إ ج ج تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب، يلتمس فيه تأجيل الدفع لقيمة الضرائب المتنازع فيها مع مراعاة جميع الشروط والإجراءات التي يجب توفرها وفقاً لأحكام المادتين 72-73 م ق إ ج ج في طلب تأجيل الدفع المقدم من طرف المكلف بالضريبة، والتي يجب عليه الإلتزام به.

ومن بين شروط قبول طلب التأجيل :

-أن تقدم شكواه في الآجال والشروط المحددة قانونياً

-التحديد صراحة في شكواه المبلغ المتنازل عليه والمراد تأجيل دفعه

-تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض

-إخبار القابض المسؤول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها .

-تقديم ضمانات خاصة لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن تمنح لأجلها آجال للدفع وفي حالة عدم تقديم ضمانات فالمكلف بالضريبة الذي طلب الاستفادة من تأجيل الدفع، يمكن متابعته عن طريق البيع للجزء المتنازع فيه من الضريبة حتى وإن كان القرار المتعلق بشكواه قد أخذ نهائياً من قبل مدير الضرائب للولاية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 .

ثانياً: الاعتراض على إجراءات المتابعة

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب يتعلق بتحصيل الديون الضريبية ، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراءات أو موضوع المتابعة .

1- الإعتراض على سند المتابعة

لابد ان يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم تكرارها يدفع المكلف بالضريبة الى طلب إلغاء السند ، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية ، على المعترض تقديم شكوى أمام مدير الضرائب كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر إبتداء من قرار المدير المتضمن قرار الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني¹ ، شريطة أن يستوفي السند البيانات التالية : إمضاء المحاسب، إسم ولقب عون المتابعة، إسم الضخص الذي سلم له السند وطبيعة المحضر².

2- طلب إيقاف التسديد

تضمنت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة طلب إلتماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة كونه شرط لأي دعوى قضائية.

فالتظلم في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته وأهميته تظهر بالنسبة للإدارة والمكلف أيضا

وبالرغم من الأهمية التي يحضى بها هذا الإجراء إلا أنه لا يوقف تسديد المبالغ المتنازع عنها، غير أنه بالرجوع إلى

المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنه يجوز لمن قدم شكايته ضمن الشروط المنصوص عليه في المواد: 72-

73-75-76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عنها³ لكن

بتوفر الشروط التالية:

- أن تكون الشكاية قدمت ضمن الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72 و73 من قانون الإجراءات

الجبائية.

¹ عبد الرزاق زاغر ، منازعات التحصيل الجبائي ووقف التنفيذ ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، جامعة قلمة ، 21 و22 أبريل 2008 ، ص 80

1. ² instruction générale sur les procédures contentieuses – Direction générale des impôts –direction du contentieux MF ,DIG ,p 36.،

³ إلهام خرشي، "النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قلمة، أبريل 2008، ص 157

- أن يذكر المكلف في شكواه بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع عنها¹.

إضافة إلى هذا قد يعترض المكلف بالضريبة على:

● حقوق التسجيل: وفي هذه الحالة يعترض فيها المكلف على سند التحصيل القسري الخاص بهذه الحقوق ، فالطعن يكون خلال الأربعة الأشهر الموالية لتاريخ استلام سند التحصيل .

● صحة المبالغ المطالب بها المكلف بالضريبة في ميدان الضرائب الغير مباشرة، رغم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية المبلغ المفروض عليه من طرف إدارة الضرائب².

يكون للمكلف بالضريبة أن يقدم اعتراضه أو طلبه خلال (أربعة أشهر) من استلام تبليغ سند التحصيل ، و بانقضاء هذه المدة دون تقديم الإدعاء فحق المدعي يسقط ، ولا يكون بوسعه حينئذ أن يقدم إدعاءه الى القضاء حتى ولو كانت الدعوى تركز على أسس متينة ما عدا في حالة القوة القاهرة .

الفرع الثالث: منازعة الإسترداد والإعفاءات والتقادم

يقوم المكلف بالضريبة بالمطالبة بإسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات ويجوز له أيضا أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة أو التخفيض منها وله لأن يدفع بسقوط الضريبة في حالة تقادمها.

أولا: منازعة الإسترداد

لقد حول المشرع الجبائي من خلال المادة 93 من قانون المالية المتضمن قانون الإجراءات الجبائية للمكلفين بالضريبة حق إسترجاع الأشياء المحجوزة من منقولات وأثاث ، لدفع الضرائب والغرامات والرسوم الواقعة تحت المتابعة بتقديم طلب إلى إدارة الضرائب لإسترداد أمواله المحجوزة، فيقوم المدير الولائي للضرائب بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراءات البيع حتى الفصل في الموضوع³.

¹ عزيز أمزيان، مرجع لسابق، ص43.

² Instruction sur les procedures contentieuse, MF,DGT , p35

³ العيد صالح، مرجع سابق، ص 148 وما بعدها.

يقدم طلب إسترداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم إلى مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

وتحت طائلة البطلان يحزر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، وذلك خلال شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج.

يبت مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو إذا كان القرار قد صدر ولم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.¹

فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يتلق أي جواب في الآجال المحددة، يجوز له أن يرفع دعوى ضريبية ضد المحاسب القائم بالحجز أمام القاضي الإداري المختص محليا وذلك بعد انقضاء الأجل² القانوني الممنوح للقابض المؤهل للبت في الموضوع والمحدد بشهر (01) كامل أو بعد انتهاء أجل الشهر من تاريخ تلقي القرار بالرفض بشرط أن لا يكون المكلف بالضريبة مدينا بضرائب أخرى.

فإذا كانت عليه ديون يتم خصمها قبل استرداد أمواله المحجوزة، أما إذا كان بريء الذمة، فله الحق في المطالبة بإسترداد أمواله.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية بعد أن يكون قد استنفذ الطريق الإداري ويكون ذلك بعد إصدار قرار من قبل مدير الضرائب الولائي أو عدم تبليغه خلال أجل شهر ابتداء من تاريخ إيداع المذكرة³.

ثانيا: منازعة طلب الإعفاء من الضريبة

¹: المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

² فضيل كوسة، مرجع السابق، ص 96، 97.

³: أنظر المادة 93 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02

المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 42

يأخذ الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة شكل المنازعة وهو طلب الإدارة من أجل مراجعة قرارها ، وذلك لما يعانیه المكلف الضريبي من عسر مالي .

حيث أنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما يمكنه أيضا، بموجب النصوص القانونية، أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.¹

ولقد حدد المشرع الإجراءات الخاصة بالإعفاءات والجهات المخولة بالبحث فيها، حيث ترسل الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإندار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

وفي حالة ما إذا كانت الشكاية تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.

تخول سلطة البت في الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى:

- المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج).
- مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أقل أو يساوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) ويتم إحداث اللجان المذكور وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب وتعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين.²

¹: المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

²: المادة 93 من نفس القانون.

ثالثاً: منازعة التقادم الضريبي

مثلاً سبق الإشارة إليه فإن عمل الإدارة المالية استوجب وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في تحصيل مستحقاتها المالية، كما وضعت قواعد أخرى لتنفيذ هذه القرارات بأساليبها القمعية القانونية.

وقد حددت المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل المتاح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة¹.

يفقد التقادم الضريبي إدارة الضرائب الحق في التحصيل لعدم مباشرة أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية وفقاً لأحكام المادتين 326 من ق ض م و 159 من ق إ ج ج ويبدأ سريان التقادم من يوم وجوب تحصيل الديون المفروضة على المكلف بالضريبة، وبالتالي تتقادم دعوى التحصيل إذا توفرت شروط قيامه².

حدد المشرع عوامل تمديد أجل التقادم المقدرة بستتين (02) ولم يضع حالات لوقف التقادم وقد جاءت

كما يلي:

- التذليس: وهي أهم عوامل عرقلة العمل الإداري، سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي، أو أثناء مرحلة التحصيل، وفي الحالة الأخيرة يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بستتين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده كما تنص المادة 104 من نفس القانون على أنه يتعرض كل شخص استعمل طرقاً تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية، للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية³.

- استدراك الإغفالات والأخطاء: "يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى وكل إغفال أو نقص في الضريبة يتم

¹ العبد صالح، مرجع سابق، ص 130، 131.

² فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 121.

³ العبد صالح، مرجع سابق، ص 131.

اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر فتح تركة مكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى، أو التي تم فيها التصريح بالتركة¹

المطلب الثالث: شروط الشكوى الضريبية وأجالها

نتعرض في هذا المطلب إلى شروط تقديم الشكوى في منازعات التحصيل والتي تحوي شروطا شكلية وأخرى موضوعية ومن ثم إلى آجال إيداعها.

الفرع الأول: شروط تقديم الشكوى

قسم المشرع شروط تقديم الشكوى إلى قسمين إحداها شكلية و الأخرى موضوعية وسندرسها فيما يلي:

أولاً: الشروط الشكلية

تتمثل في تلك الشروط المحددة في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية و هي:

- 1- يجب أن تقدم الشكاية بصفة فردية، واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة بصفة جماعية أن يقدموا شكاية جماعية مثل الشركاء في شركة الأشخاص.
- 2- يجب تقديم الشكاية منفردة عن كل قضية، بمعنى أن لا تكون متعلقة بعدة أنشطة أو نظم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم، أو تتضمن نوعين من الطلبات كالإعفاء في الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة، والتخفيض في حالة عوز المكلف بالضريبة.
- 3- يجب أن تتضمن بعض المعلومات الأساسية، منها نوع الضريبة المعترض عليها، ورقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة، بالإضافة إلى اسم، ولقب، وعنوان المتظلم.

¹ المادة 1/107 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- يجب على الشاكي المقيم في الخارج اختيار موطن له في الجزائر، وفقا للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، ويستوفى هذا الشرط في الحالات التالية:¹

- حالة تقديم الشكاية من طرف محام باسم المكلف بالضريبة المقيم في الخارج، حيث يعني أن مكتب المحامي هو الموطن المختار للشاكي.

- تقديم الشكاية من الوكيل، قرينة على اختيار الموطن بعنوان الوكيل.

- صدور الشكاية من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج، وله في الداخل مركز أو عدة مراكز مصالح (وكالة، شركة فرعية...)، معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل.

5- تحرير الشكوى على ورق عادي، إذ أنها لا تخضع لحقوق الطابع.

6- يجب أن تكون الشكوى موقعة بخط المعني، ولكن يمكن أن توقع من طرف الوكيل، على أن تكون الوكالة محررة على ورق مدموغ، ومسجلة، ويعفى من ذلك: الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس عملا تجاريا مستقلا عن تجارة زوجها، و المحامي المكلف إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، وكذلك بالنسبة للشركات فإنّ الأشخاص المؤهلين لتمثيلها أمام القضاء معفيين من ذلك.

ثانيا: الشروط الموضوعية

1- بيان رقم المادة من الجدول الضريبي : و التي سجلت تحتها هذه الضريبة و هذا إذا تعلق الأمر بضريبة منشأة عن طريق الجدول فيجب ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة إذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول و يتعذر استظهار الإنذار²، ترفع الشكاية في وثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع مثل ملخص جدول الضرائب.

أما إذا تعلق الأمر بالإقتطاع من المنبع فيجب إرفاق الشكاية بشهادة القبض إذا تعلق الأمر بالضرائب على الأجر و المرتبات، و قسيمة جدول أصل الدفتر بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية المقتطعة من المنبع، إذن

¹ عبد العزيز أمقران، مقال عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ص 12 .

² العيد صالح، مرجع سابق، ص 89.

مهما كانت طلبات المكلف بالضريبة يجب أن تكون مسببة و مدعمة بكل الحجج القابلة لأن توضح الأمر للإدارة¹.

2- ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها أو المتنازع فيها إذا كانت من الضرائب المباشرة المتعلقة بتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

- إما الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي.

- و إما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق.

ج- عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف الشاكي المنصبة إما على إعفاء أو إرجاء رفع الضريبة، أي أن يكون موضوع الشكاية تصحيح أخطاء بسيطة أو تقييم مقدار الوعاء الضريبي المتعلقة بأساس الوعاء أو العقوبات و الغرامات فيتقدم بملاحظات و احتمالات حول الضريبة المنازع فيها، كما عليه أن يدعم أقواله بوسائل إثبات كتابية بينما تملك الإدارة الجبائية كافة وسائل الإثبات المضادة كالمعاينة و القرائن.

فيإذا كان الخطأ بسيط فيكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية ليفهم طلبه و يتوضح الخطأ المرتكب.

أما إذا كان الخطأ في إحدى المذكرات أو البيانات فهنا يمكن له أن يتقدم بتوضيحات أكثر أهمية للعمليات التي تقوم بها الإدارة على أن يدعم شكواه بوثائق ثبوتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الإنذارات ... إلخ.

وقد منح المشرع من خلال تعديل المادة 73 -4 بالمادة 44 من قانون المالية 2007 إمكانية للمكلف بالضريبة من أجل تكملة ملفه أن كان ناقصا وذلك بطلب من الإدارة الجبائية وذلك في أجل 30 يوم ، وبإنقضاء هذا الأجل ولم يحرك المكلف ساكنا يقابل طلبه الأصلي بعدم القبول .

و عليه فإن أي شكوى تقدم إلى الإدارة الجبائية لا بد أن تحتوي على :

¹ Instruction sur les procédures contentieuses, op.cit. P34.

- عرض لموجز الدفع وكذا الطلبات و ذلك بقيام المكلف بالضريبة بعرض الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المعروضة عليه تم تبيان جدية طلبه.

- توقيع الشكوى بخط محررها : يعتبر أهم شرط بحيث لا يمكن التفاوضي عنه إلا في حالة الأشخاص الأميين و الذين لا يحسنون القراءة و الكتابة ، ولكن في هذه الحالة وجب الإشارة إلى أسمائهم و ألقابهم وعناوينهم بدقة .

الوكالة : يجب أن تتوفر الشكوى على وكالة بالنسبة لكل شخص يقدم شكوى باسم الغير و تحرر هذه الوكالة وجوبا على ورق مدموغ¹ و إلا وقعت تحت طائلة البطلان كما يجب أن تكون مسجلة و ترسل الوكالة برفقة الشكوى أو أن تقدم إلى الإدارة منفصلة .

الفرع الثاني: آجال الشكوى الضريبية

يختلف آجال رفع الشكوى الضريبية باختلاف ما إذا كانت الضريبة تستوجب وضع جدول التحصيل أم لا وكلا حسب موضوعه، فقد تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر إعتبارا من تاريخ التبليغ الأول للإجراء المحتج عليه ، أما الشكاوي التي تكتسي شكل إعتراض على التحصيل الجبائي تحت طائلة البطلان، في أجل شهر إعتبارا من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة .²

أولا: إذا كانت الضريبة تستوجب وضع جدول:

يبدأ سريان الأجل بتقديم الشكاية وفقا للمادة 72 ق إ ج م إ، في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر مارس 2000 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2002.

و ينقضي أجل الشكوى في:

¹ - انظر عبد العزيز مقران - المرجع السابق - ص 12.

² بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 20-21.

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

ثانيا: إذا كانت الضريبة لا تستوجب وضع جدول:

نظم المشرع آجال خاصة،¹ للضرائب التي لا تستوجب وضع جدول وفقا لما يلي:

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.
- حالة الخطأ أو الازدواج الضريبي، تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.
- حالة الاقتطاع من المصدر، تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع من المصدر.
- حالة دفع المكلف للضريبة بطريقة تلقائية، تقدم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الدفع التلقائي.
- في حالة التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري، والمتمثلة في حالة هدم العقار بموجب قرار إداري، حالة فقدان العقار للاستعمال الجزئي بسبب أجنبي، حالة تهدم العقار و لو إراديا، زوال الملكية العقارية غير المبنية، في هذه الحالات الأربع تقدم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حدث فيها السبب الموجب للشكوى.²

¹ - M. Moussa. N. Le recours préalable – Ecole supérieure de la magistrature- formation continue- février 2007. p 06

² المادة 3/72 من ق.ج.

خلاصة الفصل:

تمارس الإدارة سلطتها في تحصيل الضريبة عن طريق الوسائل الجبرية للتحصيل والمتمثلة في قرارات الحجز والغلق والبيع وهذا بعد إدراج الضريبة ضمن جداول التحصيل لكي يكون لها قوة تنفيذية تحصل من خلالها الضريبة بعدها تقوم بتوجيه إنذار للمكلف عن طريق التهديد.

فيلجأ المكلف إلى التظلم أمام الإدارة بواسطة تقديم شكوى لمدير الضرائب الولائية إعتراضا إما على إجراءات التحصيل أو المتابعة، ثم يقوم بالمنازعة من خلال طلبات الإسترداد أو الإعفاء .

كما قد يقوم بالمنازعة في تقادم الضريبة، فقد تتقادم الضريبة إذا لم تقم الإدارة بتحصيلها في الزمن المحدد قانونا بشرط عدم وقوع حالات قطع التقادم وهم التدليس و إستدراك الإغفالات و الأخطاء، ثم أخيرا التوجه للقضاء الذي خصصنا له الفصل الثاني.

المرحلة القضائية لمنازعات التحصيل الجبائي

تتمحور دراستنا في هذا الفصل على عرض منازعة التحصيل الضريبي في مرحلتها القضائية، ولقد حاولت التشريعات الجبائية معالجة المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة بهدف تخفيف العبء على القضاء فإذا لم يرضى المكلف بقرار الإدارة يقوم برفع دعوى قضائية أمام القضاء . وتعرضنا من خلال هذا الفصل إلى الاعتراضات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الناجمة عن إجراءات التحصيل الجبرية ثم للقضاء المختص بكل إعتراض ومن ثم الطعن في القرارات القضائية الصادرة، وسنوضح ذلك من خلال مبحثين

المبحث الأول: إعتراضات المكلف على إجراءات التحصيل

المبحث الثاني: الطعن في القرارات القضائية

المبحث الأول: إعتراضات المكلف على إجراءات التحصيل أمام القضاء

يقوم المكلف بالضرية بالإعتراض على إجراءات التحصيل الجبائي أمام القضاء الإداري وغالبا ماتكون هذه الإعتراضات أمام القضاء الإستعجالي نظرا لخصوصية المنازعة المتعلقة بالتحصيل الجبائي فهي تتطلب السرعة في إجراءاتها بسبب مساسها مباشرة بأموال الخزينة العمومية و إقتصاد الدولة ومصالح أفرادها، لهذا سنحدد هذه الإعتراضات ثم نقوم بدراسة إجراءاتها أمام القضاء الإستعجالي نظرا لأهمية هذا الأخير في هذه المنازعات.

المطلب الأول: الإعتراض على إجراءات التحصيل الجبائي

تحدد الإعتراضات التي يقوم بها المكلف بالضرية على إجراءات التحصيل الجبائي بالرجوع إلى الإجراءات الخاصة بالتحصيل الجبائي الذي تقوم به الإدارة فكل إجراء تنجر عنه منازعة ومن ثم إعتراض وسنقوم بدراسة إعتراضات التحصيل فيما يلي:

الفرع الأول: الإعتراض على قرار الغلق

أقرت المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية الإعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف يكون برفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الإستعجال¹.

يقوم قاضي الأمور المستعجلة بإستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها، وفقا لأحكام المواد من 929 إلى 930 ق إ ج م إ مع مراعاة بص المادة 948 من نفس القانون .

علما أن تقديم الطعن لا يوقف قرار الغلق هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19: " حيث أن النزاع يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر في 10/06/1996 عن مديرية الضرائب وهران غرب الذي يتضمن غلق المحل التجاري ب73 شارع جون شيباني.

ولكن ثابت وغير منازع أن المستأنف لم يسدد الدين الواقع بدمته.

¹ المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002

حيث بما أن السيد (ب ع) يمارس التجارة في المحل موضوع مقرر الغلق للإدارة الجنائية حق لتحصل على الضريبة عن طريق حجز الممتلكات المكلف بالضريبة وفقاً للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة .

وعليه فإن قضاة المجلس أصابو في قرارهم حينما قضوا برفض الدعوى لعدم التأسيس، لأن المحل التجاري مستأجر فعلا من طرف المكلف بالضريبة السيد (ب ع) وأن المقرر المطعون فيه صدر ضد المستأجر وليس

(ب م) مما يجعل دفع المستأجرين غير مؤسسة يتعين رفضهم وتأييد القرار ."

وان مجلس الدولة أيد قرار الغرفة الإدارية المستأنف للأسباب التالية:

1 أنه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل التجاري، نتيجة للمتابعة الجبائية وفقاً لأحكام المادة 392 من ق ض م، المعدلة بموجب المادة 146 الفقرة 3 من ق إ ج ج .

2 أن غلق المحل التجاري ما هو إلا إجراء احتياطي مؤقت، من أجل الحصول على الحقوق والرسوم المطلوب تسديدها، ولا يمس بأصل الحق وفقاً لأحكام المادتين 918 و 921 من ق إ ج م إ .

وقد يطرح الإشكال عندما يصدر قرار بغلق المحل، وفيه من السلع التي قد تتلف أو تشكل خطراً على المحيط، ففي هذه المسألة أجاب المشرع: "...إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل، أو تشكل خطراً على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل، بناءً على ترخيص من طرف مدير الضرائب بالولاية، وفقاً لأحكام المادة 146 الفقرة 5 من ق إ ج ج"¹.

نستشف من خلال الحديث عن هذه الدعوى أنها تنتج عن كل إجراء جبائي تقوم به الإدارة الضريبية، ويرد على المحل التجاري أو المهني، من قرارات الغلق للمحل أو بيعه... إلخ.

¹فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 28-29-30.

الفرع الثاني: الإعتراض على الحجز الإدارية

نظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والتي تمتاز بالتنفيذ المباشر بوسائلها الخاصة، ليس للمكلف بالضريبة ان يوقفها، ولا يسعه إلا رفع دعوى أمام قاضي الامور المستعجلة، الذي يأمر بإبطال إجراءات التنفيذ أو الحجز بصفة إستعجالية وفقا لأحكام المادة 643 من قانون إجراءات المدنية و الإدارية.

أولا: طلب رفع الحجز

- شروط قبول منازعة رفع الحجز : تسري بشأن هذه المنازعة الشروط العامة، والتي تتمثل في : الصفة و المصلحة، بالإضافة إلى الشروط الخاصة والتي تتمثل فيما يلي :

- 1 توفر عنصر الإستعجالي و هذا وفق لأحكام المواد 919، 920، و 921 من قانون إجراءات المدنية و الإدارية.
- 2 ان يكون الإجراء المطلوب وقتيا، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف أو رفع الحجز أو إستمراره، حين الفصل في موضوع النزاع¹.
- وتميز في منازعة الحجز الإداري حالتين، تتمثل الأولى رفع دعوى إستعجالية قبل إتمام التنفيذ، ويكون في هذه الحالة طلب المكلف بالضريبة مقتصر على وقف الحجز، أما الحالة الثانية وبعد إتمام التنفيذ يكون طلبه متضمنا رفع الحجز .
- 3 تقدم ضمانات من قبل المكلف بالضريبة، بحيث أوجب المشرع لرفع دعوى إستعجالية تقديم ضمانات من طرفه كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على ان يعرضها أولا على إدارة الضرائب، فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها وقيمتها، ويتخذ بشأنها قرار بالرفض أو القبول.
- 4 شرط رفع دعوى في الموضوع، إن الأمر الإستعجالي ذو طبع وقي لا يجوز على حجية الشيء المقضي فيه، فحجيته تنتهي بمجرد صدور قرار فاصل في دعوى الموضوع².

¹ فضيل كوسة، نفس المرجع، ص 52-53.

² فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 54.

ثانيا: طلب إلغاء الحجز

خص المشرع في المادة 143 من الدستور و 800 من ق إ ج م إ ، وترفع هذه الدعوى وفقا للشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية، ويكون الهدف منها مهاجمة وإعدام قرارات وسندات وجداول التحصيل الصادرة من المدير الولائي للضرائب التي يشوبها عيب من العيوب، وتمكن هذه الدعوى المكلف بالضريبة من إخضاع القرارات لرقابة القاضي الإداري.

وتتمثل هذه الرقابة في مدى مشروعية القرارات المطعون فيها بعدم الشرعية والحكم بإلغائها وهذا بحكم قضائي ذي حجية عامة ومطلقة .

فدعوى الإلغاء هي الطريقة القانونية التي وضعها المشرع بين يدي المكلف بالضريبة، لتحريكها أمام قاضي الإلغاء فهو يتولى توقيع الجزاء على إدارة الضرائب عند وجود تجاوز أو خرق للقانون من خلال إلغاء القرار أو جدول التحصيل الصادر¹.

المطلب الثاني: الدعوى الاستعجالية

إن الدعوى الإستعجالية أهم دعوى في منازعات التحصيل الجبائي نظرا لخصوصيتها إجرائتها، فإجراءات رفع الدعوى الإستعجالية الضريبة لا تنتج أثارها إلا بإستفائها أمرين: يتعلق الأول بتحرير عريضة إفتتاح الدعوى، والثاني بإيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة .

الفرع الأول : شكل العريضة وتسبيبها

تخضع عريضة إفتتاح الدعوى الإستعجالية كسائر الدعاوي القضائية إلى شكليات وجب توفرها في العريضة، وذلك بناء لأحكام المادة 83 من ق إ ج و المواد 14، 15، 525 من ق إ ج م إ.

حيث أن هذه الدعوى ترفع أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة²، فيجب أن تتضمن العريضة تحت طائلة عدم

¹ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 56-58.

² المادة 14 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق.

القبول البيانات التالية:¹

-الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

-إسم ولقب وموطن المدعى عليه ، وإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.

-إسم ولقب وموطن المدعي .

-الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني .

-عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

- الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى إستصدار تدابير إستعجالية عرضا موجزا للوقائع والأوجه

المبررة للطابع الإستعجالي للقضية .²

ولهذا نص المشرع الجزائري على إلزامية هذه البيانات ، وذلك خدمة لمصالح الأطراف في تحضير دفاعهم ، وتسهيل

عملية الإتصال بهم والفصل في قضيتهم في الآجال، وبالتالي ربح الوقت وتسهيل المهمة على القاضي.

كما يجب أن ترفق العريضة من قبل صاحبها عند تقديمها³، وتكون مؤرخة ومرفقة بالوثائق الثبوتية، ثم يتم إيداعها

لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وبعدها تقيّد العريضة في سجل خاص، وذلك بعد دفع الرسوم المحددة قانونا⁴، ثم يسجل

أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الإفتتاحية، ويسلمها للمدعى بغرض تبليغها رسميا

للخصوم عن طريق المحضر القضائي الذي يتولى مهمة التبليغ الرسمي للخصوم، كما يقوم بتحصيل الديون وديا وقضائيا، كما

يعمل أيضا على تنفيذ الأوامر والأحكام والقرارات القضائية.

¹ المادة 15 من القانون 08-09، المرجع نفسه.

² المادة 925 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق.

³ المادة 83 من القانون 01-21، مرجع سابق.

⁴ المادة 16-17 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق

وعلى المكلف بالضريبة أيضا تسبب اعتراضاته وطلباته تسببا كافيا وقانونيا في العريضة المقدمة إلى القاضي الإستعجالي.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق

من خلال المواد 928-929 من ق إ ج م إ، والمادة 146 من ق إ ج ج يقوم المحضر القضائي بإستدعاء الأطراف المراد تسليمهم التكاليف بالحضور شريطة أن تبلغ العريضة إلى المدعى عليه، وهذا بعد أن تحدد آجال قصيرة من طرف المحكمة وقد ترك المشرع للقاضي السلطة التقديرية في مسألة تحديد آجال التبليغ ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد وملاحظاتهم مع إحترام الآجال وإلا إستغني عنها دون إعدار

ويكون التكاليف بالحضور في حالة الإستعجال وفقا لآجال محددة و مخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكاليف بالحضور في الحالات الإستعجالية يكون حسب طبيعة الإستعجال، ويسلم التكاليف بالحضور ضمن ظرف مغلق لا يحمل إلا إسم ولقب الخصم، كما يمكن إرساله عن طريق البريد المضمون الوصول ضمن ظرف موصى عليه، ولكن المشرع الجزائري ترك السلطة التقديرية للقاضي في كيفية تبليغ الخصوم، حيث يستدعى الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال بمختلف الطرق¹.

وفي الأخير ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل²، كما يجوز تقديم المذكرات والوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل إختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي.

الفرع الثالث: صدور الأمر الإستعجالي

بعد تقديم العريضة مستوفية لشروطها و إستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الإستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الإستعجالي بالتشكيلة الجماعية المنوط بها البث في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاض فرد، بل تشكيلة جماعية من القضاة.

¹ المادة 929 من القانون 08-09، مرجع سابق.

² المادة 931 من القانون 08-09، المرجع نفسه.

كما يجب أن يتضمن الأمر الإستعجالي الإشارة إلى تطبيق أحكام المادتين 931-932 من القانون رقم 08-09¹، إضافة لذلك يجوز إخبار الخصومة بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة، وللأمر الإستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي مهور بالصيغة التنفيذية إلى الخصوم مقابل وصل إستلام إن إقتضى الإستعجال ذلك².

ومن مميزات الأوامر الاستعجالية ما يلي :

أولاً: الأوامر الإستعجالية مؤقتة لحين الفصل في الموضوع

يصدر رئيس المحكمة الإدارية أمره لحماية أموال المكلف بالضريبة وديون الخزينة العمومية، من ضرر محتمل قد يلحق بها، بتدبير مؤقت لحين الفصل في موضوع المنازعة الضريبية المطروحة أمام قاضي الإلغاء، بذلك ينتهي أثر وقف التنفيذ، ولرئيس المحكمة الإدارية سلطة في تقدير حالة الاستعجال إذ يتخذ جميع التدابير القانونية اللازمة لحماية الحق محل الطلب، ويترب على الطابع المؤقت للأوامر الاستعجالية عدم حيازتها لحجية الشيء المقضي³ فيه، غير أنه تبقى للأمر المستعجل حجية نسبية مؤقتة لغاية الفصل في موضوع المنازعة الضريبية⁴.

ثانياً: الأوامر الإستعجالية نافذة بالتعجيل

تتميز الأوامر الإستعجالية بالنفاذ المعجل مصحوب بكفالة، رغم الطعن من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم، وفقاً للمادة 935 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وهناك صنفين من الأوامر الإستعجالية،: فالأوامر الإستعجالية التي لا تشملها حالات الإستعجال القصوى لا تكون محل إستئناف، والعكس بالنسبة للأوامر التي تتضمن حالات الإستعجال القصوى تكون قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادة 936 من نفس القانون، ويشترط لقبول الطلب المقدم من المكلف بالضريبة في الاستعجال الضريبي دفع الضمانات المقابلة للنظر في الطلب وإلا يفصل بعدم القبول، بسبب انعدام تقديم الضمانات لقابض الضرائب وفقاً لأحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ المادة 925 من القانون رقم 08-09، المرجع نفسه.

² أنظر: المادة 934-935 من القانون 08-09، المرجع نفسه.

³ رشيد خلوي، قانون المنازعات الإدارية (الخصومة الإدارية، الإستعجال الإداري، الطرق البديلة لحل النزاعات الإدارية)، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص 145.

⁴ بوشير محمد امقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 363.

ثالثا: الأوامر الإستعجالية وجاهية

يقوم رئيس المحكمة الإدارية بالفصل في المنازعة الضريبية ، وفقا لإجراءات وجاهية كتابية وشفوية إستنادا لنص المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بهدف السماح للخصم بالإطلاع على طلبات خصمه والرد عليها، فقد خصت هذه المادة قاضي الإستعجال ، غير أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية حددت تقديم الطلب الإستعجالي إلى المحكمة الإدارية و بالتالي تكون أمام مسألة الإختصاص ، وبذلك يعود الإختصاص في الفصل في الدعوى الإستعجالية في النزاع الضريبي إلى رئيس المحكمة الإدارية لأننا نكون في هذه الحالة أمام طلب إستعجالي في منازعة ضريبية تتميز بخصوصية إجراءاتها ونصوصها¹.

تنص المادة 923 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يفصل قاضي الاستعجال وفقا لإجراءات وجاهية ، كتابية وشفوية .

تفصل المحكمة الإدارية بتشكيلتها الجماعية بموجب أمر مسبب بوقف تنفيذ قرار إداري إعتماذا على دعوة مستقلة يثبت فيها المدعي أنه رفع دعوى في الموضوع ضد القرار المطلوب وقف تنفيذه ، أو أنه وجد شكوى إدارية مسبقة².

رابعا: الأوامر الاستعجالية لا تمس بأصل الحق

يقصد بأصل الحق، كل ما يتعلق بجوهره، فلا يجوز لقاضي الإستعجال أن ينظر في دعوى موضوعها منازعة جديدة حول حق يدعيه الخصوم فدعوى الملكية أو المطالبة بدين وكل دعوى ترمي إلى إستعادة حق، تكون من إختصاص قاضي الموضوع. وبذلك لا يتطرق رئيس المحكمة الإدارية إلى موضوع المنازعة الضريبية بل يكتفي بعرضها .

ويخضع الأمر الإستعجالي الذي يصدره رئيس المحكمة الإدارية لرقابة قاضي مجلس الدولة³.

* قرار مجلس الدولة الغرفة الرابعة رقم 185652 الصادر بتاريخ 2000/02/28 " حيث أنه يتبين من الملف والوثائق المرفقة له أن قضاة الدرجة الأولى قبل الفصل في الموضوع قرروا تعيين خبير لتحديد قيمة القاعدة التجارية وقت إبرام البيع والرسوم المطابقة الواجب دفعها وبالتالي فإن هذا القرار لا يمس بأصل الحق لكونه قرارا تحضيريا .

برارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 09/08 مؤرخ في 23 فيفري 2008 ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011 ، ص 466¹

² أنظر المادة 303 ، 935 ، 936 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

³ أنظر المادة 334 و 952 من قانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية الإدارية

حيث أنه وطبقا لأحكام المادة 106 من قانون الإجراءات المدنية فإن القرار التحضيري غير قابل للإستئناف مما يجعل طلب المستأنف غير مقبول من حيث الموضوع وبالتالي يجب رفضه " .

* تنص المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار ، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو عليه الحال في الاستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا " .

خامسا: لاتكتسي الأوامر الإستعجالية على حجية الشيء المقضي فيه: كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري¹ .

¹ رشيد خلوي، مرجع سابق، ص 145.

المبحث الثاني: الطعن في القرارات القضائية الصادرة

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

وعلى هذا الأساس سنتناول في هذا المبحث المعارضة الضريبية (المطلب الأول) والاستئناف أمام مجلس الدولة (المطلب الثاني) وأخيرا نتطرق إلى الآثار القانونية لكل من المعارضة و الإستئناف (المطلب الثالث)

المطلب الأول: المعارضة الضريبية

يقصد بالطعن بالمعارضة هو ذلك الطعن الإستدراكي الذي يخول بموجبه المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب اللجوء إلى نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار الغيابي.¹

وتهدف المعارضة إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي، ويمكن بمقتضاها للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب طرح النزاع أمام نفس الجهة القضائية الإدارية مصدرة الحكم أو القرار وفقا لأحكام المادتين 327، 328 من ق إ ج .ج

* آجال المعارضة الضريبية : بناء على نص المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه " ترفع

المعارضة خلال أجل شهر واحد من خلال التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي . "

¹ المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ويقوم من صدر لصالحه الحكم وخصمه غائب بتبليغه بنسخة منه بمحضر تبليغ حكم غيابي عن طريق أمين ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلا أنه يعد صدور قانون الأساسي للمحضر القضائي أصبح الأخير يتولى إجراءات التبليغ ، ويذكر في محضر التبليغ الحكم جميع البيانات المتعلقة بالمحكوم له وعليه ، والحكم محل التبليغ ، وذكر المهلة الممنوحة قانونا إلى المعني المحكوم عليه غيابيا وتذكيره بأنه بفوات هذه المدة فإن حقه في المعارضة سيسقط ويبدأ حساب ميعاد المعارضة لليوم الموالي المثبت لتاريخ التبليغ¹.

غير أنه ورغم نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على المعارضة كطريق من طرف الطعن الأحكام والقرارات الإدارية إلا أنه يثبت لنا عدم جدوى هذا الطريق لتعذر صدور قرار غيابي للمنازعة الإدارية وذلك بتعارض طريق الطعن بالمعارضة مع طبيعة الدعوى الإدارية التحقيقية مع طبيعتها الكتابية لا سيما وأن المدعي عليه غالبا ما تكون الإدارة والتي يكون محل إقامتها معلوم وعليه يتعذر الاستدلال عليه لإعلامه فإن لم يمثل للإعلان يعتبر الحكم حضوريا في مواجهته².

فالإدارة الجبائية دائما ما تكون معلوم يتم إبلاغها فيه رسميا ، كما أنها غالبا لا تتغيب عن الحضور، لذا يعتبر صدور الحكم غيابيا في حقها أمر نادر الحدوث حتى إذا كان المدعي عليه أو المكلف بالضريبة فإن تبليغه بالحكم الجبائي يكون شخصا برسالة موصي عليها مع علم الوصول ، فإذا تسلم المدعي عليه التكاليف بالحضور رسميا (شخصيا) أو وكيله أو محاميه وأمتنع عن الحضور أعتبر الحكم حضوريا اعتباري ولا يمكن المعارضة فيه .

ولكل طعن بالمعارضة شروط يخضع إليها حتى يتم قبول الطعن شكلا والتي تدخل في مجال ممارسة القاضي الإداري لرقابته القانونية ويمكن تلخيص هذه الشروط في نقطتين رئيسيتين هما :

¹ قرار مجلس الدولة العرفة الثانية رقم 177052 الصادر بتاريخ 1999/11/22 .

² وفاء شيعاوي ، الأحكام الجزائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق ، تخصص قانون الأعمال ، غير منشور ، كلية الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010 ص 39 .

الفرع الأول: شروط توفر الحكم أو قرار غيابي

يعتبر شروط وجود الحكم أو القرار الموصوف بأنه غيابي يكون ثابتا خاصة إذا تبين أن المطعون ضده تم تبليغه بعريضة الدعوى أو وثيقة التكليف بالحضور ولم يحضر الجلسة المحددة رغم صحة تكليفه ، بفصل القاضي الإداري غيابيا ويكون الحكم الغيابي قابلا للمعارضة وفقا لأحكام المادة 294 ق إ ج م إ وهي الطريقة التي يستطيع المعني بالحكم الغيابي الطعن بالمعارضة أمام نفس الجهة القضائية الإدارية مصدر له للممارسة حق الدفاع عن حقوقه إذا كان المكلف بالضريبة ، أو حماية أموال الخزينة العمومية إذا كانت إدارة الضرائب هي الطاعنة بالمعارضة ضد هذا الحكم أو القرار الغيابي . وعلى هذا فإن توفر الحكم أو قرار غيابي يعد شرطا من الشروط التي ينبغي توفرها لإعادة النظر في الوقائع وطلبات الخصوم من جديد، للفصل في المنازعة الضريبية وفقا للقانون¹ .

الفرع الثاني : شرط إحترام الآجال القانونية

- لا يكفي لقبول الطعن بالمعارضة توفر الحكم أو القرار الغيابي فقط بل يجب توفر شرط الميعاد القانوني المحدد بشهر واحد وفقا لأحكام المادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، بعد ما كانت في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم محدد بعشرة أيام ، وبذلك يكون المشرع قد مدد آجال رفع المعارضة في ظل قانون 09/08 .
- وبتوفر الشروط السابقة فإن الطعن بالمعرضة سيكون مقبولا شكلا وسيفتح المجال للقاضي الإداري لمناقشة الموضوع، وإعادة النظر في الدعوى من جديد، والفصل فيها وفقا للمعطيات المتوفرة لديه² .

¹ أنظر المادتين 293، 295 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

² فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص164 .

المطلب الثاني : الإستئناف أمام مجلس الدولة

من المبادئ الجوهرية في الإجراءات ، مبدأ التقاضي على درجتين، وبمقتضى هذا المبدأ أن يجوز للخصم الذي يحقق في دعواه أمام المحكمة التي نظرت في قضيته لأول مرة . أن يلجأ مرة ثانية إلى جهة أعلى درجة لإعادة النظر في قضاء المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ¹ .

ونص المشرع الجزائري في مادته 90 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنه يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا ² .

وكذلك طبقا للمادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية كما يختص أيضا كجهة استئناف بالقضايا المحولة له بموجب نصوص خاصة.

كما نص المشرع الجزائري أيضا من خلال المادة 10 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " ³ .

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

بالإضافة إلى اختصاص مجلس الدولة كمحكمة أول وآخر درجة تمتد ولايته بوصفه محكمة الإستئناف إلى الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية بإعتباره جهة إستئنافية تنظر في النزاع من حيث الوقائع والقانون ⁴ .

الفرع الأول: شرط قبول الاستئناف

قبل التطرق إلى شروط قبول الاستئناف لابد أولا من معرفة الأحكام القابلة للاستئناف ونجدها كما يلي:

¹ بريارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 28 .

² القانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37، لسنة 1998 .

³ القانون عضوي رقم 38-02 ، المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق بالمحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 لسنة 1998 .

⁴ أنظر نص المادة 332 ، 335 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

* الأحكام الحضورية الصادرة من المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

* الأحكام الصادرة بعد الفصل في الموضوع عن المحكمة الإدارية .

* ولا يقبل الإستئناف إلا ضد الأحكام التي لم تستجب لدفعات المدعي¹ .

- ولقبول الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة ، يجب أن تتضافر عدة شروط طبقا للقانون العضوي 98-01 ، المتعلق بمجلس الدولة ، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذه الشروط كما يلي :

أولاً: شروط متعلقة بمحل الطعن

يقصد بمحل الطعن (موضوع الطعن) بالإستئناف القرار القاضي الصادر من المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعة الجبائية ، ويمكن أن نستنتج هذه الشروط من مقتضيات المادة 277 من قانون إج م إ والتي تقضي " تختص الغرفة الإدارية كذلك بالفصل في الإستئناف المرفوع ضد الأحكام الابتدائية الصادرة عن المجالس القضائية في المسائل الإدارية ما لم تنص القوانين والقرارات على خلاف ذلك " ² .

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 91 ، الفقرة الأولى تنص على أنه :

" يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ، والمدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال إختصاصه ، الإستئناف

ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم عن إختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ."

" لا تكون الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع قابلة للإستئناف إلا مع الحكم الفاصل في موضوع الدعوى

ويتم الإستئناف بعريضة واحدة." وهذا ما أقر به نص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 171 ، 172 .

² سماح فارة ، سهيلة بومحيس ، الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 21-22 أبريل 2008، ص 159.

ويشترط في محل الطعن بالاستثناء أن يكون عملا قضائيا (حكما) صادرا عن المحاكم الإدارية وهذا بمقتضى المادة 800 ق ، الفقرة الثانية منها : " تختص المحاكم الإدارية بالفصل في أول درجة ، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات صيغة إدارية طرفا فيها .فالحكم المستأنف يكون صادرا من هيئة قضائية¹ .

ثانيا : الشروط المتعلقة بالطاعن (الأشخاص الخصومة في الاستئناف)

بالرجوع إلى أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإننا نجد أنها تنص على ما يلي :

" لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون."

يشير القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعى أو في المدعى عليه.

كما يشير تلقائيا انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون " .

وعليه فإنه يشترط في أشخاص الخصومة لدى الطعن بالإستئناف توفر المسائل التالية :

1- الصفة : للصفة في الطعن بالإستئناف معنى ضيق ، إذ تقضي بأن يكون الحق في هذا الطعن

مقتصرا على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها .

وقد أجاز المشرع الجزائري بالنسبة للمنازعات الجبائية ، للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي

تصدرها الغرفة الإدارية للمجلس القضائي، المحكمة الإدارية حاليا، بصفة مباشرة وهذا طبق لنص المادة 38 من القانون رقم

90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .

¹ برابرة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 505 .

وعموما فإن شرط الصفة الوارد في نص المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية السابق هو من النظام العام يثيره القاضي الإداري من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم ، ويقتضي الإستئناف إتحاد أطراف الخصومتين الإبتدائية و الإستئنافية وذلك لأجل ضمان :

*إحترام مبدأ التقاضي على درجتين .

*مراعاة قاعدة النسبية لأثر الأحكام¹.

2- الأهلية : ويقصد بالأهلية التقاضي ، أهلية الأداء لدى الشخص الطبيعي كما هو مبين في المادة 40 من

القانون المدني فإنه يشترط فيه أن يكون بالغاً لسن الرشد ومتمتعاً بقواه العقلية ولم يحجر عليه .

أما بالنسبة للأشخاص الإعتيادية فيتمتعون بأهلية التقاضي عملاً بالمادة 50 من نفس القانون ، وقد أجاز

المشرع الجزائري من خلال نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية لكل من المدير الولائي للضرائب أو المسؤول المؤهل

أن يطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة والأهلية أيضاً من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه من دون أن يطلبه الخصوم .

وقد أصاب المشرع حينما استبعد الأهلية من دائرة شروط قبول الدعوى لأسباب عدة نذكر منها:

-إن الأهلية وضع غير مستقر قد يتوفر وقت قيد الدعوى وقد تغيب أو تنقطع أثناء سير الخصوم² .

-كما تبين نصوص المواد من 60 إلى 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الأهلية شرط ضروري لصحة

إجراءات التقاضي يتعلق بالنظام العام بحيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه ، أما بالنسبة للخصوم فعلى من يتمسك

¹محمد الصغير بعلي ، النظام القضائي الإداري الجزائري ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عناية 2003 ، ص 161 .

²بربارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 45 .

بانعدام الأهلية على خصمه أن يثير قبل أي دفاع آخر في الموضوع ، وأن تخلف شرط الأهلية يؤدي إلى بطلان إجراءات الطعن وليس عدم قبول الطعن، وأساس الأهلية لا تشكل شرطا لوجود الحق في الطعن وإنما شرطا لمباشرته، وأن الطعن عبارة عن مجموعة من الإجراءات¹.

3- المصلحة: يقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء إلى القضاء.

وتطبيقا لقاعدة " لا دعوى من دون مصلحة " فإن الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطعن مصلحة ، رغم ما يكشف مفهوم المصلحة من غموض وفي مجال المنازعات الضريبية فإن شرط المصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها وكلاهما له مصلحة في الطعن بالإستئناف

وطبقا لنص المادة 335 الفقرة الرابعة من قانون المدني فإنه يجب أن تتوفر المصلحة في المستأنف لممارسة

الإستئناف².

ثالثا : شروط متعلقة بميعاد تقديم الإستئناف

إن ميعاد تقديم الإستئناف هو ميعاد إجرائي ، وجميع المواعيد هي بدورها إجرائية لا يجوز إطالتها أو تقصيرها بإرادة الخصوم وميعاد الطعن بالإستئناف واحد من هذه المواعيد الإجرائية حدد له المشرع آجالا معينة، بمعنى أنه ليس أبديا وإنما هو مؤقت بفترة زمنية محدد . تنص المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه :

" يحدد أجل الإستئناف الأحكام بشهرين (02) و يخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر يوما (15 يوم) بالنسبة

للأوامر الاستعجالية ، ما لم توجد نصوص خاصة .

¹ هوام الشيخة ، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر ، 2009 ، ص 67 .

² بربارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 44 .

تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم للمعني ، وتسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة إذا

صدر غيايبا وتسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ ."

وتحول المادة 895 من نفس القانون لرئيس المحكمة الإدارية بصفة إستثنائية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى

الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

- وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه، فإن الأجل يمدد إلى ان يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ

سريا ميعاد تقديم طلب الإستئناف و هذا وفقا لأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- ويمدد ميعاد إيداع الإستئناف المقرر لشهرين (02) إلى شهر زيادة ليصبح ثلاثة أشهر بالنسبة

للمقيمين خارج الجزائر¹.

- يسري الأجل المتاح لرفع الإستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية إعتبارا من اليوم الذي

يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية².

الفرع الثاني : إجراءات الطعن بالاستئناف

كل قرارات المحكمة الإدارية قابلة للطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة ، وتطبيق هذه القاعدة في منازعات

الضرائب المباشرة وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وقانون

الإجراءات المدنية .

وتودع عريضة الإستئناف والمرفقات بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة ، وذلك في الآجال المحددة قانونا .

وطبقا لنص المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على ما يأتي : " يجب أن تتضمن

¹أنظر المادة 404 من نفس القانون

²أنظر المادة 91 من نفس القانون .

عريضة الإستئناف ، تحت طائلة عدم قبولها شكلا ، البيانات الآتية :

- 1- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- 2- اسم ولقب وموطن المستأنف.
- 3- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه و أن لم يكن له موطن معروف فآخر موطن له.
- 4- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
- 5- الإشارة إلى طبيعة وشعبية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو لإنفاقي .
- 6- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني ما لم ينص القانون على خلاف.

ولقد اشترط المشرع الجبائي شروط خاصة يجب توفرها في عريضة الاستئناف بالنسبة للأحكام الجبائية تمثلت فيما

يلي :

- 1- يجب أن تكون العريضة مكتوبة : نظرا للطابع الكتابي و التحريري للإجراءات القضائية الإدارية فإن عريضة الاستئناف في المواد الجبائية أيضا يجب أن تكون مكتوبة ، وهذه الشكلية من النظام العام يجوز للقاضي أن يثيرها من تلقاء نفسه¹.
- 2- يجب أن تكون العريضة موقعة ومؤرخة ، فتوقع عريضة الاستئناف بالنسبة للمكلفين بالضريبة يجب أن يكون من طرف محامي مقبول أمام مجلس الدولة أو المحكمة العليا ، وهذه النيابة وجوبية ما عدا بالنسبة للدولة التي تعفى من ذلك ، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ينيب عنه محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا².

¹أنظر المادة 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية .

²أنظر المادة 169 الفقرة الأولى من نفس القانون

3- أن تكون العريضة مستوفية للبيانات الأساسية : وهذا ما أكدت عليه المادة 540 من قانون

الإجراءات المدنية و الإدارية كما يلي :

- * إن قبول عريضة الطعن بالإستئناف يتوقف على اشتغالها للبيانات الأساسية وهي:
- * الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- * بيانات الخصوم أي المستأنف والمستأنف عليه المتمثلة في الاسم واللقب والموطن.
- * عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الإستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاق

* ختم وتوقيع المحامي المكلف بالضريبة وعنوانه المهني.¹

4- أن تكون العريضة محررة على ورق مدموغ : نصت المادة 90 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية على

أن " عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ ."

- يرفع الإستئناف بعريضة تودع بأمانة الضبط المجلس القضائي الذي صدر الحكم المستأنف في دائرة إختصاصه،

ويجوز أن يسجل الإستئناف بأمانة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم.

تفيد عريضة الإستئناف حالا في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه من قبل رئيس المجلس القضائي تبعا لترتيب

ورودها مع بيان أسماء وألقاب الخصوم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة ، ويسجل أمين ضبط رقم القضية وتاريخ أول

جلسة على نسخ عريضة الإستئناف الأقل بين تاريخ تسليم التكليف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة².

¹ المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

² بريرة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 381 .

المطلب الثالث: الآثار القانونية للطعن بالمعارضة والطعن بالاستئناف

إن القاضي الإداري معرض للسهو والإغفال فقد تصدر أحكامه معيبة من حيث الشكل أو الموضوع بحيث أن مقتضيات العدالة تفرض ضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة وأموال الخزينة العمومية ، لذلك سن المشرع المعارضة والإستئناف بمراجعة حكم يراه أحد الخصوم مشوبا بعيب من العيوب في آجال محددة ، وإذا انقضت هذه الآجال واستنفذت تلك الطرق

حاز الحكم حجية الشيء المقضي فيه ولا يسمح بتحديد النزاع ، ويصبح حجية مطلقة في مواجهة الغير في كل آثاره القانونية والتي نبينها من خلال ما يلي :¹

الفرع الأول: آثار المعارضة

يتميز الطعن بالمعارضة في الحكم او القرار الغيابي بعدة آثار نتطرق إليها من خلال النقاط التالية :

أولاً : وقف تنفيذ الحكم أو القرار :

يترتب على الخصم المحكوم عليه غيابيا والذي أقام طعنه بالمعارضة خلال الأجل المحدد قانونا بشهر واحد وقف تنفيذ الحكم أو القرار الغيابي إلى غاية الفصل في شكل و موضوع المعارضة من جديد هذا من جهة ومن جهة أخرى لا يمكن تطبيق قاعدة الطعن بالمعارضة بوقف تنفيذ ، إذا تضمن الحكم أو القرار صراحة لأمر بالنفاذ المعجل رغم المعارضة أو الإستئناف .²

¹ فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 182 .

² أنظر المادتين 323 و 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

ثانيا: طرح النزاع أمام نفس الجهة القضائية الإدارية

إن الطعن بالمعارضة في الحكم أو القرار من آثاره إعادة طرح النزاع من جديد على نفس الجهة القضائية الإدارية الفاصلة فيه ، فإذا قبل الطعن من حيث الشكل فإنه يتعين فتح التحقيق في الدعوى من جديد ، والتطرق لموضوع المنازعة الضريبية ، ومناقشة الدفوع والطلبات المثارة من طرف المعارض وكان القضية قد عرضت عليها أول مرة بعدها تحكم بموجب حكم أو قرار جديد مسبب تسببها سليما وصحيحا قانونا¹ .

ثالثا : الطعن بالمعارضة على المعارضة :

يطعن المحكوم عليه غيايبا ثم يتخلف للمرة الثانية في حضور الجلسة ، ولا يقدم ما يدعم دفوعه ، وصدر حكم أو قرار غيايب في نفس الطعن بالمعارضة ، فإنه من الآثار التي تترتب على رفض المعارضة هو عدم قابلية رفع الطعن بالمعارضة من جديد ، وبالتالي يبقى على الجهة القضائية الإدارية المعروض عليها الطعن بالمعارضة الثاني أن تقضي بعدم قبوله و اعتبار المعارضة كأن لم تكن ، وبالتالي تخرج القضية من رقابة القاضي الإداري ولا يبقى للمعارض سوى الاستئناف أمام مجلس الدولة² .

الفرع الثاني: آثار الاستئناف

يعد الطعن بالاستئناف طريقة من طرق التجريح في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية ، يهدف لإعادة عرض النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة ، وهذه أقصر مراقبة صحة وسلامة الحكم ، والاستئناف تنتج عنه آثار أهمها :

¹ فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 183

² المادة 331 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

أولا : الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقف

الطعن بالاستئناف من آثاره في المادة الإدارية أنه لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة

الإدارية وهذا ما جاءت به المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية :

" الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقفة " وبالتالي يكون الحكم قابلا للتنفيذ في أي مرحلة من مراحل

الإستئناف ، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الذي صدر لصالحه (سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة

الضرائب) ، يمكنه مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط.

وبالرجوع إلى نص المادة 323 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها تنص على ما يلي :

" يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته . "

وتتمثل عريضة وقف التنفيذ طلبا تبعا للطعن الأصلي ، بمعنى أن طلب وقف التنفيذ يجب أن يكون لاحقا

أو متزامنا مع إستئناف القرار المراد إيقاف تنفيذه ، حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جديدة من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع و كذلك فيما يخص حسامة و إستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار¹.

ثانيا: إنتهاء الطعن بالاستئناف بصدور قرار مجلس الدولة

أجاز المشرع الجزائري للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم أدلة ومستندات إثبات جديدة تأييدا

لطلباتهم وهذا وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، (تكريس الأثر الناقل للإستئناف) .

¹ أنظر المادة 913 من ق إ ج م 1 .

وعندما يرى قاضي مجلس الدولة أن كل الشروط الشكلية و التحقيقية المتعلقة بالإستئناف متوفرة، وأن المنازعة الضريبية أصبحت مهياًة للفصل فيها بعد إتمام كل الإجراءات القانونية ، يحدد الجلسة للنطق بالقرار في جلسة علنية ¹.

ونجد أن المواد من 275 إلى 278 جاءت مجزئة للمادة 38 من قانون الإجراءات المدنية الملغى هذه الأخيرة يصدر مجلس الدولة قراره ملتزماً في ذلك بالمادة 38 ، كسائر الأحكام في الهيئات القضائية الجزائرية ويتم تبليغ قرار مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط ، بموجب إرسال موصى عليه بعلم الوصول إلى محامي كل من الخصمين المكلف بالضريبة، ومصالحة الضرائب المعنية، وتبليغ القرارات بنصها الكامل إلى الجهة التي أصدرت الحكم بواسطة النائب العام لدى المحكمة العليا .

و بالرجوع إلى نص المادة 278 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يوقع على أصل الحكم ، الرئيس ، أمين الضبط بالنسبة للأحكام الصادرة عن جهة أول درجة ، ويضاف إليهما القاضي المقرر عندما يتعلق الأمر بقرار صادر عن المجلس القضائي نظراً لما لهذا القاضي من دور في إجراءات سير الخصومة ، والتوصل إلى المنطوق ويحفظ أصل الحكم بعد التوقيع عليه مع ملف القضية في أرشيف الجهة القضائية . ويجوز للخصوم بناء على طلبهم إستعادة الوثائق المملوكة لهم مقابل وصل الإستلام ².

¹ فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 185 ، 186 .

² بربارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 211 .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل نستنتج أنه عندما يشعر المكلف بالضريبة بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الضريبية المادية منها و القانونية، والمتمثلة في الغلق للمحلات المهنية، الحجز الإداري، والبيع، فتقوم منازعة بينه وبين الإدارة الضريبية الذي ينتج عنها دعاوى قضائية يقوم المكلف برفعها على الإدارة لوقف أو إلغاء أو إبطال إجراءات التحصيل الجبري وذلك بإلتماسه من القاضي الإداري أو الإستعجالي وقف التنفيذ مؤقتا لحين الفصل في دعوى الموضوع.



خاتمة

تتمحور دراستنا حول منازعات التحصيل الجبائي في التشريع الجزائري، ومن خلال التحليل و الدراسة لهذا الموضوع فقد رأينا أن مجمل الإصلاحات الجبائية التي أدخلت على النظام الجبائي ، والمتعلقة بمنازعات الضرائب عموما وبالخصوص منازعات التحصيل قد أولت القسط الكبير من الأهمية لجانب الجباية ، أما فيما يتعلق بالجانب الإجرائي (المنازعات) ، فإنه لم يحظ بنفس الإهتمام الذي ينبغي أن يكون عليه ، في الوقت الذي إهتزت فيه الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية .

ومن خلال دراستنا لجملة الإجراءات و الآليات سواء الإدارية أو القضائية التي تمر بها عملية التحصيل الضريبي فإن المشرع الجزائري أوجب على المكلف بالضريبة لحل المنازعات الناتجة عن تحصيل الضريبة اللجوء أولا وإجبارا إلى الإدارة الضريبية ثم إلى القضاء ومن هذا المنطلق توصلنا لمايلي :

- أن الإدارة الضريبية تسعى لحل النزاعات القائمة بينها وبين المكلف بالضريبة وديا، بإرسالها للإنذارات حتى لا توصف بالتعسف في إستعمال سلطتها في مواجهة المكلف بالضريبة و حتى لا تلجأ للتحصيل جبرا إلا عند إستنفادها الطرق الودية الممكنة.

- أن القضاء الإستعجالي في منازعة التحصيل الجبائي قد عمل على التقليل من الكثير من الأضرار التي تلحق الأفراد جراء التنفيذ المباشر لقرارات الإدارة الضريبية فيما يخص التحصيل .

- إن قاضي الإستعجال يباشر إختصاصه وينظر في مدى كفاية أو عدم كفاية الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وهذا يتحدد في مدى إختصاصه بهذا الموضوع في الأمر بتأجيل الدفع مع ضرورة توفير ضمانات أكبر.

-ولاحظنا كثرة الإحالة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية خاصة فيما يخص إجراءات الطعن التي تعمل على عرقلة القاضي الإداري في أداء عمله لتعدد التشريعات المعمول بها (قانون الإجراءات الجبائية والإجراءات المدنية والإدارية).

و فيما يلي أهم المقترحات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة :

- منح أعوان الإدارة الضريبية الإهتمام الأكثر في جانب التكوين المتخصص في مجال عملهم لبعث الثقة في قدراتهم من جانب المكلفين بالضريبة عند تقدير الضرائب وبالتالي التقليل من النزاع بينهم .

- الإهتمام بمسألة التعويض للمكلف بالضريبة عن الأضرار التي تلحقه جراء خطأ الإدارة و تعسفها .
- إنشاء قضاء ضريبي أكثر سرعة نظرا لبطء الإجراءات في التشريع الجبائي ، وكثرة الإحالة إلى القانون 08-09 يلفت النظر إلى ضرورة وضع نظام قضائي مستقل في المنازعة الضريبية .
- وضع نصوص قانونية تحت باب الإستعجال الضريبي ضمن قانون الإجراءات الجبائية بسبب مميزات الدعوى الإستعجالية وأهميتها في المنازعة الضريبية.
- ختاما لهذه الدراسة نأمل أن تكون هذه المواضيع المتخصصة مصدر إفادة للمكلفين بالضريبة وغيرهم وحتى المشرع و إدارة الضرائب من أجل تجسيد وتأصيل وتوحيد قواعد القانون الضريبي.

قائمة المراجع

أ/ النصوص التشريعية

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المطبعة الرسمية ، الجزائر، 1994 .
2. المرسوم التنفيذي رقم 96-291 المؤرخ في 18 ربيع الثاني 1417 الموافق 02 سبتمبر . 1996، المتضمن شروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها، الجريدة الرسمية، العدد 51.
- قانون عضوي رقم 38-02 ، المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق بالمحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 لسنة 1998 .
3. القانون عضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37، لسنة 1998 .
4. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المعدل والمتمم ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، الجريدة الرسمية ، العدد 72 ، لسنة 2001 .
5. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، جريدة رسمية رقم 79.
6. القانون رقم 01/21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 42 .
7. القانون رقم 07/05 المؤرخ في 13/5/2007، المعدل والمتمم للأمر 75-58، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية العدد 31.
8. القانون رقم 08/09 الصادر بتاريخ 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية 2008 الجريدة الرسمية رقم 21 .

ب/ المراسيم و القرارات التنظيمية:

- 2 المرسوم التنفيذي رقم 96- 291 المؤرخ في 18 ربيع الثاني 1417 الموافق 02 سبتمبر. 1996، المتضمن شروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها، الجريدة الرسمية، العدد 51.
- 3 القرار رقم 001763، المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

2/ المراجع :

أ- الكتب :

1. بربارة عبد الرحمان ، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 09/08 مؤرخ في 23 فيفري 2008 ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011 .
2. بوبشير محمد امقران ، قانون الإجراءات المدنية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2008 .
3. رشيد خلوفي ، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون (الجزائر) طبعت 1998 .
4. سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية. دار مصر، مصر، 2008.
5. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية. ط1، دار وائل، الأردن، 2008
6. عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دارالهدى ، الجزائر ، 2005
7. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2011.
8. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري. دار هومة، الجزائر، 2008.
9. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2010.
10. محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، عمان، 2002.

11. محمد الصغير بعلي ، النظام القضائي الإداري الجزائري ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة 2003
12. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري. ط8، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
13. هوام الشيخة ، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ، دار الهدى ، عين مليلة الجزائر ، 2009.

ب- الرسائل والمذكرات :

1. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014
2. حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014
3. عبد الرحمان عزاوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، الجزائر، 2007.
4. وفاء شيعاوي ، الأحكام الجزائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق ، تخصص قانون الأعمال ، غير منشور ، كلية الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010 .

ج- المقالات والملتقيات :

1. إلهام خرشي، "النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قلمة، أفريل 2008.
2. عبد الرزاق زاغر ، وفاء شيعاوي ، منازعات التحصيل الجبري و وقف التنفيذ ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، المنعقد بجامعة قلمة ، بتاريخ 21 - 22 أفريل ، 2008 .
3. عبد العزيز أمقران ،مقال عن الشكوى في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلس الدولة ،العدد الخاص بالمنازعات الضريبية ، 2003

4. مراد ميهوبي ، اجراءات تحصيل الضريبة ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، جامعة قلمة ، 21 و 22 أفريل ، 2008.

5. سماح فارة ، سهيلة بوخميس ، الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المنازعات الجبائية، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 21-22 أفريل 2008.

ث - المراجع باللغة الأجنبية :

1. instruction générale sur les procédures contentieuses – Direction générale des impôts –direction du contentieux.
2. – M. Moussa. N. Le recours préalable – Ecole supérieure de la magistrature- formation continue- février 2007.

فهرس الموضوعات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر
	قائمة المختصرات
01-03	مقدمة
04-05	الفصل الأول: المرحلة الإدارية لمنازعات التحصيل الجبائي
06	المبحث الأول: إجراءات التحصيل الجبري
06	المطلب الأول: المرحلة الأولية
06	الفرع الأول: إدراج الضريبة في الجدول
06	أولا : مفهوم الجدول
07	ثانيا: القوة التنفيذية لجداول التحصيل
08	الفرع الثاني : الإنذار
09	المطلب الثاني: مرحلة التحصيل الجبري
09	الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني
10	أولا: أسباب وإجراءات الغلق
11	ثانيا: البيع
16	الفرع الثاني: الحجز الإداري
16	أولا إجراءات الحجز الإداري على المنقول والعقاري
17	ثانيا: سلطة إدارة الضرائب في الحجز وإجراءاته
22	المبحث الثاني: الشكوى الضريبية في منازعات التحصيل
22	المطلب الأول: تحديد منازعات التحصيل الجبائي
22	الفرع الأول: منازعات التحصيل الجبري
22	أولا: منازعة قرار الغلق
23	ثانيا : منازعة الحجوز الإدارية
24	الفرع الثاني: منازعات وقف التحصيل
24	أولا: طلب تأجيل الدفع
25	ثانيا: الاعتراض على إجراءات المتابعة
27	الفرع الثالث: منازعة الاسترداد والإعفاءات والتقادم

27	أولا: منازعة الإسترداد
28	ثانيا: منازعة طلب الإعفاء من الضريبة
30	ثالثا: منازعة التقادم الضريبي
31	المطلب الثالث: شروط الشكوى الضريبية وآجالها
31	الفرع الأول: شروط تقديم الشكوى
31	أولا: الشروط الشكلية
33	ثانيا: الشروط الموضوعية
35	الفرع الثاني: آجال الشكوى الضريبية
35	أولا: إذا كانت الضريبة تستوجب وضع جدول
36	ثانيا: إذا كانت الضريبة لا تستوجب وضع جدول
37	خلاصة الفصل
38	الفصل الثاني: المرحلة القضائية لتسوية منازعات التحصيل الجبائي
40	المبحث الأول: إعتراضات المكلف على إجراءات التحصيل أمام القضاء
40	المطلب الأول: الإعتراض على إجراءات التحصيل الجبائي
40	الفرع الأول: دعوى قرار الغلق
42	الفرع الثاني: دعوى الحجز الإدارية
42	أولا: دعوى رفع الحجز
43	ثانيا: دعوى الإلغاء
43	المطلب الثاني: الدعوى الإستعجالية
44	الفرع الأول: شكل العريضة وتسبيبها
45	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق
46	الفرع الثالث: صدور الأمر الإستعجالي
47	أولا: الأوامر الإستعجالية مؤقتة لحين الفصل في الموضوع
47	ثانيا: الأوامر الإستعجالية النافذة بالتعجيل
47	ثالثا: الأوامر الإستعجالية وجاهية
48	رابعا: الأوامر الإستعجالية لا تمس بأصل الحق
49	خامسا: الأوامر الإستعجالية تكتسي حجية الشيء المقضي فيه
50	المبحث الثاني: الطعن في القرارات القضائية الصادرة

50	المطلب الأول: المعارضة الضريبية
52	الفرع الأول: شروط توفر الحكم الغيابي
53	الفرع الثاني: شروط إحترام الآجال القانونية
53	المطلب الثاني: الإستئناف أمام مجلس الدولة
54	الفرع الأول: شروط قبول الإستئناف
54	أولاً: شروط متعلقة بمحل الطعن
56	ثانياً: الشروط المتعلقة بالطاعن
58	ثالثاً: شروط متعلقة بميعاد تقديم الإستئناف
59	الفرع الثاني: إجراءات الطعن بالإستئناف
62	المطلب الثالث: الآثار القانونية للطعن بالمعارضة والإستئناف
62	الفرع الأول: آثار المعارضة
62	أولاً: وقف تنفيذ الحكم أو القرار
63	ثانياً: طرح النزاع أمام نفس الجهة القضائية الإدارية
63	ثالثاً: الطعن بالمعارضة على المعارضة
64	الفرع الثاني: آثار الإستئناف
64	أولاً: الإستئناف ليس له أثر موقوف
65	ثانياً: إنتهاء الإستئناف بصدور قرار مجلس الدولة
67	خلاصة الفصل
70-68	الخاتمة
75-71	قائمة المصادر والمراجع
80-76	الفهرس