

جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية الحقوق و العلوم السياسية



تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية و الإدارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع :

التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري

تحت إشرافه:

إعداد الطالبين :

الدكتور: حسون محمد علي

- زرقان خولة

- شوافة منال

تتشكل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصورة
1	د/ حسون محمد علي	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	مشرفا
2	د/ أحمد فنيدس	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	رئيسا
3	د/ نجار الويزة	08 ماي 1945 قالمة	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2014 - 2015

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فِی سَبِیْلِ اللّٰهِ عَمَلِكُمْ وَرَسُوْلُهُ وَالْمُؤْمِنُوْنَ
وَسْتُرِدُّوْنَ اِلَى عَالَمِ الْغِیْبِ وَالشَّهَادَةِ فِیَنْبِئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُوْنَ﴾ (التوبة 105)

قال تعالى: ﴿ و لئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

الحمد و الشكر لله رب العالمين حمدا لا ينقطع عدده و لا يفنى

مدده على النعمة التي أنعم بها علينا من علم و معرفة ربنا إننا

نحمدك و نرضى الحمد لك، و نصلي و نسلم على المبعوث

رحمة للعالمين و على آله و صحبه أجمعين و من تبعهم بإحسان إلى يوم

الدين .

نتوجه بالشكر إلى الدكتور: " حسون محمد علي " على قبوله الإشراف على هذا العمل طيلة هذه المدة و على توجيهاته و إرشاداته.

كما أتوجه بجزيل الشكر و العرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة و مناقشة المذكرة و بالأخص الدكتور " أحمد فنيديس " الذي له خالص التقدير و الاحترام لما قدمه لنا من معلومات قيمة و مفيدة جزاه الله كل خير و جعلها في ميزان حسناته.

دون أن ننسى الأساتذة الأفاضل الذي لم يبخلوا علينا بنصائحهم و توجيهاتهم: فلكاوي مريم ، خدروش دراجي.

كما نشكر بكل امتنان العرفان الخالص إلى المدير الفرعي بمصلحة التحصيل بالمديرية العامة للضرائب بولاية قالمة و كذلك مجهودات الأستاذة قواسمي جميلة بمحكمة بوشقوف.

و أخيرا نشكر كل من أمدنا بيد العون و المساعدة سواء من قريب أو من بعيد.

مقدمة

مقدمة:

تحتل الضرائب مكانة هامة و متميزة في مختلف التشريعات المالية الحديثة من خلال ما خصتها به من أنظمة قانونية تمت صياغتها وفق مجموعة من العناصر الإيديولوجية و الفكرية لكونها من أهم مصادر و دعائم النظام المالي لأنها تشكل الإراد الأكبر والأكثر استقرارا وأمانا الذي باتت تعتمد عليه الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وكذلك سياستها المالية و تمويل نفقاتها من خلال معالجة التضخم و الركود بإعادة توزيع الدخل و رفع مستوى المعيشة و إشباع حاجات أفراد المجتمع بالنظر لما تحققه هذه الأخيرة من عائدات كبيرة تدرج ضمن إيرادات ميزانية الدولة.

و لقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور، الأمر الذي جعل تطور مفهومها يساير تطور وظائف الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، لكونها فريضة إلزامية يتم دفعها من قبل المكلف بها بصفة نهائية وليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة.

و لا يمكن للضريبة أن تقوم بهذا الدور المنوط لها و تحقق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين عند فرضها إلا إذا قامت على أساس من العدالة و الشفافية بحيث لا تكون عبئ كبير تفرضه القوانين و التشريعات المختلفة ، فيصبح كل مواطن يتحمل ضريبته على حسب قدرته التكاليفية و لا يحاول التهرب من أدائها نتيجة تقبله لها في ظل تشريع ضريبي سليم و عادل تتوفر فيه القواعد الضريبية التي يؤمن بعدالتها غالبية أفراد المجتمع وفقا لما جاء في المادة 64 من الدستور التي تنص على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، و لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

هذا الأمر الذي استدعى وجوب توافر طرق فرض و تحصيل ضريبة سليمة من قبل الإدارة الجبائية مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به لأن التحصيل الجيد هو الذي يعكس مردودية جيدة للضريبة نظرا لارتباطه الوثيق بينه و بين شكل الاقتصاد و التنظيم الاجتماعي و كذا طبيعة الخدمات المنتظرة من جانب الدولة في إطار سياسة جبائية محكمة تحول دون حدوث أي عراقيل أو اختلالات نظرا لحرص المكلف فيها على دفع دينه الضريبي بطريقة مباشرة أو عن طريق الغير لإبراء ذمته المالية واستيفاء جميع مستحقات إدارة الضرائب لهذا كان المشرع الضريبي حريصا على إصدار مجموعة من النصوص القانونية تتولى تنظيم الأحكام و الإجراءات المتعلقة بعملية التحصيل أين تصبح العلاقة

مباشرة بين إدارة الضرائب التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة التي رتبها لها القانون الضريبي للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بطريقة دقيقة و تقدير دينها من خلال جمع الأدلة و المعلومات و البيانات و كذا وضع كل الجزاءات لكل من يعرقل إستخدامها لهذه الحقوق و بين المكلف بالضريبة الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا بالنصوص المطبقة عليه الأمر الذي يؤدي إلى وقوع أخطاء أحيانا في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات التحصيل، وبلا شك يقوم المكلف برفضها و معارضتها و من هذا يقوم النزاع التحصيل الضريبي، الذي لا يمكن التوصل إلى حله ما لم تطبق إجراءات الدعوى الجبائية تطبيقا صحيحا، من أجل أن تكفل الحماية الضريبية للإدارة و المكلف بالضريبة على حد سواء حيث تدخل ضمن الضمانات التي خولها المشرع الجزائري من خلال القانون الجبائي .

لهذا فإن منازعات التحصيل تعتبر من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون و تسمح للقاضي الإداري بممارسة عملية الرقابة على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا و تطبيقا لفكرة دولة القانون، باعتبار أن الضرائب من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة و جماعاتها المحلية من أجل تحقيق المنفعة العامة، ولهذا فإن المنازعات الناجمة عن فرضها بصفة عامة و عن تحصيلها بصفة خاصة تؤثر بشكل كبير على النظام الاقتصادي المنتهج .

و أيضا بسبب الأهمية العلمية للموضوع خاصة من جانبه الإجرائي وهذا راجع للتطور السريع لمختلف القوانين بسبب محاولة المشرع الجزائري مسايرة التحولات الاقتصادية وهذا بتعديله نصوص و سنه لأخرى وبالتالي ضرورة الكشف عن الإجراءات و الآليات الكفيلة لحل المنازعات التي تثور أثناء عملية التحصيل الضريبة . كل هذا يثير الإشكالية التالية :

ما مدى حماية إجراءات التحصيل الضريبي للمكلف بالضريبة من تعسف الإدارة المحتمل .؟

وما دفعنا لإختيار هذا الموضوع دون سواه أسباب عديدة أهمها :

— إن هذا الموضوع له أهمية ضمن اختصاصي، كما أنه موضوع غير متداول ولم يتطرق إلى دراسته مسبقا إلا في الفروع العلمية الاقتصادية و لم ينل حظه الكافي في الفروع العلمية القانونية، الشيء الذي شجعتني لتناوله حتى أستفيد منه في الحاضر والمستقبل.

— كثرة الإصلاحات و التعديلات التي جاء بها المشرع على ميدان الضريبة و التي كان لها تأثير مباشر على موضوع بحثنا.

— قلة المؤلفات و الكتب القانونية التي تحيط بهذا الموضوع بالتفصيل و تعطيه حقه من الدراسة رغم أهميته البالغة.

— وأيضاً بسبب التحولات الراهنة التي يعرفها الاقتصاد الوطني بعد انخفاض أسعار البترول الأمر الذي يتطلب الاعتماد أكثر فأكثر على الموارد الجبائية لتمويل الخزينة العامة، بعد أن كان يعتمد على الجباية البترولية بالدرجة الأولى.

و كان الهدف من وراء هذا الموضوع هو إثراء المكتبة بمراجع متعلقة بالتحصيل الضريبي و المساهمة في نشر الوعي لدى المكلفين.

ومن بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث ، عدم وجود مراجع متخصصة في مادة التحصيل الجبائي إضافة إلى عدم وجود دراسات سابقة في هذا الموضوع و كذلك ضيق الوقت و صعوبة الموضوع في حد ذاته خاصة من جانبه الإجرائي.

و للإجابة على الإشكالية المطروحة ، كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي من أجل تعريف بعض المصطلحات و عرض توضيح المفاهيم المرتبطة بالموضوع و من جهة أخرى المنهج التحليلي بغية تحليل بعض النصوص القانونية ذات الصلة بمنازعات التحصيل الضريبي و المتعلقة بالإجراءات الجبائية المتبعة .

و من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع إرتأينا إلى تقسيم موضوع بحثنا إلى فصلين هما : الفصل الأول : تناولنا فيه إجراءات التحصيل الضريبي و الذي يضم بدوره مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان التحصيل الودي للضريبة و المبحث الثاني بعنوان إجراءات التحصيل الجبري للضريبة.

أما الفصل الثاني : فقد عالجننا فيه منازعات التحصيل الضريبي و الذي يضم أيضاً مبحثين، المبحث الأول بعنوان الطعن الإداري لدى إدارة الضرائب و المبحث الثاني بعنوان الطعن القضائي.

الفصل الأول

إجراءات التحصيل الضريبي

الفصل الأول

إجراءات التحصيل الضريبي

بعد ما يتم تحديد الوعاء الضريبي أي قيمة الضريبة المستحقة الدفع تأتي مرحلة التسديد التي تتم بموجب الجداول التي يدخلها وزير المالية حيز التنفيذ من خلال التأشير و الإمضاء عليها كما يمكنه التفويض إلى ممثله المدير العام للضرائب، الذي يستطيع هو الآخر بدوره التفويض إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه و يتم إرسال هذه الجداول إلى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية¹ التحصيل الضريبي (Recouvrement de l'impôt normal)² أو التحصيل الرضائي الذي هو مجموع العمليات والإجراءات الإدارية و القانونية التي تعتمدها الإدارة من أجل استخلاص ديونها³ من خلال دفع مديني الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم بمقتضى القوانين و الأنظمة الجاري العمل بها أو ناتجة عن أحكام و قرارات القضاء و الاتفاقات باعتبار الضريبة ديناً عمومياً⁴ و عليه فهو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بهدف تسديد جميع مستحقاته الضريبية في المواعيد المحددة قانوناً⁵ و من تلقاء نفسه⁶ و بالتالي فهو مجموعة العمليات التي يتم من خلالها نقل المبالغ الضريبية من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية⁷ و هذا بعد تحقق الواقعة المنشئة

- ¹ - بدائية يحي: الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2012/2011، ص 60.
- ² - عمتوت عمر: قاموس المصطلحات القانونية في تسيير شؤون الجماعات المحلية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 202.81.
- ³ - د/أحمد قيلش،/أ/عبد الغني حدوش: المساطر الجبائية المحلية الوعاء و التحصيل، الطبعة الأولى، صافي غراف، المغرب، 2012، ص 139.
- ⁴ - إبراهيم أولتيت: محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادير، المغرب، 2014، ص 53.
- ⁵ - عبد اوي محمد: (يحدد القانون لكل ضريبة الميعاد المناسب لتحصيلها مع مراعاة أمرين هامين و هما: صالح الخزينة العمومية في حصولها على الضرائب مرة واحدة ، و الثاني هو مراعاة صالح المكلفين المتمثل في تحصيل الضريبة في وقت أكثر ملائمة بالنسبة لهم) ، الضريبة و الزكاة، مذكرة تخرج لنيل شهادة مدرسة القضاء العليا، الجزائر، 2005، ص 112.
- ⁶ - مراد ميهوبي: إجراءات تحصيل الضريبة أي الفعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل، 2008، ص 51.
- ⁷ - د/ حميد بوزيدة: جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية و تطبيقية) الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 37.

للضريبة¹ وفقا للقواعد القانونية الضريبية² المطبقة في هذا الإطار³ مما يجعلها العملية القاضية بإبراء ذمة الأفراد تجاه الخزينة العمومية و المرحلة الأخيرة و الأهم في مجال فرض الضريبة و الرسوم⁴ بحيث يلتزم فيها المحاسب بمراقبة سند التحصيل مراقبة جيدة و التكفل به في إطار المرحلة المحاسبية التي يتم بعدها تحديد مبلغ الضريبة المبين في السند مع الالتزام بـ:

أ_ المبلغ المحدد قانونا في السند.

ب_ تاريخ الاستحقاق.

ج_ العقوبة المترتبة على عدم التسديد في الأجل المحددة قانونا.

و في هذا تصبح العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة مباشرة عكس

ما كان سائد في الماضي حيث كانت تلجأ الإدارة إلى أسلوب الإلزام في تحصيل ديونها

¹ -عجلان العياشي: (تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة الرابط القوي بين الوعاء الضريبي و عملية تحصيله و بالتالي فهي ذلك السلوك و المناسبة الموجبة لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها بعد نشوء الدين في ذمته أي يكون الطابع القانوني هو من يحدد بدقة متناهية هذه الواقعة المحققة للضريبة و صدور قرار مبلغ الضريبة الذي يتم دفعه إلى الجهات المختصة في هذا المجال التي عادة ما تكون تابعة لوزارة المالية حيث يحدد القانون في هذا مجموع القواعد التي تطبق على كل حالة فالحصول مثلا على الربح التجاري و الصناعي و توزيع أرباح السندات و فوائد الأسهم و غيرها كلها تشكل الواقعة المنشئة، أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر إجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الإستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج و انتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للرسوم على رقم الأعمال و يعتبر أمر تحديدها عامل مهم بالنسبة للمكلف لأنه يؤثر على معدل الضريبة سواء بالزيادة أو بالنقصان بحيث يلتزم المكلف بدفعها حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقيق الواقعة بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه و لا يعتد بتغيير القانون سواء بالارتفاع أو التخفيض حيث عامل الوقت مهم جدا حيث يجبر تطبيق القانون بشكل قطعي الفترة و هذا ضمانا للعدالة الضريبية و إحترام مبدأ اليقين للحفاظ على مبدأ وفرة الحصيلة الضريبية) ، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2002 (حالة ولاية المسيلة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص38.

² -عبد اوي محمد: (يقصد بالقواعد القانونية الضريبية القواعد التي وضعها المشرع لتحصيل دين الضريبة و التي تتمثل فيما يلي:

عمليات تحديد الوعاء الضريبي التي تعتبر ذلك الالتزام الذي ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الشخصية و الموضوعية التي تؤدي إلى ظهور التزام بالضريبة بمعنى التصرف الواجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف الذي يلزم بدفعها وفقا لقوانين الضريبة أما فيما يتعلق بتصنيفية الضريبة فيقصد بها الإجراء المحدد لدين الضريبة أي المبلغ الواجب دفعه من قبل المكلف بالضريبة و يتم عادة تصفية الضريبة بأسلوبين و هما: أسلوب الضريبة التوزيعية و أسلوب الضريبة القياسية أو التحديدية)، الضريبة و الزكاة، مرجع سابق، ص108.

³ -محمد عباس محرزى : اقتصاديات المالية و الضرائب، دار هومة ، 2004 ، ص ، 155.

⁴ -د/أحمد قيلش،أ/عبد الغني حدوش: مرجع سابق، ص138.

حيث يقوم الفرد أو الهيئة الملتزمة بالتعهد بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة ، و من بعدها يتولى الملتزم بعملية التحصيل لحسابه الخاص ، و بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن¹ و لكن هذه النظرية تم هجرها نهائيا من قبل المشرع نظرا لعيوبها الكثيرة التي من بينها و أهمها عدم تمكن الدولة من تحصيل كافة مستحققاتها المالية² الأمر الذي دفع إلى وضع قواعد تكفل و تضمن تحصيل الدولة لديونها الضريبية بشكل جيد و دون وجود أي عائق يحول دون ذلك فأصبحت الآن عملية التحصيل تتم بمعرفة موظفي الدولة و يستخدم فيها الأساس النقدي الذي يتم تحصيله طوال السنة المالية بإعتباره الأصل العام في المجتمع الحالي الذي يلزم دفع الضريبة نقدا و هذا ما تأخذ به التشريعات المقارنة الإنجليزية و الفرنسية و حتى الأمريكية إلى جانب الحجز من المنبع لأجل استيفاء دين الضريبة في أقرب وقت ممكن و الحيلولة دون تهرب المكلفين من أداء ما عليهم من مبالغ جبائية لإدارة الضرائب و كذلك لإحاطة الدين الضريبي بسياج من الضمانات³ فيما عدا بعض الحالات الخاصة التي لا يستخدم فيها الدفع النقدي بل العيني كالمجتمعات الزراعية لكن هذا النوع بقي استثناء لا يمكن التوسع فيه كما يمكن أيضا تقسيط الضريبة مراعاة لظروف المكلفين و لما له من أثر إيجابي على نفسية المكلفين⁴ و إلى جانب هذا هناك نوع آخر يسدد بالشيكات⁵ و الحوالات البريدية و هذا وفقا لكل تفاصيل النظام الضريبي⁶ ويتم أحيانا الدفع عن طريق البوابة الإلكترونية للخرينة العمومية نظرا للإقبال الواسع على التعامل الإلكتروني الذي عرفته الآونة الأخيرة بالرغم من صعوبة التعامل معها⁷ و في هذا تتبع الإدارة طريقة مناسبة لكل ضريبة من حيث الملائمة في النفقات و الاقتصاد و تكون أقل تعقيدا و تعسفا و

¹ - محمد عباس محرزى: مرجع سابق، ص 156.

² - علي زغدود : المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص 203.

³ - عليان مالك: الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 60.

⁴ - المرجع نفسه، ص 61 .

⁵ - د/أحمد قيلش، أ/عبد الغني حدوش: (يعتبر الشيك وسيلة من وسائل الأداء التي تتضمن أمر صادر عن شخص يسمى الساحب إلى البنك أو المؤسسة المالية المسحوب عليه بأن يدفع عند الإطلاع مبلغا معيناً من النقود لإذن شخص معين أو لحامله و الأداء من خلال الشيك يؤدي إلى إبراء من الدين الضريبي عند توفر الشروط اللازمة سواء البيانات الواجب توافرها أو أجل تقديم الشيك و بذلك يقوم المحاسب بالتحصيل بعد التأكد من توفر جميع البيانات الواجب توافرها و يكون ملزم بقبول الوفاء بالشيك) ، مرجع سابق، ص 167 .

⁶ - واوك عبد السلام : فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011/ 2012 ، ص 65.

⁷ - د/أحمد قيلش، أ/عبد الغني حدوش: مرجع سابق، ص 167.

بالتالي الحد قدر الإمكان من حساسية المكلف تجاه إدارة الضرائب و تحقيق حصيلة ضريبية جيدة و زيادة في النشاط الاقتصادي أي في زيادة الأوعية الضريبية الأمر الذي يجعل طرق التحصيل الضريبي تتنوع و تختلف من حيث فترة السداد و الكيفية التي يتم بها التسديد.

المبحث الأول

طرق التحصيل الودية للضريبة

إن التشريع الضريبي الجيد هو الذي لا يكتفي بالاهتمام بالضريبة فقط ، و إنما يتعداه لإدارة الضرائب التي يفترض فيها أنها تتوفر على درجة عالية من الوعي و الكفاءة العالية سواء من حيث التطبيق أو التنظيم ، بحيث تتخذ كافة الإجراءات اللازمة لتحسين المستوى النوعي و الكمي للإمكانيات المتوفرة و كذا تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم المحكم للإدارة و تحسين مستوى الإمكانيات البشرية و المادية لأن من أهم الأدوار المنوطة للمصالح و الإدارات الجبائية هو تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة في ذمة المكلفين بعد أن تصبح الضريبة واجبة الأداء حيث تقوم المصالح الجبائية بإرسال استدعاء مباشر للمكلفين كمرحلة ودية طبقا للتعليمية رقم 35 المؤرخة في 18/02/1997 المتمثلة في تكثيف حركة التحصيل التي جاءت بشروط و كيفية ممارسة المتابعة، ويتم هذا بالتطبيق الفعلي للمنشورات التطبيقية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب¹ حيث أكدت المذكرة العامة للمديرية للضرائب رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 بضرورة توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة من قبل قابضي الضرائب للتوجه من تلقاء أنفسهم لأداء ما عليهم من مبالغ مالية مستحقة و هذا طبقا للتنظيمات المعمول بها على أساس أن المكلف هنا يمتلك ثقافة جبائية عالية تجعله يدرك تماما مدى الالتزامات الواقعة على عاتقه و التي لا يتأخر في تسويتها²، و إضافة إلى المنشور التطبيقي رقم 167 المؤرخ في 02 ماي 1995 و المنشور التطبيقي رقم 559 المؤرخ في 10 جوان 1995 المتعلقان بإنعاش و تنشيط التحصيل³ قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، و هذا من خلال إعلام الجمهور و تعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مقر البلدية و الأماكن العامة و كذا مقرات المصالح الضريبية لكي لا يتم الخروج عن نطاق التحصيل الودي ، و أيضا وضع

¹ - عبد الرحمان بن عدة: منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص77.

² - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص51.

³ - عبد الرحمان بن عدة: مرجع سابق، ص77.

رزمة زمنية لحث المكلف على الالتزام و التقيد بها و هذا مراعاة و تقديرا لل صعوبات التي قد يعاني منها المكلفين¹ حيث يتم إثبات تاريخ استلام الملف أمام اسم المكلف و مراجعة حسابه² و لهذا تحرص الإدارة الضريبية و في نفس الإطار على إتباع عدة طرق لتحصيل ضرائبها المختلفة من قبل المكلفين بحيث تختار الطريقة المناسبة للتحصيل و تحدد بموجب قرارات مواعيد أدائها وفقا للإجراءات الصادرة عن وزير المالية بغية تجنب التعسف و التعقيد في إجراءاتها الإدارية و من ثمة الحد قدر الإمكان من حساسية المكلف تجاه الضريبة.³

و عليه تنقسم طرق التحصيل الودية التي تتم بالتراضي بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب إلى⁴ طرق رئيسية و أخرى فرعية سنتناولها في مطلبين:

المطلب الأول

الطرق الرئيسية

تنقسم الطرق الرئيسية التي تمارسها الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة في عملية تحصيلها الودي للضريبة إلى:

الفرع الأول : طريقة الدفع المباشر.

تمثل هذه الطريقة المبدأ و الأصل العام في تحصيل الضرائب، حيث يتم تسديدها من قبل المكلف ذاته من خلال الاعتماد على أسلوب التصريح المباشر⁵ و الذاتي حسب ما أكد عليه المجلس الأعلى من خلال قراره رقم 39681 الصادر بتاريخ 1985/02/23 في قضية (ض.م.ت.ط) ضد (ت.ع) بضرورة تقديم تصريح حيث جاء فيه: " و لما كان

¹ - العمري زينب: النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2014، ص21.

² - بن أحمد لخضر: دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2000، 2001، ص86.

³ - أ/ رضا خلاصي : النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين)، الجزء الأول ، الطبعة الثانية، دار هومة ، الجزائر ، 2006 ، ص17.

⁴ - د/ عبد الله الحرتسي : تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن، 2012، ص35.

⁵ - زعزوعة فاطمة: (هي استمارة حيث توجد حوالي 52 نموذج تصريح و ذلك لأنه لكل نوع من المداخل تصريحا خاصا بها، و يملأ التصريح بشكل يسمح بإدخاله في الإعلام الآلي، فلا يعتد بالتصريح خارج النموذج، والمشكلة في هذه الحالة أن هذه الاستمارات يصعب على الشخص العادي ملأها و يتشترط في التصريح أن يكون :

كاملا و في الأجال، و من طرف المعني أو موكله)، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، الجزائر، 2013/2012، ص48.

الثابت - في قضية الحال- أن المطعون ضده قد مارس نشاطا تجاريا دون أن يقدم أي تصريح ضريبي، و أن إدارة الضرائب كانت قد وجهت له إخطارين، ثم قررت بعد ذلك إصدار جداول فردية تخصه، تتعلق بالسنوات المالية الماضية ، و أنه لما عرض النزاع على المجلس القضائي - الغرفة الإدارية- قرر عليها في المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة فإن المجلس القضائي بفضله في الدعوى على الثمن المبين ،أخطأ في تطبيق القانون. و متى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المبين في جميع جوانبه ¹.

بحيث تمثل هذه الطريقة نسبة 60% من إجمالي التحصيل الجبائي ² و تعتبر أكثر ملائمة للمكلف على أساس أنه هو الأدرى بوضعية سيولته الخاصة في الأجل القصير ³ أي أنه يتم التسديد مباشرة إلى الشخص الإداري في الأوقات المحددة قانونا ⁴ و يكون ذلك على شكل طوابع ترفق بتسجيل العقود ، التوثيق ، وثائق الهوية... الخ ⁵، و تسمح أيضا هذه الطريقة للمكلف بالضريبة بالدفع على شكل دفعات (أقساط) أو دفعة واحدة ⁶ كرسوم التطهير و الرسم على اقتناء المركبات الجديدة و ذلك حسب نوع الضريبة و حجمها و أثرها على المكلف ⁷ على أساس أن الضرائب الغير مباشرة لا تحصل عن طريق جداول بل بالتحصيل الفوري و الإدارة لا تقوم هنا بدعوة المكلف بالضريبة لأداء ما عليه بل يتقدم طواعية لقباضة الضرائب ليدفعها سواء كان يخضع لنظام جزافي أو تصريحي أو حقيقي و هذا بهدف تجنب غرامات التأخير بحيث يكون الدفع في نفس وقت التصريح ⁸ و قد يكون هذا الدين إما شهريا الذي يودعه المكلف بالضريبة سواء كان مكتب دراسات أو مقولة إنجاز قبل 20 من كل شهر كما قد يتعرض صاحبها لغرامات مالية تقدر بـ 500 دج نتيجة التأخر عن التاريخ المحدد و تسمى الوثيقة المتضمنة للتصريح الشهري في لغة الضرائب بـ 50g- أو فصليا الذي يعتمد على التصريح السنوي بالمداخيل حيث تؤدي المبالغ مرة واحدة في كل سنة في شهر مارس حيث يسمى هذا التصريح في لغة الضرائب بـ 01-

¹- سايس جمال : الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 238.

²- مراد ميهوبي : مرجع سابق، ص52.

³- العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص26.

⁴- واكوك عبد السلام : مرجع سابق ، ص 68.

⁵- د/عبد الله الحرّيسي: مرجع سابق، ص36.

⁶- د/ حميد بوزيدة : مرجع سابق ، ص37.

⁷- د/ عبد الله الحرّيسي: مرجع سابق، ص36.

⁸- حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس: تسوية المنازعات الضريبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2006/2007 ، ص5.

g¹ و بالتالي ضمان العدالة بالنسبة للعبء أو للدين الضريبي للمكلف به و هذا ما يعكس درجة معينة من الوعي الجبائي (الضريبي)².
حيث يتم تحديد دين الضريبة من قبل الإدارة و تقوم بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه فترسل له ROLE GENERAL عندما لا تجرى له عملية تسوية، لأجل أن يكون تصريحه صحيح، و يتقدم بالدفع ما عليه أمام قباضة الضرائب و في الأجل المحددة ، مع تقديم وصل تسديد له مبين فيه الطريقة التي قام بها المكلف بتسديد ضريبته ، أما بالنسبة للمكلفين الذين قاموا بعملية التسوية ، فترسل لهم مديرية الضرائب N°27 AVIS A PAYER الذي يجب أن يسددوا فيه الضريبة خلال مدة لا تتجاوز 30 يوما و بعد ثلاثين يوما من إرسال N°27 نكون هنا أمام حالتين:

أ/الحالة الأولى:

إذا سدد ما عليه المكلف إلى مديرية الضرائب خلال الفترة المحددة، يقدم له قابض الضرائب وصل تسديد.

ب/الحالة الثانية :

في حالة لم يقوم المكلف بتسديد ضريبته في المدة المحددة، تبعث له وثيقة N°09 و هي المتابعة عن طريق التنبيه الشخصي، ليتم فيها تنبيه المكلف بالضريبة لتسديد ما عليه خلال 24 ساعة تحرر له نسختان:
النسخة الأولى تبعث إلى المكلف، و النسخة الثانية تبقى في قباضة الضرائب.
و يتم تحصيل الضريبة بموجب هذه الطريقة من خلال الاقتطاع عن كل دفع و هذا عندما يكون رب العمل أو المدين مقيم بالجزائر.³
و تعتبر هذه الطريقة القاعدة العامة و الأكثر شيوعا و استعمالا في مجال الضريبة و التي عادة ما تتبع عندما يحدد الدين الضريبي بواسطة جداول اسمية (تدعى جداول التحقق) يعرف بها اسم المكلف و دخله سلفا⁴ ، بحيث تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بقيمة بقيمة و مقدار دين الضريبة المستحق عليه إتباعها لتوريد قيمة الضريبة إلى قابضة الضرائب في المواعيد و الأجل المذكورة⁵.

¹ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص52.

² - العياشي عجلان: مرجع سابق ، ص28.

³ - د/علي زغدود: مرجع سابق ، ص230.

⁴ - د/ جهاد سعيد خصاونة : علم المالية و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق العلمي)، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010، ص156.

⁵ - د/ حميد بوزيدة : مرجع سابق ، ص37.

و بهذا يتم الاتصال المباشر بين المكلف و الإدارة الضريبية طبقا لهذا المعيار.¹
 و قد يفرض سعر الضريبة بسعر واحد أو بأسعار مختلفة و هذا حسب قيمة المادة
 الخاضعة للضريبة فقد يرتفع سعرها كما قد ينخفض كل حسب الأساس الاقتصادي و المنفعة
 الاجتماعية ، وفي هذه الحالة تأخذ الجوائز بالتصاعد الطبقي أو التصاعد حسب الشريحة و
 الدخل على أساسه يتم تحديد الضريبة.²
 و هنا ينشأ لنا التزام من جانبين :
 التزام من قبل المكلف بالتصريح، و التزام بتسديد ما عليه من ديون ضريبية و بالتالي لا
 تتحمل الإدارة نفقات كبيرة في عملية التحصيل.³
الفرع الثاني: طريقة الخصم من المنبع.

تعتبر هذه الطريقة استثناء على القاعدة (الدفع المباشر) حيث يقوم الغير بالدفع إلى
 الإدارة الضريبية نيابة عن المكلف⁴ و هو المسؤول عن تسليم دخل المكلف (الوعاء
 الضريبي للمكلف)⁵ بعد اقتطاع مبلغ الضريبة قبل تسليمه إياه⁶ بحيث يعتبر هذا الشخص
 طرف ثالث يساهم في تحصيل دين الضريبة في الآجال و المواعيد القانونية لأجل ضمان
 حق الدولة من الضياع⁷ كما هو الحال في الأجور و المرتبات و هذا قبل توزيعها أي عند
 نشوء الدخل و ليس عند استلامه⁸ و بالنسبة للذين يقبضون رواتب و أجور و معاشات و
 غيرها من قبل أشخاص طبيعية أو معنوية و مقرهم موجود خارج الجزائر يتعين عليهم
 حساب الضريبة المطابقة للمبالغ المدفوعة لهم و هذا وفق الشروط و الآجال المحددة قانونا
 في المواد من 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة⁹ و نجد هذه الطريقة بصفة

¹ - د/ جهاد سعيد خصاونة : مرجع سابق ، ص 156.

² - د/ علي زغدود : مرجع سابق ، ص 230.

³ - العياشي عجلان: مرجع سابق، ص 28.

⁴ - رنا أديب منذر: مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكالها)، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 27.

⁵ - سمر عبد الرحمان الدحلة : النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية ، بكلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين، ص 45.

⁶ - المرجع نفسه ، ص 62.

⁷ - حسام فايز أحمد الغفور : العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، 2008 ، ص 43.

⁸ - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص 29.

⁹ - د/ين عمارة منصور : الضريبة على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة ، الجزائر، 2011، ص 136.

عامة في الضرائب الغير مباشرة و لكن هذا لا يعني عدم توافرها في الضرائب المباشرة ¹ و معدل الجدول التصاعدي للاقتطاع من المنبع كالتالي ²:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
%	لا تتجاوز 120.000
%20	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

و تتميز هذه الطريقة بالسهولة و الوفرة في التحصيل و قلة التكاليف ³ وهي هامة جدا للمصالح الجبائية إذ تطبق على المداخل و القيم المنقولة ، و التنازل على العقارات....الخ.⁴

يتم تحصيل الضريبة عن طريق الاقتطاع من المنبع على كل دفع في حال ما إذا كان رب العمل أو المكلف يقيم بالجزائر ⁵ كما تدخل هذه الطريقة في ضرائب الطابع من خلال وضع الطوابع الجبائية على الوثائق القانونية مثال: حقوق التسجيل و الطابع التي يدفعها العميل إلى الموثق الذي بدوره يدفعها لمصلحة الضرائب.⁶

و ما تجدر الإشارة إليه إلى أنه عدم إمكانية القيام بالمقاصة لدين الضريبة مع أي دين آخر للمكلف باعتبار أن الضريبة من الموارد السيادية للدولة و التي تمس بكيانها و أيضا مصلحة الدولة التي تقتضي منها الحصول على كافة مواردها المقررة في الميزانية العامة لها من أجل الوفاء بجميع التزاماتها و القيام بجميع النفقات العامة الواقعة على عاتقها ، و لهذا يجب من الأفضل دوما أن يكون للدولة كيان خاص بها بعيد عن العلاقات التي قد تنشأ بين الأفراد و الدولة وهذا لضمان استقرار المراكز المالية لكل من المكلف و الدولة.⁷

¹ - د/ علي زغدود : مرجع سابق ، ص233.

² - المادة 104: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90_36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المادة 4_57 من القانون رقم 91_25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2015

³ - واكواك عبد السلام : مرجع سابق ، ص 69.

⁴ - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص29.

⁵ - د/ علي زغدود : مرجع سابق ، ص232.

⁶ - أ/ رضا خلاصي: مرجع سابق، ص17.

⁷ - محمد عباس محرزى: مرجع سابق، ص159.

عادة ما تلجأ الدول إلى مثل هذه الطريقة لتفادي المماطلة من قبل المكلف في أداء ما عليه و بالتالي تمنع تهربه من الضريبة و تتميز هذه الطريقة بعدة مزايا أهمها:

- 01/ الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و تفاديه من خلال التحصيل بالتزامن مع الحدث المنشئ أو الواقعة المنشئة بالنسبة للمداخيل و رواتب الموظفين.¹
- 02/ تعمل على وفرة الحصيلة الضريبية لتوفرها على الثبات و الاستقرار بمعنى تحقيق الإيراد بدلا من الإنتظار إلى نهاية السنة و بالتالي يضمن للدولة إيرادا مستمرا و متكررا.²
- 03/ تعمل على التقليل من حساسية المكلف تجاه الضريبة .
- 04/ تخفف العبء على كاهل المكلفين، إذ أنهم لا يشعرون بتقل الضريبة عليهم كما هو الحال عند دفع الضريبة المقررة عند نهاية كل سنة.³

بالرغم من كل هذه المزايا التي تتميز بها هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من العيوب التي نذكر منها:

أ_ تدفع هذه الطريقة المواطنين إلى عدم الاهتمام بالضريبة و تقتل عندهم روح المواطنة و الوعي الجبائي.

ب_ غالبا ما تتم عملية التحصيل من قبل موظفي الدولة الذين قد لا تتوفر فيهم صفات الإلمام التام و الكامل لأحكام القانون الضريبي مما يدفعهم إلى الخطأ و الإغفال في تفسير و تطبيق بعض بنوده و لوائحه مما قد يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها أو يتقل كاهل الممولين.⁴

في حال توقف أحد المكلفين عن دفع الضريبة على المرتبات و الأجور يستلزم عليه هنا موافاة مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لمكان فرض الضريبة عليه بتصريح يعلل امتناعه عن الدفع خلال الشهر الموالي للفترة المعتبرة.⁵

1- د/عبد الله الحرتسي : مرجع السابق، ص36.

2- د/ حميد بوزيدة : مرجع سابق ، ص37.

3- حسام فايز أحمد عبد الغفور: مرجع سابق، ص44.

4- د/ حميد بوزيدة : مرجع سابق، ص37.

5- عبد الرحمان بن عدة: مرجع سابق، ص45.

المطلب الثاني

الطرق الفرعية

إلى جانب هذه الطرق المختلفة يمكن للإدارة أن تلجأ أثناء قيامها بعملها إلى طرق فرعية أخرى في عملية التحصيل تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: طريقة الأقساط المقدمة.

تعرف هذه الطريقة أيضا باسم التسبيق على الحساب حيث يتم تسديد الديون الضريبية من خلال تقسيطها¹ فيقوم المكلف بدفع أقساط ضريبية خلال السنة المالية و يتم حساب قيمة الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به المكلف أو من السنة الماضية كقاعدة اعتماد لتحديد الأقساط لتقوم في نهاية السنة الإدارة الضريبية بالتسوية بتقرير الفارق فالزيادة ترد و النقصان يدفع بالمقارنة بالعائد المحقق خلال السنة² أي يقوم المكلف بدفع الجزء المتبقي من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط لا يساوي قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة أو يقوم باسترداد ما يزيد إذا كانت قيمة الضريبة أقل من الأقساط التي يدفعها المكلف للخرينة³ و يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين يملكون مؤسسة أو يمارسون نشاط منذ سنة على الأقل و بناء على طلبهم تدفع الضريبة بشكل أقساط و قتية⁴.

و هذا الأسلوب يتماشى مع المقدرة التكلفة للمكلف من حيث تخفيض و تسيير عبئه الضريبي و ضمان تزويد الخزينة العمومية بإيراداتها المالية عبر السنة و خلال فترات معينة⁵.

ويتم بموجب هذا الأسلوب تحديد الأشخاص المكلفين بدفع الأقساط أو السلفيات و أيضا تحديد أساس قيمة الأقساط المقدمة و عددها و تواريخ استحقاق دفعها من خلال تبيان طريقة

¹ - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص 28.

² - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس: مرجع سابق، ص 10.

³ - واكوك عبد السلام : (اعتمد المشرع الجبائي الجزائري هذه الطريقة (IBS) حيث تدفع على شكل ثلاثة أقساط في السنة على أن تتم التسوية بعد ذلك و الرابعة للتسوية النهائية بالزيادة أو النقصان)، مرجع سابق، ص 89.

⁴ - داودي محمد: الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2006/2005، ص 27.

⁵ - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص 28.

الدفع اللازمة و علاقة القسط بخصم المصدر أو قيمة الضريبة المستحقة و تغييرها بالزيادة أو النقصان،

و من محاسن هذا الأسلوب أيضا أنه يزود الخزينة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة.¹

الفرع الثاني: طريقة الدفع بالأقساط.

تتبع هذه الطريقة عادة عندما يوجد دين ضريبي و المكلف غير قادر على الدفع بسبب ترتب ديون جبائية عليه تتجاوز قدرته التكلفة الناتجة في الغالب عن عمليات التفتيش و المراقبة التي يتم إجراؤها على الثروة و الدخل بصفة عامة و يقوم المكلف في هذه الحالة بالطلب من مديرية الضرائب إعطاء مهلة لدفع أقساط مسبقة لمبلغ الضريبة، وعند وصول موعد الاستحقاق تقوم مصلحة الضرائب بمراقبة مبلغ الأقساط مع مبلغ قيمة الضريبة المستحق إذا كانت قيمة الضريبة المستحقة أكبر من قيمة الأقساط يقوم المكلف بدفع ما تبقى عليه دفعة واحدة أما إذا كانت الضرائب المستحقة أقل من قيمة الأقساط فعلى المكلف أن يقتصر الفائض من قيمة الضرائب المقبلة ويتم هذا عن طريق إبرام عقد بشكل اتفاقي بين القابض باعتباره أنه المكلف القانوني لإبرام هذا الاتفاق.²

أما فيما يتعلق بمواعيد التحصيل و آجاله فإن عملية تحصيل الأموال خلال السنة المالية لخزينة الدولة و في الوقت المقرر أمر تعمل عليه السلطات المختصة ، و ذلك بالقيام بعملية المتابعة الجادة و سلطة الإلزام المكلفين بتسديد الضريبة في الوقت المحدد مراعيًا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية و مصلحة المكلف من جهة ثانية مع إمكانية التسيط و دفع المبلغ المستحق بالنسبة للضرائب المباشرة المشرع وضع فترة معينة من السنة لتحصل فيها كما هو الحال بالنسبة للمرتبات و الأجور فهي تحصل بصفة شهرية أما الضرائب على أرباح الشركات فتدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاث الموالية لانتهاؤ السنة المالية للمكلف أما بالنسبة للضرائب الغير المباشرة فحصيلتها توزع على مدار العام و ليس لها وقت محدد.³

الفرع الثالث: الورد الاسمي.

¹ - عبد اوي محمد : مرجع سابق، ص111.

² - العياشي عجلان : مرجع سابق، ص28.

³ - د/ غازي عناية: الزكاة و الضريبة (دراسة مقارنة) منشورات دار الكتب، مصر، 1991، ص 237.

هو عبارة عن قرار إداري جبائي صادر عن المصالح الجبائية في شكل جدول يتضمن قائمة اسمية للمكلفين بالضريبة للالتزام بدينهم¹ من خلال السجلات التي قد تكون إما فردية أو جماعية² هذه القائمة يذكر فيها نشاط المكلفين في سجل مع إعادة النظر في الوعاء الخاضع للضريبة و السعر المستحق و يحدد فيه تاريخ³ و آجال التحصيل⁴ و ذكر المصلحة الخاضع لها و التي أصدرت الورد و كذا تاريخ إصداره و مختلف المبالغ و العقوبات المالية و كذا حقوقه و التزاماته و جميع التسبيقات على الحساب و يكون هذا خلال فترات سنوية تتجاوز السنة تكون في حدود 4 سنوات متتالية و تكون حتى لأقل من نصف سنة مثل التنازل على العقارات و يقوم القابض بالضرائب بإرسال مستخرج منه و تبليغه للمكلف و عادة ما يتعلق الورد الاسمي في الجزائر بالضريبة على الدخل و أرباح الشركات و التسبيقات على الحساب طوال العام.⁵

ويجب هنا أن نشير إلى عدم امكانية القيام بالمقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف بالضريبة على الحكومة ، ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس بكيان الدولة ، ولذلك فإنه من الأحسن أن يكون لها كيان خاص بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي تحصيل كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة ، وأخيرا فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة.⁶

المبحث الثاني

¹ - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش: مرجع سابق، ص5.

² - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص26.

³ - عبد اوي محمد: (إن القانون فيما يتعلق بموعد التحصيل فإنه يحدد موعدا لكل ضريبة مراعى في ذلك مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومصصلحة المكلفين بدفع الضريبة من جهة أخرى من حيث الملاءمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة، فبالنسبة للضرائب المباشرة حدد لها المشرع فترة معينة من السنة تحصل فيها كما هو الحال بالنسبة للضرائب على المرتبات والأجور فهي تحصل بصفة شهرية أما الضريبة على أرباح الشركات فتدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لإنتهاء السنة المالية للمكلف بالضريبة، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها توزع على مدار العام وليس لها وقت محدد، وفي ذلك نورد مخططا نبين من خلاله مواعيد و آجال تحصيل الضرائب وتجدر الإشارة إلى أن لإدارة الضرائب الحق في استيفاء حقوقها ومراقبة المعلومات المتعلقة بالضريبة لمدة أربع سنوات من تاريخ العملية وهي مدة تقادم حق إدارة الضرائب في المطالبة بحقوقها)، مرجع سابق، ص112.

⁴ - واكواك عبد السلام : مرجع سابق ، ص68.

⁵ - العياشي عجلان : مرجع سابق ، ص 26.

⁶ - عبد اوي محمد : مرجع سابق، ص111.

إجراءات التحصيل الجبري للضريبة

المفروض أن المكلف بالضريبة يتقدم بنفسه لدفع مبلغ الضريبة و الوفاء بحقوق الخزينة غير أن هذه الصورة لا تتحقق في كل الأحوال أي عدم تسوية الضريبة بالجانب الودي الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية اللجوء إلى أساليب مختلفة لتحصيل ديونها¹ نظرا لما يتمتع به قانون الضرائب من ذاتية و خاصة تميزه عن غيره من القوانين الأخرى، فنجد أن هذه التشريعات عادة ما تعطي سلطات و امتيازات للإدارة الضريبية و هذا لضمان تحصيل دينها تحصيلًا وافيًا² و كذلك التصدي لكل التلاعبات في تأدية الحقوق و تحسين المردودية الجبائية³ و من بين هذه الامتيازات الممنوحة لها اللجوء إلى أسلوب التحصيل الجبري بما في ذلك التنبيه، العلق المؤقت للمحلات بالإضافة إلى الحجز الإداري سواء كان منقولاً أو عقاراً و هذا عند دخول الضريبة مرحلة الاستحقاق و عدم تسويتها⁴ بمعنى أنه لا يمكن متابعة المكلف بدين الضريبة إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة و وفق الشروط التي حددها المشرع و بالتالي أي إجراء يتم القيام به في المرحلة ما بين بداية تاريخ التحصيل و قبل أجل الاستحقاق يعد باطلاً⁵ و عليه يعتبر التحصيل الجبري المظهر الأمثل لإظهار حضور الدولة الفعال في فرض الضريبة عبر الآليات المتاحة لها لتحصيل مستحقاتها⁶ و هذا لإجبار المدين على الدفع و منع تهاونه وفقاً لما ينص عليه القانون⁷ و يتخذ هذا الإجراء إذا لم يقوم المكلف بالضريبة بدفع دينه في الآجال المحددة⁸ فتقوم إدارة الضرائب بتنفيذ إجراءات التحصيل الجبري مع تطبيق غرامات في حال إذا لم يتم التسديد في المواعيد المحددة قانوناً، و أحياناً يواجه المكلف صعوبات مالية تمنعه من التسديد في الآجال فيطلب من المحاسب إعطائه آجال إضافية لتسديد ما عليه و يبقى المحاسب حر في القبول أو الرفض.

¹ - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش: مرجع سابق، ص10.

² - حسام فايز أحمد عبد الغفور: مرجع سابق ، ص54.

³ - داودي محمد : مرجع سابق، ص28.

⁴ - مراد ميهوبي: مرجع سابق ، ص53.

⁵ - بدايرية يحي: مرجع سابق، ص61.

⁶ - د/أحمد قيلش، أ/عبد الغني حدوش: مرجع سابق، ص170.

⁷ - محمد علوم محمد علي محمود: الطبيعة القانونية و المالية (لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة)، الطبعة الأولى منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص289.

⁸ - د/عبد الله الحرثسي : مرجع سابق، ص37.

وفي حالة رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب أو قيامه بالبيع الطوعي أو الاضطراري دون التعريف بموطنه الجديد في هذه الحالة يصبح يوم بداية التحصيل هو نفسه بداية الاستحقاق.¹

وفي حالات أخرى المكلف يقترح مخطط تنظيمي (سجلا للاستحقاقات) إذا تم قبوله من قبل المحاسب تلغى المتابعات و إذا رفض يقوم المكلف بتقديم ضمانات للاحتياط من عجز المكلف المحتمل و عليه التحصيل الجبري للضريبة يتم في إطار إجراءات المتابعة كما تتمتع الإدارة بإجراءات خاصة للحصول على الدفع.

المطلب الأول

إجراءات المتابعة

يتم اللجوء إلى هذه المتابعات عندما يتأخر المكلف عن الدفع و هذا لأن المشرع نص على وجوب إتباع إجراءات معينة قبل البدء في التحصيل الجبري في المدة المحددة قانونا نظرا لخطورته و أيضا تحقيقا للتوازن بين مصالح الإدارة و حقوق المكلف و كذا المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية الفاعلين في مجال التحصيل الجبري² لهذا قسمنا هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول: الإجراءات السابقة للمتابعات.

يتم اللجوء عادة إلى مثل هذه الإجراءات لإنعاش و تذكير المكلفين المتقاعسين و إيجاد إطار تفاهم بين الطرفين في حالة السلب أو الإيجاب و تحقيق تسوية ودية لتحصيل دين الضريبة لصالح الخزينة العمومية قبل البدء في تنفيذ المتابعة³ و لقد رتبها المشرع و حدد ترتيبها و عدم احترامها يؤدي إلى استحالة ممارسة باقي الإجراءات المتمثلة في الحجز و البيع⁴ و في هذه الحالة يتم إرسال الإنذارات الضريبية إلى أصحابها كمرحلة أولى⁵ حيث يمتلك المحاسب أجل أربعة سنوات للحصول على تسديد دين الضريبة⁶ و هذا الأجل يبدأ في

¹ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص60.

² - د/أحمد قيلش،/أ/عبد الغني حدوش : مرجع سابق، ص 171.

³ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص53.

⁴ - د/أحمد قيلش،/أ/عبد الغني حدوش : مرجع سابق، ص 185.

⁵ - **A. Bounekhl:** Technique fiscales: comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt , l'école nationale des impôts , COLEA ,TIPAZA,ALGER, 2ème partie , p10.

⁶ - المادة **106**: قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 21_01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2015

في السريان من وضع الجداول موضع تحصيل بالنسبة للضرائب المؤسسة بواسطة جداول اسمية من تاريخ الإعلان بالتحصيل بالنسبة لباقي الضرائب الأخرى و لما ينتهي الأجل تتقادم عملية التحصيل ، غير أن بعض التصرفات لها أثر على سير أجال التقادم¹ و التصرفات القاطعة لها أثر قاطع للأجل ، و يسري أجل تقادم جديد بنفس المدة ، و تشكل تصرفات قاطعة للتقادم كل إجراءات المتابعة سواء إنذار المكلف بتنفيذ التزاماته أو الأمر بالدفع و أيضا إشعار الغير الحائز أو الحجز .

و كذلك التصرفات الموقفة للأجل لها آثار أخرى ، لا تؤدي إلا لوقف أجل التقادم مؤقتا و لما يزول الأثر الموقوف يعود الأجل للسريان للمدة المتبقية كما هو الحال عند طلب أجل للدفع و إذا لم تسدد في التاريخ المحدد يستأنف أجل التقادم ، و يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا للمكلف مبينا فيه قيمة الزيادات التي تم فرضها² و كل تأخير يقوم به المكلف يعرضه لعقوبات تأخيرية.³

يشترط في الإنذارات أن تكون مرفقة بحوالة الخزينة العمومية سلفا و ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب و الرسوم إلى المكلفين بها في ظرف مختوم.⁴ بمجرد إنتهاء هذه الإجراءات و لم يرد المكلف فيتم اللجوء إلى الوسائل الجبرية ضده لإلزامه بالدفع و قبل القيام بهذا الإجراء المشرع وضع إجراءات سابقة للمتابعة و هذا قبل وصول النزاع للقضاء.⁵

و يندرج هذا الإجراء ضمن التحصيل الوجوبي من طرف وزير المالية¹ و يعتبر من الأعمال الإدارية التي تمتلك فيها الإدارة كل امتيازات السلطة العامة² بما فيها جميع الوسائل المخولة لها بهدف إقناع و جلب المكلفين لأداء واجباتهم الجبائية.

¹-Philippe Augé: droit fiscal général, édition ellipses, paris, 2002, p177.

²- العبد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2011، ص114 .
³- واكواك عبد السلام (قد تكون عقوبات و غرامات تخص الدفع نقدا التي تخص التصريحات من النوع G50_G50A للمكلفين الخاضعين لضريبة الاقتطاع من المصدر تعرضهم لخصم بنسبة 10% أو 25% في الإيداع المتأخر للتصريح كذلك الأمر بالنسبة للدفع المتأخر للحقوق و هناك أيضا عقوبات التحصيل الخاصة بالجداول الإضافية التي تبدأ عند نهاية أجل وضع الجداول حيز التسديد و التي توقع فيها غرامات مالية تختلف حسب كل حالة إلى جانب عقوبة التحصيل بالجداول العامة التي تضم مختلف الضرائب IBS IRG TF TP و تاريخ بداية التحصيل محدد في الإنذار المرسل من المركز الميكاتوغرافي و تستحق من اليوم الأخير في الشهر الثاني الذي يلي شهر وضع الجداول حيز التسديد و هناك عقوبات أخرى منها عقوبة التحصيل الجزافي بالنسبة TVA وTAP و عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل) ، مرجع سابق ، ص75.

⁴-العبد صالح: مرجع سابق، ص134 .

⁵- د/علي زغودود : مرجع سابق، ص234.

أولا / رسالة تذكير.

تكون رسالة التذكير بعد إعلام المكلف بمبلغ الضريبة الواجب دفعه من خلال الإشعار بالفرض، حيث إذا لم يتم الدفع في التاريخ المحدد فترسل له رسالة تذكير التي تعيد إعلامه بالمعلومات التي تضمنها الإشعار بالرفض و كذلك المتابعات التي يتعرض لها في حال تخلفه عن الدفع ، وتعتبر رسالة التذكير آخر إشعار يتلقاه المكلف قبل المتابعة و لهذا لا يمكن الطعن فيها أمام القضاء كما قد يعفى المحاسب من توجيه هذه الرسالة للمكلف و كل ما عليه هو تبليغ الأمر بالدفع مباشرة و هذا في حال وجود عقوبات مفروضة عليه مسبقا بسبب امتناعه أو تأخره عن التسديد إلى جانب عدم تصريحه بالفوائد الخاضعة للضريبة³.

وهنا نجد أن المشرع الجزائري و تفاديا لأي تعسف محتمل قد يحدث في حق المكلف من قبل الإدارة الجبائية ألزمها بإتباع و إحترام الآجال المحددة قبل إدخال الضريبة حيز التحصيل و هذا بعد تحديد الوعاء و الضريبة اللازم تسديدها وتختلف الإجراءات هنا باختلاف الضريبة الناتجة عنها سواء كان هذا عن تقدير عادي أو تحقيق محاسبي متعلق بالوضعية الجبائية للمكلف أو تكون ناتجة عن تصحيح للقيم أثناء مراقبة تصريح المكلف⁴.

و في حالة التقدير العادي للضريبة يحدد تاريخ دخول الضريبة للتحصيل ، و هذا ابتداء من تاريخ آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجداول ، و لا تصبح هذه الضريبة مستحقة إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل.

و لا تحصل الضرائب قبل هذا الأجل و تلزم الإدارة على إرسال رسالة تذكير للمكلف سواء كانت محاسبته مقبولة أو مرفوضة لعدم مطابقتها للقوانين و يكون موصى عليها مع إشعار بالاستلام أما في حال وجود أخطاء في الجداول التي تم من خلالها إدراج الضريبة حيز التنفيذ فيتم إعادة صياغتها من طرف مدير الضرائب بالولاية و يضع هذه الكشوف ترفق بها كوثيقة إثبات⁵.

ثانيا / الإشعار بالتسديد.

¹ - العبد صالح: مرجع سابق، ص134.

² - قصاص سليم : المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري ، قسنطينة ، 2007 / 2008 ، ص53 .

³ - المرجع نفسه، ص54.

⁴ - أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2005، ص25.

⁵ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص50.

و هو ثاني وثيقة تقوم بإرسالها مصلحة المتابعة للمكلف في حال عدم قيامه بالتسديد و تعتبر هذه الوثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى في الضرائب المحصلة من طرف أعوان المتابعة و التي تتمثل في الحجز و غيرها¹ خلال أجل فعلى المحاسب تبليغ هذا الإشعار و الذي يجب أن يتضمن نسختين : نسخة أصلية ترسل للمكلف و نسخة أخرى تبقى عند القابض و يكون موجود بهذا السند اسم و لقب المدين الكامل و عنوانه و كذلك البلدية المدان فيها.

المطلب الثاني

إجراءات تنفيذ المتابعة

تصبح الضرائب مستحقة الدفع بمجرد دخولها حيز التنفيذ و هنا تبدأ مهمة قابض الضرائب الذي أسندت له المهمة تحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم المماثلة من طرف المشرع بموجب الجداول² التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله³ التي هي عبارة عن العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل بحيث يعتبر إعداد الجداول من أحد المراحل الأساسية في بيان نشاط الإدارة الجبائية و فاعليتها كما أنه يساهم بصورة مباشرة في رسم الموازنة العامة للدولة باعتباره إيرادا إستراتيجيا من موارد الميزانية السنوية⁴ فتعين على قابض الضرائب احترامها قبل دخول الضريبة حيز التنفيذ⁵

¹ - دحدوح رياض/حداد عزيز: آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة دراسة حالة لقابض باش جراح، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات التطبيقية، جامعة التكوين المتواصل ، الجزائر، 2005/2004 ، ص78.

² - المادة 144، الفقرة 02: وثيقة تعدها إدارة الضرائب عن كل مكلف يخضع للضريبة ، يتضمن بيانات دقيقة عن المكلف، و لا يمنح له إلا إذا طلبه مستخرجا عنه، أو يسلم كشفا للوضعية الخاصة بالضرائب التي يخضع لها ، كما يمكن بطبيعة الحال أن يطلب الشخص غير الخاضع للضريبة من الإدارة الضريبية شهادة عدم الخضوع حتى يبرأ ذمته أمامها و أمام باقي الجهات الأخرى تعنيها وضعيته المالية الضريبية ، غير أن نفس الفقرة تشترط لتسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة تقديم الشخص غير المعوز شهادة تعيين الموطن التي تسلمها له مصلحة الرقابة للضرائب المباشرة التي يتبع لها مكان إقامته، مع و جوب الإشارة إلى مجانية هذه الوثائق و عليه فهي تسلم دون أي مقابل) ، قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 143 الفقرة 1: (تحصل الضرائب و الرسوم المماثلة بموجب جداول يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية...)، قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - العيد صالح: مرجع سابق، ص156.

⁵ - طبي عبد الحكيم: منازعات التحصيل الضريبي وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مذكرة مكملة من متطلبات لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، 2013/2012، ص25.

حيث يقوم بمباشرة الإجراءات العادية في عملية التحصيل لأن الأصل في المكلف أن يقوم بالتقدم إلى مصالح الإدارة الجبائية المختصة بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ من أجل دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة ، يلجأ قابض الضرائب إلى إتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانونا من أجل تحصيل الضريبة في حال المكلف تخلف عن أداء ما عليه يتم اللجوء إلى التنفيذ الجبري¹ فيقوم قابض الضرائب بإتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانونا من أجل تحصيل الضريبة فيرسل إنذارا إلى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب يبين فيه زيادة على مجموعة كل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا، و يرسل الإنذار في ظرف مختوم و يبين الإنذار ما يلي :

أ- مجموع كل حصة (الحصص الواجب تحصيلها).

ب- المبالغ المطلوب أدائها.

ج- شروط الاستحقاق.

د- تاريخ الشروع في التحصيل.²

و تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين³ و لقد أناط المشرع الجزائري عملية المتابعة في الأساس لقابضي الضرائب و أعوان المتابعة على مستوى قباضة الضرائب⁴ و يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات التنفيذية لدفع المتقاعس لأداء ما عليه من ديون ضريبية بصفة إلزامية في إطار استعمال امتيازات السلطة العامة و بالإرادة المنفردة للإدارة الجبائية⁵، و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، و تتمثل هذه الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁶ وهو ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الإدارية الجبائية.

¹ - عبد الله قطيش: الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى ، لبنان ، 2005، ص 334.

² - فاطمة الزهراء بوخديمي: الطابع الجبائي الجزائري و أهم تعديلات قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2010/2007، ص38.

³ - المادة 145 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ - بدائرية يحي : مرجع سابق، ص 61.

⁵ - مراد ميهوبي : مرجع سابق، ص 56.

⁶ - طبي عبد الحكيم: مرجع سابق، ص 26.

وهذا ما سنوضحه بالتفصيل فيما يأتي:

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل التجاري و الحجز.

كأصل عام بمجرد صدور سند التحصيل يجب على المكلف أن يقوم تلقائيا بدفع ما عليه من دين و لكن قد يتمتع المكلف الخاضع للضريبة من القيام بعملية الدفع التلقائي، و هنا أجاز المشرع الضريبي في مختلف الأنظمة الضريبية لكل بلد باتخاذ إجراءات و تدابير تحفظية لحماية مال الدولة من الضياع فيتم إتباع طرق حددها القانون لضمان التحصيل و هذا في حال إذا ثبت للإدارة أن أموال المكلف تتعرض للضياع و بالتالي ضياع حق الخزينة العمومية و هذا في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، فتبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى أولها التنبيه الذي يسمح لقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية حيث يتضمن الإجراء الردعي بعض البيانات المتمثلة في:

اسم ولقب المدين بالضريبة ، سنة قرض الضريبة ، نوع الضريبة ، العقوبات ، وإمضاء قابض الضرائب، وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضرائب¹ القيام بإجراء الحجز و الغلق المؤقت للمحل التجاري بإعتبار أن ديون الخزينة العمومية يتمتع بحق امتياز الدين الجبائي عن باقي الديون² تطبيقا لنص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة كما أكد ذلك قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/07/30 تحت رقم 1763. وكذا ما جاء في اجتهاد مجلس الدولة في قرار له تحت رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28" تكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع، غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتنبيهه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة ..."³.

أولا / الغلق المؤقت للمحل التجاري.

ويعتبر إجراء الغلق للمحل التجاري إجراء وجوبي احترازي تنفيذي إلى جانب الحجز والبيع منحه المشرع لإدارة الضرائب في الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية لتمكينها من تحصيل ديون الخزينة العمومية على اعتبار أنها دين ممتاز⁴ حسب ما جاء جاء في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية و يجب أن يسبقه إخطار حيث لا يتم فيه

¹ - مراد ميهوبي : مرجع سابق، ص53،54.

² - جبوري أحمد/ بن خاوة جلول: الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008/2005، ص12.

³ - مجلة المنازعات الضريبية عدد خاص 2003.

⁴ - بلعابد عبد الغني: الدعوى الإستعجالية الإدارية و تطبيقاتها في الجزائر(دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون ، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007/2008 ، ص127.

نزع ملكية المكلف بالضريبة للمحل التجاري أو المهني و إنما حرمانه من حق الانتفاع المؤقت به من أجل ضمان الإدارة الضريبية تحصيل ديونها¹ و لقد استحدث المشرع هذا الإجراء بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2007 بحيث كانت تقتصر على إجراء الحجز و البيع فقط و لقد تم إلغاء هذه المادة فيما بعد و تحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية² و يدخل هذا الإجراء ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل و إنعاش التحصيل الجبائي³ بحيث يعتبر هذا العمل الذي تقوم به الإدارة عملاً تهديداً يسبق عمليات المتابعة لإجبار المكلف على الوفاء بمسئولياته⁴ في حال امتناعه عن تنفيذ التزاماته تجاه الإدارة الضريبية، يحق لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب حسب مجال اختصاص كل واحد منهما، إصدار قرار غلق المحل التجاري بناء على اقتراح المحاسب المتابع و ذلك بعد استيفاء إجراء الإخطار الذي يعد إجراءً وجوبي و تحت طائلة البطلان و يترتب على مخالفته أو عدم احترام شكله القانوني البطلان و يبلغ بعد يوم واحد كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁵ من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي و انتظار مهلة 10 أيام الممنوحة للمكلف من أجل دفع دينه الجبائي، فإذا لم يتحرر المكلف أو يكتتب سجل للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة يتم تنفيذ قرار الغلق المؤقت من قبل المحضر القضائي أو العون المتابع⁶.

و هذا ما أقره المجلس الأعلى في قرار رقم 36095 الصادر بتاريخ 14/04/1984 الذي جاء فيه: "أن من المقرر قانوناً أن الحجز على منقولات المكلف يكون من اللازم مسبقاً بالتنبيه يبلغ له عن طريق البريد دون اشتراط القيام بهذا التبليغ بواسطة ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، و من ثم فإن القضاء بما يخالف هذه المقتضيات يعد خرقاً للقانون. حيث كان من الثابت _ في قضية الحال _ أن التنبيه قد وصل لعلم الشركة المطعون ضدها بواسطة البريد.

¹ - محمد علوم علي المحمود: مرجع سابق، ص 289.

² - بدائرية يحي: مرجع سابق، ص 62.

³ - داودي محمد: مرجع سابق، ص 29.

⁴ - العيد صالح: مرجع سابق، ص 135.

⁵ - بدائرية يحي: مرجع سابق، ص 62.

⁶ - مقراني فتيحة: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة القضاء العليا، الجزائر، 2005/2008، ص 28.

للأموال و بيعها في المزاد العلني أو حتى إن تحصل على أجل إضافي من قبل قابض الضرائب القائم بالمتابعة¹ و يجب أن يكون مؤرخا و مصادقا عليه من طرف قابض الضرائب المختص) و يكون هذا التنبيه محدد بمدة حيث أن قاضي الدرجة الأولى أمر برفع الحجز الموقع على منقولات هذه الأخيرة و علل قراره تعليلا متناقضا من حيث تصريحه بوجود التنبيه و قبوله دون إلزامية تبليغه بواسطة ظرف موسى عليه ثم انتقد بعد ذلك إدارة الضرائب على عدم قيامها بالتبليغ بهذه الطريقة، فإنه بهذا القضاء أخطأ في تطبيق القانون. و متى كان الأمر كذلك استوجب إلغاء الأمر الاستعجالي المستأنف و إحالة القضية و الطرفين على نفس المجلس القضائي².

و يجب أن يتضمن هذا الإخطار بيانات متمثلة فيما يلي: (اسم و لقب و عنوان المكلف بالضريبة و تحديد محل المتابعة و قيمة الضريبة و أرقام جداولها و تواريخ استحقاقها و يشترط أيضا أن يتضمن اسم و لقب العون الذي قام بالمتابعة و أن يشير في مضمونه إلى وجوب تسديد دين الضريبة و ما سينجر عنه في حال عدم الدفع من حجز بعد انقضاء آجال التحصيل وفق نموذج خاص تضعه إدارة الضرائب و يبلغ من طرف الأعوان المؤهلين قانونا أو يمكن إرساله عن طريق البريد برسالة موسى عليها³ لقد اشترط المشرع على الإدارة الضريبية إتباع إجراءات معينة تلتزم بها عند مباشرة الحجز على أموال المكلف⁴ بحيث يتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو عن المدير الولائي و باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة كل حسب مجال اختصاصه و يتم التبليغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁵.

و ما تجدر الإشارة إليه أن هذا الإجراء لا ينزع الملكية للمحل و إنما هو حرمان المكلف من الانتفاع المؤقت به لأجل تحصيل ديونها و لا تتجاوز المدة أجل 6 أشهر و يتم هذا بحضور المحضر القضائي أو المفوض قانونا أو كلاهما معا و يحق للمكلف بالضريبة الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا و التي تفصل في النزاع بصفة مستعجلة بعد استدعاء

¹ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص 30.

² - سايس جمال: مرجع سابق، ص 204.

³ - بدائرية يحي: مرجع سابق، ص 62.

⁴ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص 56.

⁵ - المادة 145: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الإدارة الضريبية و سماعها¹ وفي حال عدم التسديد في الآجال المحددة قانونا لدفع دين الضريبة يصبح الغلق والحجز المؤقت للمحل دائما.²
و يعتبر هذا الإجراء نظاما خاصا وسنتناول أسباب حالة الغلق ومنازعة قرار الغلق فيما يلي : **01/ حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية.**

عادة ما يتم فرض الضرائب على المحلات التجارية كلما كان الشخص يمارس نشاطا مربحا و في حالة تماطله عن تسديد الديون الضريبية المفروضة عليه يتم اللجوء هنا إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير لإرغام المكلف على الدفع و من ثم تبرئة ذمته تجاه الإدارة الضريبية ، و بالرغم من هذا نجد أن المكلفين غالبا ما ينتهجون طرق ملتوية و غير قانونية لأجل تجنب دفع الضريبة و عدم سدادها فإذا بلغ المكلف بجدول تحصيل الضريبة و بعد التنبيه و عدم محاولة المكلف بتبرئة ذمته تلجأ الإدارة هنا إلى إصدار قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18 حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 04³ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴.

فباللجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية.⁵
بالرغم من مساس هذا الإجراء بمبدأ حرية المكلف بالضريبة، إلا أنه يبقى من أكثر الإجراءات فعالية في استيفاء الديون، وغالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي، ضمن ما يعرف بالمنازعة الضريبية إلا أنه كثيرا ما تجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه و إذا ما أثبت حسن نيته فتلجأ مديرية الضرائب عادة إلى وضع جدول لتسديد الديون بالتقسيط.⁶

02/ منازعة قرار غلق المحل.

- ¹ - زعزوعة فاطمة : الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص المكلفين بالضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013، ص 69.
- ² - د/غازي عناية: مرجع سابق، ص 238.
- ³ - المادة 392 ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.
- ⁴ - فضيل كوسة : منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة ، الجزائر، 2011، ص 26.
- ⁵ - طبي عبد الحكيم: مرجع سابق، ص 27.
- ⁶ - سوفلي حدة: عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2013/2012، ص 32.

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب إجراء الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي. ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل فيها و هذا معمول به في حالات الاستعجال¹ و هذا ما كرسه التطبيق القضائي لمجلس الدولة من خلال إلغاء قرار الغلق المؤقت لعدم شرعيته لكونه مشوب بعيب تجاوز السلطة في القضية رقم 011010 بتاريخ 18 نوفمبر 2003.²

و كذلك لا يمكن للهيئة أن تفصل في القضية قبل استدعاء الإدارة الجبائية و سماعها قانوناً مع العلم أن الطعن في القرار لا يوقف التنفيذ حيث جاء في قرار الغرفة الثانية من مجلس الدولة في قرار رقم 011010 الصادر بتاريخ 2003/11/18 في قضية (ص.ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة حيث أن المستأنف (ص.ي) ينازع في قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري الصادر عن مديرية الضرائب بالولاية بتاريخ 2000/03/12. كما يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه³ حيث أن مديرية الضرائب تدفع من جهتها بشرعية الإجراء المتخذ من طرفها من أجل تحصيل دين لفائدة الخزينة العمومية، معتبرة قرار الغلق المؤقت من إجراءات التحصيل، بالنظر إلى القائم بعملية التحصيل، أي القابض البلدي و بالنظر إلى الدين المطلوب تحصيله و صفته أنه دين ضريبي.

حيث أن الغلق الإداري المؤقت كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتخذ متى كان الدين ذو طابع ضريبي، حسب ما أكدته صراحة المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الرابعة⁴ منه و بالتالي فإن القرار المتضمن غلق محل المستأنف إدارياً عن مدير الضرائب للولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به، و ليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلف بتحصيله، كما اعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى.⁵

¹ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس : مرجع سابق، ص18.

² - بدايرية يحي : مرجع سابق، ص73.

³ - المادة 146 فقرة 3 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ - المادة 392 ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و تنتقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية المادة 146 الفقرة الرابعة .

⁵ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص60.

ثانيا/ الحجز.

الحجز إجراء تحفظي ذو طابع خاص يؤدي إلى وضع اليد على أموال المكلف المادية و المنقولة تحت يد القضاء مع منعه من التصرف فيها حتى يرفع الحجز عليها¹ أو إجباره على دفع مستحقاته بالحجز التنفيذي من خلال إجراءات إدارية سريعة دون اللجوء إلى القضاء² وهذا ما أجازته المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب بالقيام بالحجز على أموال المكلف بالضريبة بهدف استيفاء و تحصيل ديونها³ وهو أكثر نظاما اختصارا ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن - طالب التنفيذ- وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة⁴ ويشترط في مباشرة الحجز على أموال المدين إتباع شروط وإجراءات وفقا لما جاء في المادتين 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين.

وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع. إلا أنه قيد هذه الإجازة بإجراءات لا بد من احترامها، و إلا اعتبر إجراء باطلا و تتمثل هذه الإجراءات في توجيه إنذار للمكلف من قبل قابض الضرائب و هذا في الآجال المحددة قانونا⁵ لتسديد ما عليه من ديون مستحقة مع ضرورة إعلامه من قبل قابض الضرائب بأن هذا الحجز سوف يتبعه بيع لأمواله بالمزاد العلني ما لم يتم بالتسديد في الآجال الممنوحة أو لم يحصل على أجل إضافي⁶ بعدما يتم التبليغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁷ غير أنه يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والتي تتمثل فيما يلي :

يجب أن يتم الحجز في يوم واحد و إن تعذر إتمامه يمكن إتمامه في اليوم الموالي حتى لو اقتضى الحال الاستمرار في إجراءات الحجز بعد أوقات العمل الرسمية أو صادف اليوم

¹ - المادة 646 : القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية

والإدارية 2008 الجريدة الرسمية رقم 21.

² - سمر عبد الرحمان: مرجع سابق، ص64.

³ - زعزوعة فاطمة : مرجع سابق، ص69.

⁴ - سوفلي حدة: مرجع سابق، ص34.

⁵ - حركات بوبكر عبد الغني /قروش أنس : مرجع سابق، ص18.

⁶ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص29.

⁷ - المادة 145 : قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

الموالي عطلة رسمية، يمكن للمحضر القضائي إتمام الحجز دون ترخيص من رئيس المحكمة مع اتخاذه ما يكفي من الإجراءات وما يلزم للمحافظة على الأموال المحجوزة والأموال المطلوب حجزها إلى أن يتم محضر الجرد و الحجز¹.

يمكن لقاطب الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه². كما جاء في قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/07/30 تحت رقم 1763. و في اجتهاد آخر لمجلس الدولة في قرار تحت رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28 "...تكمّن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري و الحجز يسبقان بتبنيه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة...."³.

يجب أن ينوه في محضر الحجز عن تاريخ وساعة بدايته وساعة نهايته تحت طائلة القابلية للإبطال⁴.

يتم الشروع في الحجز أولا على الأموال المنقولة للمكلف في حدود مديونيته، فإذا لم تف بكل الدين تحجز باقي الأموال المنقولة و الغير المنقولة لتسديد ما على المكلف من ديون حتى حجز ما للمدين لدى الغير.

أما إذا كان المكلف المدين بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية، فيحق للخرينة العمومية هنا بأن تحتفظ بحقها في متابعة تحصيل ديونها على أساس أنها تتمتع بالامتياز على جميع الأموال التي تقع تحت امتيازها⁵.

يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها⁶، ويجري الحجز التحفظي خشية تهريب الأموال و إخفائها.

يتم التنفيذ عن طريق انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها حيث يتم جردها و وصفها و ذكرها في محضر الحجز و القيام بتعيين حارس عليها تطبيقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية .

و يجب أن يتم الحجز أيضا على الأموال القابلة للحجز لا تلك التي تنص القوانين

الخاصة صراحة على عدم الحجز عليها و التي تتمثل فيما يلي:

¹ - طبي عبد الحكيم: مرجع سابق، ص28.

² - المادة 147 : قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

³ - جبوري أحمد/ بن خاوة جلول: مرجع سابق، ص12.

⁴ - المادة 644 : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مرجع سابق.

⁵ - المادة 149 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ - المادة 156 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

- أ _ الأموال العامة المملوكة للدولة أو المجموعات الإقليمية أو للمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- ب _ الأموال الموقوفة سواء كانت وقفا عاما أو خاصا ما عدا الثمار و الإيرادات.
- ج _ أموال السفارات الأجنبية.
- د _ الأموال التي يملكها المدين و لا يجوز له التصرف فيها.
- هـ _ الأثاث و أدوات التدفئة و الفراش الضروري المستعمل يوميا للحجز عليه و لأولاده الذين يعيشون معه، و الملابس التي يرتدونها.¹
- و _ الكتب اللازمة لمتابعة الدراسة أو المهنة المحجوز عليه في حدود مبلغ يساوي ثلاث مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون و الخيار للمحجوز عليه في ذلك.
- ل _ أدوات العمل الشخصية و الضرورية لأداء مهنة المحجوز عليه و التي لا تتجاوز قيمتها مائة ألف دينار (100.000 دج) و الخيار له في ذلك.
- ن _ المواد الغذائية اللازمة لمعيشة المحجوز عليه و لعائلته لمدة شهر واحد.
- ع _ الأدوات المنزلية الضرورية، ثلاجة ، مطبخة أو فرن الطبخ (03) ثلاثة قارورات غاز و الأواني المنزلية العادية الخاصة بالطهي و الأكل للمحجوز عليه و لأولاده القصر الذين يعيشون معه.
- غ _ الأدوات الضرورية للمعاقين.
- ك _ لوازم القصر و ناقصي الأهلية.
- ي _ و من الحيوانات الأليفة (بقرة أو ناقة أو ست نعاج أو عشر عنزات) حسب اختيار المحجوز عليه و ما يلزم من التبن و العلف و الحبوب لغذائها لمدة (1) شهر واحد.
- يمكن أن تنفذ أيضا عملية الحجز خارج مقر سكنى المحجوز عليه و حتى في غيابه²،
- و عموما

يأخذ الحجز عدة أنواع أهمها:

01/ إشعار الغير بالحيازة.

الذي يتمثل في الحجز على أموال المدين المستحقة لدى الهيئات الجبائية³ أو هو عبارة عن إجراءات تقوم بها الإدارة الضريبية بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب لتحديد الأموال التي سيجرى عليها التنفيذ و

¹ - المادة 636 : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

² - عبد الرحمان بن عدة: مرجع سابق، ص85.

³ - د/غازي عناية: مرجع سابق، ص238.

التحفظ على باقي الأموال المحجوزة و منع التصرف بها بأي شكل يضر بحقوق المكلف من خلال حراستها أي وضعها تحت يد شخص يتولى حراستها ولا تكون هناك حاجة للجوء إلى مثل هذا الإجراء إذا كانت الأموال المحجوزة نفوداً¹ و تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالاً نظراً لما تتمتع به من سرعة في الوقت لتحصيل ديون الخزينة العمومية و منع التهرب الضريبي بحيث تدفع الضريبة بواسطة جهة أو شخص آخر² مع إتباع إجراءات معينة اشترطها المشرع الجزائري لتوقيع الحجز.

02 / الحجز التنفيذي.

يعتبر أمر إداري تتخذه الإدارة الضريبية لوضع اليد على الممتلكات المنقولة و الغير المنقولة للمتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملكه تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه و الملاحظ بالنسبة لهذا الإجراء أن الأملاك التي هي في حوزة المتقاعس عن دفع الضريبة من السهل التصرف فيها بإبعادها وإخفائها مما يقلل من فعالية هذا الإجراء التنفيذي³.

03 / حجز ما للمدين من أموال لدى الغير.

تناولته المواد من 667 إلى 686 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و الذي توقعه إدارة الضرائب لما لها من سلطات و امتيازات عامة و هو إجراء استثنائي و صارم عرفه الدكتور أحمد المليجي على أنه: "الحجز الذي يوقع تحت يد غير المدين على حق للمدين في ذمته أو عين منقولة مملوكة للمدين في حيازته و الهدف منه منع هذا الغير من الوفاء بما في يده أو تسليمه للمدين و ذلك تمهيداً لاقتضاء الحاجز حقه من المال المحجوز أو من ثمنه عند بيعه"⁴ و هذا بغية المحافظة على حقوق الخزينة العمومية من الضياع و يكون مقرون بالتنفيذ أي بيع الأموال المحجوزة التي ترجع للمكلف المتخلف عن تسديد ديونه و يقصد بالغير الحائز كل مؤسسة مالية عامة أو خاصة و كل المحاسبين العموميين لدى الإدارات و الهيئات العمومية و أيضاً المحضرين القضائيين و محافظي البيع و الخبراء المحاسبين الذين قاموا بعملية التصفية، الذين يتوجب عليهم التسديد من أموال المكلف التي بين أيديهم أو التي ستكون عند اقتطاع كل أو جزء الضرائب المستحقة المبالغ المالية

¹ - د/فضيل كوسة: مرجع سابق ، ص 47.

² - زعزوعة فاطمة: مرجع سابق، ص 70.

³ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص 34.

⁴ - السهبي نهيدة: إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير، عرض في إطار التكوين المستمر الجهوي، محكمة الاستئناف التجارية مراكش، المغرب، ص 2.

المطالب بها¹ و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار له الصادر بتاريخ 2003/11/18 :
" حيث أنه و طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن
إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز .

حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا
الحجز تعسفياً يترتب بطلانه"².

و يكون هذا النوع من الحجز إذا كان دين الضريبة معلوماً من واقع إقرار المكلف
على أساس ربط الضريبة و اعتبارها نهائية ما لم يتم بالدفع في الوقت المحدد قانوناً بمعنى
أنه لضمان صحة هذا الحجز يجب أن يكون بموجب سند تنفيذي محقق الوجود و محدد
المقدار سواء كان إقرار المكلف على واقع الدفع من حال الإقرار أو قرار ربط الضريبة³ و
هذا تمهيداً لبيعها في نفس الوقت إذا لم يتم الدفع⁴ و للمحافظة على المراكز القانونية بين
الإدارة و المكلف الذي عادة ما يكون تاجراً فإن المشرع وضع له مجموعة من الضمانات
كاستثناء من القاعدة العامة و طلب لإرجاء دفع الضريبة من خلال الطعن في قرار المدير
الولائي بموجب عريضة تقدم للمحكمة الإدارية المختصة إقليمياً للفصل في الأمور
المستعجلة و هذا لا يتم دون استدعاء الإدارة الضريبية و سماعها⁵ و أيضاً لا يمكن للإدارة
الضريبية توقيع الحجز التنفيذي على أموال المكلف إلا بعد مطالبته بدين الضريبة⁶.
04/الحجز على الأثاث والمبيعات.

ويسمح هذا الإجراء بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول
المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعجال أو رئيس المحكمة و يقلل من
هذا الإجراء عند علم المتقاعس عن دفع الضريبة بمثل هذه الإجراءات في حقه فهو قد
ينتصرف في هذه المبيعات في أسرع وقت ممكن⁷.

05/الحجز على التحصيل الزراعي.

¹ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص 65.

² - د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص 33.

³ - حسام فايز أحمد عبد الغفور : مرجع سابق، ص 56.

⁴ - محمد علوم محمد علي المحمود: مرجع سابق، ص 289.

⁵ - قصاص سليم، مرجع سابق، ص 60.

⁶ - حسام فايز أحمد عبد الغفور: مرجع سابق، ص 57.

⁷ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص 35.

و هو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصلا ملك للمتقاعس عن دفع الضريبة ، وما يقلل من هذا الإجراء إذا كان المتقاعس عن دفع الضريبة سيء النية فإنه يلجأ إلى التأجير هذه الثمار والتصرف في عوائدها المالية.

06/الحجز التوقيفي أو الحدي.

و هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاث أطراف هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي، غير أن محدودية وضيق أوقف هذا الإجراء يقلل من فعاليته.¹

يجب أن يتضمن الحجز و الجرد فضلا عن البيانات المعتادة ما يأتي:

أ_ السند التنفيذي و الأمر الذي تم بموجبه الحجز.

ب- مبالغ كل الضرائب و الرسوم التي الحجز لأجلها.

ج_ موطن القابض الحاجز و دائرة اختصاصه.

د_ بيان مكان الحجز.

هـ_ تعيين الأشياء المحجوزة مع تحديد نوعها بالتفصيل و مقدارها و وزنها و مقياسها بالتقريب.

يختم العون أو المحضر القضائي المكلف بالحجز و يوقع عليه إن كان حاضرا أو ينوه إن كان غائبا او رافضا للتوقيع و كذلك الأمر بالنسبة للشهود و الحارس، و إذا وقع الحجز على المصوغات و الحلي و غيرها فإنه يتم تسليم نسخة من محضر الحجز للمدين و تعيينه حارسا عليها.²

و لكن في المقابل منح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الذي مست و حجزت أمواله بهذا الإجراء المباشر من طرف قابض الضرائب أن يطلب استردادها³ حسب المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية ، شريطة أن يقدم طلبه أمام المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز و استرداد المحجوزات ، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراء البيع لحين الفصل في الموضوع⁴ ولقد قضي مجلس الدولة الغرفة الأولى في

¹ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص54.

² - عبد الرحمان بن عدة: مرجع سابق، ص86.

³ - أحمد فنيديس : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع ،مصر، ص57.

⁴ - أمزيان عزيز : مرجع سابق، ص29.

قرار تحت رقم 171 بتاريخ 2001/04/09 أنه : "بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة¹ التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال ، لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة يرفع الطلب إلى المدير الولائي والفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة ، يتعين بعدم قبول الدعوة شكلا".²

و على كل حال فإن الإعتراض على الحجز و طلب استرجاع المحجوزات لا يكون مقبولا إطلاقا في حالة ما إذا تم البيع و توزيع المبلغ الناتج عن عملية البيع.³

الفرع الثاني: البيع.

بعد انتهاء المدة القانونية لإجراء الغلق الذي يدوم 6 أشهر و إجراء الحجز المحدد ب 10 أيام و عدم استجابة المعني و يكون هنا من حق الإدارة الضريبية المتمثلة في قابض الضرائب استعمال عند الاقتضاء كل الطرق المخولة لها قانونا لضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية بحيث يحق له الطلب من السلطة الوصية مدير الضرائب أو بعد أخذ رأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه⁴ بالتصريح له للجوء إلى البيع بالمزاد العلني الذي يكون بيع كلي أو جزئي لعنصر أو عدة عناصر للمحل التجاري.⁵

و هذا ما قضى به مجلس الدولة أيضا في القرار رقم 3712 الصادر بتاريخ 2002/01/28 الذي جاء فيه " لا يمكن أن يتجاوز هذا الغلق مدة ستة أشهر و يبلغ محضر قضائي قرار الغلق في مهلة عشرة أيام من تاريخ التبليغ إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق"⁶.

¹ - المادة 397 ملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 .

² - سويفلي حدة: مرجع سابق، ص55.

³ - أ/عبد الرزاق زاعر، أ/وفاء شيعاوي: (منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة ، بتاريخ 21 و22 أفريل ، 2008 ، ص80.

⁴ - د/فضيل كوسة : مرجع سابق، ص63.

⁵ - المادة 151: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ - سايس جمال: مرجع سابق، ص1159.

و عليه يعتبر البيع آخر مرحلة من مراحل التحصيل و أخطر إجراء تنفيذي في استيفاء الجهة الحاجزة - إدارة الضرائب- حقها في استيفاء المبالغ المحجوزة المستحقة عن طريق القضاء (التصفية و الإفلاس القضائي) و يجب أن يتم إعلام المكلف عن طريق رسالة موسى عليها بعد الحصول على الإذن من قابض الضرائب¹ حيث تقوم إدارة الضرائب بإتباع الإجراءات التالية:
أولا/ الإعلان (الإشهار).

بعد الحصول على الترخيص بالبيع يتم الإشعار في الجرائد الخاصة بالمحجوزات و يتم تسديد المبالغ الضريبية والتكاليف و إجراءات الإشهار و البيع و كذلك عقوبات التأخير² و هذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2001/07/30 حيث أن المستأنفة- المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة وهران - دائنة لشركة صوراس بمبلغ 5.179.414,00 دج مقابل بيعها لها عددا من السيارات الصناعية .

حيث أن شركة صوراس تم حلها و تصنيفها قبل أن تسدد ديونها إلى المستأنفة . حيث نتيجة لذلك أصدر القسم التجاري حكما بتاريخ 1996/02/23 قضى فيه بإلزام الشركة صوراس بتسديد مبلغ 5.179.414,00 دج إلى المستأنفة .

حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة و قيامها بحجز منقولات شركة صوراس و بيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع و بعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب الحائز من الغير للأموال المخصصة لصاحب الامتياز الخزينة العامة و على إثر ذلك و وضعت الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتهمت المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني.

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

¹ -Gérard Legrand:le recouvrement de l'impôt (organisation et contentieux), faculté de droit et sciences économiques et politiques de Sousse, Tunis, p210.

² -د/بن عمارة منصور: الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص99.

حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس و لها حق الأفضلية قانونا و بذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره¹.

و عموما تتم عملية الإشهار بإلصاق الإعلانات بسعي من القابض بالضرائب المباشر للمتابعة على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي لمكان تواجد المحل التجاري و أيضا مكتب القابض المكلف بالبيع و يجب أن يتضمن الإشهار البيانات و الشكليات التالية:²

أ_ بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر بالمتابعة و باسميهما و موطنيهما.³

ب_ الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها.⁴

ج _ بيان مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري⁵، سواء العناصر المادية أو المعنوية و طبيعة العمليات التي يباشرها و وضعيته و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إجراءات التسجيل.⁶

د _ مكان و يوم و ساعة فتح المزاد، و لقب القابض الذي يباشر البيع ، و عنوان مكتب القباضة.⁷

إذا لم تتم مراعاة شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع و لا وضع دفتر شروط و يمكن للأشخاص المعنيين الإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.⁸

حيث يتم بيع ممتلكات المكلف المحجوز عليها بالمزاد العلني في أقرب مكان مع احترام الآجال من طرف المحاسب و يمنع عليه أن يقتني باسمه⁹ على اعتبار أن دين الخزينة العمومية له طابع الامتياز على باقي الديون الأخرى.¹⁰

1- د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص 61.

2- مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص 28.

3- د/فضيل كوسة : مرجع سابق، ص 65.

4- المادة 151 الفقرة 2 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

5- د/فضيل كوسة : مرجع سابق، ص 65.

6- مقراني فتيحة : مرجع سابق، ص 28.

7- د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص 65.

8- المادة 151 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

9- إبراهيم أولتيت : محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، أكادير، المغرب، 2014، ص 55.

10- العياشي عجلان : مرجع سابق، ص 28.

ثانيا/ إجراءات المزايدة و صياغة عقد تحويل الملكية.

يجب على عون المتابعة إيداع التصريح المبدئي للبيع وفقا للمطبوعة نموذج " R " رقم 22 لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليميا للقابضة و يودع التصريح في نسختين مؤرخ و ممضى من طرف عون المتابعة، و يجب أن يتضمن المعلومات التالية: اسم و لقب و وظيفة و عنوان عون التنفيذ، اسم و لقب و مهنة و عنوان المحجوز عليه، تاريخ و ساعة البيع. دون أن ننسى أن عون المتابعة ملزم بتجميع الوثائق التالية:

أ_ التصريح بالبيع.

ب_ أمر الحجز.

ج_ و جود الأشياء المحجوزة.

د_ محضر الإعلانات.¹

و يجب التأكد من الأشياء المحجوزة و ذكر ذلك في محضر البيع.²

بعد تحديد تاريخ و مكان و ساعة فتح المزايدة، يتم عقد جلسة علنية لإجرائها و يتقدم المزايدون بعروضهم و يرسو المزداد على المزايد الذي تقدم بأحسن عرض المتمثل في الثمن الأعلى الذي يفوق أو يساوي ثمن التقدير المقترح و في حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي كما سنبينه لاحقا.

بعد إجراء عملية البيع يرسو المزداد على الثمن الأعلى المعروف والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن تقدير المفتوح و يدفع الثمن نقدا إضافة إلى جميع مصاريف البيع و يقوم مفتش رئيس قسم الشؤون العقارية بالولاية و يعد محضر البيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة حيث يشغل المحل التجاري ، و في حالة تملص المشتري من التزامه في دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة³ و يقوم القابض بإعداد محضر البيع و يسلم نسخة منه للمشتري و أخرى لصاحب العمارة التي يتواجد فيها المحل التجاري و يعد مزاد آخر و يباشر القابض المختص المتابعات بموجب محضر البيع أو سند التحصيل الذي يقوم بإدراجه في التنفيذ مدير الضرائب بالولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة.⁴

¹ - د/فضيل كوسة : مرجع سابق، ص66.

² - زعزوعة فاطمة : مرجع سابق ، ص77.

³ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص40.

⁴ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص29.

بعد قبض ثمن البيع نقداً و الإطلاع على محضر البيع و دفتر الشروط عند الاقتضاء تلجأ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري حيث تقوم بتحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات للولاية حيث يخضع لشكليات التسجيل على نفقة المشتري و يكون ذلك وجوباً قبل اللجوء إلى إجراءات نشر البيع.¹

ثالثاً/ إجراءات نشر البيع.

يوضع إعلان في الجرائد و مختلف وسائل الإعلام ببيع ممتلكات المكلف و يتم اللجوء إلى إجراء البيع وفق شروط معينة برخصة من الوالي و باقتراح من المدير الولائي للضرائب في حال عدم الحصول على رخصة من الوالي في أجل 30 يوماً يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يسمح للقابض الشروع في عملية البيع بواسطة المحضرين القضائيين أو الأعوان الجبائيين²، و يتم البيع المنفرد لواحد أو لعدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز عليه³، و يمكن للدائن خلال أجل 10 أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته و المسجل قبل 15 يوماً على الأقل من التبليغ المذكور و أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته⁴، أما إذا كانت المحجوزات من السلع القابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل و تشكل خطراً على الجوار فيتم البيع المستعجل في هذه الحالة بناءً على ترخيص من مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه⁵، أما فيما يخص حالات وجوب التحصيل الشفوي (التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المستغل أو المكلف....). و يتم البيع من طرف القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر واحد و هذا اعتباراً من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار من مضمون السند التنفيذي و قائمة شروط البيع موقعا من طرفه يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يشغل المحل التجاري.

ويتضمن هذا المستخرج وجوباً وتحت طائلة البطلان البيانات التالية :

أ _ بيان تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه.

¹ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص40.

² - زعزوعة فاطمة : مرجع سابق، ص75.

³ - المادة 151 الفقرة 1 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ - العبد صالح: مرجع سابق، ص256.

⁵ - المادة 146 الفقرة 5 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ب_المكتب حيث تمت هذه العمليات.

ج _ تبيان تاريخ العقد.

د_ لقب و اسم وموطن التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل.

هـ_بيان أجل الاعتراضات .

و_ اختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة¹.

أما فيما يخص آجال الاعتراض وضوابط النشر فقد وردت كما يلي:

يحدد النشر فيما بين اليوم الثامن(08) واليوم الخامس عشر (15) بعد الإدراج الأول و خلال الخمسة عشر بعد الإدراج الأول يقوم القابض المباشر للمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.²

تستلم الاعتراضات بمقر مكتب قباضة الضرائب المعنية و يجوز لكل دائن بادر

بالاعتراض في غضون الثلاثين (30) يوما التالية للنشر الأخير أن يطلع في أجل أربعين

(40) يوما بعد النشر الأخير في المقر المذكور على نسخة من عقد البيع أو على أحد أصوله

، و إذ لم يصدر أي اعتراض في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة يكون كل من المشتري

والقابض المباشر للمتابعة بريء الذمة إزاء الغير.³

و ينشر إعلان البيع بالمزاد العلني على نفقة طالب التنفيذ و يتم بيع المحل علنيا و يرسو

المزاد على أعلى عرض⁴، بعد الانتهاء من عملية البيع يجب التأكد من تسجيل تحويل عقد

الملكية و محرر محضر من قبل القابض و تسلم منه نسخة للمشتري و يتضمن البيانات

اللازمة (تاريخ البيع ، السند التنفيذي ، محضر الحجز ، تاريخ الإعلان، العون الذي حرره

كذلك العون المكلف بالبيع ، تاريخ إصداره،محضر التأكد من الأشياء المحجوزة ، مكان و يوم

البيع ، وسائل الإشهار ، شروط البيع، ثمن الأشياء و مجموعها ، إمضاء الحرس و القابض و

الأعوان المكلفين بالبيع).⁵

رابعا/ إجراءات البيع بالتراضي.

لقد سبق لنا القول أنه في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي و لا يمكن

إجراء البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض و

¹ - العيد صالح: مرجع سابق، ص142.

² - د/فضيل كوسة : مرجع سابق، ص68.

³ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص41.

⁴ - أ/فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة ،

الجزائر، 2008، ص 161.

⁵ - زعزوعة فاطمة: مرجع سابق ، ص78.

ذلك خلال 15 يوم من تاريخ الإعلان الثالث و يتم بنفس الطرق و الكيفيات السالفة الذكر و تستلم طلبات المشترين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعات و تتم إجراءات البيع بالتراضي كالتالي:

- أ_ لإتمام البيع بالتراضي يجب على الأقل أن يكون بمبلغ مساوي للمبلغ المقدر للبيع.
- ب_ الحصول على ترخيص من المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو من مدير المؤسسات الكبرى حسب اختصاص كل واحد منهم.
- ج_ يتم البيع وفق قواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب، و بتوافر هذه الشروط يتم بيع المحل التجاري الخاص بالمكلف الذي تخلف عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة في المجال الجبائي بالتراضي، و لا يمكن قبول أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها (10/1) عشر هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع و إذا سحب العارض عرضه قبل انقضاء أجل 15 يوم من تاريخ الإعلان الثالث ، فلا يمكنه أن يسترجع قيمة الوديعة التي كان قد أودعها و إنما تدخل في الخزينة العامة.

بعد الانتهاء من عرض كل إجراءات بيع المحل التجاري الخاص بالمكلف فإنه تجدر الإشارة إلى أنه عدم احترام الإدارة الجبائية لإحدى هذه الإجراءات تولد حق المكلف في تقديم اعتراضه أمام المدير الولائي للضرائب في أجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأول ، الذي يقضي بالتصرف¹ و ذلك باعتبار البيع من إجراءات التحصيل الجبري وفقا للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك قبل عرض طلبه أمام المحكمة الإدارية.²

و ما يمكن قوله بصورة عامة أن البيع بالمزاد العلني هي عملية تجري تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الضريبية بإذن البيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات ، يحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات و الاستعداد لذلك وتنشر إعلانات البيع بالمزاد العلني ويحدد مكان عملية البيع والوقت الذي تجرى فيه ويتولى المحضر القضائي المكلف بالعملية عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون اهتماما بذلك.³

الفرع الثالث: الطرق المستحدثة في التحصيل الجبري.

¹ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص 30.

² - المادة 154 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص 42.

لقد تم استحداث طرق جديدة من قبل المشرع ليتمكن من التحصيل الجيد للضريبة نظرا للتطور الحاصل في الآونة الأخيرة خاصة في مجال التكنولوجيا و وسائل الاتصال الحديثة حيث أصبح من الصعب مواكبته و تحقيق مردودية عالية في مجال تحصيل ديون الخزينة العامة بالطرق العادية لهذا نجد أن المشرع حاول تدارك هذا التطور بوضع طرق أخرى في التحصيل إلى جانب الطرق العادية و من بين هذه الطرق نذكر:

أولا / الرهن العقاري.

يعتبر الرهن العقاري آخر إجراء تم منحه من قبل المشرع الجبائي لقابض الضرائب لطلب من القاضي منحه ترخيص¹ لأجل استيفاء جميع ديون الخزينة العمومية، باعتباره الوسيلة الوحيدة لاستعادة دين الخزينة و لا بد على قابض الضرائب أن يكون حذرا في اتخاذ هذا الإجراء نظرا لما له من خطورة على المكلف لهذا يشترط في الرهن العقاري أن يتم من طرف المدير الولائي بعد أخذ رأي المدير العام للضرائب و هذا وفقا لما يحدده قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لممارسة الرهن على جميع أملاك المدين العقاري و الحقوق العينية مفرزة كانت أو مشاعة حسب ما نصت عليه المادة 721 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن الدائن المرتهن أو صاحب حق الامتياز يجوز له الحجز على العقارات / أو على الحقوق العينية العقارية لمدينه مباشرة حتى لو انتقلت ملكيتها للغير² و يكون التسجيل لدى المحافظ العقاري على مستوى محافظة أملاك الدولة و الإدارة هنا تكون معفاة من حقوق تسجيل الرهن العقاري ، بحيث يحظر على المحافظ العقاري تسجيل الأملاك العقارية ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو عند الاقتضاء جدول الدفع بالتقسيط باسم المدين.³

ثانيا / التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية للدولة.

عادة ما تستخدم هذه الطريقة في التحصيل بالنسبة لكبار المتهربين الدوليين من الضريبة من خلال نقل ثروتهم من دولة لأخرى و تعتبر أسلوب حديث في مجال الضريبة.⁴

ثالثا/ الشهادات و السندات الضريبية البعيدة.

¹ - مراد ميهوبي: مرجع سابق، ص54.

² - عبد الرحمان بن عدة: مرجع سابق، ص91.

³ - بدائرية يحي : مرجع سابق، ص67.

⁴ - العياشي عجلان : مرجع سابق، ص28.

تعتبر هذه الطريقة أيضا طريقة حديثة من أجل ضمان استيفاء أموال الخزينة العامة و يتم اللجوء إليها عادة من قبل الدول التي تقوم بإصدار شهادات ضريبية بقيم مختلفة للضرائب و الرسوم و يقوم المكلف بالضريبة بشرائها و عند تبليغه بالتسديد يقدم هذه السندات أو الشهادات للمقاصة ، بحيث تكون متساوية مع مبلغ الدين الضريبي و أحيانا قد تلجأ الدولة إلى مثل هذا الإجراء لتحفيز المكلفين و سعيهم لتوفير مبالغ هامة خلال فترات معينة لتغطية نفقات مهمة من خلال تخفيض قيمتها الاسمية ثم تقبل بها عند السداد.¹

و يعتبر كل تأخير يقوم به المكلف يعرضه لعقوبات ضريبية وفقا لما هو منصوص عليه في قوانين العقوبات الضريبية² التي منها الغرامات التأخيرية و الزيادات المفروضة بقوة القانون و غيرها من العقوبات.³

رابعا / و سائل التضييق المالي على المكلف.

هذه الوسائل تأخذ عدة أشكال تتمثل فيما يلي:

01/ تجميد معاملات المكلف الرسمية.

عندما لا يتم التسديد في الآجال المحددة قانونا من قبل المكلف بالضريبة تقوم إدارة الضرائب بالبحث عن حساب جاري للمعني بالضريبة في أحد البنوك و تقوم بتجميده من خلال إرسال إخطار إلى مدير البنك لتجميد الحساب⁴ على أن لا تتجاوز مدة التجميد للحسابات البنكية مدة سنة من تاريخ الحجز و هذا ما أقرته المحكمة العليا في قرار رقم 89909 الصادر بتاريخ 11/04/1993 في قضية (ح.ب) ضد (نائب مدير الضرائب المتنوعة لولاية بسكرة) الذي جاء فيه: " حيث أنه من المقرر قانونا أنه لتحصيل الضريبة المطالب بها يحق لإدارة الضرائب أثناء مرحلة التنفيذ استعمال كل الطرق القانونية و من بينها حجز ما للمدين لدى الغير. على أن تجميد الحسابات البنكية تبقى سارية المفعول لمدة سنة ابتداء من تاريخ حجز ما للمدين للغير.

و لما كان ثابتا - في قضية الحال - أن للمستأنف الحق في رفع الحجز المضروب

على حساباته لانتهاء المدة القانونية للتجميد منذ شهر ماي 1991، فإن القرار المنتقد

¹ - العياشي عجلان : مرجع سابق، ص29.

² - محمد علوم محمد علي المحمود: (قانون العقوبات الضريبي هو مجموعة من النصوص القانونية التي تحدد الأفعال التي تعتبر خرقا لأحكام قانون الضريبة و تقرر لها عقوبات حماية لمصلحة الخزينة العامة و يختص بتحديد ما يعتبر خرقا لأحكام القانون الضريبي سواء كان ذلك بالفعل أو بالامتناع) ، مرجع سابق، ص333.

³ - المرجع نفسه ، ص332.

⁴ - د/بن عمارة منصور: مرجع سابق، ص99.

يستوجب الإلغاء"¹ و هذا بهدف التضييق عليه و إلزامه على الدفع لضمان حصول الدولة على كافة مستحققاتها و هذا خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاط تجاري في محل مهني مصرح به و عدم تمكنه من سحب مبالغه المالية إلا بعد دفع الدين و هذا خاصة للمستوردين أما بالنسبة لغير المستوردين فيشترط عليهم إرفاق طلب القيد في السجل التجاري بشهادة الوضعية الجبائية و يشترط لأجل الحصول تقديم عقد الملكية أو عقد الإيجار و هذا كله لإثبات الوجود الفعلي للمحل التجاري و يعتبر هذا الإجراء ضروري لأجل الحد من كل التلاعبات الجبائية الموجودة كظهور المؤسسات الوهمية و سيطرتها الشبه كلية على الاستيراد و التصدير حيث التعامل بينها يكون دون فواتير مما يصعب مراقبتها و يعقد عمل مدراء الضرائب بالولايات.²

02/ دعوى عدم نفاذ التصرفات.

تلجأ الإدارة إلى هذا الإجراء لتقييد كافة التصرفات المالية التي يبرمها المكلف مع الغير بحيث تعتبر كل نشاطاته التي يقوم بها و الخاضعة للضريبة كأنها لم تكن.³

03/المسؤولية التضامنية في تنفيذ الالتزام بدين الضريبة.

يقصد بهذا التصرف أنه يمكن أن يتحمل العبء في دفع دين الضريبة أشخاص آخرون مع المكلف و في هذا نجد أن الفقه المالي قد أقر بإمكانية الأخذ بهذا التصرف في مجال الضريبة و مبرر هذا هو سهولة التحصيل و ضمان منع التهرب منه، و يرى جانب من المشرعين الجبائيين أن الأخذ بمثل هذا الأسلوب لا يمكن أن يكون إلا كوسيلة إضافية من الوسائل الأخرى التي تستخدمها الدولة في تحصيل ديونها.⁴

و لقد أخذ المشرع الضريبي الجزائري بهذه الفكرة لأول مرة في قانون الضرائب و الرسوم المماثلة لسنة 1990 حيث أقر المسؤولية التضامنية للزوجين و كذلك صاحب المحل و المستغل أو المتنازل و المتنازل إليه فهذا يعتبر ضمانة للوفاء بالدين إذا ثبت عجز المكلف الأصلي عن الدفع.⁵

خامسا/ طرق التضييق البدني على المكلف.

¹ - سايس جمال : مرجع سابق، ص104.

² - داودي محمد: مرجع سابق، ص30.

³ - المرجع نفسه، ص 282.

⁴ - د/حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1966، ص288.

⁵ - محمد علوم محمد علي المحمود: مرجع سابق، ص278.

يعتبر هذا أيضا أسلوبا آخر تلجأ إليه إدارة الضرائب لأجل تحصيل ديونها من خلال الضغط على المكلف و تتمثل هذه الطرق فيما يلي:

01/ منع المكلف من السفر.

تعتبر هذه الطريقة أكثر ضمانا لتسديد المكلف ما عليه بحيث يعتبر هذا الأسلوب حق للإدارة الضريبية و معترف به لها في جميع التشريعات الضريبية المقارنة بحيث تلزم المكلف بضرورة الحصول على وثيقة من مصلحة الضرائب تفيد بأنه سدد كل ما عليه و هذا في حال ما إذا أراد السفر خاصة إذا كان مضطرا للخروج فعليه تقديم ما يكفي من الضمانات للتمكن من الخروج من التراب الوطني.

02/ حبس المكلف المماطل.

يجب أن نشير إلى أن أسلوب الإكراه البدني إجراء استثنائي و إذعاني و ليس عقوبة لأنه لا يتمتع بالصفة العقابية و إنما وسيلة قانونية شرعها القانون لأجل الضغط على المكلف و إذعانه من خلال إيداعه السجن ، بحيث يصبح أداة وفاء تبرئ المكلف المكروه من الدين المتخذ بذمته بصفة نهائية¹ عندما يتضح أن لديه من المال ما يكفي للدفع لكنه يتهرب من أداء دينه الضريبي لهذا تقوم الدولة بسلبه حريته و يكون اللجوء إلى هذا الإجراء كحل نهائي بعد استنفاد جميع الطرق و الوسائل الممنوحة و انصرام الآجال التي حددها القانون وبقاء الإنذار الموجه للمكلف قائما دون جدوى² و لكن تبقى هناك أسباب أخرى تحول دون تطبيق هذا الإجراء مثل : سن المكلف و عسره و غيرها من الحالات³ و يكون الاختصاص للمحاكم الجزائية في توقيعه لكن هذا الأسلوب منتقد من الناحية الواقعية لأن الأمر هنا يتعلق بأموال المكلف لا بحالته الشخصية كذلك هذا الأسلوب يمس بكرامة و آدمية الإنسان و أيضا هو من الناحية الاقتصادية يقوم بتعطيل نشاطات المكلف التي يقوم من خلالها بالتسديد للإدارة الضريبية.⁴

¹ - د/أحمد قيش، أ/عبد الغني حدوش : مرجع سابق، ص 190 .

² - محمد علوم محمد علي المحمود: (قبل اللجوء إلى مثل هذا الأسلوب يجب أولا مراعاة سن المكلف المكروه و عسره و يتعين أيضا احترام ترتيبية وسائل التنفيذ الجبري الأخرى المتمثلة في تبليغ الإنذار و الحجز حتى و إن بقيت هذه الإجراءات دون جدوى بحيث يبقى حبس المكلف يكون في آخر المطاف) ، مرجع سابق، ص 277.

³ - د/أحمد قيش، أ/عبد الغني حدوش : مرجع سابق، ص 200.

⁴ - محمد علوم محمد علي المحمود: مرجع سابق، ص 279.

و عليه يتضح أن أسلوب الإكراه البدني لا يخرج عن كونه وسيلة إذعانية ذات بعد تهديدي لإجبار المكلف على وفاء بما في ذمته، لكن هذا لا يمنعه من سلوك باقي طرق التنفيذ العادية الأخرى مثل الحجز أو البيع بالمزاد العلني حتى تثبت ملاءة ذمته¹.

وضعية التحصيل للسنوات الثلاثة الأخيرة

(المبلغ بالمليون دج)

نوع الضرائب و الرسوم	تحصيل سنة 2012	تحصيل سنة 2013	تحصيل سنة 2014

¹ - د/أحمد قيلش، أ/عبد الغني حدوش : مرجع سابق، ص200.

4471	4054	4721	(1) مساهمات مباشرة (IRG, IBS)
464	365	346	(2) حقوق الطابع و التسجيل
990	677	550	(3) ضرائب على الأعمال (TVA)
18	13	07	(4) مساهمات غير مباشرة
88	88	73	(5) نواتج مختلفة للميزانية
646	679	792	(6) ضرائب و رسوم مباشرة (TAP)
203	157	133	(7) ضرائب و رسوم أخرى مماثلة
7322	6419	6995	المجموع
7200	6000	6000	الهدف المسطر من قبل الإدارة المركزية
%102	%107	%117	معدل التحصيل

المصدر: المديرية العامة للضرائب لولاية قلمة.

خلاصة الفصل الأول

نخلص في هذا الفصل المتعلق بإجراءات التحصيل الضريبي إلى تقدير مدى أهمية عملية التحصيل التي من خلالها تتمكن إدارة الضرائب من استيفاء حقها الضريبي من خلال دفع المكلف بالضريبة لجميع مستحقاته الضريبية و إبراء ذمته بالطريقة الودية عن طريق الدفع المباشر أو الاقتطاع من المنبع و غيرها من الأساليب و استثناءا يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإلزام المكلف بالضريبة على الدفع بالطرق الجبرية نظرا لتماطله عن الوفاء بدينه للخزينة العمومية بعد استنفاد جملة من التدابير و الإجراءات المتمثلة في رسالة التذكير و الإشعار بالتسديد التي تعد ضرورية للشروع في عملية التحصيل الجبري و ضمانة هامة وضعها المشرع للمكلف لأجل حمايته من تعسف الإدارة المحتمل و بالتالي الحفاظ على توازن طرفي القاعدة الجبائية و ضمان التمويل المستمر و تغطية النفقات العامة و الحفاظ على الاقتصاد الوطني من خلال تحقيق تحصيل جيد و مردودية جيدة باعتبار أن الضرائب أهم مصادر تمويل و تزويد الخزينة العمومية للدولة.

الفصل الثاني

منازعات التحصيل الضريبي

الفصل الثاني

منازعات التحصيل الضريبي

تعتبر منازعات التحصيل الضريبي من أهم المنازعات الضريبية¹ بحيث لا تتعلق كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء بحساب الضريبة فقط بل بالكيفية و الإجراءات التي تتبعها الإدارة في فرض الضريبة و اقتطاعها إلزاما و على هذا الأساس فإن هذا النوع من المنازعات لا ينشأ إلا عند عملية التحصيل الجبري² بحيث تعتبر الدعاوى المتعلقة به من الوسائل القضائية لضمان خضوع إدارة الضرائب للقانون و رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب³، و عليه فإنه في هذا النوع من المنازعات لا يطعن فيه المكلف في حساب الضريبة فقط و إنما في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تم بها تسديد الضريبة بطريقة ودية أو جبرية نظرا لعدم احترامها من قبل الإدارة⁴ لأنه عند بلوغ أجل الاستحقاق القانوني لدفع الضريبة تلزم هنا الإدارة باحترام هذه الإجراءات عن طريق السلطات المخولة لها.⁵

و لهذا يطلق على هذه المرحلة مرحلة منازعات الإجراءات حيث يمكن للمكلف منازعة إجراءات المتابعة و التصدي لها بكل الطرق القانونية المتاحة التي منحها إياه المشرع الجبائي من خلال الطعن أمام الإدارة عن طريق شكوى قبل اللجوء إلى القضاء

¹ - **سوفي حدة:** (تعني كلمة منازعة ضريبية في اللغة كل نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه، ويقابل كلمة منازعة لغة باللغة الفرنسية (Contentieux) وتقابلها باللغة العربية شيء متنازع فيه.

وتحتوي كلمة منازعة في مادة الضرائب على معنيين في نفس الوقت، إحداهما عندما يستعمل اللفظ في المنازعات التي تحدث بين المكلف و الإدارة الضريبية وذلك فيما يتعلق بتحديد طرق تحصيل الضريبة أو مبلغها المفروض فهنا نكون بصدد إيجاد ميكانيزم شرعي لتحصيل الضريبة و طرقها و مبالغها و كذا وعائها كما قد تتضمن عبارة نزاع كل الأعمال و الإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة ثم إقرارها.

و تتجلى أهميتها في تجسيد فكرة العدالة الضريبية التي يؤمن بها أفراد المجتمعات و تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب. إعطاء الفرصة للمكلف للطعن في تقدير الإدارة الضريبية وفق طريقتين: الطعن الإداري و الطعن القضائي و هذا للحد من حساسية المواطنين نتيجة التدخل المستمر لإدارة و التبديل و التحليل المستمر لأحكام القانون الجبائي)، مرجع سابق، ص18.

² - **قصاص سليم:** مرجع سابق، ص49.

³ - **د/فضيل كوسة:** مرجع سابق، ص15.

⁴ - **أ/وفاء شيعاوي و أ/زاعر عبد الرزاق:** مرجع سابق، ص74.

⁵ - **بن ساسي حيزية:** الشكاية الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013/2014، ص1.

بحيث يقبل في هذه المرحلة بأساس فرض الضريبة لكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت الآجال أو كيفية التحصيل لهذا ينقسم الطعن في منازعات التحصيل إلى: الطعن الإداري و الطعن القضائي لهذا قسمنا هذا الفصل لمبحثين :

المبحث الأول: الطعن الإداري لدى إدارة الضرائب، المبحث الثاني: الطعن القضائي.

المبحث الأول

الطعن الإداري لدى إدارة الضرائب

يستوجب على المكلف بالضريبة قبل لجوئه إلى القضاء من أجل رفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية أن يستنفذ أولاً طريق الطعن الإداري كمرحلة أولية يتم من خلالها تقديم شكوى لدى إدارة الضرائب فيما يخص المنازعات المتعلقة بالتحصيل و التي يمكن أن تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة و عليه سنتناول في هذا المبحث: كيفية تقديم شكوى (كمطلب أول) و كيفية التحقيق في الشكوى و إصدار القرار (كمطلب ثان).

المطلب الأول

تقديم الشكوى¹

لقد أكد المشرع الضريبي في مختلف التعديلات المتكررة للأحكام و النصوص الضريبية و بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة² على إلزامية التقدم بشكوى لدى إدارة الضرائب كإجراء وجوبي³ يرفعه المكلف بالضريبة باعتباره صاحب الصفة و المصلحة ضد القرارات الصادرة

¹ - بن ساسي حيزية: (هو إجراء ظهر بظهور الإدارة و النظام القانوني الذي تتبعه الدولة و لقد ظهر هذا الإجراء في الجزائر كموروث من الاستعمار و نجد عادة موضوع هذه التظلمات يرجع للقواعد العامة كأصل ، و تحكمه القواعد الخاصة كاستثناء و لقد نظم هذا الإجراء و أفرز له نظام خاص و وضعت له الأسس و المبادئ التي تقوم عليها هذه التظلمات و لقد اعتبرها المشرع الجزائري وجوبية حسب القواعد الخاصة لقانون الضرائب و الرسوم المماثلة و قانون الإجراءات الجبائية و هذا مراعاة للعلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب و لقد استبدلت تسميته بمصطلح شكوى وهي مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية المتمثلة في تصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق)، مرجع سابق، ص4.

² - العمري زينب: مرجع سابق، ص08.

³ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: (وجوب تقديم شكوى يتعلق بموضوع النزاع المتمثل في الاعتراض على إجراء المتابعة الذي يوجد فيه اعتراضين: أولهما الاعتراض على سند التحصيل والذي تنصب فيه المنازعة أساسا على شكل سند و آجال تبليغه و ثانيهما الاعتراض على التحصيل الجبري و هنا تنصب المنازعة على الالتزام في حد ذاته أي على موضوع المنازعة)، مرجع سابق ، ص17.

العمري زينب: (و عليه فإن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعات المباشرة القائم بها قابض الضرائب)، مرجع سابق، ص27.

بخصوص عمليات التحصيل و المتابعة وفق القوانين المعمول بها¹ و هذا قبل لجوئه إلى القضاء و رفعه دعوى أمام المحكمة الإدارية باعتبار أن الشكوى وسيلة حوار تؤدي للتوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية من خلال إعطاء فرصة للإدارة الضريبية لمراجعة موقفها تجاه المكلف بالضريبة أو الرسم² الأمر الذي يعود بالفائدة على كليهما معا و بالتالي تخفيف العبء على القضاء³ و مراعاة الطابع الخاص للمنازعات الضريبية على عكس باقي المنازعات الأخرى التي يكون فيها هذا الإجراء جوازي على كافة المستويات حسب ما جاء في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و سواء كان القرار الصادر قرارا مركزيا أو ولائيا أو حتى بلديا أو صادر عن مؤسسة إدارية ما⁴ و يجب أن توجه الشكوى حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو لرئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة مع تسليم وصل إلى المكلف بالضريبة⁵.

و ما يمكن استخلاصه أن الشكوى (الطعن النزاعي) هي طلب أو تظلم إداري وجوبي يتقدم به المكلف بالضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية.

و يهدف المكلف بالضريبة من وراء شكواه (طعنه النزاعي) إلى الإلغاء الكلي أو الجزئي لهذه الضريبة و ذلك لأن المشرع اعترف بظاهرة الخطأ في تقدير الحسابات من جانب الإدارة⁶ و يكون هذا بسبب إحدى الحالات التالية:

أ_ ارتكاب مصلحة الضرائب لخطأ في وعاء الضريبة أي قاعدة الحساب الضريبي، أو بعبارة أخرى أساس فرض الضريبة.

ب_ ارتكاب خطأ في حساب الضريبة.

ج_ صدور نص تشريعي أو تنظيمي يمنح هذا المكلف الحق في إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة الملقاة على عاتقه (استرداد الضريبة)¹

¹ - بن ساسي حيزية : مرجع سابق، ص07.

² - د/ عمار بوضياف: المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني: الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2013، ص364.

³ - العمري زينب: مرجع سابق، ص08.

⁴ - د/ عمار بوضياف: مرجع سابق، ص 364.

⁵ - المادة 71 (يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي بالضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

يسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة)، قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - د/ عمار بوضياف: مرجع سابق، ص364.

و للإشارة أن هذا الإجراء يمتد إلى جميع أنواع الضرائب و الرسوم الأخرى مثل حقوق التسجيل و الرسوم على رقم الأعمال.²
الفرع الأول: شروط الشكوى.

قبل التطرق إلى الشروط الواجب توافرها في الشكوى، تجدر الإشارة إلى أن الجهة المختصة باستقبال الشكايات و المتمثلة في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة بنص المادة 71 ق.إ.ج.³ أما فيما يخص الشروط، فإن المشرع الجبائي أوجب تقديم شكوى في شكل معين و تحتوي على بيانات و معلومات⁴ تهدف لتمكين الإدارة من الإطلاع عليها و هذا ما نصت عليه صراحة المادة 73 ق.إ.ج.

و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

أولاً/الشروط الشكلية.

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية و شروط قبولها

المتتمثلة في:⁵

01/أن تكون الشكاية فردية .

كأصل عام (73 الفقرة 01 ق.إ.ج)، أي أنه لكل مكلف بالضريبة تقديم تظلمه إلى مدير الضرائب للولاية⁶ بصفة فردية، طالبا تصحيح الخطأ الذي ارتكب في الوعاء أو الحساب أو الحق المكتسب من صدور حكم تشريعي أو تنظيمي كما رأينا سابقا، و عليه لا يصح شكلا أن يتجه تاجر أو أكثر بشكوى لمدير الضرائب محررة على ورق واحد⁷ و لكن استثناءا يمكن لأعضاء شركات الأموال ، الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على شركتهم، أن يقدموا شكوى جماعية ترمي للإسقاط الكلي أو الجزئي لتلك الضريبة.⁸

¹ - المادة 70 : (تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي) ، قانون الإجراءات الجبائية.

² - متينة داليا/ شلغوم العيد: التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007/2010، ص03.

³ - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص03.

⁴ - العمري زينب: مرجع سابق، ص08.

⁵ - المادة 73 : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶ - العمري زينب: مرجع سابق، ص09.

⁷ - د/ عمار بوضياف: مرجع سابق، ص365.

⁸ - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص04.

02/ يجب تقديم شكوى مفردة عن كل قضية.

أي تتعلق بعدة أنشطة و أنواع من الضرائب و الرسوم أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة و التخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.

03/ أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية:

أ_ ذكر الضريبة المعترض عليها (مثل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG أو الرسم على القيمة المضافة TVA).¹

ب_ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، إن تعذر استظهار الإنذار و في الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع²

ج_ ذكر اسم و لقب و عنوان المكلف رافع الشكوى وكما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.³
ثانيا/الشروط الموضوعية.

أ- عرض مختصر لوسائل الطرف و طلباته و ذلك بأن يستعرض المكلف في شكواه الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه، و يلجأ إلى ذلك بتوضيح ادعاءاته دون غموض، و يبين كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة.

ب- ذكر الضريبة و القيمة المالية المتنازع فيها.⁴

ج- توقيع بخط يد صاحب الشكوى⁵ من قبل المعني أو وكيله الرسمي⁶ بالرغم من أن الشكوى الشكوى لا تخضع لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط إلزامية التوقيع⁷ و يعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد و ليس لها عمل تجاري خاص بها وكذلك المحامي إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة.⁸

¹- المرجع نفسه ، ص04.

²- بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص12.

³- العمري زينب: مرجع سابق، ص09.

⁴- العمري زينب: مرجع سابق، ص09.

⁵- المادة 73: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁶- د/ عمار بوضياف: مرجع سابق، ص366.

⁷- العمري زينب: مرجع سابق، ص09.

⁸- أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص24.

د- يجب على كل شخص يتقدم بشكوى تعني شخص آخر، أن يقدم الوكالة القانونية التي اكتسب من خلالها هذا الحق، و لكن هذا الإجراء يستثني المحامين المسجلين ضمن نقابتهم و الأشخاص الذين استمدوا حق التصرف باسم الغير من وظائفهم مثل المستشار الجبائي.¹

ه- كل مشتك أجنبي عليه أن يتخذ موطناً له داخل الجزائر، أما بالنسبة للمكلف المقيم في الجزائر يكون موطنه مقر سكناه أو نشاطه أو بواسطة محاميه، إلا في حالة الاختيار. باسم الوكيل " عنوان الوكيل".

شركة أحد فروعها في الجزائر الفرع هو الموطن.

و بالنسبة للشخص الطبيعي يتخذ موطن له في الجزائر، فإذا غير المكلف بالضريبة مكان إقامته فإنه يقوم بإبلاغ مصالح الضرائب حتى تؤسس الضريبة من قبل المصالح التي يتبعها إقليمياً.

أما الأشخاص المعنويين المتمثلين في شركات أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر و تكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثلاً عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب و الذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسات بخصوص الرسم المذكور² أما فيما عدا ذلك من الضرائب و الرسوم، فإننا نرجع بشأنها أولاً إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تفادياً للازدواج الضريبي.³

و- كما يشترط في الشكوى أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط.⁴ في حال ارتكاب أحد هذه الأخطاء الجوهرية:

أ - غياب توقيع المشتكي بخط اليد.

ب الشكاوى الجماعية (المتفرقة) و الشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

يؤدي إلى عدم قبول مناقشة الشكوى و بالتالي رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب⁵. و يمكن للإدارة أن تستدعي المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار باستلام لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قليلة لدعم نزاعه في أجل 30 يوماً اعتباراً من تاريخ الاستلام و لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين

¹-المادة 75: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²- بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص14.

³- أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص24.

⁴- متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص05.

⁵- العمري زينب: مرجع سابق، ص10.

76 و 77 إلا اعتباراً من تاريخ استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة ، و إذا تعذر الرد في أجل الثلاثين يوماً المذكورة أعلاه و كان الرد ناقصاً، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.¹

الفرع الثاني: مضمون الشكوى.

يشمل مضمون الشكوى عرضاً موجزاً للأسباب و الدوافع تحت طائلة عدم قبولها²، التي دفعت المكلف للاعتراض على قبول الدفع أو على إجراءات التحصيل.³ و يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون الهدف منها تصحيح أخطاء بسيطة و بين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف للاستفادة من حكم تنظيمي أو تشريعي.⁴

أولاً/ حالة الخطأ البسيط.

في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ حيث يتقدم المكلف بطلب يوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الجبائية مع طلب تصحيح هذا الخطأ.⁵

ثانياً/ حالة النظر في إعادة تقييم مقدار الضريبة.

نفرق بين حالتين و هما:

إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقاً لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري و رفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبء إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته وجود الخطأ في التقدير.

¹ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص13.

² - المادة 73 الفقرة 4: (...تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى :

_ ذكر الضريبة المعترض عليها.

_ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار.

و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

_ عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.

_ توقيع صاحبها باليد) ، قانون الإجراءات الجبائية.

³ - عليان مالك: مرجع سابق، ص23، 24.

⁴ - العمري زينب: مرجع سابق، ص11.

⁵ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص16.

ب_ أما فيما يخص الضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، لا بد للمشتكي أن يوضح في طلبه طبيعة نشاطه و تاريخ شروعه فيه والوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، و على العموم فإن المشتكي عليه لا بد له أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع.¹

ثالثاً/ الخطأ في ترتيب البيانات و المذكرات.

يجب أن يتقدم المشتكي بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها لأجل تدعيم شكواه بوثائق ثبوتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات و كل وثيقة من شأنها أن تبين و توضح الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف.

الفرع الثالث: آجال تقديم الشكوى.

يتم إرسال الشكايات إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له فرض الضريبة، وعلى المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكواه في آجال قانونية قيده بها المشرع ليتم قبولها² و قد حدد المشرع هذه الآجال بصرامة لخصوصية هذه المنازعة و طبيعة المعنيين بها³ حيث يتم رفع الشكاوى المتعلقة بالتحصيل و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية في شكل اعتراضات على إجراءات المتابعة و عملية التحصيل و هذا في حدود الآجال⁴ التي حددها المشرع في نص المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الأول للإجراء المحتج عليه، أما تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة.⁵

¹ - العمري زينب: مرجع سابق، ص11.

² - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص05.

³ - العمري زينب: مرجع سابق، ص11.

⁴ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص20.

⁵ - المادة 153 مكرر: تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على شكل المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه. تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض التحصيل الجبري، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة.

- يجب أن تدعم الشكاوى المشكلة للاعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة.

- يسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضريبة)، قانون الإجراءات الجبائية.

و تعتبر المواعيد التي حددها المشرع للشكاوى المتعلقة بمنازعة التحصيل و إجراءات المتابعة فمدتها قصيرة جدا لارتباطها بإجراء تحصيل أموال الخزينة العامة أي جانب شكلي، لكن تبقى هذه المدة نوعا ما قصيرة فهي مرتبطة بحق يترتب و هو اللجوء إلى القضاء.¹

المطلب الثاني

التحقيق في الشكوى و إصدار القرار.

بعد أن تطرقنا إلى شروط تقديم الشكوى و الآجال القانونية الممنوحة للمكلف لتقديمها أمام إدارة الضرائب ننقل إلى توضيح عملية التحقيق في الشكوى و كيفية صدور القرار فلقد أشارت المادة 76 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم النظر في الشكوى من قبل المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب، كما أنه يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل.

الفرع الأول: التحقيق في الشكوى.

بعد أن يقوم المكلف بالضريبة بكتابة الشكوى على ورق عادي وفقا للشروط المذكورة آنفا، يقوم بإرسالها أو إيداعها لدى مديرية الضرائب الولائية المختصة إقليميا، حيث يتحصل على وصل استلام أو إيداع² ويتم البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى كل حسب اختصاصه و في حدود الآجال القانونية حيث تعتبر صلاحية رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى صلاحية غير أصلية بل هي عبارة عن عمل إداري و هو التقليل من عبء الوظائف المنوطة بالمدير الولائي للضرائب³ و يتم النظر في الشكوى عادة من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة حسب المادة 76 الفقرة 1 قانون الإجراءات الجبائية.

عند تسجيل الشكوى لدى مصلحة الضرائب بالولاية و تقوم بتسليم وصل للمكلف يقوم المدير الفرعي للمنازعات بتحويل شكوى إلى مكتب الشكاوي المختص (المتواجد بالمديرية الولائية للضرائب)، أين يقوم رئيس هذا المكتب بدراسة طلبات المعني من حيث الشكل، و تجدر الإشارة هنا إلى أن الشكوى قد تكون محل رفض، نظرا لتخلف بعض الشروط و خاصة شرط الإمضاء ، كما يمكن لرئيس المكتب أن يطلب من المكلف بالضريبة إعادة صياغة الشكوى حسب الموضوع المقدم.

¹ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص31.

² - المادة 71: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص31.

أما إذا رأى رئيس المكتب المختص أن الشكوى مستوفية للشروط القانونية و قابلة للدراسة فإنه يقوم بتسجيلها في سجل خاص من صنف 508 مخصص لمفتشية معينة، و يعطي لها رقم مميز بهذا السجل مثل أي شكوى رقم 01 لسنة (2009/EX/01) و يوضح على ظهر مطبوعة خاصة طلب المعني، و المتعلق بالاعتراض على أساس الضريبة أو خطأ في حسابها أو حق صادر عن حكم تشريعي.¹

و من ثم يبدأ بالتحقيق فيها مدير الضرائب بالولاية بواسطة مفتش الضرائب² الذي يعمل على جمع المعلومات الضرورية و دراسة موضوع الشكوى و ما تضمنه من وثائق ثبوتية، بادئا بالجانب الشكلي أين يثبت قبول أو عدم قبول الشكوى شكلا، مذكرا بالسند القانوني حيث يذكر رقم مادة إخضاع المعني و الجدول الضريبي الذي كان محل رفض أو احتجاج و بعدها يتطرق لكيفية اعتماد أساس الضريبة و طريقة حسابها ، كما يمكن للمفتش باعتباره المشرف على تسيير الملف الجبائي للمكلف "المشتكي" أن يقوم باستدعائه ليقدم له توضيحات قصد الوصول إلى حل، و تقديم اقتراحه الذي يتضمن الرفض في حالة الضريبة المؤسسة قانونا أو القبول بالتخفيض إذا رأى أن الضريبة، فرضت على أساس خاطئ أو وقع خطأ في الحساب، وتكون هذه الدراسة في وثيقة رسمية خاصة من صنف N3/99³ على شكل تقرير مبدئي يوضح يرسل إلى المدير الولائي بالضرائب ليصدر قراره أما في حال عدم اقتناعه يقوم بإعادة الملف من جديد لإعادة فحصه المتضمن رفض فحصه المتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع⁴ و المدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية⁵ على أن يقوم بالبت في الشكاوى المتعلقة بالتحصيل في أجل شهر.⁶

الفرع الثاني: صدور القرار.

بعد انتهاء الدراسة لدى مفتشية الضرائب، يحول ملف الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب صاحب السلطة في إصدار القرار النهائي فيما يتعلق بمنازعات التحصيل سواء كان

¹ - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص07.

² - العمري زينب: مرجع سابق، ص13.

³ - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص08.

⁴ - بن ساسي حيزية : مرجع سابق، ص31.

⁵ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص20.

⁶ - المادة 153 مكرر1: (بيت مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى...)، قانون الإجراءات الجبائية.

بالرفض أو القبول و ذلك دون تقييده باقتراحات المفتش الذي قام بعملية التحقيق أو الدراسة.¹
أولا/حالة الرفض الكلي للشكوى.

يحق للجهة المخولة لها الفصل في الشكوى رفضها مع توضيح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة نظرا ما للتسبب من فوائد باعتباره ضمانا و حماية لمدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار قرار الرفض كما يشكل أيضا ضمانا من جهة أخرى للمكلف بالضريبة حيث يتطلع على جملة من الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه و تمكينه من تقديم دفعه² و يتم رفض الشكوى من ناحيتين:

أ_ رفض الشكوى شكلا: و يتم هذا في حالة دفع الشكوى خارج الآجال أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية بعد دعوة المكلف دون جدوى.

ب_ رفض الشكوى موضوعا: يتم رفض الشكوى من الناحية الموضوعية عندما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسنة.³

وترسل نسخة من قرار الرفض هذا لمفتشية الضرائب المختصة إقليميا لتسجيله في الملف الجبائي للمكلف و السجل المخصص لذلك، وهذا في حالة الرفض الصريح للمدير الولائي للضرائب للشكوى المقدمة خلال المدة المنصوص عليها قانونا، ولكن قد تنتضي مدة الستة أشهر أو الثمانية أشهر (حالة الأخذ برأي الإدارة المركزية) و لم يصدر مدير الضرائب قراره بشأن النزاع المطروح أمامه، فهنا يحق للمكلف أن يحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية، قبل مرور أربعة أشهر من انقضاء مدة الستة أشهر لأن سكوت الإدارة يعد بالمثابة رفض ضمني⁴.

ثانيا/حالة القبول.

كما ذكرنا سابقا فإن المدير الولائي للضرائب غير مقيد بملاحظات رئيس المفتشية الذي درس الشكوى، و لهذا فقد يقوم المدير بقبول طلبات المكلف الواردة في شكواه و بذلك يصدر قرار بقبول الشكوى يتضمن مبلغ التخفيض و الذي قد يكون كلياً أو جزئياً⁵ عندما تكتشف

¹ - حسين فريجة: إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 42 .

² - المرجع نفسه، ص 26.

³ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص 34.

⁴ - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص 11.

⁵ - متينة داليا/ شلغوم العيد: (القرار يكون على مطبوعة رسمية " سلسلة 65 صنف UN10)، مرجع سابق، ص 11.

الإدارة الضريبية وقوع أخطاء أثناء التحقيق، فإذا كان التخفيض كلياً يرسل القرار إلى كل من مفتشية الضرائب المختصة و قباضة الضرائب و المكلف، مبرزاً فيها المبلغ المخفض، حيث يقوم قابض الضرائب بإلغاء هذا المبلغ من الحقوق الواجبة التحصيل أو إرجاعه إلى المكلف إذا كان قد دفع كل مستحقاته، وتكون الإدارة ملزمة بتبليغ قرارها إلى المكلف ليكون سليماً مع ضرورة توجيه نسخة إلى المفتشية، و نسخة إلى قابض الضرائب إذا قبل هذا الأخير بالقرار تتوقف المنازعة، و في حالة رفضه فله المتابعة أمام القضاء¹.

أما إذا كان قرار التخفيض جزئياً، أي إنقاص جزء من الضريبة المفروضة على المكلف، فإن القرار يرسل إلى الجهات الثلاثة (المفتشية، القباضة و المكلف) فيقوم رئيس المفتشية بتسجيله في سجل خاص و حفظه وتسجيله في الملف الجبائي للمكلف، كما يقوم قابض الضرائب بإنقاص قيمة الجزء المخصص من المستحقات أما المكلف بالضريبة فعند استلامه لقرار التخفيض الجزئي له خيارين :

أ- حالة قبوله بالقرار و هنا تكون المنازعة قد إنتهت.

ب- إذا لم يقبل بالقرار (التخفيض الجزئي) بإمكانه اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة للمطالبة بالجزء المرفوض من شكواه.²

ثالثاً/تبليغ القرار.

عندما يتم اتخاذ القرار من قبل الإدارة فهي تكون ملزمة بتبليغه للمشتكي بالعنوان الحقيقي، الذي اختاره إما أن يكون المكلف شخصياً أو من ينوب عنه حسب العنوان المذكور في الشكوى و يتم هذا بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و في إطار هذا يتم حساب الأجال الممنوحة للمكلف ليتم الطعن في القرار الصادر³ أما إذا كان موطن المكلف بالضريبة بخارج الجزائر يتم توجيه التبليغ إليه في الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى مع ضرورة ذكر كل أسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي في وثيقة التبليغ التي توجه للمكلف، غير أن الواقع العملي يطرح مشاكل عديدة بخصوص التبليغ، فالرسائل التي توجه عن طريق البريد رغم أنها مضمونة إلا أن نسبة 68% ترجع إلى المصالح لسبب أو لآخر مما يؤدي لصعوبة في الإثبات⁴.

¹ - العمري زينب : مرجع سابق، ص15.

² - متينة داليا/ شلغوم العيد: مرجع سابق، ص11.

³ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص31.

⁴ - بن ساسي حيزية: مرجع سابق، ص35.

المبحث الثاني

الطعن القضائي

إن دراسة موضوع الطعون القضائية له أهمية كبيرة على اعتبار أن الضرائب أكثر إثارة للمنازعات بين المكلف والإدارة و الضريبية نتيجة التدخل المستمر للإدارة و تعديل في القوانين مما يؤدي إلى صعوبة تفسيرها و تطبيقها مما يجعل الإدارة تصدر تعليمات تفسيرية يعارضها المكلف و بالتالي قيام منازعات بينهما خاصة في مجال التحصيل¹ و هذا عندما لا يتمكن المكلف من استيفاء كامل حقوقه بصفة مرضية و كاملة² و عدم القدرة على التخلص كلياً أو جزئياً من ديونه تجاه الخزينة، فيطلب التخفيض أو التعديل أو الإلغاء في الغرامة الجبائية، عن طريق التقدم بالطعن بصفة إجبارية أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، لمنحها فرصة لمراجعة نفسها³ و تخفيف العبء عن القضاء بحل المنازعات في بدايتها و توفير الوقت و الجهد عن المكلف لكن هذا عادة غير كافي لأن الإدارة عادة لا تعترف بما وقع منها من أخطاء و عدم شعور المكلف بالاطمئنان الكافي على حقوقه على أساس أن الإدارة هي الحكم و الخصم⁴ و أيضا دون أن يجد الصدى لطعونه فيكون القرار الصادر عن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب و كل حسب مجال اختصاصه⁵ غير مرضي سواء كان ذلك بالقبول الضمني أو الرفض الصريح فهنا يكون له الحق في اللجوء إلى القضاء المختص كمرحلة جديدة يمنح فيها التحكيم للقاضي الإداري لأن الطعن القضائي هو أنجع الضمانات نظرا لما تقدمه الرقابة القضائية من ضمانات لحماية حقوق الأشخاص من تجاوزات و تعسفات الإدارة نتيجة الأخطاء التي ترتكبها و كذلك محاولة من المشرع لفتح الشفافية و تكريس مبدأ العدالة و لقد حدد القانون الجهات القضائية المختصة بالنظر في النزاع و هما : المحكمة الإدارية و مجلس الدولة و هذا تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين⁶.

¹ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص 83.

² - بدايرية يحي: مرجع سابق، ص 134.

³ - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس : مرجع سابق، ص 14.

⁴ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص 83.

⁵ - كويسي لحسن : الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات القضائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص 10.

⁶ - المرجع نفسه، ص 10.

و لهذا ستناول في هذا المبحث كيفية رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية و الفصل فيها باعتبارها جهة قضائية درجة أولى و كذلك كيفية الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة كجهة قضائية درجة ثانية.

المطلب الأول

الدعوى أمام المحكمة الإدارية

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم و كذلك تقدير الوقائع التي أجرتها إدارة الضرائب لوعاء الضريبة و بالتالي جميع العناصر التي أدت إلى فرض الضريبة على المكلف بها¹ و هذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري في نص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كقاعدة عامة على أساس أن هذه الدعاوى تنتمي للقضاء الكامل بحيث تفصل فيها المحاكم الإدارية بجميع قراراتها مهما كانت الجهة التي أصدرتها محلية كانت أي المصالح المتمثلة في المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب أو المركزية التي في مديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة باعتبارها مصلحة ذات اختصاص وطني و هذا إعمالا بنص المادة 801 الفقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية²، بحيث ينجم عن الدعاوى المرفوعة أمام هذه الجهة القضائية أثر موقف للقرار المطعون فيه³ حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية لكن أحيانا ما نجد إجراءات و شروط خاصة لقبول الدعوى التي تختلف باختلاف نوع الضريبة محل النزاع و القرار المطعون فيه إذا كان صادرا بصفة مباشرة من طرف المدير الولائي للضرائب، أو كان بناء على شكوى المكلف أو القرار الخاص بإجراءات المتابعة و التحصيل الضريبي، و عليه توجد العديد من الإجراءات و الأحكام الخاصة في مختلف القوانين الجبائية بحيث يكون للقاضي دور كبير في مجريات الدعوى الأمر الذي يسمح بتخفيف عبء عدم المساواة التي تكتنف دور المكلف باعتباره مدعي في مواجهة الإدارة⁴ و عليه سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى إلى فرعين:

الفرع الأول: شروط قبول الدعوى ، الفرع الثاني: إجراءات التحقيق .

¹ أحمد فنيديس : مرجع سابق، ص131.

² بدائرية يحي : مرجع سابق، ص136.

³ العمري زينب : مرجع سابق، ص50.

⁴ - كويسى لحسن : مرجع سابق، ص11.

الفرع الأول: شروط قبول الدعوى.

يعتبر رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية الخطوة الأولى في المرحلة القضائية بحيث قيدها المشرع الجزائري بجملة من الإجراءات القانونية الضرورية لعرض أي قضية على القاضي الإداري التي تلزمه بالبت فيها وفقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية¹ بحيث ترفع الدعوى وفق القواعد المقررة في المواد من 82 إلى 89 من قانون الإجراءات الجبائية و التي قد يرفعها المكلف بالضريبة ضد قابض الضرائب المختص أو المحاسب القائم بالحجز الذي رفض طلبه من طرف المدير الولائي للضرائب بعد انقضاء الأجل الممنوح للبت في الموضوع من قبل القابض² أو إدارة الضرائب ذاتها و هذا عن طريق عريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها و محتواها³ و عدم احترامها يؤدي إلى قبولها.⁴

أولا /رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة.

لقد أخضع المشرع الجزائري السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية في مجال تقدير الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و ربطها وصولا إلى مرحلة التسديد النهائي و جمع الضرائب و الرسوم للرقابة القضائية، بهدف الحفاظ على توازن القوى بين الإدارة و المكلف⁵، بحيث يمكن للمكلف بأن يلجأ في أية مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافها أجاز المشرع للمكلف بالضريبة الطعن في مختلف القرارات التي لم تكن مرضية له كليا أو جزئيا⁶ و التي تختلف بحسب طبيعة الحقوق الضريبية المتنازع عليها من جهة و القرار المطعون فيه من جهة أخرى أي أنه صادر مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف أو القرار المطعون فيه المتعلق بإجراءات المتابعة و تحصيل الضريبة مثل غياب القرار بشأن طلب استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات و نقل الأثاث لدفع الضرائب و الرسوم في الآجال المحددة قانونا و الواقعة تحت متابعة مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، حيث أتاح المشرع في هذه المرحلة مراجعة و مراقبة قانونية الضريبة المفروضة و كذلك مدى شرعية الإجراءات

¹ - المرجع نفسه ، ص11.

² - د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص101.

³ - أ/فنيديس أحمد : مرجع سابق، ص131.

⁴ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص87.

⁵ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص66،67.

⁶ - المرجع نفسه ، ص67.

المتبعة في تحصيلها¹ عن طريق رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية التي تختلف شروطها حسب نوعية القرار الصادر هذه الشروط التي تجعل الدعوى سليمة بتوفر الشكل المطلوب و انعقاد الخصومة لتملك المحكمة الحق في فحص الدعوى من حيث الموضوع² و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

01/ الشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

من أهم الشروط التي حددها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية هي:

أ_ يجب أن ترفع الدعوى من ذي كل صفة و مصلحة تطبيقاً لأحكام المواد 13 و 15 و 816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي هي أحكام مشتركة بين جهات القضاء العادي و القضاء الإداري³

ب_ لا يجوز لمن ليس له صفة و مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون التقاضي، و انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه يثيره القاضي من تلقاء نفسه حسب نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.⁴

ج_ يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المنصوص عليه في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المرفوعة أمام الجهات القضائية⁵ و المتمثلة في:

- 1_ اسم و لقب المدعي و موطنه.
- 2_ اسم و لقب المدعى عليه، و كذا موطنه فإن لم يكن فأخر موطن له.
- 3_ ذكر تسمية و طبيعة الشخص المعنوي و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.⁶

4_ عرض موجز للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى لأن العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل الشكوى المرسلة إلى مدير الضرائب بالولاية يجب أن تتضمن عرضاً صريحاً لطلبات و وسائل المدعي مع تحديد طبيعتها لتثبيت صحة إدعائه و تكون

¹ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص141.

² - قصاص سليم: مرجع سابق، ص87.

³ - المادة 13: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة (صاحب حق) ، وله مصلحة قائمة أو محتملة (أي منفعة) يقرها القانون" ، أما عن شرط الأهلية فوصفها بأنها شرطاً موضوعياً و أحالها الى المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

⁴ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص145.

⁵ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص15.

⁶ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص145.

مؤسسة على حجج قانونية¹ و هذا ما أكده أيضا مجلس الدولة في تاريخ 2000/12/14 تحت رقم 190171 و الذي فصل بعدم قبول الدعوى لإختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية² فلا يمكن للمكلف الخروج عن الإطار الذي وضعه في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب فلا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية عكس إدارة الضرائب التي تستطيع إثارة ما تشاء لأنها ملزمة بالاحتجاج بالمقتضيات القانونية و هذا دفاعا عن مصلحة الخزينة العمومية.³

5_ يجب أن تكون عريضة الدعوى مكتوبة لأن الكتابة أول مظهر من مظاهر خصائص الدعوى الإدارية باعتبار الكتابة هي الطلب الذي يأخذ شكل العريضة و فردية و موقعة.⁴

6_ وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء و تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم قبوله ما لم يوجد مانع مبرر.

7_ إيداع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.⁵

02/ الشروط الخاصة.

يجب تقديم شكوى من قبل المكلف إلى مدير الضرائب بالولاية قبل لجوءه إلى القضاء على اعتبار أن هذا من النظام العام و يثيرها القاضي من تلقاء نفسه حسب ما أقره مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2003/02/25 الذي جاء فيه: كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337⁶ من قانون الضرائب المباشرة، هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا، و عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء⁷، و هذا ما ورد أيضا في التعليلة العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2010 و جوب تقديم شكوى أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري⁸ و ينتج عن هذه القاعدة أنها تحمي المتقاضي، عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لإفادة منها إذا

¹ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص16.

² - بدائية يحي : مرجع سابق، ص157.

³ - بوقبرين فافا و زملائها: المنازعات الجبائية ، مذكرة تخرج لنيل إجازة القضاء العليا ، مجلس قضاء لمسيطة ، الجزائر، 2004/2005، ص64.

⁴ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص91.

⁵ - بدائية يحي: مرجع سابق، ص145.

⁶ - ألغيت المادة 337 قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 200 قانون المالية لسنة 2002.

⁷ - أ/أحمد فنيدس : مرجع سابق، ص132.

⁸ - بدائية يحي : مرجع سابق، ص146.

كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه و كذلك تحمي الإدارة بمنحها مهلة لمراجعة نفسها، و بالتالي تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تنصب حصرا على مضمون القرار المطعون به¹.

أ_ يجب إرفاق الدعوى بوثيقة الاقتطاع من المصدر أو الدفع².

ب_ يجب أن تكون العريضة موقعة من صاحبها لأن المكلف بالضريبة يتقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة و عدم وجود الإمضاء يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الإدارية³ و هذا ما أكدت عليه أيضا المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج_ وجوب احترام الأجل القانوني لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية الذي يعتبر من النظام العام و يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أي مرحلة من مراحل سير الدعوى،⁴ بحيث يشترط على المكلف بالضريبة في منازعات التحصيل و تحت طائلة البطلان أن يعترض في أجل شهر اعتبارا من التاريخ الذي صدر فيه قرار مدير الضرائب بالولاية المختص⁵ و ما يلاحظ في هذه الحالة أن المشرع الجزائري كان أكثر وضوحا فيما يتعلق بأجل رفع الدعوى في نزاع التحصيل الضريبي حسب نص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بالرغم من الآثار الوخيمة التي تعود على المكلف و عدم تداركه إياها في الأجل القصير عكس ما هو معمول به في نزاع الوعاء و لقد أقر هذا مجلس الدولة صراحة في القرار رقم 25486 بتاريخ 2006/03/25 ، أنه يجب عدم الخلط بين أجل رفع الدعوى في نزاع التحصيل المحددة بشهر واحد و بين الأجل المحدد للوعاء الضريبي المتمثل في 4 أشهر و من أهم ما جاء في القرار من حيثيات مايلي: " حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: يجب أن تحرك الدعوى في مدة 4 أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، أن قضاة أول درجة قد أخطئوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء و ليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما قد يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد".⁶

¹ - سوفلي حدة: مرجع سابق، ص63.

² - بوقبرين فاذا: مرجع سابق، ص64.

³ - العمري زينب: مرجع سابق، ص53.

⁴ - أ/أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص134.

⁵ - المرجع نفسه، ص134.

⁶ - بدابرية يحي: مرجع سابق، ص155.

ثانيا / رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

رفع الدعوى ليس حكرا على المكلف بالضريبة فحسب فيمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى القضاء إذا ما رأته لذلك ضرورة للنظر في منازعات الضرائب لكن شريطة أن تحترم الإجراءات التالية¹:

01/ ميعاد رفع الدعوى.

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للبت فيه في أجل أربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على شكاوى المكلفين بالضريبة² لكن يجب مراعاة مايلي:

إعلام المكلف بأن احتجاجه قد تم تحويله للعدالة و هو غير ملزم بتقديم شكاية من جديد³ كذلك إعلامه بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف المودع لدى المحكمة الإدارية قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة أو الإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.⁴

إن الميعاد المحدد أعلاه لم يرد النص عليه في القوانين الضريبية لكن نستنتج من نص

المادة 82 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي منحت أجل 4 أشهر للطعن في قرارات المدير الضرائب بالولاية من طرف المكلف بالضريبة مع مراعاة أحكام المادة 72 الفقرة 2 من نفس القانون التي حددت مدة دراسة الشكاوى من قبل المدير الولائي للضرائب المحددة بـ 4 أشهر⁵ و أما بالنسبة للشروط التي حددها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بخصوص عريضة الدعوى المقدمة من قبل الإدارة عموما لم يتحدث القانون إلا على شرط إعفاء الدولة و الولاية و البلدية و المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية من وجوب التمثيل بمحامي للدفاع أو الإدعاء ، و فيما يخص العرائض و المذكرات المقدمة بإسم الأشخاص المعنوية المشار إليهم سابقا لا بد من أن توقع من طرف الممثل القانوني الذي يجب أن يراعى عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا في النزاع مدعى أو مدعي عليه تمثل بالوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، و الممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية.⁶

¹ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص 68.

² - العمري زينب : مرجع سابق، ص 57.

³ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص 16.

⁴ - العمري زينب : مرجع سابق، ص 57.

⁵ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص 17.

⁶ - بدابرية يحي : مرجع سابق، ص 164.

و عليه يمكن القول بأن الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لعرض النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية هو نفس الأجل الممنوح للرد على الشكوى الذي بمجرد انقضائه يمكن للمكلف بالضريبة رفع النزاع أمام القضاء الإداري ضد القرار الضمني لمدير الضرائب بالولاية¹ و لهذا يعتبر أمر تحديد ميعاد لرفع الدعوى الضريبية واجب للتمييز بين ما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف أو الإدارة و نوع النزاع نزاع الوعاء أو نزاع التحصيل.²

02/ شكل العريضة .

لا بد من أن تستوفي العريضة التي تودعها الإدارة لدى المحكمة الإدارية على بعض الشكليات، التي لم يحددها المشرع صراحة في مختلف النصوص الضريبية فلم ينص على شكل معين يجب إتباعه بالنسبة للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية.³

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 83 و المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008. لم ينصان على وجوب إتباع شكليات معينة في عريضة الدعوى المقدمة من قبل إدارة الضرائب.

يجب تسريب العريضة أيضا فلما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتياز فلها أن تستفيد من حرية استبدال الأوجه والطلبات في عريضة الدعوى سواء كانت مدعية أو مدعى عليها ، كما تستطيع أيضا أن تثير ما تشاء من الأوجه الجديدة كونها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الجبائية المقررة في النصوص الجبائية من أجل الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية.⁴

و في هذا من الأحسن أن تبين الإدارة موقعها من المشكلة المطروحة عليها عند عرض النزاع على المحكمة الإدارية⁵ و هذا من خلال دفاعها على مواقفها السابقة و تقديم حجج جديدة جديدة تخص النزاع المطروح عليها.⁶

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق.

بعد أن يتم تقديم العريضة و تسجيلها بأمانة ضبط المحكمة الإدارية يتم فتح التحقيق باعتباره مرحلة مهمة في سير الدعوى الضريبية⁷ و هو من أهم الوسائل الممنوحة للقاضي

¹ - أحمد فنيديس : مرجع سابق، ص136.

² - قصاص سليم: مرجع سابق، ص103.

³ - العمري زينب : مرجع سابق، ص57.

⁴ - سوفلي حدة : مرجع سابق، ص69.

⁵ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص18.

⁶ - العمري زينب : مرجع سابق، ص58.

⁷ - عليان مالك : مرجع سابق، ص173.

الإداري في الميدان الجبائي¹ و يتم وفق الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذا وفق قانون إجراءات الجبائية الذي يحدد الإجراءات الخاصة للتحقيق² الذي هو عبارة عن عمليات مطبقة من قبل المصالح المختصة للإدارة الجبائية في إطار منظم بموجب نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام و تجنب كل ما قد ينتج من تجاوزات و اعتداءات³ و يتم فتح التحقيق بناء على طلب الأطراف أو أحدهم أو من تلقاء نفسه قبل الفصل في الموضوع و بموجب أمر شفوي بحضور أحد الأطراف شخصيا ، كما يمكنه أن يأمر شفويا بالانتقال للمعاينة ما لم يرى ضرورة لإصدار أمر كتابي⁴ و لا تخرج إجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية إلى غاية صدور الحكم القضائي عن كونها إجراءات متبعة في سائر المنازعات الإدارية ما عدا تلك الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و قانون الإجراءات الجبائية⁵ التي تعد إجراءات فاحصة أو تحقيقية يتمتع فيها القاضي بدور توجيهي للدعوى⁶ و لهذا سوف نتطرق في هذا الفرع إلى إجراءات التحقيق المتمثلة في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة في إطار إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم بدلا من إجراءات التحقيق العادية المنصوص عليها في المادة 84 الملغاة⁷ و التي أصبحت غير مجدية.

أولا/التحقيق الإضافي.

التحقيق الإضافي نصت عليه المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث حددت في فقرتها الثانية أنه يكون إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم و في حال ما إذا تمت عملية إجراء التحقيق الإضافي⁸، و يتم تبليغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير لمدير الضرائب الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول⁹ و يمكن أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع و أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، و يجب أن

¹- بدائرية يحي : مرجع سابق، ص166.

²- أحمد فنيدس : مرجع سابق، ص137.

³- عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر 2012، ص18.

⁴- بوقبرين فافا : مرجع سابق، ص70.

⁵- قصاص سليم: مرجع سابق، ص111.

⁶- كويسي لحسن: مرجع سابق، ص17.

⁷- المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

⁸- كويسي لحسن: مرجع سابق، ص18.

⁹- قصاص سليم: مرجع سابق، ص120.

يخضع الملف لإيداع جديد¹ طبقاً للفقرة 2 من المادة 84 الملغاة²، و نجد في هذا أن المشرع أبقى على هذا الخطأ بالرغم من التعديلات الواردة على أحكام هذا القانون ، و بالتالي يخضع إعلام المكلف بالضريبة بالوقائع و الأسباب التي تدرع بها مدير الضرائب بالولاية (دون ذكر مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب و مدير المركز الجوارى للضرائب) يكون خاضعاً للأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية³.

ثانياً/مراجعة التحقيق.

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو (الفحص المضاد)⁴ إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة لذلك و هذا عندما يتبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي و عناصر و مستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية⁵ بحيث تتم هذه العملية على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول مع حضور المشتكي أو وكيله، و في حال ما إذا كانت الدعوى متعلقة بضريبة محلية فيمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي الحضور و يمكنه استدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة⁶ و في الأخير يحرر العون المكلف بالمراجعة محضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي، و عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي و رأيه الخاص ثم يقوم المدير الولائي للضرائب بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً بإقتراحاته⁷ و عليه فإن إجراء التحقيق المقصود هنا ليس الذي يقوم به القاضي بل الذي تقوم به المصالح الجبائية عند مراقبتها للوضعية المالية للمكلف بالضريبة و التحقيق في محاسبته⁸.

ثالثاً/الخبرة.

تعتبر الخبرة⁹ من أهم السلطات التي منحها المشرع الجزائري للقاضي الإداري في مادة مادة الضريبة باعتبارها¹ فعالة في حل المنازعات الجبائية² بالإضافة إلى كونها إجراء من

¹ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص18.

² - العمري زينب: مرجع سابق، ص59.

³ - بدائرية يحي: مرجع سابق، ص171.

⁴ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس : مرجع سابق، ص43.

⁵ - بدائرية يحي : مرجع سابق، ص172.

⁶ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص18.

⁷ - العمري زينب: مرجع سابق ، ص59.

⁸ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص44.

⁹ - العمري زينب : (الخبرة هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع و حول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع و التي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه كما عرفتھا المحكمة العليا أيضا على أنها: "

إجراءات التحقيق و طريقة من طرق الإثبات التي تأمر بها المحكمة الإدارية تلقائياً أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو على طلب مدير الضرائب بالولاية³ و الخبرة إجراء يتميز بكونه ذات طابع تقني وفني، وأنها تقرر من قبل القاضي الإدارية فهي قضائية، وهي إجراء تبعي لأنها تقرر تبعا لدعوى أصلية ، وأن إجراء الخبرة ليس أمر إلزاميا فهي إجراء اختياري وتتميز بطبيعة نسبية فالخبير لا تمنح له صلاحيات التحقيق المخولة للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتحول هذه المهمة إلى منح الخبير صلاحيات القاضي الإداري خصوصا في المسائل القانونية ، مثل سماع الشهود وإجراء تحقيق ، فالقاضي الإداري هو الذي يقدر النتائج الموضوعية والقانونية للخبرة التي نظمها المشرع بموجب المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تحيل إلى المواد من 125 إلى 145 كما نصت عليها أيضا المادة 486⁴ من قانون الإجراءات الجبائية و لهذا فإن مهمة الخبير⁵ تكون محددة و متعلقة بواقعة مادية يستلزم بحثها أو تقديرها و يكون إبداء الرأي فيها علما و فنا لا يتوفر في الشخص العادي ليقدم بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده⁶ و لهذا استقر القضاء على الأخذ بها في مجال إثبات الدعوى الإدارية نظرا للطبيعة الخاصة للقانون الضريبي و اعتماده على وسائل مميزة لعدم تعارضها مع طبيعة تلك و عدم تنافرها مع روابط القانون العام على أساس أنها استشارة فنية ممنوحة للقاضي حيث تقوم بتوضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هذا لمساعدته للفصل في الدعوى بناء على طلبه أو طلب

عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام و أنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخولها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرها في إطار ما ليس ممنوعا قانونا) ، مرجع سابق، ص60.

¹ - طبي عبد الحكيم: مرجع سابق، ص71.

² - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص44.

³ - أحمد فنيديس : مرجع السابق، ص158.

⁴ - المادة 86 : (..يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية ، و كذلك المشتكي و/ أو، و ممثله اقتضى الأمر كذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه . و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة.)، قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - كويسبي لحسن: مرجع سابق، ص18.

⁶ - عارف السعيدة و آخرون: دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني ، رقم (57) لسنة 1985 و تعديلاته، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد العشرون، العدد2، دمشق، سوريا، 2012، ص674.

المكلف أو مدير الضرائب¹ وكذلك إقامة التوازن بين مصالح الأفراد من جهة و مصلحة الجماعة التي تمثلها الإدارة الجبائية من جهة أخرى² و بالتالي تجعل القانون الضريبي أكثر القوانين قدرة على تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في تحقيق الموارد المالية حفاظا على المصلحة العامة و أيضا أن المحكمة لا تملك استبعادها لأن في هذا الاستبعاد حرمان للخصم من وسيلة قانونية من وسائل الإثبات مما يؤدي إلى إجحاف بحقه³ و لكن هذا لا يعني أنها تصبح ملزمة للقاضي بل تبقى دائما تتميز بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القاضي الإداري وحده في أخذ القرار إذ أنه ليس ملزم بتاتا بنتائج الخبرة حتى على المستوى التقني الحسابي فله السلطة التقديرية في الاعتداد بالخبرة و المصادقة على نتائجها في حال ما إذا ما كونت قناعاته و أجابت على جميع الأسئلة الفنية المطروحة و هذا للفصل في النزاع و يمكن رفض الأخذ بها و رفض تعيين الخبير و هذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 1994/04/19 حيث أنه بالرجوع إلى مضمون الخبرة المحررة بتاريخ 1994/10/08 من طرف الخبير (ط.س) يستفاد و أن هذا الأخير لاحظ بأن المعامل الذي أسسه عليه المستأنف حسابه لرقم أعمال المستأنف ليس هو المعامل الذي يخضع له المستأنف في نشاطه. حيث أنه يتبين من دراسة أوراق الملف أن الخبير المعين من طرف المجلس قام بمراجعة حسابية بين طرفي النزاع وبعد أخذه بعين الاعتبار المبالغ التي سددها المستأنف عليه توصل إلى تحديد المبلغ المستحق أي الواجب تسديده قدره 87.870.50 دج حيث أنه عكس ما جاء به المستأنف ضمن استئنائه فإن قضاة أول درجة تأكدوا من خلال تقديرهم للوقائع وتحليلهم لتقرير الخبرة المأمور بها من قبلهم بأنها تمت على أحسن وجه وهي واضحة كونها أجابت على النقاط المحددة لها و لا داعي لتعيين خبير آخر⁴ لهذا سنتعرض فيما فيما يلي: تعيين الخبير و رده و إجراءات الخبرة.

01/ تعيين الخبير و رده .

تتم عملية الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية و قد تعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة و هو أمر جوازي للقاضي يمكن أن يأمر به من تلقاء نفسه⁵ و يمكن لها أن تسند المهمة إلى ثلاثة خبراء إذا طلب منها ذلك أحد الطرفين بحيث يقوم كل

¹ - كويسي لحسن،: مرجع سابق، ص19.

² - بوصنوبرة خليل : إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية،الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، الجزائر، 2008، ص149.

³ - عارف السعايدة و آخرون: مرجع سابق، ص676.

⁴ - سوفي حدة: مرجع سابق، ص72.

⁵ - العمري زينب: مرجع سابق، ص60.

طرف بتعيين الخبير الخاص به و الخبير الثالث تعيينه المحكمة الإدارية¹ و لا تسند مهمة الخبير إلى أحد الموظفين الذين ساهموا في إعداد الضريبة المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثناء التحقيق² و كما يجب الإشارة إلى أنه يتم تعيين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي الذي يضم قائمة الخبراء المعتمدين كما يؤدي الخبير غير المقيد في قائمة الخبراء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم الأمر بالخبرة ، كما تودع نسخة من محضر أداء اليمين في ملف القضية ، هذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

يجب على الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية تنفيذ المهمة المسندة إليه شخصيا مع احترام الأجل المحددة مسبقا مع المحافظة على سرية المهمة الموكلة إليه خاصة فيما يتعلق بما يملكه الناس من أرزاق⁴ يقوم الخبير المعين بإعلام المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بيوم و ساعة بدء العمليات ، و إذا اقتضى الأمر إعلام الخبراء الآخرين و قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات و هذا ما قضى به مجلس الدولة " حيث المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تنص على أنه : يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام و الساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة.

حيث أن المشرع أجبر الخبير على استدعاء طرفي النزاع ، حيث أن الخبير الذي يسهي عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي يعرض خبرته للبطلان ، و بالتالي بدون الالتفات إلى الدفع الأخرى⁵.

و في نفس الوقت قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم

164086 بتاريخ

27 أبريل 1998 أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع استلامها

الاستدعاء بذلك من الخبير، لا يمس بالطابع الحضورى، و لا يحق لها التمسك لاحقا بذلك

لإلغاء قرار الجهة القضائية ، على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئها⁶.

¹ - أ/ أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص160.

² - أ/ بوصنوبرة خليل: مرجع سابق، ص152.

³ - سوافلي حدة: مرجع سابق، ص73.

⁴ - بوقبرين فافا: مرجع سابق، ص72.

⁵ - المرجع نفسه، ص73.

⁶ - بدائرية يحي: مرجع سابق، ص175.

و في حالة رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يقم بتأديتها، تعين الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة، خبيراً آخرًا بدلاً منه¹ بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء.²

تنتهي عملية الخبرة بإيداع تقارير الخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي إن رأت أن التقرير غير مستوف فلها أن تطلب من الخبير أن يكمله³ حتى تتمكن الأطراف التي تم إبلاغها بالإطلاع عليها⁴ أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة رد الخبير و هذا بموجب طلب مغلل إلى المحكمة الإدارية خلال أجل ثمانية أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني التبليغ باسم الخبير الذي يتناوله بالرد عند بدء إجراء الخبرة و يتم البت في الطلب بصفة عاجلة بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم⁵ و يجب رد الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الأمرة بتعيينه، و لا ينبغي صدور القرار و إثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف⁶ و عموماً لا يقبل رد الخبير حسب نص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إلا في الحالات التالية:

أ_ القرابة المباشرة.

ب_ القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.

ج_ وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

02/إجراءات الخبرة .

تتم إجراءات الخبرة على يد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية على أن يتقيد بالمهام التي أسندها له القاضي بحيث وضع المشرع بعض الشروط الواجب احترامها للقيام بالخبرة⁷، بالخبرة⁷، بحيث يحدد الخبير الذي تم تعيينه يوم و ساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة المعنية و المكلف بالضريبة و إذا لزم الأمر إعلام الخبراء الآخرين و هذا قبل عشرة أيام من بدء العمليات على الأقل⁸ حيث قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها رقم

1- المرجع نفسه، ص175.

2- أ/ أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص161.

3- عارف السعيدة و آخرون: مرجع سابق، ص675.

4- بوقبرين فافا،: مرجع سابق، ص73.

5- العمري زينب: مرجع السابق، ص61.

6- أ/ أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص161.

7- حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص44

8- حسين فريجة: مرجع سابق، ص42.

164086 بتاريخ 27 أبريل 1998 أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع استلامها الاستدعاء بذلك من الخبير، لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة، و لا يحق لها التمسك لاحقاً بذلك لإلغاء قرار الجهة القضائية على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئها.¹ بعد استيفاء هذه الإجراءات يتوجه الخبراء لمكان إجراء الخبرة ، مع حضور كل من ممثل إدارة الضرائب أو الشاكي أو من يمثله و إذا استلزم الأمر حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بالمهام المنوطة لهم من طرف المحكمة الإدارية² و يقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير تقارير مشتركة أو منفردة طبقاً لأحكام المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية.³ و هذا في حالة الاختلاف في الآراء أما المكلف فله أن يدلي بملاحظاته و رأيه للخبير أو لإدارة الضرائب أثناء عملية الخبرة التي يدونها الخبير في تقريره و يقوم بإدراجها في ملحق تقريره.⁴ و في الأخير يتم إيداع المحاضر و التقارير لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ليتم إبلاغ الأطراف المعنية قانوناً بنتائج الخبرة خلال 20 يوماً كاملة أما إذا رأت المحكمة أن الخبرة كانت غير كاملة أو غير سليمة، فيمكن لها أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة⁵ و هذا راجع للسلطة التقديرية للقاضي بحيث يمكنه قبول جزء منها أو رفض جزء آخر ، و تنتهي الخبرة بصدور قرار عن المحكمة الإدارية بشأنها⁶، و هذا حسب ما أكده مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2002/10/15: "حيث أن إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة و صحتها و نزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير و أن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي و لم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب . حيث أنه فعلاً بالرجوع إلى القيمة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها و القيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع و كبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها".⁷

فيما يتعلق بأتعاب الخبير يقوم بتقديم كشف بمصاريف و الأتعاب و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية وفق التعريفة المحددة بقرار من الوزير

¹ - بدائية يحي: مرجع سابق، ص 175.

² - المادة 86 الفقرة 7: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق .

³ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 20.

⁴ - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس: مرجع سابق، ص 45.

⁵ - العمري زينب: مرجع سابق، ص 62.

⁶ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص 45.

⁷ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 21.

المكلف بالمالية و لا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب و مصاريف الخبرة و التقارير المقدمة بعد أكثر من 3 أشهر من غلق المحضر¹ حيث يتحمل مصاريف الخبرة الطرف الذي خسر الدعوة المتعلقة بالخبرة في حدود ما قضى به الحكم القضائي من قبل المحكمة الإدارية في القرار التحضيري قبل الفعل في الموضوع،² أما فيما يخص المصاريف التي تتحملها الإدارة فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة ، وأما بالنسبة للصندوق المشترك للجماعات المحلية إذا تعلق الأمر بضرائب أو رسوم تستوجب اقتطاعات مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة³.

مع التأكيد أن التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاث (3) أشهر من غلق المحضر لا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب.⁴

وعليه في الأخير تعتبر الخبرة وسيلة إثبات يتم استعمالها بإفراط من طرف القضاة متناسين أن اللجوء إلى مثل هذا الإجراء لا يكون إلا عند الضرورة ولا سيما في إطار تقني محض.⁵

الفرع الثالث: إصدار القرار.

بعد الإنتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية و إجراءات التحقيق فيها و اكتفاء أطراف الدعوى من الإجابة، يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ثم يحيل الملف إلى النيابة العامة للإطلاع عليه و تقديم طلباتها في ميعاد شهر، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ كافة التدابير اللازمة و الضرورية للفصل في النزاع المطروح أمامه طبقا للمادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث يودع التقرير المكتوب و يحال على النيابة العامة للإطلاع عليه و تقديم طلباتها خلال شهر، ليقوم المستشار المقرر بالاتفاق مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة العلنية التي يمكن لرئيس الجلسة جعلها سرية إذا كانت خطرا على النظام العام⁶ ليتم من خلالها إصدار القرار القضائي النهائي المتعلق بموضوع النزاع⁷ و يبيت في الدعوى المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

¹ - بدائية يحي: مرجع سابق، ص 176.

² - المادة 98 فقرة 2 : قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

³ - المادة 100: قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

⁴ - المادة 86 فقرة 9 : قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

⁵ - سوفي حدة: مرجع سابق، ص 75.

⁶ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 22.

⁷ - العمري زينب: مرجع سابق، ص 62.

و الغرامات وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹ بعد إنعقاد الجلسة في ميعادها المحدد يتم الاستماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر² حيث يحق للخصوم أو محاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية التي تدعم مذكراتهم التي قدموها و أخيرا طلبات النيابة ثم تحال الدعوى للمداولة بحضور النيابة العامة أو الخصوم و وكلائهم أو كاتب الجلسة قصد دراسة القضية³ و³ إعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن⁴ تحليلا لطلبات أطراف الخصومة، و بيانات إلزامية أسماء وألقاب وصفة ومهن ومحل إقامة الأطراف أو محاميهم أو العناوين أو المقر الاجتماعي بالنسبة للشركات، وكذا النصوص القانونية المستند عليها في القرار، وكل الوثائق المرفقة مع الملف المؤشر عليها من قبل أمين الضبط وأسماء القضاة المشكلين، بما فيهم المستشار المقرر، كما يحدد لنا المحتوى إن كان القرار غيابيا أو حضوريا و يبلغ إلى الأطراف⁵ لهذا سنتناول في هذا الفرع مضمون القرار (أولا) ، (ثانيا) تبليغ القرار (ثالثا) آثاره.

أولاً/ مضمون القرار.

يجب أن يتضمن القرار البيانات التالية:

أ_الجهة القضائية مصدرة القرار.

ب_أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

ج_الإشارة إلى تلاوة التقرير.

د_تاريخ النطق بالقرار.

ه_اسم و لقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء...إلخ.⁶

كما يجب أن يتضمن أيضا القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات

الأطراف التي يستند عليها القاضي في حكمه ، و هو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات،

كما يستند أيضا على جميع الوثائق المرفقة بالملف و محاضر الخبرة⁷ مع الإشارة إلى صدور

صدور القرار في جلسة علنية أو سرية و ذكر عند الاقتضاء تاريخ قفل التحقيق و تاريخ

إعادة فتحه مع ذكر اسم القاضي و المحكمة الإدارية و مقرها و بيان أعضاء المحكمة الإدارية

¹ - حركات بوبكر عبد الغني /قروش أنس: مرجع سابق، ص45.

² - قصاص سليم: مرجع سابق، ص133.

³ - العمري زينب : مرجع سابق، ص63.

⁴ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص22.

⁵ - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس: مرجع سابق، ص46.

⁶ - المادة 553: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁷ -حسين فريجة: مرجع سابق ، ص115.

الذين اشتركوا في القرار و بيان ما إذا كان الخصوم و وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا مع بيان قيمة التخفيض إن وجدت أو الرفض الكلي للدعوى مع إلزامية تضمن القرار تحت البطان لعبارة :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
باسم الشعب الجزائري.¹

ثانيا / تبليغ القرار.

يتم تبليغ الأحكام و الأوامر إلى الخصوم بموطنهم عن طريق محضر قضائي و هو الإجراء الذي كرسه المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من خلال نص المادة 894 " يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي" ² و بصفة استثنائية يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الحكم إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط³ حسب نص المادة 895 من نفس القانون و يجب أن ينفذ القرار المبلغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب يجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها.⁴ عنها.⁴

أما إذا كان موطن المكلف خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، و في حالة انعدام الموطن بالجزائر، فإنه يبلغ الحكم وفقا لأحكام المادتين 414 و 415 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي فيجب أن يكون التبليغ في مقر المؤسسة أو الشركة.⁵

ثالثا/ آثار القرار.

يعتبر الحكم المتخذ من طرف المحكمة الإدارية في مجال الضريبة ملزم للإدارة الضريبية إذا عدل قرارها المرفوع أمام المحكمة الإدارية فلا يمكنها التنصل من نتائجه، أما إذا أكد القرار أن الإدارة لم ترتكب أي خطأ و أن جميع الإجراءات التي اتخذتها في مواجهة المكلف كلها قانونية و صحيحة و يمكن لها أن تستمر فيها إلا في حالة الطعن في القرار

¹ - العمري زينب: مرجع سابق، ص64.

² - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 23.

³ - بدايرية يحي: مرجع سابق، ص183.

⁴ - العمري زينب : مرجع سابق، ص65.

⁵ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص23.

بالطرق القانونية من طرف المكلف و طلب إيقاف تنفيذ القرار و عليه يمكن حصر الآثار المترتبة عن القرار الصادر تتمثل فيما يلي:¹

01/ خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية .

ينتج عن القرار الصادر استنفاذ رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح أمامه ، بحيث لا يمكنه إعادة النظر فيه أو تعديله أو حتى العدول عنه بعدما يتم إصداره ما عدا في بعض الحالات التي تناولتها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تتمثل في الطعن بالمعارضة أو إعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.²

02/ حيازة الحكم لحجية الشيء المقضي فيه.

من بين الآثار الرئيسية المترتبة عن صدور القرار في ميدان الضرائب المباشرة و منازعاتها هو التنفيذ، حينما يحوز القرار لقوة الشيء المقضي فيه إذا لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال المواعيد المحددة قانوناً³ حسب نص المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بحيث تعتبر الحجية نوع من الحرمة التي يتمتع بها الحكم و التي يتضمن بمقتضاها لقرينة لا تقبل العكس على أساس أنه صدر صحيحاً من حيث إجراءاته و أن ما قضي به الحق بعينه من حيث الموضوع الأمر الذي يؤدي إلى حرمان أطراف الدعوى من اللجوء إلى القضاء ثانية لأنه سيحكم بعدم جواز نظر الدعوى لسبق الفصل فيها، إلا أن القرار الأول لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه إذا لم يكن قد تم الفصل في موضوع الدعوى كما لو كان سبب رفضها هو عدم الاختصاص أو عيب في الشكل و هو الأمر الذي يمكن تداركه و تصحيحه برفع دعوى جديدة.⁴

أما فيما يتعلق بالأوامر الإستعجالية التي من مميزات أنها لا تمس بأصل الحق لكونها وقتية بمعنى أنها لا تحوز لحجية الشيء المقضي فيه عند صدورها فلا يمكن لمن صدر لمصلحته الأمر الإستعجالي أن يحتج به في مواجهة الخصوم أو الغير في حالة ما إذا رفضت دعواه في الموضوع أن يثبت حقه في موضوع النزاع.⁵

¹ - المرجع نفسه، ص23.

² - العمري زينب: مرجع سابق، ص65.

³ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص134.

⁴ - بدائرية يحي: مرجع السابق، ص184.

⁵ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص24.

المطلب الثاني

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

من المبادئ الجوهرية التي تحكم الإجراءات، مبدأ التقاضي على درجتين، و بالتالي يجوز للخصم الذي يحقق في دعواه أمام المحكمة الإدارية 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

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده نص في المادة 90 منه على إمكانية الطعن بالاستئناف في الأحكام القضائية الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة وفق الإجراءات المنصوص عليها في القانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذلك القانون العضوي رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله و بالتالي فإن جميع الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الجبائية يمكن الطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة ما عدا تلك المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة التي يتم الفصل فيها بصفة ابتدائية و نهائية.²

و عليه فإن إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية و كمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة فقد³ نص المشرع الجزائري أيضا من خلال المادة 10 على أنه " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ".⁴ و يعد الاستئناف وجه من أوجه الطعن العادي ، يؤدي إما إلى مراجعة الحكم المطعون فيه تعديلا لمنطوقه أو إلغاء الحكم الصادر عن الدرجة الأولى و بالإضافة إلى إختصاص مجلس الدولة كمحكمة أولى و آخر درجة تمتد ولايته بوصفه محكمة الاستئناف إلى الأحكام

¹ - بوبارة عبد الرحمان: شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008) ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011 ، ص 28 .

² - حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس: مرجع سابق ، ص 47.

³ - مقراني فتيحة : مرجع سابق، ص 51.

⁴ - قانون عضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37، لسنة 1998.

الصادرة من المحكمة الإدارية باعتباره جهة استئنافية تنظر في النزاع من حيث الوقائع والقانون.¹

و على هذا الأساس قسمنا هذا المطلب إلى 03 فروع:

(الفرع الأول) شروط قبول الطعن بالاستئناف ، (الفرع الثاني) إجراءات الطعن بالإستئناف ، (الفرع الثالث) آثار الاستئناف .
الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف.

يعتبر الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة من أهم طرق مراجعة القرارات الإدارية فلقد أحالت المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الطعن بالاستئناف إلى القانون العضوي رقم 98/01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و سيره و كذلك أحالت المادة 40 منه إلى الإجراءات المتبعة في الدعوى المرفوعة أمام مجلس الدولة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

و عليه لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب توفر مجموعة من الشروط منها ما هو متعلق بالمستأنف و منها ما هو متعلق بالاستئناف³ (بأشخاص الخصومة في الاستئناف)
أولا/الشروط المتعلقة بالمستأنف.

حددها المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁴ و التي تتمثل فيما يلي:

01/أن يكون الحكم المستأنف قضائيا .

يشترط في الحكم المستأنف فيه أن يكون صادر عن جهة قضائية المتمثلة في المحكمة الإدارية و هذا ما أكده قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بأنه يمكن أيضا الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة بشرط أن تكون دائما قضائية.⁵

ولقد حدد المشرع الجزائري بمقتضى المادة " 800 " من نفس القانون موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه المحاكم الإدارية والقابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة¹ و عليه تعتبر كل

¹ - المادة 332 ، 335: قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، مرجع سابق .

² - كويسي لحسن: مرجع سابق ، ص 25

³ - أحمد فنيديس: مرجع سابق ، ص 176.

⁴ - المادة 902: قانون الإجراءات المدنية والإدارية (يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الأحكام و الأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية.

كما يختص أيضا كجهة استئناف، بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة) .

⁵ - كويسي لحسن: مرجع سابق ، ص 28 .

القرارات الصادرة من المحكمة الإدارية في مجال المنازعات الضريبية قابلة للاستئناف فيها أمام مجلس الدولة باستثناء تلك الصادرة في مجال الضرائب غير المباشرة، التي تستبعد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيراً للفصل في الموضوع.²

02/ أن يكون الحكم المستأنف صادراً ابتدائياً .

إذا كان الاستئناف ينصب إلا على الأحكام القضائية فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون صادراً ابتدائياً أي يكتسي طابعاً نهائياً³، حيث يشترط في القرار المطعون فيه أمام مجلس الدولة، أن يكون قراراً ابتدائياً صادراً بصفة نهائية عن المحكمة الإدارية ففي مجال المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائياً بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، اشتراط الأحكام الابتدائية التي يقصد بها استبعاد الأحكام التحضيرية مثل الأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيراً قبل الفصل في الموضوع.⁴

ثانياً/الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف.

بالرجوع إلى أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على :
"لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعى أو في المدعى عليه كما يثير تلقائياً انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون" و من خلال هذه المادة فإنه يشترط في أشخاص الخصومة لدى الطعن بالاستئناف توفر المسائل التالية:⁵

01/ الصفة.

إن المشرع الجزائري تناول شرط الصفة كقاعدة إجرائية في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بحيث تخضع لها كل الخصومات المدنية و الإدارية و على مستوى كل مراحل التقاضي سواء تعلق الأمر بالدعاوى الابتدائية أمام الجهات القضائية أو الدعاوى الناشئة عن الطعون في الأحكام الصادرة عنها.

¹ - المادة 800: (المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات صبغة إدارية طرفاً فيها)، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² - مقراني فتيحة : مرجع سابق، ص52.

³ - أحمد فنيديس: مرجع سابق، ص176.

⁴ - كويسي لحسن: مرجع سابق ، ص 28 .

⁵ - سوفي حدة: مرجع سابق، ص85 .

في حين رفض العديد من الفقهاء تناول شرط الصفة مستقلا عن شرط المصلحة باعتبار أن المصلحة شخصية و مباشرة¹ ، بحيث تخول الصفة المدعي أن يكون في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى أي يكون في مركز قانوني سليم يخول له اللجوء إلى القضاء² يشترط أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها،³ كما يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه الاستئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على اختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب و يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.⁴

و لقد قضى مجلس الدولة بعدم قبول الطعون المرفوعة أمامه من طرف الأشخاص الطبيعية في حالة توفرهم على صفة رفعها، و هذا ما جاء في أحد قراراته التي رفعت فيها الدعوى من غير ذي صفة:

حيث أن القرار الإداري الولائي المؤرخ في 15/12/1997 المتضمن إسقاط حقوق المستأنفين من العضوية بالمستثمرة الفلاحية التي كانوا ينتمون إليها لم يبلغ و لم يوضع حد لتنفيذه مما يجعل دعواهم الرامية إلى إلغاء قرار التخصيص المطعون فيه غير مقبولة لأنها رفعت من غير ذي صفة...⁵.

02/المصلحة:

لا يكفي في الخصومة أمام مجلس الدولة تمتع أطرافها بصفة طرح النزاع المتعلق بها أمامه، بل يجب إلى جانب ذلك، أن تكون لهم مصلحة يقصد تحقيقها من وراء ذلك.⁶ إن أهم شرط لقبول الدعوى هو المصلحة أي يجب أن تكون له فائدة لمباشرة دعواه⁷ فلا يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلا إذا كان للطعن مصلحة⁸ رغم ما يكتنفه

¹ - بشير محمد : إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في فرع القانون العام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة ، الجزائر، بدون سنة، ص 187، 188.

² - قصاص سليم : مرجع سابق، ص 139.

³ - المرجع نفسه ، ص 85 .

⁴ - كويسي لحسن: مرجع سابق ، ص 26.

⁵ - بشير محمد : مرجع سابق، ص 192.

⁶ - بشير محمد : مرجع سابق، ص 200.

⁷ - بوصنوبرة خليل: مرجع سابق، ص 148 .

⁸ - سوفي حدة : مرجع سابق ، ص 86 .

مفهوم المصلحة من غموض¹ فهي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي فلا دعوى بدون مصلحة لهذا يعد شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاص بالمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب باعتبار أنه الخصم الذي يقيّمها² وتعد المصلحة كشرط للتقاضي مناطا للدعوى و الباعث على رفعها و الغاية المنشودة من ورائها بالنسبة للمكلف بالضرائب على أساس أنه دافع الضريبة و ملزم بها و بالنسبة للإدارة أيضا باعتبارها هي من يدير و يمثل النشاط الجبائي من بدايته إلى نهايته.³

جاء في أحد قرارات الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى استأنف فيه والي ولاية بانتة قرار صادر عن مجلس قضاء بانتة في 14/07/1987 استجيب لطلبه بإخراجه من النزاع عن الوجه الواجب الفصل فيه المأخوذ من خارج أوجه العريضة:

(حيث أن الاستئناف لا يكون مقبولا إلا إذا كان القرار المطعون فيه قد أضر بالمستأنف و ما دام أن القرار قد استجاب لمطالبه، فإنه لا يتوفر على أية مصلحة في الاستئناف).

فمصلحة الطاعن تقدر بصفة عامة بالاستناد على الطلبات المقدمة من طرف الخصوم أمام قاضي الموضوع، كما يمكن أن تقدر إستنادا على النتائج الافتراضية التي يمكن أن يربتها القرار المطعون فيه على حقوق الطاعن، أو استنادا على الأحداث اللاحقة على صدور هذا القرار، و هي الأحداث التي قد تؤدي إلى زوال المصلحة حتى أثناء سير الخصومة أمام مجلس الدولة.⁴

03/الأهلية:

لا تعتبر الأهلية لدى بعض الفقهاء شرطا لقبول الدعوى و إنما هي شرط لصحة إجراءاتها⁵، ولقد نصت عليها المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ضمن الدفع الدفع ببطلان الإجراءات و يثيرها القاضي من تلقاء نفسه و هي تعتبر من النظام العام و عدم توفرها في المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب يربط عدم صحة الإجراءات⁶ وتختلف أهلية الشخص الطبيعي عن أهلية الشخص المعنوي،⁷ فأهلية الأداء لدى الشخص

¹ - سماح فارة / سهيلة بوخميس: (الطعن بالاستئناف في المنازعات الضريبية في المنازعات الجبائية)، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، في 21 و 22 أبريل 2008، ص 160.

² - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 27.

³ - عليان مالك: مرجع سابق، ص 137.

⁴ - بشير محمد: مرجع سابق، ص 206.

⁵ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 26.

⁶ - المادة 65: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁷ - قصاص سليم: مرجع سابق، ص 142.

الطبيعي يشترط فيها أن يكون الشخص بالغاً لسن الرشد و متمتعاً بقواه العقلية و لم يحجر عليه.¹

أما بالنسبة للأشخاص الاعتيادية فيتمتعون بأهلية التقاضي عملاً بالمادة 50 من القانون المدني، حيث أجاز المشرع الجزائري لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.²

الفرع الثاني: إجراءات الطعن بالاستئناف.

لقد تناول المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الإدارية و المدنية و كذا قانون الإجراءات الجبائية الشروط المتعلقة بالشكل و الإجراءات و ميعاد الاستئناف التي سنوضحها في هذا الفرع.

أولاً/ عريضة الاستئناف.

يرفع الاستئناف بموجب عريضة تسمى عريضة الاستئناف تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع و الرقم التسلسلي في سجل خاص على أن يقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة³ و أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف أو يثبت أنه معفى من دفعه على أساس المساعدة القضائية و هذا بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلاً، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2003/01/21: " حيث بمقتضيات المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية⁴ يجب لقبول عريضة الاستئناف شكلاً على أن يرفق بها الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداعها.⁵

و لا بد أن تتضمن العريضة حسب المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مجموعة من البيانات المتمثلة في:

- أ_ ذكر الجهة القضائية التي يباشر أمامها الاستئناف.
- ب_ اسم و لقب و موطن النشاط الذي يمارسه المستأنف.

¹ - نص المادة 40: (كل شخص بلغ سن الرشد متمتعاً بقواه العقلية، ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية، و سن الرشد 19 سنة كاملة)، قانون المدني.

² - المادة 91 الفقرة 1: قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

³ - فضيل كوسة: مرجع سابق ، ص 173 .

⁴ - المادة 241: قانون الإجراءات المدنية تقابلها المادة 17: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (لا تقيد القضية إلا بعد دفع الرسوم المحددة قانوناً ما لم ينص القانون على خلاف ذلك...)

⁵ - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص 28.

ج_ يجب أن يرفق طلب الاستئناف إلزامياً بنسخة طبق الأصل من الحكم الذي طعن ضده الصادر عن المحكمة الإدارية و هذا ما يتجلى في قرار مجلس الدولة تحت رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 في قضية ضد مديرية الضرائب لولاية الجزائر، حيث تم قبول الاستئناف، و ذلك لأنه تم رفعه بموجب عريضة الاستئناف و التي كانت مستوفية للشروط الشكلية، و تم إلغاء القرار المستأنف فيه¹

د_ أطراف الحكم المراد استئنافه.

هـ_ ذكر رقم و تاريخ الحكم المراد استئنافه.

و_ ذكر الوقائع و الإجراءات التي مرت بها الدعوى.

ي_ تعليل و تسبب عريضة الاستئناف و تختم بالطلبات التي تهدف إلى إلغاء الحكم جزئياً أو كلياً.

ن_ يجب أن ترفق العريضة بعدد من النسخ حسب الأطراف المستأنف ضدهم، حسب نص المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.²

ل_ يجب أن يكون الطعن بالاستئناف مستقلاً أي لكل حكم مطعون فيه، يجب أن يقدم كل طلب منفرد.³

و توقع العريضة المكتوبة باللغة العربية من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، و هو ما نصت عليه المادة 904 بقولها: "تطبق أحكام المواد 815 إلى 825 المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة".⁴

بعدما يتم عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة و يحيله على رئيس الغرفة الإدارية المختصة لتعيين قاضي المقرر، يقوم بدوره بتبليغ أطراف الخصومة بعد وصول الملف إليه و هذا ليحدد أجل تقديم المذكرات الإيضاحية و الملاحظات و الردود بناء على ظروف القضية و يمكن له أن يطلب من الخصوم أي وثيقة أو مستند قد يفيد في فض و حل النزاع وفقاً لأحكام المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية⁵ و يتم تبليغ الطلبات

¹-جمال سايس: مرجع سابق، ص259.

²- المادة 541: قانون إجراءات مدنية و إدارية، مرجع سابق.

³- كويسي لحسن : مرجع سابق، ص 29.

⁴- العمري زينب: مرجع سابق ، ص 69 .

⁵- المادة 844: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

كالأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف و ممثلهم وفقا لأحكام المادة 845 من نفس القانون.¹

ثانيا/ ميعاد تقديم الاستئناف.

يقصد بميعاد الاستئناف المهلة الزمنية التي أجازها المشرع للخصوم لرفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف² و عليه فإن ميعاد تقديم الاستئناف هو ميعاد إجرائي، و جميع المواعيد هي بدورها إجرائية لا يجوز إبطالها أو تقصيرها بإرادة الخصوم³، وقد حدد أجل الاستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب يسري من تبليغ المصلحة الجبائية⁴، و ما يلاحظ أن قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة مما يعني الرجوع إلى الأجل المنصوص عليها في المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وقد حددت آجال الاستئناف وفق ذلك بشهرين⁵، بشهرين⁵، خلافا لما كان عليه في القانون القديم الذي حدد بأجل شهر واحد ويتم التبليغ عن طريق محضر قضائي⁶

الفرع الثالث: آثار الاستئناف.

من الآثار الناتجة عن رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة هو نقل النزاع برمته إلى الدرجة الثانية للتقاضي، فقاضي الاستئناف يعيد النظر في كل جوانب النزاع الشكلية و الموضوعية دون أن يتقيد بما توصل إليه حكم المحكمة الإدارية فله في سبيل ذلك إلغاء الحكم المستأنف كليا أو جزئيا أو تأييده⁷.

لكن يبقى 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 والاستئناف بمراجعة حكم يراه أحد

¹ - المادة 845 : (يتم تبليغ الطلبات و الأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثلهم) قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² - كويسي لحسن : مرجع سابق، ص 30.

³ - حدة سوفلي: مرجع سابق ، ص 87 .

⁴ - المادة 91 الفقرة 02: قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁵ - المادة 950: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁶ - المادة 894 : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁷ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص53.

الخصوم مشوباً بعيب من العيوب في آجال محددة ، وإذا انقضت هذه الآجال واستنفذت تلك الطرق حاز الحكم حجية الشيء المقضي فيه ولا يسمح بتجديد النزاع، ويصبح حجية مطلقة في مواجهة الغير في كل آثاره القانونية¹ حيث يعد الطعن بالاستئناف طريقة من طرق التجريح في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وهذه أقصر طرق مراقبة صحة وسلامة الحكم ، من خلال إعادة عرض النزاع الضريبي من جديد أمام مجلس الدولة.²

و من أهم ما يترتب على رفع الاستئناف هو عدم وقف تنفيذ القرار المستأنف وطرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، بحيث أنه ليس مقيد بالقرار الصادر، فله أن يلغيه أو يؤيده.

و بالتالي، فهو لا يقبل إلا الطلبات التي تم فعلاً طرحها على المحكمة الإدارية فهولا ينظر إلا تلك الطلبات التي حصل عنها الاستئناف.³

أولاً/عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف.

من أهم الآثار المترتبة عن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف الذي أقره المشرع الجزائري كقاعدة عامة في نص المادة 908 من ق انون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص على : " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف"⁴ بمعنى أن الاستئناف أمامه لا يوقف تنفيذ أحكام المحاكم الإدارية التي تصدر بصفة ابتدائية و نهائية⁵ ، فيكون الحكم قابل للتنفيذ في مرحلة كان عليها الاستئناف فبمجرد تلقي الحكم التنفيذي الممهور بالصيغة التنفيذية يمكن تنفيذه مباشرة بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي من قبل الذي صدر لصالحه الحكم (المكلف أو إدارة الضرائب) و هذا من دون قيد أو شرط لكن هذه القاعدة غير مطلقة فيجوز لمجلس الدولة أن يأمر المحكمة الإدارية بوقف تنفيذ الحكم الصادر عنها في حالة ما إذا كان التنفيذ من شأنه أن يعرض المستأنف لخسائر مالية لا يمكن تداركها و عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرر إلغاء القرار المستأنف و هذا ما نصت عليه المادتين 912 و 914 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية :

¹ - د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص90.

² - سوفي حدة: مرجع السابق، ص91.

³ - حركات بوبكر/قروش أنس: مرجع سابق، ص49.

⁴ - كويسي لحسن: مرجع السابق، ص30.

⁵ - العمري زينب: مرجع السابق، ص70.

المادة 912 تنص: " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ و ذلك بطلب من المستأنف عندما يتم الاستئناف في الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الذي قضى برفض الطعن لتجاوز السلطة...."

المادة 914 تنص: " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ متى كانت أوجه الاستئناف تبدو من التحقيق جدية... ".¹

وعليه تمثل عريضة وقف التنفيذ طلبا تبعيا للطعن الأصلي ، بمعنى أن طلب وقف التنفيذ يجب أن يكون لاحقا أو متزامنا مع استئناف 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 جسامته و استحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار.²

مما يجعل الطعن بالاستئناف في المادة الإدارية يتميز بطابعه الغير موقف عكس الطعن في المادة المدنية و بالرجوع إلى نص المادة 323 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تنص على : " يوقف تنفيذ الحكم خلال أجل الطعن العادي كما يوقف بسبب ممارسته " حيث يتضح أنها تؤكد على الأثر الموقوف للطعن العادي خلال أجل ممارسته أو سببه.³ و عليه فإنه في الوهلة الأولى تظهر لنا هذه المادة سهولة التطبيق و لكن الأمر ليس كذلك في جميع الحالات، ففي الحالة التي يصدر فيها القرار لصالح الإدارة الجبائية هنا لا يطرح إشكال في مجال التنفيذ لكون القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد لأن الإدارة تحرص على تنفيذ القرار من طرفها و ذلك بالوسائل القانونية المتاحة لها بما فيها التنفيذ الجبري، باستثناء الحالة التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بطلب وقف تنفيذ القرار و تقديم الضمانات الكافية للتحصيل.⁴

لأن الحكم الابتدائي صادر لصالحها إذا كان القرار صادر لصالح المكلف فلا يمكن تنفيذ جبرا في مواجهة الإدارة فقاعدة عدم وقف تنفيذ قرار المحكمة الإدارية بموجب الاستئناف تكون نسبية بالنسبة للإدارة التي نادرا ما تتوفر لديها نية احترام القوة التنفيذية

¹ - المرجع نفسه ،ص70.

² - المادة 913: قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق.

³ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص31.

⁴ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص53.

للقرار الابتدائي¹ و إذا ما قامت و نفذت بإرادتها الحكم الابتدائي فذلك لا يعد قبولاً منها لمضمون الحكم و إنما تفادياً للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية.²
ثانياً/صدر قرار مجلس الدولة.

أجاز المشرع الجزائري للخصوم التمسك بوسائل قانونية جديدة وتقديم أدلة ومستندات إثبات جديدة تؤيد طلباتهم وفقاً لأحكام المادة 344 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و تكريساً للأثر الناقل للاستئناف وعندما يرى قاضي مجلس الدولة أن كل الشروط الشكلية و الحقيقية المتعلقة بالاستئناف متوفرة ، وأن المنازعة الضريبية أصبحت مهياً للفصل فيها بعد إتمام كل الإجراءات القانونية³ و فحص الوسائل الجديدة التي تبرر المذكرات و ردود الدفاع فإنه يودع تقريره و يحيل الملف إلى محافظ الدولة⁴ ، الذي يتمتع هذا الأخير بمهلة شهر (01) لكي يقدم تقريره مع الملف⁵ و بعد انتهاء المدة سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها فإنه يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن و يتم ذلك بالاتفاق مع كل من المستشار المقرر و رئيس الغرفة⁶ مع إعلام كل من المحافظ و الخصوم أو محاميهم من تاريخ انعقاد الجلسة على الأقل الأقل عن طريق رسالة موصى عليها⁷ و بحلول الأجل المحدد تتعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية و يتلو خلالها العضو المقرر تقريره حسب ما جاء في المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و يمكن لمحامي الخصوم إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية ، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقاً لأحكام المادتين 889 و 885 من نفس القانون لتحال بعد ذلك للمداولة وفقاً لأحكام المادة 269 من نفس القانون.

وبعد المداولة و التوصل إلى حكم بشأن القضية يتم النطق به في جلسة علنية، حتى و إن تمت إجراءات المحاكمة في سرية⁸ و عليه يصدر مجلس الدولة قراره ملتزماً بأحكام المواد من 275 إلى 278 كسائر الأحكام في الهيئات القضائية الجزائرية.⁹
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

¹ - المرجع نفسه، ص 53.

² - قصاص سليم: مرجع سابق، ص 146.

³ - د/فضيل كوسة: مرجع سابق، ص 185، 186.

⁴ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص 50.

⁵ - المادة 898: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁶ - العمري زينب: مرجع سابق، ص 71.

⁷ - المادة 852: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁸ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص 32.

⁹ - سوفي حدة: مرجع سابق، ص 92.

إليهما القاضي المقرر عندما يتعلق الأمر بقرار صادر عن المجلس القضائي نظرا 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، و يجوز للخصوم بناء على طلبهم استعادة الوثائق المملوكة لهم مقابل وصل الاستلام¹

01/ شكل و محتوى القرار.

بالرجوع إلى أحكام المادة 916 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة تطبق عليها مقتضيات أحكام المواد 874 إلى 900 من نفس القانون التي تشترط وجوب أن يتضمن الحكم لأسماء الخصوم و تشكيلة المحكمة و ممثل محافظ الدولة.²

تنص المادة 276 من نفس القانون على ضرورة أن يتضمن القرار ما يلي:

أ_ الجهة القضائية مصدرة القرار.

ب_ أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

ج_ تاريخ النطق بالحكم.

د_ اسم و لقب ممثل العامة عند الاقتضاء .

ه_ اسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.

و_ أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما في حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته و مقره الاجتماعي ، و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.

ل _ أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.

ي_ الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.³

إضافة إلى أنه يجب أن يتضمن الحكم الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و إلى

أنه تم الاستماع بأمر من الرئيس إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة و الخصوم و كذا ممثليهم و إلى كل شخص أستمع إليه.⁴

و من الضروري تسبيب القرار بكلمة " يقرر " قبل النطق به سواء أمام المحكمة الإدارية و مجلس الدولة حسب نص المادة 890 من نفس القانون¹ و ذلك من حيث الوقائع و القانون ، كما يستلزم استعراض القضية بإيجاز و طلبات و إدعاءات الخصوم و غيرها.²

¹ - بربارة عبد الرحمان: مرجع سابق ، ص211.

² - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص32.

³ - العمري زينب: مرجع سابق، ص72.

⁴ - المادة 889: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

02/ تبليغ القرار.

يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة بنصها الكامل عن طريق محضر قضائي و هذا الإجراء كرسه المشرع الجزائري في المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية³ و استثناءا عن طريق أمانة الضبط⁴ بموجب إرسال موصى عليه بعلم الوصول إلى محامي كل من الخصمين المكلف بالضريبة و تبلغ هذه القرارات إلى الجهة التي أصدرت القرار⁵ بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة، و الشيء الملاحظ أن المشرع سواء في القانون المدني أو في القوانين الجبائية أو القانون العضوي رقم 01_98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله لم يحدد المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة⁶، و ربما فعل ذلك عن قصد لأن المرحلة التنازعية قد انتهت و القرار أصبح حكما قطعيا يرتب أثرا قانونيا هاما و يتمتع بحجية الشيء المقضي فيه.⁷

و حسنا فعل المشرع الجزائري بنصه هذا، لكي تطلع الجهات التي استأنفت قراراتها على الاجتهادات التي توصل إليها مجلس الدولة.

03/ تنفيذ القرار.

يعتبر تنفيذ القرار من أهم المراحل التي يمر بها التقاضي نظرا لما يهدف له المتقاضي من خلال لجوئه للقضاء ، حيث لا يتم تنفيذ القرارات إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية و موقعة و مسلمة من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يريد تنفيذه⁸ و تحمل النسخة عبارة " نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".⁹

إن تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا مقارنة مع الأحكام المدنية بسبب حمايتها للمال العام الذي لا يمكن الحجز عليه إضافة إلى أن القاضي يكون محكوم بمبدأ الفصل بين السلطات (السلطة الإدارية ، السلطة القضائية) و بالتالي لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة بل

¹ - كويسى لحسن: مرجع سابق، ص33.

² - المادة 277: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

³ - تنص المادة 894: " يتم التبليغ الرسمي للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي" ، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

⁴ - حركات بوبكر عبد الغني/قروش أنس: مرجع سابق، ص50.

⁵ - سوفلي حدة: مرجع سابق، ص92.

⁶ - أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص 99.

⁷ - مقراني فتيحة: مرجع سابق، ص55.

⁸ - العمري زينب: مرجع سابق، ص73.

⁹ - المادة 281: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق.

تكون لها الحرية في إصدار قراراتها كما تكون له أيضا في فصله في النزاعات المعروضة عليه.¹

خلاصة الفصل الثاني

في دراستنا لموضوع منازعات التحصيل الضريبي نخلص إلى أن المشرع منح المكلف بالضريبة في علاقته بإدارة الضرائب عدة سبل و طرق ليدافع بها عن حقوقه عند انتهاكها و تضرره من تصرفات الإدارة المادية و القانونية التي تمارسها كوسيلة لتحصيل ديون الخزينة العمومية بدءا برفع شكوى أمام الجهة الإدارية المختصة كإجراء إلزامي لإتاحة الفرصة للإدارة لمراجعة قرارها الذي أصدرته و تصحيحه من خلال تبادل الآراء و وجهات وصولا إلى القضاء كمرحلة ثانية لرفع دعوى قضائية إدارية أمام المحكمة إدارية يطلب فيها إلغاء القرار الإداري في حال عدم رضا المكلف به سواء كان صادرا بالرفض الكلي أو الجزئي وصولا إلى مجلس الدولة تكريس مبدأ التقاضي على درجتين من أجل جعل طرفي العلاقة الجبائية في وضعية مريحة و تسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة لهم قانونا من أجل إثبات وضعية كل طرف تجاه الآخر على أساس أن الرقابة القضائية تمثل ضمانا هامة لحماية حقوق المكلفين بالضرائب من تعسف الإدارة المحتمل و يرجع هذا للدور الإيجابي الذي يقوم به القاضي في إجراءات الدعوى الإدارية لأجل تحقيق أكبر قدر من الضمانات للمتقاضين و تيسير سبل الوصول إلى الحق المكفول قانونا، و بالتالي تعتبر الدعوى وسيلة لمنح الحماية القضائية لأطراف الدعوى عند الاعتداء على حقوقهم، مما يجعل الإجراءات الخاصة بسير الدعوى الجبائية أمام القاضي الإداري تتميز بطبيعة خاصة كمبدأ المواجهة و الأسبقية للكتابة، و الطابع التفحصي، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق ضمانات كافية أثناء سيرورة الدعوى الجبائية رغم ما يميز القاضي الإداري من عدم تخصص في المجال الضريبي المعقد مما يتطلب لجوؤه إلى استخدام الخبرة كوسيلة أساسية في تقرير أحكام القاضي على موضوع المنازعة.

حيث يتمتع القاضي هنا بالعديد من السلطات الواسعة للفصل في النزاع كالحكم بالتعويض و التعديل طرحه من الكثير من النزاعات نخلص في هذا الفصل المتعلق بمنازعات التحصيل الضريبي إلى أن المشرع الجبائي منح و قبل اللجوء إلى القضاء حيث يلتزم من

¹ - كويسي لحسن: مرجع سابق، ص34.

القاضي الإستعجالي وقف تنفيذه مؤقتاً لحين الفصل في دعوى الموضوع أمام المحكمة الإدارية و لتكريس مبدأ التقاضي على درجتين المكرس كنظام يهدف لجعل طرفي القاعدة الجبائية في وضعية مريحة.

خاتمة

خاتمة

لقد حرص المشرع على توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، من خلال اتخاذ آليات وإجراءات بغية تحصيل أكبر قدر ممكن من الدين الضريبي ، مع مراعاة حالة المكلف الذي يبقى مساهم ووفياً لالتزاماته ، و هذه الإجراءات هي بمثابة إعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحقاتهم قبل اتخاذ الإجراءات الجبرية .

و لحل منازعات التحصيل أوجب المشرع على المكلف الضريبي إتباع جملة من الإجراءات و الآليات الإدارية و القضائية و التي منها اللجوء بصفة إلزامية إلى إدارة الضرائب ذاتها من خلال تقديم شكوى أمامها، إذ يعتبر هذا شرط لرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية وهذا سعيًا من المشرع لحل النزاع القائم بين إدارة الضرائب وبين المكلف بالضريبة، من خلال إعطاء فرصة لإدارة الضرائب لتدارك أخطائها و تخفيف العبء في نفس الوقت عن الهيئات القضائية المختصة التي يتم التقاضي أمامها على درجتين بدءًا بالمحكمة الإدارية وصولًا إلى الاستئناف أمام مجلس الدولة ، بهدف جعل طرفي العلاقة الجبائية في وضعية مريحة تسمح لهم بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونًا من أجل إثبات وضعية كل طرف تجاه الآخر.

و بالرغم من الضمانات التي قدمها المشرع للمكلف بالضريبة في إطار إجراءات التحصيل الضريبي إلا أنها تبقى محدودة ومحصورة مقارنة بالسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية التي تبقى في وضعية ممتازة عن المكلف بالضريبة الذي يبقى الطرف الأضعف.

و عليه ووفقا لهذه الدراسة توصلنا لمجموعة من النتائج و التوصيات التالية:

أولاً/ النتائج:

01. إن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية طويلة جدا و معقدة و غير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي إلى تحقيق عام و آخر خاص و إن لم يقتنع فيلجأ إلى التحقيق المعمق فضلا عن الخبرة التي يلجأ إليها القاضي كوسيلة إجرائية خلال سيرورة الدعوى الجبائية ، نتيجة عدم التخصص في مجال الجباية.

02. إن عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية و عدم إمامهم بالتشريع الجبائي و تفسيراته الذي يتصف بالسرعة و المرونة لمواكبة التطور السريع للاقتصاد الوطني، يستدعي المناداة بتخصص القاضي في هذا المجال.

03. كثرة التعديلات التي تطرأ على القانون المنظم للمنازعة الجبائية نتيجة التطور السريع و التعديل المستمر للإجراءات.

ثانيا/التوصيات.

01. تبسيط الإجراءات أمام المكلف بالضريبة وتوضيح الرؤية أمامه مما يساهم في التقليل من النزاعات الضريبية و توطيد العلاقة بينه و بين إدارة الضرائب.
02. يجب أن يتم تنظيم ملتقيات و دورات تكوينية و حث القضاة على العمل المستمر و البحث من أجل مسايرة التعديلات و المستجدات التي تطرأ على التنظيم الجبائي.
03. جعل النظام الجبائي نظاما مستقرا و تفادي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية وهي أهم نقطة ينبغي مراعاتها إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في المجال الجبائي.

قائمة المراجع

أولاً: النصوص القانونية:

I. الدستور:

دستور سنة 1996 الصادر في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية، العدد 76،
المؤرخة في 15 ديسمبر 1996، المعدل.

II. النصوص التشريعية:

01. قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في
2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل و متمم إلى غاية قانون المالية
لسنة 2015.

02. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 90-36
المؤرخ في 1991/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المادة 4-57 من القانون
رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل و متمم
إلى غاية قانون المالية لسنة 2015.

03. القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية
والإدارية 2008 الجريدة الرسمية رقم 21.

04. قانون عضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس
الدولة و تنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، لسنة 1998.
ثانياً: المؤلفات باللغة العربية.

أ/ الكتب:

01. أ/ أحمد فنيديس : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة
المصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2014.

02. أ/ رضا خلاصي : النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين و
المعنويين)، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2006.

03. أ/ أحمد قيلش وأ/ عبد الغني حدوش: المساطر الجبائية المحلية الوعاء و التحصيل ،
الطبعة الأولى، صافي غراف ، المغرب ، 2012.

04. أمزيان عزيز : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر، 2005.
05. بوبارة عبد الرحمان : شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008) ، منشورات بغدادي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011.
06. حسين فريجة : إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2008.
07. حميد بوزيدة : جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية و تطبيقية) الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2007.
08. خلاف حسين: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1966.
09. د/ بن عمارة منصور: الضريبة على أرباح الشركات ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
10. د/ بن عمارة منصور: الضريبة على الدخل الإجمالي ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
11. د/ جهاد سعيد خصاونة : علم المالية و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق العلمي)، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010.
12. د/ عمار بوضياف : المرجع في المنازعات الإدارية ، القسم الثاني: الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2013.
13. د/فضيل كوسة : منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
14. سايس جمال : الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، منشورات كليك ، الجزائر، 2013.
15. عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر 2012.
16. عبد الله الحرتمي : تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن، 2012.
17. عبد الله قطيش : الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، الطبعة الأولى، 2005.

18. علي زغدود : المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2006.

19. العيد صالح : الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.

20. فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري و الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2008.

21. محمد عباس محرز : اقتصاديات المالية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2004.

22. محمد علوم محمد علي محمود : الطبيعة القانونية و المالية (لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2010.

ثالثا: المؤلفات باللغة الأجنبية.

BROCHURES.

01-Bounekhla (A): Technique fiscales: comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt, l'école nationale des impôts, COLEA, TIPAZA, ALGER.

OUVRAGES.

01-Philippe Augé: droit fiscal général, édition ellipses, paris, 2002.

02-Gérard Legrand:le recouvrement de l'impôt (organisation et contentieux), faculté de droit et sciences économiques et politiques de Sousse, Tunis.

رابعاً:المذكرات و الأطروحات.

أ/ مذكرات الدكتوراه.

01. بشير محمد : إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة

دكتوراه في فرع القانون العام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة ، الجزائر بدون تاريخ نشر.

02. زعزوعة فاطمة : الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص المكلفين بالضريبة ،

رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ،

الجزائر، 2013/2012.

03. عليان مالك : الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل درجة الدكتوراه ، جامعة الجزائر، 2009/2008.

ب/ مذكرات الماجستير.

01. بدايرية يحي: الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2012/2011.

02. بلعابد عبد الغني : الدعوى الاستعجالية الإدارية و تطبيقاتها في الجزائر) دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر، 2008/2007.

03. بن أحمد لخضر: دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2000، 2001.

04. حسام فايز أحمد عبد الغفور : العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، 2008.

05. داودي محمد : الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر، 2006/2005 .

06. سمر عبد الرحمان الدحلة : النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة) ، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين. بدون تاريخ نشر.

07. العياشي عجلان : ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2002 (حالة ولاية المسيلة) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005.

08. قصاص سليم : المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر، 2008/2007.

ثالثا: مذكرات الماستر.

01. **بن ساسي حيزية** : الشكاية الضريبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،
جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2014/2013.
02. **سوفلي حدة** : عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة
مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخص ص ق انون إداري ،
جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2013/2012.
03. **العمرى زينب** : النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة
تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2014/2013.
04. **كويسي لحسن** : الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة
لنيل شهادة الماستر في القانون العام ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،
الجزائر ، 2013/2012.
05. **واكوك عبد السلام** : فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة
قمار ولاية الوادي) ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي
مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012/2011.
- رابعا: **مذكرات المدرسة العليا للقضاء.**
01. **بوقبرين فاذا و زملائها** : المنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة
القضاء العليا، مجلس قضاء المسيلة ، الجزائر ، 2005/2004.
02. **جبوري أحمد/ بن خاوة جلول** : الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل
شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر ، 2008/2005.
03. **حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس** : تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة
تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2007/2006.
04. **عداوي محمد**: الضريبة و الزكاة ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء
، مجلس قضاء غرداية ، الجزائر ، 2005.
05. **فاطمة الزهراء بوخديمي**: الطابع الجبائي الجزائري و أهم تعديلات قانون
الإجراءات المدنية و الإدارية ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ،
الجزائر ، 2010/2007.
06. **مقراني فتيحة** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل
شهادة القضاء العليا ، الجزائر ، 2008/2005.
07. **دحدوح رياض/ حداد عزيز**: آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات
الجبائية الجديدة (دراسة حالة: قباضة باش جراح) ، مذكرة تخرج لنيل شهادة

الدراسات الجامعية التطبيقية، جامعة التكوين المتواصل ، المركز: الخروبة ، الجزائر
، 2005/2004 .

خامسا: المقالات.

01. رنا أديب منذر: مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكاله)، جامعة دمشق، سوريا،
2006.

02. السهبي نهيدة : إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير، عرض في إطار
التكوين المستمر الجهوي ، محكمة الاستئناف التجارية مراكش ، المغرب . بدون
تاريخ نشر

03. عارف منور عبد الرحمان السعيدة و آخرون : دور الإثبات في حل
المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 ، مجلة
الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، المجلد العشرون ، العدد 2 ،
دمشق ، يونيو، 2012.

سادسا: المجلات.

مجلة المنازعات الضريبية عدد خاص 2003.

سابعا: المداخلات.

01. بوصنوبرة خليل : إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية ، الملتقى الوطني
الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة في 21 و 22 أبريل 2008.

02. مراد ميهوبي: إجراءات تحصيل الضريبة أي الفعالية؟ الملتقى الوطني الثاني
حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة في 21 و 22 أبريل 2008.

03. وفاء شيعاوي و زاعر عبد الرزاق : منازعات التحصيل الجبري و وقف
التنفيذ ، الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، المنعقد بجامعة قالمة
يومي 21 و 22 أبريل ، سنة 2008.

ثامنا: المحاضرات.

إبراهيم أولتيت : محاضرات في القانون الجبائي ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و
الاجتماعية ، أكادير، المغرب ، 2014.

تاسعا: القواميس.

عمتوت عمر: قاموس المصطلحات القانونية في تسيير شؤون الجماعات المحلية ، دار هومة
، الجزائر، 2009.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: النصوص القانونية:

I. الدستور:

دستور سنة 1996 الصادر في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية، العدد 76،
المؤرخة في 15 ديسمبر 1996، المعدل.

II. النصوص التشريعية:

01. قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في
2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل و متمم إلى غاية قانون المالية
لسنة 2015.

02. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 90-36
المؤرخ في 1991/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المادة 4-57 من القانون
رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل و متمم
إلى غاية قانون المالية لسنة 2015.

03. القانون رقم 09/08 الصادر بتاريخ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية
والإدارية 2008 الجريدة الرسمية رقم 21.

04. قانون عضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، يتعلق باختصاصات مجلس
الدولة و تنظيمه وعمله ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، لسنة 1998.
ثانياً: المؤلفات باللغة العربية.

أ/ الكتب:

01. أ/ أحمد فنيديس : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة الأولى، المكتبة
المصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2014.

02. أ/ رضا خلاصي : النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين و
المعنويين)، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2006.

03. أ/ أحمد قيلش وأ/ عبد الغني حدوش: المساطر الجبائية المحلية الوعاء و التحصيل ،
الطبعة الأولى، صافي غراف ، المغرب ، 2012.

04. أمزيان عزيز : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ،
الجزائر، 2005.

05. بوبارة عبد الرحمان : شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09
المؤرخ في 23 فيفري 2008) ، منشورات بغداداي ، الطبعة الثالثة ، الجزائر ، 2011.

06. **حسين فريجة** : إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2008.
07. **حميد بوزيدة** : جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية و تطبيقية) الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2007.
08. **خلاف حسين**: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1966.
09. **د/ بن عمارة منصور**: الضريبة على أرباح الشركات ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
10. **د/ بن عمارة منصور**: الضريبة على الدخل الإجمالي ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
11. **د/ جهاد سعيد خصاونة** : علم المالية و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق العلمي)، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2010.
12. **د/ عمار بوضياف** : المرجع في المنازعات الإدارية ، القسم الثاني: الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2013.
13. **د/فضيل كوسة** : منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر، 2011.
14. **سايس جمال** : الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، منشورات كليك ، الجزائر، 2013.
15. **عباس عبد الرزاق**: التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر 2012.
16. **عبد الله الحرثسي** : تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن، 2012.
17. **عبد الله قطيش** : الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، الطبعة الأولى، 2005.
18. **علي زغدود** : المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2006.
19. **العبد صالح** : الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، 2011.

20. فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري و الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2008.

21. محمد عباس محرزى : اقتصاديات المالية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2004.

22. محمد علوم محمد علي محمود : الطبيعة القانونية و المالية (لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2010.

ثالثا: المؤلفات باللغة الأجنبية.

BROCHURES.

01-Bounekhla (A): Technique fiscales: comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt, l'école nationale des impôts, COLEA, TIPAZA, ALGER.

OUVRAGES.

01-Philippe Augé: droit fiscal général, édition ellipses, paris, 2002.

02-Gérard Legrand:le recouvrement de l'impôt (organisation et contentieux), faculté de droit et sciences économiques et politiques de Sousse, Tunis.

رابعا:المذكرات و الأطروحات.

أ/ مذكرات الدكتوراه.

1. بشير محمد : إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في

فرع القانون العام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة ، الجزائر. بدون تاريخ نشر.

2. زعزوعة فاطمة : الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص المكلفين بالضريبة ، رسالة

لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر،

2013/2012.

3. عليان مالك : الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل

درجة الدكتوراه ، جامعة الجزائر، 2009/2008.

ب/ مذكرات الماجستير.

1. بدائرية يحي: الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ،

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2012/2011.

2. بلعابد عبد الغني : الدعوى الاستعجالية الإدارية و تطبيقاتها في الجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر، 2007/2008.
3. بن أحمد لخضر: دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2000، 2001.
4. حسام فايز أحمد عبد الغفور : العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، 2008.
5. داودي محمد : الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر، 2005/2006 .
6. سمر عبد الرحمان الدحلة : النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي (دراسة تحليلية مقارنة) ، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين. بدون تاريخ نشر.
7. العياشي عجلان : ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2002 (حالة ولاية المسيلة) ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2005/2006.
8. قصاص سليم : المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر، 2007/2008.
- ثالثا: مذكرات الماستر.
1. بن ساسي حيزية : الشكاية الضريبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، 2013/2014.
2. سوفلي حدة : عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة بسكرة ، الجزائر ، 2012/2013.
3. العمري زينب : النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2013/2014.

4. كويسى لحسن : الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، 2013/2012.
5. واكواك عبد السلام : فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، 2012/2011.
- رابعا: مذكرات المدرسة العليا للقضاء.
1. بوقبرين فافا و زملائها : المنازعات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة القضاء العليا، مجلس قضاء المسيلة ، الجزائر ، 2005/2004.
2. جبوري أحمد/ بن خاوة جلول : الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر ، 2008/2005.
3. حركات بوبكر عبد الغني/ قروش أنس : تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2007/2006.
4. عبداوي محمد: الضريبة و الزكاة ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، مجلس قضاء غرداية ، الجزائر ، 2005.
5. فاطمة الزهراء بوخديمي: الطابع الجبائي الجزائري و أهم تعديلات قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر، 2010/2007.
6. مقراني فتيحة : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة القضاء العليا ، الجزائر ، 2008/2005.
7. دحدوح رياض/ حداد عزيز: آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة (دراسة حالة: قباضة باش جراح) ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، جامعة التكوين المتواصل ، المركز: الخروبة ، الجزائر ، 2005/2004 .

خامسا: المقالات.

1. رنا أديب منذر : مفهوم الضريبة (تعريفها، أشكاله)، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
2. السهبي نهيدة : إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير، عرض في إطار التكوين المستمر الجهوي ، محكمة الاستئناف التجارية مراكش ، المغرب. بدون تاريخ نشر

3. عارف منور عبد الرحمان السعيدة و آخرون : دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، المجلد العشرون ، العدد 2 ، دمشق ، يونيو، 2012.

سادسا: المجالات.

مجلة المنازعات الضريبية عدد خاص 2003.

سابعا: المداخلات.

1. بوصنوبرة خليل : إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة في 21 و 22 أبريل 2008.

2. مراد ميهوبي: إجراءات تحصيل الضريبة أي الفعالية؟ الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة قالمة في 21 و 22 أبريل 2008.

3. وفاء شيعاوي و زاعر عبد الرزاق : منازعات التحصيل الجبري و وقف التنفيذ ، الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، المنعقد بجامعة قالمة يومي 21 و 22 أبريل ، سنة 2008.

ثامنا: المحاضرات.

إبراهيم أولتيت : محاضرات في القانون الجبائي ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، أكادير، المغرب ، 2014.

تاسعا: القواميس.

عمتوت عمر: قاموس المصطلحات القانونية في تسيير شؤون الجماعات المحلية ، دار هومة ، الجزائر، 2009.

الفهرس

الصفحة	العنوان
3-1	مقدمة
7 - 5	الفصل الاول : اجراءات التحصيل الضريبي
9 - 8	المبحث الاول : التحصيل الودي للضريبة
9	المطلب الاول : الطرق الرئيسية
12 - 9	الفرع الاول : طريقة الدفع المباشر
14 - 12	الفرع الثاني : طريقة الخصم من المنبع
15	المطلب الثاني : الطرق الفرعية
15	الفرع الاول : طريقة الاقساط المقدمة
16	الفرع الثاني : طريقة الدفع بالاقساط
17 - 16	الفرع الثالث : الورد الاسمي
18 - 17	المبحث الثاني : اجراء التحصيل الجبري
19	المطلب الاول : اجراءات المتابعة
20 - 19	الفرع الاول : الاجراءات السابقة للمتابعات
21 - 20	أولا : رسالة التذكير
21	ثانيا : الاشعار بالتسديد
23 - 22	المطلب الثاني : اجراءات تنفيذ المتابعة
24 - 23	الفرع الاول:الغلق المؤقت للمحل التجاري
	والحجز
28 - 24	أولا : الغلق المؤقت للمحل التجاري
34 - 28	ثانيا :الحجز
35	الفرع الثاني : البيع
37 - 35	أولا: الاعلان
38 - 37	ثانيا: اجراءات المزايمة وصياغة عقد
	الملكية
40 - 38	ثالثا: اجراءات نشر البيع
41 - 40	رابعا: اجراءات البيع بالتراضي
41	الفرع الثالث:الطرق المستحدثة في التحصيل
	الجبري

41	أولاً: الرهن العقاري
42	ثانياً: التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية للدولة
42	ثالثاً: الشهادات والسندات الضريبية البعدية
44 - 42	رابعاً: وسائل التضييق المالي على المكلف
45 - 44	خامساً: طرق التضييق البدني على المكلف
47	خلاصة الفصل الأول
49	الفصل الثاني : منازعات التحصيل الضريبي
50	المبحث الأول: الطعن الإداري لدى إدارة الضرائب
52-50	المطلب الأول: تقديم شكوى
52	الفرع الأول: شروط الشكوى
53 - 52	أولاً: الشروط الشكلية
55 - 53	ثانياً: الشروط الموضوعية
55	الفرع الثاني: مضمون الشكوى
55	أولاً: حالة الخطأ البسيط
55	ثانياً: حالة النظر في إعادة تقييم مقدار الضريبة
56	ثالثاً: الخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات
56	الفرع الثالث: أجل تقديم الشكوى
57	المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى وإصدار القرار
58-57	الفرع الأول: التحقيق في الشكوى
58	الفرع الثاني: صدور القرار
59-58	أولاً: حالة الرفض الكلي للشكوى
60-59	ثانياً: حالة القبول
60	ثالثاً: تبليغ القرار
62-61	المبحث الثاني: الطعن القضائي
62	المطلب الأول: الدعوى أمام المحكمة الإدارية
63	الفرع الأول: شروط قبول الدعوى
66-63	أولاً: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة
68-66	ثانياً: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب
69-68	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق

70-69	أولاً: التحقيق الاضافي
70	ثانياً: مراجعة التحقيق
76-70	ثالثاً: الخبرة
77-76	الفرع الثالث: اصدار القرار
77	أولاً: مضمون القرار
78-77	ثانياً: تبليغ القرار
79-78	ثالثاً: آثار القرار
80-79	المطلب الثاني: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
81-80	الفرع الاول: شروط قبول الاستئناف
82-81	أولاً: الشروط المتعلقة بالمستأنف
84-82	ثانياً: الشروط المتعلقة
84	الفرع الثاني: اجراءات الطعن بالاستئناف
86-85	أولاً: عريضة الاستئناف
87-86	ثانياً: ميعاد تقديم الاستئناف
87	الفرع الثالث: آثار الاستئناف
89 -88	أولاً: عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف
92-89	ثانياً: صدور قرار مجلس الدولة
93	خلاصة الفصل الثاني
96-95	خاتمة
103 -97	قائمة المراجع
118-105	الملاحق
122-120	الفهرس