



جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

مخبر حقوق الإنسان والحريات الأساسية



الببابة و نسوبه المنازعات المتعلقة بها في التشريع الجزائي

رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام المعمق

إشراف:

- أ.د. بدران مراد

إعداد الطالب:

- تكوك نومير

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة تلمسان	أستاذ	أ. بلقاسم دايم
مشرفا ومقررا	جامعة تلمسان	أستاذ	أ. مراد بدران
مناقشا	جامعة تلمسان	أستاذة محاضرة - أ-	أة. نجية عراب ثاني
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر - أ-	أ. جواد عبد اللاوي

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي منّ عليّ بفضلِهِ وبركاته وتوفيقه على إتمام هذه المقاربة المتواضعة، ولطالما لجأت إليه في النائبات فلم يردني، وطرقت بابه في الشدائد فكان سبحانه وتعالى نعم المعين والنصير.

إذا وجب عليّ الشكر فإنني لا أجد من الكلام ما أعبر عن عظيم شكري وامتناني للأستاذ المشرف "بدران مراد" الذي تكرم وتفضل عليّ بثمانين وقته وسديد توجيهاته النافعة، فالله أسأل أن يبارك فيه.

كما أنتهز الفرصة في هذا المقام أن أشكر أعضاء اللجنة الموقرة الذين تجشّموا عناء القراءة والتصحيح والتقويم.

الباحث تكوك نمير

إهداء

إلى من يعود لها الفضل بعد الله عز وجل فيما أنا عليه "أمي الغالية".

إلى من رافقتني دعواته ليلا ونهارا "أبي العزيز".

إلى من شاركني سهر الليالي..... "زوجتي المخلصة".

إلى من أتشوق لأن أرى مستقبلهما المشرق بإذن الله..... "أبنائي الغاليين".

إلى جموع الأقارب والأصدقاء.

أهديكم بحثي، وأدعو الله أن يحوز إعجابكم.

الباحث تكوك نمير

المختصرات

ج.ر.ج.ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

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

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية

ق.م: قانون المالية

ط: طبعة

ص: صفحة

Abréviation

- IEDF** : Institut d'Economie Douanière et Fiscale
- DGI** : Direction Générale des Impôts
- LGDJ** : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
- PUF** : Presses Universitaire de France
- EFE** : Editions Formation Entreprise
- M.F** : Masculin – Féminin
- Edu** : Education
- éd:** édition
- ibid** : Ibidem (La même note de bas de page)
- op.cit** : Ouvrage précité.
- p** : page
- fr** : france

مقدمة

مقدمة

يعتبر موضوع التنمية من أهم المواضيع التي تطرح نفسها بشكل دائم ومستمر للقضاء على ظاهرة التخلف، حيث تبقى دول العالم الثالث ومنها الجزائر في بحث دائم عن مصادر تمويل جديدة ومتجددة لضمان حد أدنى من النمو . وهذا مايعكس الاهتمام الكبير بدراسة الجباية العادية والتأثيرات التي قد تترتب على استخدامها كأسلوب لتوجيه الاقتصاد وكأداة لتمويل التنمية خاصة بعد أزمة الكساد سنة 1929. فقد تطور دور الدولة من دولة حارسة ذات مهام محددة إلى دولة متدخلة في النشاط الاقتصادي بهدف خلق التوازن وتحقيق الاستقرار، وقد كان دور الدولة بدءا من هذه المرحلة ترجمة لآراء بعض الاقتصاديين الذين نادوا بضرورة توسع وظائفها مؤكدين على أنها الوسيلة الوحيدة للحيلولة دون خراب المؤسسات الاقتصادية.

وتعتبر الجباية في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة في تمويل النفقات العامة. لذا فإن أغلبية الدول تولي لها مكانة هامة، وتحرص بكل هيئاتها على قانونية فرضها وأدائها بين المواطنين من أجل تحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة والمجالات، حيث تقوم الدولة باستقطاع جزء من مداخيل الأفراد عن طريق أداة تركز عليها في ذلك وهي الإدارة الضريبية التي تمثل أحد أهم الأجهزة الحكومية في الدولة.

ومن هنا فإن الجباية أو الضريبة تقع في قلب العلاقة بين الدولة والمواطن عموما، وبين الإدارة الضريبية والمكلف خصوصا. وهذه العلاقة تعتبر ظاهرة اجتماعية واقتصادية وقانونية وسياسية تتغلغل في كل نواحي الحياة وأوجهها، فشكل ومضمون هذه العلاقة وطبيعة تنظيمها هو أحد أهم الأوجه التي تشير إلى مدى احترام وخدمة الدولة لمواطنيها، ومدى التزام مواطنيها بواجباتهم تجاهها.

ويعبر عن هذه العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بالعلاقة الضريبية، وهي علاقة حتمية تفرضها التشريعات والأنظمة الضريبية المتعلقة بمهام إدارة الضرائب، والمتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة وتصفياتها وتحصيلها من المكلف بالضريبة. على أن النظام الضريبي الأمثل هو ذلك الذي يعبر على حالة انسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية من خلال قانون ضريبي فعال ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة الضريبية.

من هنا أولت التشريعات اهتماما كبيرا بالجباية وخصتها بأنظمة قانونية متميزة صاغتها وفق مجموعة من العناصر الإيديولوجية الفكرية تحدد أهداف هذه الأنظمة، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية متمثلة في وسائل تحقيق هذه الأهداف من خلال سنّ القوانين التي تكفل وتجسد هذا الدور في إطار المبادئ والقواعد الأساسية للجباية، التي نصت عليها كل دساتير وتشريعات الدول. ويأتي في قمة هذه الأسس، الشرعية في فرض الضريبة، وتحقيق العدالة والمساواة حين فرضها وجبايتها. فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها الجميع بحسب قدرة كل منهم على الدفع وبنسبة الدخل الذي يتمتع به، وأن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض، فيحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها. ويدخل في هذا الإطار استقرار النظام الجبائي وثباته فلا يكون عرضة للتبديل والتغيير المستمر، إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بازدياد عبئها عليه، وأن تجبى بالطرق وفي الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والخزينة.

وحتى يتسنى للجباية أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة، وأن لا تكون عبئا كبيرا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية، لا بد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك. ومن ثم فقد رتب القانون الجبائي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة، كما فرض التزامات تكفل الحفاظ على

حقوقها واستيفاء ديونها، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة. ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقرير، بل إن هدفها هو السعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيله بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعومة بالأدلة والبراهين، خاصة أن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تمتاز بها على الأفراد مستمدة ذلك من سلطة الدولة نفسها ومشكلة ضمانات لها. ولذلك فإنه إلى جانب هذه الضمانات القانونية لصالح الدولة، نصت التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية. وقد اختلفت هذه الضمانات من دولة إلى أخرى بحسب ظروف كل منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وكان السعي دائما من خلالها إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف.

إن النظام الهيكلي للجباية، لا بد أن يتسم بالمشروعية. وكلمة مشروعية لها مدلولين: الأول موضوعي، ويراد به أن النص القانوني الذي يفرض الضريبة وأسسها يجب أن لا يخالف القواعد الدستورية الموضوعية والإجرائية. والمعنى الثاني، معنى وظيفي، أي أن السلطة المختصة بإصدار الضريبة وتحديد أسسها هي السلطة التشريعية، أي هي التي تمثل سلطة الرقابة وإقامة التوازن بين الحقوق والحريات الفردية وبين حقوق الخزينة العمومية ويترتب على ما سبق أن تختص الهيئة التشريعية بنفسه بتنظيم أوضاع الضريبة بقانون يصدر عنه متضمنا تحديد وعاء الضريبة وأسس تقديرها، وبيان قيمتها والملتزمين بأدائها، والمسؤولين عنها، وكذلك قواعد ربط هذه الضريبة وتحصيلها، وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادما وكيفية الاعتراض، والتظلم الإداري، والغرامات والعقوبات المتعلقة بها.

من خلال ما سبق فإن للجباية وجهان أساسيان، الأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعاً

عاما، والثاني أنها تكليف مالي للمعنيين بدفعها. ومن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال، ومن ثمة قد يثور الخلاف والنزاع في المجال الجبائي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها. وقد وضع المشرع الجزائري كغيره من المشرعين مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة، سعيا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات التي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة، إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة و تعدد مصادر قواعدها الاجرائية التي تحكمها.

وتجدر الإشارة إلى أن المنازعة الجبائية تنقسم إلى قسمين من حيث أنواعها: القسم الأول متعلق بمنازعات الوعاء الجبائي، والقسم الثاني متعلق بمنازعات التحصيل، وهذه المنازعات تخضع في كثير من الحالات للقانون والقضاء الإداريين، ومع ذلك قد تخضع في حالات أخرى للقضاء العادي، إلى أن هذه الدراسة ستقتصر على دراسة المنازعات الجبائية التي تدخل في اختصاص القاضي الإداري، والتي تستلزم مرورها بمرحلتين:

الأولى هي المرحلة الإدارية، وهذه المرحلة مهمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذ يجب عليه إتباعها أولا، وتعد من بين الإجراءات الملزمة للمكلف الواجب مباشرتها. وبعد الانتهاء من الإجراءات الإدارية تأتي المرحلة التالية المتمثلة في الخصومة القضائية، وذلك من خلال رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة من أجل الطعن في القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب.

وتبرز أهمية الموضوع باعتباره يتسم بالكثير من النوعية والخصوصية، بالإضافة إلى كونه أحد أهم المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون الإداري.

وتتجلى أسباب اختيار الموضوع إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي والبعض الآخر

موضوعي.

فمن أهم الأسباب الذاتية، محاولة تنوير المكلف بالضريبة بدرجة أولى بأهم الضمانات الممنوحة له والسبل والآليات القانونية التي يمكن له انتهاجها في مواجهة الإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مقابل المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الجبائية. وهذا بسبب جهله عن قصد أو عن غيرهِ لحقوقه وواجباته الضريبية.

أما أهم الأسباب الموضوعية فهي الرغبة في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموماً والقانوني خصوصاً ومحاولة الاستفادة من ذلك في الميدان العملي بالاسترشاد به واستثماره، من خلال محاولة وضع دراسة شاملة لأهم ما يحتاجه الباحث أو الدارس وحتى المعني بالمجال الجبائي بجانبه التنظيري والنزاعي.

ومنها أيضاً كذلك، محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المواضيع نظراً لتميزها بإجراءات خاصة ومختلفة بالأخص في جانبها النزاعي، وكثرة طرحها سواء على مستوى الإدارة أو القضاء.

ناهيك أن موضوع الجباية وتسوية المنازعات المتعلقة بها يجب أن يحين، لأن النصوص الضريبية تتعدل بسرعة وهذا ما نحاول أن نقوم به في هذه الدراسة.

ومن الصعوبات التي اعترضتنا عند إعداد هذه الرسالة، ندرة المراجع المتخصصة التي تجمع بين الجانبين النظري والتطبيقي. وهذا راجع إلى كون معظم الدراسات القانونية في هذا المجال اقتصرت على الجانب النزاعي من الجباية مبتعدة في ذلك عن الجانب التأصيلي لها.

ونعتقد أن هذا يعتبر فراغاً كان لزاماً منا ملؤه من خلال دراستنا، إذ أنه من غير المجدي محاولة حل المشاكل والنزاعات المترتبة عن عملية فرض الضريبة وتحصيلها دون معرفة مفهوم الجباية وتطبيقاتها بجانبها النظري والفني والتي ستساعد إلى حد كبير الباحثين

والمختصين في هذا المجال لإيجاد إطار قانوني مرن وخال، من التعقيدات ينظم فرض الضرائب وحل نزاعاتها عن طريق الوصول إلى فرض ضرائب مؤسسة قانونا، يطغى عليها طابع الشرعية والعدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة، مما ينتج عنه رضا الخاضعين لها هذا من جهة. ومن جهة أخرى، الوصول إلى آليات قانونية ناجعة وفعالة تساهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها المالية من خلال تقليص حجم المنازعات الضريبية وبالتالي زيادة النمو في معدلات التحصيل والأداء الضريبي.

إن موضوع هذه الدراسة، يبرز الضمانات الأساسية الممنوحة للمواطنين من أجل حماية حقوق الأفراد في هذا المجال، وذلك من خلال آلية الرقابة على أعمال الإدارة المتعلقة بالجباية، وعلى هذا فإن الإشكالية الأساسية لهذا الموضوع تتمثل في:

- ما هي الأقسام العامة للجباية، وما مدى مراعاة النظام القانوني الجزائري لمبادئ وقواعد فرض الجباية وتحصيلها؟ وكيف يتم تسوية النزاعات الجبائية من منظور التشريع الجبائي الجزائري؟

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية سيتم إتباع المنهج الوصفي، وذلك من خلال استعراض جزئيات هذا الموضوع، بالإضافة إلى المنهج التحليلي، الذي من خلاله سيتم تحليل مختلف النصوص القانونية المتعلقة بهذا الموضوع.

وتأسيسا على ما تقدم فإن محاولة الإجابة على الإشكاليات المطروحة تتطلب تقسيم الموضوع إلى بابين، يتم التعرض في الباب الأول إلى النظرية الجبائية وآليات تفعيلها، وفي الباب الثاني يتم التطرق إلى تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري.

الباب الأول

النظرية العامة للجباية

تلعب الجباية دورا بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والمالية من خلال ما تحققه من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها، فهي تشكل أكثر أنواع الإيرادات استقرارا وأمانا.

إن الضريبة قد اقترنت بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور، وتطور مفهومها بتطور مفهوم الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة، بل تعدت ذلك بأن أصبحت لها وظائف اجتماعية واقتصادية إضافة إلى وظيفتها المالية التقليدية. فأصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة التضخم والركود، وإعادة توزيع الدخل، ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني والمجتمع عموما. ولذلك أولت التشريعات اهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة صاغتها وفق مجموعة من العناصر الإيديولوجية الفكرية تحدد أهداف هذه الأنظمة، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية تتمثل في وسائل تحقيق هذه الأهداف من خلال سن القوانين التي تكفل وتجسد هذا الدور في إطار المبادئ والقواعد الأساسية للضريبة. فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها الجميع بحسب قدرة كل منهم على الدفع وبنسبة الدخل الذي يتمتع به، وأن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم، فيحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها. ويدخل في هذا الإطار استقرار النظام الجبائي وثباته، فلا يكون عرضة للتبديل والتغيير المستمر، إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها، ولا يشعر بازدياد عبئها عليه، وأن تحصل بالطرق وفي الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والخزينة.

وحتى يمكن للجباية أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة، وأن لا تكون عبئا كبيرا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية، لا بد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك. وفي هذا الصدد فقد منح القانون الجبائي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، وذلك من أجل تقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة، كما فرض

التزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات، ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة. ولا تعني هذه الحرية التحكم في التقرير، بل إن الهدف من ذلك هو السعي للوصول إلى حقيقة وعاء الضريبة، وتحديد مقدارها، وتحصيلها بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعومة بالأدلة والبراهين، خاصة وأن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تمتاز بها على الأفراد.

وعليه سيتم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، يتم التطرق في الفصل الأول إلى النظرية الجبائية، أما في الفصل الثاني فيتم التعرض فيه إلى التفعيل الجبائي والمعوقات المواجهة له.

الفصل الأول

ماهية الجباية و أساسها
التشريعي

اقترن وجود الجباية بوجود السلطة في المجتمع السياسي، وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها، والتي حددتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة. كما تطوّر مفهومها بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، فتغير المفهوم من الحياة القبلية القديمة إلى الدولة المعاصرة التي كثرت احتياجاتها وازدادت نفقاتها، الأمر الذي فرض عليها توقيع ضرائب وجبايتها حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

ولم تكن الجباية في بادئ الأمر تهدف إلى أية غاية اقتصادية أو التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي، بل كان الهدف الأساسي منها هو تغذية خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات. غير أنه لما تخلت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي، لجأت إلى توجيه الاقتصاد الوطني وإدارة قطاعات أساسية فيه، وعملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية والاقتصادية العامة، بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وزيادة الإنتاجية ورفع مستوى المعيشة، والحد من التفاوت في توزيع الثروات والدخول.

مما سبق، يتضح أنّ الجباية تتميز بمجموعة من الخصائص عن بقية الموارد المالية نظرا لتنوعها وتعددتها، وهذا راجع لاختلاف الزمان والمكان والوعاء الذي تفرض عليه، والمعدل الذي تحسب على أساسه.

وسيتم دراسة ماهية الجباية و أساسها التشريعي من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية الجباية. أما المبحث الثاني فيتم التطرق فيه إلى الأساس التشريعي لها.

المبحث الأول: ماهية الجباية.

إن الأسباب المختلفة لوجود الجباية كانت لها انعكاسات على التعريفات المتبناة من قبل المفكرين والباحثين في المجال الاقتصادي والمالي والقانوني. وقد تعددت تعريفات الجباية وفقا لاختلاف نظرتهم. فإذا كانت الجباية تعدّ مصدرا لإيرادات الدولة وأداة سياسية واقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ودفع التنمية، إلا أن الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ أدت إلى وجود عدة مفاهيم للجباية تتشابه في مفهومها الحديث، حيث أن هذه التعريفات تتضمن أركاناً رئيسية الأمر الذي أدى إلى استخلاص عدة خصائص تميزها عن باقي الأدوات والموارد المالية، باعتبار أن ميزتها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهومها. فبعدما كان مفهومها وهدفها يعكسان طبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع المقتصر على توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي دون محاولة التأثير على نشاط الأفراد، أصبح لها بعد ذلك مفهوماً ذو طابع حيادي في مقابل المهام التقليدية للدولة، وهذا حتى أوائل القرن العشرين. غير أنه في إطار الدولة المعاصرة وبعد مواجهتها للأزمة الاقتصادية عام 1929، تخلت هذه الأخيرة عن سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي نتيجة لثبوت عجز الاقتصاد الرأسمالي عن التطور، فنتيجة لهذه الظروف تطور مفهوم الجباية، واختلفت صورها الفنية باختلاف عناصرها المكونة لها فأصبحت بذلك وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي.¹

إن دراسة ماهية الجباية يتطلب تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، يتم التطرق في المطلب الأول إلى تعريف الجباية و أحكامها، أما المطلب الثاني فيتم التعرض فيه إلى العناصر المكونة للجباية.

¹ - يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1984، ص

المطلب الأول: تعريف الجباية وأحكامها.

تعتبر الجباية في عصرنا الحالي من أهم الإيرادات التي تستعمل في تسيير الدولة وتلبية حاجياتها. فالجباية هي ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات تحصيل الإيرادات من أجل تغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة. وهذا ما يجعلها تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها والزاميتها، باعتبار أنها أحد الأدوات الأساسية في تسيير السياسة الاقتصادية للدولة التي تضمن توازن اقتصادها في مقابل النفقات العامة لها.

من هذا المنطلق، فإن دراسة الجباية يتطلب تعريفها في الفرع الأول، ثم تبيان القواعد العامة التي تحكمها في الفرع الثاني، أما في الفرع الثالث فيتناول أهداف الجباية و وظائفها.

الفرع الأول : تعريف الجباية.

أخذ مفهوم الجباية يتغير بتغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة التي ستخدمها الدولة في التدخل وفقا للظروف والحاجات على اختلاف أنواعها. ومن الأهمية بمكان تعريف الجباية وبيان خصائصها نظرا لاختلاف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر.

من هنا سيتم التطرق إلى التعريف اللغوي والاصطلاحي والقانوني للجباية من خلال النقاط التالية:

أولا- التعريف اللغوي والاصطلاحي للجباية.

للجباية عدة تعاريف، فهناك التعريف اللغوي وهناك التعريف الاصطلاحي.

فالجباية لغة تعني جمع الشيء من مضانه. ولقد قال ابن فارس في مقاييس اللّغة في تفصيله لكلمة جباية: «الجيم والباء وما بعده من المعتل أصل واحد يدل على جمع الشيء»¹.

وفي معجم العين للخليل «جبي الخراج جباية، جبي القوم، جبي الماء في الحوض أي جمعه»².

وقال صاحب القاموس «جبيت الخراج جباية أي جمعته وحصلته وجبي المستقي الماء في الحوض»³.

وعند الراغب في كتابه المفردات في غريب القرآن «جبيت الماء في الحوض أي جمعته والحوض الجامع له يطلق عليها جباية وجمعها جواب»⁴ ومنه قوله تعالى: ﴿وَجِفَانِ كَالْجَوَابِ﴾ (سورة سبأ الآية 13)، وقوله تعالى أيضا: ﴿يُجْبَىٰ إِلَيْهِ ثَمَرَاتُ كُلِّ شَيْءٍ﴾ (سورة القصص، الآية 57).

أما الجباية في المعنى الاصطلاحي فهي تعني الأخذ والجمع والتحصيل، من جبي الخراج. والاجتباء هو افتعال الجباية وهو استخراج الأموال من مضانها.

والجباية بالحماية أي جباية السعاة بسبب حمايتهم، أي حفظهم من كل ما قد يعترضهم من أذى نتيجة قيامهم بمهمة جمع الخراج، والجباية من جبي المال أي جمعه.

¹ - أحمد ابن فارس بن زكرياء القزويني، معجم مقاييس اللّغة، دار الفكر للطباعة والتوزيع والنشر، سوريا ، 1979، ص503.

² - أبو عبد الرحمن الخليل، معجم العين، دار ومكتبة الهلال للنشر والتوزيع، لبنان، 2010، ص 26.

³ - زين الدين أبو عبد الله الرازي، مختار الصحاح، المكتبة العصرية، الدار النموذجية، صيدا، لبنان، 1999، ص 59.

⁴ - أبو القاسم الأصفهاني، المفردات في غريب القرآن، الدار الشامية، سوريا، 1412هـ، ص86.

وفي مقدمة ابن خلدون تعني الجباية الحصيلة وهي الجمع والتحصيل¹.

أما قاموس "Larousse" فلقد عرف الجباية على أنها نظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص عليها والوسائل التي تصل إليها².

ثانياً - التعريف القانوني للجباية.

إن الجباية في المفهوم القانوني تتكون من مجموعة القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب التي تنظم المشاركة في المواضيع القانونية، وكذلك الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في تمويل الدولة.

فالمعنى الواسع للنظام الجبائي عبارة عن مجموعة التشريعات أو السياسات والأجهزة التي تنظم وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيين والمعنويين للدولة بصورة جدية ونهائية مقابل خاص ومباشر.

أما في معناه الضيق وباعتبار أن الضريبة هي جوهر النظام الجبائي، فالاقتطاع الضريبي هو تعبير عن العلاقة الكائنة بين الدولة والمواطن من حيث أنها التزام جبائي يستوجب وسائل تقنية قانونية ويعكس الجذور التاريخية للممارسة الديمقراطية وعلاقتها بالاهتمام بالضريبة، ذلك أنها كانت ولا زالت مصدراً أساسياً للمؤسسة الديمقراطية. فليس هناك من ينكر أن إلزامية الضريبة قد لعبت الدور الرئيسي في إنشاء وتدعيم المؤسسات الديمقراطية والنيابية الممثلة للشعب، كما لا ينكر كون تطبيق فكرة المساواة أمام الضريبة قد أدت إلى تطبيق مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون.

¹ - عبد الرحمن بن محمد بن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم بن أبي الأرقم للنشر، بيروت، لبنان، 2001، ص 314.

² - Larousse, Dictionnaire français, les Editions Françaises , p275 .«Fiscalité m.f, système de perception des impôts; ensemble des lois qui s'y rapportent».

والجباية تتمثل في ذلك الرابط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد المجتمع، وهي تشكل في نفس الوقت أداة سياسية فعالة سواء في المجال المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي خاصة وأن جميع الأنظمة الجبائية تخضع للفلسفة الاجتماعية للعصر الذي تسود فيه.

وبهذا ووفقا لهذا المنظور، فإنه لا يمكن تعريف الجباية إلا من خلال تعريف الضريبة بحد ذاتها باعتبار أنها موضوع ما تجتبيه الدولة من الممول أو المكلف بالضريبة.¹

ومما سبق يمكن أن نجمل تعريف الجباية في كونها: «مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم والتي تجبى لصالح الدولة والجماعات المحلية».

الفرع الثاني: القواعد العامة التي تحكم الجباية.

يعتبر الاقتصادي آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية متمثلة في العدالة واليقين و الملاءمة والاقتصاد في النفقة. ولا تزال هذه القواعد إلى حد الآن معتبرة كمبادئ عامة يسترشد بها في هذا المجال باعتبارها الدستور الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية². على أن قيام الدولة باحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية هو الذي يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة ومستصاغة لدى الأفراد، بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب.

¹ - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2014، ص ص 243-244.

² - أشار إليه عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 1993، ص ص 199-243 .

وسيتم التعرض إلى هذه القواعد العامة من خلال: أولاً قاعدتي العدالة واليقين، ثم قاعدة الاستقرار والإقليمية وإمكانية التطبيق، وأخيراً قاعدة الملاءمة في الدفع والاقتصاد في النفقة، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- قاعدتا العدالة واليقين.

تعتبر العدالة واليقين من أهم القواعد التي تقوم عليها الضريبة لارتباطهما بالاستقرار السياسي والاجتماعي للدولة. وسيتم تبيان هاتين القاعدتين من خلال ما يلي:

1- قاعدة العدالة:

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم حساس وله انعكاسات سياسية. وقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأسل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، وزادت بالمقابل التكاليف العامة. فقد أصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة، ومن هنا كان لا بد من المطالبة بعدالتها.

وبما أن مفهوم هذه الأخيرة نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، فإن الغني قد يرى العدالة في تطبيق ضريبة عامة موحدة النسبة على جميع الأشخاص والأموال، في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بها في الأعباء العامة وفق حالته المادية والعائلية. ويختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعاً للنظام السياسي والاقتصادي لكل منها، فلا تتظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية لها.¹

¹ - عصام بشور، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 1995، ص 38.

وتعني قاعدة العدالة الضريبية بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع قسطاً من الأعباء العامة يتناسب مع قدرته التكليفية ومع مراعاة ظروف المكلف الشخصية¹.

ومن هنا فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة ودونما تمييز، إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعبائها بين مختلف الممولين بصورة عادلة من دون إرهاب الفئات الفقيرة بها.

2- قاعدة اليقين:

تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة وواضحة ومعلومة من دون غموض، وأن تكون قيمتها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوماً بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما في ذلك المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة.

ومن ثم يعرف المكلف بها مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، ذلك أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي. فعلى سبيل المثال، فإن التأسيس من طرف حكومة "مارغريت تاتشر" في بريطانيا سنة 1990 واجهتها

¹ - معاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 129.

معارضة شديدة مع نتائج سياسية فادحة، لأن تخصيصها ومزاياها كانت مبهمة وغير مؤكدة وبالتالي وصفت بعدم عدالتها.¹

ثانيا- قاعدة الاستقرار والإقليمية وإمكانية التطبيق.

وسيتم تبيان هذه القواعد من خلال ما يلي:

1- قاعدة الاستقرار:

ويقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته، وهذا يضعف من قاعدة اليقين.

ومعنى ذلك أن يتوفر في أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي، وأن تتميز أحكامه بنوع من الثبات النسبي.

2- قاعدة الإقليمية:

ويعني ذلك أن يطبق القانون الجبائي داخل الإقليم وألا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها.

3- قاعدة إمكانية تطبيق الضريبة والتنسيق فيما بينها:

ويقصد بها أن يكون بالإمكان تطبيق الضريبة على المكلفين بها من الناحية العملية حيث لا يبالغ بها.

¹ - لمزيد من المعلومات، ينظر: محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، الطبعة الرابعة، دار هومة، 2008، ص 29.

كما يجب أن لا تتعارض أهداف الضرائب مع بعضها، فمثلا يجب ألا تفرض الدولة ضرائب على الصادرات للحصول على الأموال، وفي نفس الوقت تشجع الإنتاج المحلي.¹

ثالثا - قاعدة الملازمة في الدفع والاقتصاد في النفقة.

بالإضافة إلى القواعد السالفة التي تؤطر فرض الضريبة وتحصيلها، توجد قاعدتين أخرويتين، هما وجوب أن يتم تحصيل الضريبة بطريقة ملائمة، وأن يتم تحصيل هذه الأخيرة بأقل الطرق كلفة.

وهذا ما سيتم تبياناه من خلال ما يلي:

1- قاعدة الملازمة في الدفع:

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت وبالطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه. وبذلك يقتضي الأمر أن تختار الإدارة الضريبية موعدا مناسباً للوفاء بالضريبة بحيث يحاسب الممول عما حصل عليه من دخل، وخلال فترة زمنية مدتها سنة قد تكون ميلادية أو هجرية، ويستند ذلك إلى ميزانية الدولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي والتي تعتبر الضرائب جزء منها.²

كما يجب أن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول، بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلًا بشكل يجعله عاجزًا عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها، وبالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملازمة لدفع الضريبة.

¹ -Bruno GOUTHIÈRE, Les impôts dans les affaires internationales, Éditions FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2017, p 159.

² -Ibid., p 160.

فاعتبارات الملاءمة تتطلب أن تكون القواعد الفنية والإجرائية المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، وذلك من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك. ومن بين التطبيقات الشهيرة لهذه القاعدة ما يعرف بقاعدة "الاقتطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل والمطبقة خصوصا على الأجور والمرتببات وذلك باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب¹.

2- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

ويقصد بذلك الاقتصاد في كلفة الضريبة، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها، حيث يجب أن يكون ذلك بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة إضافة إلى الاقتصاد فيما يتحمله المكلفون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي، كالإفراط في مسك السجلات والدفاتر المحاسبية، أو تقديم إقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية. وبمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات فرض وتحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع مردودها.

الفرع الثالث: أهداف الجباية ووظائفها.

يعتبر النظام الجبائي أحد أهم المعايير لتقييم أي اقتصاد، ذلك أن الجباية تعد المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة، إضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية². ومن خلال قراءة بسيطة لتاريخ الجباية، يتضح أنه من السهل استنتاج أن الجباية عنصر ديناميكي يتأثر ويؤثر في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وهذا ما يجسد أهدافها ووظائفها التي تسعى إلى تحقيقها.

¹ - محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، دار المعارف، مصر، القاهرة، 1975، ص 48.

² - السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 38.

وفيما يلي سيتم التطرق أولاً إلى الوظيفة المالية للجباية، ثم إلى الوظيفة الاقتصادية، وبعد ذلك إلى الوظيفة الاجتماعية، وأخيراً إلى الوظيفة السياسية لها، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- الوظيفة المالية للجباية.

تتمثل هذه الوظيفة في تدبير حاجة الخزينة العامة من أموال لتغطية النفقات العمومية بغرض تمويل القطاعات ذات المنفعة العامة، مثل: العدالة والأمن والصحة والتعليم... الخ، مع العلم أن الدولة تعمل بواسطة أموال الشعب.

فالجباية ذات أهمية بالغة في مختلف الدول، سواء المتقدمة أو النامية، ليس لكونها وسيلة مالية لتمويل الخدمات العمومية وضمان رفاهية المجتمع فحسب، بل وأيضاً لدورها التوجيهي للاقتصاد، باعتبارها مشتقاً اقتصادياً هاماً يحدد آليات إعادة توزيع الثروات والدخل، بما يحقق العدالة الاجتماعية، ويضمن أسس المنافسة الاقتصادية بين كل الأعوان الاقتصاديين. وللجباية دور آخر باعتبارها أداة للضبط الاقتصادي وتوجيه الاستثمار، وذلك من خلال ما تمنحه من تحفيز وتشجيع في هذا المجال، وكذلك كأداة من أدوات الرقابة الهامة التي تضمن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي، والرفاه الاجتماعي، وتطور المجتمع الذي اكتسب مع التطور التاريخي للجباية خاصية المشاركة في وضع تشريعاتها، وطرق فرضها، وتحديد تقنياتها ومجالات تطبيقها من طرف السلطة التشريعية، المكونة من ممثلي المجتمع وفقاً للمبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية.¹

¹ - ميسون أبو العلاء، أثر الجباية في واقع التنمية، مجلة التشريع المالي والضريبي، رابطة مأموري الضرائب، القاهرة، مصر، العدد 277، 1992 .

ثانيا - الوظيفة الاقتصادية للجباية.

تمثل الجباية أداة فعالة لتحقيق التوازن الاقتصادي والتأثير على حجم الادخار والاستثمار.

إلا أن هذا الدور لا يتعلق بتحقيق التوازنات الحسابية فقط، بل يتعداه إلى تحقيق الانسجام بين مختلف القطاعات الاقتصادية، أي التأثير على التنمية، وذلك وفق التوجهات الكبرى للسياسة العامة للدولة.

ولا تنحصر أهمية الجباية في الجانب التمويلي للنفقات العامة فحسب، بل تعدّ الضرائب كذلك أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لدعم تحقيق الأهداف الأساسية للسياسة الاقتصادية لاسيما فيما يتعلق بتحسين المناخ الاستثماري وتسريع معدلات النمو. ومن هذا المنطلق، فإن الدولة تقدم بين الحين والآخر على تعديل القوانين الضريبية بهدف تحسين القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني والمحلي، وجذب المزيد من المستثمرين لإقامة المشاريع الاقتصادية والمساهمة في خلق فرص عمل جديدة، وهذا ينعكس إيجابا على الموارد الضريبية، ويساهم بالتالي في تحسين الوضع المالي للبلد ككل.

ولهذا فإن الدولة تسعى عند استخدامها للضريبة بشكل أوسع إلى توجيه السياسة الاقتصادية بحيث أنها تعمل على:

- معالجة الأزمات الاقتصادية بتخفيض العبء الضريبي.
- توجيه الاستهلاك واستخدامها كإحدى أدوات الادخار اللازمة لتمويل التنمية.
- تشجيع الاقتصاد الوطني من خلال إقرار تحفيزات وامتيازات جبائية لجلب الاستثمار الأجنبي والرفع من نسبة الحقوق الجمركية على الواردات.
- العمل على تحقيق التوازن التشغيلي الكامل بغية الرفع من مستوى معيشة الأفراد ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات.

ويجب أن تلعب الضرائب وظيفتين رئيسيتين هما: تأمين المكلفين النزهاء بالضريبة من المخاطر ووضع ثقة فيهم مقارنة بالحالات الأخرى من جهة، ومن جهة أخرى، تحفيز النشاط الاقتصادي الذي هو وعاء كل الاقتطاعات الضريبية.¹

ثالثا - الوظيفة الاجتماعية للجباية.

لم يغفل المنظرون المقاربة السوسولوجية لموضوع الجباية بوصفها حقلا متعدد الأبعاد يحتاج إلى المقاربات من زوايا شتى. فهي من جهة، تقوم بإعادة توزيع الدخل على طبقات المجتمع المختلفة كأن تفرض ضريبة مرتفعة على الأغنياء وتخضعهم لرفع مداخيل فئات الأقل دخلا. ومن جهة أخرى، تضبط النمو الديمغرافي عن طريق فرض المعدلات الضريبية على الأجور حسب الحالة الاجتماعية للأفراد قصد إما التشجيع أو الحد من النسل.

رابعا - الوظيفة السياسية للجباية.

يندرج تحت هذا الهدف سعي الدولة إلى ضمان تكوين مدخرات تساعد على تنفيذ خططها الاقتصادية العامة عن طريق فرض الضرائب التصاعدية، وتحديد الحد الأقصى للمداخيل.

إن أي نظام جبائي ينتج عن قرار سياسي، وقد وجد هذا التأثير للسياسة على الضريبة منذ قديم الزمان، كما أنه مس كل من الدول المتقدمة والمتخلفة.

وقد كانت السياسة المالية حتى سنوات قليلة خلت هي الخادمة للسياسة المسؤولة عن إمدادها بالأموال لنفقاتها. وفي الوقت الحاضر أصبحت السياسة المالية هي المعاون للسياسة بالإضافة إلى الوظائف الاجتماعية والاقتصادية التي أسندت لها.

¹ - محمد أنور البركات، سلطات الإدارة في مجال التشريع الجبائي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 1993، ص 37.

إن التأثير المتبادل بين السياسة المالية والعوامل السياسية يظهر بوضوح، لأن الاقتطاع العام من الدخل الوطني جد هام، كما أن تحديد قيمة هذا الاقتطاع وتحديد توزيعه وقرارات استعماله تثير مشكلات سياسية هامة¹.

المطلب الثاني: عناصر الجباية.

تعتبر الجباية في وقتنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة. وباعتبار أن الدولة نموذج مثالي للمنظمات السياسية، فهي تعمل على حماية كيان المجتمع وتنظيم العلاقات بين أفرادها وجماعته في مجموعة من القواعد والمبادئ التي من خلالها يلتزم الأفراد بأداء ما عليهم.

وتتعدد عناصر الجباية وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه العناصر مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الجبائية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجا متكاملا من هذه العناصر، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملاءمة لتحقيق أهداف المجتمع.

وسيتم من خلال هذا المطلب، التعرض إلى أبرز وأكثر عناصر الجباية شيوعا. وهي الضريبة في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فيتم التطرق إلى الرسوم، وأخيرا شبه الجباية والأتاوى في الفرع الثالث.

الفرع الأول: الضريبة.

أخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة التي تستخدمها الدولة في التدخل وفقا للظروف و الحاجات على اختلاف أنواعها. ومن الأهمية بمكان تعريف

¹ - شريف رمسيس، الأسس الحديث لعلم المالية، دار الفكر العربي، الكويت، 1992، ص 143.

الضريبة و بيان خصائصها نظرا لاختلاف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر.

و سيتم من خلال هذا الفرع التطرق إلى تعريف الضريبة، ثم إلى خصائصها، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- تعريف الضريبة.

تعرف الضريبة على أنها «الموارد المالية العامة التي تقتطعها الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامها، لتحقيق الأهداف العمة وبدون مقابل»¹.

كما تعرف أيضا على أنها «اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر، من ثروة الأشخاص الآخرين، وبدون مقابل خاص لدافعها، وذلك لتحقيق نفع خاص»².

أما التعريف المعاصر للضريبة، فقد أخذ توجهها قانونيا، حيث اعتبر الضريبة على أنها «تلك الاقتطاعات النقدية المدفوعة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، لمزومون بالقانون الخاص والقانون العام، وفقا لقدرتهم التساهمية، عن طريق السلطة العامة، بشكل دائم وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للدولة والجماعات المحلية، عن طريق تدخل السلطة العامة»³.

من هنا، فالإسهام في تمويل النفقات العامة للدولة يكون حسب مقدرة المساهم، وهو ما ذهبت إليه غالبية الدول ومنها الجزائر باحثة عن ثقة المكلف وجعله يساهم في دفع الضريبة بدون مغالاة وذلك بوضع أسس قانونية مكرسة دستوريا. فمثلا تنص المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020 على أن «كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة

¹- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987، ص 42.

²- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1987، ص 196.

³- عبد القادر بودريالة، الجباية في متناول الجميع، دار الكتاب، الطبعة الثالثة، 1987، ص 11.

ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي والجزئي منها»، إلا أن التفاصيل والجزئيات تركها للسلطة التشريعية وهذا ما أكدته المادة 139 من نفس الدستور والتي جاءت بما يلي: «يشرع البرلمان في الميادين التي خصصها الدستور وكذلك في المجالات الآتية: ... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها ...»¹.

ثانيا - خصائص الضريبة.

تتميز الضريبة عن الأصناف الأخرى بأنها اقتطاع مالي إجباري، وليست اختيارية وبدون مقابل، ويختص القانون بتحديد وعائها، وذلك على الشكل التالي:

1- اقتطاع مالي:

كانت الضريبة في العصور القديمة تقطع أو تدفع عينا، إذ كان يقطع جزء من المحصول الزراعي لقاء الضريبة على الإنتاج الزراعي. ولكن الوضع اختلف في العصر الحديث فمع انتشار استعمال النقود أصبحت أهم وسيلة في أداء التعاملات الأساسية مما يستوجب أن تدفع الضريبة في شكل نقدي وهو الأصل، وأما الاقتطاعات العينية فهي الاستثناء.

2- اقتطاع إجباري:

ومعنى ذلك أن يكون الالتزام بأدائها واجبا على جميع المكلفين مادام تتوفر فيهم الشروط التي يحددها القانون، فهم ملزمون بأدائها دون أن يكون لهم الخيار في كيفية وموعد دفعها. فالضريبة في أغلب الدساتير لا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية وتعتبر هذه القوانين إجبارية بالنسبة للكافة سواء مواطنين أو أجانب مقيمين في الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في بلد تقرررت الضريبة فيه، ولا يمكن لأي شخص الامتناع

¹ - دستور الجزائر لسنة 2020، ج.ر.ج.ج العدد 54، المؤرخة في 16 سبتمبر 2020.

عن دفعها ولأي سبب أو حجة كانت، باستثناء الدبلوماسيين المعفون من دفع الضريبة مادام أن دولتهم تنتهج نفس السياسة تجاه الدبلوماسيين الجزائريين، وهذا في إطار المعاملة بالمثل¹.

3- بدون مقابل:

إن دفع الضريبة يكون بدون مقابل وهذا يعني أن المكلف لا يتمتع بأي مزية أو منفعة مقابل دفع الضريبة، وهذا على عكس الرسم الجبائي أين يلقي المكلف بالرسم خدمة، فإذا أنشئ رسم مثلا ولم يقرر له مقابل، فهو ضريبة لأنه لا يعتد بالمصطلح أو التسمية، فالضريبة التزام يعتمد على مدى قدرة المكلف على المساهمة في تغطية الأعباء العامة وليس على مدى تمتعه بالخدمات والمنافع.

4- يحددها القانون:

لا بد أن تصدر الضريبة بقانون فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون، وعند صدور القانون المتعلق بالضريبة لا تفرض فقط على المكلفين بها، وإنما وفي المقابل تلزم الدولة بأحكامه عند فرض الضريبة وعند تحصيلها.

5- تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

بما أن الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، فإنها تمكنها من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وقد كانت في الماضي أداة لتوفير المال لتحقيق أهداف المجتمع من الجانب الاقتصادي والاجتماعي، كما تمثل للدولة موردا من الموارد التي

¹- يونس أحمد البطريق، المرجع السابق، ص 122.

تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع ، كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزينة العامة للدولة وحقوق الأفراد.¹

الفرع الثاني: الرسم.

تعد الرسوم في الفكر المالي القديم من أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث لم تكن فكرة الضريبة قد ظهرت بعد. ويقوم الرسم على فكرة أساسية هي أن يدفع الشخص إلى خزينة الدولة مبلغا من النقود مقابل خدمة أو منفعة تؤديها له الدولة.

وسيتيم من خلال هذا الفرع تعريف الرسم، ثم يتم التعرض إلى خصائص هذا الأخير وذلك من خلال ما يلي:

أولاً- تعريف الرسم.

إن للرسم عدة تعاريف، لعل أبرزها: تعريف عادل أحمد حشيش حيث عرفه بأنه «عبارة عن مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من إحدى الهيئات العامة»².

أما فليح حسن خلف فيعرّف الرسم على أنه «مبلغ نقدي يتم الحصول عليه من شخص معين طبيعي أو معنوي مقابل خدمة معينة تؤديها له الدولة أو مقابل نفع خاص يتحقق له من الخدمة»³.

وحسب تعريف مجدي شهاب، فإن الرسم عبارة عن «مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة وذلك للحصول على خدمة ذات مقابل مزدوج، فهي

¹- Allix EDGARD, Traité élémentaire de science des finances et de législation financière, 5^{ème} édition ,Editeur Rousseau Et Cie, Paris, France, 1957, p 185 .

²- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 136.

³- فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص 261.

تحقق في أن واحد نفعا خاصا لمن يستمتع بها بالإضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع من جراء أدائها»¹.

ثانيا - خصائص الرسم وعناصره.

لرسم عناصر أربعة هي: العنصر النقدي والعنصر الاختياري والجبري وعنصر النفع الخاص، وعنصر النفع العام. ويرتبط بهذه العناصر مجموعة من الخصائص التي تبرز الصفات والملامح الخاصة للرسم بالمعنى المالي والقانوني²، وهي:

1- الرسم مبلغ من النقود، ويحدد في كل دولة حسب العملة الوطنية أو العملة المتداولة قانوناً. وعليه ليس من المتصور، وإن لم يكن ممنوعاً، أن يكون الرسم ذو قيمة عينية في صورة سلعة مثلا خصوصاً في ظل تطور النظام المالي وقوانين الموازنة، حيث تظهر النفقات والإيرادات العامة بصورة مبالغ نقدية مقطوعة أو ثابتة أو بنسبة مائوية معينة³.

2- الرسم قد يكون اختياريا في بعض جوانبه، وإجبارياً في الجوانب الأخرى. وتظهر الصفة الاختيارية للرسم في حرية الشخص في طلب الخدمة التي تؤديها الدولة أو عدم طلبها، بينما تظهر الصفة الإجبارية في عدم حرية الشخص بأداء الرسم أو عدم تأديته في حال طلبه للخدمة وانتقاعه بها، فهو ملزم بأداء الرسم ووفقاً لما تحدده الدولة. وبناء على ذلك لا يستطيع الشخص الحصول على المنفعة الخاصة إذا لم يدفع الرسم المقرر. وترتبط الخاصية الجبرية للرسم في أن فرض الرسوم على الأفراد لا يتم إلا بعد موافقة السلطة التشريعية ويقانون أو بموجب قانون.

¹ - مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 290.

² - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، (الجزء الأول)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، سوريا، 1989، ص 140.

³ - معاد حمود القيسي، المالية، المرجع السابق، ص ص 64-65.

3- الرسم يكون مقابل نفع خاص يحصل عليه الشخص من الدولة أو من مؤسساتها العامة أو من هيئاتها المحلية. وهذا النفع "أو الخدمة" تقدمه الدولة أو مؤسساتها أو هيئاتها بعدة أشكال، فقد يكون مقابل عمل يؤديه موظفي الدولة كرسوم تصديق شهادة أو تسجيل دعوى قضائية أو توثيق عقد، وقد يكون مقابل رخصة تمنح للشخص كرسوم رخصة سوق المركبة أو حمل السلاح، وقد يكون تسهيلا من جانب الدولة للشخص لعمله أو مهنته أو حرفته كالرسوم والرخص لأصحاب المهن والحرف¹.

كما يعتمد مقدار الرسم على أهداف الدولة من فرضه ونوعية أو غرض الخدمة المقدمة فيما إذا كان غرضا اجتماعيا أو اقتصاديا أو غيره.

ويرتبط بهذه الخاصية مسألة مدى حق الأفراد في مناقشة مقدار الرسم المقرر وحقهم في الطعن بأي قرارات متعلقة بتحديد الرسم إذا كان مقدار الرسم أكثر من تكلفة الخدمة المقترحة. وفي هذا الإطار، يرى البعض أنه لا يجوز ابتداء أن يزيد معدل الرسم عن قيمة الخدمة، وإذا حدث وقامت الدولة أو إحدى مؤسساتها أو هيئاتها المحلية بتعيين معدل الرسم أكثر مما تكلف الخدمة، فلأفراد الحق بطلب إلغاء قرار المجلس البلدي².

4- الرسم يترتب عليه تحقيق نفع عام، فبالرغم من أن الرسم يكون مقابل نفع خاص للأفراد، إلا أن هذا النفع الخاص يأتي ضمن إطار نفع عام لكل المجتمع³، فالرسوم القضائية مثلا تحقق نفعًا خاصًا للمتقاضين بحصولهم على حقوقهم، وتحقيق نفعًا عامًا بتوفير العدالة واستقرار الحقوق وهو أمر يخدم المجتمع بأكمله.

¹ - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العلمية وفقا للتشريع الأردني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص 88.

² - ننوّه هنا إلى أنه لا يمكن للأفراد الاحتجاج أو طلب إلغاء الرسم المقرر إذا كان الرسم قد تحدد بموجب القانون. للمزيد من المعلومات ينظر: حسن عواضة، المالية العامة "دراسة مقارنة"، طبعة رابعة منقحة، دار النهضة العربية، بيروت، 1978، ص 400.

³ - محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص 144.

5- الرسم يدفع للدولة، فالدولة هي التي تفرض الرسوم وتحصلها من الأفراد، وبذلك لا يحق لأشخاص القانون الخاص (الأفراد والشركات الخاصة) القيام بذلك، والمقصود بالدولة الإدارات الحكومية كالوزارات والمؤسسات والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية (البلديات)، التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري¹.

6- الدولة وحدها تستقل بوضع النظام القانوني للرسم، من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله وغيرها من الأمور. ويترتب على ذلك أن الرسم لا يدفع على أساس تعاقدية أو اتفاق بين الأفراد وبين الدولة أو إحدى هيئاتها العامة².

الفرع الثالث: شبه الجباية والأتاوى.

تعد كل من شبه الجباية والأتاوى عائدات حديثة النشأة ظهرت بتطور النظام الاقتصادي، حيث أصبحت الدولة بحاجة إلى إيجاد أصناف موارد جديدة من أجل تغطية نفقاتها الاقتصادية المختلفة، وبهذا لجأت إلى استحداث اقتطاعات جديدة خاصة بأفراد ومؤسسات محددة مقابل تمتع هؤلاء بامتيازات تعود عليهم بالنفع الخاص.

غير أنه وبالرغم من تشابه كل من شبه الجباية والأتاوى في مفهوميهما، إلا أن الفقهاء قد فرقوا بينهما، وعليه سيتم من خلال هذا الفرع التعرض إلى شبه الجباية، ثم إلى الأتاوى وذلك على الشكل التالي:

أولاً- شبه الجباية.

يؤكد الواقع على وجود خلط بين مفهومي الجباية أو الضريبة وشبه الجباية، حتى لدى طبقة المثقفين في المجتمع، وهو خطأ شائع يقع فيه الكثيرون في تصريحاتهم

¹ - عصام بشور، المرجع السابق، ص ص 187-188؛ جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص 88.

² - محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص 141.

وكتاباتهم¹. وعليه وقصد تصحيح هذا الخطأ، سيتم من خلال هذا الفرع تعريف شبه الجباية، ثم تبيان الفرق بينها وبين الضريبة، وذلك على الشكل التالي:

1- تعريف شبه الجباية:

هو ما تحصل عليه الدولة كإيراد عام، نظير تقديم خدماتها ويتحدد عادة طبقاً للعرض والطلب، وإعمالاً بمبدأ المنافسة، ويتم من خلال التعاقد مثل كراء مساحات معينة للعرض، أو استغلال مصالح الدولة ومنشآتها من قبل المكلفين، قصد الاستفادة منها مثل ثمن الاشتراك في الهاتف، الإنترنت².

ولقد نصت على شبه الجباية المواد 54 و55 من قانون المالية لسنة 2001. وتظهر هذه الرسوم في جدول خاص مرفق لقانون المالية السنوي³.

2- الفرق بين شبه الجباية والضريبة:

لا تكون الضريبة مقابل منفعة خاصة للمكلف بها، بينما شبه الجباية تكون مقابل أداء اشتغال هيئات عمومية أو امتيازات تمنح للمكلف أو تسهيلات يستفيد بها⁴.

ثانياً - الأتاوى.

بما أن الدولة هي التي تقوم بالخدمات ذات النفع العام، والتي قد تعود بمنفعة خاصة على مجموعة من المواطنين، عندها يمكن للدولة أن تطالب بحقوقها مقابل هذه المنفعة. وللتوضيح أكثر سيتم من خلال هذا الفرع تعريف الأتاوة وتبيان خصائصها، وهذا من خلال النقاط التالية:

¹ - عبد القادر شلالى، محاضرات في مادة جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي أمحمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015، ص 08.

² - محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار هومه للنشر، 2003، ص 59.

³ - المواد 54، 55 من قانون المالية لسنة 2001 ج.ج.ج.ج، العدد 80، المؤرخة في 2000/12/24.

⁴ - سعيد بن عيسى، "الجباية، شبه الجباية"، مجلة أملاك الدولة، الطبعة 2003، ص 13.

1-تعريف الإتاوة:

تعرف الإتاوة على أنها «مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه بعض أفراد طبقة ملاك العقارات نظير عمل يقصد به المصلحة العامة، فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة تتمثل في ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم»¹.

ومن التعريف السابق يمكن استساعة التعريف العام للإتاوة على النحو التالي: «الإتاوة هي اقتطاع مالي نقدي، تقوم به الدولة جبرا وبصفة نهائية وبالمقابل من أجل تمويل النفقات العامة للمجتمع، كما لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة لكل شخص».

2-خصائص الإتاوة:

للإتاوة مجموعة من الخصائص يمكن إجمالها في ما يأتي:

- أ- **اقتطاع مالي نقدي:** أي يكون المبلغ المقتطع نقداً، أي في شكل أموال نقدية وليست عينية.
- ب- **خاص بالعقارات:** أي تمس فقط العقارات، ولا تمس المنقولات تدفع مرة واحدة ليست دورية مثل الضرائب.
- ج- **جبرا:** أي الإتاوة إلزامية وليس للفرد الخيار في دفعها وهو مجبر على دفعها.
- د- **بمقابل:** أي يأخذ الشخص جزءا يستفيد منه، أي يوجد عائد أو فائدة خاصة.
- هـ- **تمويل ميزانية الدولة:** الهدف من دفع الإتاوة هو الهدف أو النفع العام، والمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، ومثال ذلك "بناء المرافق العمومية... الخ."²

¹ - عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، دار الجامعية، بيروت، لبنان، 1976، ص 18.

² -سعدودي محمد، الإتاوة وأثره في النظام المالي <http://research-ready.blogspot.com>، موقع الكتروني خاص بالبحوث، تاريخ الاطلاع: 2017/12/03.

المبحث الثاني: الأساس التشريعي للجباية.

يوضح التطور القانوني للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير عدم تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون مصوت عليه من البرلمان¹. وبعد ذلك يتم وضع النصوص الضريبية من طرف السلطة التشريعية بنص القانون، أما الإدارة الضريبية فهي التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة، ولا يحق لها إلا فرض وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة. وكما تعد تشريعات وأحكام قوانين الضرائب ملزمة للدولة فإنها ملزمة كذلك للأشخاص²، فلا يمكن أن توضع أي ضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني، وعادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية والضرائب، إضافة إلى وجوب الترخيص بذلك قانونا. وفي هذا الصدد يتم الإشارة إلى ما جاء في أحكام قانون المالية لسنة 1984³، ومن ثم فإنه من غير هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضرائب.

ومن هذا المنطلق، فإن الضريبة بطابعها السلطوي تشكل التزاما قانونيا. ومن المعروف أن لكل التزام مصدره المستمد منه والمستند إليه، ونظرا للأهمية البالغة للالتزام بدفع الضرائب ومساس هذه الأخيرة بالمراكز المالية للمكلفين بها، فقد برزت عبر التاريخ المالي وخاصة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب⁴.

وسيتيم من خلال هذا المبحث دراسة مختلف النظريات المؤسسة للجباية في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني، فيتم التعرض إلى مصادر القانون الجبائي، أما المطلب الثالث فيتم التطرق فيه إلى علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى.

¹ - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 17.

² - Louis TROTABAS, Finance publique, Dalloz, Paris France, 1969, p18

³ - القانون رقم 84 / 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.ج، عدد 28 بتاريخ 10-7-1984.

⁴ - سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، الأردن، دار رند للنشر والتوزيع، 2000، ص 63.

المطلب الأول: النظريات المؤسسة لشرعية الجباية.

إن السؤال الذي يطرح نفسه هنا، يتمثل في معرفة ما هو المبرر القانوني الذي على أساسه تقوم الدولة باقتطاع جزء من ثروة الأفراد أو مداخيلهم جبرا ودون مقابل؟

إن الإجابة على هذا التساؤل تكمن في النظريات الفقهية التي تحدثت عن الأساس القانوني للالتزام بدفع الضرائب، والتي سيتم التطرق لها من خلال هذا المطلب وفق فرعين، الأول يتضمن نظرية المنفعة والعقد، أما الثاني نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة.

الفرع الأول: نظرية المنفعة والعقد.

سادت هذه النظرية في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وهي تؤسس لحق الدولة في فرض الضريبة استنادا إلى نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها روسو.¹

ومفاد هذه النظرية أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنه لولا انتفاعه بهذه الخدمات لما أصبح هناك سبب لدفع الضريبة. وحجة هؤلاء المفكرين في ذلك أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له.²

والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة ما هي إلا نتاج للنظرية الفردية في تفسير الدولة. وقد اختلف أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد، وانقسموا إلى ثلاثة اتجاهات هي:³

¹ -Gilbert TIXIER et G.GESST, Droit fiscal, LGDJ, Paris. 1976. p 243.

² - السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي، مصر، 1977، ص 155.

³ - لمزيد من معلومات حول هذه الاتجاهات انظر: موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، الدار. العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 13 .

الاتجاه الأول (Adam Smith):

يرى أنصار هذا الاتجاه، وعلى رأسهم المفكر آدم سميث، أن العقد هو بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم¹. إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي:

- صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص.
- مجافاة هذا التكييف للعدالة، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات.
- قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة².

الاتجاه الثاني: يتزعم هذا الاتجاه الفقيه ثيير (Thiers):

و تعتبر الدولة فيه شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة. ويتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها. وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم. وقد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية:

- أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي.

- قصور هذا الاتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية.
- يترتب على هذا الاتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة³.

الاتجاه الثالث: ومن بين أنصار هذا الاتجاه: إميل دي جيراد (Emil De Girad)

¹ - Adam SMITH ; Richesse des nations ; Imprimerie créé ;France ; 1888 ; p148.

² - لمزيد من المعلومات انظر: علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1990، ص46.

³ - Cité par ; Robert SCHNERB ; La politique fiscale de Thiers ; Revue historique ; Presses universitaires de France ; France ;1949 ;p188.

ويقوم هذا الاتجاه على وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل أدائهم للضريبة باعتبارها قسط تأمين. وقد وجهت لهذا الاتجاه العديد من الانتقادات أهمها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعرض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة.¹

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة.

اتجه الفقه الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم. وهذا يعني أن على الأفراد أداء الضرائب استناداً لمبدأ التضامن الاجتماعي، وللدولة الحق في فرض الضرائب مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال.²

ومضمون هذه النظرية أن الأفراد بحكم أنهم أعضاء في الجماعة، ملزمون بالتكافل والتضامن كل بقدر استطاعته لتحمل نفقات الخدمات العامة، ويكون أساس فرض الضرائب تبعاً لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي.

ومن ثم تؤدي هذه الضرائب جبراً، وذلك مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة لمواطنيها. وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة، ولا يمكن معرفة مدى استفادة كل مواطن منها حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة³، ونتيجة لذلك، فإن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع. وعليه فإن الضريبة لا تتعدى أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على

¹ - أشار إليه موفق سمور علي المحاميد، المرجع السابق، ص 14.

² - محمد خالد الهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 189.

³ - Delbez LOUIS, *Eléments de finances publiques*, P.U.F, Paris, 1995, p 37.

الأفراد بقدر استطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلا. ومن هنا يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تعني بأن يكون الالتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها من باب التكافل الاجتماعي والدافع الوطني والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالة، مما يجعل الضريبة في بعض الأنظمة الناجحة تسمى بالمساهمة أو الاشتراك، وهذه التسميات في الحقيقة تنسب إلى الرضا الجماعي بها¹. وأما فيما يخص المصدر الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض وجباية الضرائب، فإن هذه النظرية ترجع ذلك إلى مجموعة من العوامل على رأسها رابطة التبعية السياسية من خلال عنصر الجنسية، أو الروابط الاجتماعية كالإقامة والموطن، أو من خلال رابطة اقتصادية معينة كممارسة نشاط اقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخلا معيناً داخل إقليم الدولة. وقد أصبحت هذه النظرية الأخيرة سائدة في وقتنا الراهن دون غيرها، وهكذا فإن التضامن الذي يجب أن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحده الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب، والذي يرجع إليه التزام الأفراد بدفعها².

المطلب الثاني: مصادر القانون الجبائي.

للقانون الجبائي ثلاثة مصادر رسمية، هي القانون والمعاهدات الدولية والأحكام القضائية.

غير أنه وبالرغم من تنوع مصادر القانون الجبائي، إلى أن السلطة التشريعية والمتمثلة في البرلمان، تعتبر حجر الأساس في وضع النظام الجبائي الأمثل الذي يتطابق وأهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وسيتم من خلال هذا المطلب تناول هذه

¹ - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 19.

² - محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، 2010/2009، ص 17.

المصادر وفق فرعين، الأول يتناول القانون أو التشريع كأول مصدر من مصادر القانون الجبائي، أما الثاني فيتناول المعاهدات الضريبة الدولية والأحكام القضائية.

الفرع الأول: القانون (التشريع الجبائي).

يشكل التشريع الجبائي التطبيق العملي لمصادرة الأموال بغرض توزيع الأعباء بين الأفراد. إلا أن هذا لا يعني بأن المكلف لا يتمتع بحقوق و ضمانات أساسية أقرها المشرع في مواجهة تعسف الإدارة وتجاوزاتها¹.

ففي الجزائر تجد الضريبة مجالها في المادة 78 من الدستور التي تنص على أنه «لا يجوز أن تحدث الضريبة إلا بمقتضى القانون»، فالدستور يفرض:

- الواجب الجبائي للمكلف.
- قاعدة المساواة الجبائية.
- الهيئة المكلفة بالضريبة.

كما ينص الدستور على مبادئ الضريبة المتمثلة في:

- مبدأ شرعية الضريبة (فللبرلمان وحده من يشرع للضريبة).
- مبدأ المساواة أمام الضريبة.
- مبدأ التناسب².

إن دسترة القانون الضريبي يعد شكلا من أشكال ممارسة السيادة الوطنية.

ويتم فرض الضريبة وربطها والاعتراض عليها وتحصيلها وإلغائها والإعفاء منها بموجب نصوص قانونية، أي أنه لا يمكن فرض الضريبة إلا بإصدار القوانين التي يجب أن

¹- محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، طبعة 2003، ص 120 .

²- أي أن يتناسب الاقتطاع مع مقدرة كل مكلف هذا من جهة، أما من جهة أخرى يجب أن يتناسب الاقتطاع مع الظروف الاقتصادية الراهنة.

تتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين. ويترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، حيث يكون للجهات المكلفة بالرقابة على دستورية القوانين حق النظر فيما إذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الأصول الدستورية المقررة لذلك طبقاً للوضع القانوني السائد.

فالضريبة إذن لا تفرض ولا تلغى إلا بقانون يصدر بموجب الأصول الدستورية للبلد الذي يشرعه، فكما أنه لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص، فإنه لا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص في القانون¹. ويمكن أن تدرج كصفات وضع وتحصيل الضريبة والرسوم والرسوم شبه الضريبية أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري أو... الخ، ثم يتم أخذ هذه النصوص القانونية بعين الاعتبار عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم إدراجها في قانون المالية.

وتجدر الإشارة أن النص الضريبي الغامض يعد خطراً على الضريبة، ومعنى هذا أنه يجب تبسيط النصوص، وجعل العلاقة بين الإدارة والمكلف مرنة، ذلك أن النصوص التي تتعامل بها الإدارة الضريبية، تتسم بتعقيد مبالغ فيه ليس على مستوى اللغة فحسب، بل أيضاً على مستوى المضمون، بحيث يصعب على غير المتخصصين فهمها، خاصة أن مضمون النصوص الضريبية هو مضمون تقني يعتمد بعض المصطلحات التي لا تستخدم في مجالات أخرى.

كما أن القانون الضريبي بهذه الصفة هو التطبيق العملي لمصادرة الأموال نظمه التشريع الجبائي كوسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد، إلا أن هذا لا يعني بأن المكلف لا يتوفر على حقوق و ضمانات أساسية أقرها المشرع في مواجهة تعسف الإدارة وتجاوزاتها.

¹ - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، 2004، ص ص 108 - 109.

هذا و تجدر الإشارة أنه يتعين على الإدارة الضريبية أن توفق بين العديد من المتطلبات والمتمثلة أساسا في:

- البحث عن موارد مالية لفائدة الخزينة.
- ضمان التطبيق الجيد والعادل للنظام الجبائي.
- توفير خدمات ذات جودة عالية للمتعاملين معها.
- التوفر على كفاءات عالية، وموارد بشرية ومادية في مستوى المهام الموكولة إليها¹.

الفرع الثاني: المعاهدات الضريبية الدولية المصادق عليها من طرف الجزائر.

تعتبر المعاهدات الضريبية الدولية المصادق عليها من طرف الجزائر، مصدر للجباية. باعتبار أنها تهدف إلى الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي وهي تسمى في معظم الأحوال إما (إتفاقات) أو (إتفاقيات)، وتخول المعاهدات الضريبية الثنائية حقوقا للدولتين المتعاقدين وتفرض عليهما التزامات دون الأطراف الأخرى، كدافعي الضرائب. بيد أنه من الواضح أن المعاهدات الضريبية ترمي إلى منفعة دافعي الضرائب في الدول المتعاقدة. ويعتمد قيامها بذلك من عدمه على القانون الداخلي لكل دولة. وفي بعض الدول، تعتبر المعاهدات ذاتية التنفيذ: أي أنه عندما تبرم المعاهدة، فإنها تمنح حقوقا لمقيمي الدول المتعاقدة. وفي دول أخرى، يلزم اتخاذ بعض الإجراءات الإضافية (على سبيل المثال، لا بد

¹-Jean Michel COTTRET et Louis TOTABAO : « Droit fiscal », Dalloz, 1992.p23.

من سن أحكام المعاهدة في القانون الداخلي) قبل أن يكون بالإمكان إعطاء منافع بموجب المعاهدة لمقيمي الدول المتعاقدة¹.

المطلب الثالث: القانون الجبائي وعلاقته بالقوانين الأخرى.

مقارنة بالفروع الأخرى للقانون العام والقانون الخاص، يتمتع القانون الجبائي بالاستقلالية التي تسمح له بإعداد القواعد والتنظيمات، من خلال قوانين المالية التي تكتسي أهمية بالغة بصفتها الأداة الرئيسية بيد الحكومة لإنجاز الأهداف المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة. وبهذا فإن للجباية مفهوما ومركزا قانونيا خاص بها، يفرقها عن غيرها من القوانين الأخرى. وسيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى قانونية الجباية في فرع أول، ثم إلى علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى في فرع ثاني.

الفرع الأول: قانونية الجباية.

يهدف قانون الضرائب أو الجباية إلى دراسة الضريبة، والتي تمثل المصدر الأساسي لموارد الدولة.

وقد تزايد دور الضرائب خاصة في العالم المعاصر، وفي الواقع لقبول الضريبة يجب على الأقل أن تفهم جيدا، وهذا لا يتم إلى بعد معرفة المركز القانوني لهذا الأخير، وكذلك استقلالية القانون الجبائي.

وسيتم من خلال هذا الفرع تبيان مركز القانون الجبائي ومدى استقلاليته، وكذا الواقعية التي يتميز بها هذا القانون، وهذا من خلال النقاط التالية:

أولا - مركز القانون الجبائي.

¹ - تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، خطة العمل بشأن تآكل القاعدة وتحويل الأرباح، باريس، 2013.

لمعرفة خصائص النظام الجبائي، لا بد من معرفة انتمائه إلى أي فروع القانون والتي تنقسم بشكل عام إلى قانون عام وقانون خاص. فالقانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام ذلك أنه ينظم العلاقة بين الخزينة العامة وأفراد المجتمع، وبمعنى آخر ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة. وبهذا فإن العلاقة الوثيقة بين القانون الضريبي والقانون العام تتجلى في:

- القانون الذي ينظم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري.
- والقضاء الذي ينظر في المنازعات الضريبية هو القضاء الإداري.
- والقانون الذي يكفل تنفيذ أحكام القانون الضريبي هو قانون العقوبات.
- والقانون الذي يحدد السلطات المختصة بإصدار القوانين واللوائح الجبائية هو القانون الدستوري¹.
- والصلة بين هذه القوانين كلها هي التي تساهم بنجاح القانون الجبائي.

ثانياً - استقلالية القانون الجبائي.

إن الاستقلالية هي نتيجة خصوصية القانون الجبائي وذاتيته التي تتمثل في الإمكانية المتاحة لهذا القانون لتعريف مختلف المصطلحات والمفاهيم الخاصة به، وفي حالة تباعد القانون الجبائي مع القوانين الأخرى يعود إلى تطبيق الأحكام والإجراءات العامة، و يطبق هذا القانون القواعد الجبائية الخاصة بتحديد أوعية الإخضاع.

وينجم عن وجود ذاتية مستقلة للنظام الجبائي عن غيره من القوانين الأخرى العامة والخاصة نتيجتان أساسيتان، فقد أثرت تلك الذاتية في دين الضريبة وفي كيفية تفسير النصوص الجبائية. فمن ناحية جعلت هذه الذاتية دين الضريبة ديناً ممتازاً وواجب الأداء

¹ - نديني يحي، القانون الجبائي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 18 مارس 2010.

رغم النزاع في صحته أو في مقداره، كما أنها فرضت جزاءات خاصة تكفل الوفاء بدين الضريبة.

ومن ناحية أخرى أثرت هذه الذاتية في طريقة تفسير النصوص الجبائية، فجعلت التفسير يتم في إطار هذه الذاتية من حيث ضرورة تفسير النصوص الجبائية طبقاً للمعنى الخاص الذي يقصده الشارع وفي نطاق المبادئ الضريبية وفي حدود إرادة المشرع. غير أنه و بالرغم من الذاتية المستقلة التي يتميز بها القانون الجبائي عن غيره من فروع القانون الأخرى؛ إلا أن هذا لا يعني عدم وجود ارتباط بين القانون الجبائي وهذه الفروع، وهذا بالاعتماد على عدة معايير:

- انتماء القانون الجبائي إلى القانون العام .
- تمتع القانون الجبائي بمميزات القانون العام .
- اعتبار القانون الجبائي حديث التأسيس.
- رفض هذا الاتجاه جعل القانون الجبائي فرعاً مستقلاً.
- التطورات التي عرفها المجتمع حتمت على القانون الجبائي أن يستقل بذاته.
- ضرورة تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بأداء الضريبة¹.

ثالثاً- واقعية القانون الجبائي.

تعرف واقعية القانون الجبائي بحرية عدم اعتماد المعايير الموجودة، والاعتماد فقط على الأحداث الحقيقية التي تبنى عليها عملية الإخضاع الضريبي، أي الاعتماد على الواقعية المبنية على المناهج وطرق تحديد عمليات الإخضاع المسجلة في القانون الجبائي².

¹ - محمد الحلاق، النظام الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، ص04، موقع: <http://arab-ency.com> ، تاريخ الاطلاع: 2018/07/19.

² - علوشي محمد الأمين، الجباية وتحديات تطبيقها في ضوء القانون الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف، 2003، ص 63.

الفرع الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى.

إن القانون الجبائي له علاقات وثيقة بفروع القانون العام الأخرى، وكثيراً ما تتضمن فروع القانون العام أصولاً للقانون الجبائي أو قواعد يتقيد بها، فالقانون الدستوري ينظم قاعدة مشروعية الضريبة، ويحدد الجهة صاحبة الاختصاص بإحداث الضرائب والرسوم، والقانون الجنائي يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها، كما أن القانون الدولي العام يحتوي على الكثير من المسائل ذات الصيغة الدولية، كما في مسألة التنازع الدولي في الاختصاص الجبائي.

كما أن استقلال القانون الجبائي عن القانون الخاص ليس استقلالاً مطلقاً؛ فهناك بعض الروابط التي تصل بينهما¹.

وسيتّم من خلال هذا الفرع التعرض إلى علاقة القانون الجبائي ببعض القوانين الأخرى وهذا من خلال النقاط التالية:

أولاً- علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري.

إن القانون الدستوري هو المرجع الأساسي للقانون الجبائي، ويعتبر القانون الدستوري إطاراً مهماً يجب على المشرع الاعتماد عليه أثناء فرض الضريبة.

ثانياً- علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري.

إن القانون الإداري أسبق من القانون الجبائي، فالقانون الإداري يهتم بتنظيم العلاقة بين الإدارة والمواطن على نطاق واسع، أما القانون الجبائي فيهتم بتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بأدائها.

¹ - محمد الحلاق، النظام الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، المرجع السابق، ص 5 .

غير أن العلاقة التي تربط القانون الجبائي بالقانون الإداري وثيقة جدا لدرجة اعتبار الإدارة الضريبية جزء من التنظيم للدولة.

فالقانون الجبائي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، وينظم حقوقها وامتيازاتها، كما يتصل اتصالا وثيقا بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة والسلطات العامة وعلاقتها بأفراد المجتمع بأكمله، كما تتمتع الإدارة الضريبية بالحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات العامة الإدارية.

كما أن القرارات الإدارية التنظيمية سواء أكانت في المجال الضريبي أم الإداري لها قوة الامتياز والسلطات، والسبب هو كونها تعبير عن إدارة السلطة العامة، ومن ثم فإن التنظيم الإداري أو الطعن القضائي ليس من شأنه وقف القرار الإداري أو الضريبي.

ومن أمثلة التمييز بين القانون الجبائي والقانون الإداري:

- التنفيذ المباشر: الأصل في القانون الضريبي هو حق الإدارة باللجوء إلى طرائق التنفيذ المباشر لتحصيل الضرائب، دون إلزامية اللجوء إلى القضاء الإداري.
- جواز وقف تنفيذ القرار الإداري: ذلك أن القانون الجبائي يقوم على مبدأ وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها، ويعني ذلك أن رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف لا يترتب عليه إيقاف استحقاق الضرائب.¹

ثالثا - علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي.

القانون المالي هو مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة المالية بين الفرد والإدارة. وبالنسبة للقانون الجبائي فهو جزء لا يتجزأ من القانون المالي، وهو عنصر من

¹ - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص ص 295 - 296.

عناصر إيرادات الدولة الجبائية، وتتجلى العلاقة بين القانونين في كون القانون المالي هو الذي يحدد السياسة الضريبية للدولة.

فالميزانية تحدد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه والرقابة عليه، ويطلق على هذا القانون (قانون الميزانية العامة)، وغالبا ما يتم تحديد فرض الضرائب أو تعديلها أو تغيير معدلاتها أو ينقرر الإعفاء منها أو زيادتها عند إصدار قانون الميزانية العامة.

إلا أنه من الملاحظ أن الضريبة تدفع نقدا حيث أنها تفرض على النشاط الاقتصادي للأفراد ومن حصيلة الضرائب وغيرها تتكون الإيرادات العامة التي تمول النفقات العامة للدولة والإيرادات العامة والنفقات العامة تشكل الميزانية العامة للدولة.

رابعا - القانون الجبائي والقانون الجنائي.

يعتبر القانون الجنائي أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية، من خلال تطبيق العقوبات الجنائية على الممولين الذين يخالفون قواعد القانون الضريبي الذي كان يتضمن دوما عقوبات مالية في شكل غرامات و فوائد التأخير بالنسبة لأداء مختلف الضرائب، بحيث تكتسي هذه العقوبات الجنائية الصبغة المالية.¹

إلا أن كلا من القانونين يختلفان عن بعضهما في أن القانون الضريبي يهدف إلى تعميم فرض الضرائب على الأفراد المواطنين والمقيمين في الدولة ممن تنطبق عليهم شروط تطبيق أحكام القانون الجبائي، أما القانون الجزائي يهدف إلى منع ارتكاب الجرائم.

ويترتب على هذا الاختلاف اختلاف في تطبيق أحكامهما:

¹ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي (دراسة تحليلية نقدية)، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 49، 2003، ص 50.

- فالقانون الجبائي يجمع بين العقوبة الجزائية والتعويض المدني.
- ليس للعقوبة الضريبية الصفة الشخصية فهي تنتقل للورثة بعد وفاة المكلف على عكس العقوبة الجزائية التي تنقضي بوفاة المتهم أو المدعى عليه.

خامسا - القانون الجبائي والقانون التجاري.

يختلف القانون الجبائي عن القانون التجاري بسبب اختلاف الهدف في كل منهما: فالقانون الجبائي يهدف إلى تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المتحددة عن أوجه النشاط الاقتصادي عموما، أما القانون التجاري فيهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية بخاصة عمليات الثروات وتداولها ودعم الائتمان.

ومع ذلك فإن القانون الجبائي يبقى محتفظا باستقلالية وذاتية خاصة بسبب عدد من

العوامل:

- إن التطور الذي يصيب القانون الجبائي يختلف عن التطور الذي يصيب غيره من فروع القانون، وليس شرطا أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في القانون الجبائي، فالعلاقة في التطور ليس بالضرورة أن تكون طردية.
- إن تعريف المكلف في القانون الجبائي ليس هو نفس تعريف المواطن في الدولة، فحين ننظر للمكلف من وجهة نظر القانون الجبائي، فإننا ننظر إليه على أنه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي يقع عليه واجبا هو دفع الضريبة، أما باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن.

المطلب الرابع: المجال التطبيقي للقانون الجبائي.

إن الجباية هي عبارة عن مجموعة من الوسائل والقواعد القانونية الخاصة بالضريبة المشكلة للنظام الجبائي، أما تطبيقها فيتم من خلال عاملين مهمين هما عامل الوقت (الزمن) وعامل المكان¹.

وسيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى المجال الزمني لتطبيق القوانين الجبائية في الفرع الأول، ثم في الفرع الثاني إلى المجال المكاني.

الفرع الأول: تطبيق القوانين الجبائية من حيث الزمن.

إن القوانين التشريعية وكل الأحكام ذات الطابع التشريعي أو القانوني يتم تطبيقها بصفة إلزامية. فعند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداء من 01 جانفي للسنة الجديدة بدون تطبيق الأثر الرجعي لهذا القانون، وهذا حسب نص المادة 82 من الدستور «... ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه... الخ».

وللقانون الجبائي قواعده الخاصة به، حيث أن عملية تطبيقه مرتبطة بالإضافة إلى عامل الزمن الذي يعد عاملا مشتركا لجميع القوانين، بالحادث المولد للنشأة. إن الحادث المولد لنشأة الضرائب المباشرة وغير المباشرة المدفوعة على الحساب (Droit au comptant) محدد بتاريخ بداية العملية الخاضعة للضريبة، أما في حالة الأرباح والمداخيل فهي محددة في 01 جانفي من السنة المحددة لتطبيق العملية أي ابتداء من جانفي لهذه السنة. فمثلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، فالحادث المولد للنشأة يتكون من التصريح بالمداخيل والأرباح، وهما يخصان السنة السابقة حيث إقفال السنة المالية والمحاسبية يكون في 31 ديسمبر للسنة الحالية والتصريح يكون بعد غلق السنة وفي

¹-Ahmed SAADOUDI, Cours de droit fiscal, L'Institut d'Economie Douanière et Fiscale(IEDF), kolea, 1994, p 93.

السنة الموالية (في الجزائر قبل 31 مارس) والتشريع المطبق في هذه الحالة هو 01 جانفي لسنة التصريح.

كما أن القانون الجبائي يطبق بأثر فوري بمجرد خروج القانون من البرلمان والمصادقة عليه، ويتم نشره في الجريدة الرسمية و يتم العمل به ويجب أن يكون التطبيق بنص صريح.

أما عن عملية التقادم (Prescription)، فإن موضوع التقادم هو الذي يتعلق أساسا بمشكلة الديون القائمة من جهة، وحق الإدارة الجبائية في اقتضاؤها، والمطالبة بتسديدها من جهة ثانية، ذلك أن هذا الموضوع وإن كان يمس حق الإدارة في اقتضاء الرسوم، فإنه يضع حدا للمتبعة عن طريق ما نسميه بالتقادم، إضافة إلى إمكانية تقاعس أو رفض المكلفين بالرسم من تبرئة ذمتهم إزاء الإدارة.

فهو إذن من الإدارة الجبائية والمكلفين، وعليه فإن التفرقة بين دعوى الإدارة الجبائية والمكلفين جد واجبة.

وضمن أحكام المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية¹ حدد بأربع سنوات، تسري على العموم ابتداء من تاريخ ثبوت الحق أو ارتكاب المخالفة. وعموما فإن مدة التقادم محددة بأربع سنوات، ستتحقق ولا شك حال عدم قيام المكلفين ببعض التصرفات التي من شأنها أن تجعل الرجال الجبائيين في استحالة تامة لتأدية مهامهم، مما يجعل تبعا لذلك، سريان مفهوم التقادم لا يمكن أن ينطبق إلا ابتداء من اليوم الذي يمكن للأعوان الجبائيين تأدية المهام المذكورة.

¹ - المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، ج.ر.ج.ج. العدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/22.

الفرع الثاني: تطبيق القوانين الجبائية من حيث المكان.

إن تطبيق القوانين الجبائية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الجبائي الذي تفرضه داخل مجالها الجغرافي، وتطبقه على المؤسسات والأشخاص في حدود الدولة التي أسسته، وهذا بناء على المداخل المتولدة في هذه الرقعة الجغرافية والممتلكات الموجودة بهذه الدولة مهما كانت أصولهم، جنسيتهم وإقامتهم.

ونقصد بإقليمية القوانين أو ما يعبر عنه بمبدأ سيادة الضريبة، أن الضريبة تطبق وتفرض على جميع المواطنين القاطنين بالدولة، وتخضع الضريبة في تطبيقها إلى عدة معايير وتبعيات وذلك على الشكل التالي:

أولاً- التبعية السياسية.

أن تمتع الشخص بالجنسية يؤدي به إلى أداء الضريبة شريطة أن يقطن داخل البلد.

ثانياً- التبعية الاجتماعية.

أن الأشخاص المقيمين والغير المجنسين تفرض عليهم الضريبة في حالة توفرهم على شروط الإقامة ويستثنى الإقامة الجبرية من هذه المبدأ.

ثالثاً- التبعية الاقتصادية.

أي أن الأشخاص الذين يقومون بأعمال اقتصادية أو استثمارات تفرض عليهم الضريبة بناء على الأرباح المحصلة.

فالإقليمية إذاً، وفقاً لمعاييرها المذكورة، تكون خاضعة للرسم إذا تحققت بالجزائر، الأمر الذي يجعلنا في كل حالة مجبرين إلى تحديد ما إذا تمت هذه العملية في

الجزائر، وهي بالتالي خاضعة للضريبة، أو خارج التراب الإقليمي، وهي بالتالي خارجة عن نطاق تطبيق الرسوم¹.

¹ -Ahmed SAADOUDI, op.cit., p 101.

الفصل الثاني

التفعيل الجبائي والمعوقات

المواجهة له

إن النظام الجبائي عبارة عن مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط ومتناسق لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد وإجراءات محددة لا يمكن أن تتم إلا بالتجانس بين مختلف الأجهزة التشريعية والتنفيذية والقضائية.

فالسطة التشريعية تختص بإصدار التشريع الضريبي وهي التي تعكس إيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية¹.

أما السلطة التنفيذية، فهي التي تعكف على تنفيذ التشريع الجبائي. ويأتي الجهاز القضائي من أجل السهر على تطبيق القانون والحفاظ على حقوق الدولة، ورد الحقوق للمكلف من خلال سرعة التدخل لفض النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلف، الأمر الذي يجعل هذا الأخير يبدي نوعاً من الثقة لأن حقوقه مكفولة ومضمونة.

وهذا التناسق والتجانس بين مختلف هذه الأجهزة هو الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة. فالتناسق والتجانس بين المزيج الجبائي بمختلف عناصره هو الذي يعوض النقص في حصيلته ضرائب معينة، والزيادة في حصيلته ومعدلات ضرائب أخرى. وحتى يستدرك هذا الخلل، ونعفي أنشطة أو شرائح معينة يجب أن يعوض ويوسع أوعيته ويزيد من غزارة حصيلته.

فالتفعيل الجبائي إذن هو الآلية التي يتحرك بها النظام الجبائي عن طريق مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية².

وتهدف هذه الإجراءات إلى تحديد الوعاء أو المطرح الجبائي أو الضريبي وآليات تصفيته وتحصيله.

¹ -حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص 73.

² -Pierre BELTRAME, La fiscalité en France, 5^{ème} édition, Hachette supérieure, 1997, p 45.

وكما أن للنظام الجبائي آليات من أجل تفعيله وتعمل على تحقيق الأهداف المرجوة منه، هناك عوامل مقيدة ومعيقة تؤثر سلبا على دور وأهمية الجباية في المجتمع. وتتمحور هذه العوامل في جمود النظام الجبائي، وكذلك الفساد الاقتصادي والتهرب الضريبي¹. وفيما يلي سيتم التطرق إلى مختلف آليات تفعيل الجباية، وكذا المعوقات التي تحول دون تحقيق نظام جبائي فعال، ويكون ذلك من خلال التعرض إلى التنظيم الفني للجباية في المبحث الأول، ثم دراسة معوقات النظام الجبائي في المبحث الثاني.

المبحث الأول: التنظيم الفني للجباية.

يقصد بالتنظيم الفني للجباية، المعالجة الفنية للضريبة أو القواعد الفنية المتبعة في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها. ويعتبر التنظيم الفني للجباية من الأمور الهامة التي تستأثر اهتمام المسؤولين، ذلك أن نجاحهم في وضع تنظيم فني ملائم يحدد مدى نجاحهم من عدمه بالنسبة لتحقيق أهداف النظام الجبائي المتمثل في تمويل النفقات العامة وحماية حقوق المواطنين والتحكم في مسار الاقتصاد الوطني². كما أن كل ضريبة أو اقتطاع مهما كانت قاعدته هو شكلي لأسباب تقنية وعملية. و بعد تحديد الدولة مقدرة الدخل الوطني وكذلك أسس إخضاع هذا الدخل، يجب عليها أن تختار من القواعد الفنية ما يمكنها من تنظيم الكيان الضريبي. وهناك تنوع في القواعد الفنية لتنظيم هذا الاستقطاع الضريبي ، لذا يجب على الدولة أن تنسق بين هذه القواعد حتى يكون النظام الجبائي في الدولة متماسك البنیان. ويقصد بالجانب الفني للاستقطاع الضريبي مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 128.

² - علي العربي، عبد المعطي عساق، إدارة المالية العامة، جامعة الكويت، الكويت، بدون تاريخ، ص 84.

وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة التنظيم الفني للجباية، بالتعرض إلى الوعاء الجبائي في المطلب الأول، ثم التحصيل الجبائي في المطلب الثاني، وأخيرا إلى الرقابة الجبائية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: الوعاء الجبائي.

يقصد بوعاء الضريبة المادة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أو الشيء الذي تطرح عليه الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة، وهو المقدرة التكاليفية الكاملة للمكلف. واختيار الوعاء يعتبر حجر الأساس في التنظيم الفني لأية ضريبة¹. وتتخذ عملية تحديد العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة وأسلوب الوصول إليه وكيفية تقديره عدة مظاهر² سيتم التطرق لها من خلال فرعين، الأول يتضمن مرحلة المعاينة، أما الثاني فيتطرق إلى مرحلة التصفية.

الفرع الأول: المعاينة.

إن عملية المعاينة لا تتم إلى بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، والتي يقصد بها الفعل أو التصرف الموجب لحصول الخزينة العامة على الضريبة من المكلف به³. ومن ثم، فإن دين الضريبة لا يتحقق بالنسبة للمكلف بمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتحقق بتوافر الواقعة المنشئة للضريبة، أي الشرط الذي حدده القانون. وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي له أهمية كبيرة، أي أن المواعيد القانونية تبدأ لحظة تحقق الواقعة المنشئة، والتي تختلف بطبيعة الحال من ضريبة إلى أخرى. كما أن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة مرتبط بالسعر السائد وقت تحققها، ومن ثم فإن أي سعر جديد لا يكون له اثر رجعي، وإنما تستمر

¹ - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 65 .

² - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 182.

³ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 175.

الإدارة بتخصيص دين الضريبة على أساس السعر الذي كان سائدا وقت تحقق الواقعة المنشئة.

إن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لا يعني التزام الشخص المكلف بدفع دين الضريبة فعلا إلا إذا صدر قرار من الإدارة بتحديد المبلغ الذي يلتزم بدفعه كضريبة، وهذا هو قرار ربط الضريبة. ويتم الربط بعد توفر الواقعة المنشئة مع مراعاة كافة أحكام الضريبة من حيث الإعفاءات المختلفة والمقررة والسعر الواجب تطبيقه وغير ذلك.¹

وبعد حدوث الواقعة المنشئة، تتم عملية المعاينة وفق ثلاث مظاهر هي:

أولا- تصريح المعني.

ولهذا التصريح شكلية معينة وهي استمارة التصريح. وهناك حوالي 52 نموذج تصريح، ذلك لأن لكل نوع من المداخل التصريح الخاص به، ويملاً التصريح بشكل يسمح بإدخاله في الإعلام الآلي، فلا يعتد بالتصريح خارج النموذج. والمشكلة في هذه الحالة أن هذه الاستثمارات يصعب على الشخص العادي ملؤها، ويتشترط في التصريح أن يكون كاملا وفي الآجال ومن طرف المعني أو موكله.

ثانيا- تصريح الغير.

إن الغير هو الذي ألزمه القانون بالتصريح بنفسه وفي نفس الوقت التصريح بالغير. فمثلا يصرح المستأجر أنه دفع إيجارا للمؤجر، وبالتالي يكون قد صرح بأن المؤجر قبض دخلا معيناً، وكذلك البائع يصرح بالبيع ويكمل تصريحه ببيانات عن المشتري. والتصريح بالغير يتمثل في حق الإعلام أو واجب الإعلام المنصوص عليه في المواد 45 و46 من

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص

قانون الإجراءات الجبائية¹. فالإدارة الجبائية لها حق الإطلاع وطلب كل الوثائق والمعلومات من أي إدارة أو مؤسسة، ولا يمكن لهذه الأخيرة أن ترفض أو تحتج بالسر المهني من باب واجب إعلام الإدارة الجبائية.

ومن أمثلة ذلك:

1- **صناديق الضمان الاجتماعي**: وجوب الإبلاغ الشهري لمصالح الضرائب لكل عمليات الفحص التي قام بها الأطباء الجراحين.

2- **البنوك والمؤسسات المالية**: تبليغ مصالح الضرائب عند فتح أي حساب (رقم الحساب، اسم صاحب الحساب).

3- وهناك مؤسسات أو إدارات ليس عليها واجب الإعلام، وإنما الإدارة الجبائية هي من تتقدم بطلب المعلومات وأمثلتها: المحاسبين العموميين، الموثقين ... إلخ.

ثالثا- معاينة الإدارة.

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحا، حيث يعتمد في تحديد الوعاء الجبائي وتقديره على تصريح المكلف بالضريبة أو من يتعامل معهم. غير أن هذا لا يعني عدم وجود طرق أخرى من أجل تحديد هذا الوعاء ومعاينته. وهذه الطرق هي حق خالص للإدارة الضريبية بما لها من صلاحيات سلطوية وسيادية في هذا الشأن².

ومن أهم هذه الطرق: الرقابة الجبائية، حيث سيتم التطرق لها في مطلب منفرد نظرا لأهميتها وخصوصيتها، ثم تأتي طريقة المعاينة بناء على معلومات دولية، وحق الزيارة، وهذا على الشكل التالي:

¹ - لقد جاء في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2017: «يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه».

² - Lettre de la direction générale des impôts, n°29, Collecte, analyse et restitution de l'information fiscale, Ministère des finances, Alger, 2009.

1- المعايينة بناء على معلومات دولية: وهذا يدخل في إطار المعاهدات والاتفاقيات التي تربط الجزائر بدول أخرى، وهي تنص على حصول الجزائر على معلومات تخص النشاطات التي قام بها المكلف خارج التراب الوطني.

فالمعاهدات هي اتفاقات فيما بين دول ذات سيادة. وتنص المادة 2 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، التي تنطبق على جميع الاتفاقيات، على ما يلي:

(المعاهدة هي اتفاق دولي سواء في وثيقة واحدة أو أكثر مهما كانت تسميته) معقود بين الدول وينظمه القانون الدولي.

ومن هنا فإن تبادل المعلومات في المعاهدة الضريبية النموذجية أداة هامة في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين، وفي ضمان حصول دافعي الضرائب على المنافع التي توفرها المعاهدة.

2- حق الزيارة: وهو حق جديد في الجزائر أنشئ بموجب قانون المالية 2002¹ فأصبح يسمح للإدارة الضريبية بمداومة المحلات وتقييمها، وقد نصت المادة 18 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

كما تنص المادتين 22 و 23 من نفس القانون على إمكانية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو للإدارة الضريبية ضرورية في المحلات المهنية، ولكن يجب أن تكون خلال النهار وفي الأوقات المحدودة.

واستنادا إلى المواد 34 و 35 من نفس القانون²، فإنه عند وجود قرائن تدل على ممارسة تدليسية، فإنه يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش القيام

¹ - القانون رقم: 01-21، المؤرخ في 22/12/2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج.ج. العدد 79.

² - المادة 34 و 35 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج. العدد 77.

بإجراءات المعاينة وكذا حجر الوثائق والمستندات، ولكن هذا الترخيص يجب أن يكون بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو من قاض يفوضه هذا الأخير.

الفرع الثاني: التصفية.

والمقصود بها هو تصفية الدين الجبائي وتحديد المبلغ الجبائي بدقة من خلال إجراء جملة من العمليات الحسابية، كما عرفت بأنها تقدير الوعاء بتطبيق السعر لتحديد الضريبة بصفة دقيقة¹. وهذا ما سيتم تبياناه من خلال النقاط التالية:

أولاً- تقدير الوعاء.

هناك أربعة طرق لتقدير الوعاء هي:

- 1- **النظام الجزافي:** يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً أو مهنة غير تجارية والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة عشر مليون دينار 15.000.000 دج². فالمكلف بالضريبة يتلقى من إدارة الضرائب اقتراحاً برقم أعماله، وله مدة 30 يوماً للرد على هذا الاقتراح، فله إما قبول الاقتراح وإما تقديم اقتراح مخالف، وفي هذه الحالة يكون للإدارة إما قبول اقتراحه وإما رفضه فيلجأ المكلف إلى المنازعة أمام القضاء.
- 2- **النظام الحقيقي:** يستدعي هذا النظام أن يمسك المكلف بالضريبة محاسبة حقيقية وهي تساوي الفرق بين الحواصل المقبوضة والأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط، فيلتزم الخاضع له بمسك دفاتر تجارية وتقديم التصريحات الجبائية شهرياً أو ثلاثياً، وكذلك تقديم ميزانية تسوية مع تحديد الربح الصافي.

¹ - علي بساعد، النظرية العامة للضريبة المطبوعة المقدمة لطلبة المدرسة العليا للقضاء، طبعة غير منشورة، سنة 2004-2005، ص 116.

² - المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2020، ج.ر.ج.ج. العدد 81 المؤرخة في 2019/12/30.

ويجدر بالذكر أن المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام هم الذين يتجاوز رقم أعمالهم مبلغ 15.000.000 دج.¹

3- نظام التصريح المراقب: وهو ما يوازي في الأعمال التجارية النظام الحقيقي بعد أن ألغى المشرع نظام التقدير الإداري والذي كان بمثابة النظام الجزائي. ويطبق هذا النظام على الأرباح غير التجارية المتمثلة في المهن الحرة. ويتعين على الخاضع لهذا النظام أن يمسك محاسبة مبسطة على شكل سجل للواردات والأعباء، وأن يسلم لزيائنه وصولات تحتوي على عدة بيانات منها: مبلغ الخدمة، تاريخها... الخ.

4- أسلوب المظاهر الخارجية: تعتمد الإدارة الضريبة على بعض المظاهر والتي من خلالها تستخلص المقدرة الفعلية للمكلف بالضريبة.²

ثانيا - سعر الضريبة.

لا يكفي تطبيق النسبة المئوية لتحديد دين الضريبة، فالسعر أدق إذ يتعين على الموظف الجبائي القيام بعمليات تؤدي في النهاية إلى استكمال السعر من خلال الإلمام بكل عناصره وخصوصياته. ومن بين الطرق المعتمدة في هذا المجال ما يلي:

1- التصاعد بالفئات: يقسم المشرع المكلفين إلى فئات حسب مستوى دخلهم حيث تطبق

نسبة واحدة على الفئة الواحدة، فإذا انتقل المكلف من فئة إلى أخرى تعلوها تطبق عليه النسبة التي التحق بها.

2- التصاعد بالشرائح: هنا يقسم دخل المكلف إلى أقسام يسري على كل قسم سعر خاص فيزيد في كل قسم يعلو سابقه.

¹ - المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2020، ج.ج.ج. العدد 81 المؤرخة في 2019/12/30.

² - علي بساعد، المرجع السابق، ص 117.

3-التصاعد العكس (التنازل): هنا يطبق سعر أو نسبة أعلى على المداخل المرتفعة ثم تبدأ في التنازل تدريجياً إلى غاية وصول الدخل إلى قدر يعتبره المشرع أدنى حد ضروري للمعيشة¹.

المطلب الثاني: التحصيل الجبائي.

إذا كانت إجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية تعني الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود حجم الاعتمادات، فإن إجازتها للإيرادات العمومية تنشئ التزاماً على عاتق الحكومة بتحصيل جميع الإيرادات بما فيها الضرائب.

فالتحصيل الضرائب هو مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الصدد².

فالتحصيل هو العملية الأخيرة لقبض الضريبة التي تأتي بعد تحديد الوعاء وتحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف إدارة الضرائب، فالتحصيل لا يتم ما لم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة. ويثير تحصيل الضريبة عدة مسائل تتعلق بطرق التحصيل وضماناته، وسقوط التحصيل بالتقادم وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب حيث يتم التطرق إلى طرق التحصيل في الفرع الأول ثم ضمانات تحصيل الضريبة في الفرع الثاني، ثم تقادم تحصيل الضريبة في الفرع الثالث.

الفرع الأول: طرق التحصيل الجبائي.

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة العمومية من أهم أنواع الديون، لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به، فهو مفروض وقائم بحكم القانون.

¹ - علي بساعد، المرجع السابق، ص 118.

² - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 199.

فإذا كان الدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينه من عدمه، فإن الإدارة الضريبية تكون ملزمة بالمطالبة بهذا الدين وليس لها خيار في ذلك، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية بل هو مقرر ومفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية. لذلك فالمكلف بالضريبة ملزم بتسديد قيمتها بمجرد حلول أجل الدفع دون أن ينتظر مطالبته بالتسديد من طرف الإدارة الضريبية، وهو ما يعرف بالدفع الودي. أما في حالة ما إذا لم يلتزم المكلف بالضريبة بالدفع الودي، سيجبر إدارة الضرائب على استعمال الوسائل الجبرية التي سمح بها القانون من أجل استيفاء ديون الخزينة العمومية. وهذا ما سيتم تناوله من خلال نقطتين، تشملان أولاً التحصيل الودي ثم عملية التحصيل الجبري.

أولاً- التحصيل الودي للجباية.

إن التحصيل الودي يعني أن يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه وفي الآجال القانونية، وهذه هي القاعدة العامة. وقد حددت المديرية العامة للضرائب أحكام التحصيل الودي عن طريق المذكرة رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 المتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، وذلك من خلال توجيه استدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة من طرف قابض الضرائب¹.

ويتم التحصيل الودي بواسطة الوسائل التالية:

1- التحصيل بواسطة جداول: يتم تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب

جداول، يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. هذا ويحدد تاريخ إدراج

¹ - أشارت إليها وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 18 مارس 2010، ص 189.

هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، و يحدد هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة. فتكون الضريبة واجبة التحصيل بداية من آخر يوم الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تكون مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل. ومعنى ذلك أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد، ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عدّ إجراؤه باطلاً.

ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، كما يتم إرفاق الإنذار بحوالة للخرينة العمومية محررة سلفاً، ويتم إرسال هذه الإنذارات إلى المكلف بالضريبة بواسطة ظرف مختوم.

2-الاقتطاع من المصدر: ومقتضاها أن يقوم صاحب العمل "المكلف القانوني" الذي يدفع دخلاً إلى المكلف بالضريبة باقتطاع مبلغ الضريبة من الدخل قبل توزيعه بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط بعد اقتطاع الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة هنا يكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه¹، وتطبيق هذه الطريقة عادة على دخل العمل (الأجور والمرتبات) وإيرادات القيم المنقولة.

ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل، واستحالة التهرب منه حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة. كما أن المكلف لا يشعر بوقع هذه الضريبة بالإضافة إلى انخفاض نفقات تحصيلها، كما أنها تضمن تدفق الإيرادات للخرينة بصفة مستمرة على مدار السنة².

¹ - إن مزايا هذا الأسلوب جعلت الدول تقدم على استخدامه في تحصيل ضرائبها.

² - خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص 95.

3- الأقسام المقدمة أو التسبيق على الحساب: وهو عبارة عن تسديد الحقوق الضريبية من خلال تقسيطها إلى ثلاث دفعات في الغالب، والرابعة للتسوية النهائية بالزيادة أو التخفيض. وهذه الأقساط محددة المدة والمبلغ. وهذا الأسلوب يعد تكريسا لقاعدة من قواعد الضريبة وهي قاعدة الملاءمة، حيث قد لا تسمح ظروف المكلف من دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة، فتقوم الإدارة الضريبية بتقسيم هذا الدفع، وقد يكون التقسيط بناء على طلب المكلف. إن هذا الأسلوب له الدور الفعال في تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وبعث نوع من الثقة بينهما.

4- حقوق الطابع: يتم تحصيلها عن طريق الطابع الجبائية على الوثائق القانونية، ويقوم المكلف بالضريبة نفسه بهذه العملية، فيقوم بدفع قيمة هذه الطابع، ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

ثانياً- التحصيل الجبري.

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تلجأ إدارة الضرائب إلى الأسلوب الردعي والذي يعبر عن تطبيق القانون بشكل صارم على المكلفين الذين يحاولون عدم تسديد الضريبة بنية التهرب الجبائي. ومن الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع في هذا المجال نذكر الغلق المؤقت للمحل المهني، والحجز، والبيع، وهذا على الشكل التالي:

1- الغلق المؤقت والحجز: ونصت عليه المواد من 144 إلى 150 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، حيث يتخذ قرار الغلق من طرف المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه. ويبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة والذي تعطى له مهلة 10 أيام من أجل تسوية وضعيته إزاء إدارة الضرائب¹.

¹ - تكون تسوية الوضعية إما بتسديد الضريبة أو عقد اتفاق مع قابض الضرائب على كيفية التسديد.

وبعد انقضاء هذه المدة ينفذ قرار الغلق على أن لا تتجاوز مدة غلق المحل 06 أشهر¹. غير أن هذا الغلق المؤقت يجب أن يسبق ووجوباً بإخطار يبلغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة².

وإذا لم يقدّم المكلّف المعني بتسديد ما عليه من ديون، يجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى البيع. أما بالنسبة للحجز، فهو واحد من الطرق الممنوحة للإدارة الضريبية لإجبار المكلّف بالضريبة على تسديد ديون الخزينة العمومية المترتبة عليه. ويتطلب هذا الأمر احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بذلك خاصة إعلام المكلّف بأن الإعذار بالتسديد الموجه إليه يستتبع بحجز أمواله. وإذا لم يقدّم بتسديد ديونه في آجالها القانونية، أو أنه لم يحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم على المتابعة، فيكون عرضة لبيع هذه الأموال بالمزاد العلني³.

وتتمتلك إدارة الضرائب سلطات واسعة في مجال التحصيل الجبري، وهو ما يوضح اختلال التوازن في الحقوق بين الطرفين في هذه النقطة، لذلك يتوجب على الإدارة الضريبية أن تنظر إلى المكلّفين بالضريبة المعسرّين باهتمام وبحسب أسباب تراكم الديون الضريبية، والعمل على تسوية وضعيتهم دون الإضرار بنشاطهم العادي، كاللجوء مثلاً إلى العفو الجبائي عن طريق دعوة المكلّفين إلى تسوية وضعيتهم الجبائية، وذلك باكتتاب التصريحات المتأخرة عن أنشطتهم ومدخيلهم، وتصحيح التصريحات المكتتبه التي خضعت للرقابة، وتم أثناء الكشف عن تضمنها لعمليات تدليسية وإلغاء الغرامات والعقوبات المطبقة إثر ذلك. وتتمثل أهداف العفو الجبائي فيما يلي:

¹ - المادتان 146 و145 من ق.إ.ج.، سابق الإشارة إليه.

² - وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 194.

³ - إن الحجز الموقع على أموال المكلّف بالضريبة لا يوقف التنفيذ بذاته، بل يتوقف ذلك على طرح النزاع أمام القضاء الاستعجالي.

- إعطاء الفرصة للمكلفين في تسوية وضعيتهم الجبائية ومباشرة أعمالهم وأنشطتهم الاقتصادية.

- نشر الوعي الضريبي عن طريق تحسيس المواطنين بتعاون الدولة معهم لتسوية وضعيتهم الجبائية مما يخلق لديهم الوعي والتحفيز على أداء واجبهم الضريبي.

- تمكين الخزينة العمومية من استرجاع ديون جبائية كبيرة، وضم عدد كبير من المكلفين إلى الاقتصاد الرسمي، ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية¹.

2- البيع الجبري للمحل التجاري: ويكون هذا البيع إما جزئيا لعنصر أو عدة عناصر

يمكن فصلها عن المحل التجاري، وإما بيعا شاملا للمحل التجاري. ويتم البيع إما على يد أعوان المتابعة، وإما على يد المحضرين أو محافظي البيع بالمزاد وذلك بعد الحصول على رخصة من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه. وفي حالة عدم الحصول على ترخيص في غضون 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، يمكن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.

أما إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف، أو سلع قابلة للتعفن، أو التحلل، أو تشكل خطرا على الجوار، فإن البيع يتم فورا بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

وبالنسبة لبيع المحل التجاري كليا، فإن المشرع الجزائري في المواد 151 و 152 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري قد نص على ضرورة مراعاة بعض الشروط حتى يكون هذا البيع جائزا وهي:

¹- محمد هدار، دور التحصيل في تحقيق العدالة الجبائية، مقال منشور على الرابط:

www.webmanagercenter.com، موقع إلكتروني تونسي للتعريف بالمؤسسات، تاريخ الاطلاع 19-02-2017.

- وجوب إصاق إعلان البيع في مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وهي التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.
- نشر إعلان البيع قبل 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.
- أن يتضمن إعلان البيع لقب واسم صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وموطنيهما.
- مختلف عناصر المحل التجاري وطبيعة عمليته ووضعيته، وتقدير المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.
- مكان ويوم وساعة فتح المزاد.
- يجري البيع بعد 10 أيام من إصاق الإعلان بالبيع¹.

الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة.

نظراً لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين الأخرى، فإن التشريعات الضريبية عادة ما تعطي للإدارة الضريبية سلطات وصلاحيات واسعة لضمان تحصيل الضريبة تحصيلاً وافياً. فالضمان في تحصيل الضريبة يتمثل في مجموعة الإجراءات والتدابير والحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضريبية التي تكفل للدولة اقتضاء ذلك الجزء من الدخل في شكل ضريبة، ومن هذه الضمانات:

أولاً- تقرير حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى.

يعتبر الدين الضريبي ديناً ممتازاً على معظم الديون الأخرى، ويكون للخرينة العمومية حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى. والهدف من جعل دين الضريبة ديناً ممتازاً على كافة أموال المكلف المدين للإدارة

¹ - المواد 151، 152، 153 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

الضريبية إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة ضماناً لتحصيله تحصيلاً كاملاً وحماية لحقوق الخزينة العامة. كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة، وبالتالي الحفاظ على المصلحة العامة¹.

وبالتالي فالدين الضريبي له حق الامتياز على جميع الحقوق الممتازة الأخرى، وحتى الرهون الرسمية، ما عدا المصاريف القضائية. وقد نظمت حق الامتياز في المجال الجبائي المادة 991 من القانون المدني الجزائري²، والمواد من 380 إلى 386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³. والمادة 366 من قانون التسجيل⁴، وفي حالة تزامن حقوق الخزينة فيما بينها، فإنها ترتب على النحو التالي:

- المصاريف القضائية.
- امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.
- امتياز الحصائل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
- امتياز الغرامات والعقوبات المالية.

¹- يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، 1997، ص 580.

²- الأمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.

³- المواد من 380 إلى 386 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 16 من ق.م. لسنة 2001 في مادتها 382، ج.ر.ج. العدد 80، الصادرة بتاريخ 2000/12/24.

⁴- المادة 366 من قانون التسجيل، الصادر بموجب الأمر 75-87، ج.ر.ج. العدد 104، الصادرة بتاريخ 1976/12/29.

ومما سبق يتضح أن الامتياز فيما يتعلق بتحصيل الضرائب والرسوم يكون في المرتبة الأولى إذا رتب مع باقي المحاصيل الجبائية، وتكون في المرتبة الثانية بعض المصاريف القضائية إذا رتبت مع حقوق الخزينة العمومية مجتمعة.

ثانياً- دين الضريبة دين محمول لا مطلوب.

يتميز دين الضريبة من حيث أدائه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين، الأولى من ناحية مكان الأداء، والثانية من ناحية زمان الأداء. فمن ناحية الأداء فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضرائب وليس مقر المكلف الذي هو المدين في هذه العلاقة، وهذا يخالف الأصل بالنسبة للديون العادية الأخرى، أما من حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف بالضريبة أجلاً للوفاء إلا استثناءً وفي حدود معينة¹.

ثالثاً- دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره.

على المكلف بالضريبة المبادرة بتسديد دين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقها، وإن كان هناك خطأ في تقدير الضريبة، ذلك أن أحد المبادئ الضريبية المتفق عليها هو مبدأ الدفع ثم المعارضة. والهدف من هذا المبدأ هو رعاية حقوق الخزينة العمومية والحيلولة دون تهرب المكلفين من سداد الضريبة خاصة إذا ما كان هذا المكلف سيء النية.

الفرع الثالث: تقادم تحصيل الضريبة.

يقصد بتقادم الضريبة سقوط الحق في المطالبة بها بعد انقضاء فترة من الزمن بسبب الإهمال والتراخي في القيام بإجراءات التحصيل. ولا يمكن بعد نهاية مدة التقادم إلزام المكلف

¹ - أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2006، www.njeh.edu، تاريخ الاطلاع 2017/04/15، ص ص 163 - 165.

المدين بالضريبة بالدفع. إلا أن هذا التقادم قد تؤثر فيه بعض الأسباب التي تؤدي إلى قطع هذا التقادم أو وقفه حددها القانون صراحة.

ولقد خص المشرع مسألة التقادم في المجال الضريبي بنصوص عديدة تصل حوالي 38 مادة من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم والحقوق، حيث تناول مسألة التقادم على النحو التالي:

أولاً- القاعدة العامة.

القاعدة العامة في تقادم الضرائب سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة وحقوق الطابع والرسم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل، أنها تتقادم بمرور أربع (4) سنوات. ويمكن أن يمدد هذا الأجل إلى سنتين في حال ثبوت ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية¹. أما عن بداية سريان مدة الأربع سنوات، فإنها تختلف من ضريبة إلى أخرى كما يلي:

1- **بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل. أما بالنسبة للغرامات فإن أجل التقادم يبدأ اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة².

2- **بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال:** وفي مجال تقدير الوعاء الخاضع للرسم على القيمة المضافة وتحصيله، وقمع المخالفات المتعلقة بتأسيس هذه الرسوم وتحصيلها، يكون التقادم ابتداءً من أول يناير من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم³.

¹ - المادة 106 فقرة 01، من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

² - المادة 106 و 107 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

³ - المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه، وتجدر الإشارة أن المشرع الجزائري من خلال هذه المادة قد وضع استثناء بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يستعمل طرقاً تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية حيث تمديد مدة التقادم بالنسبة إليه إلى سنتين (02).

3- **بالنسبة لطلب حقوق التسجيل:** يكون التقادم ابتداء من يوم تسجيل العقد أو أي وثيقة أو تصريح يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق. أما بالنسبة للغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل يسري هذا التقادم من اليوم الذي يتمكن فيه الأعوان من إثبات المخالفات بعد الاطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل، أو من تقديم الفهارس لهم للتأشير عليها.

وبالنسبة لإثبات عدم كفاية الأثمان المعبر عنها والتقديرية المقدمة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي أو الرسم التصاعدي، يكون التقادم ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح.

4- **بالنسبة لحقوق الطابع:** من أجل تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها، يبدأ سريان مدة التقادم من يوم استحقاق الحقوق وهذا من أجل تأسيسها وتحصيلها. ومن أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق، يبدأ التقادم من اليوم الذي ارتكبت فيه المخالفة، إلا أنه إذا حاول المكلف إخفاء استحقاق الحقوق، فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق والمخالفات¹.

5- **بالنسبة للضرائب غير المباشرة:** من أجل تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، يبدأ سريان التقادم ابتداء من تاريخ استحقاق الحقوق.

ومن أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الضرائب والرسوم، يبدأ التقادم ابتداء من التاريخ الذي ترتكب فيه هذه المخالفات إذا ارتكبت هذه المخالفات بعد تاريخ استحقاق الضريبة.

¹ - لمزيد من التفاصيل حول التقادم المسقط للضريبة انظر المواد 110، 118، 121، 127 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، سابق الإشارة إليه.

ثانياً- الاستثناءات التي ترد على القاعدة العامة.

استثناء من القاعدة العامة، فإن أجل التقادم المنصوص عليه سابقا يكون عشر (10) سنوات بالنسبة لحقوق التسجيل التالية:

- حقوق تسجيل الشركات التي أغفل جزء منها: يسري هذا الميعاد من يوم التسجيل.
- حقوق تسجيل الشركات غير المصرح بها: يسري هذا الميعاد ابتداء من يوم فتح الشركة.

وبالنسبة لهذين النوعين من حقوق التسجيل، يمكن أن تخفض هذه المدة إلى أربع (4) سنوات ابتداء من يوم تسجيل محرر أو تصريح يبين بالضبط تاريخ ومكان وفاة المورث وكذا اسم وعنوان أحد ذوي الحقوق على الأقل.

- تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بدين ابتداء من يوم التصريح بالشركة.
- في حالة صورية الدين المراد خصمه من الشركة يسري هذا الميعاد من يوم تسجيل الشركة.
- تحصيل الحقوق المستحقة إثر بيان غير صحيح لرابطة القرابة في عقد الهبة أو عدد الأولاد في التصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة.

ثالثاً- وقف وقطع التقادم.

إن التقادم المسقط للضريبة ينهي التزام المكلف بها بالدفع، وأي زيادة في هذه المدة بسبب التوقف أو القطع سوف تضر به، والأكد أنها ستفيد إدارة الضرائب لأنها تمنحها مدة إضافية من أجل تحصيل الضرائب.

وتكمن التفرقة بين وقف التقادم وانقطاعه من حيث احتساب مدة التقادم.

فوقف التفرقة يعني توقف حساب مدة التقادم إلى غاية زوال سبب التوقف هذا، وبعدها يواصل حساب مدة التقادم.

أما انقطاع التقادم فيعني عدم حساب المدة التي انقضت واعتبارها كأن لم تكن، وإذا انقطع التقادم لأي سبب يبدأ تقادم جديد بنفس المدة من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع.

1- الأسباب العامة لقطع التقادم: ينقطع التقادم المسقط للحق حسب المادتين 117

و118 من القانون المدني الجزائري بما يلي:

- المطالبة القضائية.
- الطلب الذي يقدمه الدائن في تقيسة المدين.
- إقرار المدين بحق الدائن إقرارا صريحا أو ضمنيا.

2- أسباب القطع التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية: لقد حدد قانون الإجراءات

الجبائية أسباب قطع التقادم، غير أن الملاحظ أثناء تفحص النصوص القانونية هذه أن هناك تناقض بين النصين بالعربية والفرنسية، إذ نجد النص العربي يشير إلى أن هذه الأسباب هي أسباب وقف (suspension)، في حين النص الفرنسي اعتبرها أسباب تقطع التقادم (interruption)، ويبدو أن النص الفرنسي هو الصحيح لأن الحالات المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية مطابقة لحالتين من حالة القطع الواردة في القانون المدني¹، وتتمثل هذه الأسباب حسب المواد 112، 4/118، 129 و140 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي:

- الطلبات المبلغة.
- دفع تسبيقات على الحساب.

¹- محفوظ برحمانى، الضريبة العقارية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة البليدة 2006، ص 151.

- المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة.
- تبليغ سند التحصيل.

ويوقف سريان التقادم عند أول تقديم لرسالة موصى عليها أو سند تنفيذي إما عند آخر عنوان للمدين، وإما إلى المدين نفسه أو إلى وكيله.

وتسري هذه الأسباب على الضرائب المباشرة، والرسوم على رقم الأعمال وحقوق الطابع و حقوق التسجيل، وعلى الضرائب غير المباشرة.

أما عن وقف التقادم في القانون المدني الجزائري وطبقا للمادة 316، فيكون في حالة وجود مانع أو مبرر شرعي يمنع الدائن من المطالبة بحقه، مثل الغائب وعديم الأهلية والمحكوم عليهم بعقوبة جنائية ولم يكن لهم نائبا قانونيا يمثلهم. إن هذه الحالات لا يمكن أن تنطبق على إدارة الضرائب لأنها لا يمكن أن تكون قاصرة أو غائبة أو محكوم عليها.

والحالة التي تؤدي إلى قطع التقادم في القانون المدني يمكن أن تنطبق على إدارة الضرائب هي القوة القاهرة، إذ قد يتعذر على إدارة الضرائب بسبب قوة القاهرة اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف بالضريبة.

ولقد منح المشرع لإدارة الضرائب سلطات واسعة من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المختلفة، إلا أنه قيدها في المقابل بمدة معينة لممارسة هذه السلطات، يترتب على انقضائها سقوط حقها في تحصيل الضرائب والرسوم، مع إمكانية تمديد هذه المدة في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى الأعمال التدليسية، فلا يمكن أن يكون المكلف بالضريبة مدينا لإدارة الضرائب طوال حياته.

المطلب الثالث: الرقابة الجبائية.

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتسبة من قبل المكلفين.

كما تعتبر الرقابة الجبائية رمزاً من رموز الديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها المكلف بالضريبة ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه ويصرح بها إلى الإدارة التي يفترض أن تكون صحيحة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها¹.

ويسمح حق الرقابة للإدارة الجبائية عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي من معرفة إهمال المكلف لواجباته، وإمكانية إلحاقه الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي². وتقوم الإدارة الجبائية بعمليات المراقبة بصفة دورية معتمدة في ذلك على مجموعة من الإجراءات وتتمتع أثناء ذلك بجملة من الصلاحيات. وبالمقابل يتمتع المكلفون بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية بمجموعة من الحقوق نظير الالتزامات الملقاة على عاتقهم .

وسيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية في فرع أول، ثم إلى أشكال هذه الرقابة في فرع ثاني، وأخيراً آليات ممارستها في فرع ثالث.

¹ - محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 192.

² - Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, Droit et pratique, PUF, Paris, 1991, p 41.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

تعتمد الرقابة الجبائية أساساً على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية، حيث تحتوي هذه الأخيرة على المعلومات الأساسية واللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية¹.

ومن أجل تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، لابد من تعريفها أولاً ثم معرفة أهدافها ثانياً.

أولاً- تعريف الرقابة الجبائية.

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطها وإجراءات ممارستها، وخول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك. وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية²، فإن الرقابة الجبائية حسب CLAUDE LAURENT هي «الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة»³.

كما تعرف الرقابة الجبائية أنها: «فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية»⁴.

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر 1991 - 2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008، ص 185.

² - العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 2.

³ - Claude LAURENT, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995, p13.

⁴ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، 1994، ص 4.

مما سبق، يمكن تقديم تعريف للرقابة الجبائية بأنها: «مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح وأرقام الأعمال و لذمة المالية للمكلفين بالضريبة، بغرض الكشف عن أي عملية تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية».

ثانياً- أهداف الرقابة الجبائية.

ل للرقابة الجبائية أهداف عديدة ومختلفة منها:

1- **الهدف الإداري:** فالرقابة الجبائية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية. كما تسمح بإعداد الإحصائيات، خاصة تلك المتعلقة بالتهرب الضريبي¹.

2- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية².

3- **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته تجاه المجتمع.

¹ - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد غرام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 36.

² - Marc LORAY, Le contrôle fiscal, édition l'Harmattan, Paris, 1993, pp 16- 18.

إن هذا الهدف يتمثل في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوماً من طرف المتهربين¹.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

تملك الإدارة الجبائية وسائل عديدة لممارسة رقابتها على المكلفين بالضريبة، إذ يمكن أن تباشر بطريقة مجملة، كما يمكن أن تكون الرقابة معمقة حسب كل حالة²، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- الرقابة العامة أو المجملة.

تبرز أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من قبل المكلف. وتتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها.

وتهدف هذه الرقابة بالدرجة الأولى إلى تصحيح الأخطاء المادية، ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات ومقارنتها مع ملفات المكلفين. ويمكن التمييز في هذا النوع من الرقابة بين شكلين هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين. وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه

¹ – Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 2^{ème} édition, L.G.D.J., Paris, 1998, p 100.

² – Bernard PLAGNET, Droit public, 4^{ème} édition, tome 2, Sirey, Paris, 1997, p 248.

الرقابة تتضمن مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر في تحديد الوعاء الضريبي¹.

2- الرقابة على الوثائق:

وهي على خلاف الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية. وتكون هذه المراقبة شاملة، وتخص محتوى ومضمون التصريحات. وتعتبر كفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي. وطبقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة، فإنه يمكن للمصالح الجبائية طلب تقديم المحاسبة وجميع الأوراق الثبوتية التي هي بحوزة المكلف من أجل التأكد من صدق الأرقام المقدمة وصحتها.

ثانياً- الرقابة المعمقة.

يكمن الفرق بين الرقابة الشاملة والرقابة المعمقة في الوسائل الموضوعية والهدف من البحث لكل وضعية، فهي تعتبر رقابة خارجية، وتهدف إلى التأكد من صحة التعريفات الجبائية ودقتها ومقارنتها مع المظاهر الخارجية للثروة².

ويتم في هذا النوع من الرقابة التمييز بين: الفحص المحاسبي والفحص المحاسبي لمجمل الوضعية الجبائية أو ما يعرف بالرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، وذلك على الشكل التالي:

1- الرقابة المحاسبية: تعرف بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال، وذلك من أجل التأكد من:

¹ - Jean-Pierre CASIMIR, Les signes extérieurs de revue, Librairie de l'université de Bourgogne, Dijon, 1979, p 154.

² - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، المرجع السابق، ص 185.

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ترجمة جميع العمليات التي تحسن النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبة.
- التجانس التام بين المحاسبة والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية، كما تسمح أيضا بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية .

2- الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة: وقد نظم المشرع الجزائري إجراءات هذا التحقيق والضمانات الممنوحة للمكلف أثناء ممارسة هذا الحق من طرف الإدارة الجبائية من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية. ويقصد بهذه الرقابة مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة (train de vie)، أي مقارنة الإيرادات بالنفقات¹.

الفرع الثالث: آليات ممارسة الرقابة الجبائية.

في سبيل تمكين الإدارة الجبائية من الحفاظ على حقوق الخزينة، فمن الطبيعي أن يمنحها المشرع آليات ووسائل تساعد على كشف الحقيقة. ومن هذه الإجراءات الرقابة على التصريحات، والتحقق الجبائي. ونظرا لما تتضمنه هذه الإجراءات من خطر قد يمس الحياة الخاصة للفرد، بل وقد تتعسف الإدارة في ذلك، فإن المشرع حاول إيجاد التوازن المنشود بين احترام حقوق المكلف وضمان حق المجتمع في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك كان من المنطقي أن تحاط هذه العملية بضمانات تمنح للمكلفين بالضريبة².

¹ - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009، ج.ر.ج.ج. العدد 74 الصادرة بتاريخ 2008/12/30 و 34 من ق.م. لسنة 2012، ج.ر.ج.ج. العدد 72 الصادرة بتاريخ 2011/12/28 و 13 من ق.م لسنة 2013، ج.ر.ج.ج. العدد 72 الصادرة بتاريخ 2012/12/26 و 24 من ق.م لسنة 2016، ج.ر.ج.ج. العدد 53 الصادرة بتاريخ 2015/12/25.

² - محمد فلاح، المرجع السابق، ص 194.

وسيتم من خلال هذا الفرع التعرض إلى الرقابة على التصريحات أولاً، ثم التحقيق الجبائي ثانياً، وهذا على الشكل التالي:

أولاً- الرقابة على التصريحات.

نصت على هذا الحق المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن لإدارة الضرائب ممارسة رقابة على مختلف التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة عن طريق طلب بعض المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة من طرف المكلف. وتشمل الرقابة حسب المادة أعلاه، المؤسسات والمنظمات التي ليس لها صفة تاجر وتدفع أجوراً وأتعاباً ومكافآت مختلفة، ولا يقتصر حق الرقابة على الضرائب والرسوم فحسب، بل يمتد إلى الحقوق غير المباشرة وحقوق التسجيل. وتكون الرقابة في شكل:

1- طلب التوضيحات: يمكن للإدارة الجبائية طلب توضيحات من المكلف بالضريبة حول

النقاط التي تراها غير واضحة وغير كافية في التصريحات¹.

2- طلب التبريرات: وهو يختلف عن طلب التوضيحات لأن المكلف عليه تقديم تبريرات

دقيقة ومطابقة للقوانين².

وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب، ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على كل التوضيحات أو التبريرات، وتمنح للمكلف مهلة 40 يوماً لتقديم إجاباته.

3- تصحيح التصريحات: إذ يمكن للمفتش تصحيح التصريحات، ولكن ذلك لا يكون إلا

بشروط:

¹ – Jean-Pierre CASIMIR, op.cit., p 54.

² – Christian De LAUZINGHEIN, Finances publiques (Droit fiscal), 11^{ème} édition, Dalloz, Paris, 2000, p 202.

- إعلام المكلف بهذا التصحيح المزمع القيام به.
- أن يبين بكل وضوح بالنسبة لكل تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك.
- دعوة المكلف لتقديم ملاحظاته أو قبوله خلال مدة 30 يوما. وفي الحالة التي لا يقدم فيها المكلف إجاباته وانقضت المهلة المحددة للرد، يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية¹.

كما تكون تصريحات المكلفين محل تصحيح تلقائي في الحالة التي لا تكون فيها مدعمة بالوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ثانيا - التحقيق الجبائي في التصريحات.

بهدف التحقيق والتأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، منح القانون الإدارة الجبائية وسيلة هامة، هي التحقيق الجبائي في هذه التصريحات والذي ينقسم إلى التحقيق الحسابي، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وذلك على الشكل التالي:

1- التحقيق المحاسبي: يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية على مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة. فهو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية والتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان والتي تهدف للبحث ما إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبية بعين المكان. ويسمى "الفحص المحاسبي الانتقادي" من أجل مراقبة التصريحات المكتتبه وضمان بالتالي التسويات اللازمة للفترة

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، سابق الإشارة إليه.

غير المتقدمة، وهذا ما يميز التحقيق المحاسبي عن التحقيق الجبائي، على اعتبار أن هذا الأخير موضوعه هو القيام بعملية تشخيص لوضعية جبائية معينة دون القيام بأية عملية تسوية¹.

ويجري التحقيق المحاسبي وفقا لعدة اعتبارات منها:

- التصريح بالعجز المكرر والتصريح الخاطئ فيما يخص الضرائب المباشرة.
 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع بمبالغ مهمة.
 - النقص المستمر في الريج المحقق.
 - الاختلاف بين طريقة العيش والتصريحات المقدمة (عقارات، قوارب النزهة... الخ).
- وتتم عملية المراقبة بسحب الملف الجبائي للمكلف، ودراسة الوثائق التقنية المعدة من طرف المفتشية وذلك مع مراعاة جميع الضمانات الممنوحة للمكلف في هذا الإطار وذلك تحت طائلة بطلان عملية التحقيق. وتتمثل هذه الضمانات في:²
- إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة المعنى بالتحقيق.
 - منح أجل للمكلف بالضريبة مدته 10 أيام من أجل تحضير الوثائق ودفاعه.
 - الاستعانة بمستشار: إعلام المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار أثناء فترة المحاسبة.
 - تحديد مدة التحقيق في المحاسبة حيث يجب مراعاة الآجال القانونية في مدة التحقيق³.

¹ - مقدم عبيرات، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2007، العدد 02، ص 96.

² - La charte du contribuable, direction générale des impôts, Ministère des finances, Algérie, 2009, p 11.

³ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، المرجع السابق، ص 191.

ويشترط في المكلفين بالضريبة الذين يعينهم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري والجبائي، فبغياب هذه الوثائق لا يكون للتحقيق الجبائي معنى، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة، فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية¹:

- **محاسبة منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا².
 - **محاسبة صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.
 - أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
 - يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، أي الدينار الجزائري مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.
 - محاسبة مقنعة: وتكون المحاسبة مقنعة إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.
- ويقوم العون المحقق بإعادة النظر في القواعد الضريبية لرقم الأعمال و الرسم أو المداخل، والفوترة والمستخدمين... الخ، ومقارنة الوجود المادي لعناصر الأصول المحاسبية مع الواقع والمعلومات المجمعة من المحقق، ليتم في نهاية التحقيق طلب التوضيحات من المكلف. وهذه التوضيحات لا تأخذ بعين الاعتبار في حالة تقديم معلومات خاطئة وغير دقيقة وناقصة، وتقوده للوقوع في فخ الغش نتيجة قيامه بأعمال تدليسية.

¹ - Bulletin des services fiscaux n°19, DGI , mars 2000, pp 44- 45.

² - أي يجب أن تتوفر على كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12.

وبعد الفحص الدقيق للوثائق، يعتمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها من خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات، مع إدراج التعديلات القانونية الحديثة، فإما أن يقبل المحقق المحاسبة أو يرفضها، وفي هذه الحالة يقوم بإجراء إعادة تقويم للضريبة وذلك مع مراعاة ما يلي:

- إشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقويم.
- إعلام المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره.
- منح المكلف بالضريبة أجلا مدته أربعين (40) يوما للرد.
- التبليغ النهائي لنتائج المحاسبة للمكلف بالضريبة.

2-التحقيق المصوّب: جاء قانون المالية التكميلي لسنة 2008¹ بإجراء جديد من إجراءات الرقابة الممارسة على المكلفين بالضريبة، يتمثل في التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة بالنسبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، وذلك بغرض تقوية منظومة الرقابة الجبائية².

ويتم التحقيق عن طريق تقديم المكلف بالضريبة للوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية التي تتمثل في الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق للمفتش الذي يقوم بالتحقيق. ويخضع هذا التحقيق لنفس الإجراءات بالنسبة للضمانات الممنوحة للمكلفين ما عدا فيما يتعلق بالمدة حيث لا يجوز أن تستغرق أكثر من شهرين.

ويمنح للمكلف بالضريبة أجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

¹- أمر رقم 02-08 مؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي 2008، ج.ر.ج.ج. العدد 42 مؤرخة في 27 جويلية 2008، المادة 22.

² - La lettre de la DGI, numéro spécial, Août 2008, p 5.

إن إجراء التحقيق المصوب لا يمكن أن ينتج عنه فحص معمق ونقدي، كما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إجراء هذا الفحص لاحقاً لنفس الفترة التي تمت فيها المراجعة. إن هذا النوع من التحقيق يحتاج ربما لمزيد من التوضيحات حيث لم تبين النصوص القانونية الحالات التي تلجأ فيها إلى هذا النوع من التحقيق.

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: نصت عليه المادة 21 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية¹، ويعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على أنه مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي، من أجل اكتشاف والتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى².

ويتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق في الحالات التالية:

- عدم الانسجام بين المداخيل المصرح بها، والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.
- قرائن قوية على وجود غش وتهرب ضريبي.
- غياب التصريح عن المداخيل من قبل المكلفين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة غير خاضعة للضرائب³.
- المكلفين بالضريبة الذي يظهر عدم التناسب بين الدخل المصرح به والمصاريف والنفقات التي ينفقها في حياته، وذلك عند إجراء الرقابة على الوثائق.

¹ - جاء في نص المادة ما يلي: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى».

² - Jacques DUTREM et Michel JAMMES, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition EFE, Paris, 1996, p 26.

³ - مقدم عبيرات، المرجع السابق، ص 96.

المبحث الثاني: العوامل المعيقة لفعالية الجباية.

إن المتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم بما فيها الجزائر، تضع هذه الأخيرة أمام مسؤولية التعجيل أكثر من ذي قبل في التنمية الاقتصادية والبحث عن أهم السبل والوسائل لتوجيه الاقتصاد الوطني وإدارته، فأصبح من الضروري التوسيع أكثر في الموارد المالية من أجل تحقيق الإنعاش الاقتصادي.

وبما أن الجباية تلعب دورا كبيرا في الرفع من عملية التنمية الاقتصادية باعتبارها أحد أهم المصادر الأساسية لتمويل ميزانية الدولة، فإن تطوير تحصيلها مرهون بمدى نجاح الإصلاحات الجبائية.

ومن أجل تكريس هذه الإصلاحات، لابد من دراسة دقيقة لأهم العوامل المعيقة والتي تحول دون بناء نظام جبائي فعال يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه، باعتبار أن هذا الأخير لا يسلم من عوائق وعراقيل تحول دون فعاليته واستمراره، بشكل من شأنه الانحراف عن التوقعات والنتائج المخطط لها مسبقاً.

فالأسباب المؤدية إلى ذلك لا تعدّ ولا تحصى، فضعف الإيرادات الجبائية بشكل خاص يشكل خطورة على الوضع المالي للدولة. وقد حاول المشرع الجزائري إيجاد السبل والوسائل التي من شأنها أن تخفف من ظاهرة ضعف الموارد الجبائية، وبالتالي الحدّ من عجز ميزانية الدولة من خلال التشريعات والقوانين المعدلة والملغية لبعض القوانين الأخرى الخاصة بمجال الجباية بالإضافة إلى الإصلاحات الجبائية التي كان لها الأثر على النظام الضريبي.

وسيتيم من خلال هذا المبحث دراسة مجمل هذه الأسباب والعوامل المعيقة لحسن فعالية الجباية من خلال مطلبين، الأول يتناول المعوقات بفعل المكلف بالضريبة، أما الثاني فيتطرق إلى المعوقات بفعل السياسة المنتهجة.

المطلب الأول: المعوقات بفعل المكلف بالضريبة.

يلعب المكلف أو الممول دوراً كبيراً في التحصيل الجبائي، لأنّ احترامه لقواعد فرض الضريبة والوعاء الضريبي ومعدلات الضريبة ومعرفة بكل ما يتعلق بالنظام الجبائي ومحاولة تطبيقه للقوانين والخضوع لأوامر الإدارة الجبائية، كل ذلك يساهم في نجاعة وفعالية النظام الجبائي.

غير أن الواقع المعاش يعكس غير ذلك بفعل الممارسات التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة، والتي من أهمها الغش والتهرب الجبائيين. ويتم تناولهما في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فينتظر إلى غياب الحضارة والوعي الجبائي.

الفرع الأول: الغش والتهرب الجبائيين.

إن تصور ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وما ينتج عنهما من آثار سلبية تستدعي تحديد الظاهرة بشكل دقيق، ومعالجة الأسباب المؤدية لها. وسيتم دراستها من خلال أولاً، مفهوم الغش والتهرب الجبائي، ثم أركان الغش والتهرب الجبائي وأساليبه وبعد ذلك أسباب الغش الجبائي، وأخيراً تصنيفات التهرب والغش الجبائي.

أولاً- مفهوم الغش والتهرب الجبائيين.

يعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإلزامية بمعارضة ومخالفة صريح التشريعات والقوانين والإجراءات الجبائية للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئياً أو كلياً، وتحميله إلى جهات أخرى.

وتجدر الإشارة أنه من الصعب تحديد مفهوم الغش الضريبي تحديداً دقيقاً لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى، واختلاف وجهات نظر كتاب وعلماء المالية، إذ أن

تحديده يستند إلى التحام آراء رجال القانون والاقتصاد ومختصي الجباية¹. فعرف على أنه: «مخالفة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل حجم الوعاء الضريبي»².

كما عرف بأنه: «الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات»³.

أما التهرب الجبائي فهو خلاف الغش، فقد عرف على أنه: «تخلص المكلف من العبء الملقى عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئه على الغير»⁴.

ويكمن الفرق بين التهرب والغش الجبائيين في كون الأول يُستند إليه باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه ولا مسؤولية له أمام القانون، أي لا يعاقب عليه القانون. أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إرادية من القانون بانتهاج سبل التزوير والتدليس، ويكون صاحبه مسؤولاً أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية.

ثانياً- أركان الغش الجبائي وأساليبه.

مما سبق ذكره من تحديد مفهوم الغش الجبائي يتبين أنه يرتكز على أركان لقيامه وأساليب مختلفة، سيتم تبيانها على الشكل التالي:

1- أركان الغش الجبائي: وهي تشمل ركنين هما، الركن المعنوي والركن المادي وهما كالتالي:

¹ - André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, éd. Vaudoise Lausanne, 1977, p 16.

² - cité par, L-MEHL, Et BELTRAME, Science et techniques fiscales, Thémis, Paris, 1984, p 687.

³- cité par , André BARILARI, Lexique fiscale, PUF, France, 1984, p 13.

⁴ - حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة والضرائب، دار الخلود للصحافة، 1995، ص 391.

أ- **الركن المعنوي:** ويعني قصد المكلف ومدى وعيه عند مباشرة اختراق القوانين وارتكاب المخالفات. فالإدارة الجبائية تعمل جاهدة على التثبت من قصد المكلف إن كان بحسن أو بسوء نية ويتجلى إثبات سوء النية من خلال عدم تقديم التصريحات أو إهمالها، وكذلك بعدم الرد على استفسار الإدارة أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره.

ب- **الركن المادي:** ويقصد به الفعل محل الإخلال واختراق القوانين الجبائية، فلا يكون هناك فعل غش ما لم يتجاوز تأسيس الاقتطاع مبلغه الحقيقي، نتاجاً لتطبيق الأحكام القانونية، أو نتيجة اتفاق مع الإدارة الجبائية¹.

2- **طرق وأساليب الغش:** لقد اختلفت وتنوعت أساليب الغش باختلاف وتباين الأنشطة الممارسة. وتتخلص كل الطرق في نمطين: الأول يهتم بتعظيم التكاليف والنفقات، والثاني يتمثل في تدنية المداخل ونوجزها كالاتي:

أ- **تجنب الاقتطاع:** فيعمل المكلف إلى تجنب الاقتطاعات من خلال تجنبه الواقعة المنشئة للاقتطاع، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروض عليها اقتطاعات عالية، أو كما يتجنب المستهلك طلب المنتجات المفروض عليها اقتطاعات عالية أيضاً. وقد يستطيع الممول تجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع، أو استغلال التضارب بين بنود التشريع واللائحة التنفيذية وبعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية. وفي سبيل ذلك يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص، وبالتالي لا تصدر عليه أي عقوبة بعدم ارتكابه أي خطأ.

¹ - Nicolas REICHEN, Impôt "Evasion, soustraction et fraude fiscale et blanchiment des capitaux", l'expert comptable, Suisse, 8/02, p 706.

ومما هو جدير بالاحتمال أن تكون هذه الثغرات القانونية طبيعة إرادية من المشرع بغية توجيه القطاعات الاقتصادية إلى ما تصبو إليه السياسة الاقتصادية عامة والجبائية خاصة.

ب- **تحميل العبء الجبائي إلى جهات أخرى:** إذ يقوم الممول القانوني بتحميل العبء المفروض عليه أو المستحق أو المسدد في اتجاه المراحل التالية أو السابقة للإنتاج أو تداول السلع والخدمات محل الإخضاع¹، ويكون تحميل عبء هذه الاقتطاعات بالزيادة في الأسعار المطبقة من طرفهم أثناء فترة التوسع.

ج- **تخفيض القيمة الرأسمالية للأصول المالية والمادية:** حيث يعمد الخاضعون للاقتطاع وخاصة المنتجين إلى التخفيض من قيمة محل الإخضاع بما يعادل القيمة الرأسمالية الحالية للاقتطاع المستحق خلال العمر الإنتاجي المتوقع أو في الرفع من نفقات وتكاليف الخصم².

د- **التمرد الصريح ضد الإدارة الجبائية:** وهو ما يؤدي غالبا إلى الصراع المسلح للإطاحة بالنظام السياسي والاقتصادي القائم³.

ثالثا- أسباب الغش الجبائي.

إن النظر الدقيق في الغش الجبائي ومعرفة أسبابه ودوافعه أمر غاية في الأهمية، فعلى الرغم من أن أسبابه كثيرة ومتعددة تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع السائدة في المجتمع، إلا أنه يمكن ذكر جملة منها وهي كالآتي:

1- **الأسباب الاقتصادية:** تشكل الأوضاع الاقتصادية دورا في الغش الجبائي، فتناسب مقاومة المكلفين عكسا والحالة الاقتصادية، فنقل وقت الازدهار والرخاء

¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، طبعة 2007، ص 154.

² - Jean Claude MARTINEZ, La fraude fiscale, op.cit., p 71.

³ - فلاح محمد، السياسة الجبائية، مرجع سابق، ص 97.

الاقتصادي، وترتفع وقت الكساد والضعف¹. ومن الواضح أن الأزمات المالية والاقتصادية للمكلف تجعله يتمادى في التملص والتهرب جزئياً أو كلياً، في حين أن بعضاً من ذوي الدخل البسيطة يسدّدون المستحقات الجبائية بصورة سليمة.

2- الأسباب السياسية: إن النظام الجبائي يعكس الطبيعة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمجتمع. وتكمن أهميته في حاجة الدولة إلى موارد مالية تواجه بها السياسة الإنفاقية العامة. فزيادة الاقتطاعات لتجسيد سياسة اقتصادية واجتماعية ما تنافي رغبات وطموحات المجتمع، تجعل المكلفين يحاولون بشكل من الأشكال محاولة التملص من هذه الاقتطاعات رغبة منهم في عدم التجسيد، لاعتقادهم بعدم رشاد هذه السياسة، وبالتالي تزداد مقاومتهم أكثر كلما فقدوا ثقتهم في سلطة متخذي القرار (الرئيس، الوزير)².

3- الأسباب الأخلاقية: تعتبر سلوكيات وتصرفات العنصر الجبائي (الفردية والجماعية) أحد أسباب الغش الجبائي، فكلما زادت درجة الوعي الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين قلّ الغش، وكلما كان الوعي ضعيفاً كان الباعث النفسي إلى التهرب قوياً وملموساً. ويقصد بالوعي مدى قناعة المكلف بتسديد ما عليه من التزامات تجاه الإدارة الجبائية، لذا توجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على بناء جسور الثقة بينها وبين العنصر الجبائي ذلك لما له من أثر على تحسين العلاقة وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.

ومن جهة أخرى، فإن قلة درجة الوعي وسلوكيات العناصر الجبائية تخلق صعوبات ومشاكل تعترض سير الإدارة في تحديد الوعاء وتقدير مبلغ الاقتطاعات، مما يبعد بالضرورة تطبيق العدالة الجبائية، وكذلك ضعف سلوكيات موظفي الإدارة الجبائية من

¹ - فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، الحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997، ص 78.

² - نفس المرجع، ص 79.

خلال عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، تقبلهم للرشاوى، وغياب الرقابة العامة، كلها تعد لحساب التهرب والمهربين.

4- الأسباب القانونية: إن صياغة التشريع الجبائي وما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية)، وصعوبة تسيير الاقتطاعات بمثالية يعتبر باعثاً ومحفزاً للغش الجبائي. فهناك كثرة الاقتطاعات (ضرائب على الدخل، الرسوم، إتاوات...) ووجود ثغرات في التشريع (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) من شأنها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية، وهذا ما يؤخذ على الأنظمة الجبائية في الدول النامية¹.

كما أن عدم استقرار الأنظمة الجبائية وكثرة التغييرات والتصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بإدخال أحكام جديدة وإلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية ولا موظفي الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي².

كما أن نظام العقوبات المفترض تطبيقه على المخالفات (غش، تأخير) الذي من شأنه أن يردع محاولات إفلات ديون الاقتطاع، ظل غائباً.

رابعا - تصنيفات التهرب والغش الجبائيين.

يمكن تقسيم الغش الجبائي إلى عدة أصناف من حيث درجة تركيبه (تعقده) والمكان والمشروعية وهي:

1- من حيث درجة تركيبه (تعقده): وفي هذه الحالة نجد نوعين وهما الغش البسيط والغش المركب.

¹ - الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 84.

² - فلاح محمد، السياسة الجبائية، المرجع السابق، ص 99.

أ- **الغش البسيط**: وهو اقتران سوء النية بالفعل محل الغش، غاية العنصر الجبائي في ذلك التخلص من الاقتراع المؤسس، وذلك بمحاولة خداع الإدارة الجبائية من خلال تقديم تصريحات خاطئة كانت أم ناقصة، أما حصول الغش دون نية قصد يعدّ من قبيل الغش الخطأ.

ب- **الغش المركب**: ويعتمد العنصر الجبائي في هذا النوع إلى استعمال طرق تدليسية بنية القصد من خلال تقديم وثائق وفواتير مزورة، والامتناع عن تقديم تصريح للإدارة الجبائية ومسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة جبائية، ويختلف الغش المركب عن البسيط بتوافره على العناصر التالية: عنصر النية، عنصر التدليس، والعنصر المادي.

2- **من حيث المكان**: ويشمل نوعين محلي ودولي وهما:

أ- **الغش المحلي**: ويكون عند قيام العنصر الجبائي بالعزوف عن دفع المستحق الجبائي داخل وطن إقامته¹.

ب- **الغش الدولي**: ويكون محله خارج الحدود السياسية للوطن الأصلي للعنصر الجبائي، وهو (الغش الدولي) يمارس من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتواجدين في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية، كأن يتم التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

3- **من حيث المشروعية**: ينقسم الغش الجبائي من حيث مشروعيته إلى غش جبائي مشروع وآخر غير مشروع.

أ- **الغش الجبائي المشروع**: ويعني تخلص العناصر الجبائية من المستحقات الجبائية للاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القانون. إذن فالعنصر الجبائي يتصرف في إطار قانوني من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات. ومن أمثلة ذلك أن تلجأ

¹ - ويشمل البلد الذي ينتمي إليه من حيث الجنسية والإقامة.

بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية (الأسهم)¹.

ب- **الغش الجبائي غير المشروع:** ويعني التخلص من دفع الاقتطاعات بالمخالفة الصريحة لصريح القوانين الجبائية بالتحايل والتدليس والتزوير واستعمال المزور في البيانات والتصريحات تجاه الإدارة الجبائية في مرحلتي تحديد الوعاء أو التحصيل. فيكون عند التحصيل مثلاً بتعمد العنصر الجبائي لإخفاء أمواله (كلياً أو جزئياً) حتى يتعذر على الإدارة الجبائية أن تستوفي مبلغ الاقتطاع المستحق.

الفرع الثاني: ضعف الوعي الجبائي.

إن غياب الإحساس والوعي الجبائي الخاص بالمكلف خاصة والمجتمع عامة لها تأثير مباشر على كل الأعوان الجبائيين (المكلفين). فضعف المستوى الأخلاقي وانعدام الوعي وتسيّد ثقافة الفساد الجبائي واستمرارها وغياب التحضر الضريبي، تعتبر أهم المحفزات لارتكاب التحايلات والمخالفات المتعددة للتملص من الضريبة. وهذا لجهل الكثير من الأفراد للدور الذي تلعبه الضريبة في الدول الحديثة، وكذا لفقدان الثقة في السلطة الجبائية، أثرت هذه النقائص على مدى إقبال المكلفين للالتزام بواجباتهم الجبائية باعتبار أن وعي الفرد لمهام الدولة ودورها يحددان بالوعي المدني والجبائي.

ويكون الإحساس باللاعادلة من جهتين: الأولى، من حيث الضريبة المدفوعة أين يحس المكلفون أنهم يدفعون بأقساط أكبر من قدرتهم التساهمية وبأكثر من اللازم، وأنهم خاضعين بقيم إضافية تجعلهم يتجنبون الضريبة كأصحاب النفوذ مثلاً. وجهة ثانية، غياب العدالة في توزيع موارد الدولة والاستفادة من ريع الدولة.

¹ - غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998، ص 181.

إن تحسين الوعي الجبائي يعتبر من الأولويات التي تمر عبر تكثيف جهود الاتصال، والعمل على تربية المكلف وخلق علاقة بناء على مبدأ العلاقات الإنسانية وتجنب الحساسية...¹، وهذا بهدف إقناع المواطن بالمنفعة الاقتصادية والاجتماعي للضريبة وليكتسب نظرة إيجابية للنظام الضريبي ونظرة سلبية للغش عامة والغش الجبائي خاصة.

إن المكلف يجب أن يكون ذو إحساس مكيف بالحضارة لإرساء قيم وعدالة اجتماعية تسمح له بتقبل الضريبة التي هي سعر الحياة الحضارية في المجتمعات الحضارية المتطورة.

المطلب الثاني: المعوقات بفعل السياسة المنتهجة.

إن ثقل الاقتطاعات الجبائية (الضغط) تفرض على العنصر الجبائي حتمية تقليل العبء إلى أدنى حدوده الممكنة بغض النظر عن المقدرة التكليفية، ومبدأ العدالة في تأسيس هذا الاقتطاع. ولقد بينت تجارب الشعوب أن كل عنصر جبائي سواء بالبلدان المتطورة أو بالبلدان النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الجبائي بالسبل كافة، فالموظف (العامل الأجير) يطالب بزيادة الأجر لينقل العبء إلى رب العمل، وهذا الأخير يحمله إلى تكلفة السلعة المنتجة، ليحملها التاجر في الأخير إلى ثمن البيع.²

إن ارتفاع العبء الجبائي يدلي بآثار ونتائج سيئة تصير من السياسة الجبائية أداة للتفكك المالي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي. وتتجلى مظاهر المعوقات الجبائية هنا في الازدواج الضريبي. ويتم التطرق له في الفرع الأول وعدم استقرار النظام الجبائي وتعدّد النظام الجبائي في الفرع الثاني أما الفرع الثالث فيتناول الفساد الاقتصادي.

¹ - Brahimi ABDELHAMID, L'économie algérienne, OPU, Alger, 1991, p 472.

² - شامية أحمد زهير، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص 213.

الفرع الأول: المعوقات الناتجة بفعل الازدواج الضريبي.

طرحت فكرة العدالة الجبائية عدة مسائل منها ظاهرة الازدواج الضريبي التي حظيت باهتمام كبيرة على الصعيد المحلي والدولي من أجل تفاديها وسعياً وراء تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي. لذلك تثار هذه الظاهرة عند إقرار أي نظام جبائي.

وسيتّم من خلال هذا الفرع دراسة هذا المعوق، بالتطرق إلى مفهومه وأنواعه وكذا سبل معالجته من خلال النقاط التالية.

أولاً- مفهوم الازدواج الضريبي.

لما كان كتاب المالية العامة لا يتفقون على تعريف محدد لظاهرة الازدواج الضريبي، فإن معظمهم يعرفونه بأنه: «خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة»¹، وهكذا يتحقق الازدواج أو التعدد الضريبي بتوافر الشروط الآتية مجتمعة:

- أن يكون الممول واحداً.
- أن يكون المال الخاضع للضريبة واحداً.
- أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابهة على الأقل.
- أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة.

ويجدر بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي، فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على مساهمها في تلك الأرباح، لم يكن هناك ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لتمييز شخصية الشركة عن

¹ - زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 180.

شخصية المساهمين، أما من الناحية الاقتصادية، فإن هناك ازدواجية لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين¹.

ثانياً - أنواع الازدواج الضريبي.

يختلف نوع الازدواج الضريبي من حيث مكان الوقوع (داخلي، خارجي)، ومن حيث إرادة المشرع من عدمه (مقصود، غير مقصود) ويلى تفصيلها كآآتي:

1- من حيث مكان الوقوع: ويكون الازدواج في هذه الحالة إما داخليا (محليا) أو خارجيا (دوليا).

أ- الازدواج الضريبي الدولي: يرجع هذا النوع من الازدواج إلى أن كل دولة لها السيادة في أن تضع نظامها المالي وفقا لحاجاتها ونظمها دون مراعاة للتشريعات الجبائية عند غيرها من الدول. ولهذا ينشأ الازدواج والتعدد طالما أن هذه التشريعات في الدول متباينة المبادئ². إن هذه الظاهرة لها أهميتها الخاصة كونها تمثل عقبة أمام انتقال عناصر الإنتاج بين مختلف الدول، وهذا ينعكس بشكل سلبي على التوزيع الأمثل والعدل للموارد البشرية والطبيعية في إطار الاقتصاد الدولي. والسبب وراء هذه الظاهرة يكمن في توسيع الدول في فرض الضرائب بهدف زيادة إيراداتها العامة، مما يتطلب كحلّ لهذه الظاهرة التنسيق بين الدول.

ب- الإزدواج المحلي (الداخلي): هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الموحدة، ويتوفر بالشروط سالفة الذكر، نتيجة لتعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة. إن هذا النوع من الازدواج يتحقق في الدول الفيدرالية مثل الولايات المتحدة

¹ - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985، ص 229.

² - نفس المرجع، ص 231.

الأمريكية، بحيث إذا فرضت الحكومة المركزية على وعاء ضريبي، ثم قامت ولاية من الولايات بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي، ونفس التفسير يطبق على الدولة البسيطة الموحدة¹.

2- من حيث إرادة المشرع:

هناك نوعين من الازدواج هنا وهما:

أ- **الازدواج المقصود:** يتضح من اسمه أن المشرع قام بفرضه بإرادته وعلمه بنتائجه وذلك لتحقيق متطلبات السياسة الجبائية من أجل تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية إضافة إلى تأمين إيرادات الهيئات المحلية.

فالأغراض المالية تتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لدفع العجز. وتتمثل الأغراض الاقتصادية في توجيه المشروعات نحو الاستثمار المرغوب فيه ودعمه، أما الأغراض الاجتماعية فتتحقق عن طريق فرض ضرائب على رأس المال بحيث تزيد من أعباء الطبقات الغنية دون الطبقات الفقيرة بالإضافة إلى الضرائب التصاعدية، كل ذلك يهدف إلى توزيع الدخل بطريقة عادلة.

ب- **الازدواج غير المقصود:** ويعني بأن الضرائب التي يتم فرضها ستؤدي إلى الازدواج دون أن يدرك المشرع ذلك، ويحدث ذلك على الغالب بسبب الخلل في التشريع، وعدم توزيع الاختصاص الضريبي بصورة دقيقة بين السلطات المركزية والسلطات المحلية أو عدم وجود اتفاقيات دولية لمنع هذا الازدواج².

¹- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2001، ص 164.

²- فوزي عبد المنعم، المرجع السابق، ص 233.

ثالثاً- سبل معالجة الازدواج الضريبي.

- نظرا لما يسببه الازدواج الضريبي من آثار سلبية على الممول وعلى الاقتصاد الوطني، فإنّ جلّ التشريعات تهدف إلى الحد منه بالقضاء على أسبابه و المتمثلة في:
- تزايد حجم النفقات العامة مما يدفع الدولة إلى التوسع في فرع الضرائب.
 - رغبة الدول في تخفيف العبء النفسي على الأشخاص من خلال ارتفاع معدلات الضرائب وتقسيما (المعدلات) على أكثر من ضريبة متشابهة.
 - التوسع في الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة مما يتطلب فرض الضريبة على كافة الدخل دون مراعاة مصدره.
 - الحركة القوية لحركة رؤوس الأموال الأجنبية وسهولة انتقال اليد العاملة بين الدول.
 - اختلاف التشريعات الجبائية وعدم التنسيق بينها¹.

مما سبق ذكره، تتم معالجة الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي من خلال قيام الدول بعدم فرض الضرائب إلا على الأموال الواقعة على أراضيها وما يتحقق داخل حدودها من أرباح، أو أنه في حالة امتداد سلطاتها الجبائية إلى الخارج أن تقوم بخصم من ضرائبها ما يدفع من ضرائب عن نفس الأموال والأرباح في الخارج.

أما فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي، فيتم علاجه من خلال الاتفاقيات الدولية التي من شأنها أن تخفف أو تلغي حدة التعدد الضريبي الدولي، فقد تكون هذه الاتفاقيات ثنائية أو متعددة أطراف بين هيئات دولية، بحيث تلتزم الدولة الموقعة عليها لمعالجة التعدد الضريبي الدولي بصفته يشكل عائقا أمام حرية تنقل رؤوس الأموال بين مختلف الدول².

¹- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 166.

²- فوزي عطوي، المالية العامة، المرجع السابق، ص 270.

الفرع الثاني: عدم استقرار النظام الجبائي وتعقده.

يعتبر عدم استقرار النظام الجبائي و كثرة تعقيده، أحد الأسباب الرئيسية في تعطيل عملية التفعيل الجبائي، وهذا نتاج عدة أسباب سيتم التعرض لها على الشكل التالي:

أولاً- عدم استقرار النظام الجبائي.

إن التغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين والتشريع الجبائي تجعل النظام الجبائي معقداً¹، وبالتالي فإن هذه التغييرات العشوائية قد تؤدي إلى الغموض في فهم وتأويل نصوص التشريعات الجبائية وتطبيقاتها. فمثلاً يعد الغش الجبائي مرتبطاً بصفة دقيقة بهيكل النظام الجبائي، وهو يتغير على حسب طرق استعمال مختلف القواعد والإجراءات الضريبية (ضريبة على المبيعات ترتبط بتصريح تخفيض الضرائب) وهو رد فعل عادي لإلزامية الضريبة، تلجأ الدول إلى سن ضرائب إضافية لاسترجاع الخسائر المرتبطة بالغش الجبائي. إلا أن هذه الزيادة تؤدي إلى عدم فعالية النظام الجبائي عامة، وتسهيل عملية الغش عن صيغ أخرى لتجنب الضرائب من طرف المكلفين.

ثانياً- تعقد النظام الجبائي.

يكمن تعقد النظام الجبائي في كثرة عدد الضرائب والمعدلات وطرق حسابها. فالمكلف مثلاً يصرح بمدخول أقل كلما كان معدل الإخضاع مرتفعاً. هذه الوضعية أفضت بجعل النظام الجبائي غير عادل، وفتح الثغرات للمكلفين من أجل تجنب الضريبة. فالمكلفون يجدون أعدارا مناسبة أمام تساؤلات الإدارة الضريبية، وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة، ومن جهة أخرى أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل هشة، وهذه ميزة أغلب الدول النامية.

إن الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية، وكذلك آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل. والثابت أن ارتفاعه يدعو

¹ – André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, éd. Vaudoise, Lausanne, 1977, p 175.

أكثر إلى التهرب أو الغش خاصة مع تدني مستوى الدخل الوطني، وعدم تناسب الأسعار مع القدرات التساهمية للأفراد، وبالتالي يعتبر كحالة نتجت عن حجم الاقتطاعات الجبائية التي فاقت الحد المعقول، وهذا يجعل النظام الجبائي في مواجهة قاعدة المعدلات تقتل المجاميع.

الفرع الثالث: الفساد الاقتصادي.

كانت الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 نتاجا إلى زيادة حدة المضاربة في البورصة قصد الحصول على ربح سريع وسهل خلافا لقوانين السوق. وكان القرن التاسع عشر شاهدا على الفضائح العديدة في البلدان الرأسمالية التي كان زعمائها رجال السياسة وأصحاب البنوك ووكلاء البورصات، حيث أن الانحراف الأخلاقي هو الرافد الذي يغذي ظاهرة الفساد التي تحول دون فعالية النظام الجبائي، مشجعة التهرب الضريبي الذي يمارس وفق طرق مشروعة، إذ يفضي إلى امتيازات جبائية لغير مستحقيها، مما يهدر أهداف السياسة الضريبية. ومن صور هذا الفساد: البيروقراطية، والمحسوبية، والرشوة واستغلال النفوذ السياسي والمناصب لخدمة المصالح الخاصة، ووجود السوق السوداء... الخ، وبالتالي تعتبر ظاهرة الفساد الاقتصادي عائقا أمام فعالية النظام الجبائي، لذا يجب مكافحتها بالبحث عن جذور نشأتها والقضاء عليها.

وتقوم مكافحة الفساد هنا على طريقتين، الأولى على أساس العقاب، والثانية على أساس الوقاية. وهناك تكامل بين الطرفين، ودرجت الدول النامية على تطبيق الطريقة الثانية "العقاب" دون التطرق لأصول وجذور المشكلة، فالعلاج الجذري للفساد هو إزالة أسبابه وأولها المادية. ففي البلدان النامية يلاحظ أن معظم المرتشئين يقعون ضحية للفساد بسبب افتقارهم للحد الأدنى من الدخل، فإذا ما ارتفعت الأجور والرواتب، وتم تعزيز معايير الشفافية والمحاسبة في العمل، فقد تختفي بعض مظاهر الفساد. أما تعامل الدول المتقدمة مع قضايا الفساد، فيتسم بالمعالجة الجذرية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى كبح جماح الفساد، لأن هناك منظومة متكاملة من المؤسسات قادرة على كشف أي انحرافات أو إساءات استخدام

السلطة، فهذه الدول تؤمن بأن القضاء على الفساد لا يتم ذاتياً من داخل الحكومة، بل من خارجها¹.

ولا يمثل الفساد في الدول المتقدمة ظاهرة عامة، لأنه لا يصمد أمام المؤسسات المعنية بالمحاسبة والمساءلة القضائية، ويلاحظ كذلك أن حكومات بكاملها تستقيل بمجرد أنه أشيع أن بعض أعضائها متورطون في قضايا الفساد. وهذا يرجع إلى أن مؤسسات المجتمع المدني في هذه الدول "الصحافة والجمعيات غير الحكومية" تتمتع بحيوية تستمدها من دساتير بلدانها وقوانينها، ومن التقاليد الديمقراطية التي ترسخت فيها التي تمكنها من محاربة الفساد. أما الفساد في الدول النامية، فإنه أكثر حجماً وانتشاراً على عكس الدول المتقدمة التي يبقى فيها الفساد مجرد حالات فردية، ويواجه لدى حصوله بأقصى حملات التشهير إعلامياً ويلحق الفاسدون والمفسدين قضائياً وسياسياً، مهما علا شأنهم السياسي أو الاقتصادي.

ويمكننا القول أن أهم الوسائل الوقائية لمحاربة الفساد الضريبي هي:

- تعزيز المساءلة من خلال نظام قضائي مستقل ونزيه يعزز من سيادة القانون حيث أن وجود جهاز قضائي نزيه وفعال ومستقل يعزز من نظم المساءلة في أداء الحكومة. واستقلالية القضاء عن تأثير وتدخل السلطة التنفيذية يعتبر أمراً مركزياً حتى يتمكن الجهاز القضائي من أداء دوره الرئيسي في محاسبة ومساءلة أداء الحكومة والمسؤولين من خلال تطبيق القانون وسيادته على الجميع.
- وضع نصوص عقابية تعالج كافة أشكال التهرب الضريبي والتهريب الجمركي.

¹- صخر عبد الله الجنيدي، مكافحة الفساد الضريبي، مقال منشور على الموقع الإلكتروني:

<https://pulpit.alwatanvoice.com>، تاريخ الاطلاع: 2018/07/24، ص3.

- العمل على تربية أجيال تتسم بالأخلاق شريطة أن يكون القائمين على إدارة المؤسسات الضريبية غير فاسدين، فما الفائدة إذا كان الناس العاملين فيها ليسوا على خلق.
- دفع رواتب ومكافآت عالية لموظفي الضرائب والجمارك، ومنحهم إعفاءات ضريبية لدرجة تكفي لأن يصبح ابتزاز النقود السريعة أمر غير ضروري. وعلى العكس من ذلك، فإن ضعف الرواتب والحوافز وعدم وجود إعفاءات ضريبية وجمركية إلى حدود لا تضمن لهم حد معيشة لائق ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم، يجعل مقاومة هؤلاء الموظفين للفساد ضعيفا.
- تفعيل الاتفاقيات الدولية التي تكافح الفساد وتوفيق التشريع الوطني بما ينسجم معها وعلى رأس هذه الاتفاقيات "اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة غير الوطنية لعام 2000".
- على الدولة أن تحسن إدارة أموالها، وأن توجهها إلى نفع الجماعة، وعدم السماح لأي كان بسرقة هذه الأموال، أو تهريبها خارج البلاد. كما عليها أن تطلع الجماهير الشعبية على ما أنجزته لصالحهم من أعمال، وتكثيف برامج التوعية لرفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعلى الحكومة أن تحسن الاستماع إلى مقترحاتهم وتقليص الفجوة بين النظام ومصالح الجماهير من ناحية والمصالح الاقتصادية للدولة.
- تعزيز أجهزة مكافحة التهرب الضريبي بالكفاءات العالية والأجهزة .
- إنشاء مركز إعلامي لمكافحة جرائم التهرب الضريبي، مهمته الأساسية تكمن في تعزيز الوعي الضريبي من خلال الندوات والاجتماعات والبرامج والمطبوعات وتفعيل مؤسسات المجتمع المدني من أجل تحقيق هذه الغاية.

- إنشاء بنك للمعلومات يحفظ فيه سجلات القضايا وكافة المعلومات والسجلات المتعلقة بأسماء المتهرين ضربياً وعناوينهم وصورهم وأية معلومات أخرى شخصية عنهم¹.

¹ - صخر عبد الله الجنيدى، مكافحة الفساد الضريبي، المرجع السابق، ص8.

الباب الثاني

تسوية المنازعات الجبائية في

التشريع الجزائري

لقد كان القانون الجبائي من بين أولى الصلاحيات السيادية للدولة و هذا منذ ظهور القانون الإداري، ففي بعض الدول الأوروبية أعتبر القانون الجبائي وجها مميزا من أوجه القانون الإداري العام. لكن مع زيادة حجم القواعد النافذة للقانون العام، أخذ القانون الجبائي في التميز أكثر فأكثر، لذا يكثُر الحديث اليوم عن استقلالية القانون الجبائي الذي أستمد الكثير من مبادئ هذا القانون.¹

وبما أن هذا الأخير يهدف أساسا إلى تحصيل دين الخزينة العمومية، فقد منح المشرع الدولة بموجبه امتيازات كبيرة في فرض وتحصيل الجباية، وبالمقابل أعطى ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من التعسف.

لكن عمليا، وأثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين طرفين، الطرف الأول وهو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة. والطرف ثاني هو المكلف بالضريبة الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا بالنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة، أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل، وبلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها، ومن ذلك يقوم النزاع الجبائي.

فالمنازعة الجبائية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلتها القوانين الجبائية، وهي أول طريق يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعات.²

ومن ذلك تظهر الأهمية العلمية والعملية لموضوع المنازعات الجبائية، التي تعتبر من الموضوعات الجديرة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، طبعة 2004، ص 41.

² - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 18.

المنازعة وخصائصها وأسبابها فقط، بل تتجاوزها إلى المجال العملي حيث يتعلق الأمر بإجراءات هذه المنازعة، وتشكيل اللجان المختصة بها، وآثارها.

وبالتالي سيتم من خلال هذا الباب دراسة موضوع المنازعات الجبائية في فصلين، الأول يتم التطرق فيه إلى التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية، أما الفصل الثاني فيتم تخصيصه لدراسة الاجراءات القضائية لفض المنازعات الجبائية.

الفصل الأول

التسوية الإدارية للمنازعات
الجبائية

على الرغم من التعديلات التي أدخلها المشرع الجزائري على مستوى القانون الإجرائي العام بخصوص إجراء التظلم الإداري المسبق، سواء من خلال القانون رقم 90/23¹، والذي تضمن الاستغناء عن هذا الإجراء كشرط سابق لقبول الطعن القضائي أمام الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، أو من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008 الذي أسقط هذا الشرط الإجرائي على مستوى درجتي التقاضي، وذلك بالنسبة للمحاكم الإدارية، أو أمام مجلس الدولة، وجعله جوازيا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار²، إلا أن هذه التعديلات جاءت بهدف تبسيط إجراءات التقاضي وتقادي تعقيدها. على أن أغلبية قوانين الضرائب أوجبت هذا الإجراء وجعلت منه شرطا ضروريا وإلزاميا لقبول أي طعن قضائي. وقد ترسخ هذا المبدأ بصدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، الذي حاول المشرع من خلاله تجميع وتوحيد الأحكام والقواعد الإجرائية للمادة الضريبية المبعثرة عبر قوانين الضرائب المختلفة. وبدوره أوجب هذا القانون الأخير إجراء التظلم الإداري المسبق ونصت أحكامه على عدم قبول الدعوى القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكن مسبقة وجوبا بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

والأصل أن يقدم التظلم الإداري في المادة الضريبية بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم أيا كان نوعها وطبيعتها، في ما عدا الاستثناءات التي حددها المشرع، كما يقدم أيضا في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة وربطها أو بتحصيلها.

ونظرا لتعدد واختلاف أنواع النزاع في التشريع المالي الضريبي الجزائري، تعددت المصطلحات والتسميات المستخدمة من طرف المشرع الجزائري بشأن التظلمات المقدمة أمام الإدارة الجبائية، وذلك سواء في النصوص الإجرائية في قوانين الضرائب سابقا، أو من خلال

1- قانون رقم 90-23، المؤرخ في 18/08/1990، المعدل والمنتم للأمر رقم: 66-154 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية.

2- المواد 830 و 907 من القانون رقم: 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر.ج.، عدد 21، بتاريخ 2008/04/23.

نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بذلك فيما بعد. فقد تمت تسميتها وصياغتها في أغلب الحالات في إطار الشكوى أو الشكاية وأحيانا أخرى في صيغة الاعتراض أو الطلب، ومرات أخرى في إطار الالتماس. والجدير بالملاحظة أن هذه التسميات اختلفت وتتنوعت بحسب نمط أو نوع النزاع، حيث يتضح ذلك كل مرة من خلال ما جاء في النصوص الإجرائية للقوانين الضريبية على حد سواء. فإذا تعلق الأمر بتحديد وعاء الضريبة وحسابها وربطها، أطلق المشرع على إجراء التظلم أمام إدارة الضرائب الشكوى أو الشكاية. أما إذا كان الأمر بصدد ممارسة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي، قابل المشرع ذلك باستخدامه مصطلح الاعتراض على هذه الإجراءات من طرف المكلف بالضريبة في حال منازعته للإدارة الجبائية، وفي هذا الإطار نفسه حين لا يتمكن هذا الأخير من تسديد ما عليه، ولا يكون لديه المبرر القانوني لا للشكاية ولا للاعتراض، فإنه يلجأ إلى ما عرفه المشرع بالتماس العفو أو الطعن الولائي¹.

من خلال ما سبق سيتناول هذا الفصل الطابع الإجرائي لمنازعات الوعاء الجبائي في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسيتناول إجراءات المنازعة في التحصيل الجبائي.

¹ - علي بساعد، المنازعات الجبائية، محاضرات أُلقيت على طلبة المدرسة العليا للقضاء، سنة 2007.

المبحث الأول: الطابع الاجرائي لمنازعات الوعاء الجبائي.

إن الوعاء الجبائي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا سلعة أو عمل أو حيازة، فتكون مصدرا للضريبة¹. وتنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء أو تكرر الأسباب المذكورة في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية في طريقة حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن ضد القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعتها، أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وقد أوجب المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية الأخذ بهذا الإجراء من أجل إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة غير تلك المنصوص عليها في القواعد العامة قبل الطعن أمام القضاء. ويتم ذلك بتقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب كطريق إجباري وملزم للمكلف. وهذا ما سيتم إيضاحه في المطلب الأول، ثم إذا لم يتحصل المكلف على رد مقنع من الإدارة فله الخيار بين اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو اللجوء مباشرة إلى القضاء وهذا هو محور المطلب الثاني.

المطلب الأول: الشكاية أو التظلم أمام إدارة الضرائب.

لقد كان التظلم الإداري المسبق من الشروط الأولية الإلزامية التي يشترطها القانون قبل مخاصمة أي قرار إداري أمام القضاء. ولقد مرّ التشريع الجزائري في هذا الخصوص بمرحلتين. فقد كانت المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية قبل تعديل 1990 تشترط رفع التظلم الإداري الرئاسي أو الولائي قبل اللجوء إلى القضاء. لكن بعد التعديل سنة 1990، تم الاستغناء عن هذا الشرط على مستوى المجالس القضائية وبقي في الدعاوى

¹ - خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2005، ص 16.

المتعلقة بمخاصمة القرارات الإدارية المركزية أمام الغرفة الإدارية على مستوى المحكمة العليا. وبصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية أصبح التظلم المسبق جوازيا ماعدا بعض الحالات المنصوص عليها في بعض القوانين الخاصة، ومنها القوانين المتعلقة بالضرائب. فقانون الإجراءات الجبائية ينص في المادة 71 على ضرورة تقديم شكاية مسبقة أمام الإدارة الضريبية. وعليه سيتم دراسة الشكاية النزاعية في المادة الضريبية كقيد مقرر قبل اللجوء إلى القضاء من خلال التطرق في الفرع الأول إلى فائدة الشكاية أو التظلم الإداري المسبق، أما الفرع الثاني فسيخصص إلى القواعد الإجرائية للشكوى الضريبية.

الفرع الأول: فائدة الشكاية أو التظلم الإداري المسبق.

إذا نظرنا إلى التعديلات المتكررة والمتجددة للأحكام المنصوص عليها في القوانين الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، فإننا لا نجد أيا منها قد مس بإجراء التظلم الإداري كطعن إجباري قبل اللجوء إلى القضاء. وهذا إن دل على شيء، فإنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء¹. فالتظلم الإداري في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصودا لذاته، وأهميته لا تظهر بالنسبة للإدارة فقط انطلاقا من إلزاميته أو للقضاء، بل تظهر فائدته خصوصا بالنسبة للمكلف بالضريبة.

وهذه الفائدة سيتم تبيانها أولا من خلال فائدة التظلم بالنسبة للمكلف بالضريبة، ثم فائدة التظلم بالنسبة للإدارة، وأخيرا فائدة التظلم بالنسبة للقضاء، وذلك على الشكل التالي:

أولا - فائدة التظلم بالنسبة للمكلف بالضريبة.

إن التظلم يكون مفيدا للمكلف بالضريبة بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف ترفض شكواه أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة

¹ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص 89.

كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، وقدم بمناسبة شكايته ورفضت. والأهم من ذلك أن يتفادى المكلف بالضريبة بواسطة شكايته بسيطة طريقاً صعباً سيضيع من خلاله الكثير من الوقت والجهد والمال، ويحقق بذلك مقصده بكل سهولة بحيث تتضح له من خلال موقف الإدارة من شكواه خلفيات النزاع المتعلقة خصوصاً في مجال الضرائب بتقنيات وعناصر فنية حسابية يصعب أحياناً كثيرة على المكلف اكتشافها وفهمها لوحده، خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية وتعقدها. وبالإضافة إلى ذلك تظهر له الدوافع والاعتبارات التي دفعت الإدارة إلى اتخاذ هذا القرار¹، ويسمح أيضاً بالتظلم بفتح باب الحوار وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف بحيث سوف تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه حل النزاع بين الطرفين.

ثانياً - فائدة التظلم بالنسبة للإدارة.

من خلال التظلمات تتجنب الإدارة الجبائية المثل أمام القضاء والتتديد بأعمالها، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين عندما يجدونها تتراجع عن أعمالها الخاطئة مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون الإدارة الضريبية ليست خصماً في حد ذاتها، بل هي تطبق القانون التطبيق السليم الذي يتفق مع قواعد العدالة والمساواة². ففي كثير من الأحيان لا توجد نزاعات بالمعنى الحقيقي من خلال تظلمات المكلفين بالضريبة، وإنما مجرد تصحيح الأخطاء المادية التي يمكن أن تقع. وبالتالي يكون من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة، حيث تكون الإدارة هنا قادرة على تصحيح هاته الأخطاء³.

¹ - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامه)، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 312 .

² - مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي والمالي طبقاً لآخر التعديلات حتى عام (1996 / 1997)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999، ص 712.

³ - Jean Lamarque, Contentieux fiscal. mise à jour 95 ,Dalloz, France, Paris, p3

ثالثا - فائدة التظلم بالنسبة للقضاء.

يتمثل إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب بالنسبة للقضاء في عدم قدرة الجهاز القضائي على تحمل العدد الهائل من القضايا التي تثيرها عمليات فرض الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يعتبر إجراء التظلم مصفاة حقيقية للعدد الهائل من القضايا¹.

الفرع الثاني: القواعد الإجرائية للشكوى الضريبية.

يشترط لقبول التظلم المسبق أو الشكاية الضريبية في مادة الوعاء الضريبي، إتباع مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية سواء تعلق الأمر بميعاد رفعها وشكلها ومحتواها، أو بالقواعد الإجرائية الواجب إتباعها عند معالجتها والتحقيق فيها واتخاذ قرار بشأنها. وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية الجزائري في المادة 72 وما يليها. ومن هنا سيتم تسليط الضوء على شروط تقديم الشكاية أولا، ثم التطرق إلى عملية التحقيق والبرث فيها وذلك من خلال ما يلي:

أولا - شروط تقديم الشكاية.

تقدم الشكاية أمام الإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، الذي يسعى إما إلى استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا بعد استيفاء مجموعة من الشروط التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة عدم قبول الشكاية. وسيتم تفصيل هذه الشروط كالاتي:

1- الشروط الشكلية:

إن هذه الشروط تتعلق بمواعيد تقديم الشكاية المنصوص عليها من خلال قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وكذا الشروط التحريرية، أي البيانات الواجب توفرها عند تحرير الشكاية وإلا أعتبرت باطلة، وسيتم دراسة هذه الشروط عبر النقاط التالية:

¹ - Eugenie PREVEDOUROU, Les recours administratifs obligatoires, Etude comparée des droits allemand et français, L.G.D.J, Paris 1996, p 128.

أ- شرط الميعاد: طبقا للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري التي تنص على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية في مجال الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات، يتعين على المكلف بالضريبة لكي تكون شكاواه مقبولة قانونا أن يقدمها وفقا لهذه الآجال. والمبدأ العام أنه يتم قبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

ولقد قضت المحكمة العليا وفقا لهذا المبدأ في قرارها الصادر بتاريخ 1985/06/15 تحت رقم 42780¹.

فإذا أدرج مثلا الجدول للتحصيل في شهر جانفي 2006، فإن الأجل المحدد لرفع الشكاوى يسير إلى غاية 2007/12/31، ولكن ترد استثناءات على هذه القاعدة تتمثل في الحالات التالية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساريا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الازدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.
- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.
- حالة تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر، فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

¹ - المجلة القضائية، العدد 4 سنة 1989، الصادرة بتاريخ 1989/04/05، الجزائر، ص 07.

- حالة دفع الضريبة محل النزاع برسمها، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع¹.

ب- **الشروط التحريرية للشكوى الجبائية:** لقد حددت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية جملة من الشروط الواجب توافرها عند تحرير الشكاية، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- أن تكون الشكوى فردية: فكأصل عام تقدم الشكاية فردية أي متعلقة بمكلف واحد، إلا أنه كاستثناء يمكن أن تقدم شكوى جماعية أي أن تشمل جماعة من المكلفين وذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعيا أو أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة.

- تقديم الشكاية على ورق عادي غير مدموغ، وهذا طبقا للمادة رقم 2/73 التي تنص على أنه لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

- تقديم الشكاية بصفة منفردة عن كل قضية، والمقصود بذلك ألا تتعلق بعدة أنشطة أو نظم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم أو عدة أنواع من الطلبات.

- بيان نوع الضريبة موضوع التظلم، ورقم المادة من الجدول الذي أقرت بموجبه الضريبة، هذا في حالة تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الجدول حيث يحمل هذا الجدول تاريخ ورقم. وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول. فيبلغ عادة بحوالة الخزينة فعليه أن يرفق هذه الوثيقة بالشكوى، لأنها هي التي تثبت مبلغ الاقتطاع.

- توقيع المكلف للشكوى بخط يده، وهذه هي القاعدة العامة، إلا أنه يمكن وهذا حسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أن توقع الشكوى من طرف وكيل بشرط:

¹- تم النص على هذه الحالات، بموجب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019 والتي تم تعديلها بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2013 والمادة 33 من قانون المالية لسنة 2015.

- أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية. ويعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانوناً في قائمة المحامين، والأشخاص الذين لديهم وفقاً لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.
 - تقديم وكالة محررة على ورق مدموغ مسجل قبل تقديم الشكاية، ويتم إرفاق الشكاية بالتوكيل أو يقدم إلى الإدارة منفصلاً.
 - اختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين المقيمين خارج التراب الجزائري، وبالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار، ويعتبر في حكم الموطن المختار.
 - مكتب المحامين في حالة تقديم الشكاية من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج.
 - عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.
 - العنوان الذي تتواجد فيه إحدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.
- 2- الشروط الموضوعية للشكاية الجبائية:**

لقد اشترطت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية أن تحتوي الشكاية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها، على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي، وملخص لطلباته، وهذا ما سيتم تبيانه كآلاتي:

- أ- عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها من قبل المعارض: وذلك بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية أو حسابها. وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وتلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي¹.

¹ - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دطب، سنة 1994، ص 35.

فإذا كان الخطأ المادي البسيط: يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ بإيجاز وبوضوح مع طلب تصحيحه.

أما إذا تعلق الأمر بإعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي¹. ففي هذه الحالة بالنسبة للضرائب المنشأة بناء على إجراءات التقدير الإداري، فعبء الإثبات يقع على المشتكي. أما فيما يخص الضرائب المبنية على وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوظيفة والحالة الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة، وكل ذلك من أجل تحديد الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة.

ب- **عرض المكلف بالضريبة لطلباته:** بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة، يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة سواء كان تخفيض أو إعفاء.

وبعد أن تستوفي الشكاية الجبائية شروطها الشكلية والموضوعية، تمر بمرحلة أخرى هي التحقيق، ثم تحديد الجهة المختصة للنظر، والبت فيها وهذا ما سيتم تناوله في ما يلي.

ثانيا - التحقيق في الشكاية والبت فيها.

جاء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية²، على أنه بعد أن تتلقى إدارة الضرائب الشكاية من المكلف بالضريبة، تقوم بتسليمه وصلا بذلك³.

¹ - أمزيان عبد العزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، سنة 2005، ص 16.

² - تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على ما يلي: «يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة».

³ - ينظر الملحق رقم 01.

ثمّ إذا استوفت الشكاية الشروط المطلوبة من حيث الشكل والموضوع، تقوم الجهة المختصة بالبتّ فيها في الآجال المحددة، ويكون ذلك بعد الأمر بإجراء تحقيق في الموضوع تقوم به المصلحة التي أعدت الضريبة باعتبار أنها هي القائمة بفرض الضريبة موضوع النزاع والأعلم عن غيرها بوقائعها. كما يمكن له أن يسنده إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة، لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مداخل المكلف بالضريبة¹. وعليه سيتم التطرق في هذه الجزئية إلى إجراءات التحقيق في الشكاية الجبائية، ثم الجهات المختصة للنظر في الشكاية النزاعية والبتّ فيها وذلك على الشكل التالي:

1- إجراءات التحقيق في الشكاية الجبائية:

إنّ المدير الولائي للضرائب وقبل القيام باتخاذ القرار، يأمر المصلحة المختصة التي أعدت الضريبة، بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح. وفي هذا الصدد تنص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أنّه «... يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة²».

أمّا في حالة الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول النهائي، فإنّ للمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، صلاحية البتّ فيها فوراً دون إحالتها للتحقيق³. وفي كل الأحوال فإنّ تحقيق المصلحة المختصة، ينصب على الجانب الشكلي والموضوعي كما يلي :

¹ - أمينة ولهاصي، مداخلة أقيمت بالمدرسة الوطنية للضرائب، في إطار الندوة الوطنية الموسومة بعنوان المنازعات الجبائية في ظلّ متغيرات قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2008/03/17، غير منشور.

² - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، قبل تعديلها بموجب المواد 36 من قانون المالية لسنة 2012 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2013 كانت تحصر التحقيق في الشكاية في المفتش الذي قام بتأسيسها.

³ - MOUSSA Nouala., Le Recours Préalable, Ecole Supérieure De La Magistrature, Formation Continue, Année 2006, p p14-15.

أ- **الجانب الشكلي في التحقيق:** ينصّب التحقيق في الشكوى فيما إذا كانت قد قدّمت في الآجال القانونية، وكذا في توفر الشروط الشكلية الأخرى المنصوص عليها قانوناً والتي تناولناها فيما سبق. وعليه فإنّ المفتش قد يصرح بعدم قبول الشكاوى الجماعية أو الشكاوى غير الموقع عليها أو المقدمة من طرف شخص ليس له الصفة في ذلك. وتجدر الإشارة إلى أنّه في حالة ما إذا كانت الشكاية يشوبها عيب في الشكل، وتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، فإنّ المكلف بالضريبة يمكن له تدارك العيب وتصحيحه في العريضة الافتتاحية للدعوى القضائية باستثناء انعدام التوقيع. ولقد نصت المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية على ذلك بحيث سمحت بتصحيح العيوب الشكلية للشكاية باستثناء عدم التوقيع عليها، وذلك في العريضة المودعة لدى المحكمة الإدارية: «باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولى، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية»¹.

ب- **الجانب الموضوعي من التحقيق:** إنّ وجود عيب في الشكل لا يعفي المفتش من القيام بالتحقيق في موضوع الشكاية، وعليه فإنّ المفتش بعد التطرق للجانب الشكلي للشكاية يقوم بالتحقيق في الموضوع والذي ينصب على المحاور التالية:

- التحقق من صحة الوقائع المذكورة في الشكوى.
- دراسة ومناقشة قيمة الأسباب القانونية المعتمد عليها من المكلف بالضريبة.

¹- لقد وجه الأستاذ أمزيان عبد العزيز جملة من الانتقادات إلى هذه المادة واقترح إعادة تحريرها كما يلي «باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأصلية يمكن أن تغطى العيوب الشكلية المنصوص بها في المادة أعلاه في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية»، أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 38.

- تقدير التأسيس القانوني للشكاية، وذلك بالأخذ في الحسبان القواعد التي تحكم الأدلة والإثبات.

وبعد قيام المفتش بإجراء التحقيقات، يقوم بتحرير تقرير وذلك سواء في حالة القبول أو الرفض للشكاية¹، وبعدها يقوم بتحويل الملف إلى المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية التي تقوم بدورها بتحويل الملف إلى الجهات المختصة لاتخاذ القرار المناسب.

2-الجهات المختصة للنظر في الشكاية النزاعية والبت فيها:

توجه الشكاية النزاعية وفقاً للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية حسب الحالة إلى مدير الضرائب الولائي، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى التابع له مكان فرض الضريبة، وإذا كان الأصل العام في الشكاية النزاعية المقدمة إلى إدارة الضرائب هو النظر فيها والبتّ فيها من المدير الولائي مع إشراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع، غير أنّ هناك حالات خاصة بالمديرية المركزية وأخرى بمركز الضرائب أو بالمركز الجوارى للضرائب أو بمدير المؤسسات الكبرى، هذا ما سيتم التطرق له من خلال النقاط التالية:

أ- **الحالات الخاصة برئيس مركز الضرائب:** إن صلاحيات رئيس مركز الضرائب غامضة اعتباراً لحدثة هذا المنصب من جهة، وغموض الفقرة المذكورة في المادة 76 من جهة أخرى، إلاّ أنّه يمكن تبيان شروط تدخل رئيس المركز باسم المدير الولائي للضرائب كآآتي:

- يبتّ رئيس مركز الضرائب في الشكوى في أجل 04 أشهر من تاريخ تقديمها.²

- يمارس سلطة البتّ هذه في حدود الاختصاص الإقليمي لمركز الضرائب.

¹- ينظر الملحق رقم 02، ص242.

²- المادة 76 معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2013، الصادر في ج.ر.ج.ج. بتاريخ 2012/12/30، العدد72، حيث كان أجل البتّ محدداً سابقاً بـ 6 أشهر.

- إنّ سلطة رئيس المركز في اتخاذ قرار التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض تكون في القضايا التي لا يتجاوز فيها المبلغ الإجمالي خمسون مليون 50.000.000 دج.¹

ب- الحالات الخاصة برئيس المركز الجوّاري للضرائب: إنّ هذه الصلاحيات استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2007، الذي عدّل المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، وتمّ تحديد شروط تدخل رئيس المركز الجوّاري للضرائب كالآتي:

- تمارس صلاحية البتّ للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه عشرون مليون دينار 20.000.000 دج، والتي تدخل في اختصاص المركز الجوّاري للضرائب.²

- يبثّ رئيس المركز الجوّاري للضرائب في الطلب في ميعاد 04 أشهر من تقديمه، ويقلص هذا الميعاد إلى شهرين في النزاع المتعلق بالضريبة الجرافية الوحيدة.

ج- الحالات الخاصة بالمدير الولائي للضرائب: إنّ مدير الضرائب بالولاية يبث في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات 150 مليون دج في أجل لا يتعدى ستة (06) أشهر من تاريخ تقديمها، وذلك حسب آخر تعديل بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2015 والمادة 47 من قانون المالية لسنة 2017، لذا فإنّ مدير الضرائب ينفرد باختصاص النطق بالرفض أو القبول الكلي أو الجزئي للشكاوى.

¹- العتبة المالية للاختصاص أصبح منصوص عليها بموجب المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدلة بموجب المواد 25 من ق.م لسنة 2008 و38 من ق.م لسنة 2012 و46 من ق.م لسنة 2015 و47 من ق.م لسنة 2017 و48 من ق.م لسنة 2018 حيث كانت العتبة المالية سابقا محددة بـ 5 ملايين د.ج.

²- العتبة المالية للاختصاص معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2015، الصادر بموجب القانون 14-10 المؤرخ في 30/12/2014 ج.ر.ج.ج العدد 78، والمعدلة أيضا بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2018 حيث أصبحت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري هي التي تنص على العتبة بدلا من المادة 76 من نفس القانون سابقا.

د- الحالات الخاصة بمدير المؤسسات الكبرى: لقد تمّ تحديد اختصاصات مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى في المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك للبتّ في كلّ الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 160 من نفس القانون بالشروط التالية:

- يبتّ في هذه الشكاوى في أجل ستة أشهر من تقديمها، أوفي أجل ثمانية أشهر عندما يتعيّن عليه أخذ رأي الإدارة المركزية.

- إنّ سلطته في البتّ تتحصر في اتخاذ قرار في القضايا ذات المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات الذي يساوي أو يقل عن 300 مليون دج¹، أمّا إذا كانت تفوق هذا المبلغ فإنّه يتعيّن عليه أخذ رأي الإدارة المركزية.

ه- الحالات الخاصة بالإدارة المركزية: لقد نصت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، بصورة مفصلة واضحة على حالات تدخل الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع مع الإدارة الجبائية وقد أوردت في ذلك حالتين:

- تبت الإدارة المركزية في الشكاوى النزاعية المقدمة على إثر التدقيقات التي تقوم بها الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني وفقاً للمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتمّ تبليغ القرار المتخذ إلى المكلف بالضريبة، عن طريق مدير الضرائب بالولاية المختص إقليمياً في خلال أجل ثمانية (08) أشهر، وفقاً للمادة المذكورة سالفاً.

- كما تختص الإدارة المركزية حسب المادة 77 أعلاه، بإعطاء رأي مطابق للمدير الولائي للضرائب في الشكاوى المنصبة على مبلغ إجمالي للحقوق والعقوبات يفوق 150.000.000 دج أي مئة وخمسون مليون دج.

¹- المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2016، الصادر في ج.ر.ج. بتاريخ 30 ديسمبر 2015، العدد 72.

ويتم البثّ في هذه الشكاوى في أجل ثمانية (08)¹ أشهر من طرف المدير الولائي للضرائب، الذي يتعين عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من شرط تقديم الشكاية

أمام إدارة الضرائب.

إنّ الإشكالية القانونية المطروحة على القضاء في هذا المجال تتمثل في معرفة الطبيعة القانونية للشكاية النزاعية، وكذا معرفة جزاء انعدامها.

إنّ حق اللجوء إلى القضاء من الحقوق العامة التي يكفلها القانون للنّاس جميعاً، فكل فرد حق الإدّعاء مباشرة أمام القضاء سواء كان محقاً في ادعائه أم لا، وهو الحقّ الذي تقضي به الأصول العامة. غير أنّه قد ترد على هذا الأصل بعض الاستثناءات، فقد يتدخل المشرع لمنع هذا الأخير من الالتجاء أمام القضاء عن طريق تقييد هذا الحق، وقد يكون هذا القيد مطلقاً أو مؤقتاً، بحيث يمنعه القانون من الالتجاء إلى القضاء قبل القيام بعمل معيّن كالتظلم الإداري المسبق، أو أيّ قيد آخر يشترطه القانون.

إنّ غاية المشرع من ذلك هي تخفيف العبء على القضاء، بمنع عرض هذه المنازعات ابتداءً، وإلزام المكلف باستيفاء القيد قبل الالتجاء إلى القضاء ممّا يساعده على حلّ النزاع ودياً، وعليه فإنّ المشرع يهدف من خلال ذلك إلى حماية الصالح العام، ومن ثمة فهو يتعلق بالنظام العام، وعليه يجب على المحكمة أن تثيره من تلقاء نفسها²، وهذا ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة، حيث استقرّ على أنّ شرط التظلم الإداري المسبق من النظام العام، وأنّه يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه ومن قراراته:

¹ - تعديل المادة 76 بموجب قانون المالية لسنة 2013، إذ كان الأجل قبل التعديل 06 أشهر، وكذا المادة 79 بموجب قانون المالية لسنة 2015.

² - عمر زودة، محاضرات أقيمت على الطلبة القضاة، الدفعة 15، سنة 2005 / 2006.

- القرار رقم 6509 المؤرخ في 25/02/2003، والذي جاء في حيثياته ما يلي: «...حيث أنه بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و169 مكرر، فإنه يجوز رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق. ولكن حيث أنّ المادة¹ 168 من نفس القانون تنص صراحة أنّ المنازعات الخاصة، ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

حيث أنّ التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية، وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

حيث أنّ رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعيّن معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً³.

وهناك قرار آخر، ذهب في نفس الاتجاه بحيث اعتبر شرط التظلم المسبق من النظام العام ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، وجاء في حيثيات القرار ما يلي: «حيث أنّ المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى بشأنها أمام إدارة الضرائب.

¹- ينظر المواد 168 و169، 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية رقم 66-154 الصادر في 8 يونيو 1966 المعدل والمتمم بالأمر رقم 69-77 المؤرخ في 18/09/1969 والقانون رقم 90-23 المؤرخ في 18 غشت 1990.

²- لقد تم إلغاء المادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القديم وإحالتها على قانون الإجراءات الجبائية حيث أصبحت المادة 71 منه هي التي تنص على إلزامية التظلم المسبق حيث جاء في نص المادة: يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

³- قرار رقم 6509 المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، ص

حيث أنّ كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب.

حيث أنّ عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً¹.

وقد قام مجلس الدولة في القرار رقم 008697 الصادر بتاريخ 20/05/2003، بإثارة عدم تقديم طعن إداري مسبق من تلقاء نفسه في القضية بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "عيادة صور" ضد مديرية الضرائب لولاية باتنة، وجاء في حيثيات القرار ما يلي: «... حيث أنّه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أنّ المستأنف أخلّ بإجراء جوهرى عند رفعه للدعوى الحالية وذلك بعدم قيامه بطعن إداري مسبق، وذلك عن طريق الشكوى الواجب تقديمها لمدير الضرائب للولاية طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أنّ الطعن المسبق في منازعات الضرائب من النظام العام يثيره القاضي تلقائيا.

حيث أنّ قضاة الدرجة الأولى أخطئوا بمناقشتهم للموضوع قبل التحقق من صحة الإجراءات لذا يتعين القضاء بإلغاء قرارهم المستأنف فيه وفصلا من جديد التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً².

من خلال ما سبق، يتضح أن المشرع الجزائري قد جعل من شرط التظلم المسبق إجراء جوهريا لا بد على المكلف بالضريبة المرور به قبل اللجوء إلى القضاء وإلا رفضت دعواه شكلاً، وهنا يظهر لنا جليا أهمية هذا الإجراء.

¹ - القرار رقم 006325 المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، ص 104 - 105.

² - القرار رقم 8697، المؤرخ في 20/05/2003، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المجال الضريبي، العدد 02، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ماي 2008، ص 20.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية.

أعطى المشرع الجزائري من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، للمكلف بالضريبة ضمانا آخر من أجل حل مشاكله الضريبية، بأن أعطاه الحق في اللجوء إلى لجان الطعن المختصة من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا إذا كانت الضريبة متعلقة سواء بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو بالرسوم على رقم الأعمال.

وهذا ما نصت عليه المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري¹. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى التشكيلة القانونية للجان وكيفية سير أعمالها في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني إلى اختصاصات لجان الطعن وطبيعة آرائها، وأخيرا في الفرع الثالث التطرق إلى موفق القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن.

الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجان وكيفية سير أعمالها.

تختلف تشكيلة هذه اللجان وطرق سيرها حسب طبيعة اللجنة سواء كانت اللجنة الولائية للطعن، أو اللجنة الجهوية، أو اللجنة المركزية والتي سيتم التعرض لهم وفقا لما يلي:

أولا- اللجنة الولائية للطعن.

لقد كان جزء من اختصاصات هذه اللجنة يؤول سابقا إلى ما كان يسمى بلجنة البلدية في ظل قانون المالية 36/90² أو لجنة الدائرة في ظل التعديل الذي جاء به قانون المالية

¹ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، معدلة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018 حيث كانت اللجان سابقا تبت في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة TVA وتم تعديلها لتشمل كل الرسوم على رقم الأعمال.

² - قانون رقم: 36-90، المؤرخ في 31/12/1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ج، العدد 70.

لسنة 1994¹. وبصدور قانون المالية لسنة 2018²، فلقد ألغى هذا الأخير لجنة الدائرة وأبقى على اللجنة الولائية واللجنة المركزية كما استحدثت لجنة جديدة هي اللجنة الجهوية للطعن.

وبهذا فبناء على أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتأسس لدى كل ولاية لجنة للطعن³، وتتكون من الأعضاء الآتي ذكرهم:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيسا للجنة.
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل .
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة بالولاية.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

كما يمكن للجنة أن تضم عضوا إضافيا إذا اقتضت الحالة، تكون له صفة خبير ومهمته تكون استشارية.

¹ - قانون رقم: 93-18، المؤرخ في 30/12/1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ج.ر.ج.ج، العدد 88.
² - قانون رقم: 17-11، المؤرخ في 27/12/2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ج.ر.ج.ج، العدد 76.
³ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدلة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2018، المرجع السابق.

وتعقد هذه اللجنة جلساتها مرتين في الشهر بطلب من رئيسها، ويقع على أعضاء هذه اللجنة واجب الالتزام بالسر المهني، كما لا يصح اجتماعها إلى بحضور غالبية أعضائها، ويجوز لها أن تستدعي الخاضعين للضريبة لسماعهم، غير أنه يجب إشعارهم بذلك قبل عشرين (20) يوم على الأقل من تاريخ الاجتماع.

ثانيا- اللجنة الجهوية للطعن.

وتنشأ هذه اللجنة لدى كل مديرية جهوية للنظر في الطعون المقدمة ضد قرارات إدارة الضرائب إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسوم على رقم الأعمال وهي تتشكل من الأعضاء الآتيين:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخرينة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

وتجدر الإشارة هنا أنه وفي حالة وفاة أو إقالة أو استقالة أحد الأعضاء السابق ذكرهم، فيتم اللجوء إلى تعيينات جديدة، كما أن مثلها مثل اللجنة الولائية للطعن يمكن

لهذه الأخيرة أن تضم موظفا خبيرا يكون له صوتا استشاريا وهي تخضع في سير أعمالها إلى نفس إجراءات اللجنة الولائية للطعن.

ثالثا - اللجنة المركزية للطعن.

تتشأ هذه اللجنة لدى الوزير المكلف بالمالية، برئاسته أو برئاسة ممثله المفوض وتتضمن التشكيلة التالية:

- ممثل واحد عن وزارة العدل، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن وزارة الصناعة برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو من يمثله برتبة نائب مدير.

وتخضع هذه اللجنة في اجتماعها وكيفية سير أعمالها إلى نفس إجراءات سير اللجان الأخرى .

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن وطبيعة آرائها.

إنّ صلاحيات لجان الطعن المذكورة أعلاه توسعت بموجب قانون المالية لسنة 1998¹، بحيث أصبحت تبتّ في النزاعات المترتبة عن الرّسم على القيمة المضافة الذي هو صنف من أصناف الجباية غير المباشرة. ويصدر قانون المالية لسنة 2018 ازدادت

¹ - القانون 02/97 المؤرخ في: 1997/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1998، وبموجب الأمر 31/96 المؤرخ في 1996/12/30 أصبح يمكن للإدارة اللجوء إلى هذه اللجان، وكذلك الطعن في آرائها، بعدما أن كانت لا تنتظر إلا في طلبات المكلفين بالضريبة.

صلاحياتها توسعا حيث أصبحت تثبت بالإضافة إلى ما سبق في كل الرسوم على رقم الأعمال.

لذلك سيتم دراسة هذه الاختصاصات أولاً، ثم طبيعة آرائها ثانياً.

أولاً - اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

تختص هذه اللجان بالنظر في قرارات إدارة الضرائب المتعلقة بنزاعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال. ولقد أخذ المشرع بالمعيار المالي لتوزيع الاختصاص بين هذه الأخيرة، وهذا ما نستشفه من نصوص المواد 81،80،81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك على الشكل التالي:

1- **فبالنسبة إلى اللجنة الولائية للطعن:** فإنها تختص بتقديم آراء بخصوص طلبات المكلفين، المقدمة ضد قرار المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي لشكاويهم، أو ضد قرارهم بالرفض الضمني. على أن تقدم هذه الطلبات في مهلة 04 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو قرار الرفض الجزئي، أو من يوم انتهاء المهلة الممنوحة للمدير الولائي للبت في الشكاوي، والمتمثلة في 04 أشهر أو 06 أشهر أو 08 أشهر أو شهرين حسب الحالة.

كما أنها تختص بالنظر فقط في الطلبات المقدمة من الخاضعين للضرائب المتضمنة مبلغاً يساوي أو يقل عن 20.000.000 دج، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسوم على رقم الأعمال، وهذا وفقاً لآخر تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2018، كما تختص في طلبات المكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص المركز الجوارى للضرائب، وكذلك طلبات إرجاء الدفع، وفقاً لقانون المالية لسنة 2007.

وتكون العبرة في تحديد المبلغ، بتاريخ تقديم الشكاية الإلزامية أمام المدير الولائي للضرائب، بمعنى أنّ العبرة بالمبلغ قبل التخفيض وليس بعده.

2- بالنسبة للجنة الجهوية للطعن: فهي الأخرى تقدم آرائها وفقا للمادة 81 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، بنفس إجراءات اللجنة الولائية، مع اختلاف بسيط يتمثل في أنها تختص بالنظر في الطلبات المتعلقة بالحصاص من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال التي تزيد عن 20.000.000 دج وتقلّ أو تساوي 70.000.000 دج .

3- بالنسبة إلى اللجنة المركزية للطعن: فتختص بالبتّ في طلبات الخاضعين للضرائب المقدمة في أجل شهر واحد من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، أو من تاريخ انتهاء مهلة البتّ في الشكاية في حالة القرار بالرفض الضمني، أو من تاريخ استلام رأي اللجنة الولائية، وعلى العموم فإنها تختص وفقا للمادة 81 مكرر و173 من قانون الإجراءات الجبائية في:

- أ- طلبات المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، والتي أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارات بالرفض الكلي أو الجزئي.
- ب- الطلبات المتضمنة أقساطا من الحقوق، والغرامات، والرسم على القيمة المضافة، يزيد مبلغها عن 70 مليون دينار جزائري، والتي أصدرت الإدارة مسبقا بشأنها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي.¹

ثانيا - طبيعة آراء لجان الطعن.

إنّ اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، يعتبر طريقا اختياريا للخاضع للضريبة. ولكن في حالة اختيار

¹ - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 27، مع التعديل فيما يخص مبلغ الاختصاص.

هذا الطريق، فإن رأي اللجان ملزم، والأكثر من ذلك أنه يعتبر تصرفاً إدارياً يشبه تماماً القرار الإداري.

ويمكن استنتاج الطابع التقريري والإلزامي لرأي هذه اللجان من العناصر التالية:

- إن المدير الولائي للضرائب يجب عليه أن يتخذ قراراً موافقاً لرأي اللجنة، لأنه يعتبر رأياً مطابقاً.

- إن المدير الولائي للضرائب يجب عليه تبليغ قراراته المتخذة والموافقة لرأي اللجنة إلى الخاضع للضريبة في مهلة 30 يوماً من استلام رأي اللجنة، وبالتالي يجب عليه أن يتخذ قراره في هذه المدة، وإلا اعتبر مشوباً بعيب الشكل (عيب عدم المشروعية الخارجية)، هذا قبل صدور قانون المالية لسنة 2007.

- بالرجوع إلى الأمر 31-96 الصادر في 1996/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 1997، فإن المشرع نص صراحة على حالة وحيدة، يمكن فيها للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ رأي اللجان، وهي حالة كون رأي اللجان مخالفاً لنص قانوني، على أن يطعن في الرأي في أجل شهر، أمام اللجنة الولائية، أو أمام القضاء حسب الحالة، فبمفهوم المخالفة فيما عدا هذه الحالة فإن المدير الولائي يجب عليه تنفيذ رأي اللجان.

أما في تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2007، فيمكن لمدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أن يعلق تنفيذ رأي اللجنة في حالة كونه غير مؤسس. وهنا تجدر الملاحظة أنّ المادة 81 الفقرة 03، تلزم اللجان بتعليل آرائها، وإلا يعلق تنفيذها إلى غاية فصل القضاء في النزاع، بعد رفع الدعوى في ميعاد شهر من إصدار اللجنة لرأيها وفقاً للفقرة 04 من نفس المادة¹.

¹ - استناداً إلى تحليل المواد 76 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن.

لقد أثارت النصوص القانونية المتعلقة بلجان الطعن عدة إشكالات على مستوى الجهات القضائية الإدارية، رغم كون هذه النصوص واضحة في بعض الأحيان. ومن أجل توحيد العمل بهذه النصوص على مستوى الدرجة الأولى للتقاضي، فإن مجلس الدولة باعتباره الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية الدنيا، ساهم بإصدار العديد من القرارات تتعلق بالنقاط التي كانت محل اختلاف في التطبيق، وعلى سبيل المثال نذكر منها:

أولاً- حق الدفاع أمام لجنة المصالحة.

لقد أصدر مجلس الدولة قراراً في الملف 006526 بتاريخ 25/03/2003¹، اعتبر فيه أنّ خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140 فقرة 4 من قانون التسجيل² المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه. ولقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: «...حيث أنّ خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140 فقرة 4 من قانون التسجيل، وليس المادتين 190 و320 التي استند عليهما المستأنف خطأً يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة، والمقدرة ب 639036,08 د ج...».

ففي هذا القرار اعتبر مجلس الدولة عدم قيام إدارة الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة، خرقاً لإجراء جوهري وهو الإخلال بحق الدفاع، وهذا الإخلال يمكن تكييفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنّه عيب مخالف

¹ - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص 78-79.

² - لقد تم إلغاء هذه المادة على مستوى قانون التسجيل وإحالة أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011.

الإجراءات الذي يؤدي إلى إلغاء القرار الإداري غير المشروع، والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

ثانيا - إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء.

لقد أثّرت إشكالية على مستوى الجهات القضائية الإدارية، وذلك في إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن. فقد صدر قرار عن مجلس قضاء البلدة بتاريخ 1999/02/22 قضى برفض دعوى مديرية الضرائب لولاية تيبازة على أساس أن المدير الولائي للضرائب لا يمكنه الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية، على أساس أن هذا الأخير يعتبر عضواً في اللجنة وبالتالي لا يمكنه الطعن في قرار صادر منه.

ولقد صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة، استقرت على أنّ المدير الولائي للضرائب يمكنه الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائية أمام القضاء، ونذكر على سبيل المثال، القرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15¹، ولقد جاء في حيثياته ما يلي: «...حيث أنّ المستأنف الحالي ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وأنّ المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها...».

ولقد سار مجلس الدولة على نفس هذا المسار في قرار آخر صادر تحت رقم: 007440 المؤرخ في 2003/04/15.²

¹ - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سابق الإشارة إليه، ص ص 103 - 108.

² - مجلة مجلس الدولة، لسنة 2003، العدد 4، ص ص 89 - 90.

المبحث الثاني: إجراءات المنازعة في التحصيل الجبائي.

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

ففي هذه المرحلة يقر ويقبل المكلف بالضريبة بالأساس ولكنه يعتبر الإدارة مخالفة إما للأجل أو لكيفية التحصيل. ومن أجل ذلك يكون المكلف ملزما بتقديم تظلمه أمام الإدارة الجبائية قبل مباشرة الدعوى القضائية وذلك بنفس الطرق والكيفيات التي يتبعها في الشكاية المقدمة بشأن منازعته في أساس الضريبة المفروضة عليه، ولكن يختلف فقط من حيث الموضوع لأن الهدف من التظلم في منازعة التحصيل هو الاعتراض على إجراءات المتابعة. وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة الطبيعة القانونية للشكاية في مادة التحصيل الجبائي وأهميتها، ثم أنواع الطلبات التي يمكن الدفع بها في منازعات التحصيل الجبائي في مطلب أول، أما المطلب الثاني فيتناول إجراءات الاعتراض في منازعات التحصيل الجبائي.

المطلب الأول: الطبيعة القانونية للشكاية في منازعات التحصيل الجبائي وأنواع

الطلبات المتعلقة بها.

يعد التظلم الإداري المسبق في منازعات التحصيل الضريبي، شرطا أو إجراء إلزاميا سابقا قبل رفع الدعوى الضريبية أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة. ومن هنا تتميز الشكاية بالطابع الوجوبي، إذ يكون فيها المكلف ملزما من أجل منازعة مشروعية التحصيل الضريبي بأن يقدم تظلما إلى الإدارة الضريبة أو الجهة المختصة¹، وذلك بإتباع الإجراءات وخلال المواعيد التي حددها القانون.

¹ - أقصاص سليم، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2007، ص 15.

وجعل الشكاية أو التظلم إلزامي هنا، يبرز لنا مدى أهمية هذه الأخيرة ورغبة المشرع في وضع حد للنزاع في مراحله الأولية ودون الحاجة للجوء إلى القضاء.

وسيتم من خلال هذا المطلب تبيان الطبيعة القانونية للشكاية في فرع أول ثم التطرق إلى أنواع الطلبات المتعلقة بها في فرع ثاني.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للشكاية في مادة التحصيل الجبائي.

إن الشكاية الضريبية بما فيها منازعات التحصيل هي إجراء يفصل في الخصومة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ومعنى ذلك أن هذه الأخيرة يمكن أن تكون هيئة فاصلة في النزاع دون اللجوء إلى القضاء.

وعليه، فإن الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي رغم الاستثناءات¹ تبقى إجراء إلزامي نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فهي من النظام العام إلا ما استثناه القانون ويمكن إثارتها من طرف القضاء. وهذا ما جاء في القرار الصادر عن مجلس الدولة (الغرفة الثانية) رقم 152508 المؤرخ في 1999/03/22: «حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها.

لهذه الأسباب يقضي مجلس الدولة من حيث الشكل قبول الاستئناف شكلا.

¹ - إن الطعن على مستوى مديرية الضرائب في مواد التحصيل لا يعد شرطا أساسيا قبل التوجه إلى القضاء في مواد الاستعجالية كما هو الحال في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو إجراءات الحجز باعتبارها إجراءات تحمل نوع من الاستعجالية مما يجعل إلزامية الشكوى تصبح منعدمة وهذا عكس ما هو موجود في منازعات الوعاء.

² - لقد تم إلغاء المواد من 390 إلى 400 من قانون الضرائب المباشرة، بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وتمت إحالة أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

في الموضوع إلغاء القرار الصادر بتاريخ 1995/07/08 عن مجلس قضاء وهران والقضاء من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا.....»¹

ونفس الاتجاه تبناه مجلس الدولة في قراره الصادر في 2003/12/25 . «... حيث بالرجوع إلى القانون 23/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية بالأخص المادة 168 منه² التي تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقا لهذا الإجراء مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا..»⁴ .

غير أن الاستثناء في ما يخص إلزامية التظلم المسبق، هو متعلق بالمواد الإستعجالية، كقرارات الغلق المؤقت والحجز، أين أبقى المشرع المكلف بالضريبة المخاصم للقرار الجنائي من إلزامية تقديم التظلم المسبق تجنباً للضرر الذي يمكن أن يلحقه والذي لا يمكن تداركه. وهذا ما أكدته قرار المحكمة العليا رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28 الذي جاء فيه: «متى كان تدبير الاستعجال يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء وجب عدم إخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق ومن ثم إعفاؤه منها دون التقيد بالأجل المنصوص عليه تحت طائلة البطلان بالمادة 445 من قانون الضرائب المباشرة التي

¹ - قرار رقم 152508 الصادر في 1999/03/22، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، سابق الإشارة إليه.

² - المادة 168 من القانون الإجراءات المدنية تمت إحالتها إلى المادة 804 من القانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - لقد تم إلغاء المواد من 334 إلى 337 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وتمت إحالة أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - قرار مجلس الدولة رقم 006509 الصادر بتاريخ 2003/12/25، الغرفة الثانية، غير منشور.

توجب في هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب بالولاية المختص في أجل شهر من تاريخ القرار.

إن قاضي الدرجة الأولى الذي صرح بعدم قبول العريضة الرامية إلى تأجيل المتابعة وبمطالبة الغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع لسبب مخالفتها مقتضيات المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة، قد أخطأ في تفسير القانون مما يستوجب الإلغاء»¹.

وسواء تعلق الأمر بمنازعات الناتجة عن تقدير الضريبي أو التحصيل، فإن الشكاية تعتبر العنصر الأساسي فيها، مما يجعل قاعدة اللجوء إليها قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام، ومفادها أن القضاء قبل البث في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة. وعلى مستوى القانون الضريبي الذي نشأ في أحضان القانون الإداري، فقد أجمعت أغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم التمهيدي أمام الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء² وبالتالي في المجال الجبائي تعتبر فكرة الشكاية أو ما يعرف بالتظلم الإداري شرطا أساسيا لأي دعوى إدارية يترتب عليها مجموعة من النتائج إما رفض الطلب أو قبوله أو حتى تحقيق التعويضات³.

الفرع الثاني: أنواع الطلبات في منازعات التحصيل الجبائي.

إن الشكاية قائمة على مبدأ تمكين إدارة الضرائب من تصحيح الخطأ الذي يقابله الحق في المراجعة. ومن هذا المنطلق يبدو أن الهدف من الشكوى ليس هو إعطاء الأولوية لإدارة الضرائب، بقدر ما تسعى في البداية على التعرف على موضوع النزاع، والسماح لها بتصحيح الأخطاء التي تكون قد ارتكبتها سواء في مرحلة التحصيل الجبائي أو حتى في مباشرتها لإجراءات المتابعة، فهي وسيلة مميزة يمكن من خلالها التوصل لحل إداري دون اللجوء إلى

¹ - قرار المحكمة العليا رقم 44299 الصادر بتاريخ 1985/12/28، غير منشور.

² - René BOUSQUET, "Précis fiscal" Contentieux du recouvrement", LexisNexis, 2008, p 02.

³ - Khalil HALOUI, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, Thèse de doctorat, Université de Grenoble, FR, 2011, p 122.

مرحلة القضاء التي تعتبر آخر ممر في مرحلة التحصيل الجبائي¹. لذا فمثل هذه النزاعات تنشأ نتيجة اختلاف في مصالح كل من الطرفين حيث أن كل منهما يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه الخاصة مستخدماً في ذلك الطرق المتاحة أمامه².

والجدير بالذكر أن نص للمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية قد عدل، في صيغة العموم وحل محله المادة 154 من نفس القانون سابقاً، وبهذا التعديل الوارد بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2011، تم تعميم إجراء التظلم على جميع النزاعات المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية³، إلا ما أستثني منها بنص خاص.

وعليه بالرجوع إلى نص المادة 153 وما يليها من نفس القانون نلاحظ أن هنالك عدة أنواع من الطلبات التي يمكن إثارتها من قبل المكلف بالضريبة، كالطلبات الموضوعية والتي سيتم التطرق لها أولاً، ثم الطلبات الظرفية ثانياً، وأخيراً الطلبات من أجل العفو أو ما يسمى بالطعن الولائي.

أولاً-الطلبات الموضوعية « Les demandes objectives ».

يتطلب الاعتراض على عملية التحصيل وجود قرار مسبق صادر في موضوع النزاع وعليه من الضروري تقديم الشكاية " تظلم إداري " كما هو الشأن في منازعات الوعاء الضريبي أمام الجهة الإدارية المختصة والمحددة قانوناً، ويقدم الاعتراض في كل حالات المتابعة التي يرى المكلف أنها غير قانونية أو تعتبرها أخطاء سواء شكلية أو موضوعية⁴.

¹- Khalil HALOUI.,op.cit, p126.

²- رمضان صديق، المرجع السابق، ص 18.

³- المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2011 و 57 من قانون المالية لسنة 2017 .

⁴- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 159 .

ويبدو من خلال نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها أن وجوب الاعتراض في مجال نزاع التحصيل يقتصر على إجراء الحجز، وذلك في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة، ويتأكد ذلك من خلال عدم وضوح نص المادة 154 من نفس القانون، وبصدور قانون المالية لسنة 2011، تناولت أحكامه موضوع التظلم بقدر أكثر من التفصيل، واعتبر المشرع هذه المرة التظلمات في مجال التحصيل بمثابة شكاوى في شكل اعتراضات وقسمها إلى نوعين، حسب ما ورد في الفقرة الثانية من نص المادة 153 بعد التعديل، والتي جاء نصها كما يلي: «...وتكتسي هذه الشكاوي:

- إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة، وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة».

وبهذا التقسيم ذهب التشريع الجزائري إلى نفس ما ذهب إليه أغلبية التشريعات، وعلى رأسها التشريع الفرنسي، حيث يبدو النصان متطابقان تماما عند مقارنة ما جاء به كل تشريع بهذا الشأن¹.

من هنا فإن الشكاية في منازعات التحصيل وفقا لما هو منصوص عليه قانونا، قد تضم طالبات بإيقاف الأداء، أو طالبات باسترجاع المبالغ المدفوعة والمحجوزات وذلك على الشكل التالي:

1- طلبات وقف الأداء:

من خلال المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وكذلك المادة 70 يبدو أن أشكال الاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي قد تم الفصل فيها بذكر

¹ - WALITI Zohra, Communication du 28 janvier 2002, Journée d'information organisée par le Conseil d'Etat sur le Contentieux fiscal, Revue du Conseil d'Etat, Numéro spécial, 2003, pp 42 - 43.

الحالات التي يمكن أن تدخل ضمن مجال النزاع الجبائي على سبيل الحصر¹، إذ تمنح للمكلف بالضريبة الحق في أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل المبالغ الضريبية المستحقة، مما يجعل الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا اقترن بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة أو الاعتراض على وجوب التحصيل، لذا فإنه يمكن للمكلف بالضريبة "المدين" الذي ينازع في الدين كله أو جزء منه بمساعدة الدفع وحجج أن يعمل على إيقاف الإجراءات المتابعة شريطة أن يكون قد رفعها ضمن الآجال المنصوص عليها في القوانين والأنظمة السارية المفعول.

وعليه تتلخّص الطلّبات في ما يلي:

- أ- **طلب تصحيح خطأ مادي بسيط:** وهنا يتم عرض موجز للأسباب التي يقوم على أساسها الخطأ مع طلب استدراك الأمر وتصحيحه.
- ب- **طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء إجراءات المتابعة:** وهي العيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل، وكذا العيوب المرتبطة بآجال كيفية تبليغ هذه السندات والتنبيهات، فوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة يعد شرطاً أساسياً لقبول الاعتراض.

وقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم: 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قضية (ذ.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، «حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، حيث من المقرر قانوناً أنه للمكلف بالضريبة محل إقامة

¹- Ministère Des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, Juillet 2005, Alger , p.04.

وحيد، فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومنه فإن القضاء يرى أنه ما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون¹».

كما جاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2001/07/30 حول بطلان إجراءات التحصيل ما يلي: «...حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة² تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها، سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنها بلغت للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينة بودواو وغير مختص³». لذا أجازت المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة لذلك، وبالمقابل يمكن للمكلف المعني بإجراء الحجز أن يطلب إلغاءه إذا تبين له بأن هناك أخطاء ارتكبت أثناء تنفيذه.

فالمشرع وحفاظاً منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة وبالرغم من إجازته وتمكينه لإدارة الضرائب حجز أموال المكلف، أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلاً.

2- استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات:

يمكن للخاضع للضريبة الذي تمت في حقه إجراءات الحجز من طرف قابض الضرائب، أن يطلب سواء إلغاء الحجز أو استرجاع المحجوزات، إذا ظهر له أن هناك أخطاء

¹ - قرار رقم 6257 الصادر بتاريخ 1991/01/27 الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور.

² - المادة 342 ملغاة بموجب المادة 200 من ق.م. لسنة 2002 أين تم نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

³ - القرار رقم 001987 الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلس الدولة الغرفة الثانية، سابق الإشارة إليه، ص 96.

⁴ - تنص المادة 145 من ق.ا.ج.: «تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع. غير أنّ الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً وإخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة».

ارتكبت في حقه أثناء تنفيذ الحجز، فالإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة لكي يكون الحجز قانونياً تتمثل في إبلاغ القابض المكلف بالضريبة بأن الإنذار الموجه له سيتبع بإجراء من إجراءات المتابعة ألا وهو الحجز على أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني إذا لم يسدد ما عليه من ديون في الآجال الممنوحة له، ويعتبر هذا الإجراء وجهاً من أوجه الاعتراض التي يمكن للمكلف بالضريبة إثارتها¹.

ولقد أجازت المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، أن يطالب باسترجاعها ولكن شريطة أن يقدم طلبه كمرحلة أولى أمام الجهات الضريبية المختصة التي تقوم بمجرد تلقيها للطلب بإلغاء الحجز واسترداد المحجوزات، وبتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراء البيع لحين الفصل في الموضوع²، على أن يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار. وهذا ما قضى به مجلس الدولة الغرفة الأولى في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/09 حيث أنه بعد الإطلاع على المادة 397³ من قانون الضرائب المباشرة 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 طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، يتعين بعدم قبول الدعوى شكلاً⁴».

¹ - تنص المادة 184 من قانون المالية 2002 «يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذاراً إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروط في التحصيل».

² - أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 29 .

³ - المادة 397 من ق.ض.م الملغاة في قانون المالية لسنة 2002.

⁴ - قرار رقم 171 الصادر بتاريخ 2001/04/09، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، سابق الإشارة إليه، ص 92.

وفي هذه الحالة نكون أمام أمرين إما رفض الطلب وهنا للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى القضاء أو قبوله وفي مثل هذه الحالات تقوم الإدارة:

- إما بإرجاع المبالغ المدفوعة إذا ما كان بريء الذمة.
- وإذا كان للمكلف بالضريبة ديون، ففي هذه الحالة يتم خصمها قبل استرداد الأموال المحجوزة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 20/05/2003 تحت رقم 012040¹.

ويجب الإشارة إلى أنه يحق للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري بعد استفتاء الشكاية، ذلك من خلال رفع دعوى استرداد الأشياء المحجوزة حيث تقوم هذه الأخيرة على شقين، يتمثل الأول في إدعاء باستحقاق المنقولات المحجوزة، والثاني المطالبة ببطلان الحجز الواقع على هذا المنقول لوقوعه على غير محله².

ثانيا - الطلبات الوقتية "Les demandes temporaires" .

يعتبر الحق في الاعتراض على مختلف الإجراءات والممارسات الخاصة بالمتابعة من طرف قابض الضرائب للإدارة الجبائية حقا أصيلا للمكلف بها. فقد مكن المشرع المكلفين بالضريبة ضمن حالات محددة قانونا من الاستفادة من آليات وإجراءات تسمح لهم من جهة

¹ - قرار رقم 012040 الصادر بتاريخ 20/05/2003، مجلس الدولة الغرفة الثانية: «لكن حيث أنه تبين للخبير المذكور من خلال تحققه من رقم أعمال المستأنف أن النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الريح على الدخل الإجمالي غير مطابقة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشر مما يجعل الضريبة المدفوعة من طرف المستأنف تفوق الضريبة المستحقة. وحيث أن مناقشة المستأنف عليها من مديرية الضرائب للخبرة وطلبها رفض نتائجها غير مبررة لعدم استنادها على أي نص قانوني لإثبات احترامها للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة عند تأسيسها للضريبة.

وحيث أنه يتعين بالتالي المصادقة على الخبرة المنجزة بتاريخ 26/08/2001 ونتيجة لها إلزام إدارة الضرائب بإرجاعها للمستأنف (ب.خ) مبلغ 1.282.609.00 دج الممثل للفارق ما بين المبالغ المدفوعة والمحصل عليها من طرف قابض الضرائب وقدرها 2.709.585.00 دج والمبالغ المستحقة المقدره من طرف الخبير ب 2.420.011.00 دج ويخصم منه المبلغ الإجمالي للتخفيض الذي استفاد منه المستأنف في إطار الشكوى الضريبية السابقة للدعوى وقدره ب993.035.00 دج».

² - طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوزة، منشأة المعارف، مصر، 2003، ص 5.

بممارسة ومتابعة نشاطاتهم بصفة عادية دون خلق أعباء قد تساهم في إفساره، ومن جهة أخرى تجنب الإدارة والمكلف على حد سواء من الدخول في المنازعات حول القيم الخاص بالتحصيل.

فقد مكن للمكلف بالضريبة طلب آجال لدفع الاستحقاقات، وهي عبارة عن منح مهلة محددة ومتفق عليها من قبل وذلك ضمن جدولة خاصة لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها بصفة عامة، وبالتالي كل دين تتكفل به إدارة الضرائب وذلك وفقا لشروط وإجراءات قانونية محدد لتحصيله من المكلف بالضريبة¹.

وقد أخذ المشرع الجزائري بمبدأ التكافؤ بين الإدارة والمكلفين، إذ أجاز للمكلف بالضريبة طلب آجال الدفع وبالمقابل أعطى لقابض الضرائب في مجال التحصيل سلطة قبول أو رفض الطلب.

وحتى لا يفتح المشرع المجال لكل المكلفين بالضريبة للتقدم بطلب آجال الدفع، خصه ببعض الشروط التي جاءت بها المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية² والتي تتمثل بالأساس في:

- موافقة الجهات المختصة في الإدارة والتحقق من الإمكانيات المالية لصاحب الطلب.
- إبداء ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمنح من أجلها آجال للدفع.

¹ - إن المشرع قبل إلغاء المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012، كان ينص على نوع آخر من الطلبات الوقتية هو طلب إجراء الدفع أين يطلب المكلف بالضريبة من الإدارة الضريبة إرجاء دفع الضريبة إلى حين صدور القرار الفاصل في الشكاية.

² - تنص المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية: «يجوز لقابض الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب. وتطبيقا لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع. وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها».

- إمكانية ممارسة حجز التحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب وذلك في حالة عدم تقديمه لضمانات كافية غير أنه يحتفظ بحق الانتفاع بها.

الفرع الثالث: طلبات الطعون من أجل العفو.

لقد أقر المشرع صلاحيات السلطات الإدارية فيما يخص البت في الطعون من أجل العفو. فقد نص في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على الطلبات والشكاوى التي يمكن أن تقدم للإدارة الجبائية سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف قابض الضرائب وذلك على النحو التالي:

أولاً- طلبات المكلف بدفع الضريبة.

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

1- تقديم الطلب: تقدم الشكاوى من طرف المكلفين بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية

لمكان فرض الضريبة على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه، تذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الأمر بالضريبة والرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

2- البث في الطلب واتخاذ القرار: طبقا للمادة 93 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية فإن سلطة البث في شكاوى المكلفين بالضريبة يكون من اختصاصات وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية كلّ حسب اختصاصه وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة وذلك عل النحو التالي:

أ- بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا: يبيث في طلبات المكلفين بالضريبة التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 5.000.000 دج وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن الجهوية من أجل العفو ويتم تبليغ القرار الصادر عن المدير الجهوي للضرائب في هذا المجال إلى المعني بالأمر وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة.

ب- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: يبيث في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ 5.000.000 دج¹ أو تساويه وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن الولائية من أجل العفو التي سيأتي الحديث عنها فيما بعد.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب، قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ قراراته بنفس الكيفية التي تبلغ بها قرارات المدير الجهوي للضرائب.

إن طلبات العفو المقدمة من المكلف بالضريبة غير مقيدة بأجل، فيجوز تقديمها في أي وقت.

¹ - إن العتبة المالية قد تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2013 الصادر في 2012/12/26، حيث كانت محددة سابقا بمبلغ 500.000 دج.

ثانيا - طلبات قابضي الضرائب.

نقد أعطى المشرع الجزائري لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحويل أو طلبات إلغاء، أو تخفيف المسؤولية¹. ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية تم ضبطها في نص المادة المذكورة آنفا، وهذا ما سيتم توضيحه في النقاط التالية:

1- **تقديم الطلب:** في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إفساره، يمكن لقابضي الضرائب المختلفة أن يقدموا نوعين من الطلبات هي طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحويل، وطلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية، وذلك على الشكل التالي:

أ- **طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحويل:** يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعما بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص الضريبة للتحويل. ويقدم الطلب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة، ذلك حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها. فهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، على أن يتابع المكلف إذا تيسرت حالته المادية قبل التقادم.

والحصص الغير قابلة للتحويل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من طرف المدير الولائي للضرائب، خلافا للطلبات الأخرى التي تؤخذ آراء اللجان بشأنها، ثم يقرر كل من المدير الولائي أو الجهوي للضرائب حسب الاختصاص .

1 - ينظر الملحق رقم 03.

ب- طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية: تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير قابلة للتحويل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها .

2- التحقيق في الطلب والبتّ فيه: إن طلبات قابضي الضرائب يتم تسجيلها في سجلات خاصة مماثلة للسجلات المفتوحة للشكايات، ثم يتم توجيهها إلى رئيس المفتشية المعني الذي يقوم بالتحقيق في دقة المعلومات المقدمة من طرف القابض ومدى اتخاذ جميع إجراءات التحويل ضد المكلف بالضريبة أو الورثة أو أي شخص متضامن معه ثم يقدم رأيه الذي يمكن أن يكون مطابق لرأي القابض ويمكن أن يكون مخالفاً له، وفي هذه الحالة الرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب. تنص المادة 1/94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه «يتم البتّ في الطلبات من طرف المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وذلك حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحددة في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية».

المطلب الثاني: إجراءات الاعتراض في منازعات التحويل الجبائي.

تحت منطلق مبدأ المساواة في الضريبة¹، أجاز المشرع للمكلف من خلال نص المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، أن يعترض على قرار التحويل الجبري أو حتى أي إجراء من إجراءات المتابعة، من خلال الشكاية أو التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب، إذ تشكل هذه الأخيرة شرطاً لقبول الطعن القضائي. فلا يجوز إثارة النزاع لأول مرة أمام القضاء ما لم يكن المكلف قد عرض النزاع على الإدارة الضريبية مصدرة القرار، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات الخاصة التي تحكمها.

¹ - ينص الدستور الجزائري لسنة 2020 في المادة 82 منه على ما يلي: «كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة...».

إن الشكاية يجب أن توجه إلى السلطة الإدارية المختصة ضمن شروط وإجراءات خصها المشرع باهتمام شديد، وسيتم من خلال هذا المطلب دراسة هذه الإجراءات بالتعرض في فرع أول إلى شروط قبول الشكاية ثم إلى دراسة الشكاية والبتّ فيها في فرع ثاني.

الفرع الأول: شروط قبول الشكاية.

ينبغي الإشارة إلى أن الشكاية تحتل قدرا كبيرا من الأهمية ضمن المواد 153 إلى 158 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد الشروط الواجب توفرها لقبولها وآجالها، ولعل هذا ما يميز الشكاية في منازعات التحصيل عن غيرها من المنازعات الضريبية، بحيث تخضع إلى قواعد إجرائية تجعله يتميز بنظام خاص به رغم قلة المواد المنظمة لهذه المرحلة من النزاع.

ويعتبر هذا النوع من الإجراءات السابقة إجباريا للمكلف بالضريبة، تلزم هذا الأخير التوجه إلى إدارة الضرائب من أجل إيداع الشكاية في الآجال القانونية، وهذه الأخيرة يجب أن تحتوى على مجموعة من التتويهاات والشروط حتى يسمح بقبولها وقبل إعلام الإدارة فإنها توجه إلى المدير الولائي للضرائب الذي يشتمل مكان فرض الضريبة ويسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة.¹

فالمشتكي في منازعات التحصيل الضريبي يلتزم من الجهة المعنية إما الاعتراض على إجراء المتابعة أو التحصيل الجبري، إلا أن هذه المرحلة خصها المشرع الجزائري بأحكام الطعن الإداري ضد قرارات الإدارة الجبائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية من المواد 153 إلى 158، وعليه سيتم من خلال هذا الفرع دراسة الشروط المتعلقة بالمشتكي أولا، ثم الشروط المتعلقة بالآجال ثانيا، أما ثالثا فيتم التطرق إلى الشروط المتعلقة بالمضمون.

¹- AEK. BOUDERBALA, La fiscalité à la portée de tous formulaire, 2^{ème} édition, la maison de livre, Alger, P. 125.

أولاً- الشروط المتعلقة بالمشتكي.

إن العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تقوم في أساسها على فكرة المديونية أي دائن ومدين، مما يجعل المكلف بالضريبة يمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى طرفاً أصيلاً إذ يعتبر المحرك الأساسي في النزاع¹.

ورغم الأهمية التي يحظى بها المكلف بالضريبة من خلال الالتزامات والحقوق المحاط بها، إلا أن المشرع الجزائري لم يعرف المكلف تعريفاً دقيقاً من الناحية القانونية، بل قام في كل مرة بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب مما فتح المجال على مصراعيه للتعريفات الفقهية المختلفة، وعلى العموم يعتبر المكلف كل شخص ملزم يدفع مساهمات ضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون وتأسيساً على ذلك، وعليه فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانوناً يدخل في إطار تعريف المكلف ويلتزم بدفع الضريبة المقررة قانوناً.

وفي مجال منازعات التحصيل الضريبي يعطى للمكلف بالضريبة الدور الأهم، فالمشرع الجزائري نظم هذه المسألة في إطار مجموعة من المواد المنصوص عليها سواء في قانون الإجراءات الجبائية أو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو حتى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذ حددت شرطين أساسيين متعلقين بالمتظلم أولهما الصفة وثانيهما المصلحة.

1-الصفة: إن الاعتراض في المجال الضريبي لا يقوم به إلا الشخص الذي تتوافر فيه الصفة القانونية، بحيث إذا انتفت هذه الصفة فلا تقبل الشكاية لعدم وجود مركز قانوني

¹ - عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005، دار النهضة العربية، 2006، ص 56.

يسمح له بالاعتراض، إلا من سمح له القانون بذلك نظرا لأن الدين الضريبي يتسم بالطابع الشخصي.

ولقد جاءت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية¹ واضحة، إذ تعتبر كل ضريبة تشكل خاصية انفرادية مما يجعل الحق في الشكاية مرتبطا بصفة المكلف بالضريبة. فالمبدأ أنه لا يمكن أن يتقدم بالشكاية إلا المكلف بالضريبة نفسه، أي من طرف المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا. غير أن هذا لا يعني أنه يجب ممارستها شخصيا، بل يمكن لشخص آخر مباشرتها باسمه في الحالات المنصوص عليها قانونا، من خلال المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المصلحة: تعتبر المصلحة شرطا أساسيا لقبول الشكاية في المنازعات الضريبة، فصفة المدين بالضريبة أو بإجراءات المتابعة المتخذة ضده تجعله ذو المصلحة لرفع شكواه وقرار التحصيل الجبري أو مباشرة إجراءات المتابعة هي التي تعطي له صفة التصرف، وتدفعه إلى مباشرة إجراءات الطعن الإداري "الشكاية" على أن المصلحة في المجال الضريبي تتميز بثلاث خصائص أساسية هي:

أ- **مصلحة شخصية:** أي تتصف بنوع من الفردية كأصل عام، واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، وهو ما نصت عليه المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر².

ب- **مصلحة مادية:** في المجال الضريبي لا تقبل الشكاية إلا إذا وجدت مصلحة مادية بحيث يكون موضوعها إما إلغاء لإجراء من إجراءات المتابعة كغلق للمحل التجاري أو

¹ - تنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: «يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية».

² - محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، ص 761.

استرداد للأشياء المحجوزة أو الاستفادة من تخفيض جزئي أو الاعتراض على التحصيل الجبري في حد ذاته¹.

ج- **مصلحة فورية:** إن النزاع في مجال التحصيل الضريبي لا يمكن أن يكون إلا بعد مباشرة إجراءات لمتابعة مما يمنع على المكلف بالضريبة الاعتراض، إلا بعد الانتقال من مرحلة التحصيل الودي إلى مرحلة التحصيل الجبري حتى وإن كانت الإجراءات الودية للتحصيل غير قانونية.

ثانيا - الشروط المتعلقة بالآجال.

لقد حددت التشريعات الضريبية أجلا معينا لتقديم الشكاية أمام المصالح الضريبية المختصة، ويترتب على عدم احترام هذه الآجال القانونية من طرف المكلف بالضريبة عدم قبول الطعن مما يجعل هذا الشرط من النظام العام يتعين على القاضي إثارته من تلقاء نفسه.

ويعتبر تقديم الشكاية في منازعات التحصيل الضريبي ضمن الآجال القانونية من الشروط الجوهرية التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المكلف بها "المشتكي"، وهذا بهدف ضمان دراستها من طرف إدارة الضرائب. فالغاية التي دفعت بالمشرع إلى تحديد الآجال، هي رغبته في إستتباب الأمن والسلامة القانونية بالنسبة للإدارة. وكأصل عام يجب على المكلف أن يرفع شكواه خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة، فإن لم يوجد يرجع إلى القوانين العامة.

وفي منازعات التحصيل الضريبي، فإن كل من إدارة الضرائب والمكلف بها ملزمين بالعمل طبقا للقوانين الخاصة، عملا بمبدأ الخاص يقيد العام، حيث نصت المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، ضمن فقرتين أساسيتين تعلق الأولى بالآجال والثانية بوسائل الإثبات.

¹ - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الإشارة إليه..

ففيما يخص الاعتراض على إجراءات الحجز واسترجاع المحجوزات، فيجب أن يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في خلال شهرين ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز. إلا أن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة الذي يلزم بتدعيم طلبه بجميع الوسائل الثبوتية الموجودة لديه حتى يمكن لإدارة الضرائب الممثلة بالمدير الولائي اتخاذ القرار. ويبادر هذا الأخير بمجرد تلقيه لهذا الطلب بتبليغه إلى القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، واتخاذ القرار سواء برفض الطلب أو بقبوله¹. ويعد الطلب الموجه إلى المدير الولائي إجراء جوهريا يترتب على تخلفه بطلان الدعوى القضائية.

أما فيما يخص طلبات استرداد الأشياء المحجوزة، فتقدم الطلبات إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه وهذا خلال أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ علم صاحب الطلب بالحجز².

وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2001/04/09، عندما قضى بأنه «...لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقه برفع طلب إلى المدير الولائي، وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام أن المستأنف لم يقيم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة³ يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا...»⁴.

¹ - المادة 153 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه.

² - تنص المادة 154 من ق.ا.ج: «عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والغرامات والرسوم الواقعة تحت المتابعة، يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه.

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

³ - لقد تم إلغاء المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، بموجب المادة 200 من ق.م لسنة 2002، وإحالة أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

⁴ - قرار مجلس الدولة رقم: 207171، الصادر بتاريخ 2001/04/09، الغرفة الأولى، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 93.

إن شرط الآجال متعلق بمسألتين هما: تحديد نقطة بداية آجال الاعتراض، ثم تحديد تاريخ تقديم الشكاية أو وضعها لدى إدارة الضرائب، وهذا ما سيتم التطرق له كما يلي:

1- **نقطة بداية الآجال:** بالنسبة للاعتراض في منازعات التحصيل الضريبي، فإن نقطة انطلاق الآجال تقوم على ثلاث حالات:

أ- **إخطار إجراءات المتابعة عن طريق البريد:** في هذه الحالة، فإن أجل تقديم الشكاية يبدأ من يوم استلام المكلف نسخة من إشعار بإجراءات المتابعة وهو تاريخ التبليغ في المسكن الشخصي.

ب- **إخطار إجراءات المتابعة عن طريق عون إدارة الضرائب:** ففي هذه الحالة، فإن نقطة انطلاق الآجال هو تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار بإجراءات المتابعة.

ج- **إخطار عن طريق المحضر القضائي:** يبدأ سريان أجل الشكاية ابتداء من التاريخ الذي يتم فيه الإبلاغ الشخصي للمكلف بالضريبة سواء في مسكنه أو محل إقامته أو محل عمله¹.

2- **تاريخ تقديم الشكاية:** إن تاريخ استقبال الشكاية من قبل المصالح المختصة لمديرية الضرائب يعتبر تاريخ تقديم الشكاية. ومن هذا المنطلق فإن المكلف بالضريبة ملزم بإثبات أنه أودع شكايته في الآجال القانونية بكل الوسائل، وليس على الإدارة أي التزام لتسهيل الأمر عليه. لهذا فمن الأفضل وحفاظاً على حقوق المكلف عليه أن يودع شكايته في الميعاد القانوني أمام المديرية مع وصل الاستلام. وإذا كان آخر يوم من المواعيد هو يوم عطلة فيمكن استقبال الطلب في اليوم الموالي ليوم العطلة.

¹ - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة وكلية الحقوق، 2010، ص 32 .

إن إدارة الضرائب من خلال المذكرة السنوية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي الصادرة عن وزارة المالية لسنة 2012 ، قامت بتقسيم الشكاوى المقدمة بعد انقضاء الآجال المحددة والتي تعتبر غير مقبولة إلى ثلاث أنواع:

أ- **الشكاية السابقة (Réclamation prématurée)**: وهي تلك الشكاية التي يتم رفعها للإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة قبل تاريخ بداية حساب المواعيد المتعلقة بالشكاية المحددة وفقا للقانون، وتعتبر غير مقبولة كونها سابقة لأوانها إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة إيداع شكاية قبل إبلاغه من قبل الجهات المختصة بإجراءات المتابعة المتخذة في حقه.¹

ب- **الشكاية المتأخرة (Réclamation tardive)**: هي شكاية التي يتم تقديمها لإدارة الضرائب بعد انقضاء الآجال المحددة قانونا وتعد غير مقبولة من قبل الإدارة لعدم احترامها بنود المواد 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- **الشكاية التكميلية (Réclamation complémentaire)**: تعتبر هذه الشكاية تكميلية لأنها إضافية تدرج فيها طلبات جديدة في نفس الوقت مكملة للشكاية الأولى بحيث تحمل وقائع ومعطيات جديدة وتكون محل قبول في حالة تقديمها قبل صدور القرار المتعلق بالشكاية الأولى وضمن الآجال القانونية المحددة.²

والملاحظ أن آجال الشكاية في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء، ويعود هذا لحساسية هذا الإجراء الذي قد يمس بمحجوزات حساسة أو سريعة التلف أو قد يؤدي بغلق محل تجاري وتعرضه للإفلاس هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن المشرع وحد الآجال بالنسبة لجميع أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي، ولكن الاختلاف يظهر من حيث بداية سريان هذه الآجال.

¹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, op.cit, p 24 .

²- Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2010, p. 05.

ثالثا-الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون.

من أجل أن تكون الشكاية قانونية ومقبولة، فهي تستند على مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية، سيتم التطرق لها كما يأتي:

1-**الشروط الشكلية:** الشكاية هي عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى المدير الولائي للضرائب مكتوبة، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها.¹ مما يجعل الشكاية في مجال منازعات التحصيل الضريبي لا تكون مقبولة إلا إذا استوفت الشروط الشكلية التي نص عليها المشرع الجزائري في المواد 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة عدم قبولها شكلا، وهي تخضع إلى نفس الشروط الشكلية المشار إليها سابقا بالنسبة إلى منازعة الوعاء الجبائي والمنصوص عليها من خلال نص المادة 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الإشارة إليه .

2-**الشروط الموضوعية:** اشترط المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية سواء في المواد المخصصة لمنازعات التحصيل الضريبي أو حتى الخاصة بالشكاية في المنازعات الضريبية بصفة عامة جملة من النقاط التي يجب أن تكون في محتوى الشكاية الموجهة إلى المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. وهذه النقاط قد حددتها نص المادة 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي تشمل على الطلبات التي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها وهي على النحو الآتي:

- الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل، وهذا يعني وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، كعدم احترام الآجال من قبل إدارة الضرائب، أو عدم اختصاص العون المباشر لإجراءات المتابعة.

¹ - طاهري حسين، المنازعات الضريبية "شرح لقانون الإجراءات الجبائية"، المرجع السابق، ص 10 .

- الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها وهو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل الجبري.
- طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وهذا في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، ويجب أن يدعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار¹ كعدم تلقيه الإنذار بتسديد... الخ.

الفرع الثاني: دراسة الشكاية والبت فيها.

إن ما يميز الشكاوى " التظلمات " في مجال منازعات التحصيل الضريبي عن غيرها من المنازعات الإدارية، أن الشكاية متى استوفت الشروط الموضوعية والشكلية لها، فهي تمر بمرحلة خاصة وهي مرحلة التحقيق والتي تكون إدارة الضرائب ملزمة للقيام بها بعد ما يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة. إن هذه مرحلة التي هي آخر حلقة في المرحلة الإدارية تناولتها المادة 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وتم تفسيرها أكثر من قبل مجموعة من التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ووزارة المالية.

وتبرز أهمية هذه المرحلة باعتبارها قائمة في أساسها على جهات إدارية متخصصة، وهي آخر عمل في الإجراءات النزاعية المتعلقة بالجبائية. وعليه سيتم تناول من خلال هذا الفرع دراسة الشكاية من خلال عملية التحقيق ثم البت فيها وذلك على الشكل التالي:

أولاً- التحقيق في الشكاية المتعلقة بالتحصيل الجبائي.

إن التحقيق في الشكاية يكون من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات والمراحل القانونية، وهذا من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة، ومن جهة ثانية المساهمة في

¹ - وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص26.

اتخاذ القرار النهائي. لذلك يعتبر التحقيق أساس القرار المتخذ ضمن مرحلة عرض النزاع على الإدارة الجبائية. ومايمكن ملاحظته من خلال الدراسة، أن المشرع الجزائري ضبط إجراءات التحقيق في الشكاية سوء كانت منازعات الوعاء أو التحصيل الضريبي وحصرها في مرحلتين:

1- استقبال وفحص الشكاية: إن الشكاية يتم تقديمها من قبل المكلف بالضريبة شخصيا وذلك بتفله إلى مديرية الضرائب أو عن طريق البريد، ليقوم مكتب الاستقبال حسب الحالة سواء كان تابع للمديرية الولائية للضرائب أو لمدير كبريات المؤسسات حيث تقوم المصلحة بتسجيل الشكاية على مستوى المصلحة المكلفة بالمنازعات الجبائية، وهذا في السجل الخاص بالشكاوى وبالمقابل يتم منح المكلف بالضريبة وصل استلام¹، يتم تسجيل المعطيات التالية:

- تحديد صفة المكلف بالضريبة.
- تاريخ تقديم الشكاوى .
- طبيعة إجراء المتابعة وموضوعه .
- طبيعة المحجوزات عقارية أو منقولة .
- تاريخ التحصيل أو الاستحقاق .
- تسجيل طلب إرجاء الدفع في حالة طلب المكلف .

لتنقل بعدها الشكاية لمرحلة الفحص من قبل أعوان الإدارة الذين يقومون بعملية التحقيق فيها وإرسالها إلى الجهة المختصة ودراستها من الجانب الشكلي. وفي حالة وجود عيب شكلي، فإن إدارة الضرائب ترسل عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام

¹ - المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011 نصت على: «يسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج».

للمكلف بالضريبة في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعنى من أجل تصحيحها.

إلا أن المشكل القانوني الذي يثار من منطلق نص المادة 154 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، أن المهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للنظر والفصل في الشكاية الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي هي شهر واحد¹.

2- **عملية التحقيق:** بعد الانتهاء من عملية فحص واستقبال الشكاوى التي يتم توجيهها إلى المصالح المختصة سواء مديرية الضرائب للولاية أو مديرية كبريات المؤسسات، تبدأ عملية التحقيق التي قام المشرع بتنظيمها، وذلك بتحديد من له صلاحية التحقيق وكيفية التحقيق عن طريق الفحص.

إن عملية التحقيق يتم فيها الفحص الشكلي والموضوعي وهذا من خلال التأكد من مراعاة مجموعة من الشروط واتخاذ مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- احترام الآجال القانونية لتقديم الشكاية .
- طبيعة الشخص "المشتكي" إذا كان شخص طبيعي أو معنوي.
- التحقق في حقيقة الادعاءات والدفع.
- الانتقال إلى عين المكان "مقر المشتكي" إذا ما كانت هنالك إمكانية المساهمة في التحقيق.

ليختتم التحقيق من خلال تحرير تقرير مبدئي يبرر فيه الحل الذي رآها مناسبة، وهذا بناء على المعطيات الموجودة لديه والتي توصل إليها من خلال التحقيق، ليقوم بتوجيهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب حالة

¹ - من خلال استقراء المادة 154 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، نرى أن المشرع الجزائري أعطى اهتماما أكبر بالشكاية في منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل الضريبي.

لتكون له كلمة الفصل في اتخاذ القرار المناسب دون أن يكون مجبرا بأخذ ما توصل إليه العون بعين الاعتبار.

ثانيا - البت في الشكاية.

تعود سلطة إصدار القرار إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب اختصاصه حسب نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يعد هذا القرار الإداري بطبيعته وسيلة قانونية تمارس بها المصالح الضريبية نشاطها الإداري وسلطاتها في مجال منازعات التحصيل الضريبي. وإستنادا للتقرير العام الصادر عن المديرية العامة للضرائب الخاص بمنازعات التحصيل الضريبي لسنة 2012، فإن القرار يجب أن يتضمن الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكاية المقدمة. إن ما يمكن ملاحظته من هذا الشرط، أنه يبقى مجرد إجراء سواء التزمت به الإدارة أو امتنعت فلن يترتب عن تجاهله أي جزاء وبالتالي يفقد قيمته كضامن حقيقي وأساسي للمكلف بالضريبة.

إن القرار الصادر بخصوصه شكاية المكلف بالضريبة المتخذ من قبل الإدارة الضريبية يقوم على ثلاث أشكال أساسية:

1- **قبول الشكاية:** يتم القبول الكلي أو الجزئي للشكاية، بعد انتهاء من عملية التحقيق التي تفيد بأن المكلف بالضريبة له الحق فيما يدعيه، ولذا يحزر المدير الولائي للضرائب أو الجهة المختصة بالنظر في الشكاية قرار يوجهه إلى قابض الضرائب المختص يخطر فيه بتوقيف إجراءات المتابعة أو حتى امتناع عن التحصيل الضريبي¹.

¹ Ministre des Finances, Direction Générale des Impôts, op.cit, p. 29.

أما إذا كان القبول الجزئي وهذا في حالة ما كانت الشكاية صائبة في شق دون آخر، فمن هذا المنطلق يتم قبول جزء منها مثلا وقف الإجراء المتابعة بمقابل رفض الطلب عدم قانونية استحقاق الضريبة.

2- رفض الشكاية: يتم رفض الشكاية من قبل الجهات المختصة إذا رأت أن هنالك دفع غير جدية، ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب توضيح أسباب الرفض وهذا لكي يعرض الدفوع عند ما يتم عرض النزاع على الجهات القضائية. وهذا ما نص عليه قانون المالية لسنة 2009 في المادة 41 وهي نفسها المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية¹، بعد اتخاذ القرار سواء بالقبول أو الرفض يتم تحويله إلى مكتب مختص بالتبليغات، الذي يقوم بتسليم المكلف بالضريبة عن طريق الإشعار قرار إدارة الضرائب ليتم بالمقابل تسلم إشعار بالاستلام وهذا بناء على ما نصت عليه المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 حيث يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعة أسباب وأحكام المواد التي بني عليها، ويجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام

كما يتم تبليغ المكلف بالضريبة إما في موطنه أو عن طريق وكيله القانوني، أما إذا كان المكلف بالضريبة خارج الجزائر فان التبليغ يكون في الموطن المختار في الجزائر.

ويعتبر عدم رد الإدارة عن الشكوى في الآجال القانونية رفضا ضمنيا لها. ومن هذا المنطلق يمكن للمكلف بالضريبة المنازعة على مستوى الجهات القضائية الإدارية.²

إن ما تم ملاحظته من خلال هذا المبحث الخاص بالمرحلة الإدارية لتسوية منازعات التحصيل الجبائي، أنها مرحلة قبلية تعكس علاقة ثنائية الجانب تجمع المكلف بالضريبة (المشتكى) وإدارة الضرائب (المشتكى منها) إذ يفترض فيها مستوى أدنى من الثقة المتبادلة بين

¹ - القانون رقم: 08-21 الصادر في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر.ج.ج.، العدد 74.

² - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

الطرفين، إن هذا النوع من المنازعة لا يتم عرضه على اللجان سواء الولائية أو الجهوية عكس ما هو موجود في منازعات الوعاء وهذا نظرا لطبيعة الإجراءات المتخذة ضد المكلف بالضريبة ذات الطابع الإستعجالي. إلا أن لكل قاعدة استثناء، لذلك يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام هذه اللجان فيما يخص غرامات التحصيل.

الفصل الثاني

التسوية القضائية للمنازعات الجبائية

نظرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانة وحماية لحقوق الأشخاص من أخطاء وتجاوزات الإدارة، أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء الإلزامية منها والمتعلقة بالطعن الإلزامي أمام الإدارة الجبائية، أو الاختيارية والمتعلقة بلجان الطعن.

وبالتالي فمن السبل المتاحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية نجد الدعوى الجبائية، باعتبار أن هذه الأخيرة تمثل الوسيلة التي خولها القانون للمكلف للانتجاء للقضاء للنظر والفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة وحماية حقوقه المرتبطة بذلك. نتيجة التدخل المستمر للإدارة. فالقوانين الجبائية تخضع دائما للتعديل والتبديل مما يؤدي إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها مما يجعل للإدارة حق إصدار تعليمات تفسيرية يعارضها المكلفين ومن ثم قيام منازعات بينهما.

ويقصد بالدعوى، السلطة التي خولها القانون للمكلف للانتجاء للقضاء والفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية.

ويمكن القول أن الدعوى الجبائية، هي وسيلة منح الحماية القضائية لأي من الطرفين عند الاعتداء على حقه¹.

انطلاقا مما سبق، سيتم من خلال هذا الفصل دراسة مختلف الآليات القضائية لتسوية المنازعات الجبائية، من خلال التعرض في المبحث الأول إلى الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، ثم في المبحث الثاني إلى صلاحيات مجلس الدولة للفصل في الدعوى الجبائية.

¹ - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، مصر، 2005، ص 351.

المبحث الأول: الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية وفقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، فهي المختصة ابتدائيا في النزاع الضريبي على أساس المعيار العضوي.

وللاشارة فإنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل من خلال نص المادة 801 من هذا القانون، وعدم الاقتصار فقط على المنازعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية للدولة والولاية والبلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية والتي تهدف إلى طلب التعويض فقط كما في السابق، أصبح لا يوجد إشكال حول الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية.

ومن أهم الإصلاحات التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبموجب المادة 801 الفقرة الأولى، تخويله للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممركرة على مستوى الولاية، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها واختلاف الآراء بين من اعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من اعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية².

¹ - تنص المادة 800 من قانون 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: «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 الصبغة الإدارية طرفا فيها».

² - لمزيد من المعلومات أنظر عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر دراسة وصفية تحليلية مقارنة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 116.

كما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.¹

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية بموجب المادتين 82 و 173 من قانون الإجراءات الجبائية².

وبهذا، فإن الدعوى الجبائية تنتظر فيها المحاكم الإدارية كأول درجة، ومن هذا المنطلق سيتم من خلال هذا المبحث معالجة طبيعة الدعوى الجبائية ومجال اختصاصها في المطلب الأول ثم إجراءات سيرها والفصل فيها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية ومجال اختصاصها.

تعتبر الدعوى الجبائية من أهم دعاوى القضاء الإداري، لكن إلى أي نوع من الدعاوى تنتمي؟ وذلك على أساس التقسيم السائد للدعاوى الإدارية إلى دعاوى إلغاء ودعاوى تفسير ودعاوى فحص مشروعية ودعاوى تعويض أو ما يعرف بدعاوى القضاء الكامل.

ثم ما هو مجال اختصاصها النوعي والإقليمي الذي تتميز به هذه الدعوى في إطار التشريع الجزائري، من هذا المنطلق سيتم محاولة الإجابة على هذه التساؤلات من خلال تبيان الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية في الفرع الأول، ثم مجال اختصاصها في الفرع الثاني.

¹ - المادة 3/801 من القانون 09/08، سابق الإشارة إليه.

² - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003؛ المادة 51 من قانون المالية لسنة 2007؛ المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008؛ المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011؛ المادة 52 من قانون المالية لسنة 2018 والمادة 173 من نفس القانون المعدلة بموجب المواد 60 من قانون المالية لسنة 2003؛ المادة 53 من قانون المالية لسنة 2007؛ المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008؛ المادة 57 من قانون المالية لسنة 2011؛ المادة 19 من قانون المالية لسنة 2013؛ المادة 63 من قانون المالية لسنة 2017.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية.

يتفق الفقه في الجزائر على أن الدعوى الجبائية تنتمي إلى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق¹.

وأما عن التشريع الجزائري، فإن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية². كما نص هذا القانون كذلك على أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات أمام المحكمة الإدارية³.

ومن هنا نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكد ولو بطريقة غير مباشرة انتماء الدعاوى الجبائية إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك نظرا إلى إحالة الاختصاص بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحكمة الإدارية، سواء بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب والمراكز الجوّارية للضرائب، أو بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة باعتبار هذه الأخيرة مصلحة أوجهة ذات اختصاص وطني.

وبالتالي فإن انعقاد الاختصاص للمحكمة الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية مهما كانت الجهة المصدرة للقرار محلية أو مركزي، يؤكد انتماء هذه الدعوى إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك رجوعا إلى نص المادة 801 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية

¹ - عبد العزيز نويري، المنازعات الإدارية في الجزائر (تطورها وخصائصها)، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2006، ص 75.

² - المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

³ - المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

والإدارية، ولم يتجل هذا الأمر في السابق قبل إعادة هيكلة مصالح الإدارة الجبائية وإعادة توزيع الاختصاص، نظرا للاختصاص الوحيد للمدير الولائي للضرائب سابقا في إصدار القرارات المتعلقة بالنزاع في المادة الجبائية.

وعلى أساس ما سبق ذكره، فإن الدعوى الجبائية تنتمي إلى دعاوى القضاء الكامل، وهذا الانتماء له ما يبرره، وذلك إذا ما نظرنا إلى سلطات وصلاحيات القاضي الإداري حين نظره في الدعوى، حيث لا يقتصر دور هذا الأخير على إلغاء القرار الإداري كما هو الحال بالنسبة لقاضي المشروعية، بل يتعدى الأمر ذلك، فسلطة القاضي الفاصل في الدعوى الجبائية واسعة تتعدى مجرد إلغاء القرارات الصادرة عن مصالح إدارة الضرائب مما يجعل هذه الدعوى من دعاوى القضاء الكامل.

الفرع الثاني: مجال اختصاص الدعوى الجبائية.

سيتم تناول المسائل المتعلقة بالاختصاص في إطار التشريع الجزائري، سواء ما تعلق منها بالاختصاص النوعي أو بالاختصاص الإقليمي، والأسس القانونية المتعلقة بهذه المسائل وفقا لما يلي:

أولا - مسألة الاختصاص النوعي.

طبقا لنص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وباعتبار الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل، ينعقد الاختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في هذه الأخيرة.

ونشير أنه بصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، الذي نتج عنه إلغاء الغرف الإدارية الجهوية، وكذا النص صراحة على اختصاص المحاكم الإدارية بجميع دعاوى القضاء الكامل لم يعد الإشكال مطروحا حول الجهة القضائية الإدارية المختصة بالفصل في الدعوى

الضريبية، خاصة أن المشرع لم يحدد في السابق ماهية الغرفة الإدارية المختصة بهذه الدعاوى على مستوى المجالس القضائية.

ومن أهم الإصلاحات التي حملها قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 أنه خول بموجب المادة 801 فقرة 01 منه للمحاكم الإدارية النظر في الدعاوى المتعلقة بمصالح الدولة الغير ممركرة على مستوى الولاية ، وهذا بعد أن كثر الجدل بشأنها وأختلفت الروى بين من أعتبرها هيئة مستقلة عن الولاية وبين من أعتبرها جزء من التنظيم الإداري للولاية¹ كما نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة²، وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة في هذا الشأن على اختصاص المحاكم الإدارية³.

وقد اعتبر القانون الإجرائي العام في المواد المدنية والإدارية أن قواعد الاختصاص النوعي في المواد الإدارية تعتبر من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، كما يجوز للخصوم إثارتها في أي مرحلة كان عليها النزاع⁴.

وعموما فيما تعلق بمسألة الاختصاص النوعي، فإن المشرع الجزائري، قد أسند الاختصاص فيما تعلق بالدعاوى الضريبية إلي جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواء ارتبطت هذه الدعاوى بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة، أو الرسوم على رقم الأعمال، أو بحقوق التسجيل والطابع.

¹ - عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، المرجع السابق، ص 116 .

² - المادة 3/801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

³ - المادتين 82 و 173 ،من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، سابق الإشارة إليه.

⁴ - المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

فالمحكمة الإدارية هي المختصة بالنظر والفصل في كل هذه الدعاوى على اختلاف أنواعها.
فالمشرع الجزائري عمل على توحيد الاختصاص بشأن الدعوى الضريبية¹.

ثانيا - مسألة الاختصاص الإقليمي.

نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمواد 37 و38 منه. وعليه فالقاعدة العامة تنص على أن يؤول الاختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى علي وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له. وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وفي حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.

وأما فيما تعلق بالدعوى الضريبية، فاستثناء عن تطبيق القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نصت المادة 804 فقرة 1 من نفس القانون، على أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، وهو نفس الاستثناء الذي تناولته المادة الثامنة من قانون الإجراءات المدنية الملغى.

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع ضمن هذا القانون الملغى لطبيعة قواعد الاختصاص الإقليمي في المادة الإدارية كما هو الشأن بالنسبة لاعتبار قواعد الاختصاص النوعي من النظام العام، إلا أنه بصور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، استقر المشرع

¹ - إذا كان المشرع الجزائري قد وحد جهة الاختصاص للدعوى الجبائية، فإن بعض الدول عملت على توزيع الاختصاص بشأن الدعاوى الضريبية بين جهات القضاء العادي والإداري على أساس تقسيم الدعاوى الضريبية إلى دعاوى متعلقة بالضرائب المباشرة، ودعاوى متعلقة بالضرائب الغير المباشرة.

الجزائري على هذا المبدأ، حيث اعتبر الاختصاص الإقليمي إلى جانب الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، مما يترتب عليه جواز إثارة الدفع بعدم الاختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وكذا وجوب إثارته تلقائياً من طرف القاضي¹. وعلى هذا الأساس ينعقد الاختصاص في مواد الضرائب والرسوم إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضرائب والرسوم، وهي الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة، وذلك سواء كانت الدعوى من المكلف أو إدارة الضرائب.

وفي هذا الإطار يطرح الإشكال بالنسبة للدعوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات والتي لم ترض المكلفين بها، حيث أنه وإعمالاً لنص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد 801 فقرة 1 وفقرة 3 والمادة 804 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ترفع هذه الدعوى وجوباً أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة، وهي المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة، وبالنظر إلى الاختصاص ذو الطابع الوطني لهذه المصلحة الضريبية والمبني على معيار مالي بحث في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، مما يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت أمكنة تواجدهم وعناوين نشاطاتهم مضطرين إلى رفع الدعوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة².

¹ - أنظر المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه.

² - إن تمركز الاختصاص الإقليمي في هذه الحالة على مستوى المحكمة الإدارية بالعاصمة، يعد إرهاباً للمتناقضي وحياداً عن مبدأ تسهيل التقاضي وتقريب القضاء من المكلف بالضريبة، وكما يشكل في اعتقادنا توزيعاً غير عادل للقضايا فيما بين المحاكم الإدارية، باعتبار عدم وجود أي فرق بين المحكمة الإدارية بالعاصمة وبقية المحاكم من حيث الهرم القضائي والأسس القانونية التي تحكمها.

المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم، سواء تمت مباشرة الدعوى من قبل المكلف أو من الإدارة، وأن هذه الدعوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف، حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

على أن إجراءات وشروط هذه الدعوى تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، ما إذا كان صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو صادرا بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو صادرا عن طريق اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، فالمشرع منح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة ومراقبة مدى قانونية وشرعية الضريبة المفروضة عليه وكذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها¹.

وسيتم من خلال هذا المطلب تناول إجراءات رفع الدعوى أمام قاضي الموضوع في الفرع الأول، ثم أمام القضاء الاستعجالي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: رفع الدعوى أمام قاضي الموضوع.

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الجبائية. وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي يجب توفرها لعرض النزاع أمام قاضي الموضوع في المواد الإدارية، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت بأن يبيت في موضوع الخلاف طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا أحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري².

¹ - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 1994، ص 86 .

² - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الضريبية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، 2005، ص 255.

ومن هذا المنطلق، فإن الدعوى هنا تنقسم من حيث جهة مباشرتها إلى الدعوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، ثم إلى الدعوى المرفوعة من طرف الإدارة الجبائية، وذلك على الشكل التالي:

أولا - الدعوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة.

لقد وضع المشرع الجزائري من أجل قبول دعوى المكلف بالضريبة شروطا وحدد لها حالات نستشفها من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا من خلال قانون الإجراءات الجبائية وهذه الحالات والشروط تتمثل فيما يلي:

1- الحالات التي حددها القانون من أجل رفع دعوى المكلف بالضريبة : لقد تضمن هذه

الحالات قانون الإجراءات الجبائية من خلال نص المادة 24 منه، وهذه الحالات هي:

أ- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.

ب- يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها 76 فقرة 2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.

د- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في الآجال المنصوص عليها في القانون، أوفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على التحصيل الجبري أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية¹ طبقا للمواد 50 و 51

¹ - ينظر المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري سابق الإشارة إليه.

من قانون المالية لسنة 2011 المنشئة للمواد 153 مكرر و 153 مكرر 1، ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

هـ- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة وفي حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب وفي الآجال المنصوص عليها قانونا أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية طبقا لنص المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011 السابق الذكر والمعدلة للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

و- حالة المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية والذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم طبقا للمادة 80 من نفس القانون، مكنهم المشرع من رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية وهذا طبقا لنصوص المواد 24 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 57 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة والمتممة للمادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ويجب الإشارة إلى أنه في ضوء التنظيمات الهيكلية والمصلحية الجديدة مكن المشرع في ظلها كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوّاري للضرائب من النظر والفصل في تظلمات المكلفين بالضريبة، بعدما كانت سابقا الجهة الوحيدة التي تتلقى تظلمات المكلفين بالضريبة هي المدير الولائي للضرائب. كما أنشأ المشرع على مستوى هذه الجهات عدة مصالح تختص بالطعون القضائية بموجب المرسوم التنفيذي الذي يحدد صلاحياتها².

¹ - أنظر القانون 13/10 المؤرخ في 2010/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة في 2010/10/30.

² - المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ج.ج، العدد 58 الصادرة في 2006/09/24.

2- شروط رفع دعوى المكلفين بالضريبة: لكي تكون الدعوى مقبولة، لا بد من توفر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها من خلال القانون العام (قانون الإجراءات المدنية والإدارية) هذا من جهة، ومن جهة أخرى من خلال القانون الخاص (والمتمثل في قانون الإجراءات الجبائية)، وذلك على الشكل التالي:

أ- الشروط العامة: إن هذه الشروط العامة نص عليها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي:

- رفع الدعوى بعريضة موقعة من طرف محام، طبقا لنص المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتعتبر عريضة افتتاح الدعوى العنصر المحرك للخصومة ولذلك يجب احترام قواعد موضوعة مسبقا يتوقف عليها قبولها، فمن خلال العريضة يتضح الطلب وأطراف الخصومة.
- احتواء عريضة افتتاح الدعوى على البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وهو ما نصت عليه المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .
- إيداع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك² .

¹- تنص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: «يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا ، البيانات الآتية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعي وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
- عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
- الإشارة عند الاقتضاء، إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.»

²- المادتين 819-821 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، السابق الإشارة إليه.

- توافر الصفة والمصلحة، حيث نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: «لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، ويثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه».

ب- الشروط الخاصة: ولقد نص على هذه الشروط قانون الإجراءات الجبائية وهي:

1- **شروط التظلم الإداري المسبق:** نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة للإجراءات الخاصة بالمنازعة الضريبية التي تثار من طرف المكلف بالضريبة في المواد 70-71-72-73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء والتحصيل الجبائي، أين يقوم المكلف بالضريبة برفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع لهم مكان فرض الضريبة وفقاً للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا في حالة شعوره بتعسف في تقدير الضريبة. فتكون الشكوى من أجل استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة المفروضة عليه أو حسابها، أو للاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي وفقاً لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومنه يجب أولاً تقديم المنازعات أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول لها ضمن القواعد الواردة في قانون الإجراءات الجبائية لضمان أفضل لحقوق المكلفين بالضريبة¹.

2- **شروط وجوب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه:** هذا الشرط تناولته المادة 83 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها: «يجب أن تتضمن كل دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه». فمن خلال

¹- رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، مرونة إجراءات المنازعات تعهد لحماية حقوق المكلف بالضريبة، عدد 51، سنة 2011.

هذه المادة نرى أنها اشترطت إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه. وبهذا فإن إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه شرط وجوبي لقبول عريضة الدعوى الضريبية، وهو ما أخذ به قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها رقم 64255 المؤرخ في: 1996/04/07، حيث تم رفض قبول الدعوى لعدم إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه¹.

3- شرط احترام الآجال القانونية نص القانون على آجال رفع الدعوى الضريبية على حسب نوع النزاع الضريبي فيما إذا كان النزاع متعلق بمادة الوعاء الضريبي أو مادة التحصيل الضريبي.

أ- فبالنسبة لرفع دعوى الوعاء الجبائي والبت فيها: تضمنته المادة 82 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها على ما يلي: «... يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربع أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 فقرة 02 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية».

كما نصت الفقرة 02 من نفس المادة « يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 02/76 و 77 أعلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه».

¹ - المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 4، 1991، ص 232.

إن هاتين المادتين تناولتا آجال البت في شكاوى المكلفين بالضريبة من طرف إدارة الضرائب، وكل أجل حسب نوع المنازعة الضريبية، فهناك شكوى تصل مدة البت فيها إلى ثمانية أشهر وحتى إلى اثني عشرة شهراً¹.

وإذا رجعنا إلى القرارات الصادرة عن مجلس الدولة نجد مجموعة منها جاء فيها ما يلي:

• قرار مجلس الدولة رقم 085298 الصادر بتاريخ 12 جوان 2014 حيث جاء فيه: «...حيث أن احتساب آجال الطعن تسري من تاريخ استلام المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن طعنه أو من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن إن لم يتم تبليغه.

حيث أن المستأنف يصر على عدم تبليغه بقرار اللجنة بينما تتمسك مديرية الضرائب بتبليغه بقرار اللجنة بتاريخ 2011/12/21 وتقدم كدليل على مزاعمها إرسالية عن طريق البريد مضمونه الوصول رقم 31223 .

حيث أن تاريخ 2011/12/21 هو تاريخ تحرير التبليغ وأنه بالرجوع إلى دفتر الإرسال يتبين بأن الخانة الخاصة بالمستأنف لا تتضمن ختم البريد ولا تاريخ ولا ما يثبت الاستلام مما يجعل دفع المستأنف عليها غير مؤسس.

حيث أن المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية تمنح للمكلف أجل أربعة أشهر لرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية إما من تاريخ تبليغه بقرار اللجنة أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن.

¹ - المادتين 76، 77 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلتين بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2013 والمادة 48 من قانون المالية لسنة 2018.

حيث أن مديرية الضرائب أكدت على أن المستأنف تقدم بطعن أمام لجنة الدائرة للطعن بتاريخ 2011/10/30 مما يجعل الدعوى المرفوعة في 2012/04/30 في الأجل، لذا تعين إلغاء الحكم المستأنف الذي كان قد قضى بعدم قبول الدعوى¹ «

ويتضح من خلال هذا القرار بأن المستأنف اتبع الإجراءات الصحيحة وهي الطعن الإداري المسبق ثم رفع دعواه القضائية في الأجل القانوني والذي هو أربعة أشهر لذا قرر مجلس الدولة إلغاء الحكم المستأنف.

وتعتبر الآجال في الدعوى الضريبية من النظام العام، ففي قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 21061 بتاريخ 2005/10/18 بين (ب، ر بن محمد) ضد مديرية الضرائب لولاية أدرار، حيث تم استئناف القرار القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس، إذ يلتمس إلغاء الضريبة المفروضة عليه لسنة 1997 لعدم التأسيس، فتم إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلا لرفعها خارج الآجال القانونية طبقا للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية².

-حالة سكوت الإدارة عن الاحتجاج بعد فوات الأجل المنصوص عليه، وهنا يمكن الإشارة إلى قرار مجلس الدولة رقم 185670 المؤرخ في 2000/06/12 والذي جاء فيه ما يلي:

« ... في حالة سكوت مدير الضرائب بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 في فقرتها الأولى، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية أشهر ابتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب³».

¹ - قرار رقم 085298 صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2014/06/12، الغرفة الثانية، قرار غير منشور.

² - مجلة المديرية العامة للضرائب، العدد رقم 02، ماي 2008، ص 3.

³ - قرار رقم 185670، صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/06/12، الغرفة الثانية، غير منشور.

كما نجد قرارا آخر جاء مخالفا للقرار الأول، وهو القرار رقم 1600 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/04/23 والذي قضى بما يلي: «حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون ويتعين تأييدا القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا وقبل الدعوى شكلا».

من خلال القرارات السابقة نستشف أن ميعاد 04 أشهر في مادة الوعاء الجبائي، هو من النظام العام، وبالتالي لا يمكن مخالفته وإلى رفضت الدعوى شكلا.

ب- أما بالنسبة لآجال دعوى التحصيل الجبائي: فقد نصت عليها المادة 151 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 154 من نفس القانون حيث نستخلص منهما أن المشرع الجزائري قد حدد آجال رفع الدعوى بشهر واحد، والتي تسري ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال الممنوح لها للفصل في اعتراضات التحصيل¹.

وفي هذا الخصوص فإن مجلس الدولة قد فرق من خلال قراراته بين أجل رفع دعوى التحصيل الجبائي وأجل دعوى الوعاء الجبائي. فقد جاء في قراره رقم 25486 الصادر بتاريخ 2006/03/25 ما يلي: «حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، وأن قضاة أول درجة قد أخطئوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعد قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليست

=»برأينا أن هذا القرار قد جانب الصواب باعتبار أنه قد جاء مؤيدا لإدارة الضرائب في دفعها، في حين أن المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية أعطت الحق للمكلف بالضريبة في الطعن القضائي خلال مهلة 04 أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار وسواء كان هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها من خلال هذا القانون».

¹ - جاء في نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي : «بييت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى. يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في هذا الأجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه...».

دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد»¹.

ثانيا - رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب.

تنص المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية قبل التعديل: «عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي، على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي».

وباستقراء هذه المادة نلاحظ أنه إذا لم يوافق مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب على رأي لجنة الطعن، أو كان رأيها مخالفا للقانون، فله أن ينازع لجنة الطعن الولائية للضرائب أمام القاضي الإداري شريطة إبلاغ المكلف بالضريبة بالمنازعة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرارين التاليين : للقرار رقم 10563 الصادر بتاريخ 17 جوان 2003، الغرفة الثانية الذي جاء فيه: «حيث أن المشرع أجاز لمدير الضرائب للولاية الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعون طبقا لأحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يكون النزاع متعلقا بالرأي الصادر عن لجنة الطعون الولائية، والثابت في قضية الحال أن مدير الضرائب رفع طعنه ضد المكلف بالضريبة، وهذا يعد خطأ في تطبيق القانون»².

والقرار رقم 007440 الصادر بتاريخ 15 أفريل 2003 الذي جاء فيه: «حيث أن مديرية الضرائب لولاية مستغانم رفعت دعوى بإلغاء قرار لجنة الولاية ضد المكلف بالضريبة

¹ - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 8، 2006، ص ص 190-191 .

² - قرار رقم: 010563، صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 2003/06/17، الغرفة الثانية غير منشور.

حيث أن المكلف بالضريبة ليس هو الشخص الذي أصدر قرار إبطال الزيادة المفروضة وليس بشخص من القانون العام وأن قرار الإبطال موضوع دعوى الإلغاء قد أصدرته اللجنة الولائية وليس المكلف بالضريبة.

مما يستوجب رفع دعوى إلغاء قرار لجنة الولاية ضد اللجنة الولائية وليس ضد المكلف بالضريبة ما دام أن الدعوى تتعلق بإلغاء قرار فإن الدعوى تكون ضد مصدر القرار وليس ضد المستفيد بالقرار، وبالخصوص إذا كان المستفيد من أشخاص القانون الخاص وشخص طبيعي مما يجعل الدعوى غير موجهة توجيهها صحيحا وحتى قضاة المجلس قد أخطئوا عندما فصلوا فيها وهي موجهة ضد المكلف بالضريبة وليس ضد مصدر القرار¹.

ما يتم استخلاصه من هذين القرارين أن إدارة الضرائب ممثلة في مديرها، قد أخطأت في توجيه دعواها، فبدل أن توجهها ضد رأي لجنة الطعن الولائية، قامت بتوجيهها ضد المكلف بالضريبة وهذا عكس ما نص عليه القانون، باعتبار أن المكلف بالضريبة ليس عضواً أو طرفاً في هذه اللجنة.

ولكن بالرجوع إلى قوانين المالية المتعاقبة نجد أن المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية قد تم تعديلها بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016 وكذا المادة 50 من قانون المالية لسنة 2018 حيث أصبحت المادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية²، تنص على ما يلي: «تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

¹ - قرار رقم: 007440، صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 2003/04/15، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل، العدد 04، 2003، ص 91.

² - المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل بموجب المواد 26 من قانون المالية لسنة 2016 و50 من قانون المالية لسنة 2018.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي¹ .

الفرع الثاني: الدعوى أمام القضاء الاستعجالي.

إن اللجوء إلى القضاء الاستعجالي يعد من الأمور الأساسية ذات الأهمية البالغة بالنسبة للمتقاضين، نظرا للحاجة الملحة إلى السرعة والعجلة في رفع الضرر وحسم النزاع. وقد أصبح القضاء المستعجل يشغل حيزا مهما في المنازعات الضريبية، لأنه يهدف إلى اتخاذ تدابير عاجلة ووقائية تقتضيها الضرورة، دون اللجوء إلى حتمية إتباع التدابير العادية في المحاكمة.

ويخضع الاستعجال في المادة الجبائية إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، من ذلك ما نصت عليه المادة 146 منه²، وكذا أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، من ذلك المادة 948 التي تنص على: «يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب...».

ولا شك أنه من أجل اللجوء إلى القضاء الاستعجالي لا بد من توفر مجموعة من شروط وذلك على الشكل التالي:

¹ - من خلال نص المادة نستشف أن المشرع الجزائري أعطى لإدارة الضرائب الحق في عدم تطبيق القرارات الصادرة عن لجان الطعن، متى لاحظت عدم مطابقتها للتشريع والتنظيم الساري المفعول، وبهذا أصبحت إدارة الضرائب غير محتاجة لرفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية من أجل إلغاء القرارات الصادرة عن اللجان من أجل إبطال مفعولها، وهذا ما يعزز من مظاهر السيادة التي تتمتع بها إدارة الضرائب.

² - تنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006 على ما يلي: «يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائه قانون . لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت».

أولاً- شروط اللجوء إلى القضاء الاستعجالي.

بالرجوع إلى نصوص مواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية الجزائريين، نجد أنه ومن أجل انعقاد الاختصاص للقاضي الإداري الاستعجالي، لا بد من توفر جملة من الشروط تتمثل في وجود حالة الاستعجال، وعدم تعلق النزاع بأصل الحق وذلك على الشكل التالي:

1-توفر شرط الاستعجال: نتيجة لخلو النصوص القانونية من أي تعريف لمفهوم الاستعجال، فإن تعريفه يعتمد على مدى توفر عنصر الخطر الذي يهدد الحق الصعب تداركه. وبهذا فهو يعتبر إجراء دعائي استثنائي ومختصر يهدف إلى البت بأقصى ما يمكن من السرعة في النزاعات المطروحة وفي الصعوبات التي يثيرها تنفيذ الأحكام القضائية والسندات التنفيذية وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحق¹.

وبتالي فهذا الشرط يعتبر من النظام العام لا يمكن مخالفته، وعلى القاضي الاستعجالي أن يسبب دائماً أوامره بهذا العنصر، وفي حالة عدم توافر هذه الحالة، عليه التصريح بعدم اختصاصه النوعي للنظر في القضية.

ويطرح التساؤل في هذا المجال حول الطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أمام القاضي الاستعجالي، فرغم صراحة نص المادة 140 من قانون الإجراءات الجبائية التي تعطي إمكانية للمكلف بالضريبة الذي مسه قرار الغلق المؤقت لمحلته التجاري الصادر حسب الاختصاص من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، الطعن في القرار أمام رئيس المحكمة الإدارية للفصل في القضية وفقاً للإجراءات الاستعجالية، و هذا ما يعني أن قاضي الأمور المستعجلة هو المختص في مثل هذه القضايا، إلا أنه هناك من

¹ - طلعت محمد دويدار، طرق التنفيذ القضائي، منشأة المعارف، مصر، 1998، ص 37.

يرى أن الطعن هنا لا يعني قرار الغلق المؤقت، وإنما يخص قرار القابض بخصوص رفض اكتتاب أجل للتسديد، وذلك لسببين الأول منح المشرع للمكلف مهلة 10 أيام للتحرر من دينه أو اكتتاب أجل التسديد وبالتالي تجنب قرار الغلق، والثاني يتمثل في أن الطعن القضائي أمام القاضي الاستعجالي لا يوقف تنفيذ قرار الغلق، وبالتالي لا يمكن للقاضي وقف تنفيذه وإلا يكون قد خالف القانون، وعليه فإن شرط الاستعجال في هذه الحالة يتمثل في رفض القابض لطلب المكلف بالضريبة المتضمن أجل التسديد¹.

وهذا ما استقر عليه القضاء استنادا على المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، والتي نصت على ما يلي: «لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت».

2- عدم المساس بأصل الحق: إن القاضي الإستعجالي ملزم وفي جميع الدعاوى الإستعجالية بعدم المساس بأصل الحق، وهذا الشرط لم يقم المشرع الجزائري بتعريفه من خلال القانون، وإنما يمكن أن نستشف تعريفه من خلال الآراء الفقهية. فعلى سبيل المثال: «فإن قاضي الأمور المستعجلة يختص بالفصل في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت، وذلك بصفة مؤقتة مع عدم المساس بأصل الحق، وعلى ذلك هو غير مختص نوعيا بالفصل في أصل الحق المتنازع عليه بشكل قطعي، إذ أن ذلك من اختصاص قاضي الموضوع، إلا أن ذلك لا يمنعه من فحص النزاع من ظاهر المستندات ليتبين له مدى جدية الإجراء الوقتي المطلوب، والمتعلق بالمحافظة على أصل الحق موضوع النزاع بحيث لا يتعدى ذلك إلى المساس بأصل الحق ذاته»².

¹- أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 102.

²- محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 57.

فالمقصود إذن بأصل الحق الذي يمتنع القاضي الإستعجالي المساس به، هو السبب القانوني الذي يحدد حقوق والتزامات كل من الطرفين تجاه الآخر، ولا يجوز تناول هذه الحقوق والالتزامات بالتقدير والتأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما، كما ليس له أن يغير أو يعدل في مركز أحد الطرفين القانوني، أو يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع، أو يؤسس قضاءه على أسباب تمس بأصل الحق، أو يقضي فيها بالصحة أو البطلان أو يأمر باتخاذ إجراء تمهيدي كالإحالة على التحقيق أو ندب خبير أو استجواب الخصوم، بل عليه أن يترك جوهر النزاع سليما ليفصل فيه قاضي الموضوع¹.

ثانيا- مجال تطبيق القضاء الإستعجالي الجبائي.

إن لقاضي الأمور المستعجلة صلاحية وقف تنفيذ القرار الإداري في حالات التعدي والإستلاء والغلق الإداري، وبالتالي لا يمكن اللجوء إلى القضاء الإستعجالي لوقف قرار ضريبي يقضي بتحصيل الضريبة باعتباره قرارا إداريا، وبالرجوع إلى القواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية ومنها المادة 158 التي تنص على أن طلب تأجيل الدفع يدرج في الاعتراض أي في دعوى الموضوع، فإن طلبات وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية من اختصاص قاضي الموضوع وذلك بإدراج هذا الطلب في العريضة الافتتاحية التي تتضمن اعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات التحصيل².

ومن المبررات كذلك نجد أن تأجيل تحصيل الضريبة يمس بأصل الحق، بالتالي يكون قاضي الأمور المستعجلة غير مختص.

¹ - طاهري حسين، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، مدعم بالاجتهاد القضائي المقارن، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 14 .

² - آيت بلقاسم جمال، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، مطبوعة الدورة التكوينية حول المنازعات الجبائية، الجزائر، 2006، ص 27.

لكن رغم ما سبق ذكره حول عدم اختصاص القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ القرار الإداري، إلا أنّ الاجتهاد القضائي قد تذبذب في هذا الشأن ، فهناك قرارين ذهبا إلى عدم اختصاص القاضي الإستعجالي في وقف التنفيذ هما:

- القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2005/05/10 تحت رقم 0025577 الذي قضى بإلغاء الأمر الإستعجالي الصادر عن رئيس الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان القاضي بتأجيل الضريبة إلى حين الفصل في الدعوى الأصلية، والقضاء من جديد برفض الطلب الأصلي الذي تم استئنافه، وذلك بسبب تقديم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي المحدد بالمادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.
- القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2004/06/02 تحت رقم 19510 الذي ألغى الأمر الإستعجالي الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة القاضي يرفع الحجز على الحساب الجاري لحين الفصل في دعوى الموضوع، والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس لأن الطعن في الضريبة لا يوقف التنفيذ.

كما نجد قرارا آخر ذهب إلى عكس ذلك يتمثل في:

- القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/04/23 تحت رقم 1470 يقضي بتأييد الأمر الإستعجالي الصادر عن مجلس قضاء وهران القاضي بوقف تنفيذ الحجز والبيع بالمزاد العلني¹.

فهذه القرارات غير مستقرة على رأي واحد فيما يخص اختصاص القضاء الإستعجالي في الأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن الإدارة الجبائية .

¹ - هذه القرارات ذكرها الأستاذ: آيت بلقاسم جمال، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، المرجع السابق، ص

المطلب الثالث: سير الخصومة الجبائية والفصل فيها.

تتعلق الدعوى القضائية في المجال الجبائي ابتداء من تاريخ التسجيل الأول أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية، وتتميز بطابعها التقني والأسبقية للكتابة كما تتخذ مبدأ الوجاهية .

ويكون الإجراء ذا طابع تقني عندما يقوم القاضي بنفسه بتوجيه الدعوى. فالإجراء القضائي العادي يختلف عن ذلك المتبع أمام القضاء العادي أين يترك للأطراف حرية توجيه الدعوى وفق مبدأ يدعى الاتهامي أو المبادري. هذا الدور الموجه الذي يتميز به القاضي الإداري يظهر جليا أثناء التحقيق وذلك عند استعراض الشكوى على المدعى عليه ثم عند تبادل مذكرات الرد بين الأطراف، حيث يقوم بتحديد الأجل للرد، وكذا مكان إقامة الطرف المتغيب. ويمكن الإشارة في هذا الإطار إلى أن للقاضي الإداري دورا رياديا حتى قبل بداية التحقيق، بصفته أول من يستقبل العريضة الافتتاحية ويدخل المتخاصمين كطرفين في الدعوى وذلك من خلال عرضه الدعوى على الطرف الآخر خلافا للدعوى المدنية أين يكلف المدعى عليه بالحضور أمام القضاء.¹

هذه المظاهر تتم وفق إجراءات سيتم تناولها في هذا المطلب من خلال ثلاث فروع الأول يتطرق إلى سلطات القاضي الإداري في التحقيق في الخصومة الجبائية، والثاني إلى عوارض الخصومة الجبائية أما الثالث إلى الحكم الفاصل في الخصومة الجبائية.

الفرع الأول: سلطات القاضي الإداري في التحقيق في الخصومة الجبائية.

إن إجراءات التحقيق في الدعاوي الجبائية، إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. وهذه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص

¹ - فريجه حسين، المرجع السابق، ص ص 86-87.

العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام القضاء الإداري، أي أنها من نوع الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى، مع ضرورة الكتابة والحضورية والعينية وبروز دور المستشار المقرر ومحافظ الدولة¹.

فللقاضي الإداري من السلطات ما يسمح له بالتصدي للحالات والوضعيات الطارئة عند فصله في المنازعة المطروحة أمامه، الأمر الذي أدى بالمشرع الجزائري إلى منحه هذه الصلاحيات المتميزة عن تلك المنوطة بالقاضي العادي، وهو وضع نوع من التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. وبالرجوع إلى النصوص القانونية نجد أن المشرع منح هذا الحق إلى القاضي الإداري المختص بالفصل في المنازعة الجبائية بموجب نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية وهذه السلطات تتمثل في ما يلي:

أولاً- سلطة القاضي الإداري في مجال الإجراءات العامة للتحقيق.

إن التحقيق في المنازعة الجبائية مرحلة مهمة في سيرها، لذا خصها المشرع ببعض الأحكام ضمن قانون الإجراءات الجبائية وترك الإجراءات العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبار أن هذه الأخيرة هي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة، وأهمها ما تعلق بتعيين قاضي مقرر، والإجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات، وإبلاغ محافظ الدولة، وكذا الإجراءات المتعلقة بالصلح واختتام التحقيق، ويتضح ذلك من خلال ما يلي:

1- تعيين المقرر: بالرجوع إلى نص المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية

والإدارية، نلاحظ أن رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، بمجرد قيد عريضة الدعوى بأمانة الضبط، ويعين رئيس تشكيلة

¹-حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988، ص 197.

الحكم، و القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد فض النزاع .

2- **تبليغ العرائض:** من شروط انعقاد الخصومة تكليف المدعى عليه بالحضور أمام الجهة القضائية، لذا يستوجب على المدعي بعد تسجيل العريضة التوجه إلى محضر قضائي مختص إقليميا من أجل تكليف المدعى عليه بالحضور في الجلسة المحددة وتسليمه نسخة من العريضة المودعة لدى أمانة الضبط، وقد نصت المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر .

كما جاء في المادة 854 من نفس القانون، أن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبلىغ ويصرف النظر عنها من قبل تشكيلة الحكم .

3- **إجراء الصلح:** قام المشرع الجزائري بالنص على هذا الإجراء من خلال نصوص المواد 970 إلى 974 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أين يجوز إجراؤه في أي مرحلة تكون عليها الدعوى، سواء بسعي من الخصوم أو بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم. وبحصول الصلح يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتحرير محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، ويكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن. ورغم انسجام وتطابق أحكام الصلح هته مع دعوى النزاع الضريبي على اعتبار أن هذه الأخيرة تعتبر من الدعاوى الإدارية ومن دعاوى القضاء الكامل، إلا أن هناك من يتساءل عن قابلية أو إمكانية تطبيق إجراء الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة على القضاء، ويرى عدم العمل به نظرا لاعتبار موضوع المنازعة الضريبية، هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية، وهذا ما ذهب إليه الأستاذ عبد العزيز أمقران حيث يرى بأن شرط

محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية لأن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية، عملا بالمقتضيات الدستورية¹. وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهو ما ذكّرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه «وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة إلى استدعاءات القاضي دون الالتزام بأي شيء»².

⁴⁻ **إبلاغ محافظ الدولة بالملف:** بالرجوع إلى نص المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنه عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر.

5- اختتام التحقيق: بالرجوع إلى نصوص المواد 847، 852، 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنه عندما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر. وإذا لم يصدر

¹⁻ بغض النظر عن رأي الأستاذ عبد العزيز أمقران، في هذه المسألة إلا أن عملية إجراء الصلح بنظري، تعتبر وسيلة سهلة و فعالة، بإمكانها وضع حد للنزاع بشكل يرضي كل الأطراف ويجنبهم التعقيدات وطول المدة. كما أن الصلح يساهم في عملية بناء الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ويرمم العلاقة بينهما، ومن الجانب المالي فإن إعادة كسب ثقة المكلف بالضريبة يعود بالنفع على الخزينة العامة والاقتصاد، أكثر من خسارته عن طريق أحكام وقرارات قد يعتبرها جائزة في حقه، تدفعه إلى التخلي عن نشاطه الاقتصادي كلية.

²⁻ ذكره عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص 38.

رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة. ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأول وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد. وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، ويأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة.

وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الإجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة بالتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية¹.

ثانيا- سلطات القاضي الإداري في مجال التحقيق الخاص.

نظم المشرع الجزائري من خلال المواد 85، 86، 87، 88 من قانون الإجراءات الجبائية، التحقيق في الدعوى الجبائية، فقد نصت المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدلة والمتممة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017 على ما يلي: «إن إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة»²، وبينت هذه المادة من خلال فقرتها الثالثة (3) إجراءات القيام بمراجعة التحقيق، وفي حين تناولت المادة 86 إجراء الخبرة

¹ - المادة 85 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق الإشارة إليه.

² - لقد تم تعديل المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017، حيث كانت تنص المادة سابقا على نوع آخر من التحقيق الخاص، وهو التحقيق الإضافي حيث يكون هذا الإجراء إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل إثبات جديدة قبل الحكم، فعند إحالة المدير الولائي للضرائب الملف مع ملاحظاته إلى أمانة الضبط بالمحكمة وإخطار المكلف بأن له 30 يوم للإطلاع على الملف لتقديم ملاحظاته، في هذه الحالة يمكن له أن يقدم في مذكرته عناصر جديدة، فإن المحكمة الإدارية تأمر بتحقيق إضافي وجوبا وترسل الملف إلى مدير الضرائب بالولاية. والغريب في الأمر أن المشرع الجزائري لازال ينص على هذا الإجراء من خلال ذكره في عنوان القسم الرابع من قانون الإجراءات الجبائية بالرغم من إغائه و هو ما يعد سهو منه يجب عليه تداركه.

وأحكامها، أما المواد 7 و 88 فقد خصها المشرع لعوارض الدعوى الجبائية وسيتم التطرق إليها كما يلي:

1- **مراجعة التحقيق:** أو ما يسمى بالفحص المضاد. ولقد نصت على هذا الإجراء المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية. ويعتبر إجراء جوازي للقاضي حيث يأمر به إذا رأى ضرورة لذلك. فللمحكمة الإدارية الأمر بإجراء فحص مضاد وإعادة التدقيق وذلك بمعرفة أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بإجراء التحقيق الأول، وذلك بحضور المشتكي أو وكيله ورئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم هذا العون المكلف بمراجعة التحقيق بإعداد محضر يسجل فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وكذا ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي عند الاقتضاء ثم يقدم رأيه ويرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب ليرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته¹.

غير أن هناك ملاحظة أباها الأستاذ عبد العزيز أمقران تتعلق بعبارة مراجعة التحقيق الواردة ضمن نص المادة، حيث أشار أنه يستحسن استبدالها بعبارة التحقيق المضاد أو التدقيق المضاد حتى تتماشى ومضمون الفقرة وعبارة «Contre Vérification» لأن التحقيق الإضافي يعد في حد ذاته مراجعة للتحقيق، كما يوجد ملاحظات أخرى أباها، وهي كون عملية مراجعة التحقيق تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب²، ورغم أن هذا العون يكون غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، إلا أن هذا

¹ - حسين فريحة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 96-97.

² - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 40 .

الإجراء يثير التساؤل حول مدى تحقيق المساواة بين طرفي النزاع، فمن المفروض أن لا تسند هذه المهمة إلى عون من إدارة الضرائب¹.

2- إجراء الخبرة: الخبير هو شخص غير موظف بالمحكمة له معلومات فنية خاصة، فيستعين القضاء برأيه في المسائل التي تستلزم تحقيقها هذه المعلومات. فالخبراء هم مساعدون للقاضي وينتدبون لحل نقاط التحقيق الغامضة التي يمكنهم وحدهم تقديرها²، ففي الدعوى الضريبية يلجأ القاضي إلى الخبرة من أجل تقدير القيمة الحقيقية للضريبة.

وبالرجوع إلى التشريع الجزائري نلاحظ أنّ الخبرة في مجال المنازعات الضريبية تخضع أساساً للمقتضيات الواردة في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد كانت الخبرة في هذا المجال قبل 1992 تسيّر من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب المباشرة طبقاً للصياغة السابقة للفقرتين 6 و7 من المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة سابقاً. أما بعد 1992 وعملاً بالمادة 57 من قانون المالية لسنة 1992 فقد تم تعديل هاتين الفقرتين بحيث أصبحتا توكلان مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية، ويهدف هذا التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص استقلالية الخبير عند تنفيذ المهمة الموكلة إليه من السلطة القضائية، فهو إذن المخول بتسيير الخبرة³.

ولقد تم النص على كل ما يتعلق بإجراء الخبرة من خلال قانون الإجراءات الجبائية في مادته 86 والتي تحتوي على عشر فقرات تناولت، كل ما يتعلق بالحالات التي تأمر بها المحكمة الإدارية بالخبرة، وكيفية تعيين الخبراء، وكذا إجراءات سير الخبرة، وتصفية أتعابها⁴.

¹ - هذا عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي حين ألغى هذا الإجراء سنة 1959 بموجب أحكام القانون رقم 59/1472 وسبب هذا الإلغاء راجع إلى أعمال مبدأ تحقيق المساواة بين أطراف النزاع الجبائي .

² - علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجبائية، دار الفكر الجامعي، مصر، 1997، ص 07 .

³ - نصر الدين هنوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 169-170 .

⁴ - المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017 .

وتجدر الإشارة إلى أن القضاة كثيرا ما يميلون إلى اللجوء إلى إجراء الخبرة من دون بذل الجهد في التحقيق بأنفسهم في بعض النزاعات، حيث أن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة وفي إطار تقني محض¹.

الفرع الثاني: عوارض الخصومة الجبائية.

إن الخصومة الجبائية، وكغيرها من الخصومات الإدارية يمكن لها أن تتوقف عن السير مؤقتة أو تنتهي قبل الفصل فيها، وذلك بسبب تعرض مجرى سيرها إلى بعض الأمور الواقعية أو القانونية قد تغير من السير العادي للنزاع. وهذه الأمور حددها قانون الإجراءات المدنية، لكن ثلاثة منها فقط منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في سحب الطلب وتدخل الغير الخارج عن الخصومة والطلبات الفرعية²، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- سحب الطلب.

وهذه الحالة تكون أثناء سير الدعوى حيث يفصح أحد المتنازعين عن رغبته في التنازل عن دعواه، ولكي يكون هذا التنازل قانونيا لا بد من أن يستجيب للشروط الواردة في المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية³ وهي كما يلي:

- 1- تحرير الطلب على ورق عادي وموقع من المعني أو وكيله.
- 2- تقديم الطلب قبل صدور الحكم.
- 3- خضوع هذا السحب لقبول الطرف الخصم إن كان قد سبق له أن قدم طلبات فرعية.

¹ - مقداد كوروغلي، المرجع السابق، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد 01، الجزائر، 2002، ص 55.

² - أمينة ولهاصي، المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 48 .

³ - المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2008 .

ثانيا- تدخل الغير الخارج عن الخصومة.

ولقد نصت على هذه الحالة المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية، وتكون في حالة تدخل أشخاص لم يكونوا أطرافا أصليين عند رفع الدعوى ولا يكون هذا التدخل مقبولا إلا بتوفر ما يلي:

1- أن يثبت مقدمه وجود مصلحة لهم في حل النزاع المطروح أمام المحكمة الإدارية في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، وهذا الشرط أساسي ومطلوب في جميع الدعاوى القضائية.

2- أن يحرر هذا الطلب من المشتكي على ورق بدون دمغة¹.

3- أن يقدم قبل صدور الحكم في الدعوى.

ثالثا- الطلبات الفرعية.

ولقد نصت على هذه الحالة المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أجازت للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى، طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي².

الفرع الثالث: الحكم الفاصل في الخصومة الجبائية.

لقد نصت المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يتم البت في القضايا المرفوعة أمام الجهة القضائية الإدارية طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

¹ - المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية قد تم تعديلها بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2008، حيث كانت تنص سابقا على إلزامية تحرير الطلب على ورق مدموغ.

² - المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2008 .

³ - لقد قام المشرع الجزائري بتدراك السهو الذي وقع منه حيث قام بتعديل المادة سابقة الذكر بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2017، حيث كان قبلها يحيل مسألة البت في الخصومة الجبائية إلى أحكام الامر 66-154 المؤرخ في 08/06/1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، بالرغم من إلغائها بمجرد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية في 25/02/2008 .

وما نستشفه من هذه المادة، أنه يجب على القاضي الإداري وبعد استنفاد جميع المواعيد الممنوحة من أجل تبادل المذكرات بين الطرفين، وبعد أن تصبح القضية مهياً للفصل فيها أي أنها لا تحتاج إلى تحقيق إضافي، ويكون الأطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع، أن يفصل في الخصومة الجبائية وهذا طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعلى أساس هذا القانون سيتم دراسة مرحلة الفصل في الخصومة، ابتداء من الجدولة وسير الجلسة وانتهاء بصدور الحكم وتبليغه والآثار المترتبة عنه، وهذا من خلال ما يلي:

أولاً- الجدولة.

ولقد تم النص على هذا الإجراء من خلال المواد 874، 875، 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، ويبلغ محافظ الدولة، كما يجوز لتشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة في حالة الضرورة، أن يقرر في أي وقت جدولة أية قضية بمفردها للجلسة من أجل الفصل فيها بإحدى تشكيلاتها. ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة. ويجوز في حالة الاستعجال تقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم¹.

ثانياً- سير الجلسة.

لقد نصت على هذه المرحلة المواد من 884 إلى 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث جاء فيها أنه بعد تلاوة القاضي المقرر لتقريره المعد حول القضية، يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية إن رغبوا في ذلك، وهنا تكون

¹ - المواد 874، 875، 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

المحكمة غير ملزمة بالرد على الأوجه المقدمة شفويا ما لم تؤكد بمذكرة كتابية، وفي حال تقديم ملاحظات شفوية يتناول المدعى عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، كما يمكن أيضا لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات.

وخلال الجلسة، وبصفة استثنائية يمكن للقاضي أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه¹.

وبعد إتمام هذه الإجراءات، يقوم القاضي المقرر بإحالة ملف القضية وجوبا مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة، لتقديم تقرير مكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور أي انقضاء شهر، ثم يقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب الذي يتضمن عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم بطلبات محددة. وأخيرا يقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة، ملاحظاته الشفوية حول كل قضية قبل غلق باب المرافعات².

ثالثا - صدور الحكم.

لقد نصت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة، هي أحكام إجرائية عامة ومشاركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.

¹ - المواد 884 إلى 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

² - المواد 897 إلى 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

رابعاً - آثار الحكم:

تتمثل آثار الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية والفاصل في الدعوى الضريبية في تمتعه بحجية الشيء المقضي فيه، وكذا في أثره على أطراف الدعوى الضريبية أي المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، حيث نلاحظ أنه إذا كان الحكم الفاصل في النزاع الضريبي لصالح إدارة الضرائب، فإن تنفيذه سهل، لأن الإدارة تلجأ مباشرة إلى عملية التحصيل الضريبي وبالطرق الجبرية لأنه بحوزتها حكماً قضائياً، والمصاريف التي تحملها المحكمة للمكلف بالضريبة هي أيضاً تكون محل تحصيل، فتقوم مصالحها بإجراءات تحصيلها. أما إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة وتأخرت إدارة الضرائب عن تنفيذه فما على المكلف في هذه الحالة إلا إتباع الإجراءات العامة للتنفيذ¹ وهنا نكون أمام حالتين:

- **الحالة الأولى:** إذا كانت الضرائب محل النزاع، قد قام المكلف بتسديدها أو قام بتسديد جزء منها وصدر حكم المحكمة بإلغائها، فإن المكلف هنا يكون بصدد استرجاع المبالغ.
- **الحالة الثانية:** التي لم يتم المكلف فيها بأي تسديد للضرائب، وكانت هذه الأخيرة محل حكم بإلغائها، فهنا يكون المكلف بصدد طلب توقيف إجراءات المتابعة ضده أو بصدد الحصول على مستخرج ضرائب لا يحتوي الضرائب التي تم إلغاؤها أو تخفيضها².

¹ - الإجراءات العامة للتنفيذ هي تلك المنصوص عليها من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق الإشارة إليه، لا سيما المواد 600 إلى 603 وكذا المادة 612 منه.

² - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 120.

المبحث الثاني: صلاحية مجلس الدولة في الفصل في الدعوى الجبائية.

إن إجراءات التقاضي أما مجلس الدولة فيما يخص المنازعات الضريبية كمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة، وإنما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والقانون رقم 01-98 المتعلق بمجلس الدولة¹، بالإضافة إلى ذلك ما كرسه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 منه، والتي جاء فيها أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها².

فمجلس الدولة إذن يعتبر أعلى هيئة في نظام القضاء الإداري وهو تابع للسلطة القضائية وأعضاؤه قضاة خاضعون للقانون الأساسي للقضاء، كما يمثل الدرجة الثانية في هرم القضاء الإداري للتقاضي في الدعاوى الإدارية بوجه عام بما في ذلك الدعوى الضريبية. فمعيار اختصاص مجلس الدولة بالنظر في الدعوى الإدارية بما فيها الدعوى الضريبية يقوم على المعيار العضوي كمبدأ عام، حيث يكون جهة استئناف للفصل في الاستئنافات ضد القرارات الصادرة ابتدائياً عن الجهات القضائية الإدارية، ويعتبر جهة نقض للفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات والأحكام الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الإدارية.

وعلى هذا الأساس سيتم من خلال هذا المبحث دراسة صلاحيات مجلس الدولة من خلال التطرق في المطلب الأول إلى صلاحيات مجلس الدولة كجهة طعن ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، ثم في المطلب الثاني إلى قرار مجلس الدولة وطرق الطعن ضده.

¹ - قانون عضوي رقم: 01-98، المؤرخ في 30 مايو 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المعدل والمتمم.

² - بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغدادية، طبعة ثالثة، الجزائر، 2011، ص 280 ..

المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة طعن ضد الأحكام الصادرة

عن المحاكم الإدارية.

تخضع المنازعات الإدارية للقواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية كمبدأ عام، وإلى القانون رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة، الذي يعتبر هيئة من نظام القضاء الإداري الذي يمثل الدرجة الثانية من هرم القضاء الإداري. وعليه يعتبر مجلس الدولة الهيئة القضائية الخاصة بالطعون بالاستئناف في القرارات الصادرة ابتدائياً عن المحاكم الإدارية¹. وسيتم تناول في هذا المطلب صلاحيات الطعن التي يختص بها مجلس الدولة، من خلال التعرض في فرع أول إلى مجلس الدولة كجهة استئناف، ثم في فرع ثاني إلى مجلس الدولة كجهة نقض.

الفرع الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف.

يترتب عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية آثار، الأمر الذي يجعل للطرف الذي لم يرضيه القرار إمكانية استئنافه أمام مجلس الدولة، الذي يختص بالاستئنافات المرفوعة ضد الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية باعتباره الطريق الطبيعي لمراجعة ما يصدر عن المحاكم الإدارية. فالاستئناف هو الوسيلة التي يطبق بها مبدأ هام من المبادئ الأساسية في النظام القضائي وهو مبدأ التقاضي على درجتين، وبمقتضى هذا المبدأ يمنح للمحكوم عليه فرصة إعادة عرض نزاعه أمام محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم لإعادة البث في النزاع والفصل فيه من جديد². وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا الفرع من خلال ذكر شروط الاستئناف ثم آثار رفع الاستئناف وذلك على الشكل التالي:

¹ - القانون رقم 98-01، الصادر في 30 مايو 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

² - أحمد مليجي، الطعن بالاستئناف، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، القاهرة، 2008، ص 09.

أولاً- شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة.

تتجلى شروط وإجراءات رفع الاستئناف وفقاً لنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تحيلنا إلى ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 01-98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم، وحسب نص هذه المادة نجد من الشروط ما يتعلق بأشخاص الخصومة وشروط متعلقة بالحكم المستأنف وشروط متعلقة بالشكل والإجراءات وشروط أخرى متعلقة بأجال رفع الاستئناف و ذلك على الشكل التالي.

1-الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة: إن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص

الذين كانوا خصوماً شرط توفر المصلحة والصفة والأهلية وذلك على الشكل التالي:

أ- **الصفة:** يجب أن يرفع الاستئناف من شخص تتوفر فيه الصفة والتي تعتبر من

النظام العام. والصفة في التقاضي تعني الصلاحية للتقاضي أمام القضاء كطرف

في الدعوى، وهي الحالة التي يكون فيها المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة

الدعوى وأن يكون في مركز سليم يخول له التوجه إلى القضاء.

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يقدم استئنافاً ضد الأحكام التي تصدرها

المحاكم الإدارية، وذلك في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باختلاف

أنواعها.

ب- **المصلحة:** لا يكفي في الخصومة أمام مجلس الدولة تمتع أطرافها بصفة طرح

النزاع المتعلق بها أمامه، بل يجب أن تكون لأطراف الخصومة مصلحة يهدف

إلى تحقيقها. وشرط المصلحة هو شرط لازم لمختلف الدعاوى القضائية باعتبارها

مناط الدعوى، والأساس لرفعها والغاية المرجوة من ورائها . ويقصد بالمصلحة تلك

الفائدة المادية والأدبية التي يربوها صاحب الاستئناف من الحكم، وإذا غابت هذه

الفائدة يكون الاستئناف غير مقبول لانعدام المصلحة. وشرط توفر المصلحة شرط

خاص بالمستأنف سواء كان المكلف أو المدير الولائي للضريبة. كذلك يشترط أن

تكون المصلحة قائمة أما بالنسبة للمصلحة المحتملة أو المستقبلية فلا تقبل الدعوى¹، فالمبدأ العام يقضي بأنه لا دعوى من دون مصلحة، فإن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة.

ج- الأهلية: يقصد بالأهلية في هذا الصدد صلاحية الشخص للقيام بعمل إجرائي باسمه ولمصلحته. فيشترط أن يكون الطاعن صالحا للقيام بإجراء الطعن وتوفر الأهلية الإجرائية للشخص في الحدود التي تتوفر له فيها أهلية الأداء المعروفة في القانون المدني. فالأهلية ليست شرطا لقبول الدعوى ولكن تبقى شرطا لصحة إجراءاتها، فإذا تم رفع دعوى من شخص ليست له أهلية تكون دعواه مقبولة لكن إجراءات الخصومة تكون باطلة. وبالرجوع إلى نص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن المشرع جعل الأهلية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون أن يطلبه الخصوم. أما الأشخاص المعنوية فلا تستطيع رفع دعوى أمام القضاء ما لم تتمتع بالشخصية القانونية. فبالنسبة للشخص المعنوي الخاص يتمتع بأهلية التقاضي بحيث نجد القانون حدد ممثل ينوب عنه ويمثله أمام القضاء و نفس الشيء بالنسبة للشخص المعنوي العام فلقبول دعواه يجب أن ترفع من طرف ممثله القانوني². كما أجاز المشرع الجزائري من خلال المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية، لكل من المدير الولائي أو المسؤول المؤهل أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة³.

¹ - محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة دكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، بن عكنون، 2013، ص 200 .

² - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013، ص 42 .

³ - بالرجوع إلى نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية حسب آخر تعديلاته لسنة 2018، نجد أن المشرع الجزائري لا زال ينص على الغرف الإدارية كجهات يتم الطعن ضد قراراتها أمام مجلس الدولة، بالرغم من إلغائها بمجرد دخول المحاكم الإدارية حيز التنفيذ وهو ما يعد سهو منه يجب عليه تداركه.

2- شروط متعلقة بالحكم المستأنف: وهي شروط متعلقة بذات الحكم وهي تتمثل في ما

يلي:

أ- أن يكون الحكم قضائيا: يجب أن يكون الحكم صادر عن جهة قضائية إدارية والمتمثلة في المحاكم الإدارية وهذا تطبيقا لنص المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. فالمحاكم الإدارية هي الجهة المختصة للنظر في منازعات الضرائب. وأضاف قانون الإجراءات المدنية والإدارية إمكانية الاستئناف في القضايا والأوامر الصادرة عن ذات الهيئة، بحيث حددت المادة 800 من القانون نفسه القضايا التي تفصل فيها المحكمة والقابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة وهي "الدولة، الولاية، البلدية، أو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري طرفا فيها".

ب- أن يكون صادر عن المحكمة الإدارية: يعتبر مجلس الدولة المختص في الفصل في المنازعات الإدارية وهذا كقاعدة عامة. أما استثناء فإن بعض المنازعات الإدارية ذات طابع معين يؤدي إلى منح الاختصاص إلى جهات قضائية إدارية أخرى، كالطعن بالبطلان في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطة الإدارية المركزية أو الطعون الخاصة بتفسيرها، التي ينعقد الفصل فيها لمجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا، كذلك المنازعات الإدارية ذات الطابع الخصوصي التي منح المشرع حق الفصل فيها لبعض اللجان القضائية كالمنازعات المتعلقة بالانتخابات .

ج- أن يكون ابتدائيا: بالنسبة للمنازعات الضريبية التي تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا تكون بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة¹.

أما الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع، فتكون غير قابلة للاستئناف، لأن المحكمة الإدارية تصدرها قصد الإثبات أو التحقيق كتعيين خبير مثلا، بحيث لا تكون هذه

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 90 .

الأحكام قابلة للاستئناف إلا مع الحكم الفاصل في الموضوع وهذا طبقاً لنص المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

3- شروط متعلقة بشكل العريضة: يرفع الطعن بالاستئناف بواسطة عريضة تسجل بأمانة ضبط صندوق مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، ويقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة مع إثبات دفع الرسم القضائي لتسجيل الطعن بالاستئناف وإثبات إعفائه من الدفع على أساس المساعدة القضائية.

وبالرجوع إلى المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نلاحظ أنها تنص على البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة الاستئناف وهي كالتالي:

أ. الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.

ب. اسم ولقب وموطن المستأنف والمستأنف عليه.

ج. عرض موجز لوقائع والطالبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.

د. ذكر طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله.

هـ. ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني.

و. ذكر اسم ولقب وموطن النشاط الذي يمارسه المستأنف².

4- شرط رفعها بعريضة موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة: إن النيابة عن الخصوم تكون بواسطة محامين معتمدين لدى مجلس الدولة، وهذا التمثيل تكرسه المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص بأنه ترفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية بعريضة موقعة من طرف محامي، وتمثيل الخصوم بمحام إجراء وجوبي أمام المحكمة الإدارية، وإلا كانت الدعوى محل رفض، فهذا الشرط ملزم

¹ - المادة 952 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² - المادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

للمكلف بالضريبة. لكن بالمقابل نجد الإدارة الضريبية معفاة من التمثيل بواسطة محام إلى جانب الدولة، الولاية، البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات طابع إداري.

5- شروط متعلقة بالآجال: حدد المشرع الآجال تحديدا دقيقا وواضحا، ورفع الاستئناف خارج هذه الآجال القانونية يؤدي إلى رفض الاستئناف من طرف مجلس الدولة وقد حددت الآجال بشهرين من أجل استئناف الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية. وهذه الآجال تخفض لخمس عشرة يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية، وأجل رفع الاستئناف على كلى الطرفين المدعي والمدعى عليه تسري ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم الصادر غيابيا.

ثانيا - آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة.

يترتب على رفع الاستئناف في المادة الجبائية أثرين أساسيين وهما كالتالي:

1- الطعن بالاستئناف ليس له أثر موقوف للتنفيذ: يؤدي الاستئناف إلى إعادة النظر في الموضوع من حيث الوقائع والقانون وفي حدود ما تم استئنافه أمام مجلس الدولة . وينتج عن الاستئناف أمام مجلس الدولة بأحكام المحكمة الإدارية عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، والحكم يبقى قابلا للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من طرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، يمكن مباشرة التنفيذ بواسطة أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي دون قيد أو شرط إلا في الحالة التي من شأن تنفيذه أن يسبب للمستأنف خسارة مالية لا يمكن تداركها، وهذا تجسيدا لنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ .

¹ - جاء في نص المادة 913 ق.ا.م.ا: «يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف».

2- الأثر الناقل: يسمح الاستئناف بتحويل النزاع برمته إلى القاضي الإداري لمراجعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية والفصل في النزاع للمرة الثانية، كما لا يقوم مجلس الدولة بالفصل في الطلبات الجديدة، والتي يقصد بها تلك الطلبات التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب.

الفرع الثاني: مجلس الدولة كجهة نقض.

إن المواد من 956 إلى 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هي التي نصت على اعتبار مجلس الدولة جهة نقض. ويعتبر النقض من الطرق غير العادية الممارسة أمام مجلس الدولة ضد القرارات الصادرة نهائياً عن جهات القضاء الإداري. وبالرغم من عدم النص على هذا الإجراء ضمن القانون الإجرائي الخاص وحتى القانون الإجرائي العام في مجال المنازعات الضريبية، فإنه يمكن اللجوء إلى الطعن بالنقض بناء على نص المادة 11 من القانون العضوي 98-101¹، للفصل في الطعون بالنقض في قرارات المحاكم الإدارية الصادرة بصفة نهائية.

وسيتيم من خلال هذا الفرع دراسة شروط الطعن بالنقض ، ثم الآثار المترتبة عن هذا الطعن، أما أخيراً أهمية رقابة مجلس الدولة على تطبيق القانون، وذلك على الشكل التالي:

أولاً- شروط الطعن بالنقض.

حتى يكون الطعن بالنقض مقبولاً لا بد من توافر جملة من الشرط تتمثل في :

1- توفر إحدى حالات الطعن بالنقض المنصوص عليها على سبيل الحصر في المادة 358 من قانون إجراءات المدنية والإدارية.²

¹ - المادة 11 من القانون 98-01، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، سابق الإشارة إليه.

² - لقد جاء في نص المادة 358 من ق.إ.م.إ ما يلي: «لا يتسنى الطعن بالنقض إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية:

2- أن يتم رفع الطعن بالنقض بواسطة عريضة مكتوبة موقعة من طرف محام معتمد لدى

مجلس الدولة، وتتضمن مجموعة من البيانات التالية:

أ- اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم.

ب- إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه.

ج- أن تحتوي على موجز الوقائع وكذلك الأوجه التي يبني عليها الطعن .

3- يرفع الطعن بالنقض خلال أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المطعون فيه .

4- يجب أن يقدم الطعن بالنقض ممن كان طرفا في القرار، أو من طرف ممثله إلى جانب

توفر المصلحة والأهلية. أما بالنسبة للصفة فنكتسب بمجرد اشتغال القرار المطعون

فيه على اسم الطاعن كطرف، ومن جهة أخرى فيعبر المدير الولائي للضرائب وكذلك

مدير المؤسسات الكبرى مخولان قانونا لتمثيل وزارة المالية أمام القضاء في المادة

الضريبية .

5- أن يكون الحكم نهائيا، بحيث لا يقبل الطعن بالنقض إلا في الأحكام النهائية.

ولقد جاء في قرار مجلس الدولة الصادر في 2003/07/22 تحت رقم: 010739:

«حيث أن الشركة تقدمت بطعن بالنقض في القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ

2000/07/10. وحيث أن الدعاوى الإدارية عامة وفي المنازعات الضريبية خاصة فإن

=1- مخالفة قاعدة جوهرية من الإجراءات، 2- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات 3- عدم الاختصاص 4- تجاوز السلطة 5- مخالفة القانون الداخلي- 6 مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة - 7 مخالفة الاتفاقيات الدولية. 8- انعدام الأساس القانوني 9- انعدام التسبب. 10- قصور التسبب 11- تناقض التسبب مع المنطوق 12- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار 13- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجية الشيء المقضي فيه قد أثبتت بدون جدوى وفي هذه الحالة يوجد الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول 14- تناقض أحكام غير قابلة للطعن في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولا، ولو كان أحد الأحكام موضوع الطعن بالنقض سابق انتهى بالرفض في هذه الحالة يرفع الطعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه، ويجب توجيهه ضد المحكمين وإذا تأكد التناقض تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين. 15- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار 16- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب 17- السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية 18- إذا لم يدافع على ناقصي الأهلية.

المشرع قرّر مبدئياً درجتين للتقاضي، الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كدرجة أولى ومجلس الدولة كجهة استئناف طبقاً للمادة 344 من قانون الضرائب المباشرة وكذا القواعد العامة المقررة بالبواب الرابع من قانون الإجراءات وبالخصوص المادة 277 منه المحددة لاختصاص مجلس الدولة، وأخيراً طبقاً للمادة 10 من القانون العضوي 01/98 المنشئ لمجلس الدولة التي تنص على عدم وجود طعن استثنائي إلا بنص.

وحيث أن المادة 11 من القانون العضوي 01/98 المتمسك بها لتبرير قبول الطعن بالنقض الحالي لا مجال له للتطبيق لأن القرار الصادر عن مجلس قضاء تلمسان ابتدائي وليس نهائي، وبالتالي يفصل فيه مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وليس النقض¹.

ومن خلال هذا القرار يتضح بأن حكم مجلس قضاء تلمسان ليس نهائياً وبالتالي لا يفصل فيه بالنقض وإنما بالطعن عن طريق الاستئناف لأنه من شروط الطعن بالنقض أن يكون الحكم نهائياً.

أما عن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة باعتبارها آخر درجة في القضاء الإداري، فهو يصدر قرارات نهائية بما فيها المنازعات الضريبية، ولكن لا يمكن الطعن فيها بالنقض وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم: 78805 الصادر بتاريخ 2012/10/11 بين (م.س) ومديرية الضرائب لولاية ميله والذي جاء فيه: «حيث أن المدعوة (م.س) رفعت طعناً بالنقض ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2011/06/16 فيما قضى بتأييد قرار الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة المؤرخ في 2009/02/07 المتضمن رفض دعواها الرامية إلى إلزام المدعى عليها بتنفيذ قرار المحكمة العليا بتاريخ 1993/06/09، لعدم التأسيس ملتزمة نقضه وإبطاله.

¹ - قرار مجلس الدولة رقم: 010739، الصادر بتاريخ: 2003/07/22، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المجال الضريبي، العدد 02، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ماي 2008، ص 23.

حيث كقاعدة عامة أن الطعن بالنقض يفتح عادة ضد الأحكام الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية الابتدائية والقرارات الصادرة عن جهات الاستئناف فإن هذا المبدأ لا ينطبق بكامله أمام مجلس الدولة بحسب خصوصيات النظام القضائي الإداري الذي يشرف عليه.

حيث في الواقع أن مجلس الدولة هو الجهة العليا للقضاء الإداري، وبصفة رئيسية جهة الاستئناف الوحيدة المقومة لأعمال جميع المحاكم الإدارية، يفصل في الإستئنافات المعروضة عليه مع الحرص على ضمان توحيد الاجتهاد القضائي والسهر على احترام القانون ومن ثم القرارات الصادرة عنه تكتسي طابع نهائي مطلق لا يجوز الطعن فيه إلا عن طريق التماس إعادة النظر أو تصحيح الخطأ المادي.

وحيث أنه يختص كقاضي نقض وحسب أحكام المادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 المعدل والمتمم المتعلق باختصاصاته وتنظيمه وعمله والمادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية برقابة الأحكام الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية وقرارات مجلس المحاسبة والقرارات الصادرة عن بعض الجهات المتخصصة المفتوح ضدها الطعن بالنقض أمامه بموجب نصوص خاصة حيث يستنتج عن كل ما سبق ذكره أن الطعن الحالي سجل خرقاً للقوانين السارية في مجال ممارسة إجراء النقض أمام مجلس الدولة ولذا يتعين التصريح بعدم قبوله»¹.

ويتضح من هذا القرار بأن مجلس الدولة لا يمكنه النظر في القرارات النهائية الصادرة عنه عن طريق الطعن بالنقض، لأن الطعن بالنقض يجب أن يلجأ الطاعن إلى جهة تعلق الجهة مصدرة القرار وليس نفس الجهة.

ثانياً - آثار الطعن بالنقض.

يترتب عن الطعن بالنقض عدة آثار يمكن إجمالها فيما يلي:

¹ - قرار مجلس الدولة رقم: 78805 الصادر بتاريخ 2011/10/11، الغرفة الخامسة، قرار غير منشور.

1- **الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ:** تنص المادة 909 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: «أن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف»، لكن لهذه القاعدة استثناء أين يترتب على القرار وقف تنفيذه وذلك في المواد المتعلقة بحالة الأشخاص أو أهليتهم وفي دعوى التزوير، وهذا وفقا لنص المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

2- **إعادة الأطراف إلى حالة قبل صدور القرار:** يترتب عن الطعن بالنقض آثار، تتمثل في إلغاء القرارات الصادرة عن القضاء دون إحالة أو الإلغاء مع إحالة القضية أمام جهة قضائية معينة .

وهاتين الحالتين ، قد تم النص عليهما من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما يلي:

أ- **نقض القرار مع الإحالة:** طبقا للمادة 364 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه، عندما يقضي قاضي نقض بإحالة القضية يمكن له أن يحيل الدعوى أمام الجهات القضائية التي أصدرت الحكم المنقوض بتشكيلة جديدة ويحيلها إلى جهات قضائية أخرى غير تلك التي أصدرت الحكم محل النقض. وتتم الإحالة بعريضة افتتاحية والتي تخضع لشروط العامة، وتكون مصحوبة بمقرر الإلغاء في أجل شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للخصم شخصيا، أو في أجل ثلاثة أشهر إذا لم يكن التبليغ للخصم شخصيا.²

ب- **نقض القرار بدون إحالة:** وفقا للمادة 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذا لم يكن في النزاع ما يفصل فيه بعد، فإن النقض يكون بدون إحالة ولا مجال لإحالة

¹ - المادة 361 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

² - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (الدعوى وطرق الطعن الإدارية)، المرجع السابق، ص 239 .

الدعوى ثانية للفصل فيها أمام جهة قضائية أخرى، أي عدم جدوى من إحالة الدعوى من جديد.

ثالثاً - أهمية رقابة مجلس الدولة على تطبيق القانون.

تتجلى أهمية أو الهدف من رقابة مجلس الدولة على تطبيق القانون من زاويتين، سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، وذلك على الشكل التالي:

1- من حيث الشكل: تتجلى الرقابة هنا في التأكد من صحة الاختصاص النوعي والإقليمي

ومن حيث التقيد بالإجراءات والشكليات المنصوص عليها قانوناً.

فالعيوب الشكلية مختلفة تتمثل في عيوب جوهرية تمس النظام العام، وعلى القاضي إثارتها من تلقاء نفسه. وتتمثل أساساً في خرق قواعد الاختصاص النوعي والإقليمي، وعيوب تمس الشكليات الأساسية لكنها لا تؤدي إلى إجراء النقض إلا في صورة التمسك بها من الأطراف لأنها شكليات شرعت لمصلحة الخصوم، وشكليات غير مؤثرة إلا إذا نتج عنها ضرر للطاعن بالنقض¹.

2- بسط الرقابة من حيث الموضوع: وتتمثل أساساً في ما يلي:

أ- خرق القانون: يجب على القاضي ولحسن تطبيق القانون انتقاء القاعدة القانونية

من أجل تطبيقها على المنازعة الضريبية المطروحة أمامه، وعليه الالتزام بمحتواها وأبعادها والتوفيق في تفسيرها إذا كانت تحتاج إلى تفسير، فإخلاله بهذه الإجراءات يعرض حكمه إلى الطعن.

فمجلس الدولة عند ممارسته سلطة النقض فهو يمارس سلطة مراقبة تطبيق القانون فيبحث عما إذا كانت الجهة القضائية مصدرة الحكم أو القرار محل الطعن بالنقض قد طبقت القانون تطبيقاً سليماً.

¹ - علوشي محمد الأمين، المرجع سابق، ص 142.

ب- **الخطأ في الوقائع:** قد يخطئ القاضي باستناده إلى وقائع غير صحيحة، فيصدر الحكم أو القرار محل الطعن، ومثال ذلك اعتبار المكلف بالضريبة لم يقدم تصريحات مثلما موجود في وثائق الملف فينتج عنه بالضرورة نقض القرار، لأن القاضي الضريبي يراقب الوجود المادي للوقائع التي بني عليها الحكم أو القرار ويبحث إن كان قاضي الموضوع أعطاها وصفها القانوني الصحيح.

فتقدير الوقائع وتقييم الحجج موكل لقاضي الموضوع، باعتبار قاضي النقض هو قاضي تطبيق القانون ولا يمكنه تبعاً لذلك الأخذ بحجج لم تقدم إلى قاضي الموضوع. فمجلس الدولة لا يقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه¹.

المطلب الثاني: قرار مجلس الدولة وطرق الطعن ضده.

إذا كانت المحاكم الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع الجبائي تصدر أحكاماً قضائية، فإن مجلس الدولة يصدر ما يسمى بالقرارات القضائية.

ولقد جاء النص على القرارات التي يصدرها مجلس الدولة في الباب الثاني المتعلق بالإجراءات أمام مجلس الدولة، ضمن الفصل الثالث حيث نصت المادة 916، على أنه تطبق أحكام المواد من 874 إلى 900 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المتعلقة بالفصل في القضايا أمام مجلس الدولة.

وباعتبار أن قرارات مجلس الدولة هي نهائية، فهي لا تقبل الطعن فيها إلا بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو تصحيح الخطأ المادي والتفسير أو التماس إعادة النظر.

¹ - علوشي محمد الأمين، المرجع السابق، ص 143.

وسيتم من خلال هذا المطلب التعرض إلى كيفية صدور القرار وتبليغه في فرع أول ثم في الفرع الثاني إلى طرق الطعن في هذا القرار.

الفرع الأول: صدور القرار عن مجلس الدولة وتبليغه.

بالرجوع إلى المواد 888، 889، 890 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نلاحظ أنها قد بينت المقتضيات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن مجلس الدولة، وأحالت بهذا الخصوص إلى القواعد العامة المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من نفس القانون.

كما حددت المادتان 894 و895 إجراءات تبليغ الحكم ونصت المادة 893 على حفظ ملفه. فاستنادا لهذه المواد، وقبل صدور قرار مجلس الدولة، يتم التحقيق في القضية بنفس الطريقة والإجراءات التي تتبع أمام المحاكم الإدارية.

وبعد تأكد العضو المقرر من أن القضية أصبحت مهياًة للفصل فيها، يقوم بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف إلى محافظ الدولة من أجل الإطلاع عليه وإيداع مذكراته، وبعد فوات مهلة الشهر الممنوحة لهذا الأخير، يصدر قرار يتم فيه تحديد جلسة للنظر في القضية باتفاق بين العضو المقرر ورئيس الغرفة ويبلغ الأطراف ومحاميهم بتاريخ الجلسة، ويكون هذا الإخطار قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، ويكون ذلك بموجب رسالة موصى عليه مع العلم بالوصول.

وتكون جلسة صدور القرار علنية ما لم يقرر المجلس غير ذلك، ولمحامي الخصوم تقديم ملاحظات شفوية موجزة بعدها يتلو المستشار المقرر تقريره ويقدم محافظ الدولة رأيه وبعدها تحال القضية للمداولة ويصدر مجلس الدولة القرار في جلسة علنية.

وسيتم من خلال النقاط التالية التعرض إلى شكل ومحتوى القرار، ثم كيفية تبليغه وتنفيذه وذلك على الشكل التالي:

أولاً- شكل ومحتوى القرار.

ولقد تم النص على ذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة 1888¹ التي أحالت بهذا الخصوص إلى المواد 270 إلى 287 من نفس القانون وهذه البيانات هي كالتالي:

1- بيانات متعلقة بأطراف الخصومة، بمحاميتهم، بمحافظ الدولة وبالقضاة الذين أصدروا القرار في المنازعة الضريبية. فيجب أن يشتمل القرار بالنسبة للخصوم على أسمائهم وألقابهم وصفاتهم ومهنتهم وموطنهم. وبالنسبة لمحاميهم على أسمائهم وعناوينهم وبالنسبة لمحافظ الدولة اسمه، ونفس الشيء بالنسبة لقضاة الغرفة التي أصدرت القرار من اسم ولقب رئيسها ومستشاريها مع التتويه بصفة المستشار الذي تولى التقرير فيه. وقد استدركت المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالت عليها المادة 888 من نفس القانون البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي أصدرته وتاريخ النطق به والإشارة إلى عبارة النطق به في جلسة علنية.
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- اسم ولقب محافظ الدولة.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع التشكيلة.

¹- تنص المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: «تطبق المقتضيات المتعلقة بالأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد من 270 إلى 298 من هذا القانون على المحاكم الإدارية».

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي طبيعته، تسميته، مقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- أسماء وألقاب المحامين.

2- بيانات ينوه من خلالها قيام العضو المقرر ومحافظ الدولة والمحامين ورئيس الغرفة بتدخلاتهم فيها وفق ما يقتضيه القانون.

وقد فرضت المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الإشارة كذلك إلى سماع الخصوم إن اقتضى الأمر وإلى كل شخص تم سماعه بأمر من رئيس التشكيلة.

3- تتناول عريضة الطعن المقدمة من الطاعن ومذكراته الإيضاحية إن اقتضى الأمر، ومذكرة رد المدعى عليه، وجواب مجلس الدولة عليها.

ونصت المادة 889 من نفس القانون على إشارة القرار إلى الوثائق والنصوص المطبقة.

وهناك بيانات أخرى تتعلق بالتصدير الذي يجب أن يتقدم القرار بعبارة: "الجمهورية

للجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري".

وقد ورد النص على هذه العبارة، تحت طائلة البطلان، في المادة 275 من قانون

الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالت عليها المادة 888 من نفس القانون السارية على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.

ثانيا - تبليغ القرار وتنفيذه.

يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة عن طريق المحضر القضائي، وهو الإجراء المكرس من

قبل المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس

الدولة. وقد جاء في المادة 894 ما يلي: «يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم

في موطنهم عن طريق المحضر القضائي»، أما المادة 895 من نفس القانون فإنها أجازت

بصفة استثنائية أن يأمر بتبليغ الأوامر الصادرة عن طريق أمانة الضبط.

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية، إلى كل من الخصمين ، المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب المعنية.

إلا أن ما نلاحظه فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، هو أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا في قانون الإجراءات الجبائية، المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة¹.

وبعد مرحلة التقاضي تأتي مرحلة تنفيذ القرار، وهو ما يصبو إليه المتقاضي من خلال لجوئه للقضاء، وطبقا لأحكام المادة 281 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القرارات لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع وتسلم من طرف أمين الضبط المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ"².

الفرع الثاني: طرق الطعن ضد قرارات مجلس الدولة.

إن الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في مجال المنازعات الجبائية يخضع كذلك للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأنه لا توجد أحكام خاصة تنظم ذلك ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى هذا القانون نجده تضمن أربعة أنواع من الطعن، تتمثل في المعارضة واعتراض الغير الخارج عن الخصومة والتماس إعادة النظر والطعن بالتصحيح.

وسيتيم دراسة هذه الطعون من خلال النقاط التالية:

¹ - يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 168.

² - كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 76.

أولاً- المعارضة.

تعتبر المعارضة طريقاً من طرق الطعن العادية تمكّن المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب من اللجوء إلى مجلس الدولة مصدر القرار الغيابي وفقاً لأحكام المواد 953، 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، التي تنص على أنه تكون القرارات الصادرة عن مجلس الدولة غيابياً قابلة للمعارضة.

وللطاعن بالمعارضة طبقاً للمادة 954 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي لتقديم طعنه.

أما عن آثار المعارضة، فيتم وقف تنفيذ القرار وفقاً لأحكام المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص أنه للمعارضة أثر موقوف، ما لم يأمر القانون بخلاف ذلك، إلى غاية الفصل في موضوع المعارضة من جديد.

كما يترتب عن المعارضة إما قبولها، وفي هذه الحالة، يتم إلغاء القرار الأول الذي أصدره ويحل محله قرار آخر يصدره المجلس وذلك من خلال ما قدمه الطرف الذي كان غائباً من وقائع ودلائل وإثباتات. أما في حالة عدم قبولها، فينجر عن ذلك ما يلي:

- 1- عند انتهاء الأجل القانوني للمعارضة والمحدد بشهر، يصبح القرار غير قابل للطعن بالمعارضة، وإذا تم الطعن يكون الطعن غير مقبول شكلاً لفوات الأجل القانوني للطعن بالمعارضة.
- 2- إذا تم الطعن في الأجل القانوني، ورأى مجلس الدولة أن ما قدمه الطاعن يؤيد قراره الأول يرفض المعارضة.

¹ - المواد من 953 إلى 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، السابق الإشارة إليه.

3- في حالة الطعن بالمعارضة على المعارضة، أي عندما يتخلف الطاعن ثانية عن القيام بالإجراءات اللازمة بالمواعيد المحددة قانوناً ولا يقدم طلباته ولا دفعه فإنه ينتج عدم قبول الطعن بالمعارضة واعتبار المعارضة الثانية كأن لم تكن.

ثانياً - التماس إعادة النظر.

يقدم التماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام المادة 966 إلى 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

أما أوجه الالتماس فإن للمكلف بدفع الضريبة أو الإدارة الجبائية الذين كانوا أطرافاً في القرار الصادر عن مجلس الدولة أن يقدموا طلبات تتضمن إعادة النظر فيه وذلك بناءً على إحدى الوجهين التاليين:

1- إذا تبين أن القرار الصادر عن مجلس الدولة بني على مستندات مزورة تم تقديمها لأول مرة أمامه.

2- إذا تم الحكم على الطرف الذي قدم الالتماس بسبب عدم استطاعته تقديم وثائق ومستندات قاطعة في الدعوى حال خصمه دون تقديمها¹.

وهذا ما جاء في قرارات مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2011/03/10 والحامل رقم 058391 حيث قضى مجلس الدولة بما يلي: «حيث أنه طبقاً لأحكام المادة 942 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يمكن تقديم طلب التماس إعادة النظر في إحدى الحالتين وهما إذا اكتشف أن القرار صدر بناءً وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة أو إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.

¹ - المادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

حيث أنه مادام طلب التماس إعادة النظر الحالي لم يؤسس على أية حالة من الحالتين المذكورتين أعلاه فإنه يتعين القضاء برفضه لعدم التأسيس»¹.

أما عن ميعاد تقديم الالتماس فهو شهرين²، وتختلف فترة حساب هذه المدة باختلاف الوجه الذي بني عليه الالتماس كما يلي:

- أ- فإذا تم تقديم الالتماس بسبب كون قرار مجلس الدولة بني على مستندات مزورة فإن الميعاد يبدأ من تاريخ ثبوت التزوير بصفة قاطعة.
- ب- أمّا إذا بني الالتماس على أساس أن الخصم قد حال دون تقديم مستندات قاطعة في الدعوى فإن الميعاد يبدأ حسابه من تاريخ الحصول على المستند الذي حال الخصم المحكوم عليه بغير حق دون تقديمه.

وتجدر الملاحظة إلى أنه إذا تم الفصل في التماس أول بإعادة النظر في حكم حضوري فإنه لا يقبل التماس إعادة نظر ثان في شأنه.

ثالثاً- اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

يجوز للغير الخارج عن الخصومة الطعن بهذا الطريق من طرق الطعن وفقاً لأحكام المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه: «يهدف اعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى مراجعة أو إلغاء القرار الذي فصل في أصل النزاع، ويفصل من جديد من حيث الوقائع والقانون»³.

¹- قرار مجلس الدولة رقم: 058391، الصادر بتاريخ 2001/03/10، الغرفة الثانية، غير منشور.

²- المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

³- المادة 960 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

فيخول لكل شخص له مصلحة ولم يكن طرفا في النزاع ولا ممثلا في القرار المطعون فيه تقديم اعتراض الغير الخارج عن الخصومة¹، بحيث يكون هذا الاعتراض بعد الفصل في المنازعة وصدور القرار بخصوصها.

ولقبول هذا الطعن اشترط القانون أن يكون لهذا الغير المعترض مصلحة حقيقية وقانونية.

وقد اعتمد المشرع طريق الإحالة من خلال المادة 942 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي نصت على تطبيق الأحكام المتعلقة باعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا للمواد من 381 إلى 389 أمام الجهات القضائية الإدارية، غير أنه لم ينص بالنسبة للقضاء الإداري على اعتراض الغير الخارج الخصومة ضد الأمر الاستعجالي المسموح به أمام القضاء العادي.

ويعتبر الاعتراض دعوى كباقي الدعاوى. ومن ثم يجب مراعاة الإجراءات الخاصة بالدعاوى، حيث يرفع أمام مجلس الدولة مصدر القرار، بنفس الأشكال المتعلقة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية المنصوص عليها في المادة 815 وما يليها.

1- شروط وإجراءات قبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة: يجب توافر

الشروط التي نصت عليها المادة 961 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي:

- أ- إرفاق عريضة الدعوى بنسخة من القرار المراد الاعتراض عليه.
- ب- أن لا يكون الطاعن طرفا في الخصومة
- ج- تقديم الطعن في الأجل القانوني أمام مجلس الدولة، حيث يبقى أجل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على القرار قائما لمدة 15 سنة، تسري من تاريخ صدور القرار، غير أنه يخفض لمدة شهرين إذا تم التبليغ الرسمي، أو العلم اليقيني

¹ - المادة 381 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

بالقرار، وبسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك الأجل وإلى الحق في ممارسة الغير الخارج عن الخصومة.

د- شرط إيداع مبلغ الضمان أو الكفالة، حيث يرفع اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وفقا لأشكال المقررة لرفع الدعوى ويقدم أمام مجلس الدولة، ويجوز الفصل فيه من طرف نفس القضاة مع أنه لا يقبل هذا الاعتراض ما لم يكن مصحوبا بوصل يثبت إيداع مبلغ لدى أمانة الضبط، يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388، وهي الغرامة التي يجوز للقاضي أن يحكم بها على المعارض في حالة رفض الاعتراض والمقدرة بعشرة آلاف دينار 10.000 دج إلى عشرين ألف دينار (20.000 دج)، دون الإخلال بالتعويضات المدنية التي قد يطالب بها الخصوم وهي الحالة التي يقضي فيها بعدم استرداد مبلغ الكفالة¹.

ويرفع الاعتراض ويتم التحقيق فيه وفقا لأحكام المادة 962 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مع مراعاة أحكام المواد 815، 816، 817 من هذا القانون.

و يجب أن تتضمن عريضة الطعن بالاعتراض كل البيانات المنصوص عليها في المواد 14، 15 و 16 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع توضيح أسباب الطعن ونوع المصلحة والضرر الذي يمكن أن يكون أصاب المكلف بالضريبة إذا كان هو المعارض أو أصاب أموال الخزينة العمومية إذا كانت إدارة الضرائب هي المعارضة نتيجة هذا القرار المعارض ضده والذي لم يكن طرفا فيه، كما يجب الإشارة كذلك إلى مضمون القرار المطعون فيه بالاعتراض.

¹- لقد أحوالت المادة 961 من ق.ا.م.ا بخصوص شروط قبول الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة إلى نصوص المواد من 381 إلى 389 من نفس القانون.

كما يجب على المعارض إرفاق دعواه بنسخة من القرار ووصل إيداع المبلغ لدى أمانة الضبط يساوي الحد الأقصى من الغرامة المنصوص عليها في المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

2- آثار الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة: ينظر مجلس الدولة في صحة الإجراءات الشكلية أولاً ثم الموضوعية أي الدفع التي أثارها المعارض، وكذا وسائل الإثبات، والدفاع عن مصلحته سواء كان المعارض المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وإعادة النزاع الضريبي من جديد يخضع للقواعد العامة من حيث قابليته للطعن بجميع الطرق العادية وغير العادية المقررة قانوناً طبقاً لأحكام المادة 389 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه يجوز الطعن في القرار الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة بنفس طرق الطعن المقررة للأحكام. فتنترتب عليه الآثار التالية:

أ- الاعتراض لا يوقف التنفيذ إلا إذا وقع إشكال في التنفيذ أو نص القانون على ذلك حيث يجوز لقاضي الاستعجال أن يوقف تنفيذ القرار الصادر في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

ب- إذا رفض اعتراض الغير شكلاً، فإنه يتم توقيف الإجراءات، أما إذا قبل الاعتراض شكلاً، يجوز لمجلس الدولة أن ينظر في الدفع الموضوعية ويناقش الأسباب المثارة من طرف المعارض (المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب) وبالتالي ينتج عنه إما إلغاء القرار أو تعديله، والفصل من جديد وفقاً للقانون ثم إصدار قرار جديداً في النزاع الضريبي، ويسترد المعارض الذي صدر القرار لصالحه مبلغ الكفالة المدفوع.

¹ - المادة 388 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

رابعاً - الطعن بالتصحيح.

يحق للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية في الحالة التي يتضمن فيها قرار مجلس الدولة أخطاء مادية أن يتقدم أمامه بطلب التصحيح، وذلك وفقاً لما جاء في المواد 891، 892 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولقد عزّف مجلس الدولة الخطأ المادي في قراره رقم 21060 الصادر بتاريخ 2005/01/11 الذي جاء فيه: « حيث أنه عكس ما تضمنته عريضة المدعيان لا سيما بالنسبة للخطأ الثاني المثار قبلهما في تطبيق القانون فإن الخطأ المادي يتعلق بسهولة أو نسيان أو سقوط كلمة أو خطأ مطبعي أو خطأ في الترجمة أو غيرها من الأخطاء المادية، شريطة أن لا تمس بجوهر النزاع»¹.

أما بالرجوع إلى المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها حددت مفهوم الخطأ المادي على أنه: «عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها»².

فلتقديم مثل هذا الطعن لا بد من أن يكون القرار صادراً عن مجلس الدولة، وأن يكون حضورياً وبمفهوم المخالفة فالقرارات الموصوفة بالغيابية لا تقبل الطعن فيها بالتصحيح.

ولا بد أن يكون الخطأ الوارد في القرار مادياً وبالتالي فإثارة نقاط قانونية لا يمكن أن يكون أساساً لمثل هذا النوع من الطعون والخطأ المادي الوارد في القرار لا بد أن يؤثر على القرار الصادر في الدعوى، وبالتالي إذا لم يكن له تأثير كالأخطاء البسيطة فلا يجوز الطعن فيها بالتصحيح، والخطأ المؤثر في القرار هو ذلك الخطأ الذي يؤثر في تنفيذ القرار.

¹ - قرار مجلس الدولة رقم 21060، الصادر بتاريخ 2005/01/11، الغرفة الثانية، غير منشور.

² - المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الإشارة إليه.

الغائمة

تستأثر الضرائب بالمقارنة مع غيرها من الموارد المالية للدولة الحديثة باهتمامات الباحثين في علم المالية العامة و ذلك لكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة إلى الحد الذي جعل الاهتمامات التي انصبت عليها هذه الموضوعات مجالا لمعرفة علمية و عملية واسعة النطاق وذلك في إطار العلم و الفن الضريبيين اللذين تعتبر المقابلة بينهما في هذا الصدد نوعا من التمييز بين المبادئ و بين تطبيقاتها أي بين النظرية و التطبيق. وهذا نظرا لما للجباية من تأثير على الأوضاع الاقتصادية وكذا على المكلفين بها. على أن القواعد الإجرائية التي تم ملاحظتها والاعتماد عليها في هذه الدراسة تهدف إلى تنظيم الحماية القانونية لحقوق الخزينة العمومية وكذا المكلفين بالضريبة، وهذا ما نستشفه من خلال ما وضعه المشرع الجزائري من قواعد إجرائية توطر وتنظم من جهة عملية تأسيس وتحصيل الجباية بمختلف أشكالها وفق قالب تشريعي مقنن، ومن جهة أخرى توفير الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية من خلال ما منحه المشرع الجزائري لهم من سبل للدفاع عن حقوقهم بداية من التظلم أمام نفس الإدارة الجبائية المؤسسة للجباية، وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن أمام اللجان الإدارية، وصولا إلى المرحلة القضائية. ومن خلال هذه الدراسة يمكن استنتاج مجموعة من النتائج، والاقتراحات وذلك على الشكل التالي:

فبالنسبة لآليات التفعيل الجبائي:

فإن النظريات المؤسسة للجباية أجمعت على أن أهم القواعد التي تبنى عليها هذه الأخيرة تتمثل في قاعدتي العدالة والمساواة. غير أن الواقع العملي أثبت أن عملية تأسيس وتحصيل الجباية مازال بعيدا عن تحقيق مستويات مقبولة من العدالة الاجتماعية والمساواة، وهذا ما تم ملاحظته من خلال تطبيقات الضريبة بحد ذاتها و التي منها:

- من غير المعقول أن تساهم الضريبة المفروضة على المرتبات والأجور لوحدها في الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي، وهو ما يعتبر مناف لمبدأ العدالة

الجبائية ومن ثم العدالة الاجتماعية. فمن غير الممكن أن تتحمل فئة الموظفين لوحدها المساهمة بنسبة كبيرة في الحصيلة الضريبية وبالتالي تحمل عبء تمويل الإنفاق العام، في حين نجد أنشطة أخرى تدر أموالا طائلة إلا أن تصريحاتهم غير الصحيحة، وبمعنى آخر تحايلهم على الإدارة الضريبية يجعلهم بمنأى عن المساهمة في تمويل الإنفاق العام.

- وبالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فهناك تمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المعنويين وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية وبالتالي الإخلال بمبدأ المساواة في الحقوق والواجبات، كما أن دورها محدود للغاية في المساهمة في النفقات العامة ولا يتماشى والتطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري.

- وبالنسبة للرسم على القيم المضافة فالملاحظ أنها تفرض على قدم المساواة بين الغني والفقير بالرغم من تفاوت الدخل، لذا فإنه من غير المقبول ولا من العدالة أن يدفع الغني والفقير نفس الرسم لنفس السلعة.

- وبالنسبة للرسم على بعض السلع الضرورية والتي تعد في نظر المشرع كمالية، غير أنها لا تراعي المقدرة التكاليفية للشخص المكلف بها فهي تساوي بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة في فرضها.

- عدم وجود جهاز جبائي رقابي على قدر عال من الكفاءة وهذا يوحي إلى تصريحات المكلفين غير الصحيحة وهو ما يوحي أيضا إلى عدم وجود نظام معلومات على قدر عال من الدقة. و كل ذلك مفاده أن طبيعة الفرد الجزائري ترى أن الضريبة أو الجباية هي وسيلة تستعملها الدولة لفرض سلطتها عليه كما أنها وسيلة تسعى إلى إفقاره من الناحية المالية وحرمانهم من أموالهم، وهو ما يستلزم إعادة النظر في المنظمة الجبائية ككل باعتبار أن كثير من تطبيقاتها يتصادم مع مبادئ وقناعات

ودين المجتمع الجزائري مما يدفع الكثير منهم إلى العزوف عن دفع الضريبة والتحايل عليها بمختلف الطرق.

- من خلال تطبيقات الجباية بمختلف عناصرها نلاحظ أن اللامساواة وعدم تكافؤ الفرص واللاعادلة في توزيع الدخل وغياب التنمية هي السمة الغالبة في الجزائر بالرغم من المحاولات العديدة والمتكررة لإرساء العدالة الاجتماعية.
- من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية وقوانين المالية، نلاحظ أن النظام الجزائري لم يتمكن لحد الساعة من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين وأعوان الجباية، فضلا عن تعقد ذلك النظام حيث نلاحظ سنويا مجموعة من التعديلات، إلغاء، إضافة .. الخ وهذا ما يعكس عدم ثبات المنظومة القانونية الجبائية ككل.

أما بالنسبة لتسوية المنازعات الجبائية:

- فعن المرحلة الإدارية للتسوية: ومن خلال الدراسة لاحظنا أن المكلف بالضريبة في حالة عدم رضائه أو عدم قبوله بالضريبة المفروضة عليه يكون ملزما أولاً أن يتقدم بشكوى إلى المدير الولائي الضرائب لينظر فيها قبل أن يلجأ إلى لجان الطعن الاختيارية.

ومما لاشك فيه أن هذه المرحلة الإدارية وحتى الاختيارية من شأنها إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب من أجل تدارك أخطائها و محاولة تصحيحها، دون اللجوء إلى الجهات القضائية، وذلك توفيراً للوقت والمصاريف التي يتحملها رافع الدعوى.

وبالرغم من فائدة الشكاية سواء بالنسبة للإدارة أو للمكلف بالضريبة، إلا أن إجراء التظلم المسبق بحسب ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية محاط بجملته من الإجراءات المعقدة ، كتلك المتعلقة بمواعيد تقديمه و المنقسمة إلى مواعيد عامة و مواعيد خاصة تتوقف على صيغ و حالات معينة للفرض الضريبي، وتختلف كذلك باختلاف نوع النزاع

الضريبي، حيث يترتب على تنوع و تعدد مواعيد تقديم هذه التظلمات صعوبة إمام المكلفين بها في كثير من الحالات مما يعرض حقوقهم للسقوط.

كما أن المشرع كان متحيزا إلى جهة الإدارة وذلك بجعل الحد الأقصى لتقديم التظلمات في مادة الوعاء الضريبي ستة أشهر فيما تعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة ، وسنتين كأقصى تقدير بالنسبة لأنواع الضرائب الأخرى، وشهرا واحدا بالنسبة للتظلمات المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي. في حين نجده منح لإدارة الضرائب أجلا يقدر بأربع (4) سنوات للمطالبة بالحقوق الضريبية من المكلف بالضريبة ، وذلك ابتداء من تاريخ استحقاق هذه الحقوق و هو ما يعد لا مساواة وإخلال بميزان القوة بين الإدارة الجبائية و المكلف.

كما تعد آجال الفصل في تظلمات المكلفين طويلة خاصة إذا لزم الأمر الرأي المطابق للإدارة المركزية ، حيث تصل إلى ثمانية أشهر، ومن الممكن أن تتعدى ذلك ومن دون أن تتحمل الإدارة أي جزاء أو مسؤولية، في حين أن آجال التحصيل لا تتعدى في أقصى حالاتها ثلاثة أشهر، وفي حال تجاوزها تفرض على المكلفين بالضريبة عقوبات تأخير.

أما فيما تعلق بتظلمات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فعلى هؤلاء تقديم تظلماتهم على مستوى هذه المصلحة فقط ، وهذا وجه من أوجه التركيز الإداري المطلق.

كما أن المشرع الجزائري غير ثابت في استعمال المصطلح المتعلق بالتظلم، فتارة يستعمل مصطلح طلب وأحيانا أخرى يستعمل مصطلح شكوى، وأن قانون الإجراءات الجبائية يستعمل مصطلح شكاية في نزاع الوعاء بدل تظلم، مع أن الاجتهاد القضائي يميز بين مصطلح شكاية بمعنى مجرد احتجاج وبين الشكاية بمعنى تظلم، وبالتالي نأمل من المشرع الجبائي أن يضبط المصطلحات في هذا الحال بدقة.

التحقيق في التظلمات الموجهة إلى إدارة الضرائب تتم عبر جملة من الإجراءات تجعل من الجهة التي عملت على فرض الضريبة لها تأثير كبير على نتيجة التحقيق، وهذا بالرغم

من التعديل الذي أدخله المشرع حيث أصبحت هذه العملية تتم من طرف المصلحة المختصة بفرض الضريبة بدلا من المفتش ذاته الذي قام بتأسيس الضريبة موضوع التظلم، وهذا في حقيقة الأمر تعديل لا يأتي بشيء، طالما أن الجهة المحققة هي نفسها التي تفرض الضريبة و ليست جهة مستقلة و إن اختلف الأشخاص.

- بالنسبة للطعن أمام لجان الطعن الإدارية، فالملاحظ أن المشرع الجزائري وبالرغم من محاولته توحيد إجراءات التظلم في المواد الجبائية، من خلال تداركه لنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية وتعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2018 حيث شمل الطعن، كل الرسوم على الأعمال بدل تحديدها كما كان سابقا في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، إلا أنه لازال يقتصر الطعن أمام هذه اللجان على منازعات الوعاء الجبائي دون التحصيل، وهو ما يعد انتقاصا من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لتسوية نزاعاته.

بالرغم من التنوع الذي تتسم به لجان الطعن، إلا أن الملاحظ أن الطابع الإداري هو الغالب على أعضائها بفعل تغييب الجهة القضائية، وبالتالي افتقارها إلى الكفاءات المتخصصة بالمجال الجبائي ماعدا عضوية الإدارة الجبائية، وهو ما يرجح الكفة إلى هذه الأخيرة عند صدور رأي اللجنة بفعل رجوع جميع أعضاء اللجنة إليها من أجل طلب التوضيحات.

ومن النتائج، التي توصلنا إليها أيضا، أن المشرع الجزائري جعل من آراء لجان الطعن الإدارية ملزما حتى وإن كان اللجوء إليها اختياريا متى تم ذلك، وهذا يخفف العبء عن الجهات القضائية، غير أن التعديل الذي جاء به المشرع الجزائري جعل اختصاص هذه اللجان محدود و طبيعة آرائها غير واضحة، حيث أعطى للإدارة الجبائية الحق للجوء إلى

هذه اللجان والطعن في آرائها و إرجاء أو عدم تنفيذ آرائها في حالة مخالفتها القانون، كما أن عملية تبليغ هذه الآراء تتم هي الأخرى من خلال نفس هذه الإدارة.

أما بالنسبة للمرحلة القضائية:

- فتمت ملاحظة شبه إجحاف في أجال رفع الدعوى الجبائية في مادتها التحصيلية والمحددة بشهر واحد مقارنة بآجال رفع دعوى الوعاء الجبائي والمحددة بأربعة أشهر، وهذا القصر في المدة قد يكون قاتلا مجازيا بالنسبة للمكلف بالضريبة إن لم يتنبه له، لارتباطه بحالات كحجز المنقولات التي يحتاجها في العمل، أو السلع سريعة التلف أو غيرها من الإجراءات المتعلقة بالتحصيل الجبري.
- تمت ملاحظة تفاوت في المراكز بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في عملية التسبيب حيث أن الأول مقيد بحدود السبب القانوني المؤسس في شكواه، مقارنة بالإدارة الجبائية التي يمكنها إثارة ما تشاء من أسباب جديدة.
- كما أن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جدا ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي إلى التحقيق وإن لم يقتنع فيلجأ إلى التحقيق المعمق، فضلا عن الخبرة التي يلجأ إليها، بسبب عدم دراية هؤلاء القضاة بالمجال الجبائي باعتبار أن هذا المجال فني وتقني، وبالتالي ففي كثير من الأحيان فإن الفصل في المنازعة الجبائية يتوقف على هذه الخبرة بالرغم من أن غالبية الخبراء المعينين من طرف القضاء هم خبراء محاسبين و ليسوا خبراء جبائيين.
- عدم إعطاء الطابع الإستعجالي في المواد الجبائية حقه والاقْتصار في كثير من تفصيلاته على الإحالة على قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

- تضارب التطبيق القضائي لقضاء مجلس الدولة في كثير من قراراته بخصوص المنازعات الجبائية وهذا ما نلمسه من خلال كثير من قراراته التي تم التطرق لها في هذه الدراسة.

وفي الأخير فان هذه المرحلة من النزاع تتسم بطول المدة و تعقيدها نتيجة لجوء القضاة إلى كل أشكال التحقيق و التحقيق المضاد مما يعرض مصالح المكلف بالضريبة إلى الضرر.

أما عن الاقتراحات التي يمكن سياتها من خلال هذه الدراسة فيتم إجمالها فيما يلي:

- اعتماد وتفعيل بنية تشاركية وطنية من الأكاديميين بالجامعات وخبراء المهنة للوصول إلى منظومة جبائية قوية وذات قبول.

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها.

- إعادة بناء نظام جبائي جزائري في إطار إستراتيجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار جميع المتغيرات.

- العمل على إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، عن طريق تبسيط إجراءاته سواء الإدارية منها أو القضائية، وهذا ما يساعد المكلف بالضريبة على الإلمام أكثر بأحكامه و يجعله قانون مستقرا.

- إعادة النظر في الآجال، وهذا عن طريق توحيدها وإعطاء الفرصة للمكلف بالضريبة لتدارك أي حق خاصة في نزاعات التحصيل الجبائي.

- إعادة النظر في إجراءات التحقيق والتي تسند إلى نفس الجهة التي فرضت الضريبة، وهذا ما يعد انتهاكا للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية وإسنادها إلى جهات متخصصة مستقلة، إذ من غير المعقول أن تكون الإدارة الجبائية هي الخصم و الحكم في نفس الوقت.

- إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن وهذا بإدراج أعضاء متخصصين في الميدان الجبائي، وهذا ما يضمن رؤيا حقيقية وشفافة للنزاع الجبائي المعروض أمامهم بعيدا عن تأثير رأي الإدارة الجبائية.

- العمل على ترقية ورفع فعالية الجهاز القضائي، عن طريق تكوين قضاة متخصصين في الميدان الجبائي قادرين على الفصل في النزاع الجبائي المطروح أمامهم دون الاعتماد المطلق والأعمى على الخبراء بما فيهم الإدارة الجبائية التي تعتبر طرفا بالنزاع .

- إعطاء أهمية أكبر للاستعجال الجبائي، وهذا بوضع نصوص خاصة به غير مقيدة بنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، خاصة في مواد التحصيل لما تتميز به من عامل زمني وتأثير مباشر على المكلف بالضريبة .

- العمل على وضع تقنين جبائي موحد يجنب كل مهتم بهذا الميدان سواء باحثين أو إداريين أو قضاة وحتى مكلفين بالضريبة التبعضر الحاصل في القوانين الجبائية الحالية والتي لو سئل أي شخص من غير المتخصصين عن عددها أو أسمائها لما أحصاها.

في الأخير وما يمكن أن نخلص إليه، أنه و بالرغم من كل هذه النتائج والاقتراحات إلا أن الواقع الفعلي للمجتمع الجزائري وبعده الفكري والإيديولوجي وحتى التاريخي يظهر أن مجتمعنا لم ولن يتقبل أبدا فكرة الجباية بقالبها الحالي وهذا لإحساسه بعدم المساواة الاجتماعية نتيجة فرض هذه الأخيرة على الفقراء والأغنياء على حد سواء. كما أن دفعه للأموال تبعا لالتزامه القانوني ثم دفعها مرة أخرى تحقيقا لوازعه الديني، يشعره بنوع من الازدواج الضريبي الذي يثقل كاهله ويعيق تقدمه ويجعل طاقاته تنتشتت ويسودها الغموض، كما يدفعه إلى عدم التحمس لخطط التنمية وانتفاء الثقة بينه وبين الأداة الضريبية، مما يولد لديه حالة من التهرب الضريبي والتحايل.

كل هذا في مقابل وجود آلية شرعية قائمة بحد ذاتها وهي الزكاة بمفهومها الواسع باعتبارها نظام فريد من نوعه مالي واقتصادي واجتماعي سياسي وخلقى وديني معا. فهي نظام مالي اقتصادي ذلك لكونها عبارة عن اقتطاع مالي محدود يقتطع من الأموال والدخول لينفق من أجل المصلحة العامة وهي نظام اجتماعي لأنها تسعى جاهدة لتأمين المجتمع عن العجز و لكوارث كما تسعى لتحقيق التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع والمساواة الاجتماعية، كونها تأخذ من الأغنياء فقط وترد على الفقراء، كما أن الدولة هي التي تتولى جبايتها كما تتولى توزيعها في مصارفها وهي بالتالي نظام سياسي.

والأكثر من ذلك هو تغلب الجانب الإيماني العقائدي فيها على الجانب المادي، بل إن الشعور بالرقابة الإلهية كفيل بجعلها بمنأى عن التهرب أو الغش الجبائي.

الملاحق

- 1- الملحق رقم 1 خاص بوثيقة التصديق على إستقبال شكاية المكلف بالضريبة.
- 2- الملحق رقم 2 خاص بوثيقة تحقيق المفتش واضع الضريبة.
- 3- الملحق رقم 3 خاص بوثيقة تحقيق قابض الضرائب والرد على طلبات الطعون من أجل العفو.

الملحق رقم 01

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE
SIDI BEL ABBES

SIDI BEL ABBES, le 04/12/2019

ACCUSE DE RECEPTION
D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE
A remettre au requérant en main propre ou à transmettre par voie postale

REFERENCE DE L'ACCUSE

Référence d'enregistrement
de la réclamation contentieuse
Récl. ORD / N° 1 du 18/12/2018
Inspection Ben Badis

Requérant (e):
NIF: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
Activité:
Adr. Activité:
Adr. Dom./Siège: BENACHIBA CHÉLIA SIDI BEL ABBES

Mandataire:
Activité:
Adresse:

J'ai l'honneur d'accuser réception de votre réclamation contentieuse, visée ci-dessous, parvenue à mon service le 18/12/2018.

Veillez agréer, M. l'assurance de ma parfaite considération.

Le Sous Directeur du Contentieux

CALCUL
DES DEGREVEMENTS (2)

AVIS { de l'Inspecteur _____ (1)
du Contrôleur _____ (1) (M. _____)

(Dans le cas où la réclamation sera reconnue entièrement fondée
l'agent instructeur se bornera à formuler un avis sommaire)

A _____, le _____

1° En la forme : _____

2° Au fonds : _____

(1) Rayer la mention inutile.
(2) L'agent instructeur doit laisser
subsister dans cette colonne les opérations
qu'il a effectuées pour calculer
les dégrèvements.

الملحق رقم 03

MINISTERE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts
DIRECTION DES IMPOTS
WILAYA

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

RECLAMATIONS ET DEGREVEMENTS

Liaison avec le Service du Recouvrement

Série L. n° 23 (1999)

Dégrèvements gracieux

d.....
Cahet du Bureau expéditeur
d.....
N°.....
du registre des réclamations
de 19.....

Monsieur le Receveur d.....
Renseignements demandés en vue de l'instruction d'une
demande en remise ou en modération présentée par :
M.....
demeurant

(1) Rayer les mentions inutiles.

COTISATIONS VISEES DANS LA DEMANDE

ENAG - ULC Algérie -

COMMUNE 1	ANNEE de l'imposition 2	ARTICLES et N° du rôle 3	NATURE de l'impôt 4	MONTANT de la cote 5	COMMUNE 6	ANNEE de l'imposition 7	ARTICLES et N° du rôle 8	NATURE de l'impôt 9	MONTANT de la cote 10

SITUATIONS DU RECOUVREMENT A LA DATE DU

COMMUNE 1	ANNEE de l'imposition 2	ARTICLES et N° du rôle 3	NATURE de l'impôt 4	MONTANT de la cote 5	Versements et dégrèvements		RESTES à recouvrir 8	OBSERVATIONS 9	
					Date 6	Montant 7			
I. Cotisations visées dans le tableau ci-dessus									
TOTAUX.....									
II. -- Autres cotisations dont le demandeur resterait encore redevable									
TOTAUX.....									

AVIS AU SERVICE DU RECOUVREMENT

1° Nature et valeur approximative des gages du trésor :

2° Etat des poursuites exercées à l'encontre du contribuable

3° Possibilités réelles de paiement du contribuable appréciées compte tenu notamment de son train de vie, de ses dépenses ostensibles ou notoires, etc.

4° Attitude habituelle du contribuable au regard du recouvrement. Préciser, le cas échéant, les motifs susceptibles d'être valablement invoqués par l'intéressé pour expliquer ses retards :

5° Des délais supplémentaires ont-ils déjà été accordés au contribuable pour des cotisations autres que celles restant actuellement dues ? quelle en était l'étendue ? Ont-ils été respectés ?

6° Avis du comptable sur le mérite de la demande: Le comptable estime-t-il que le contribuable pourrait se libérer, avec des délais, des cotisations restant actuellement à sa charge? Dans l'affirmative, quelle serait l'importance des délais qui pourraient lui être consentis ?

A..... le 19

(Signature du Comptable) :

NOTA. -- Le présent bulletin de liaison doit être renvoyé aussitôt que possible à M. le des i
à

قائمة المراجع

قائمة المراجع

القرآن الكريم.

أ- باللغة العربية

أولا -الكتب:

I. الكتب العامة :

- (1) أحمد ابن فارس بن زكرياء القزويني، معجم مقاييس اللغة، دار الفكر للطباعة والتوزيع والنشر، سوريا، دمشق، 1979.
- (2) أبو عبد الرحمن الخليل، معجم العين، دار ومكتبة الهلال للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 2010.
- (3) أحمد بن علي بن حجر العسقلاني، فتح الباري شرح صحيح البخاري، دار الريان للتراث، 1986.
- (4) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- (5) أحمد مليجي، الطعن بالاستئناف الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2008 .
- (6) أبو القاسم الأصفهاني، المفردات في غريب القرآن، الدار الشامية، دمشق، سوريا 1992.
- (7) جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العلمية وفقا للتشريع الأردني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان 2000.
- (8) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1987.

- (9) حسن عواضة، المالية العامة "دراسة مقارنة"، طبعة رابعة منقحة، دار النهضة العربية بيروت، 1978.
- (10) حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة والضرائب، دار الخلود للصحافة، 1995.
- (11) الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- (12) حمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، الإسكندرية، مصر، دار الفكر الجامعي، 2008.
- (13) حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة 1988.
- (14) خباية عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2009.
- (15) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1994.
- (16) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995.
- (17) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الدعاوى وطرق الطعن الإدارية، الجزء الثاني الطبعة الثانية، الجزائر، 2013 .
- (18) رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1987.
- (19) زين الدين أبو عبد الله الرازي، مختار الصحاح، المكتبة العصرية، الدار النموذجية صيدا، لبنان، 1999.
- (20) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية 2003.

- (21) سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، الأردن، دار رند للنشر والتوزيع، 2000.
- (22) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- (23) سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007.
- (24) شامية أحمد زهير، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع 1997.
- (25) شريف رمسيس، الأسس الحديث لعلم المالية، دار الفكر العربي، الكويت، 1992.
- (26) طلعت محمد دويدار، دعوى استرداد المنقولات المحجوز، منشأة المعارف، مصر 2003.
- (27) طعيمة الجرف، شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الإداري، مكتبة القاهرة الحديثة، مصر، 1956.
- (28) طاهري حسين، قضاء الاستعجال فقها وقضاء، مدعم بالاجتهاد القضائي المقارن دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- (29) طلعت محمد دويدار، طرق التنفيذ القضائي، منشأة المعارف، مصر، 1998.
- (30) عبد الرحمن بن محمد بن خلدون، مقدمة ابن خلدون، دار الأرقم بن أبي الأرقم للنشر، بيروت، لبنان، 2001.
- (31) عبد العزيز نويري، المنازعات الإدارية في الجزائر (تطورها وخصائصها)، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، 2006.
- (32) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، 1994.
- (33) عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

- (34) عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا 1993.
- (35) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2006.
- (36) علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1990.
- (37) علي العربي، عبد المعطي عساق، إدارة المالية العامة، جامعة الكويت، الكويت بدون تاريخ.
- (38) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الحامد للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2007.
- (39) عمار معاشو، وعبد الرحمان عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، تيزي وزو، الجزائر، 1999.
- (40) عناية غازي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998.
- (41) عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، طبعة ثالثة، منشورات بغدادي، الجزائر، 2011.
- (42) فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، الحسون للنشر والتوزيع بيروت، 1997.
- (43) فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية 1985.
- (44) فليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث للنشر والتوزيع 2008.
- (45) محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، لبنان، 2010.

- (46) محمد خالد الهايني خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة، دمشق، سوريا، 2006 .
- (47) محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار هومه للنشر، الجزائر، 2003.
- (48) محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، (الجزء الأول ، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، سوريا، 1989 .
- (49) محمود رياض عطية موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، دار المعارف، مصر القاهرة، 1975.
- (50) مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2004.
- (51) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، 2004.
- (52) محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003 .
- (53) محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد غرام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
- (54) مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها) الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- (55) معاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 1998.
- (56) نصر الدين هنوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر 2007.
- (57) يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار هومة، الجزائر، 2009 .
- (58) يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1984.

II. الكتب المتخصصة:

- (1) حسين فريجة، إجراءات منازعات الضريبية في الجزائر، منشورات دار العلوم، الجزائر 2008.
- (2) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- (3) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994.
- (4) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2005.
- (5) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
- (6) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2014.
- (7) السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي، مصر، 1977.
- (8) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية الجزائر، 2007.
- (9) عبد القادر بودريالة، الجباية في متناول الجميع، دار الكتاب، الطبعة الثالثة، الجزائر 1987.
- (10) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- (11) عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل لسنة 2005.
- (12) عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الضريبية في النظام القضائي الجزائري ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، 2005.

- (13) علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، مصر 1997.
- (14) عصام بشور، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 1995.
- (15) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- (16) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، 2004.
- (17) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر، الطبعة الرابعة، دار هومة، 2008.
- (18) عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، دار الجامعية، بيروت، لبنان، 1976.
- (19) مرسي الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- (20) موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، دون طبعة.
- (21) مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي والمالي طبقاً لآخر التعديلات حتى عام (1996/1997)، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999.
- (22) محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية، دون طبعة.
- (23) محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، مصر، 2005.
- (24) محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1998.

25) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر 2003.

26) يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، 1997.

ثانيا - الأطروحات والمذكرات:

I. أطروحات الدكتوراه

1) رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر 1991 - 2002
أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008.

2) سليم أقصاص، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري، رسالة
دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2007.

3) مالك غليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة
الجزائر، كلية الحقوق، 2009.

4) محمد أنور البركات، سلطات الإدارة في مجال التشريع الجبائي، رسالة دكتوراه، كلية
الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 1993.

5) محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر -
أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر قسنطينة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم
التسيير، جامعة منتوري، 2010/2009 .

6) محمد الأمين علوشي، الجبائية وتحديات تطبيقها في ضوء القانون الجزائري، رسالة
دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سطيف، 2003.

7) محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية
الحقوق، جامعة البليدة، 2006.

8) محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006.

9) محمد بشير، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة دكتوراه، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، بن عكنون .

10) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2001.

11) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة وكلية الحقوق، 2010.

II. مذكرات الماجستير:

1) أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، مذكرة ماجستير جامعة النجاح، فلسطين، 2006، www.njeh.edu، تاريخ الاطلاع 2017/04/15.

ثالثا - المقالات.

- 1) سعيد بن عيسى، "الجبائية، شبه الجبائية"، مجلة أملاك الدولة، الطبعة 2003 .
- 2) ميسون أبو العلاء، أثر الجبائية في واقع التنمية، مجلة التشريع المالي والضريبي رابطة مأموري الضرائب، القاهرة مصر، العدد 277، 1992.
- 3) صخر عبد الله الجنيدي، مكافحة الفساد الضريبي، مقال منشور على الموقع الإلكتروني: <https://pulpit.alwatanvoice.com>، تاريخ الاطلاع: 2018/07/24.
- 4) مقدم عبيرات، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2007، العدد 02.

5) محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي (دراسة تحليلية نقدية)، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد، 2003.

6) محمد الحلاق، النظام الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، موقع: <http://arab-ency.com>، تاريخ الاطلاع: 2018/07/19.

7) وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 18 مارس 2010.

8) يحي دنيدي، القانون الجبائي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 18 مارس 2010.

رابعاً - المداخلات.

1) أمينة ولهاصي، مداخلة أقيمت بالمدرسة الوطنية للضرائب، في إطار الندوة الوطنية الموسومة بعنوان المنازعات الجبائية في ظل متغيرات قانون الإجراءات الجبائية الجزائر، 2008/03/17، غير منشور.

2) العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحكومة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، غير منشورة.

خامساً - المحاضرات.

1) آيت بلقاسم جمال، تصنيف القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، مطبوعة الدورة التكوينية حول المنازعات الجبائية، الجزائر، 2006.

2) عمر زودة، محاضرات أقيمت على الطلبة القضاة، الدفعة 15، سنة 2005/2006.

3) علي بساعد، المنازعات الجبائية، محاضرات أقيمت على طلبة المدرسة العليا للقضاء، سنة 2007.

4) علي بساعد، النظرية العامة للضريبة المطبوعة المقدمة لطلبة المدرسة العليا للقضاء طبعة غير منشورة، سنة 2004-2005.

5) عبد القادر شلالي، محاضرات في مادة جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي أمحمد أولحاج، البويرة، الجزائر، 2015.

سادسا-المصادر القانونية.

1) الدستور الجزائري لسنة 2020، الجريدة الرسمية العدد 54، المؤرخة في 16 سبتمبر 2020.

2- القوانين العضوية:

- القانون العضوي رقم: 98-01، المؤرخ في 30 مايو 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي رقم: 13/11 المؤرخ في: 26/07/2011 ج.ر.ج.ج.ج والقانون العضوي رقم 02/18، الصادر في ج.ر.ج.ج.ج. العدد 15 والمؤرخة في 04/03/2018 .

3- القوانين:

1) الأمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.

2) القانون رقم: 90-23، المؤرخ في 18/08/1990، المعدل والمتمم للأمر رقم: 66-154 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية. (الملغاة أحكامه).

- (3) القانون رقم: 90-26، المؤرخ في 1990/12/21، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، العدد 57.
- (4) القانون رقم: 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ج، العدد 70.
- (5) القانون رقم: 93-18، المؤرخ في 1993/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر.ج.ج، العدد 88.
- (6) القانون رقم: 01-21، المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، ج.ر.ج.ج، العدد 79.
- (7) القانون رقم: 02-11، المؤرخ في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر.ج.ج، العدد 86.
- (8) القانون رقم: 03-22، المؤرخ في 2003/12/28 والمتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر.ج.ج، العدد 83.
- (9) القانون رقم: 04-21، المؤرخ في 2004/12/29 والمتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج.ر.ج.ج، العدد 85.
- (10) القانون رقم: 05-16، المؤرخ في 2005/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر.ج.ج، العدد 85.
- (11) القانون رقم: 06-24، المؤرخ في 2006/12/26 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر.ج.ج، العدد 85.
- (12) القانون رقم: 07-12، المؤرخ في 2007/12/30 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر.ج.ج، العدد 82.

- 13) الأمر رقم 02-08 مؤرخ في 24/07/2008 يتضمن قانون المالية التكميلي 2008، ج.ر.ج.ج العدد 42.
- 14) القانون رقم: 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، ج.ر.ج.ج العدد 37.
- 15) القانون رقم: 08-21، المؤرخ في 30/12/2008 والمتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر.ج.ج العدد 74.
- 16) القانون رقم: 09-09، المؤرخ في 30/12/2009 والمتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر.ج.ج العدد 78.
- 17) القانون رقم: 10/13، المؤرخ في 29/12/2010 والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر.ج.ج العدد 80.
- 18) القانون رقم: 11/16، المؤرخ في 28/12/2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج العدد 72.
- 19) القانون رقم: 12-12، المؤرخ في 26/12/2012 والمتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر.ج.ج العدد 72.
- 20) القانون رقم: 13/08، المؤرخ في 30/12/2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر.ج.ج العدد 68.
- 21) القانون رقم : 14-10، المؤرخ في 30/12/2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر.ج.ج العدد 78.
- 22) القانون رقم: 16-14، المؤرخ في 28/12/2016 والمتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج العدد 77.

(23) القانون رقم: 17-11، المؤرخ في 27/12/2017 والمتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر.ج.ج العدد 76.

(24) القانون رقم: 18-18، المؤرخ في 27/12/2018 والمتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج.ج العدد 79.

(25) القانون رقم: 19-14، المؤرخ في 11/12/2019 و المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر.ج.ج العدد 81.

سابعا - المواقع الالكترونية

(1) <http://research-ready.blogspot.com>، موقع الكتروني خاص بالبحوث، تاريخ الاطلاع: 2017/12/03.

(2) www.webmanagercenter.com، موقع إلكتروني تونسي للتعريف بالمؤسسات، تاريخ الاطلاع 2017-02-19.

(3) www.maroc-hebdo.press.ma، الموقع الإلكتروني لجريدة أسبوعية مغربية، 19-2017-02.

ب- باللغة الفرنسية:

Ouvrages généraux

- 1) BRAHIMI Abdelhamid, L'économie algérienne, OPU, Alger, 1991.
- 2) CASIMIR Jean-Pierre, Les signes extérieurs de revenus, Librairie de l'université de Bourgogne, Dijon, 1979.
- 3) DE LAUZAINGHEIN Christian, DERUL François, Finances publiques (droit fiscal), 11^e édition, Dalloz, Paris, 2000.
- 4) DELBEZ Louis, Eléments de finances publiques, P.U.F, Paris, 1995.
- 5) EDGARD Allix, Traité élémentaire de science des finances et de législation financière ,5^{ème} édition ,Editeur Rousseau Et Cie ,Paris, France,1957.

- 6) PLAGNET Bernard, Droit public, 4^{ème} édition, tome 2, Sirey, Paris, 1997.
- 7) PREVEDOUROU Eugenie, Les recours administratifs obligatoires, étude comparée des droits allemand et français, L.G.D.J, Paris 1996.
- 8) SMITH Adam ; Richesse des nations ; Imprimerie créété ;France ; 1888 .
- 9) TROTABAS Louis, Finance publique, Dalloz, Paris France, 1969.

Ouvrages spécialisés

- 1) BARILARI André, Lexique fiscale, PUF, France, 1984.
- 2) BELTRAME Pierre, La fiscalité en France, Hachette supérieure, 5eme édition ,1997 .
- 3) BOUDERBALA Abdelkader, La fiscalité à la portée de tous, formulaire 2ème édition, la maison de livre, Alger.
- 4) BOUSQUET René, Précis fiscal "Contentieux du recouvrement" , Lexis Nexis , 2008 .
- 5) BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 2^e édition, L.G.D.J., Paris, 1998.
- 6) COTTRET Jean Michel et TOTABAO Louis : « Droit fiscal », Dalloz, 1992.
- 7) DUTREM Jacques et JAMMES Michel, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition EFE, Paris, 1996.
- 8) GOUTHIERE Bruno, Les impôts dans les affaires internationales Éditions FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2017, p159.
- 9) Jean LAMARQUE, contentieux fiscal. mise a 'jour 95 ,Dalloz, France paris .
- 10) LAURENT Claude, contrôle fiscale, la vérification personnelle bayeusaine, France, 1995.
- 11) LORAY Marc, Le contrôle fiscal, édition l'Harmattan, Paris, 1993.
- 12) MARGAIRAZ André, La fraude fiscale et ses succédanés, éd. Vaudoise Lausanne, 1977.
- 13) MARTINEZ Jean Claude, La fraude fiscale, Presses Universitaires De France, paris, 1990.
- 14) MEHL L et BELTRAME, Science et technique fiscales, Thémis, Paris 1984.

- 15) REICHEN Nicolas, Impôt "Evasion, soustraction et fraude fiscale et blanchiment des capitaux", l'expert comptable, Suisse, 2002 .
- 16) Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, Droit et pratique, édition PUF, Paris 1991.
- 17) TIXIER Gilbert et GESST Jean, Droit fiscal, LGDJ, Paris. 1976.

Les documents :

- 1) Lettre de la direction générale des impôts, n°29, Collecte, analyse et restitution de l'information fiscale, Alger, 2009.
- 2) La charte du contribuable, direction générale des impôts, 2009.
- 3) La lettre de la DGI, numéro spécial, Aout 2008.
- 4) Bulletin des services fiscaux n°19, DGJ , mars 2000.
- 5) Ministère Des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, Juillet 2005, Alger .
- 6) Instruction générale sur les procédures contentieuses, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, 2010.

Les Thèses

- 1) HALOUI Khalil, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain , Thèse de doctorat , Université de Grenoble , France, 2011.

Les articles

- 1) WALITI Zohra, Communication du 28 janvier 2002, Journée d'information organisée par le conseil d'Etat sur le Contentieux fiscal, Revue du conseil d'Etat, Numéro spécial, 2003 .

Les cours :

- 1) NOUALA Moussa Nourreddine , Le Recours Préalable, Ecole Supérieur De La Magistrature, Formation Continue, Année 2006.
- 2) SAADOUDI Ahmed, Cours de droit fiscal, L'Institut d'Economie Douanière et Fiscale(IEDF) , kolea, 1994.

الفهرس

الفهرس

1	..... مقدمة
8	..... الباب الأول: النظرية العامة للجباية
11	..... الفصل الأول: ماهية الجباية و أساسها التشريعي
12	..... المبحث الأول: ماهية الجباية
13	..... المطلب الأول: تعريف الجباية و أحكامها
13	..... الفرع الأول: تعريف الجباية
13	..... أولاً- التعريف اللغوي والاصطلاحي للجباية
15	..... ثانيا- التعريف القانوني للجباية
16	..... الفرع الثاني: القواعد العامة التي تحكم الجباية
17	..... أولاً- قاعدتا العدالة واليقين
19	..... ثانيا- قاعدة الاستقرار والإقليمية وإمكانية التطبيق
20	..... ثالثا- قاعدة الملاءمة في الدفع والاقتصاد في النفقة
21	..... الفرع الثالث: أهداف الجباية ووظائفها
22	..... أولاً- الوظيفة المالية للجباية
23	..... ثانيا- الوظيفة الاقتصادية للجباية
24	..... ثالثا- الوظيفة الاجتماعية للجباية
24	..... رابعا- الوظيفة السياسية للجباية
25	..... المطلب الثاني: عناصر الجباية
25	..... الفرع الأول: الضريبة
26	..... أولاً- تعريف الضريبة
27	..... ثانيا- خصائص الضريبة
29	..... الفرع الثاني: الرسم
29	..... أولاً- تعريف الرسم

30	..... ثانيا - خصائص الرسم وعناصره
32	..... الفرع الثالث: شبه الجباية والأتاوى
32	..... أولا- شبه الجباية
33	..... ثانيا - الأتاوى
35	..... المبحث الثاني: الأساس التشريعي للجباية
36	..... المطلب الأول: النظريات المؤسسة لشرعية الجباية
36	..... الفرع الأول: نظرية المنفعة والعقد
38	..... الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي والسيادة
39	..... المطلب الثاني: مصادر القانون الجبائي
40	..... الفرع الأول: القانون (التشريع الجبائي)
42	..... الفرع الثاني: المعاهدات الضريبية الدولية المصادق عليها من طرف الجزائر..
43	..... المطلب الثالث: القانون الجبائي وعلاقته بالقوانين الأخرى
43	..... الفرع الأول: قانونية الجباية
43	..... أولا - مركز القانون الجبائي
44	..... ثانيا - استقلالية القانون الجبائي
45	..... ثالثا - واقعية القانون الجبائي
46	..... الفرع الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى
46	..... أولا- علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري
46	..... ثانيا - علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري
47	..... ثالثا - علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي
48	..... رابعا - القانون الجبائي والقانون الجنائي
49	..... خامسا - القانون الجبائي والقانون التجاري
50	..... المطلب الرابع: المجال التطبيقي للقانون الجبائي
50	..... الفرع الأول: تطبيق القوانين الجبائية من حيث الزمن
52	..... الفرع الثاني: تطبيق القوانين الجبائية من حيث المكان
52	..... أولا- التبعية السياسية

52	..... ثانياً - التبعية الاجتماعية
52	..... ثالثاً - التبعية الاقتصادية
55	..... الفصل الثاني: التفعيل الجبائي والمعوقات المواجهة له
56	..... المبحث الأول: التنظيم الفني للجبائية
57	..... المطلب الأول: الوعاء الجبائي
57	..... الفرع الأول: المعاينة
58	..... أولاً- تصريح المعني
58	..... ثانياً- تصريح الغير
59	..... ثالثاً- معاينة الإدارة
61	..... الفرع الثاني: التصفية
61	..... أولاً- تقدير الوعاء
62	..... ثانياً- سعر الضريبة
63	..... المطلب الثاني: التحصيل الجبائي
63	..... الفرع الأول: طرق التحصيل الجبائي
64	..... أولاً- التحصيل الودي للجبائية
66	..... ثانياً- التحصيل الجبري
69	..... الفرع الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة
69	..... أولاً- تقرير حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى
71	..... ثانياً- دين الضريبة دين محمول لا مطلوب
71	..... ثالثاً- دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره
71	..... الفرع الثالث: تقادم تحصيل الضريبة
72	..... أولاً- القاعدة العامة
74	..... ثانياً- الاستثناءات التي ترد على القاعدة العامة
74	..... ثالثاً- وقف وقطع التقادم
77	..... المطلب الثالث: الرقابة الجبائية
78	..... الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

78	..... أولاً- تعريف الرقابة الجبائية
79	..... ثانياً- أهداف الرقابة الجبائية
80	..... الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
80	..... أولاً- الرقابة العامة أو المجملة
81	..... ثانياً- الرقابة المعمقة
82	..... الفرع الثالث: آليات ممارسة الرقابة الجبائية
83	..... أولاً- الرقابة على التصريحات
84	..... ثانياً- التحقيق الجبائي في التصريحات
89	..... المبحث الثاني: العوامل المعيقة لفعالية الجبائية
90	..... المطلب الأول: المعوقات بفعل المكلف بالضريبة
90	..... الفرع الأول: الغش والتهرب الجبائيين
90	..... أولاً- مفهوم الغش والتهرب الجبائيين
91	..... ثانياً- أركان الغش الجبائي وأساليبه
93	..... ثالثاً- أسباب الغش الجبائي
95	..... رابعاً- تصنيفات التهرب والغش الجبائيين
97	..... الفرع الثاني: غياب الحضارة والوعي الجبائي
98	..... المطلب الثاني: المعوقات بفعل السياسة المنتهجة
99	..... الفرع الأول: المعوقات الناتجة بفعل الازدواج الضريبي
99	..... أولاً- مفهوم الازدواج الضريبي
100	..... ثانياً- أنواع الازدواج الضريبي
102	..... ثالثاً- سبل معالجة الازدواج الضريبي
103	..... الفرع الثاني: عدم استقرار النظام الجبائي وتعقده
103	..... أولاً- عدم استقرار النظام الجبائي
104	..... ثانياً- تعقد النظام الجبائي
105	..... الفرع الثالث: الفساد الاقتصادي
109	..... الباب الثاني: تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري

112	.....الفصل الأول:التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية.....
114	.....المبحث الأول: الطابع الاجرائي لمنازعات الوعاء الجبائي
114	.....المطلب الأول: الشكاية أو التظلم أمام إدارة الضرائب
115	.....الفرع الأول: فائدة الشكاية أو التظلم الإداري المسبق
115	.....أولا - فائدة التظلم بالنسبة للمكلف بالضريبة
116	.....ثانيا - فائدة التظلم بالنسبة للإدارة
117	.....ثالثا - فائدة التظلم بالنسبة للقضاء
117	.....الفرع الثاني: القواعد الإجرائية للشكوى الضريبية
117	.....أولا - شروط تقديم الشكاية
121	.....ثانيا- التحقيق في الشكاية والبت فيها
	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من شرط تقديم الشكاية أمام إدارة
127	.....الضرائب
130	.....المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية
130	.....الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجان وكيفية سير أعمالها
130	.....أولاً- اللّجنة الولائية للطعن
132	.....ثانيا- اللّجنة الجهوية للطعن
133	.....ثالثا- اللّجنة المركزية للطعن
133	.....الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن وطبيعة آرائها
134	.....أولاً - اختصاصات لجان الطعن الإدارية
135	.....ثانيا- طبيعة آراء لجان الطعن
137	.....الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن
137	.....أولاً- حق الدفاع أمام لجنة المصالحة
138	.....ثانيا- إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء..
139	.....المبحث الثاني: إجراءات المنازعة في التحصيل الجبائي
	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للشكاية في منازعات التحصيل الجبائي وأنواع
139	.....الطلبات المتعلقة بها

140	الفرع الأول: الطبيعة القانونية للشكاية في مادة التحصيل الجبائي
142	الفرع الثاني: أنواع الطلبات في منازعات التحصيل الجبائي
143	أولاً-الطلبات الموضوعية
148	ثانياً - الطلبات الوقتية
150	الفرع الثالث: طلبات الطعون من أجل العفو
150	أولاً- طلبات المكلف بدفع الضريبة
152	ثانياً - طلبات قابضي الضرائب
153	المطلب الثاني: إجراءات الاعتراض في منازعات التحصيل الجبائي
154	الفرع الأول: شروط قبول الشكاية
155	أولاً- الشروط المتعلقة بالمشتكى
157	ثانياً - الشروط المتعلقة بالآجال
161	ثالثاً - الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون
162	الفرع الثاني: دراسة الشكاية والبتّ فيها
162	أولاً- التحقيق في الشكاية المتعلقة بالتحصيل الجبائي
165	ثانياً - البتّ في الشكاية
169	الفصل الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الجبائية.....
170	المبحث الأول: الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية
171	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية ومجال اختصاصها
172	الفرع الأول: الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية
173	الفرع الثاني: مجال اختصاص الدعوى الجبائية
173	أولاً - مسألة الاختصاص النوعي
175	ثانياً - مسألة الاختصاص الإقليمي
177	المطلب الثاني: إجراءات رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية
177	الفرع الأول: رفع الدعوى أمام قاضي الموضوع.....
178	أولاً - الدعوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة
186	ثانياً - رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

188	..... الفرع الثاني: الدعوى أمام القضاء الاستعجالي
189	..... أولا- شروط اللجوء إلى القضاء الاستعجالي
191	..... ثانيا- مجال تطبيق القضاء الاستعجالي الجبائي
193	..... المطلب الثالث: سير الخصومة الجبائية والفصل فيها
193	..... الفرع الأول: سلطات القاضي الإداري في التحقيق في الخصومة الجبائية
194	..... أولا- سلطة القاضي الإداري في مجال الإجراءات العامة للتحقيق
197	..... ثانيا- سلطات القاضي الإداري في مجال التحقيق الخاص
200	..... الفرع الثاني: عوارض الخصومة الجبائية
200	..... أولا- سحب الطلب
201	..... ثانيا- تدخل الغير الخارج عن الخصومة
201	..... ثالثا- الطلبات الفرعية
201	..... الفرع الثالث: الحكم الفاصل في الخصومة الجبائية
202	..... أولا- الجدولة
202	..... ثانيا- سير الجلسة
203	..... ثالثا- صدور الحكم
204	..... رابعا- آثار الحكم
205	..... المبحث الثاني: صلاحية مجلس الدولة في الفصل في الدعوى الجبائية
	المطلب الأول: مجلس الدولة كجهة طعن ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم
206	..... الإدارية
206	..... الفرع الأول: مجلس الدولة كجهة استئناف
207	..... أولا- شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة
211	..... ثانيا- آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة
212	..... الفرع الثاني: مجلس الدولة كجهة نقض
212	..... أولا- شروط الطعن بالنقض
215	..... ثانيا- آثار الطعن بالنقض
217	..... ثالثا- أهمية رقابة مجلس الدولة على تطبيق القانون

218	المطلب الثاني: قرار مجلس الدولة وطرق الطعن ضده
219	الفرع الأول: صدور القرار عن مجلس الدولة وتبليغه
220	أولاً- شكل ومحتوى القرار
221	ثانياً- تبليغ القرار وتنفيذه
222	الفرع الثاني: طرق الطعن ضد قرارات مجلس الدولة
223	أولاً- المعارضة
224	ثانياً- التماس إعادة النظر
225	ثالثاً- اعتراض الغير الخارج عن الخصومة
229	رابعاً- الطعن بالتصحيح
231	الخاتمة
241	الملاحق
249	قائمة المصادر والمراجع
266	الفهرس

ملخص

تلعب الضريبة دورا هاما في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الأساسي لخزينة الدولة، غير أنها لا تحقق أهدافها إلا إذا تم تقديرها و فرضها وتحصيلها بطريقة سليمة، متفقة مع أحكام القانون، ووفقا لمبدأ العدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا، دون أية مغالاة أو إساءة استعمال السلطة. ولن يتم ذلك، إلا إذا أعطينا للمكلف بالضريبة حق الطعن في الضريبة المفروضة عليه، إذا تبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة الضريبية.

وعلى ذلك فلقد سعى المشرع الجزائري إلى وضع نصوص قانونية تركز الحماية القانونية للمكلف بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى تعطي للإدارة الجبائية الفرصة من أجل استدراك أخطائها، وهذا يتجلى من خلال مراحل تسوية المنازعات الجبائية، سواء الإدارية أو القضائية.

الكلمات المفتاحية: الجباية- المكلف بالضريبة- الإدارة الجبائية - تسوية المنازعات الجبائية.

Résumé

La fiscalité joue un rôle important dans la sphère économique. En tant que principale ressource du trésor public, elle n'atteindra pas ses objectifs si elle n'est pas correctement évaluée, imposée et collectée conformément aux dispositions de la loi et au principe de justice fiscale, prévues par la Constitution, sans exagération ni abus de pouvoir.

Cela ne sera pas fait, sauf si nous donnons au contribuable le droit de contester la taxe qui lui a été imposée, afin de l'annuler si une erreur, est constatée par l'administration fiscale.

D'autre part, le législateur algérien a cherché à élaborer des textes de lois qui ont pour but, d'une part la protection juridique du contribuable et, d'autre part, donnant à l'administration fiscale la possibilité de rectifier ses erreurs, ce qui se reflète dans les étapes du règlement des litiges fiscaux, qu'elles soient, administratives ou judiciaires.

Mots clés : la fiscalité- le contribuable- l'administration fiscale- règlement des litiges fiscaux.

Abstract

The tax, plays an important role in the economic sphere. As the main resource of the state treasury, it will not achieve its objectives unless it is properly assessed, imposed and collected in accordance with the provisions of the law and in accordance with the principle of tax justice, which is constitutionally prescribed, without exaggeration or abuse of power.

This will not be done, unless we give the taxpayer the right to challenge the tax imposed on him, in order to cancel it if a mistake, override or miscalculation by the tax administration is found.

On the other hand, the Algerian legislator has sought to develop legal and legislative texts that establish the legal protection of the taxpayer on the one hand, and on the other hand give the tax administration the opportunity to rectify its mistakes, and this is reflected in the stages of the settlement of tax disputes, whether administrative or judicial.

Key-words: The tax -The taxpayer- Administration of tax- The settlement of tax disputes.