

جامعة عبد الرحمن ميرة - بجاية -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

مخبر البحث حول فعالية القاعدة القانونية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون

فرع: الحقوق

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

تخصص القانون العام: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الدكتور:

قبايلي طيب

إعداد الطالب:

بن دياب مسينيسا

عنوان:

الجزء الإجرائي في المنازعة الضريبية

تاريخ المناقشة: 25/06/2020.

لجنة المناقشة:

أ.د. بودريوه عبد الكريم، أستاذ، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، ----- رئيساً

د. قبايلي طيب، أستاذ محاضر "أ"، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، ----- مشرفاً ومقرراً

أ.د. إرزيل الكاهنة، أستاذة، جامعة مولود معمر، تizi وزو، ----- ممتحنة

د. برّكات جوهرة، أستاذة محاضرة "أ"، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، ----- ممتحنة

د. زياد عادل، أستاذ محاضر "أ"، جامعة عباس لغرور، خنشلة، ----- ممتحناً

الله
بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ
الرَّحْمٰنُ اَكْبَرُ

حُكْمُ وِعْرَفَانٍ

قالَ اللَّهُ يَعْلَمُ... ... قَاتَلَنَّ رَبُّكُمْ لَئِنْ حَشِّنَتْ لَأْرِيدَتْهُ.

سورة إبراهيم / الآية 07

الحمد لله الذي وصيني نعمة العلم لارتفاعي إلى هذه الدرجة، فلله الحمد ولله الشكر على كل حال،
ووالله على كل سيدنا ونبيله محمد ﷺ،
أنقذه بجزيل الشكر إلى الدكتور:

"تَوَالِيْهِ طَيْبَهُ"

على قبوله الإشراف على هذه الأطروحة، وعلى توجيهاته ونماذجه القيمة التي أدى خطواتها إلى إعداد
هذا العمل العلمي،

فأسأل الله أن يجزيك خيراً ويبقيك منبعاً للعلم والمنفعة لكل طالبه علم، وأن يجعل عملك هذا في ميزان
حسناته، أستاذتي الفاضل والمقدير،

الشكر والتقدير موصول إلى كل أعضاء لجنة المناقشة.

إِحْمَادٌ

إِلَى أُمِّيِّ الْغَالِيَةِ - رَحْمَةُ اللَّهِ عَلَيْهَا - الَّتِي لَمْ تَغْدِرْ كِيَانِي وَجَدَانِي يَوْمًا،

أَدْعُوكُمْ لَهَا بِالرَّحْمَةِ وَأَسْأَلُ اللَّهَ عَزَّ وَجَلَّ أَنْ يَسْكُنَهَا فَسِيعَ جَنَانَهُ،

إِلَى أَبِيِّ وَسَنَدِيِّ فِي الْحَيَاةِ،

أَطَالَ اللَّهُ فِي عَمَرِهِ،

إِلَى مَنْ حَوْضَتْنِي أُمِّيِّ - زَوْجِيِّيِّ - حَفَظَهَا اللَّهُ وَأَدَمَاهَا لِيِّ،

إِلَى إِخْرَتِيِّ،

وَرَزَقَهُ اللَّهُ مَا أَتَانِيَ مِنْ عِلْمٍ،

إِلَى كُلِّ أَسْرَةِ كُلِّيَّةِ الْحَقُوقِ وَالعلومِ السِّياسِيَّةِ لِجَامِعَةِ عَبْدِ الرَّحْمَانِ مِيرَةِ - بِجَاهِيِّ -،

إِلَى كُلِّ طَالِبِهِ عِلْمٍ.

إِلَى كُلِّ هُؤُلَاءِ أَهْدَيْتِي هَذَا الْعَمَلِ.

الطالب:

بن حماديه مصيني

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

- ج.ر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ج: الجزء.
- د.د.ن: دون دار النشر.
- د.ب.ن: دون بلد النشر.
- د.تا: دون تاريخ.
- ص ص: من صفحة إلى صفحة.
- ص: صفحة.
- ط: طبعة.
- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجنائية.
- ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانياً: باللغة الفرنسية

- **Art:** Article.
- **Bull. Civ:** Bulletin des arrêts de la Cour de cassation.
- **Cass. Com:** Cassation Commerciale.
- **C.P.C.F:** Code de Procédure Civile Français.
- **C.P.F.F:** Code des Procédures Fiscales Français.
- **D.G.I:** Direction Générale des Impôts.
- **Éd:** Édition.
- **Ibid:** Ibidem (au même endroit).

- **J.O.R.F:** Journal Officiel de la République Française.
- **L.G.D.J:** Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.
- **N°:** Numéro.
- ***op.cit:*** Opere Citato ; Référence Précédemment Citée.
- **P.P:** de la Pages à la Pages.
- **P:** Page.
- **R.A.S.J.E.P :** Revue Algérienne des Sciences Juridiques Economiques et Politiques.
- **R.C.E:** Revue du Conseil d'Etat.
- **R.D.F:** Revue de Droit Fiscal.
- **R.E.F:** Revue Etudes Fiscales.
- **R.F.D.A:** Revue Français de Droit Administratif.
- **R.T.F:** Revue Tunisienne de Fiscalité.
- **Vol:** Volume.

مقدمة

تعتبر القواعد الإجرائية قواعد قانونية، شأنها شأن القواعد القانونية الأخرى التي تتصف بطابع الإلزام بحيث تكون واجبة الاحترام من قبل كافة المخاطبين بها، مع العلم أنّ مثل هذه القواعد إنما أوجدت أساساً في ظل المنظومة القانونية الإجرائية بهدف بلوغ مقصود موضوعي يتمثل في تكريس الحماية القانونية للقواعد الموضوعية، لأن تحقيق ذلك لا يتأتى إلا من خلال وضع قواعد إجرائية محضة تُنظم بها مختلف الأعمال الإجرائية التي يتم بموجبها المطالبة بتبسيط الحماية القانونية للقواعد الموضوعية، وأيّ مخالفة للأشكال والمقتضيات التي تمليها هذه القاعدة الإجرائية تكون مُداعاة إلى ترتيب الجزاء الإجرائي الملائم حسب الحالة.

يظهر من ذلك، بأن الأعمال الإجرائية هي في حقيقتها أعمال شكلية تخضع لقاعدة عامة هي قاعدة قانونية الشكل، بحيث تُقر أن أي عمل إجرائي لابد أن يتم وفقاً لنموذجه القانوني المحدد والمُنظم له سلفاً من طرف قاعدته الإجرائية، بحكم أن أي مخالفة تُرصد بشأن القيام بعمل إجرائي غير مطابق وموافق لمقتضيات الشكلية التي يُتمليها نموذجه القانوني، فإن ذلك يؤدي إلى نتيجة قانونية مفادها تقرير إعمال الجزاء الإجرائي.

يُفهم من هذا، أن الجزاء الإجرائي⁽¹⁾ يُشكل العنصر الكامن لقاعدة الإجرائية، ويمثل الوجه السالبي لآثار هذه القاعدة، التي تظهر خصوصاً في حالة مخالفة العمل الإجرائي للشكل الذي يحدده نموذجه القانوني الصحيح، بينما الوجه الإيجابي لقاعدة الإجرائية فيتقرر عند مطابقة العمل الإجرائي لنموذجه القانوني بشكله الصحيح، وبالتالي يُرتب كافة آثاره القانونية.

⁽¹⁾ يُراد بمصطلح الجزاء الإجرائي من الناحية الفقهية بأنه ذلك: "الأثر الذي يُرتبه القانون نتيجة مخالفة النموذج القانوني لقاعدة قانونية معينة، والغرض من الجزاء القانوني هو كفالة احترام القاعدة القانونية وتوفير الضمان الكافي لفعاليتها"، أو بأنه: "وصف أو تكييف قانوني للعمل الإجرائي الذي يتم بالمخالفة لنموذج القاعدة القانونية التي تحدد شروط صحة وجود الإجراء يؤدي إلى عدم توليد الآثار التي كان سيولدتها الإجراء"، أو أنه: "وصف للعمل الإجرائي الذي لا يتتطابق مع نموذجه إما لعدم اتخاذه أصلاً أو لاتخاذه بشكل معيب"، أما من الناحية القانونية فلم ينطرق المشرع الجزائري إلى تعريفه وإنما اكتفى بتعداد أنواعه فقط، راجع في ذلك: الأننصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص 7؛ نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 25؛ الشواربي عبد الحميد، الشواربي عاطف، الشواربي عمروا، البطلان المدني الإجرائي والموضوعي، المكتب الحديث، الإسكندرية، 2010، ص 16.

يُعدّ الجزاء الإجرائي بمثابة مقياس لفعالية القاعدة الإجرائية⁽²⁾، وذلك بقياس مدى إمكانية إزاله عليها في حالة مخالفتها للأشكال والمقتضيات التي تتضمنها هذه القواعد من جهة، ومن جهة أخرى يمثل هذا الجزاء ذلك الأثر القانوني الذي يترتب عن مخالفة مقتضيات هذه القاعدة، لذا فالجزاء يكون فعال عند إزالت العقاب على كل مخالفة إجرائية.

أولى المشرع الجزائري –على غرار التشريعات المقارنة⁽³⁾– أهمية بالغة في تنظيمه وتأطيره لقواعد إعمال الجزاء الإجرائي، وذلك من خلال الاحتكام لقواعد والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، بحيث تم تقسيم هذا الجزاء الإجرائي⁽⁵⁾ بالنظر إلى نوع وطبيعة

⁽²⁾ – أما عدم فعالية الجزاء الإجرائي فيقصد به إفلات الإجراء المعيب من الجزاء وتوليه للآثار كما لو كان صحيحاً، هذا ما يؤدي بالقاعدة القانونية إلى فقدان احترامها وقوة الردع فيها.

⁽³⁾ – تورد بالذكر بعض التشريعات المقارنة التي نظمت الجزاءات الإجرائية في ظل المنظومة القانونية الإجرائية، والمتمثلة على النحو الآتي:

– Décret n° 75-1123 du 5 décembre 1975, instituant un nouveau code de procédure civile, JORF n°0285, du 9 décembre 1975, modifié et complété par la loi n° 07-1787, du 20 décembre 2007, JORF n° 296, du 219 décembre 2007, disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr, consulté: 26 /01/2019 à 01.33.

– قانون المسطرة المدنية المغربي، صادر بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتنبر 1974) بالمصادقة على نص قانون المسطرة المدنية، متوفّر على موقع: www.Constitutionnet.org تم الاطلاع عليه: 01/33 01/26 2019 على

– مسودة مشروع قانون المسطرة المدنية المغربي، الذي أعدته اللجنة المكلفة بمناقشة هذا القانون بوزارة العدل، المملكة المغربية، وثيقة منشورة على موقع: <http://www.justice.gov.ma> تم الاطلاع عليه: 01/33 01/26 2019 على

– قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري رقم (1) لسنة 1986 المعدل قانون رقم 12 لسنة 1976، يتضمن إصدار قانون المرافعات المدنية والتجارية، متوفّر على موقع: www.Icrdye.org تم الاطلاع عليه: 01/33 01/26 2019 على

⁽⁴⁾ – قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 23 افريل 2008.

⁽⁵⁾ – تتّبع الجزاءات الإجرائية حسب ما ورد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بين:

– جزء عدم الاختصاص نظمه المشرع في الباب الثاني من الكتاب الأول تحت عنوان "في الاختصاص"، وذلك في المادة 36 والمواد من 45 إلى 47 والمواد من 51 إلى 52 من الباب الثالث من الكتاب الأول ق.إ.م.إ تحت عنوان "في وسائل الدفاع".

– جزاء البطلان نظمه المشرع في الفصل الثاني من الباب الثالث تحت عنوان "في وسائل الدفاع"، وذلك من المواد 60 إلى 66 ق.إ.م.إ.

– جزء عدم القبول نظمه المشرع في الفصل الثالث من الباب الثاني تحت عنوان "في الدفع بعدم القبول"، وذلك من المادة 67 إلى 69 ق.إ.م.إ.

العمل الإجرائي الذي لم يأتي مطابقاً ومراعياً لمقتضيات الشكلية التي تحدّه نموذجه القانوني الصحيح باعتبار أنّ الشكل هو ذلك العنصر الجوهرى الذي بدونه لا يستقيم هذا العمل الإجرائي.

يُضاف إلى هذا الجانب، أنَّ الجزء الإجرائي ذو نطاق واسع وشاسع من حيث إمكانية إثارة إعماله، بحيث يظهر أنَّ هذا الجزء يجد مجال تطبيقه في إطار المنازعة الضريبية بشكل واسع وذلك من خلال المزج بين القواعد العامة المنظمة للجزء الإجرائي وبين القواعد الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية التي توازي الطابع الخصوصي التي تتميز بها المنازعة الضريبية على غرار المنازعات الإدارية بصفة عامة.

بتقدير الجزاء الإجرائي على العمل الإجرائي في حالة مخالفة نموذجه، يترتب عنه آثار منها ما يلحق العمل الإجرائي المعيب والقاعدة الإجرائية بذاتها، ويمكن أن تصل خطورة الجزاء في هذه الحالة إلى غاية امتداده للإجراءات اللاحقة للعمل الإجرائي المعيب حتى وإن اتخذت صحيحة ومطابقة للقانون، كما قد ترتد آثار الجزاء إلى الأعمال الإجرائية المتخذة قبل الإجراء المعيب، ومن آثار الجزاء أيضاً ما يلحق أطراف المنازعة الضريبية سواء كان القاضي الإداري أو الخصوم، فالجزاء الإجرائي يؤدي للقاعدة الإجرائية وظيفة هامة وأساسية، حيث يضمن لها الاحترام اللازم ويذكرها من أداء وظيفتها في تنظيم إجراءات الخصومة وأطرافها في المنازعة الضريبية، من خلال منحها القوة الإلزامية والفعالية.

يُشكل الاحترام والاعتداد المُبالغ والمُفرط بشكليّة الأعمال الإجرائية وكذا إعمال الجزاء الإجرائي عند كل مخالفة إجرائية لها، إلى ظهور نتيجة شاذة مفادها إهدار الحقوق الموضوعية التي تسعى القاعدة الإجرائية إلى صيانتها وحمايتها وبالتالي بلوغ فعاليتها الموضوعية من كل النواحي القانونية، وذلك على اعتبار أن الرغبة في تحقيق معادلة متوازنة بين المقتضيات الشكليّة للعمل الإجرائي والمقتضيات الموضوعية للحق الموضوعي يطرح إشكالية التشديد في تطبيق الجزاء الإجرائي ومن ثم ظهور المغالاة في الشكل وإهدار الحق الموضوعي، مما يستوجب لاتزان

- جزاء السقوط نظمه في الفصل الخامس من الباب السادس من الكتاب الأول تحت عنوان "في وقوع الخصومة"، وذلك في المادة 216 ق.ا.م.ا.

هذه المعادلة الإجرائية إتباع سياسة مخففة من شدة وقساوة إعمال الجزاء الإجراء حتى تضمن سُبل الوصول إلى تحقيق مقاصد الحماية للحقوق الموضوعية، التي ما وجدت القاعدة الإجرائية إلا لأساس حمايتها وصيانتها.

يتضح من ذلك، أن تخلف الجزاء عن أداء مهمته يؤدي حتماً إلى توليد آثار سلبية على أطراف خصومة المنازعة الضريبية، فالقاضي الإداري باعتباره أحد الأطراف الفاعلة والأساسية في الدعوى الضريبية، فهو ملزم بالفصل في المنازعة الضريبية وفقاً للقواعد القانونية التي تحكمها فأى مخالفة للقاعدة الإجرائية يستوجب منه التدخل وإعمال الجزاء المناسب فيها، إلا أننا لا يمكن الإقرار بهذا نظراً لاعتبارات الكثيرة التي يخضع لها القاضي الإداري، ولعل أهمها تقييده بالنصوص القانونية الموضوعة من طرف المشرع، والتي تقوم أساساً على حماية الحق الموضوعي للمنازعة الضريبية وليس الإجراءات، لذا فتحقيق هذه الحماية يكون بإغفال دور الإجراءات وذلك عن طريق عدم تفعيل الجزاء فيها، الذي ينجم عنه حتماً آثار سلبية على القاضي الإداري.

يبدو من خلال التمعن في السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية في تنظيم الجزاء الإجرائي، أنه تعترىه العديد من العوائق والإشكالات القانونية في تنظيمه، لاسيما في فرض التوازن بين مختلف الاعتبارات التي يوفق فيها بين صيانة الإجراءات الشكلية وحماية الحقوق الموضوعية وتقادي التعثر في بلوغ الغاية النهائية المتمثلة في الوصول إلى تقرير حقوق أطراف المنازعة الضريبية سواءً أمام إدارة الضرائب من خلال إيجاد حلّ ودي بين الطرفين في المرحلة الإدارية، أو الوصول إلى صدور حكم نهائي يقتضي الحماية للحقوق الموضوعية المتنازع فيها في حال وجود خصومة قضائية بين الأطراف.

نظراً لفعالية هذه الإشكالات والصعوبات التي لا تخلو منها أية منظومة تشريعية ويمكن أن يتصادف بها أيّ تشريع إجرائي في ظل تصاعد وتزايد الاهتمام بالدور الذي تلعبه فكرة الجزاء الإجرائي، بسبب خطورة الإفراط في إعمال الجزاء على الإجراءات والحقوق الموضوعية والتي قد تصل إلى حدّ إهارها وضياعها.

دفع بنا إلى اختيار موضوع البحث للتع摸ق في السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع في تنظيمه للجزاء الإجرائي، بحثاً عن فهم كيفية تقرير وتنظيم الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية نظراً للأهمية البالغة التي تكتسيها هذه المنازعة للاختلاف الصارخ بين أطراف المنازعة الضريبية والمراكز القانونية، لاعتبار امتيازات السلطة العامة للإدارة الضريبية وكذا المكلف بالضريبة ومركزه الضعيف، حتى نتمكن من التوصل إلى تحديد وفهم سياسة المشرع في تقرير الجزاء وكيفية سعيه للتوافق بين مقتضيات الشكل وحماية الحق الموضوعي، ملماً بذلك بالمستجدات التي تتميز بها المنازعة الضريبية باعتبار التعديلات الكثيرة التي تطرأ على الإجراءات مع كل قانون مالي جديد.

نضيف في هذا الصدد، أنّ البحث اشتمل على كل مراحل المنازعة الضريبية حتى يتم تحديد كل الجزئيات المتعلقة بالجزاء الإجرائي، نظراً للأهمية البالغة التي يحظى بها سير المنازعة على مستوى كافة مراحله، سواءً الإدارية باعتبارها مرحلة حاسمة في الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب عن طريق إمكانية الوصول إلى حل قانوني بينهما دون اللجوء إلى القضاء، وكذا المرحلة القضائية التي لا تقل أهمية نظراً للإجراءات الكثيرة التي تتميز بها الدعوى القضائية، مما يستوجب أن تكون الدراسة منصبة على إبراز التفاصيل التي تعرفها تطبيقات الجزاءات الإجرائية في حال أي مخالفة إجرائية للقوانين الضريبية وإجراءات الوعاء الضريبي وكذا التحصيل الضريبي باعتبارهما أساس كل منازعة ضريبية، وكذا جوهر قيام الدولة من خلال استيفاء حق الخزينة العمومية دون إهانة حق المواطن في دفع ديونه وما عليه تجاه الدولة دون تقريط ولا إفراط.

استقراء وتحليلاً للنصوص القانونية المنظمة للإجراءات والجزاءات المترتبة عن مخالفة نموذجها القانوني، وتنقيبها تقييباً دقيقاً من خلال إبراز سياسة المشرع في تنظيمها، وكذا موقف القضاء الإداري في معالجتها ومواجهتها تباين الشكل والموضوع وكيفية التوفيق بينهما مع تبيان مواقف الاجتهاد القضائي في المادة الضريبية بتحليل الأحكام والقرارات القضائية وكذا اجتهادات

جهات النقض في تجسيد الجزاء الإجراء بين تشديده وتخفيضه تماشيا مع سياسة المشرع وحقوق أطراف المنازعة الضريبية.

يحظى موضوع البحث بأهمية بالغة، تكمن في الانتشار الكبير للمنازعة الضريبية نظراً للتوسيع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، بالإضافة إلى الأهمية العلمية والعملية في الجانب الإجرائي والرائع إلى التطور السريع والطارئ على مختلف القوانين خاصة قانون الإجراءات الجبائية، مما أثر على المشرع في رسمه لسياسة التشريعية نظراً للصعوبات التي تعترفها خاصة في سعيه للتوفيق بين اعتبارات تحقيق فعالية الجزاء الإجرائي واعتبارات حماية الحقوق الموضوعية.

بدا جلياً أنه إلى جانب الرغبة في موازنة فعالية القواعد الإجرائية من منظور البحث في صرامة توقيع الجزاء المناسب لكثرة المخالفات المرتكبة في ظل سير المنازعة الضريبية عبر كل مراحلها من تحديد الوعاء الضريبي أو وضع الضريبة في الجداول إلى غاية صدور قرار نهائي أمام الجهات القضائية الأخيرة، وذلك تنقيباً في السياسة التشريعية وموازنة ما إذا كان المشرع أخذ في الاعتبار بالوسائل والسبل التي تجسد فعالية الجزاء الإجرائي دون إفراط أو تفريط على الحد والقدر الذي يقادى به المغالاة في الشكل والحيلولة دون إهدار الإجراءات وضياع الحقوق الموضوعية، ومعرفة ما إذا كان المشرع متبعاً لمنهج يتلاءم مع تطبيق هذا الجزاء على متطلبات الخصوصية التي تعرفها المنازعة الضريبية، وكما ينطوي على إبراز كيفية الحد والوقاية من قساوة آثار الجزاء الإجرائي للنظر في مدى سعي المشرع إلى العناية في منهجه التشريعي بالجوانب العلاجية لتلافي هذه الآثار التي من شأنها هدر الإجراءات هدراً يمتد إلى ضياع الحقوق الموضوعية.

واجه البحث بعض العوائق التحليلية والعملية، ظهرت أساساً في نقص الدراسات الفقهية وكذا التشريع الإجرائي على خلاف التشريعات المقارنة، التي سعت إلى تجسيد قوانين إجرائية خاصة تتماشى ومتطلبات الجانب العملي والتطبيقي لاسيما التشريع الضريبي الذي يتميز بالتغيير المستمر وال دائم تماشياً والاعتبارات المحاطة به سياسياً اقتصادياً واجتماعياً، مما خلق تعقيداً

وتشعبا في القوانين والمناهج التطبيقية في المادة الضريبية وكذا المنازعات الناشئة عنها والتي تستلزم في غالب الأحيان الاستعانة بنصوص تنظيمية وتقسيرية وحتى الاجتهادات القضائية التي لا تزال تبدو في الجزائر حديثة العهد وتعاني من نقص التجربة الميدانية بما يسمح لها بالتجراً على إيجاد الحلول للإشكالات المختلفة التي يفرزها إعمال هذا الجزاء على إجراءات المنازعة الضريبية خلافا للقانون المقارن، لكن جل هذه الصعوبات في الحقيقة زادت من أهمية البحث الذي أسمى ولو بقدر متواضع في تحليل نظام الجزاء الإجرائي في منظور القانون الجزائري، من خلال طرح إشكالية مدى توفيق المشرع الجزائري في تنظيم الجزاء الإجرائي تحقيقا للتوازن بين القواعد الإجرائية والحق الموضوعي لأطراف المنازعة الضريبية؟

ترتيبا على ذلك، فإن إشكالية البحث تعالج مدى التوازن بين مقتضيات الشكل في تنظيم الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية وحماية الحق الموضوعي لأطراف المنازعة، حتى يتوجب صرامة الجزاء الإجرائي وتأثيره السلبي على الحق الموضوعي لأطراف المنازعة الضريبية، لاسيما المكلف بالضريبة باعتباره في مركز قانوني ضعيف مقارنة بالإدارة الضريبية.

تستوجب دراسة الإشكالية المطروحة وفقا لمنهج استقرائي نceği، الذي يتاسب لبحث موقف المشرع الجزائري تتفقيا لما تتضمنه نصوص قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجرائية المدنية والإدارية وسائر القوانين الضريبية الأخرى والقوانين ذات العلاقة، إضافة إلى الاستناد على أحكام وقرارات الجهات القضائية الإدارية وكذا اجتهادات القضائية ذات الصلة بالجزاءات الإجرائية وكيفية تطبيقها.

تستدعي بالتالي الإجابة عن الإشكالية المطروحة، دراسة الجزاءات الإجرائية المثارة خلال المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية مع تحديد كل منازعة على حد سواء المتعلقة بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل الضريبي، من خلال التقسيب والتقصيل في كل إجراء لتبيان سياسة المشرع في تنظيمه للجزاء ومدى تعريمه في المنازعة الضريبية، وتحليل مدى صرامة والتخفيف من حدة هذه الجزاءات (الباب الأول).

يُضاف إلى ذلك، دراسة الجزاءات الإجرائية المقررة أثناء المرحلة القضائية بالتدقيق والقصص اللازمين تماشياً مع أهمية هذه المرحلة، التي تُعدّ المحطة الأساسية والرئيسية لثبيت الحق الموضوعي للأطراف أو إهاره على حساب الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة النموذج القانوني المقرر للإجراء، مع وجوب تحديد فلسفة التشريع والقضاء في الموازنة بين اعتبارات الشكل والموضوع (الباب الثاني).

الباب الأول

الجزاءات الإجرائية المُثارة خلال المرحلة

الإدارية للمنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية على خلاف المنازعات الأخرى بإجراءات خاصة واستثنائية لاسيما إجراء لجوء المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب قبل مباشرة أي إجراء أمام القضاء، لذا تظهر أهمية دراسة هذه المنازعة عند تسلط الضوء ومناقشة إلزامية هذه الإجراءات المنظمة لهذه المرحلة، والتي خصّها المشرع بالجزاءات الإجرائية التي تترتب في حال مخالفة لأي قاعدة إجرائية منصوص عليها قانونا في هذه المرحلة⁽⁶⁾.

تلعب المرحلة الإدارية دورا هاماً وجوهرياً في المنازعة الضريبية، ويظهر ذلك جلياً من خلال الأهمية البالغة الممنوحة لها من طرف المشرع في مختلف القوانين الضريبية إذ خصص في كل واحد منها حيزاً خاصاً وهاماً للإجراءات الواجبة والمفروضة على طفي المنازعة الضريبية من أجل إيجاد حلّ ودي للنزاع بين المكلف بالضريبة والجهة المصدرة للضريبة، لاسيما إذا ثبت وجود خطأ من طرف إدارة الضرائب يسمح لها بتداركه وتصحيحه، أو إيجاد حل يرضي الطرفين، مع تسديد المكلف ما عليه من المبالغ الضريبية المفروضة عليه، ليكون بذلك قد حققت الإدارة الضريبية غايتها المتمثلة في استيفاء حق الخزينة العمومية.

تُعدّ هذه المرحلة، من ناحية أخرى ضمانة إضافية للمكلف بالضريبة من أجل تعزيز فرصه لتحقيق هدفه، بالوصول إلى قرار نهائي فيما يخص تسديد الضرائب المستحقة عليه بطريقة عادلة وعدم الاكتفاء بطعن واحد فقط أمام القضاء الذي قد يهدر به حقه في حال تخلفه عن أحد الإجراءات.

انطلاقا مما سبق، فاعتبار أن الإجراءات المنظمة للمرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية تعد الحامي الأساسي والرئيسي للحق الموضوعي لكلا الأطراف، يكون جديرا بالبحث عن إلزامية هذه الإجراءات ووجوبيتها في مواجهة من يخالفها، والتي تظهر من خلال اقترانها بجزء في حال مخالفة النموذج المقرر لها قانونا.

⁽⁶⁾- BOUNICHOT Jean-Claude, CASSIA Paul, POUJADE Bernard, Les Grands Arrêts du Contentieux Administratif, 4^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2014, p 589; M. Long, P. Weil, G Braibant, P. Delvolvé, B. Genevois, Les grands arrêts de la jurisprudence administrative, 12^{ème} éd, Dalloz, Paris, 1999, p 540.

نظراً لخصوصية تحديد الضريبة وكيفية فرضها والمنازعة التي قد تنشأ عنها، يكون جدير بدراسة إجراءات منازعات الوعاء والجزاءات المترتبة عن مخالفتها، نظراً لكونها تنشأ عن اختلاف المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب حول مقدار الضريبة وكيفية فرضها وذلك بإتباع إجراءات محددة أثناء المنازعة في المرحلة الإدارية، والتي يترتب عنه حتماً جراءات في حال مخالفة إجراء التظلم الإداري المسبق من طرف المكلف بالضريبة، وحتى إدارة الضرائب في حال مخالفتها لإجراءات البت في هذا التظلم، إضافة إلى الجزاءات المقررة في حال الطعن أمام اللجان الطعن الضريبية، والتي تترتب على الطرفين حفاظاً على التوازن بينهما، وحماية حقوق كلا الطرفين وكذا ضماناً لبلوغ قرار نهائي فاصل في موضوع المنازعة، وذلك دون إفراط ولا تعريض في الإجراءات (الفصل الأول).

بعد دراسة الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة الإجراءات المفروضة في منازعة الوعاء الضريبي وفقاً للسياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع، لابد من دراسة منازعة التحصيل أيضاً والجزاءات المترتبة عن مخالفة إجراءاتها، لاسيما أنها مختلفة تماماً عن الأولى باعتبار أن إجراءات التحصيل لا ينزع فيها المكلف بالضريبة أساس تقدير الضريبة ووعاءها وإنما كيفية تحصيلها، والتي يتضح من خلال التأمل فيها وتحليلها أن المشرع أوجب على إدارة الضرائب التقيد بجملة من الإجراءات والمواعيد تحت طائلة تغريم الجزاء الإجرائي، ليتبين بذلك أيضاً أن المشرع سعى إلى تحقيق الموازنة بين أطراف المنازعة من خلال تجسيد هذه الإجراءات كضمانة لكليهما من أجل الحفاظ على حقوقهم الموضوعية (الفصل الثاني).

الفصل الأول

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تُعدّ المنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي⁽⁷⁾ من أكثر المنازعات الجبائية المطروحة أمام القضاء، كما تتسّم بالتعقيد نظراً لاحتواها واشتمالها للعديد من الأنواع والأسس التي تُعرض من خلالها الضريبة، إضافة إلى كيفية تنظيمها من طرف المشرع الجزائري من خلال التفصيل الكبير الذي أولى لها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذا تقديرها الذي يتم بعدة طرق تتحدد بناء على نوع الضريبة والمجال الذي يمارسه المكلف بالضريبة⁽⁸⁾.

⁽⁷⁾ - تعددت التعريف الفقهية للوعاء الضريبي بين من عرّفه من الناحية الاقتصادية واعتبره بأنه: "المادة الخاضعة للضريبة التي تفرض عليها أو المجال الخاضع لها سواء كان نشاط أو سلعة أو حيارة، أي الغرض الاقتصادي الذي يخضع لها"، كما تم تعريفه أيضاً على أنه: "المحل الذي سيتخذ أساساً لفرض الضريبة، وسمى الضريبة التي وعائهما الدخل بالضريبة على الدخل، والضريبة التي محلها وعائهما العقار باسم الضريبة على العقار".

أما الجانب الآخر من الفقه فتناول الوعاء الجبائي من الناحية القانونية والإجرائية، وذلك من خلال تعريفه للمنازعة الوعاء الضريبي باعتبارها نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخوّل للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيها إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبيّن لها العكس فمن سلطتها تقرر اسقاطاً جزئياً أو كلياً لهذه الضريبة، راجع حول هذه التعريف: قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزيناني، ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، دار المناهج، عمان، 2008، ص 98؛ نزار عبد الرحمن هيتي، الخشالي عبد اللطيف، المدخل الحديث في اقتصادات المالية العامة، دار المناهج، عمان، 2006، ص 100، صالح العبيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية والمنازعات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2005، ص 83؛ فريحة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 35؛ نيعاني عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، 2002، ص 12.

- Voir aussi: CASIMIR Jean-Pierre, Le contrôle fiscal : contentieux - recouvrement, Group Revue Fiduciaire, 10^{ème} éd, Paris, 2007, p 312.

⁽⁸⁾ - هناك العديد من الطرق لتقدير الوعاء الضريبي تتمثل في:

أ- طريقة المظاهر الخارجية: يقدر الوعاء الضريبي في هذه الحالة بالمظاهر المرتبطة بالنشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة، أو الوثائق المتعلقة بالمادة الخاضعة للضريبة كرقم الأعمال، مبلغ الاستثمارات، وضعية المخزون، ... إلخ.

ب- طريقة التقدير الإداري المباشر: في هذه الحالة منح المشرع لإدارة الضرائب كامل السلطة والصلاحيات في استعمال كل القرائن أو ما يساعدها على تحديد وتقدير الضريبة، وفي هذه الحالة تطبق عند امتلاع المكلف بالتصريح الضريبي أو تقدم تصريحات غير مطابقة للواقع.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

ينازع المكلف بالضريبة إدارة الضرائب في منازعة الوعاء الأساس الذي اعتمدته عليه هذه الأخيرة في تحديد مقدار الضريبة، من خلال اتباع واحترام مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانوناً من شروط شكلية متعلقة بالشكوى أو التظلم بحد ذاتها، ثم الآجال القانونية مع احترام بالموازاة لذلك الحقوق المالية الواجب دفعها لإدارة الضرائب.

تحقيقاً لذلك، نظم المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لاسيما نص المادة 70 منه⁽⁹⁾، منازعات الوعاء الضريبي من خلال إفرادها بهذه المادة لتمييزها عن منازعة التحصيل، وذلك بتحديد الإجراءات التي تدخل ضمن منازعة الوعاء الضريبي، والمنازعات الأخرى المرتبطة بها والتي نجد من بينها منازعات تتعلق بالأخطاء المادية⁽¹⁰⁾، منازعات مرتبطة بطلبات الإعفاء

=ج- طريقة التقدير الجافي: تقوم على تقدير تخميني يقوم على أساس قرائن قانونية يقرها المشرع في تحديد دخل المكلف.

د- طريقة التصريح من المكلف: يقدم في هذه الحالة المكلف بالضريبة إقرار سنوي يحدد فيه الوعاء الضريبي ومصادر دخله الخاضع للضريبة، وهي الطريقة التي تأخذ بها الكثير من التشريعات الضريبية لاسيما الجزائر نظراً لامكانية التوصل إلى الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، لكن ما يعاب عليها أن المكلف يسهل عليها الغش من خلال تقديم تصريحات خاطئة مما يدفع بإدارة الضرائب إلى التحقيق في الإقرارات وتعديلها، وهذا ما ينشأ منازعات بين المكلفين وإدارة الضرائب، راجع في ذلك: سمر عبد الرحمن محمد الدولة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي: دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، (د.ت)، ص 43؛ محمد عباس محزي، اقتصadiات الجبائية والضرائب، دار هومه، الجزائر، 2003، ص 146؛ فينديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006، ص 27-29.

(9)- تنص المادة 70 من ق.إ.ج التي تقابلها المادة 110 من القانون رقم 21-01 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001، على أنه: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإنما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

(10)- المنازعة المتعلقة بالأخطاء المادية هي تلك التي يسعى فيها المكلف بالضريبة لتصحيح الخطأ المرتكب من طرف إدارة الضرائب عند تقديرها للضريبة، ويكون ذلك بتقديم طلبات مدعومة بأدلة ووثائق متعلقة بالنشاط الممارس كالسجل اليومي للتاجر والقوانين ومتعدد الرسائل والشهادات التي ثبتت الأرقام والحسابات الحقيقة التي من شأنها تأسيس الضريبة عليها مع تبيان الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية، هذا فيما يخص الخطأ في التقدير. أما الخطأ في مكان فرض الضريبة فالمكلف يقدم الوثائق المثبتة لمكان إقامته والواجب فرض الضريبة فيه، راجع في ذلك: فريحة حسين، مرجع=

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

أو تخفيض الضريبة المفروضة⁽¹¹⁾، وكذا منازعات مرتبطة بطلب الاستقادة من حق ناتج عن نص شريعي أو تنظيمي⁽¹²⁾.

المكلف بالضريبة من خلال منازعات الوعاء لا يمكن له المطالبة بحقه مباشرة أمام القضاء، وإنما يستوجب عليه مباشرة إجراءات أولية إلزامية أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالـة.

مخالفة المكلف بالضريبة لهذا الإجراء أو الإدارة الضريبية للإجراءات الواجب عليها احترامها أثناء فرضها للضريبة، يتربـب علـيهما الجزء الإجرائي المقرر لها قانونا حسب الحالـة، وذلك في كل مرحلة من مراحل منازعة الوعاء، سواء أثـنـاء الإجراءات الأولى أمام إدارة الضرائب (المبحث

=سابق، ص 35؛ عطوي عبد الحكيم، منازعة الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تizi وزو، 2010، ص 19.
(11) – المنازعـة المرتبـطة بـطلـب تخـفيـض الضـريـبة عـلـى المـكـلـف بـهـا تكونـ فيـ حالـة اـعـتـرـافـ المـكـلـف بالـضـريـبة المـفـروـضـة عـلـيـهـ، إـلاـ أـنـ حـالـتـهـ لـا تـسـمـحـ لـهـ بـأـدـائـهـ نـظـرـاـ لـحـالـةـ العـوزـ وـالـضـيقـ التـيـ يـتوـاجـدـ فـيـهـ، فـهـذـاـ مـا يـلـتـمـسـ مـنـ تـطـبـيقـ نـصـ المـادـةـ 92ـ مـنـ قـ.إـ.جـ، التـيـ تـنـصـ عـلـىـ أـنـهـ: "تـتـلـقـىـ السـلـطـةـ الإـدـارـيـةـ طـبـقاـ لـلـقـوـانـينـ وـالـتـنـظـيمـاتـ المـعـمـولـ بـهـاـ، طـلـبـاتـ تـلـتـمـسـ مـنـ حـضـرـتـهـ بـصـفـةـ وـلـائـيـةـ، لـلـإـعـفـاءـ أوـ التـخـيـفـ مـنـ الضـرـائـبـ الـمـبـاشـرـةـ الـمـفـروـضـةـ فـيـ حـالـةـ عـجزـ عـنـ اـبـرـاءـ ذـمـتـهـ إـزـاءـ الـخـزـيـنـةـ، كـمـاـ تـبـتـ طـبـقاـ لـلـقـوـانـينـ وـالـتـنـظـيمـاتـ فـيـ طـلـبـاتـ الـقـابـضـينـ الـمـلـتـمـسـ بـهـاـ جـعـلـ الـحـصـصـ غـيرـ الـقـابلـةـ لـلـتـحـصـيلـ فـيـ حـكـمـ عـدـيـمـ الـقـيـمـةـ أـوـ فـيـ حـكـمـ الـمـلـغـاـةـ أـوـ الـحـصـولـ عـلـىـ إـبـرـاءـ مـنـ الـمـسـؤـلـيـةـ"ـ، وـالـتـيـ تـقـابـلـهـاـ المـادـةـ 132ـ مـنـ القـانـونـ رقمـ 21-01ـ، يـتـضـمـنـ قـانـونـ الـمـالـيـةـ لـسـنـةـ 2002ـ، الـمـعـدـلـةـ بـمـوجـبـ المـادـةـ 39ـ مـنـ القـانـونـ رقمـ 16-05ـ مؤـرـخـ فيـ 31ـ دـيـسـمـبرـ 2005ـ، يـتـضـمـنـ قـانـونـ الـمـالـيـةـ لـسـنـةـ 2006ـ، جـ رـ عـدـ 85ـ، صـادـرـ بـتـارـيخـ 31ـ دـيـسـمـبرـ 2005ـ، وـالـمـعـدـلـةـ بـالـمـادـةـ 34ـ مـنـ القـانـونـ رقمـ 07-12ـ مؤـرـخـ فيـ 30ـ دـيـسـمـبرـ 2007ـ يـتـضـمـنـ قـانـونـ الـمـالـيـةـ لـسـنـةـ 2008ـ، جـ رـ عـدـ 82ـ، صـادـرـ بـتـارـيخـ 31ـ دـيـسـمـبرـ 2007ـ.

(12) – المنازعـاتـ المرـتـبـطةـ بـالـاسـتـقـادـةـ مـنـ نـصـ شـرـعيـ أوـ تـنـظـيمـيـ تـعـلـقـ بـالـإـعـفـاءـاتـ أوـ التـخـيـضـاتـ التـيـ تـأـتـيـ بـهـاـ النـصـوصـ أوـ الـقـوـانـينـ الضـريـبةـ الـجـديـدةـ، وـالـتـيـ مـنـ شـأـنـهـ أـنـ تـخـفـفـ مـنـ الـأـعـبـاءـ وـالـضـرـائـبـ الـمـفـروـضـةـ سـابـقـاـ عـلـىـ المـكـلـفـ بـالـضـريـبةـ كـتـخـيـضـ مـقـدـارـ الضـريـبةـ أـوـ إـعـفـاءـهـ مـنـ الضـريـبةـ، وـبـالـتـالـيـ يـطـالـبـ المـكـلـفـ بـالـضـريـبةـ الـاستـقـادـةـ مـنـ النـصـوصـ الـجـديـدةـ عـمـلاـ بـمـبـداـ مـساـواـةـ الـمـوـاطـنـينـ فـيـ دـفـعـ الضـريـبةـ طـبـقاـ لـنـصـ المـادـةـ 78ـ مـنـ دـسـتـورـ الـجـمـهـوريـةـ الـجـزاـئـرـيـةـ الـدـيمـقـراـطـيـةـ الشـعـبـيـةـ، الـمـصـادـقـ عـلـيـهـ فـيـ اـسـتـيـفاءـ 28ـ نـوـفـيـبـرـ 1996ـ، الـمـنـشـورـ بـمـوجـبـ الـمـرـسـوـمـ الرـئـاسـيـ رقمـ 438-96ـ مؤـرـخـ فيـ 07ـ دـيـسـمـبرـ 1996ـ، جـ رـ عـدـ 76ـ، صـادـرـ بـتـارـيخـ 08ـ دـيـسـمـبرـ 1996ـ، مـعـدـلـ وـمـتـمـمـ بـالـقـانـونـ رقمـ 02-03ـ مؤـرـخـ فيـ 10ـ أـبـرـيلـ 2002ـ، جـ رـ عـدـ 25ـ، صـادـرـ بـتـارـيخـ 14ـ أـبـرـيلـ 2002ـ، وـبـالـقـانـونـ رقمـ 19-08ـ مؤـرـخـ فيـ 15ـ نـوـفـيـبـرـ 2008ـ، جـ رـ عـدـ 63ـ، صـادـرـ بـتـارـيخـ 16ـ نـوـفـيـبـرـ 2008ـ، وـبـالـقـانـونـ رقمـ 01-16ـ مؤـرـخـ فيـ 06ـ مـارـسـ 2016ـ، جـ رـ عـدـ 14ـ، صـادـرـ فيـ 07ـ مـارـسـ 2016ـ، اـسـتـرـاـكـ جـ رـ عـدـ 46ـ، صـادـرـ فيـ 03ـ أـوـتـ 2016ـ.

الأول)، أو بعد استفادتها واللجوء إلى الإجراءات التالية لها في حالة عدم رضا المكلف بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب، وذلك أمام لجان الطعن الضريبية التي تخضع بدورها إلى إلزامية احترام الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، وذلك تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي المناسب لها.

تنص أيضاً القوانين الضريبية على حالات أخرى، يلجأ فيها المكلف بالضريبة مباشرة إلى اللجان دون اتباع الإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب، وبالتالي ومن أجل حماية الحق الموضوعي المتمثل في موضوع النزاع وهي الضريبة، لابد من احترام كافة هذه الإجراءات من خلال تقرير جزء لها أيضاً على هذا المستوى أمام اللجان الضريبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يتم حماية المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب عن طريق القواعد القانونية التي تنظم إجراءات منازعة الوعاء الضريبي وكيفية ومقدار الضريبة المفروضة عليه، وهذه الإجراءات يتم احترامها بفرض جزاء على مخالفتها ويكون وبالتالي حماية الحق بواسطة توقيع الجزاء على كل مخالف ومعتد على هذا الحق⁽¹³⁾، وعلى هذا الأساس فالحماية التي يقررها المشرع للقاعدة القانونية والإجراءات نفسها لحق المكلف بالضريبة في منازعة إدارة الضرائب حول الضريبة، وكذا إدارة الضرائب في فرض ضريبتها بناء على قواعد قانونية سمحت لها في تحديد تلك الضريبة، لذا فالجزاء المقرر على إجراءات منازعة الوعاء الضريبي يكون بالتبعية على حق كلا الطرفين.

حمايةً لحق طرفي المنازعة الضريبية، نصّ المشرع الجزائري على إلزامية الإجراءات الأولية، سواء من طرف المكلف بالضريبة من خلال التقدم أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء، ذلك عن طريق تقديم تظلم إداري مسبق ليطالب منها التخفيف أو التعديل أو الإلغاء⁽¹⁴⁾ تحت طائلة تطبيق الجزاء الإجرائي المقرر لحماية الإجراء وبالتبغية الحق⁽¹⁵⁾ (**المطلب الأول**)، أو إدارة الضرائب من خلال احترام إجراءات التحقيق في الشكوى الضريبية (**المطلب الثاني**).

⁽¹³⁾— أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وأدبيات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحدّ من آثارها، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 79.

⁽¹⁴⁾— خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث: جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنوين، ج 1، ط 2، دار هومه، الجزائر، 2006، ص 16.

⁽¹⁵⁾— حماية حق المكلف بالضريبة من خلال تقرير إلزامية اللجوء إلى إدارة الضرائب، جاء كحل لتكريس مبدأ الشفافية والعدالة بين الإدارة والمواطن، والتقليل من سلطة الإذعان الذي تمارسه الإدارة على المواطن، فالمشروع منح إمكانية للمكلف بالضريبة للاستفادة من إعفاء أو تخفيض للضريبة المفروضة عليه، مما يجعل اقتران الإجراء بالجزاء في حالة مخالفة النموذج القانوني للإجراء مقرر للحفاظ على فعالية هذا الحق المكرس قانوناً.

المطلب الأول

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراء التظلم الإداري المسبق

بدا جلياً أنّ المشرع الجزائري لم يمنح للتلطيم الإداري المسبق⁽¹⁶⁾ أمام إدارة الضرائب تعريفاً دقيقاً له، وإنما اكتفى فقط بتحديد حالاته في قانون الإجراءات الجبائية في نص المادة 70 منه⁽¹⁷⁾، وذلك لتشعب هذا المصطلح واحتواه لعدة تسميات في القوانين الجبائية واختلافها باختلاف طبيعة النزاع الضريبي، فإذا تعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي فالشرع استعمل مصطلح الشكوى، أما في النزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي فالمكلف بالضريبة يقوم بإجراء الاعتراض أمام الجهة المصدرة للضريبة، وفي حالة عدم قدرة المكلف على تسديد الضريبة واعترافه بها وتقليله لها فيقوم بإجراء التماس العفو، لذا فكل هذه المصطلحات المذكورة تدخل ضمن التلطيم الإداري المسبق⁽¹⁸⁾.

- يجب التمييز بين التلطيم الولائي والتلطيم النزاعي في المنازعات الضريبية: فالتلطيم الولائي يشمل كل طلب من المكلف بالضريبة الذي يرمي إلى استعطاف إدارة الضرائب، من خلال الاعتراف بالضريبة المفروضة عليه إلا أنه يت未成 تخفيفها، أو الإعفاء منها نظراً لحالة الإعسار التي يعاني منها، وهذا النوع من التلطيم يكون فقط في الضرائب المباشرة لكونها من الضرائب التي يتحملها المكلف من مداخيله، وتقتصر فيه لجنة خاصة.

- أما التلطيم النزاعي فيهدف المكلف بالضريبة من خلاله إلى الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو حسابها، والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويكون ذلك في مجال الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي تتعرض من طرف إدارة الضرائب، راجع في ذلك:

- DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit Fiscal, Dunod, Paris, 2003, p 620.

(17)- تنص المادة 70 من ق.إ.ج، على أنه: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة في حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

(18)- الجدير بالذكر أن التلطيم الإداري المسبق، إجراء أوجبه المشرع الجزائري بالنسبة للطعون الخاصة بالمنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دون سواها، وتبعاً لذلك فإن المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة وكذا حقوق التسجيل، لا تستوجب التلطيم الإداري المسبق عملاً بأحكام قانون الضرائب غير مباشرة والمادة 355 من قانون التسجيل، وبالتالي فإن كل من ينماز على أساس فرض الضريبة أو حسابها، أن يرفع دعواه مباشرة إلى المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً دون شرط التلطيم الإداري المسبق، أما إذا كان موضوع الشكوى يتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA فإنها لا تقبل إلا في حالة واحدة والمتمثلة في كون تقدير الضريبة الأصلية قد تم بصفة تلقائية من طرف الإدارة وليس بموجب تصريح من المكلف، راجع في ذلك: نص المادة 355 من القانون رقم 76-105 مؤرخ 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون=

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يعتبر التظلم الإداري المسبق وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، أوجدها المشرع من أجل التقليل من عبه اللجوء إلى القضاء في أبسط مخالفة لإجراءات فرض الضريبة، إضافة إلى منح المكلف بالضريبة فرصة من أجل إبقاء العلاقة بينه وبين إدارة الضرائب، وإمكانية الوصول إلى حل ودي بينهما تقادياً للمنازعات القضائية والمصاريف الكثيرة وإجراءاتها المعقدة مع طول أمدها.

تحقيقاً لهذه الأهداف المسطرة من طرف السياسة التشريعية للمشرع الجزائري في تنظيمه لإجراءات المنازعة الضريبية، جعل التظلم الإداري المسبق إجراء جوهرياً وإلزامياً على المكلف بالضريبة، رغم التعديلات التي قام بها المشرع بموجب القانون رقم 90-23 المعدل لقانون الإجراءات المدنية (الملغى)⁽¹⁹⁾، بالاستغناء عن التظلم الإداري المسبق كشرط سابق لقبول الطعن القضائي ضد القرار الإداري أمام المحكمة الإدارية، وهو ما تم تأكيده أيضاً بموجب المادة 830 من ق.إ.م.⁽²⁰⁾ التي اعتبرت التظلم الإداري المسبق جوازي و اختياري.

يظهر ذلك من خلال توظيف المشرع لمصطلح "يجوز" في نص المادة مما يجعل المعنى بالقرار له إمكانية اللجوء مباشرةً أمام المحكمة الإدارية، دون الطعن مسبقاً أمام الإدارة مصدراً للقرار، إلا أن التظلم الإداري المسبق في المنازعة الضريبية يتوقف عليه وجود المرحلة القضائية، فمخالفة إجراء التظلم الإداري المسبق يترتب عليه عدم قبول الدعوى الضريبية.

رغم استيفاء المكلف بالضريبة لهذا الإجراء الأساسي، إلا أن ذلك لا يشفع له من إلزامية احترام الإجراءات الأخرى المتقرعة منه والمنظمة له، فيقع تحت طائلة سقوط الحق في هذا الإجراء أيضاً عدم مراعاة الآجال والمواعيد القانونية المحددة له من أجل تقديمها (الفرع الأول)، وكذا

=التسجيل، ج ر عدد 100، صادر بتاريخ 15 ديسمبر 1976، والتي تنص على أنه: "أن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من قبل الإدارة، عندما لا يكون محل طعن قضائي".

⁽¹⁹⁾- قانون رقم 90-23 مؤرخ في 18 غشت 1990، يعدل ويتم الأمر رقم 66-154 مؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 36، صادر بتاريخ 22 غشت 1990، (الملغى).

⁽²⁰⁾- تنص المادة 830 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يجوز لشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الشروط الواجب احترامها في إعداد النظم الإداري سواء الشكلية منها والمتعلقة بالبيانات أم الموضوعية (الفرع الثاني).

ترمي السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع الجزائري في تنظيمه للجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية إلى الموازنة بين الجانب الإجرائي الذي يكفل حماية إجراءات المنازعة وفرض احترامها على الأطراف، وبين حماية الحق الموضوعي للطرفين؛ سواء المكلف بالضريبة الذي يسعى إلى إلغاء الضريبة عن طريق طلب التصحيح، الإعفاء وحتى الإلغاء في حالة بطلان إجراءات فرضها، أو إدارة الضرائب من خلال ترسيم الضريبة المفروضة، أوجد المشرع إمكانية لتصحيح العيوب الإجرائية تفاديا للمغالاة في الشكل على حساب الموضوع (الفرع الثالث).

الفرع الأول**سقوط الحق في إجراء التظلم الإداري المسبق لغوات آجال تقديمها**

تُعد المواعيد والآجال في تقديم التظلم الإداري المسبق أو الشكوى⁽²¹⁾، من الشروط الواجب احترامها تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي على الإجراء لمخالفته النموذج القانوني المقرر له، فالمشروع نظم هذه الآجال ضمن القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية في نص المواد 829 وما يليها من ق.إ.م.إ، وكذا في قانون الإجراءات الجنائية، ومادام أن موضوع دراستنا يتعلق بإجراءات المنازعة الضريبية، فيستوجب علينا الأخذ بمبدأ وقاعدة الخاص يقيد العام وتطبيق الآجال المنصوص عليها في القوانين الضريبية، التي نظمها المشرع بدورها في آجال عامة (أولاً) وآجال استثنائية (ثانياً)، وأخرى خاصة متعلقة بشكاوى وضرائب خاصة تتعلق بكل حالة على حدا (ثالثاً).

⁽²¹⁾ سعدي عبد الحليم، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري، قسطنطينة، عدد 49، 2018، ص 400؛ شيهوب رحماني فتحية، المنازعات الضريبية في مجال اجتهد مجلس الدولة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2009، ص 11؛ نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسطنطينة، 2014، ص .23

أولاً: الآجال العامة

حدد المشرع الجزائري بموجب المادة 72 فقرة 1 من ق.إ.ج الآجال العامة لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب، وجعل المشرع هذه الآجال من النظام العام يثيرها القاضي تلقائيا، لذا في حالة مخالفة المكلف بالضريبة لهذه الآجال يتقرر جزء سقوط الحق في الإجراء لفوات ميعاد اتخاذه، وهذا حسب الأجل المقرر له في الحالات المنصوص عليها في المادة 72 من ق.إ.ج، وكذا المواد المذكورة في القوانين الضريبية والتي ستنطرق لها في الآجال الخاصة والاستثنائية.

جعل المشرع تاريخ 31 ديسمبر من السنة المولالية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو القيام بالاقتطاعات، كآخر أجل لتقديم المكلف بالضريبة للشكوى تحت طائلة تطبيق جزء سقوط الحق في الإجراء، إذا كان تحصيل الضريبة قد تم بطريق الاقتطاع من المصدر وكان المكلف بالضريبة قام باعتراض يخص تطبيق تلك الاعتراضات.

تحسب هذه الآجال في بدايتها حسب طبيعة الضريبة محل المنازعـة وكيفية تحصيلها فإذا كان بواسطة الجدول فيحسب من تاريخ إحالة الجدول للتحصيل وليس تاريخ فرض الضريبة، أما إذا كان الضريبة محل قرار التحصيل فيبدأ الأجل من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار التحصيل، أما إذا كانت الشكوى متعلقة بحصول الأحداث فمن يوم وقوع الحدث⁽²²⁾.

يفهم من طريقة حساب الأجل أنه لا يعتد بالأيام أو الشهور فيها، ما دامت مفتوحة ومحددة بتاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي بدأ فيها الأجل، فعبء الإثبات هنا يقع على المكلف بالضريبة أنه أودع التظلم في الأجل المحدد له قانونا وذلك تحت طائلة سقوط الحق

(22) - يقصد بالحدث في هذه الحالة كل واقعة أو ظرف تكون نتاجته، إما المنازعـة في صحة الضريبة أو حساب مبلغها، تعديل وعائـها أو طلب التخفيف أو الإرجاع لكل أو جزء منها، راجع في ذلك: عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 52، هاملي محمد، "شرط الميعاد في المنازعـات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمـة، يومي 21-22 أفريل، 2008، (غير منشور)، ص 198.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

في إجراء التظلم الإداري المسبق، وذلك عملاً بنص المادة 71 فقرة 2 من ق.إ.ج⁽²³⁾ التي تستوجب حصول المكلف بالضريبة على وصل إيداع الشكوى كدليل يثبت احترامه للإجراء والآجال.

أما في حالة ما إذا تم إتباع المكلف بالضريبة لهذا الإجراء عن طريق إرساله بالبريد مع الإشعار بالوصول، فهنا المشرع كان واضحاً في الفقرة الثانية من المادة 71 من ق.إ.ج حين نص على أنه: "يسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة"، أي أن الميعاد يحتسب من يوم وصول التظلم إلى إدارة الضرائب وليس من يوم إرسال المكلف للبريد، لذا فال濂ف في هذه الحالة يمكن له إثبات إيداعه للتظلم بالإشعار بالوصول على أن يكون هذا الأخير مؤرخ قبل فوات ونتهاء الآجال المحددة قانوناً، وإلا تم تقرير الجزاء الإجرائي على الشكوى وسقوط الحق في الإجراء بفوات الميعاد.

استقرت اجتهادات المحكمة العليا ومجلس الدولة على ذلك أيضاً، حين قضت بتقرير الجزاء الإجرائي في إحدى القضايا المطروحة عليها، وذلك بعدم قبول الدعوى لورود التظلم الإداري المسبق خارج الآجال المحددة قانوناً، فال濂ف بالضريبة (خ.ع) رفع قضية ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان ملتمساً طلب تخفيض الضريبة المفروضة عليه، إلا أن طلبه رفض لفوات ميعاد التظلم الذي قدمه بتاريخ 23 أكتوبر 1983 وقرار فرض الضريبة تم تبليغه 28 ديسمبر 1981 وتم تسديدها 26 جانفي 1981، فالmiumad المحدد لتقديم شكوى هو 31 ديسمبر 1982، لذا فالمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 صادقت على قرار المجلس القضائي الذي قضى بتقرير الجزاء الإجرائي لمخالفة الميعاد والأجل القانوني⁽²⁴⁾.

(23)- تقابلها المادة 111 من القانون رقم 21-01، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدلة بالمادة 59 من القانون رقم 11-02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر عدد 86، صادر بتاريخ 25 ديسمبر 2002، المعدلة بالمادة 42 من القانون 24-06 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر عدد 85، صادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

(24)- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 42780، صادر بتاريخ 15 جوان 1985، مجلة قضائية، عدد 4، ص 238-239، 1989.

ثانياً: الآجال الاستثنائية

نظم المشرع الجزائري الآجال الاستثنائية بموجب نص المادة 72 من ق.إ.ج فقرة 2، 3، و 4 وحدّد لكل حالة أجل خاص بها، واعتبرت هذه الآجال استثنائية نظراً لكونها لا تدرج في الجداول، إنما هي ناتجة عن خطأ أو غير مرتبطة أصلاً بالجدول⁽²⁵⁾.

استقراءً لأحكام الفقرة الثانية من نص المادة 72، نجد أنه في حالة وجود خطأ في توجيه الإنذار سواء كان الخطأ راجعاً إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فال أجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد الناتج عن وقوع خطأ في الإرسال، وإجراء تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة يقع تحت طائلة سقوط الحق عند انتهاء هذا الأجل الذي يبدأ حسابه من يوم تلقي القرار الجديد أو الإنذار من طرف المدير الولائي للضرائب.

الحالة الثانية تخص فرض الضريبة عن طريق الخطأ أو التكرار، فالخطأ في هذه الحالة يكون في حالة غياب الوعاء الضريبي تماماً، أما التكرار والازدواج عندما يفرض ضريبيتين لهما نفس الموضوع لنفس الشخص المكلف بالضريبة، علماً أن ضريبة واحدة فقط قانونية، لذا فالمكلف بالضريبة يبدأ حساب آجالها من يوم العلم والتأكد من وجود هذه الحصص الجبائية بغير أساس قانوني أو وجه حق⁽²⁶⁾.

الإشكال المطروح في هذه الحالة، يتمثل في كيفية تطبيق الجزاء الإجرائي واحتساب المواعيد علماً أن السلطة التقديرية تبقى للمكلف بالضريبة وحده، ما دام أنه لا يوجد أي نص قانوني يحدد فيها الآجال التي يتقادم فيها علم المكلف بالضريبة، حتى الفقه لم يتتناول مفهوم كيفية علم

⁽²⁵⁾- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 28.

⁽²⁶⁾- انظر الفقرة الثانية من المادة 72 من ق.إ.ج، المعديلة بنص المادة 18 من القانون رقم 18-18 مؤرخ في 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر عدد 79، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2018.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

واكتشاف المكلف بالخطأ⁽²⁷⁾، حتى الآجال التي يفترض احترامها قبل سقوط حق المكلف في رفع الشكوى أمام إدارة الضرائب لوجود خطأ أو تكرار في الضريبة، مما يجعل هذه المواعيد تبقى مفتوحة⁽²⁸⁾.

حسب رأينا، يمكن للإدارة بداية حساب الآجال من تاريخ استلام المكلف بالضريبة للأمر بالدفع، الذي يخص دفع الضريبة المفروضة عليه بغير وجه حق حماية للموايد والأجال المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، وكذا حماية لحقوق المكلف بالضريبة للحلول دون توقيع الجزاء الإجرائي عليه بطريقة تعسفية من إدارة الضرائب، وعدم إتاحة الفرصة لها لاستعمال امتيازات السلطة العامة والإذعان في تقديرها لحساب الآجال.

الفقرة الثالثة من المادة 72 من ق.إ.ج فحددت الآجال المتعلقة بالضرائب التي لا تستوجب وضع جدول لها، فإذا تعلق الأمر باقطاع الضريبة من المصدر فيسقط الحق في إجراء تقديم الشكوى بتاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقطاع، فال أجل هنا يتم بداية حسابه من تاريخ الاقطاع، وهو نفس الأجل المحدد بالنسبة للضريبة التي تدفع برسومها أيضا.

حدّد المشرع الجزائري أيضا بموجب الفقرة 6 من المادة 72 من ق.إ.ج، أجل أربعة (4) أشهر كحد أقصى من أجل تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، في حالة احتجاج المكلف بالضريبة على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة ويحسب هذا الأجل تحت طائلة سقوط إجراء التظلم الإداري المسبق بداية من تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه⁽²⁹⁾.

(27)- **AYADI Habib**, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Novaprint, Tunis, 2013, p 87.

(28)- Ibid, pp 90-91.

(29)- تم استحداث هذا الأجل بموجب المادة 45 من القانون رقم 14-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

ثالثاً: الآجال الخاصة

تستخلص هذه الآجال من خلال نص المادة 102 و 103 من ق.إ.ج⁽³⁰⁾، وقد أشار إليها المشرع في نص المادة 72 فقرة 3 من ق.إ.ج بحالات دفع الضريبة برسمنها، إذا تعلق الأمر بالحالات الأخرى التي نجد من بينها الحالات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري، أين يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من تخفيض في الرسم العقاري إذا توفرت الشروط لذلك والمتمثلة في:

- تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وبتطبيق قواعد التعمير.
- فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية.
- هدم كلي أو جزء من العقار المبني، ولو طوعيا وهذا اعتبارا من تاريخ الهدم.

في حالة توفر أحد هذه الشروط أو الحالات يستلزم على المكلف بالضريبة تقديم تظلم إداري مسبق أمام إدارة الضرائب، في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية المowالية لسنة وقوع الحادثة وذلك تحت طائلة سقوط الحق في تقديم الشكوى.

أما في حالة إتلاف عقار أو جزء من عقار غير مبني، على إثر وقوع حادثة غير عادية، فحدد المشرع تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية المowالية لسنة حدوث الإتلاف من أجل تقديم المكلف بالضريبة لشكواه أمام إدارة الضرائب.

يتضح مما سبق أن آجال تقديم التظلم الإداري المسبق أو الشكوى أمام إدارة الضرائب من طرف المكلف بالضريبة، يعد ذات أهمية بالغة في التشريع الجبائي لاسيما أن المشرع جعل لكل حالة من حالات الوعاء الضريبي أجلا محددا لها، يستوجب على المكلف بالضريبة احترامه تحت طائلة سقوط حقه في اتخاذ الإجراء، ولا يمكن له في حالة تقرير الجزاء الإجرائي تصحيح الوضع أو استدراكه، نظرا لارتباط المنازعة الضريبية برمتها بالإجراء الأولي أمام إدارة الضرائب وكذا اقترانها بالنظام العام، أي عدم قبول الشكوى لفوات أجلها يمكن أن يثار في أي مرحلة سواء

⁽³⁰⁾ – تقابلها المادة 142 و 143 من القانون 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الإدارية حتى وإن فصل مدير الضرائب في الشكوى أو أمام لجان الطعن الضريبية، وحتى في مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية أمام القضاء سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة باعتباره جهة استئناف أو جهة نقض.

استقرت عليه أيضا اتجاهات مجلس الدولة حاليا والمحكمة العليا سابقا بحيث قضى مجلس الدولة في قراره رقم 6325 الصادر بتاريخ 25/02/2003 بين المكلف بالضريبة (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، بإلغاء القرار المستأنف وبعد التصدي القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا، وقد جاء في أحد حيثياته في تسبب القرار أنه "حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق.ض.م، حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا".⁽³¹⁾

قضت أيضا المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بتغريم الجزاء الإجرائي المترتب عن سقوط الحق في رفع الدعوى الضريبية والمطالبة القضائية لفوات الميعاد في تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب، وإيداعها بعد 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي أحيل فيها الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، مما يجعلها غير مقبولة لورودها خارج الآجال القانونية.

الفرع الثاني**عدم قبول إجراء التظلم الإداري المسبق لمخالفة الشروط الشكلية والموضوعية**

نظم المشرع الجزائري إلى جانب الآجال الواجبة لقيام إجراء التظلم الإداري المسبق وفقا للنموذج القانوني المقرر له، شروط أخرى لا تقل أهمية وإلزامية عن الآجال تمثل في الشروط الواجب توفرها في إجراء الشكوى، ومن أجل الحفاظ على قانونية وصحة هذا الإجراء دائما تقadiا

⁽³¹⁾- قرار مجلس الدولة، رقم 6325، صادر بتاريخ 25 فيفري 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، 2003، ص ص 125-124

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

لإهدار موضوع المنازعة الضريبية من الناحية الإجرائية والشكوكية، رتب المشرع جزاءات إجرائية في حالة مخالفة إجراء الشكوى للشروط المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، لاسيما قانون الإجراءات الجنائية الذي يعد الشريعة العامة لإجراءات الضريبية.

يتربّ عن اختلاف صور العيوب الشكلية التي تصيب إجراء الشكوى الضريبية حتماً تنوّع صور الجزاء الإجرائي المقرر لها، وذلك حسب مخالفة الإجراء للنموذج القانوني الصحيح المفروض أن يكون عليه، فإذاً ما يكون الجزاء ناتج عن الإخلال بالمواعيد الإجرائية كما سبق شرحه في الفرع الأول، أو إخلال بالإجراء ذاته والجزاء الإجرائي قد يكون سقوط الحق في إجراء التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب، كما قد يمثل أيضاً في جزاء عدم القبول في حالة بطلان الإجراء نتيجة مخالفة نموذج المقرر له⁽³²⁾.

انطلاقاً من ذلك، تعد الرقابة على العيوب الشكلية والموضوعية لإجراء التظلم الإداري المسبق مقياس لفعالية القاعدة الإجرائية المنظمة له، وذلك يظهر جلياً في فرض جزاء إجرائي قانوني في حالة الإخلال بالبيانات والشروط الواجب توفرها في الشكوى، نظراً لمدى تعلقها بحقوق ومصالح أطراف المنازعة الضريبية، وتعد أيضاً ذات أهمية قصوى بالنسبة للمكلف بالضريبة خاصة باعتباره الطرف الضعيف في المنازعة التي يمكن له التمسك بالجزاء الإجرائي، وإبطال الإجراءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب⁽³³⁾.

نظراً للأهمية البالغة التي يكتسبها إجراء التظلم الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، خصص المشرع لها نصوص خاصة في قانون الإجراءات الجنائية جعل من خلالها الشكوى النزاعية مختلفة عن التظلم الإداري العادي، ولعل هذا ما يميز التظلم الإداري في المنازعة الضريبية عن غيره من الطعون الإدارية، بحيث يخضع إلى شكليات وقواعد إجرائية تجعله يتميز

⁽³²⁾ - حسن علي حسين علي، الجزء الإجرائي في قانون الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008، ص 138.

- Et voir aussi: BENMOUHAMED Sara, « Nature juridique du recrédit fiscal », Revue science humaines, Faculté de droit, Université frères Mentouri, Constantine, Vol B, N° 45, 2016, p 111.

⁽³³⁾ - حسن علي حسن علي، مرجع سابق، ص 138.

بنظام خاص به، لاسيما تعلقه بالنظام العام يسمح لأطراف المنازعة الضريبية وكذا القاضي بإثارته وتطبيق الجزاء الإجرائي في أي مرحلة كانت عليه المنازعة، سواء إذا تعلق الأمر بمخالفة الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكوى النزاعية (أولاً)، أو في حالة مخالفة الشروط الموضوعية المتعلقة بالمكلف بالضريبة شخصياً أو محتوى الشكوى (ثانياً).

أولاً: مخالفة الشروط الشكلية للشكوى النزاعية

أورد المشرع الجزائري الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكوى النزاعية التي يقدمها المكلف بالضريبة لدى مصلحة الضرائب في نص المادة 73 من ق.إ.ج بصيغة الإلزام والوجوب تحت طائلة عدم قبول إجراء التظلم أو الشكوى النزاعية شكلاً، فالجزاء الإجرائي في هذه الحالة يعد من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفته أو تصحيحه فالمكلف بالضريبة يجب عليه تقديم الشكوى وفقاً للنموذج القانوني المقرر لها كالتالي:

1- أن تكون الشكوى مكتوبة

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم شكوى مكتوبة، ولم يشترط المشرع أن تكون على ورق مدموغ أو خاضعة للطبع وإنما يكفي أن تحرر على ورق عادي، فالشكاوي الشفوية التي يقوم بها المكلف أمام إدارة الضرائب أثناء زيارته لها لا تقوم مقام التظلم⁽³⁴⁾.

2- أن تكون الشكوى فردية

تحت طائلة عدم قبول الشكوى، يجب أن تكون الشكوى فردية تتعلق بمكلف واحد فقط، إلا فيما يخص الضرائب التي تفرض على المكلفين جماعياً أو على شركة الأشخاص أين يمكن تقديم شكوى جماعية أمام إدارة الضرائب، وذلك على أساس المسؤولية التضامنية للشركاء.

(34) سقلاب فريدة، دموش حكيمة، "إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، يومي 21-22 أبريل، 2008، ص 174.

3- أن تكون الشكوى منفصلة

يجب أن تودع شكوى منفردة وخاصة بكل محل خاضع للضريبة، فتقع تحت طائلة البطلان حالة تقديم شكوى موحدة عن ضرائب مختلفة مفروضة من عدة بلديات، فكل قرار يفرض ضريبة من طرف بلدية معينة يجب إيداع شكوى خاصة بها، تسهيلًا لعملية فحصها ودراستها من طرف إدارة الضرائب⁽³⁵⁾.

4- تحديد موطن الشاكى في الشكوى

يعد عنوان الشاكى من بين البيانات الشكلية الأساسية والواجب توفرها في الشكوى حتى تتمكن إدارة الضرائب من مراسلته وتحديد مكان إقامته، عملا بقواعد الاختصاص الإقليمي وفحص مدى مراعاة لهذا الاختصاص من طرف المكلف في تقديم شكواه كما استوجب المادة 75 من ق.إ.ج، وقد أضاف المشرع بموجب نص المادة 47 من قانون المالية لسنة 2018⁽³⁶⁾، شرط تصديق الشاكى أو صاحب الطعن على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا في حالة تعينه لممثل عنه بصفته موكلًا، إذا كان هذا الممثل أو الوكيل من الأشخاص الذين يستوجب عليهم إظهار الوكالة، لذا تقع باطلة الشكوى التي توقع من طرف الغير دون مراعاة الشروط الواجبة في نص المادة 75 من ق.إ.ج.

استوجب أيضا الفقرة الرابعة من المادة 75 من ق.إ.ج، على المشتك المقيم في الخارج اختيار موطن له في الجزائر، ويستوفى هذا الشرط في نظر الفقه القانوني⁽³⁷⁾ في حالة تقديم الشكوى من طرف محام باسم المكلف بالضريبة المقيم في الخارج بمعنى اختيار الشاكى مكتب المحامي كموطن له وذلك بقوة القانون، أو في حالة تقديم الشكوى من طرف وكيل ثُدْ قرينة على

⁽³⁵⁾- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 55.

⁽³⁶⁾- تتضمن المادة 47 من القانون رقم 11-17 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017، على أنه: "يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلا عنه، بصفته موكلًا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا".

⁽³⁷⁾- أمقران عبد العزيز، "الشكوى الضريبية في المنازعة الضريبية المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص 12.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

اختيار المواطن بعنوان الموقع، وكذا في حالة صدور الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج وله في الداخل مركز أو عدة مراكز لمصالحه (إقامة ثانوية - وكالة - شركة فرعية ...)، معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل.

يتربّ عن مخالفة أحد هذه البيانات والشكليات المذكورة سابقاً، أثناء إعداد الشكوى وتقديمها لإدارة الضرائب ترتيب الجزاء الإجرائي المقرر لها وعدم قبول الشكوى⁽³⁸⁾.

ثانياً: مخالفة الشروط الموضوعية

أوجب المشرع إضافة إلى الشروط الشكلية، شروط أخرى لا تقل أهمية عن الأولى نظمها هي الأخرى في نصوص المواد 73 إلى 75 من ق.إ.ج⁽³⁹⁾، تتعلق بالشروط الموضوعية الواجب توافرها في المكلف بالضريبة تحت طائلة عدم قبول شكواه في حالة مخالفته لهذه الشروط، وكذا الشروط الموضوعية الأخرى المتعلقة بمحظى الشكوى الضريبي.

1- الشروط الموضوعية الواجب توافرها في الشاكى

يستوجب لقبول الشكوى الضريبية المرفوعة من طرف الشاكى، توفي مجموعة من الشروط في هذا الأخير تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي مناسب للمخالفة الإجرائية المتعلقة بهذه الشروط حسب نوعها وكيفية تنظيمها في القاعدة الإجرائية.

أ- الصفة

تُعد الصفة شرط ذات أهمية بالغة في قبول التظلم الإداري المسبق من طرف إدارة الضرائب، نظراً لعدة اعتبارات نجد من بينها شخصية الضريبة وكونها تشكل خاصية انفرادية، فلا يمكن إجراء

⁽³⁸⁾- GHANEMI Arezki, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration algérienne », *R.T.F*, N° 09, 2008, p 165.

⁽³⁹⁾- تم إدراج الصفة والمصلحة ضمن الشروط الموضوعية الواجب توافرها في المكلف بالضريبة نظراً لكونها تتعلق بموضوع الضريبة ومدى ارتباط المكلف بها وليس بالشكل الخارجي أو البيانات التي ترد على شكل الشكوى.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة بنفسه، أو المكلف بالتسديد قانونا في حالة فرض الضريبة على شخص معنوي، والذي يكون في غالب الأحيان المستفيد من دخل هذا الشخص المعنوي⁽⁴⁰⁾.

يعتبر أيضا شرط الصفة من الإجراءات الجوهرية لتقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب طبقا لنص المادة 73 من ق.إ.ج، وتقع تحت طائلة عدم قبول الشكوى في حالة مخالفة هذا الإجراء والشرط، إلا أن المشرع وتفاديا للمغالاة في هذا الإجراء نظم في نص المادة 75 من ق.إ.ج، حالات أخرى يمكن للشاكى أو الطاعن في الضريبة اللجوء إليها من أجل تقديم شكواه وتظلمها عن طريق غيره تفاديا لتوقيع الجزاء الإجرائي.

يجب الإشارة قبل التطرق إلى هذه الحالات إلى أن هؤلاء الغير المنووح لهم حق تقديم تظلم نيابة عن المكلف بالضريبة، والذين لابد لهم من استيفاء بعض الشروط والشكليات الأساسية التي تعد هي الأخرى جوهرية، يترتب عن مخالفتها عدم قبول إجراء التظلم الإداري المسبق .

ميّز المشرع في نص المادة 75 من ق.إ.ج، بين الغير المنووح لهم الحق تقديم شكوى من حيث وجوب استظهار الوكالة من عدمها، فهناك أشخاص مؤهلين لتقديم شكوى دون وكالة، وأخرون يجب عليهم استظهار الوكالة.

أ-1- الأشخاص المؤهلين لتقديم شكوى دون استظهار الوكالة

حدّتهم المادة 75 من ق.إ.ج صراحة وعلى سبيل الحصر، وهم المحامون المسجلون في نقابة المحامين وأجراء المؤسسة المعنية، وبالنسبة للمحامين، فلا يوجد إشكال في تقديمهم للشكوى نظرا لكونهم يستمدون مهامهم وصفتهم من مهنتهم والإشهاد أو التعهد المنووح لهم من طرف موكليهم (المكلف بالضريبة).

أما بالنسبة لأجراء المؤسسة المعنية، فيجب تحديد صفتهم وأهليتهم في تقديم الشكوى وذلك حسب مركزهم القانوني في المؤسسة التي يمارسون فيها نشاطهم ومدى حيازتهم لحق التصرف.

⁽⁴⁰⁾- AUGUSTINE Mbouli, Le dualisme juridictionnel en matière fiscale, Thèse de Doctorat, Finances publiques et fiscalité, faculté de droit, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2009, p 218.

يجب التتويه فيما يخص الشركات أن هناك فئة خاصة ومحددة لها السلطة والأهلية والصفة في تقديم الشكوى باسم الشركة (المكلفة بالضريبة)، وهم الشركاء، المدراء، الموظفون الذين لهم الحق في التصرف باسم الشركة سواء بموجب القانون أو النظام الأساسي للشركة وكذا المسيرين في الشركة، إضافة إلى كل موظف في شركة تم تقديم تقويض له من أجل إجراء التظلم الإداري المسبق باسم ولصالح الشركة⁽⁴¹⁾.

أ-2- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكوى بشرط استظهار الوكالة

أوردت نص المادة 75 من ق.إ.ج الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكوى بشرط استظهار الوكالة، إلى جانب الأشخاص المعفيين من استظهار الوكالة والذين تطرقنا إليهم سابقا، بحيث أوجب المشرع لكل شخص يريد تقديم شكوى باسم المكلف بالضريبة أن يقدم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمهها إدارة الضرائب، وأن تكون مقدمة من المكلف بالضريبة شخصيا له، أو من طرف من يملك حق التصرف باسم المكلف بالضريبة إذا كان شخص معنوي بحكم وظيفته أو مركزه القانوني لدى الشخص المعنوي المكلف بالضريبة.

الجدير بالذكر في هذه الحالة أن المشرع الجزائري خفف من حدة الجزاء الإجرائي المقرر في إجراء الوكالة، من خلال إلغاء الفقرة الثالثة من نص المادة 115 من قانون المالية لسنة 2002 والتي تنص على مايلي: "ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها"⁽⁴²⁾، فباستقراء هذه الفقرة يتضح أن المشرع قرر جزاء البطلان للوكالة في حالة عدم تحريرها على ورق مدموغ، واكتفى المشرع بموجب التعديل الجديد بجعل الوكالة تحرر على ورق عادي بشرط التصديق على توقيع الوكيل لدى المصالح المؤهلة بذلك

⁽⁴¹⁾- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 48.

⁽⁴²⁾- تم إلغاء الفقرة الثالثة من نص المادة 115 من القانون رقم 21-01، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12، يتضمن قانون المالية لسنة 2008.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

قانونا⁽⁴³⁾، وهذا الإعفاء جاء تسهيلا من طرف المكلف بالضريبة في تقديم الشكوى، وتقاديا للتعقيد في إجراء الوكالة لعدم المغالاة في الشكل إلى غاية إهار الموضوع المتمثل في التظلم الإداري المسبق.

ب- المصلحة

يستوجب إلى جانب الصفة، توفر شرط آخر في المكلف بالضريبة لقبول إجراء تظلمه أمام إدارة الضرائب، وهي المصلحة الجديرة بالحماية من خلال الشكوى الضريبية والتي تقوم على أساس منها:

- أن تكون المصلحة شخصية وفردية، ويستخلص هذا الأساس من نص المادة 73 من ق.إ.ج التي استوجبت أن تكون الشكوى فردية، واستثناء تقديم الشكوى جماعية في حالة فرض ضريبة جماعية مثلا هو الحال بالنسبة لأعضاء شركات الأشخاص.

- أن تكون المصلحة مادية، متعلقة بالاستفادة من تخفيض جزئي أو إعفاء كلي من الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي، ولا تقبل شكوى المكلف بالضريبة إذا كانت المصلحة المثاره معنوية بحثة.

- أن تكون المصلحة فورية وقائمة، وهذا ما يستنتج من خلال اشتراط المشرع ذكر الضريبة المعتبر عليها وبيان رقم المادة في الجدول، لذا يقع تحت طائلة عدم قبول الشكوى في حالة تقديمها قبل فرض الضريبة أو بعدها لفوات الميعاد.

2- الشروط الموضوعية الواجب توفرها في مضمون الشكوى

نظم المشرع الجزائري الشروط الموضوعية الواجب توفرها في مضمون الشكوى في الفقرة الرابعة من المادة 73 من ق.إ.ج⁽⁴⁴⁾ وجعلها أيضا من بين البيانات الأساسية الواجب توفرها في

⁽⁴³⁾- اشترط المشرع في التعديل الجديد بموجب المادة 24 من القانون رقم 17-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 تصديق الوكيل لتوقيعه لدى أي مصلحة مؤهلة قانونا وليس البلدية فقط، ليكون بهذا المشرع قد خفف أيضا من تعقيد إجراء الوكالة تقاديا للمغالاة في الشكل وحماية للحق الموضوعي للمكلف بالضريبة تسهيلا له للمطالبة بحقه بإجراءات يسيرة.=

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

إجراء التظلم الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، وتختلف أي بيان من بيانات الشكوى يترتب عنه تطبيق الجزاء الإجرائي على الشكوى، وبالتالي عدم قبول التظلم الإداري برمته، لذا فالمكلف بالضريبة عند تحريره للشكوى الضريبية لابد من احترامه وتضمينه كافة البيانات التالية:

تحديد نوع الضريبة المعترض عليها، مع بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وتتجدر الإشارة في هذه الحالة أن مضمون الشكوى يختلف باختلاف الطلب في منازعة الوعاء، فيمكن للمكلف بالضريبة طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط من خلال تبيان في الشكوى هذا الخطأ، كما يمكن له طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وكذا طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائياً.

يحق للمكلف بالضريبة إضافةً إلى طلبات التصحيح، المطالبة في شکواه الإعفاء أو التخفيف في الضريبة المفروضة عليه، هذا فيما يخص حالات موضوع الضريبة بحد ذاتها، إلى جانب هذا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة في شکواه بتقرير الجزاء الإجرائي وإلغاء الضريبة لمخالفة إجراءات فرضها، ولوجود عيوب إجرائية في كيفية تقديرها أو حسابها وحتى فرضها.

الفرع الثالث**إمكانية تصحيح بعض العيوب الإجرائية تفاصياً لتقرير الجزاء الإجرائي**

يُعد التصحيح أحد الوسائل التشريعية التي استحدثتها المشرع من أجل التخفيف من حدّة الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة إجراء التظلم الإداري المسبق للنموذج المقرر له قانوناً.

=⁽⁴⁴⁾- تنص المادة 73 فقرة 4 من ق.إ.ج، على أنه: "تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى: - ذكر الضريبة المعترض عليها.

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي حالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع الجدول، ترفق الشكوى بوثيقة ثبتت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

- توقيع صاحبها باليد".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تشكل وسيلة التصحيح آلية هامة من آليات حماية الحق الموضوعي للمكلف بالضريبة من الضياع، لاسيما باعتبار إجراء التظلم الإداري المسبق لازماً وجوهرياً في سير المنازعة الضريبية، لذا نجد المشرع قد نظم هذه الآلية في القواعد العامة لاسيما قانون الإجراءات المدنية والإدارية^(أولاً)، إضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية بحكم أنه القانون الخاص المنظم للمنازعة الضريبية والمكرّس لللزمية التظلم الإداري المسبق (ثانياً).

أولاً: تنظيم إمكانية التصحيح في القواعد العامة

كرّس المشرع الجزائري تصحيح⁽⁴⁵⁾ العيوب الإجرائية التي قد تلحق إجراء التظلم الإداري المسبق في القواعد القانونية الإجرائية العامة، الواردة في عدة نصوص منها المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تعد قاعدة عامة وشاملة لكافة المنازعات القضائية بما فيها المنازعة الضريبية، وذلك بالنص صراحة على إمكانية تصحيح الإجراء المعيب شكلاً بشرط احترام الآجال القانونية التي يمنحها القاضي، وكذا إزالة جميع الأضرار الناجمة عن الإجراء المعيب بعد التصحيح.

أشارت المادة 62 في فقرتها الثانية إلى أن التصحيح يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان، ويفهم أيضاً من خلال هذه المادة أن التصحيح يطبق على العيوب الإجرائية الشكلية حتى وإن كانت جوهيرية أو متعلقة بالنظام العام، ودليل ذلك صياغتها في قالب عام دون تحديد للشروط أو الإجراءات التي ينطبق عليها هذا التصحيح⁽⁴⁶⁾.

(45) – يقصد بتصحيح الإجراء المعيب: إضافة المقتضى الذي ينقص الإجراء أو تصحيح المقتضى المعيوب فيه، فالإجراء القضائي يكون معيناً، إذا نقصت فيه إحدى المقتضيات التي يتطلبها القانون لعدّه صحيحاً، أو إذا جاء أحدّ هذه المقتضيات بطريقة تخالف ما رسمه القانون لها، فإذا أمكن تكميل الإجراء بحيث توافرت جميع المقتضيات القانونية الشكلية والموضوعية بصورة صحيحة، فالإجراء يُعد صحيحاً، راجع في ذلك: فتحي والي، زغلول أحمد ماهر، نظرية البطلان في قانون المرافعات، ط 2، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997، ص 609.

(46) – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تizi وزو، 2017، ص 238.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

نظم المشرع أيضا إضافة إلى التصحيح الشكلي، تصحيح آخر بموجب نص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الإجراء المعيب لأسباب موضوعية وذلك بشرط واحد وهو زوال سبب بطلان الإجراء المعيب بإجراء آخر يتخد لاحقا للإجراء المعيب أثناء سير المنازعة الضريبية، ما لم يوجد مانع لذلك قانونا⁽⁴⁷⁾.

يتبيّن من خلال هذا التحليل، أنّ المشرع الجزائري تبني نفس موقف المشرع الفرنسي في مسألة تصحيح الإجراء المعيب بالتكلمة، الذي نص على حالة تصحيح العيوب الشكلية والموضوعية على وفق هذه الطريقة، وبالنسبة لتصحيح العيوب الشكالية بطريقة التكلمة، فقد بينت المادة 115 من ق.إ.م.ف⁽⁴⁸⁾ على أنَّ التمسك بالبطلان يزول في حالة تصحيح لاحق للإجراء ما لم يوجد مانع لذلك، على أن ينتج من هذا التصحيح تجنب أي ضرر من العيب.

بينت المادة 121 من ق.إ.م.ف فيما يخص تصحيح العيوب الموضوعية، أنَّه في الحالات التي يكون فيها البطلان قابلاً للمعالجة لا يُنطق به إذا زال سببه عند إصدار القاضي قراره⁽⁴⁹⁾.

ثانياً: تنظيم إمكانية التصحيح في القواعد الخاصة

انطلاقاً من التحليل السابق نجد أنَّ المشرع نص على وسيلة تصحيح الإجراء المعيب في العديد من الحالات الإجرائية في المنازعة الوعاء لاسيما في حالة تخلف أحد البيانات أو الشروط في إجراء التظلم الإداري المسبق، فالمادة 73 فقرة 5 من ق.إ.ج نص على إمكانية تصحيح المكلف بالضريبة للشكوى المقدمة أمام إدارة الضرائب في حالة تخلف أحد البيانات أو الشروط الواجب توافرها فيها، وذلك عن طريق استدعاءه من طرف الإدارة الضريبة بواسطة رسالة موصى

⁽⁴⁷⁾- أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 251.

⁽⁴⁸⁾- Art 115 de Code de Procédure civile français, dispose que : « **La nullité est couverte par la régularisation ultérieure de l'acte si aucune forclusion n'est intervenue et si la régularisation ne laisse subsister aucun grief** », disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr , consulté le : 08 /01/2017, à 18h.45.

⁽⁴⁹⁾- Art 121 de Code de Procédure civile français, dispose que : « **Dans les cas où elle est susceptible d'être couverte, la nullité ne sera pas prononcée si sa cause a disparu au moment où le juge statue** ».

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

عليها مع الإشعار بالاستلام لتكملاً ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، وذلك في أجل ثلاثة (30) يوما.

الجدير بالذكر من خلال هذه الفقرة أن التصحيح بالتكلمة الذي حده المشرع في هذه المرحلة أمام الإدارة الضريبية يخص فقط الوثائق التي تم الإشارة إليها من طرف المكلف بالضريبة في شکواه، ولم يرافقها في الملف أما البيانات الأخرى الواردة في نص المادة 73 من ق.إ.ج وكذا الآجال الواردة في نص المادة 72 من ق.إ.ج فقد أوردها تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الشكوى بالنسبة للبيانات والشروط وجاء سقوط الخصومة بالنسبة للأجال.

هذا من الناحية الإدارية لمنازعة الوعاء أما في المرحلة القضائية وكما سنطرق إليه لاحقا فالشرع منح فرصة وإمكانية أخرى للمكلف بالضريبة من أجل تصحيح العيوب الإجرائية اللاحقة بالشكوى ما عدا عدم توقيع المكلف بالضريبة على الشكوى، إلا أنه وما يثير الإشكال أن هناك تناقض بين القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛ التي منحت إمكانية تصحيح الإجراء لعيوب شكري أو سبب موضوعي وكذا المادة 83 فقرة 4 من ق.إ.ج حتى وإن كانت جوهيرية ومتعلقة بالنظام العام، ونص المادة 73 التي نظمت إمكانية التصحيح في تكملاً للوثائق فقط دون العيوب الأخرى.

يتضح من خلال التحليل السابق، أن المشرع اتخذ موقف التشديد في تنظيم الجزاء الإجرائي في المرحلة الإدارية لمنازعة الوعاء فيما يخص إجراء التظلم الإداري المسبق، من خلال تأكيده والنص صراحة على الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة شروط وبيانات الشكوى الضريبية، ومنح المكلف بالضريبة استثناء واحد فقط لتصحيح العيب الإجرائي أمام إدارة الضرائب بتقديم الوثائق، وفي المقابل تدارك المشرع لموقفه في المرحلة القضائية بتحفييف الجزاء الإجرائي، بمنح إمكانية التصحيح في عريضة افتتاح الدعوى لكافة العيوب الإجرائية التي تلحق الشكوى ما عدا توقيع المكلف بالضريبة.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

نستشف أيضاً نية المشرع في التخفيف من الجزاء الإجرائي المترتب عن العيوب الإجرائية الواردة في نص المادة 72 و 73 من ق.إ.ج، من خلال الفقرة الأخيرة من نص المادة 73 من ق.إ.ج التي استحدثها المشرع بموجب نص المادة 44 من 24-06⁽⁵⁰⁾ المتضمن قانون المالية لسنة 2007، والتي منح فيها للمكلف بالضريبة الحق في الطعن في قرار الرفض لعدم القبول أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، كوسيلة وآلية تخول له الحق في تدارك وتصحيح العيوب الإجرائية الواردة في الشكوى.

يبقى بالتالي الجزاء الإجرائي قائماً على عدم التوقيع فقط على الشكوى من طرف المكلف بالضريبة، والذي لا يمكن تدارك وتصحيح هذا العيب الإجرائي في أي مرحلة كانت عليها المنازعة الضريبية، وهذا عكس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي تدارك هذا الوضع في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، أين منح فيها للمكلف بالضريبة إمكانية في حالة سهوه توقيع الشكوى تدارك هذا العيب، سواء من خلال استدعاءه من طرف إدارة الضرائب بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالاستلام خلال أجل ثلاثة (30) يوم أو في حالة إغفال إدارة الضرائب القيام بإجراء التصحيح في عريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

المطلب الثاني**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات التحقيق والبت في الشكوى الضريبية**

يأتي بعد تحrir المكلف بالضريبة للشكوى الضريبية وفقاً للشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية الأخرى، الدور على إدارة الضرائب للتحقيق في تلك الشكوى، وذلك بناء على إجراءات منصوص عليها قانوناً وواجبة الاحترام تحت طائلة تطبيق الجزاء الإجرائي في حالة مخالفتها.

⁽⁵⁰⁾ تم استحداث الفقرة الأخيرة من نص المادة 73 من ق.إ.ج، بموجب نص المادة 44 من القانون رقم 24-06، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، والمعدلة أيضاً بالمادة 35 من القانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

قبل التطرق لهذه الإجراءات والجزاءات المترتبة عن مخالفتها، لابد على المكلف بالضريبة استيفاء إجراء آخر إلزامي وأساسي في تظلمه الإداري، والذي نص عليه المشرع في المادة 71 من ق.إ.ج بضرورة توجيه الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، أو مدير كبريات المؤسسات في حال ما إذا تعلق الأمر بالأشخاص الواردة في المادة 160 من ق.إ.ج، وهذا يدخل ضمن الاختصاص النوعي للجهات الإدارية المختصة للنظر والتحقيق في الشكاوى الضريبية المرفوعة ضدها حسب الاختصاصات المخولة لها بموجب النصوص القانونية، لذا يقع تحت طائلة عدم قبول الشكوى في حالة رفعها إلى الجهة الإدارية غير المختصة.

انطلاقاً من هذا، يتبيّن من خلال الإجراءات الواجب توفرها في شكل ومضمون الشكوى وكذا الجهة المختصة للنظر فيها، أن الشكوى النزاعية في منازعة الوعاء تختلف وتخضع لإجراءات خاصة مقارنة بالطلبات الإدارية الأخرى في مجال المنازعات الإدارية عامة، لاسيما أيضاً أنها تخضع إلى رقابة إدارية حول صحة الإجراءات من طرف إدارة الضرائب قبل القضاء، ويستخلص هذا من خلال منح إدارة الضرائب سلطة تقرير جزء عدم القبول على الشكوى في حال وجود عيب في الشكل قبل التطرق إلى التحقيق⁽⁵¹⁾.

(51) – استحدث المشرع بموجب نص المادة 46 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المعدلة لنص المادة 76 من ق.إ.ج الفقرة الثانية، والتي تنص على أنه: "... غير أنهم يثون فوراً في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائياً، وخاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل، وفي هذه الحالة يتم النطق بالرفض"، والمعدلة بموجب نص المادة 36 من القانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، التي تنص على أنه: "يجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل. غير أنه يمكن للشاكى إعادة تصحيح العيب الشكلي والعودة من جديد أمام المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب، وذلك دون الإخلال بأحكام المادة 1/95 من هذا القانون والمطبقة في حالة ارتكاب أخطاء ظاهرة عند تأسيس الضرائب"، والمعدلة بدورها بنص المادة 16 من القانون 12-26 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر عدد 72، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2012، والتي تنص على أنه: "يجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، مع مراعاة أحكام المادة 95-01 من هذا القانون".

من خلال هذه التعديلات يتضح أن المشرع اتخذ موقفاً متذبذباً في تقرير الجزاء الإجرائي، ففي تعديل سنة 2007 شدد في تنظيمه لاسيما المتعلق بالأجال، لكنه تراجع عن ذلك في التخفيف من الجزاء الإجرائي بمنح إمكانية للمكلف بالضريبة=

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تأتي إذن مرحلة التحقيق بعد تحقق إدارة الضرائب المعرف إليها الشكوى من ورود هذه الأخيرة ضمن الشروط والشكليات والنموذج المقرر لها قانونا، حيث يقوم مفتش الضرائب الذي أسس الضريبة⁽⁵²⁾ بالشروع في عملية التحقيق التي تتم وفقا لإجراءات محددة قانونا، وواجبة الاحترام سواء من ناحية الأجال التي يترتب عن مخالفتها جزاء السقوط لفوات الميعاد المحدد للفصل في الشكوى من طرف إدارة الضرائب والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية الخاصة، وكذا من ناحية الاختصاص النوعي للجهات المختصة في التحقيق في هذه الشكاوى، والتي يترتب عن مخالفتها جزاء عدم الاختصاص النوعي، إضافة إلى بطلان إجراء التحقيق في حالة الإخلال بأحد الإجراءات أثناء سريان عملية التحقيق، لمخالفة البيانات والشروط الواجب مراعاتها من طرف إدارة الضرائب (الفرع الأول).

يلى بعد إتمام إدارة الضرائب لإجراءات التحقيق، مرحلة الفصل في الشكوى والبت فيها وفقا لإجراءات أخرى خاصة بها لا تقل أهمية بدورها عن الإجراءات الواردة قبلها بحيث رتب المشرع لها أيضا جزاءات في حال الإخلال بالنموذج القانوني المقرر لها سواء من ناحية الجهة المختصة للفصل في الشكوى أو المضمون الواجب وروده في القرار وكيفيات تبليغه (الفرع الثاني).

= بتدارك الوضع وتصحيح الإجراء في تعديل 2012، ليتراجع مرة أخرى في تعديل سنة 2013 ويأخذ موقفا حاسما في تقرير الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكوى، وينح حلا موازيا للمكلف بالضريبة بتدارك هذه الأخطاء أمام القضاء الإداري في عريضة افتتاح الدعوى، وذلك تحقيقا لسياسة التشريعية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين الجانب الإجرائي والحق الموضوعي.

(52) – تنص الفقرة الأولى من نص المادة 76 من ق.إ.ج، على أنه: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة".

الفرع الأول

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات التحقيق

يتم الشروع في إجراءات التحقيق بعد إتمام إجراءات قيد الشكوى وتسجيلها⁽⁵³⁾، وتحال إلى الجهة المختصة⁽⁵⁴⁾ للتأكد من استيفاءها للشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها فيها، وإلا تم الفصل فيها مباشرة بعد قبول الشكوى دون إحالتها إلى التحقيق وذلك عملاً بنص المادة 76 من ق.إ.ج، أما في حالة قبول الشكوى يقوم مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق باتباع الإجراءات القانونية الواجبة في عملية التحقيق.

تُعد الآجال من بين الإجراءات الأولية الواجب احترامها من طرف المفتش المكلف بالتحقيق في الشكوى، تحت طائلة تطبيق الجزاء الإجرائي عند مخالفة هذا الإجراء الجوهرى لاسيما نظراً للعلاقة الموجودة بين أطراف المنازعة الضريبية وعدم توازنها، كون المكلف بالضريبة يُعد الطرف الضعيف مما يمكن إدارة الضرائب في هذه الحالة من استعمال سلطة الإذعان للتعسف في الآجال وعدم احترامها، وبالتالي منع المكلف بالضريبة من المطالبة بحقه أمام القضاء نتيجة فوات الآجال.

حدّد المشرع لكل نوع من الضريبة آجال معينة ومحددة في نص المادة 76 من ق.إ.ج، يستوجب على إدارة الضرائب احترامها والتقييد بها تحت طائلة سقوط الحق في إجراء التحقيق لفوات ميعاد إجراءه وذلك تحقيقاً لمبدأ الاستقرار القانوني بوضع حد للنزاع وكذا السرعة في الإجراءات، ومنح فرصة للمكلف بالضريبة من أجل الطعن أمام اللجان الضريبية وكذا أمام القضاء دون

(53) – عند تلقي إدارة الضرائب الشكوى من طرف المكلف بالضريبة، يتم وضع طوابع خاصة على الشكوى ويتم قيد تاريخ وصولها في دفتر خاص مع تسليم المكلف بالضريبة وصل بذلك، طبقاً لما ورد في أحكام الفقرة الثانية من نص المادة 71 من ق.إ.ج، المعبدلة بموجب نص المادة 59 من القانون رقم 11-02، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ونص المادة 42 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007.

(54) – حددت الجهات المختصة لتلقي الشكاوى بموجب نص المادة 71 من ق.إ.ج، وأورتها حسب الحالة ونوع الضريبة وذلك بالنص على أنها توجه إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب الذي استحدث بموجب نص المادة 42 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

مماطلة أو إهار لوقت⁽⁵⁵⁾، وهذا لا يتحقق إلا بتغريم جزاء سقوط الحق في إجراء التحقيق لفوat الميعاد على إدارة الضرائب في إجراء التحقيق (أولاً).

يضاف إلى إلزامية احترام إدارة الضرائب للأجال، شرط مراعاة إجراء آخر لا يقل أهمية عن الأول أثناء إجراء التحقيق والمتمثل في الاختصاص النوعي، وفي حالة مخالفة هذا الإجراء وإحالته الشكوى لمصلحة وجهاً غير مختص لذلك في إدارة الضرائب طبقاً لما هو وارد في القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجنائية يتطلب عليه جزاء عدم الاختصاص، ويعد هذا الجزاء شديد باعتباره يمتد إلى كافة اجراءات التحقيق المتخذة من طرف المحقق في الشكوى، وكذا يرتد إلى جميع الإجراءات السابقة له باعتباره يأتي لاحقاً من طرف لجنة الطعن أو القضاء (ثانياً).

تتضمن أيضاً عملية التحقيق مجموعة من الإجراءات الأخرى الواجب احترامها أثناء سريان عملية التحقيق من طرف مفتش الضرائب، والتي نجد منها مخالفة إجراءات التقويض وكذا وجوب أخذ الرأي المطابق من الإدارة المركزية، وفي حالة تخلف أحد هذه الإجراءات يتطلب عنها تطبيق جزاء البطلان على إجراء التحقيق برمته لمخالفة النموذج القانوني المقرر له (ثالثاً).

أولاً: سقوط الحق في إجراء التحقيق لفوat الأجال

يحتل عامل الزمن في المنازعات الضريبية حيزاً هاماً كونه يتعلق بالحقوق المالية لكلا الطرفين، سواء المكلف بالضريبة باعتبار الضريبة تمس ذمته المالية شخصياً، أو الإدارة الضريبية التي تسعى إلى حماية المال العام والخزينة العمومية، لذا فالشرع نظم الأجال والمواعيد أثناء سير المنازعة الضريبية حماية لحقوق الأطراف، وتحقيقاً لفكرة العدالة بين الأطراف في ضبط مواعيد التظلم والتحقيق والفصل في الشكوى والطعن فيها أمام اللجان الضريبية وأمام القضاء الإداري⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁵⁾ رواج إلهام شهزاد، "الموايد الإجرائية بين حماية الحقوق وإهارها وموقف الشريعة الإسلامية منها: ميعاد الطعن مثلاً"، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة على لونيسي، البليدة، عدد 4، 2012، ص 36.

⁽⁵⁶⁾ بن عمار مقني، "سقوط الحق الإجرائي لمخالفات الشكليات المتعلقة بالمواعيد وتطبيقاته في القضاء الجزائري"، مجلة المنبر القانوني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، عدد 11، 2016، ص 13.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يتربّ عن عدم مراعاة إدارة الضرائب لمواعيد إجراء التحقيق، يتربّ عنها سقوط الحق في هذا الإجراء لمخالفة الشروط الشكلية المتعلقة بالمواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية الخاصة، هذا ما يؤدي إلى سقوط حق إدارة الضرائب في إجراء التحقيق وهي نتيجة حتمية تتحقق بمجرد المخالفة وتقع بقوة القانون دون الحاجة للبحث عن الضرر الذي يتربّ عن هذه المخالفة، كون سقوط حق الإدارة في إجراء التحقيق يعد من النظام العام⁽⁵⁷⁾، ويؤدي إلى فقدان حقها في اتخاذ هذا الإجراء أو تحديده بصفة نهائية.

تجدر الإشارة في هذا المقام، أنّ جزء السقوط الحق يختلف عن جزء البطلان في كونه لا يتم بأثر رجعي، فسقوط حق إدارة الضرائب في إجراء التحقيق لفوات ميعاد وأجل إجراءه، لا يؤدي إلى سقوط إجراء التظلم الإداري المسبق أو الشكوى المرفوعة من المكلف بالضريبة وهذا عكس جزء البطلان الذي يؤدي إلى إهار الإجراء برمهه ويلحق حتى بطلان كافة الإجراءات المتخذة قبل التحقيق، إضافة إلى أن جزء السقوط أشد من جزء البطلان كون الأول لا يمكن تصحيحه والتراجع عن تطبيقه عكس الثاني أين منح له المشرع إمكانية تصحيحه وتداركه⁽⁵⁸⁾.

نظراً لأهمية جزء السقوط الحق في عملية التحقيق، نجد أن المشرع نظم لكل نوع من الضريبة أجل خاص بها في التحقيق من طرف إدارة الضرائب يستوجب على هذه الأخيرة التقيد به، فباستقراء الفقرة الثانية من نص المادة 76 من ق.إ.ج، يتضح أن المشرع حدد لمدير مركز الضرائب أجل 4 أشهر لإنتهاء التحقيق في الشكاوى المرفوعة أمامه والتابعة لاختصاصه والتي لا تتجاوز قيمتها ومتلها خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) وذلك من تاريخ استلامه للشكوى.

⁽⁵⁷⁾- يتبيّن اقتران شرط الأجل في إجراء التحقيق من طرف إدارة الضرائب بالنظام العام، من خلال صيغة الوجوب والإلزام التي جاءت في نص المادة 76 من ق.إ.ج، التي حددت المواعيد الواجب التقييد بها أثناء استلام الجهة المختصة للشكوى من أجل التحقيق فيها، وكذا عدم نص المشرع على إمكانية تمديد هذا الأجل أو التنازل عنه.

⁽⁵⁸⁾- بوبيشير مهند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 203.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

حدّد المشرع أيضاً بموجب الفقرة 2 من نص المادة 76 من ق.إ.ج، أجل 4 أشهر بالنسبة لرئيس المركز الجواري للضرائب لإجراء تحقيق في الشكوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، أمامه في الضرائب التي تدخل ضمن اختصاصه والتي لا يتجاوز مبلغها عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج).

يحق فيما يخص الشكاوى المتعلقة باسترداد الرسم على القيمة المضافة التي لا يتجاوز مبلغها الاجمالي مئة وخمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج)، المدير الولائي للضرائب في أجل 6 أشهر من استلام الشكوى طبقاً للفقرة 2 من نص المادة 76 من ق.إ.ج، وتمدد هذه الآجال إلى 8 أشهر في حالة تجاوز مبلغ الضريبة للقيمة المذكورة أعلاه، وذلك لأخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية كما هو مقرر في نص المادة 79 من ق.إ.ج⁽⁵⁹⁾، كما حدد المشرع في نص المادة 76 من ق.إ.ج أجل شهرين للتحقيق في الشكاوى المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة⁽⁶⁰⁾.

يتم التحقيق في الشكاوى المقدمة من طرف المؤسسات التابعة⁽⁶¹⁾ لمديرية المؤسسات الكبرى⁽⁶²⁾ من طرف مدير كبريات المؤسسات في أجل 6 أشهر من تاريخ تقديمها⁽⁶³⁾ وإذا فاقت

⁽⁵⁹⁾- تنص المادة 79 من ق.إ.ج، على أنه: "يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)".

⁽⁶⁰⁾- تم إلغاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة المنصوص عليها في المواد 12 إلى 17 مكرر من ق.إ.ج، بموجب المادة 33 من الأمر رقم 01-15 مؤرخ في 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر عدد 40، صادر بتاريخ 23 يوليو 2015، وتم الابقاء على الضريبة الجزافية الوحيدة الواردة في الباب الثاني من الأمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، في نص المادة 282 مكرر إلى 282 المستحدثة بموجب نص المادة 2 من القانون 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007.

⁽⁶¹⁾- حدّد المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة الذين يودعون شكواهم لدى المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات في نص المادة 160 من ق.إ.ج وهم:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم.
الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتاً في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية.=

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

قيمة الضرائب الواردة في الشكوى مبلغ ثلاثة مليون دينار (300.000.000 دج) من الغرامات والحقوق ويمدد أجل التحقيق فيها إلى 8 أشهر وذلك للأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (مديرية العامة للضرائب)⁽⁶⁴⁾.

يترب عن إخلال إدارة الضرائب أثناء إجراء تحقيقها بالأجال المذكورة أعلاه تطبيق جزء سقوط الحق الإجرائي في التحقيق، وينشأ وبالتالي الحق للمكلف بالضريبة في الحصول على قرار من لجنة الطعن الضريبية أو من القضاء الإداري بإلغاء القرار الذي يصدر من إدارة الضرائب إذا كان في غير صالحه وذلك جراء سقوط الحق للإدارة الضريبية في إجراء التحقيق.

يمكن أيضاً للمكلف بالضريبة طلب حقه أمام لجان الطعن أو القضاء نتيجة فوات ميعاد التحقيق وعدم إجراءه من طرف إدارة الضرائب أو عدم اتخاذ أي قرار أثناء التحقيق، ويتم طلب هذا الحق من طرف المكلف بالضريبة عن طريق الدفع بسقوط الحق الإجرائي الذي يعد من قبيل

= شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع لنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

كما أضافت المادة 55 من قانون 11-17، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، المعدلة للمادة 160 من ق.إ.ج. تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية صلاحياتها، ج.ر عدد 64، صادر بتاريخ 29 سبتمبر 2002، المعدل والمتم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 مؤرخ في 26 ديسمبر 2005، ج.ر عدد 84، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2005.

- تنص المادة 172 فقرة 5 من ق.إ.ج، على أنه: "بيت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنيين المذكورين في المادة 160 من هذا القانون، في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديمها".

- تم تحديد أجل 8 أشهر للتحقيق في الشكاوى التي تفوق قيمتها ثلاثة مليون دينار (300.000.000 دج) والمتعلقة بكبريات المؤسسات بموجب نص المادة 62 من القانون رقم 14-16، يتضمن قانون المالية 2017، المعدلة للمادة 172 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الدفع بعدم القبول التي تعد من النظام العام، بحيث تمنح للمكلف بالضريبة الحق في إثارتها في أي مرحلة كانت عليها المنازعة الضريبية⁽⁶⁵⁾.

ثانياً: عدم اختصاص جهة التحقيق

يُعد الاختصاص السلطة المخولة لجهة معينة للنظر والفصل في نزاع معين، فالمشرع من خلال إجراءات التحقيق في الشكوى والتظلم الإداري المسبق المقدم من طرف المكلف بالضريبة حدد ونظم الجهة المختصة لمباشرة هذا الإجراء وذلك حسب نوع، طبيعة وقيمة الضريبة المفروضة، كما حدد لكل جهة اختصاصها الإقليمي والنوعي، ومنح بالمقابل للمكلف بالضريبة مكِنة إثارة الجزاء في حالة مخالفة إدارة الضرائب لإجراء التحقيق من طرف الجهة المختصة لذلك، ويمارس المكلف بالضريبة حقه في إثارة الجزاء الإجرائي عن طريق الدفع بعدم اختصاص الجهة المكلفة بالتحقيق، سواء نوعياً من خلال مباشرة إجراء التحقيق من طرف مفتش ضرائب غير مختص في التحقيق في نوع والطبيعة الضريبية محل الشكوى، أو غير مختص إقليمياً للتحقيق في الضريبة محل الشكوى⁽⁶⁶⁾.

يتبيّن هذا الجزاء الإجرائي في مرحلة التحقيق في الشكوى الضريبية، من خلال مخالفة إدارة الضرائب لإجراء إحالة التظلم الإداري المسبق للمصلحة التي أعدت الضريبة أو إحالة الشكوى إلى مصلحة أخرى غير مختصة، فالمشرع من خلال نص المادة 77 من ق.إ.ج حدد لكل نوع من الضريبة الجهة المختصة للتحقيق فيها، وقد تم تقسيمها حسب مبلغ وقيمة الضريبة المفروضة وكذا طبيعتها.

⁽⁶⁵⁾- بن عمار مقني، مرجع سابق، ص 14؛ رزوق حكيم، "الفرق بين البطلان وبين غيره من الجزاءات في قانون الإجراءات المدنية"، مجلة البحث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة علي لونيسى، البليدة، المجلد 5، عدد 2، 2016، ص 130.

⁽⁶⁶⁾- STECKEL-MONTES Marie-Christine, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », Revue Française de droit constitutionnel, N° 61, 2005, p 31 ; LECOMTE Didier, « La dualité de compétence en matière de contentieux fiscal », R.T.F, N° 09, 2008, p 74 ; MADJENE Djamel, « Les relations de l'administration fiscale avec les contribuables, une nouvelle approche », Revue Algérienne des finances publiques, Faculté de Science économique et gestion, Université 2, Tlemcen, Vol 03, N° 03, 2013, p 320.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يؤول اختصاص التحقيق في الشكوى المتعلقة بالمداخلن النوعية (أرباح صناعية وتجارية وأرباح غير تجارية، أرباح فلاحية، ...)، إلى المفتشية التابعة لدائرة ممارسة النشاط والتي حددت أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي، أما التحقيق في الطلبات والشكوى المتعلقة بتصحيح الأخطاء المادية الضريبية المفروضة، فيؤول الاختصاص إلى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة⁽⁶⁷⁾، وفي حالة مخالفة هذا الإجراء يترتب عليه جزاء عدم الاختصاص.

خوّل المشرع اختصاص التحقيق في الشكوى المتعلقة بقيمة الضرائب التي تشمل في حسابها الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي، والناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة⁽⁶⁸⁾ مبلغ يساوي أو يقل عن عشرون مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) لرئيس المركز الجواري للضرائب، وفي حالة قدّر مبلغ الضريبة بخمسين مليون دينار جزائري أو أقل (50.000.000 دج)، فيؤول الاختصاص لرئيس مركز الضرائب عملا بنص المادة 77 فقرة 2 و 3 من ق.إ.ج، أما في حالة تقدير الضريبة أكثر من مبلغ خمسون مليون دينار جزائري إلى غاية مئة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج)، فيؤول الاختصاص للمدير الولائي للضرائب طبقا لنص المادة 79 من ق.إ.ج.

يؤول اختصاص التحقيق في الشكوى المرفوعة من طرف المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى، إلى مديرية المؤسسات الكبرى إذا لم تتعذر المبالغ الإجمالية للضريبة من الحقوق والغرامات قيمة ثلاثة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)، وإذا تعذر هذا المبلغ فينعقد اختصاصها بالتحقيق بعدأخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁷⁾ - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 61.

- Voir aussi : Instruction générale sur les procédures contentieuse, MF, D.G.I, direction du contentieux, juillet 2005, p 11.

⁽⁶⁸⁾ - تم تحديد كيفية تقدير الضريبة وما تشمل عليه في حساب قيمتها بموجب نص المادة 38 من القانون رقم 11-16 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدلة بنص المادة 46 من القانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014،= يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014، والمعدلة بالمادة 48 من القانون رقم 11-17، يتضمن قانون المالية لسنة 2018.

⁽⁶⁹⁾ - أنظر نص المادة 172 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يتربّ عن مخالفة إجراء الاختصاص في الحالات المذكورة أعلاه، ترتيب الجزاء الإجرائي على إدارة الضرائب بعدم الاختصاص في حالة ما إذا تم التحقيق من طرف مفتش ضرائب غير مختص بعد إحالة الملف إليه من طرف الإدارة الضريبية، كما يمكن أيضاً ترتيب جزاء إجرائي على المكلف بالضريبة بعدم قبول شكواه قبل البدء في عملية التحقيق في حالة مخالفته لقواعد الاختصاص، من خلال تقديمها وتسجيله لشكواه أمام الجهة الضريبية المختصة حسب الحالات المذكورة سابقاً.

ثالثاً: بطلان التحقيق لمخالفة أحد الإجراءات أثناء عملية التحقيق

يمكن إضافة إلى إمكانية إثارة المكلف بالضريبة لجزء السقوط الحق في إجراء التحقيق لفوائت أجل إجرائه من طرف إدارة الضرائب، وجاء عدم الاختصاص لمباشرة عملية التحقيق من طرف مفتش ضرائب غير مختص أو إحالة الملف إلى مصلحة ضريبية غير مختصة، التمسك بجزء بطلان إجراء التحقيق لمخالفة أحد الإجراءات أثناء سريان عملية التحقيق⁽⁷⁰⁾.

نجد من بين هذه الإجراءات قيام أحد أعوان الإدارة الضريبية بالتحقيق مباشرة في شكوى دون الحصول على تقويض من الجهة المختصة والمكلفة قانوناً بعملية التحقيق، بالعودة إلى أحكام نص المادة 78 من ق.إ.ج حدد المشرع الجزائري شروط تولي أعوان إدارة الضرائب إجراء التحقيق بوجوب تحrir تقويض من طرف المدير الولائي للضرائب بالنسبة للأعون التابعين له.

يمكن تحrir تقويض من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب للأعون التابعين لهما أيضاً ويجب أن يكون هؤلاء الأعون موضوعين تحت سلطتهم، إضافة إلى مراعاة هذا التقويض لشروط منحه المحددة بموجب مقرر صادر من المدير العام للضرائب⁽⁷¹⁾.

(70)– **BACHELIER Gilles**, Le contentieux fiscal, 2^{ème} éd, L.G.D.J, Paris, 2014, p102; **AIS Souhila**, « Le contrôle fiscale une action constante de l'administration fiscale », Revue al-qanoun, Faculté de Sciences Juridiques et Administratives, Centre universitaire Ahmed Zabana, Relizane, Vol 03, N° 04, 2014, p 338.

(71)– منح المشرع بموجب نص المادة 118 منه من ق.إ.ج، حق التقويض لمدير الضرائب بالولاية فقط، ويتضمن التقويض اختصاص وسلطة قبول الشكاوى من عدمها فقط دون سلطة إجراء التحقيق، وفي تعديل سنة 2006 بموجب نص المادة =

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

ينطبق هذا الإجراء أيضا على مدير كبريات المؤسسات الذي يخول له القانون الحق في تقويض سلطته في التحقيق للأعوان الخاضعين لسلطته، بموجب مقرر صادر من المدير العام للضرائب مع احترام شروط منح التقويض⁽⁷²⁾.

نجد أيضا من بين الإجراءات التي يتقييد ويلتزم بها المفتش المختص في التحقيق في الشكوى، إجراء أخذ الرأي المطابق من الإدارة المركزية، فباستقراء نص المادة 79 من ق.إ.ج نجد أن المشرع ألزم مفتش الضرائب عند إجراءه للتحقيق أخذ الرأي المطابق من الإدارة المركزية المديرية العامة للضرائب، وذلك في حالة تجاوز مبلغ الضريبة القيمة والعتبة المحددة في اختصاص الجهة المكلفة بالتحقيق حسب الحالات.

= 38 من القانون رقم 16-05، يتضمن قانون المالية لسنة 2006 أضاف المشرع لمدير الضرائب بالولاية صلاحية وسلطة تقويض اختصاصه في القضايا المتعلقة بتخفيف ضريبي أقصاه خمسمائة ألف دينار (500.000 دج)، وأضاف أيضا بموجب نص المادة 47 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، مدير الضرائب بالولاية سلطة التقويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار (2.000.000 دج)، ومنح صلاحية التقويض أيضا بموجب هذه المادة لرئيس مركز الضرائب في القضايا التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات مليون دينار (1.000.000 دج)، ورئيس المركز الجواري للضرائب بمبلغ خمسمائة ألف دينار (500.000 دج)، فمن خلال هذا التعديل منح المشرع سلطات أكثر للمفوض له من خلال إمكانية تحقيقه وبته في الشكاوى، والمفوض له يجب أن يكون له رتبة مفتش رئيسي على الأقل، وهذا ما أكدته تعديل 2012 بموجب نص المادة 39 من القانون رقم 16-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، لكن في تعديل 2015 بموجب المادة 47 من القانون رقم 14-10، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، وسع المشرع من دائرة المفوض لهم وجعلها تشمل كل الأعوان الموضوعين تحت سلطة مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب بشرط مراعاة الشروط المحددة بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب، والتي أكدتها المشرع أيضا بموجب تعديل 2018 من خلال نص المادة 49 من القانون رقم 17-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(72) – استحدث المشرع صلاحية التقويض لمدير المؤسسات الكبرى بموجب نص المادة 53 من القانون رقم 06-24 يتضمن قانون المالية لسنة 2007 من خلال منحه إمكانية تقويض سلطته في قبول أو رفض الشكاوى للأعوان الذين لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل، إضافة لتسوية العمليات التي لا تتجاوز سقف خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج)، إلا أنه في تعديل 2015 بموجب نص المادة 50 من القانون رقم 14-10، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، وسع من سلطة التقويض الممنوحة لمدير كبريات المؤسسات لتشمل كل الأعوان الخاضعين لسلطته بشروط تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب، وهذا ما أكدته في تعديل سنة 2017 بموجب نص المادة 62 من القانون رقم 14-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، والذي منح من خلاله للمفوض لهم سلطة التحقيق والبت في الشكاوى المفوضة لهم.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

منح المشرع للمدير الولائي للضرائب، بموجب الفقرة الأولى من نص المادة 79 من ق.إ.ج اختصاص التحقيق في الشكاوى الضريبية التي لا يتعدى مبلغها وقيمتها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)، وفي حالة تجاوز هذه القيمة لابد على المدير الولائي للضرائب من أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء بطلان إجراء التحقيق برمته في حالة مخالفة لهذا الإجراء.

يقع جزاء بطلان إجراء التحقيق أيضا على التحقيق الذي يقوم به رئيس مركز الضرائب، وذلك في حالة نظره في القضايا النزاعية التي يتعدى مبلغ الضريبة فيه خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) دون أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية، وهذا الجزاء ينطبق أيضا على رئيس المركز الجواري عند تحقيق في القضايا المرفوعة ضمن اختصاصه والتي يتعدى قيمتها ومبلغ الضريبة فيه عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) دون أخذ الرأي المطابق من الإدارة المركزية⁽⁷³⁾.

استوجب المشرع أيضا بموجب نص المادة 172 في فقرته الخامسة من ق.إ.ج، أخذ مدير كبريات المؤسسات بالرأي المطابق للإدارة المركزية -المديرية العامة للضرائب-، في القضايا المعروضة عليه والتي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات قيمة ثلاثة ملايين دينار (300.000.000 دج)، وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق في حالة مخالفة هذا الإجراء.

الفرع الثاني**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات البت في الشكاوى**

تنطلق بعد الانتهاء من عملية التحقيق في الشكاية النزاعية من قبل المفتش المكلف بذلك وإعداد تقريره المتضمن اقتراحاته وإرساله إلى الإدارة الضريبية -حسب اختصاص كل منها- التي

⁽⁷³⁾- نصت الفقرة الثانية من المادة 79 من ق.إ.ج، على ضرورة خضوع التحقيق إلى إجراء الرأي المطابق من طرف الإدارة المركزية في حالة تجاوز مبلغ الضريبة عتبة اختصاص الإدارة حسب المعايير والشروط الواردة في نص المادة 77 فقرة الرابعة من ق.إ.ج التي تنص على كيفية تحديد مقدار ومبلغ الضريبة عن طريق حساب الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناتجة عن نفي إجراء فرض الضريبة.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

كلفته بعملية التحقيق، عملية أخرى تمر بها الشكاية النزاعية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة – المتظلم –، والتمثلة في إجراء البث من قبل الإدارة الضريبية المختصة قانوناً.

يلاحظ أن هذه العملية أحاطها المشرع بجملة من الإجراءات التي يستوجب على الإدارة الضريبية المؤهلة قانوناً للبث والفصل في الشكاوى النزاعية المرفوعة إليها أن تلتزم بها، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي لمجرد مخالفتها.

يتضح من هذه الإجراءات، أن الإدارة الضريبية ملزمة بمراعاة مختلف الأجال والمواعيد المحددة قانوناً، من أجل البث في الشكاوى النزاعية، وذلك لتبيان مدى جدية هذه الإدارة المختصة بدراسة محتوى الشكاوى المقدمة إليها (أولاً)، إضافة إلى ضرورة تقيد هذه الإدارة بالبث في الشكاوى التي تدخل ضمن نطاق اختصاصها، لتصبح بذلك مؤهلة قانوناً للنظر والبث فيها (ثانياً)، علاوة على ذلك يجب على هذه الإدارة الضريبية بعد الانتهاء من عملية البث في الشكاوى النزاعية، إصدار قراراتها بناء على شكليات محددة قانوناً (ثالثاً).

أولاً: سقوط الحق في إجراء البث في الشكاوى لفوات الأجال

أولى المشرع أهمية بالغة للجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في إجراء البث والفصل في الشكاوى النزاعية، من خلال تنظيمه وتحديده لمختلف الأجال القانونية التي يستوجب على الإدارة الضريبية -حسب اختصاص كل منها- التقيد والالتزام بها للنظر والبث في الشكاوى النزاعية المقدمة من قبل المكلفين بالضرائب -المشتكون- إليها، وهذا ما نستتتجه صراحة من مقتضيات المادة 76 من ق.إ.ج، التي بين من خلالها المشرع بشكل مفصل هذه الأجال القانونية، والتي تختلف حسب الجهة المختصة بالفصل والبث في تلك الشكاوى.

يتبيّن بالعودة إلى أحكام الفقرة الثانية من المادة 76 من ق.إ.ج⁽⁷⁴⁾، أن الجزاء الإجرائي يتم تقييعه في حالة تدخل المدير الولائي للضرائب بإجراء البث والفصل في الشكاوى النزاعية المقدمة من طرف المكلفين بالضرائب إليه خلال أجل لا يتعدى ستة (6) أشهر، مع العلم أن هذا الأجل

⁽⁷⁴⁾ – انظر الفقرة الثانية من المادة 76 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

قد يتم تمديده إلى ثمانية (8) أشهر، في حالة إذا ما كانت الشكاية النزاعية مطروحة بشأن القضايا التي يكون محل النزاع فيها، يستوجب بالضرورة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، كما قد يقلص إلى أجل شهرين (2) إذا ما كانت الشكاوى مقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية.

نجد أن هذا الجزء الإجرائي يمتد أثره ليمس المخالفات الإجرائية للنموذج القانوني الذي يحدد الميعاد المقررة لإجراء البت في الشكاوى النزاعية، التي تدخل ضمن اختصاص لكل من رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب خلال ميعاد لا يتعدى أربعة (4) أشهر يبدأ حسابها من تاريخ استلام الشكوى، وهذا استناداً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 76 من ق.إ.ج⁽⁷⁵⁾.

نضيف في هذا السياق، أن المشرع قد رتب جزء إجرائي يتمثل في سقوط الحق في إجراء البت، إذا ما قام مدير كبريات المؤسسات بإجراء البت في الشكاوى الضريبية المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين التابعين للمديرية، مخالفًا أجال الستة (6) أشهر التي يبدأ حسابها من تاريخ تقديم تلك الشكوى أمام هذه الجهة المختصة، غير أنه قد يمدد هذا الأجل إلى ثمانية (8) أشهر عندما تتعلق الشكاوى المقدمة بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثة مليون دينار (300.000.000 دج)، فيتعين في مثل هذه الحالة على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، عملاً بمقتضيات نص المادة 172 في فقرتها الخامسة من ق.إ.ج⁽⁷⁶⁾.

الجدير بالذكر أن المشرع لم يحدّد أجال معينة للبت في الشكاوى الضريبة التي يشوبها عيب في الشكل، مما يصعب في مثل هذه الحالة إعمال فعلية الجزء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق في إجراء البت لانعدام تنظيم ميعاد هذا الإجراء وفقاً للنموذج قانوني، وذلك لاعتبار أن المشرع قد

⁽⁷⁵⁾— انظر الفقرة الثانية المادة 76 الفقرة الثانية من ق.إ.ج.

⁽⁷⁶⁾— انظر الفقرة الخامسة من المادة 172 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

أقر صلاحية البت فيها من قبل جميع الإدارات الضريبية -حسب كل حالة- فورا بمجرد تقديمها إليها من قبل المكلفين بالضريبة، تطبيقا لما نصت عليه المادة 76 في فقرتها الأولى من ق.إ.ج⁽⁷⁷⁾.

تأسيسا على ما سبق ذكره، وكذا بتحليل مختلف النصوص القانونية الواردة في ضوء قانون الإجراءات الجبائية، يتبين أنه لا يوجد ما يلزم المدير الولائي للضرائب بالبت في الشكاوى المرفوعة إليه خلال هذه الآجال المقررة قانونا -التي سبق الإشارة إليها-، ولا بعد فواتها أو بعد عدم الفصل فيها نهائيا، إنما يُكفي سكوت الجهات الضريبية المختصة رفضا ضمنيا لطلبات المشتكى (المتظلم) كما لا يوجد أيضا ما يمنع المدير الولائي للضرائب الذي لم يصدر قراره خلال هذه الآجال من أن يصدر قرار صريحا بعد فوات المدة، شريطة عدم رفع المكلف الدعوى أمام المحكمة الإدارية

يتبين على هذا الأساس، من الوهلة الأولى أن قيام الإدارة الضريبية بالامتناع عن الفصل والبت في الشكاوى النزاعية المرفوعة إليها، وبالتالي فوات هذه الآجال القانونية، مجرد من أي جزء إجرائي لمخالفة هذه الميعاد، ولكن يظهر بحسب وجهة نظرنا عكس ذلك أنه قد يترتب عن فوات هذه الميعاد تطبيق جزاء إجرائي يتمثل في سقوط الحق في إجراء البت في مضمون تلك الشكاوى، ذلك لما لها هذا الجزاء الإجرائي أهمية تظهر خاصة عند لجوء المشتكى (المتظلم) إلى رفع دعوه أمام المحكمة الإدارية، فيفقد بذلك المدير الولائي للضرائب -أي بتطبيق الجزاء الإجرائي- ومن في حكمه، إمكانية إصدار قرار البت في الشكوى بعد فوات الميعاد المقررة قانونا.

ثانيا: عدم اختصاص الجهات الضريبية بإجراء البت في الشكوى

تقع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي في حالة مخالفة الجهات الضريبية المكلفة بإجراء البت في الشكاوى النزاعية للنموذج القانوني الخاص بالقاعدة الإجرائية والمتعلقة بالاختصاص، فإنه يترتب عنه عدم الاختصاص النوعي لهذه الجهات، وذلك أثناء نظرها وفصلها في شكاوى نزاعية غير مخولة قانونا بذلك، ومن هذا المنطلق نجد أن المشرع قد تدخل من خلال أحكام المادتين 77 و 172 من ق.إ.ج، بتتنظيم مسألة الاختصاص النوعي للجهات المعنية بالإدارة الضريبية للبت في

⁽⁷⁷⁾ - انظر الفقرة الأولى من المادة 76 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الشكاوى النزاعية وفق معيارين، أحدهما تعلق بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضرائب، بينما تعلق الآخر بمعيار مالي يحدّ سلطة بت هذه الجهات.

يظهر مجال الإعمال بهذا الجزء الإجرائي المتعلق بعدم الاختصاص النوعي للجهات الضريبية، أثناء قيام المدير الولائي بالبت في شكاوى ضريبية لا تدخل ضمن الاختصاص المحدد له قانونا في نص المادة 77 من ق.إ.ج⁽⁷⁸⁾، أو عند نظره وفصله في شكاوى نزاعية التي يتتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)، دون الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (الإدارة العامة للضرائب).

نفس الجزء الإجرائي ينطبق في حالة عدم احترام المدير الولائي للضرائب للشروط المقررة قانونا لمنح تقويض بالاختصاص للبت والنظر في الشكاوى النزاعية للأعوان التابعين له، بدعوى أن المادة 79 من ق.إ.ج⁽⁷⁹⁾ قد إشترط بموجبها المشرع على المدير الولائي للضرائب لصحة تقويضه أن يتم إصدار مقرر من المدير العام للضرائب.

يتربّ مثل هذا الجزء الإجرائي القائم في حالة مخالفة النموذج القانوني المحدد للاختصاص النوعي لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب أثناء القيام بعملية البت والنظر في الشكاوى الضريبية، بحيث نجد أن المشرع قد حدد لرئيس مركز الضرائب اختصاصه بالبت وإصدار القرارات في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج)، بينما مكّن رئيس المركز الجواري للضرائب بصلاحية البت في الشكاوى النزاعية وإصدار قراراته في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، وهذا تطبيقا لنص المادتين 76 و 79 من ق.إ.ج⁽⁸⁰⁾.

نجد بالإضافة إلى ذلك، أن عدم احترام رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب لمختلف الشروط والإجراءات التي وضعها المشرع ضمن النموذج القانوني المقرر

⁽⁷⁸⁾— أنظر المادة 77 من ق.إ.ج.

⁽⁷⁹⁾— أنظر المادة 79 من ق.إ.ج.

⁽⁸⁰⁾— أنظر المادتين 76، 79 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

لتقويض سلطة قراراتهما للأعون التابعين لهما، يترتب عنه بالضرورة توقيع جزاء إجرائي يقضي بعدم الاختصاص النوعي لهؤلاء الأعون بالبت وإصدار قرارات فيما يخص الشكاوى النزاعية، وذلك عملاً بأحكام المادة 78 من ق.إ.ج⁽⁸¹⁾.

نشير مما سبق، أنه يتم إثارة الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص إذا لم يتقييد مدير كبريات المؤسسات بصلاحية البت والنظر في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين التابعين للمديرية استناداً لنص المادة 172 في فقرتها الخامسة من ق.إ.ج⁽⁸²⁾، كما يجب أيضاً على مدير كبريات المؤسسات أثناء تقويض اختصاصه بصفة كلية أو جزئية بالنسبة للأعون الخاضعين لسلطته، مراعاة مختلف الإجراءات القانونية المتّبعة لمنح هذا التقويض، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص النوعي لهؤلاء الأعون المفوضون بسلطة البت في الشكاوى الضريبية، وذلك تطبيقاً لنص المادة 172 في فقرتها السادسة من ق.إ.ج⁽⁸³⁾.

ثالثاً: بطلان القرار الفاصل في الشكاوى الضريبية

تكريراً لفكرة تجسيد فعالية القرار الفاصل في الشكاوى الضريبية، والارتقاء به إلى درجة قرار إداري مطابق للقانون من جميع نواحيه⁽⁸⁴⁾، فقد حصر المشرع من خلال سياساته الضريبية المنتهجة في ضوء قانون الإجراءات الجبائية، على ترتيب جزاء إجرائي يُقر ببطلان قرار البت، لمجرد مخالفة الجهات الضريبية للنموذج القانوني الخاص بجملة من الإجراءات التي يتعين على هذه الأخيرة الالتزام بها وإتباعها أثناء إصدارها لقراراتها الفاصلة في الشكاوى النزاعية المرفوعة

– أنظر المادة 78 من ق.إ.ج.⁽⁸¹⁾

– أنظر الفقرة الخامسة من المادة 172 من ق.إ.ج.⁽⁸²⁾

– أنظر الفقرة السادسة من المادة 172 من ق.إ.ج.⁽⁸³⁾

⁽⁸⁴⁾– MONEMOU Ouo-ouo Waita, Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en république de Guinée, Thèse de Doctorat, Droit fiscal, Faculté de droit, Université Dauphine, Paris, 2015, p 222.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

إليها، ويتمثل هذا النموذج الإجرائي على وجه الخصوص في ضرورة تقيد الإدارة الضريبية بتسبيب قراراتها من جهة، وكذا تبليغ مضمون ذلك القرار للمكلف بالضريبة -المشتكي- من جهة أخرى.

1- عدم تسبيب قرار الفاصل في الشكوى

إن عدم تسبيب الجهات الضريبية المختصة لقراراتها الفاصلة في الشكاوى النزاعية يؤدي إلى ترتيب جزء إجرائي يتمثل في بطلان القرار الجبائي⁽⁸⁵⁾ لعدم تسبيبه من طرف هذه الجهات، ومن هذا المنطلق أولى المشرع أهمية بالغة لإجراء التسبيب من خلال تقريره وضرورة الالتزام به من قبل الإدارة الضريبية، كون أن عدم قيام مدير الضرائب - ومن يقوم مقامه بعملية البت المؤسسة على سلطة التقويض - بتسبيب القرار الجبائي المنتج عن عملية النظر والبت في الشكوى النزاعية، يجعل المشتكى -المتظلم- غير عالم بأسباب صدور القرار، خاصة إذا كان رد هذه الإدارة الضريبية ردا سلبيا يقضي برفض موضوع الشكاية.

نجد وبالتالي أن المشرع قد فرض على الإدارة الضريبية المختصة - حسب كل حالة-، ضرورة تسبيب قرار البت في الشكوى مهما كانت طبيعته، وذلك بتبريره بمختلف الأسباب والأسس، والمواد القانونية التي اعتمدت عليها هذه الإدارة الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكوى النزاعية، وهذا ما قضت به أحكام نص المادتين 77 في فقرتها الخامسة و 172 في فقرتها التاسعة من ق.إج⁽⁸⁶⁾

علاوة على ذلك، فإن عدم التزام الإدارة الضريبية بتسبيب قراراتها الصادرة عنها أو وقوع خطأ في ذلك، له أهمية بالغة تعود على المشتكى -المتظلم -، والمتمثلة في مكنته المطالبة بإلغاء القرار سواء عند تقديم طعنه أمام لجان الطعن الضريبية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية حسب

⁽⁸⁵⁾- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجنائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2011، ص 61.

⁽⁸⁶⁾- تنص الفقرة الخامسة من المادة 77 من ق.إج، على أنه: "...(...) يتعمّن أن تبيّن القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها؟؛ كما نصت الفقرة التاسعة من المادة 172 من القانون نفسه، على أنه: "...(...) يجب أن يبيّن قرار مدير كبريات المؤسسات، مهما كانت طبيعته، الأسباب وأحكام المواد التي بُني علىها".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

اختيارة، لكون أن هذا القرار في أصله باطل لعدم تسببه، وذلك بموجب إثارة المشتكى إعمال الجزاء الإجرائي المترتب عن عدم تسبب القرار الجبائي.

يضاف إلى ذلك، أنه على الرغم من صرامة وجدية المشرع بإلزام الإدارة الضريبية بضرورة تسبب قراراتها الجبائية، إلا أن الناحية العملية تبين عكس ذلك باعتبار أن إدارات الضرائب لا تتلزم بهذا الإجراء، وإنما في غالبية الأحيان ما تقوم بإصدار قراراتها بدون أي تبرير أو تسبب فيها، وبالتالي نجد أن هذه الإدارة الضريبية بطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمل في الكثير من الحالات الدراسة الجيدة والمعمقة للشكوى المطروحة أمامها، وخاصة في حال كثرتها على الرغم من طوال الآجال القانونية الممنوحة لها من أجل البت والفصل في الشكوى الضريبية.

نرى أن في ذلك فرصة للمشتكي (المتظلم) من الاستفادة من تعسف هذه الإدارة الضريبية من عدم تسبب قراراتها الجبائية، والاعتداد به كوجه من أوجه الطعن المثار من طرف المكلف بالضريبة -المشتكي- في الطعن المقدم أمام اللجان الطعن الضريبية أو المحكمة الإدارية، وبهذا نحكم بالقول بأن الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان القرار الجبائي لعدم تسببه، ما هو في حقيقة الأمر سوى ضمانة إجرائية بالنسبة للمكلف بالضريبة أحقيه التمسك بها في أية مرحلة -إدارية أو قضائية- يصل فيها المشتكى -المتظلم- بشكواه التزاعية.

يمكن الإشارة مما سبق، أن المشرع حسب تقديرنا أنه أحسن لما ألزم الإدارة الضريبية بضرورة تقديرها بتسبيب قراراتها الجبائية الصادرة عنها وذلك من خلال تشديده لهذا الإجراء بإحاطته بجزء إجرائي يتمثل في بطلان ذلك القرار احتساباً من المشرع لعدم إهدار موضوع الشكوى الضريبية المقدمة من قبل المشتكى -المتظلم- أمام الجهات المختصة.

2- عدم تبليغ قرار الفاصل في الشكوى

يترب عن عدم التزام الإدارة الضريبية بإجراء تبليغ قرار الفصل في الشكوى للمكلف بالضريبة بصفة تلقائية وقوع جزاء إجرائي يتمثل في بطلان محضر التبليغ، وبهذا يفقد المحضر الأهمية الإجرائية المكرسة له ضمن القواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكونه

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يُمثل أحد أهم الضمانات القانونية الممنوحة لأطراف المنازعة عامة خاصة بالنظر إلى الأهمية الناتجة عن هذا الإجراء في ظل المنازعة الضريبية، بحيث يمكن أطراف المنازعة بالاطلاع على مختلف الإجراءات المتتخذة ضدهم ومنهم إمكانية الرد والدفاع عن حقوقهم.

حافظا على فعالية قرار التحقيق - باعتباره قرار إداري مطابق للقانون - حرص المشرع على إقرار جزء إجرائي يقضي ببطلان محضر التبليغ وبالتبعة بطلان قرار الفصل في الشكوى النزاعية لعدم تبليغه للمكلف المعنى بالضريبة، قد كلف الجهات الإدارية المختصة بالبت في الشكاوى النزاعية تحت مظلة الإلزامية بإجراء تبليغ قرار التحقيق إلى المكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان المبين في الشكایة المرفوعة من قبله وذلك مقابل إشعار بالاستلام، وهذا عملا بنص المادتين نص المادتين 77 في فقرتها الخامسة و 172 في فقرتها التاسعة من ق.إ.ج⁽⁸⁷⁾.

⁽⁸⁷⁾ - انظر المادتين 77 و 172 من ق.إ.ج.

المبحث الثاني

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالطعن أمام اللجان الضريبية

يُعد إجراء الطعن أمام اللجان الضريبية⁽⁸⁸⁾ من بين أهم الضمانات المكفولة من طرف المشرع للمكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بنتائج القرار الصادر من إدارة الضرائب في التظلم الإداري المسبق، فالمشرع بموجب هذا الإجراء منح للمكلف بالضريبة مكنته الطعن في قرار مدير الضرائب أمام لجان الطعن الضريبية كحل وطريق آخر قبل اللجوء إلى القضاء.

تجسیدا وحمایة لهذا الإجراء ارتأى المشرع إلى تقرير وترتيب جزاءات إجرائية في حالة مخالفة الطاعن⁽⁸⁹⁾ أمام هذه اللجان للنموذج المقرر لها، رغم كون اللجوء إلى هذا الإجراء

– تم إنشاء لجان الطعن الضريبية بفرنسا في سنة 1941 بموجب قانون الضرائب، وتم تنظيم تشكيلاتها وتوسيع صلاحياتها في كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي الذي تم تقسيمها إلى لجنة الطعن البلدية، ولجنة الطعن الولاية ولجنة الطعن المركزية، أما في الجزائر فتم إنشاء في البداية لجان خاصة بالضريبة وفق الأمر رقم 654-68 مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، لتطور بعد ذلك نظراً لتغير المنظومة القانونية والاقتصادية والاجتماعية لتصبح اختصاصها أوسع ليشمل الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى استحداث لجان أخرى تختلف عن الأولى في كونها يلجاً المكلف بالضريبة إليها من أجل التحقيق في طريقة الدفع وكذا في حالة ما تعلق الأمر بالاحتياج حول حقوق التسجيل وهذه اللجان سميت بلجان المصالحة والتي سيتم اللجوء إلى دراسة الإجراءات بالقصيل لاحقاً، هذا وفي إطار تطور المنظومة القانونية التي تحكم هذه اللجان دائماً، تم سن نصوص قانونية جديدة تفصّل للجان الطعن في اختصاصها وتشكيلياتها والإجراءات الواجبة أمامها من خلال قانون الإجراءات الجبائية المستحدث سنة 2001 والذي يحيل بموجب نص المادة 80 منه إلى المواد 300، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يستقر بعد ذلك في تعديل سنة 2008 حول تنظيم إجراءات هذه اللجان بموجب نص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية فقط، راجع في ذلك:

– **Juris Classeur Fiscal**, Impôts directs fascicule 1431 / 1, 1978, p 3.

– مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 89؛ أمر رقم 654-68 مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1968؛ قانون رقم 07-12، يتضمن قانون المالية لسنة 2008.

– المقصود هنا بالطاعن، هو المكلف المتضرر الأول من قرار إدارة الضرائب، حيث التمس بموجب التظلم الإداري المسبق إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه، سواء لورود خطأ في تقييمها أو حسابها أو عدم الأخذ بعين الاعتبار لنص شرعي أو تنظيمي يمنح الحق للمكلف بالضريبة في الاستئناف منه، وحتى عدم الاستجابة لطلبه في التخفيف من المبلغ المقدر للضريبة، وبالتالي يبقى هذا الإجراء أحد المكانت والآليات المكفولة له من أجل إيجاد حل مع إدارة

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

اختياري⁽⁹⁰⁾ يمكن للمكلف بالضريبة الاستغناء عنه واللجوء مباشرة إلى رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، إلا أن المشرع حرص على منح إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية صفة الإلزامية في حالة ما تم اللجوء إليها، تجسيداً للسياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع في الجانب الإجرائي عامه وإجراءات المنازعة الضريبية خاصة، والتي ترمي إلى حماية الحق الموضوعي في الأساس لكن دون إهدار الإجراءات.

اعتباراً بتميز المنازعة الضريبية باختلاف المراكز القانونية لأطرافها نظراً لقوة الإدارة الضريبية بامتيازاتها مقارنة بالمكلف بالضريبة، إضافة إلى ما يتميز به القانون الجبائي من السلطة العامة التي تعد أكبر حتى من القانون الإداري عموماً، مما جعل المشرع يستحدث طريق جديد وآلية جديدة تتمثل في لجان الطعن، للتحقيق في إجبارية القرارات الضريبية الصادرة عن إدارة الضرائب، وخلق توازن بين أطراف المنازعة الضريبية من أجل تكريس حماية أكبر للحق الموضوعي المطالب به من طرف المكلف بالضريبة ذلك عن طريق الإجراءات الكثيرة الممنوحة له والتي تدخل من بينها اللجان الطعن الضريبية كضمانة له، وكتشيد لإدارة الضرائب من خلال وجوب احترام هذه الإجراءات المفروضة عليها تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي عليها.

انطلاقاً مما سبق، يتبيّن أن إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية كفلها المشرع للمكلف بالضريبة كحق يضمن له إمكانية حماية حقه الموضوعي، بعد التزامه بجملة من الإجراءات أثناء تقديم طعنه، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار والحرص على الالتزام بها حتى لا يفوّت على نفسه

=الضرائب، ومن جهة أخرى يمكن لهذه الأخيرة أيضاً أن تكون في مركز الطاعن أين خول المشرع لمدير الضرائب اللجوء إلى الطعن أمام اللجنة الولائية، وذلك في حالة قبول طعن المكلف بالضريبة من طرف لجنة الدائرة والاستجابة لطلباته بإرجاء الدفع أو تخفيض الضريبة، فيمكن في هذه الحالة لمدير الضرائب ممارسة حقه في هذا الإجراء والطعن أمام الجهات المختصة، وذلك وفق إجراءات محددة يتم التطرق إليها لاحقاً.

(90) – نظم المشرع الإجراء وأحدث هذه اللجان لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم الاتفاق بين المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب للتعاون وتقرير وجهات النظر، من خلال اتصال المكلف بالضريبة بالمسؤولين المحليين لإدارة الضرائب مباشرة قبل اللجوء إلى القضاء، والتخفيف في نفس الوقت من اللجوء إلى المنازعات الضريبية أمام القضاء نظراً لتعقيد إجراءاتها وطول أمدها، ورغم كون اللجوء إلى هذه اللجان اختياري إلا أنه يبقى في حالة مباشرة إجراءاتها، التعين بالإلزامية في آجالها ومواعيدها وإجراءات السير أمامها تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي في حالة مخالفتها.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

فرصة الاستفادة من تخفيض أو حتى إلغاء الضريبة المفروضة عليه، وذلك باعتبار أن أي إهار للإجراء أو نموذج قانوني مفروض في تقديم الطعن أمام هذه اللجان، يرتب مباشرة إهار الإجراء من خلال تطبيق الجزاء المقرر له (**المطلب الأول**).

هذا فيما يخص المكلف بالضريبة، دون نسيان الإدارة الضريبية التي ألمتها المشرع بدورها بجملة من الالتزامات الإجرائية الواجبة الاحترام تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي عليها من خلال منح مكنة الطعن للمكلف بالضريبة، سواء أمام الجهات السلمية للجان الطعن فيما بينها، على أساس مخالفة الإدارة الضريبية لإجراءات الفصل في الطعن المطروح أمامها (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات تقديم الطعن

يتضح من خلال إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية، أنها ضمانة أساسية مكفولة للمكلف بالضريبة من أجل تدارك اختلال التوازن بين مرکزه القانوني وذلك الذي تتمتع به إدارة الضرائب من جهة، كما يتضح من جهة أخرى أيضا أن القاعدة الإجرائية عموما تُعد الممر الحاسم⁽⁹¹⁾ واللازم للمنازعة الضريبية، من أجل تحقيق الهدف المرجو منها والغاية النهائية المتمثلة في الوصول إلى حل فاصل في موضوع المنازعة، سواء بإلغاء الضريبة أو تخفيضها أو حتى تثبيتها في حال ما تبين أنها مؤسسة ولا تعاني من أي عيب إجرائي أو موضوعي أثناء فرضها⁽⁹²⁾.

يفهم وبالتالي مما سبق، أن الطاعن أمام لجان الطعن الضريبية لابد له من احترام والالتزام بالإجراءات المنصوص عليها قانونا، سواء ضمن قانون الإجراءات الجبائية باعتباره الشريعة العامة أو القوانين الضريبية الخاصة، وذلك منذ بدايتها و مباشرة أول إجراء إلى غاية الإيداع النهائي

(91)- حايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2013، ص 85.

(92)- HALOUI Khalil, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, Thèse de Doctorat, droit privé, faculté de droit, Université de Grenoble, 2011, p 130.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

للطعن أمام الجهة المختصة، وذلك تقادياً لأي إهار ل بهذه الضمانة التي قد تكون موضوع رفض نتيجة ترتيب الجزاء الإجرائي على مخالفة الإجراءات المفروضة أثناء تقديم الطعن.

بحثاً عن هذه الإجراءات القانونية الواجب احترامها من طرف الطاعن أثناء تقديم طعنه، يتبيّن الإجراء الأول والأساسي المتعلق بآجال تقديم الطعن، والتي يترتب عنها حتماً في حالة مخالفته سقوط الحق في إجراء الطعن ومكانة المطالبة أمام اللجان الطعن الضريبية (الفرع الأول).

يمكن إضافة إلى وجوب احترام الآجال، أن يترتب جزاء إجرائي آخر قد يهدى فرصة وإمكانية الطعن، وذلك في حالة عدم تقييد الطاعن بالشكليات المحددة والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذا القوانين الضريبية الأخرى، حدّدت مجموعة من الشروط والبيانات الشكلية الواجب احترامها لصحة إجراء الطعن، والتي يترتب في حالة مخالفتها حتماً جزاء من الجزاءات المقررة قانوناً في مثل هذه الحالات، والمتمثل في عدم قبول الطعن أمام اللجان الضريبية (الفرع الثاني).

يلي بعد عملية التحقق من الإجراءات المذكورة أعلاه، إجراء آخر لا يقل أهمية عن الأولين والمتمثل في الجهة التي يرفع إليها الطعن، فالمشروع نظم لجان الطعن حسب اختصاصها ونوع الضريبة المفروضة وكذا الهدف المرجو من طرف الطاعن، وبالتالي فلكل لجنة طعن اختصاص خاص ومحدد لها قانوناً يخضع لضوابط وأحكام خاصة⁽⁹³⁾، لذا فـأـي توجيه للطعن خارج الاختصاص المقرر للجنة المطروح أمامها يؤدي حتماً إلى رفض ذلك الإجراء على أساس عدم الاختصاص (الفرع الثالث)، إلى جانب كافة هذه الإجراءات والشروط الشكلية المذكورة سابقاً، لابد على الطاعن التتحقق من توفر الشروط الموضوعية أيضاً التي تحيل في حالة مخالفتها إلى بطلان إجراء الطعن (الفرع الرابع).

⁽⁹³⁾ - محمد الصالح العياري، "دور الإدارة في توظيف الجبائية"، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، مركز التوثيق والبحوث الإدارية، الجزائر، المجلد 2، عدد 1، 1992، ص 26؛ فريحة حسين، مرجع سابق، ص 65.

الفرع الأول

سقوط الحق في إجراء الطعن لفوات الآجال

يعد سقوط الحق في إجراء الطعن أمام اللجان الطعن الضريبية، أحد الجزاءات الإجرائية التي قررها المشرع في حالة عدم استعمال الطاعن لحقه الإجرائي في الميعاد المحدد قانوناً، فالقانون في هذه الحالة يتولى تحديد المواعيد التي يتعين من خلالها ممارسة الحق في اللجوء إلى تقديم الطعن أمام اللجان الضريبية المختصة⁽⁹⁴⁾.

يتناول سقوط الحق كجزء إجرائي حقاً إجرائياً ممنوعاً من طرف المشرع لفائدة لجنة الطعن الضريبية، لممارسته في حال تخلف المكلف بالضريبة في تقديم طعنه أمامها في المواعيد المحددة في قانون الإجراءات الجبائية أو قوانين الضريبة الأخرى⁽⁹⁵⁾.

اختلف المشرع في تنظيم هذا الجزء من خلال التعديلات الكثيرة التي طرأت على المنظومة القانونية لإجراءات المنازعة الضريبية بموجب قوانين المالية المترافقية في كل سنة، لذا نجد تنظيم سقوط الحق في الإجراء اختلف كلياً بين ما ورد في القوانين المالية قبل سنة 1996 (أولاً)، والقوانين المالية التي تعاقبت بعد سنة 1996 (ثانياً).

أولاً: تنظيم سقوط الحق في إجراء الطعن قبل تعديل قانون المالية لسنة 1996

استقراءً أحكام قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين المالية نجد أن المشرع تذهب موقفه في تحديد أجل تقديم الطعن أمام اللجان الطعن الضريبية، فعلى مستوى لجنة الدائرة تم تحديد أجل الطعن بشهر واحد من تاريخ استلام المكلف بالضريبة لقرار مدير الضرائب الفاصل في التظلم الإداري المسبق كما هو وارد في نص المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة حالياً، فقبل سنة 1996 منح المشرع أجل قصير جداً للمكلف بالضريبة من أجل اللجوء إلى

⁽⁹⁴⁾ - نبيل اسماعيل عمر، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1989، ص 185.

⁽⁹⁵⁾ - أحمد أبو الوفا، نظرية الدفع في قانون المرافعات، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2015، ص 853.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الطعن، وهذا ما يجعل من الجزاء الإجرائي في حالة فوات وتخلف المكلف بالضريبة لهذا الميعاد، شديد وصارم كونه لا يسمح للطاعن بممارسة هذا الحق على أكمل وجه وفي آجال مريحة⁽⁹⁶⁾.

ثانياً: تنظيم سقوط الحق في إجراء الطعن بعد قانون المالية لسنة 1996

تارك المشرع الأمر بعد سنة 1996، أين عدل في بادئ الأمر نص المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة بموجب نص المادة 8 من قانون المالية لسنة 1996⁽⁹⁷⁾ والتي ألغى فيها الأجل المنصوص في الطعن أمام لجان الدائرة، ليُلغى بعد ذلك هذا النص تماماً بموجب نص المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، ليحيل هذه الإجراءات إلى قانون الإجراءات الجبائية المستحدثة بموجب نص هذا القانون المذكور.

تم إعادة إدراج هذا الأجل ضمن المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بنص المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، الذي نص على تمديد أجل الطعن أمام لجنة الدائرة إلى شهرين (2) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة⁽⁹⁸⁾.

يتضح بالتالي أنّ المشرع في سنة 2007 حاول التخفيف من شدة الجزاء الإجرائي المتعلق بأجال الطعن، من خلال منح المكلف بالضريبة أجل أكبر نوعاً ما من أجل ممارسة حقه الإجرائي وضمانه في آجال وظروف معقولة مقارنة بالأولى.

ارتَأى المشرع نظراً لقصر هذه المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة في الطعن أمام اللجان الضريبية في سنة 2009 بموجب تعديله الوارد في نص المادة 42 من قانون المالية⁽⁹⁹⁾، إلى الاستقرار وتوحيد الأجال المتعلقة بالطعن في الحالات الأخرى المكرسة في قانون الإجراءات

⁽⁹⁶⁾- زعوزعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005، ص 68.

⁽⁹⁷⁾- انظر نص المادة 08 من الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 85، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1995.

⁽⁹⁸⁾- هاملي محمد، "شرط الميعاد في المنازعة الضريبية"، مرجع سابق، ص 125.

⁽⁹⁹⁾- انظر نص المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

المدنية والإدارية بجعلها أربعة (04) أشهر، وهذا ما يمكن لنا القول فيه أن المشرع كفل حقيقة أحد الضمانات الإجرائية للمكلف بالضريبة، من خلال منحه المدة الكافية من أجل الطعن في قرار مدير الضرائب أمام لجان الطعن بكل ارتياح.

لكنه وفي نفس الوقت فالسؤال المطروح في هذا المقام: هل أجل الأربعة (04) أشهر المخصص للطعن أمام لجان الطعن الضريبية لا يتعارض مع آجال رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء كون الطعن يعد اختيارياً والآجال يبدأ في حسابهما في نفس الوقت بعد تبليغ قرار مدير الضرائب؟

نشير في هذا الشأن، أن الاجتهاد القضائي، فيما يخص مسألة حساب آجال الطعن أمام لجنة الطعون الضريبية، استقر على عدم الأخذ بآجال الطعن أمام اللجان لكونه اختياري وليس الزامي، وبالتالي يستوجب على المكلف بالضريبة الأخذ بعين الاعتبار عند رفعه الطعن أمام اللجان الأجل المقرر لرفع دعوى قضائية، وبمعنى آخر فالملتفت بالضريبة رغم رفعه لطعن أمام لجان الطعن الضريبية، لابد من حسابه لأجل رفع الدعوى الضريبية حتى لا يهدى حقه في إجراء التقاضي.

يستخلص هذا من قرار المحكمة العليا رقم 42780 الصادر بتاريخ 15-06-1985 بين (خ.ع.ق) ضد (نائب مدير ضرائب لتلمسان)، أين تقدم الأول طعناً ولائياً إلى نائب مدير الضرائب وإلى اللجنة المركزية للطعن بالجزائر، وبعد مرور أجل هذا الطعن وعدم الرد عليه من طرف اللجنة الولائية للطعن لجأ إلى القضاء، إلا أن هذا الأخير قضى بسقوط الحق في رفع الدعوى لفوات أجل اللجوء إلى القضاء، وذلك ترتيباً للجزاء الإجرائي وتم تأييد هذا الحكم من طرف المحكمة العليا من خلال رفض الطعن بالنقض مسبباً قرارها بعدم جواز الأخذ بآجال الطعن، إلا أنه وبتحليل هذا الاجتهاد القضائي يتبيّن أن المشرع تدارك هذا الخطأ من خلال نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجنائية.

الفرع الثاني

عدم القبول لمخالفة شروط تقديم الطعن

تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن الضريبي المقدم من طرف المكلف الطاعن، نجد بأن المشرع قد اشترط لصحة هذا الطعن أن تتوفر فيه جملة من الشروط المقررة وفقاً لنموذج القانوني المحدد ضمن نص المادتين 73 و 75 من ق.إ.ج، والتي يتبعها على المكلف الطاعن الحرص على احترامها ومراعاتها من خلال سعيه إلى تضمينها في طعنه.

لكن ما يلاحظ على هذه الشروط⁽¹⁰⁰⁾ التي أقرها المشرع في القانون الجبائي خاصة أن البعض منها جاءت لتحديد شكل الطعن (أولاً)، بينما الأخرى يعتمد عليها المكلف الطاعن ليعبر بها عن مضمون ومحوى الطعن (ثانياً).

أولاً: شكل الطعن الضريبي

يتضح من مقتضيات المادة 73 من ق.إ.ج، أن الطعن الضريبي محدد وفقاً لشكليات معينة مقررة قانوناً، والتي أوجب المشرع على المكلف الطاعن ضرورة الالتزام بها أثناء تقديم طعنه، وذلك نظراً لأن مخالفة هذا النموذج القانوني -أي شكليات الطعن- إنما ينتج عنه جملة من الأثار التي تتحصر عموماً في مجال إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول.

1- أن يكون الطعن الضريبي مكتوباً

يقتضي القانون الجبائي على المكلف الطاعن إلزامية تقديم الطعن في شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي دون اشتراط خضوعه لحقوق الطابع، مما يفهم من ذلك أنه يستبعد في هذا المجال إمكانية تقديم الطعن الضريبي بوسيلة أخرى، سواء كانت كتابة إلكترونية التي يتم

(100)- نشير في هذا الشأن، إلى أن الشروط التي أوجبها المشرع على المكلف الطاعن أثناء تقديم الطعن الضريبي هي نفسها الشروط الخاصة بالشكایة النزاعية المقدمة من قبل المشتكي -المتهم- إلى الإدارة الضريبية المختصة.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

إرسالها بالاعتماد على شبكة الاتصالات الإلكترونية، أو بطريقة شفوية من خلال الطلبات التي يُدلّي بها المكلّف الطاعن أمام لجان الطعن الضريبيّة.

2- أن يُقدم الطعن الضريبي بصفة فردية

يشترط كأصل عام أن يكون الطعن الضريبي متعلق بطاعن واحد فقط، إلا في الحالة التي يكون فيها الطعن مستمدًا على عدد من الطاعنين، لكون أن محل الضريبة المتنازع فيها مفروضة عليهم جماعيًّا بحيث يستحيل معه حدوث أية عملية قسمة، كحالة أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، فنظراً لمثل هذا الوضع القانوني المتضمن أكثر من شريك طاعن، فيسمح لهم القانون بتقديم طعن جماعي.

3- الطابع الأحادي للطعن الضريبي

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بعدم قبول الطعن، فإنَّه يشترط أن يكون الطعن الضريبي المقدم خاص بمحل ضريبة واحدة المفروضة والواقعة في حدود بلدية واحدة، أما إذا كانت متعلقة بمجموعات بلديات فإنَّها لا تقبل إلا بالنسبة لاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية⁽¹⁰¹⁾.

4- إشتراط توقيع صاحب الطعن باليد

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي أيضًا يتمثل في عدم قبول الطعن، اشتراط المشرع ضرورة أن يكون التوقيع الوارد في الطعن يدوياً يبرز العلامات المميزة للمكلّف بالطاعن من جهة، ويُثبت انتساب ما ورد من طلبات ودفع في الطعن إليه من جهة أخرى.

⁽¹⁰¹⁾- صدوق المهدي، خوييلي السعيد، "التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه: ضمانة أو قيد"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 7، العدد 2، 2018، ص 58.

ثانياً: محتوى الطعن الضريبي

يتربّ عن مخالفة البيانات الموضوعية المذكورة في نص المادتين 73 و 75 من ق.إ.ج، جزاء إجرائي يتمثل في عدم قبول الطعن، وذلك باعتبار أن مضمون الطعن إنما يتجسد من خلال تضمين المكلف الطاعن هذه البيانات في طعنه، نظراً لما لها من دور يكشف عن الطلبات والدفوع التي يطالب بها المكلف الطاعن أمام لجان الطعن الضريبية.

1- تحديد البيانات الخاصة بالطاعن

تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، لابد على المكلف الطاعن أن يُبين في طعنه الضريبي كافة معطياته الشخصية من اسمه ولقبه...إلخ، إلى جانب ضرورة تحديد موطنه المرتبط إما بنشاطه التجاري أو المهني، وذلك حتى تتمكن لجان الطعن من القدرة على إرسال كافة التبليغات والقرارات المتوصّل إليها بشأن طعنه.

نصيف في هذا السياق، أنه حالة ما إذا كان صاحب الطعن مقينا في الخارج ويود تقديم طعنه الضريبي في الجزائر، فما عليه في مثل هذا الوضع سوى أن يتّخذ موطننا له في الأراضي الجزائرية، وذلك تحت طائلة عدم قبول طعنه، ونفس الأمر ينطبق على حد سواء في حالة إذا كان الموقّع قد أذرّ شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الطعن⁽¹⁰²⁾.

غير أنه في حالة إذا لم يتّخذ المكلف الطاعن موطننا له بالاعتماد على عنوان نشاطه التجاري أو المهني، إنما فضل الاستعانة بممثل ينوب عنه بصفته وكيلًا، فالملحوظ هنا أن المشرع فرض عليه بموجب تعديل قانون المالية لسنة 2018، ضرورة أن يتم التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً، ومثل هذا الإجراء إنما يدل على شدة وقساوة الجزاء الإجرائي المتّختلف عن عدم الإنصياغ إلى مثل هذا الإجراء من قبل المكلف الطاعن، وذلك من باب كفالة الحق الموضوعي محل الطعن الضريبي.

⁽¹⁰²⁾ – انظر المادة 75 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

نشير من ناحية أخرى، وخصوصاً من منطلق توقيع جزاء إجرائي يتمثل في عدم القبول، نجد أنه في حالة تدخل شخص -غير مكلف بالضريبة- بتقديم أو مساندة طعن لحساب الغير، فإنه يستوجب عليه القانون الجبائي بموجب أحكامه أن يستبق تدخله هذا بإجراء استظهار وكالة قانونية⁽¹⁰³⁾ محررة على مطبوعة تسلمهَا الإدارة الجبائية، وتكون أيضاً غير خاضعة لحقوق الطابع وإجراءات التسجيل.

يستثنى من حدّة إعمال هذا الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، أنه لا يشترط تقديم وكالة في حالة إذا كان الشخص المتدخل في تقديم أو مساندة الطعن الضريبي قد تم من قبل المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين وأيضاً أجراء المؤسسة المعنية ونفس الوضع ينطبق في حالة إذا كان الموضع قد أذرع شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الطعن.

2- تحديد البيانات الخاصة بالطعن

يجب أن يتضمن الطعن الضريبي تحت طائلة عدم القبول، ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها، إلى جانب بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، يرفق الطعن بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع⁽¹⁰⁴⁾.

(103)- نشير في هذا الصدد، أن المشرع قد رتب جزاء إجرائي يتمثل في بطلان الطعن، في حالة إذا لم يحترم صاحب الطعن تقديم وكالته إلى الغير على ورق مدموج ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، إلى جانب حالة عدم امتثال المشتكى لإجراء اتخاذ موطن في الجزائر، ففي حالة مخالفة هذين الإجراءين يترتب على الطعن الضريبي جزاء إجرائي يقضي ببطلانه وليس بعد القبول، وهذا ما نص عليه المشرع بصريح عبارات نص المادة 75 من ق.إ.ج ، ونرى من وجهة نظرنا أن هذه السياسية الإجرائية المشددة المنتهجة من قبل المشرع، تظهر جانب معالاة المشرع في الإجراءات وضرورة الامتثال إليها بشكل صحيح لضمان وكفالة الحق الموضوعي المطالب به من طرف المكلف الطاعن.

(104)- انظر المادة 73 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

نجد من ناحية أخرى، أن من فائدة المكلف الطاعن أن يذكر الأخطاء التي ارتكبها مصلحة الضرائب بصورة واضحة، ويرفق الملف الضريبي إن امكـن بوثائق الإثبات⁽¹⁰⁵⁾ كما يبين المبلغ المرغوب تخفيضه بدقة أو القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة⁽¹⁰⁶⁾ مع توضيح استنتاجاته وأساس طلباته.

تأسيسا على ما سبق، يتبيـن من وجهـة نظرـنا أن مجرد تـخلف إحدـى الشـروط الـواجب احـترامـها والـلتـزامـ بها من طـرفـ المـكـلـفـ الطـاعـنـ أـشـاءـ إـعـدـادـ طـعـنـهـ الضـريـبيـ،ـ سـوـاءـ ماـ تـعـلـقـ بـالـجـانـبـ الشـكـلـيـ لـلـطـعـنـ أوـ الجـانـبـ المـوـضـوعـيـ لـهـ،ـ يـتـرـتـبـ بـصـفـةـ تـلـقـائـيـ جـزـاءـ إـجـرـائـيـ يـتـمـثـلـ فيـ عـدـمـ قـبـولـ الطـعـنـ،ـ وـلـكـنـ يـظـهـرـ بـأـنـ المـشـرـعـ قدـ خـفـفـ نـوـعاـ مـاـ مـنـ شـدـدـةـ وـقـسـاوـةـ هـذـاـ جـزـاءـ إـجـرـائـيـ تـحـسـبـاـ مـنـهـ لـدـمـ إـهـدـارـ قـيـمـةـ مـوـضـوعـ الطـعـنـ المـطـالـبـ بـهـ،ـ ذـلـكـ مـنـ خـلـالـ إـعـطـاءـ المـكـلـفـ الطـاعـنـ مـكـنـةـ تـصـحـيـحـ العـيـبـ الشـكـلـيـ الـذـيـ يـشـوـبـ هـذـاـ إـجـرـاءـ،ـ تـحـقـيقـاـ لـمـبـدـأـ المـواـزـنـةـ بـيـنـ شـكـلـ إـجـرـاءـ وـالـمـوـضـوعـ مـحـلـ الطـعـنـ الضـريـبيـ.

الفرع الثالث**عدم اختصاص لجان الطعن الضريبية**

بـطـرـحـ معـالـمـ فـكـرـةـ جـزـاءـ إـجـرـائـيـ عـلـىـ الـبـاسـطـ القـانـونـيـ،ـ نـجـدـ أـنـ المـشـرـعـ قدـ وـسـعـ مـنـ هـذـهـ الفـكـرـةـ ليـشـمـلـ بـهـ نـاطـقـ الـاختـصـاصـ⁽¹⁰⁷⁾ـ المـخـولـ لـلـجـانـ الطـعـنـ الضـريـبيـ لـلـنـظـرـ وـالـفـصـلـ فيـ

⁽¹⁰⁵⁾ـ باستقراء نـصـ المـادـةـ 73ـ مـنـ قـ.ـإـ.ـجـ،ـ يـتـبـيـنـ أـنـ يـتـرـتـبـ جـزـاءـ إـجـرـائـيـ يـتـمـثـلـ فيـ سـقـوـطـ الطـعـنـ،ـ فـيـ حـالـةـ إـذـاـ لـمـ تـلـتـزمـ لـجـانـ الطـعـنـ الضـريـبيـ بـاستـدـعـاءـ المـكـلـفـ الطـاعـنـ بـوـاسـطـةـ رـسـالـةـ مـوـصـىـ عـلـيـهـ مـعـ إـشـعـارـ بـالـاسـلامـ،ـ لـتـكـلـمـةـ مـلـفـهـ الضـريـبيـ وـتـقـدـيمـ كـلـ وـثـيقـةـ ثـبـوتـيـةـ مـذـكـورـةـ مـنـ طـرـفـهـ وـقـابـلـةـ لـدـعـمـ نـزـاعـهـ،ـ وـذـلـكـ كـلـهـ فـيـ أـجـلـ 30ـ يـوـمـ تـبـدـأـ حـسـابـهـاـ مـنـ تـارـيخـ الـاسـلامـ.

⁽¹⁰⁶⁾ـ عـيـدـ رـيـمـ،ـ مـنـازـعـاتـ الضـرـائبـ الـمـباـشـرـةـ فـيـ تـشـريعـاتـ دـوـلـ الـمـغـرـبـ الـعـرـبـيـ،ـ أـطـرـوـحةـ مـقـدـمـةـ لـنـيلـ شـهـادـةـ الـدـكـتـورـاهـ فـيـ الـعـلـومـ،ـ فـرعـ الـقـانـونـ الـعـامـ،ـ كـلـيـةـ الـحـقـوقـ وـالـلـوـمـ الـسـيـاسـيـةـ،ـ جـامـعـةـ مـحـمـدـ خـيـضرـ،ـ بـسـكـرـةـ،ـ 2015ـ،ـ صـ 237ـ.

⁽¹⁰⁷⁾ـ الـمـلـاحـظـ مـنـ خـلـالـ الـمـنـظـومـةـ الـجـانـيـةـ الـمـتـهـجـةـ مـنـ طـرـفـ الـمـشـرـعـ،ـ أـنـ نـظـمـ اـخـتـصـاصـاتـ الـمـنـوـحةـ لـلـجـانـ الطـعـنـ الضـريـبيـ عـبـرـ جـمـلةـ مـنـ الـقـرـاراتـ الـتـنـظـيمـيـةـ،ـ وـقـدـ وـرـدـ فـيـهـ أـنـ يـحـقـ لـلـمـكـلـفـ بـالـضـرـيبـةـ الـلـجوـءـ لـرـفـعـ طـعـنـهـ أـمـامـ هـذـهـ الـلـجـانـ لـتـبـدـيـ رـأـيـهـ فـيـمـاـ يـتـعـلـقـ بـالـطـلـابـاتـ الـرـامـيـةـ لـاستـدـرـاكـ الـخـطـاءـ الـمـرـتكـبـةـ فـيـ تـحـدـيدـ أـسـاسـ الضـرـيبـةـ أـوـ فـيـ حـسـابـهـاـ،ـ إـلـاـ الـاستـفـادةـ مـنـ حـقـ نـاتـجـ عـنـ حـكـمـ تـشـريـعيـ أـوـ تـنـظـيمـيـ،ـ وـقـدـ بـيـنـتـ هـذـهـ الـقـرـاراتـ أـنـ هـذـهـ الـطـلـابـاتـ تـتـعـلـقـ بـالـجـادـوـلـ الـضـرـائبـ الـمـباـشـرـةـ وـالـرسـومـ الـمـمـاثـلـةـ.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

مختلف الطعون المقدمة سواء من طرف المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الجبائي المتخذ بشأن شكواه النزاعية من قبل مصالح إدارة الضرائب، أو من قبل هذه الأخيرة في حالة القرارات غير المؤسسة قانونا، الصادرة عن الجهات الإدارية بشأن الطعون المرفوعة إليها.

تكريراً إذن لفعالية هذا الجزاء الإجرائي في ظل السياسة الجبائية، فقد عمل المشرع على تحديد النموذج القانوني المتعلق بالاختصاص⁽¹⁰⁸⁾، الذي ينبغي على لجان الطعن الضريبية عدم مخالفته والالتزام به عند الفصل في الطعون المقدمة إليه، نظراً للنتيجة الجزائية الإجرائية المترتبة عنه والتي تقتضي بالضرورة بعدم الاختصاص النوعي لهذه اللجان.

يتبيّن من خلال تحليل اختصاص لجان الطعن الضريبية⁽¹⁰⁹⁾، أنّ المشرع ميّز بين اختصاصات اللجان الضريبية حسب مبلغ الضريبة وسلطة كل من اللجنة الولائية (أولاً)، واللجنة

= إلا أنه بموجب الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، اقتصر اختصاص هذه اللجان على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأعفاها من إبداء رأيها حول طعون وإنتماسات العفو الولائي، ثم جاء قانون المالية لسنة 1991 حيث أضاف فيها المشرع الرسوم المماثلة إلى اختصاص هذه اللجان، ثم بعد ذلك صدر قانون المالية لسنة 1998 حيث قام المشرع بتمديد اختصاصات اللجان الإدارية للطعن إلى مجال الرسم على القيمة المضافة، إلى جانب الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، واستمر الأمر حتى بإحداث قانون الإجراءات الجبائية ضمن قانون المالية لسنة 2002، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 أحيل تنظيم هذه اللجان إلى المادة 81 مكرر التي تم إحداثها ضمن قانون الإجراءات الجبائية وألغى المواد 300 إلى 302 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة.

(108)- يتحدد اختصاص لجان الطعون الضريبية وفقاً لنص المادة 27 من قانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر عدد 72، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2016، والتي تعديل أحكام المادة 81 من ق.إ.ج، نصيف في هذا الشأن، بأنّ المشرع قد نص من خلال المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 80 الفقرة 4 من ق.إ.ج، والتي أوجب في مضمونها على الطاعن أن يقوم بتوجيهه طعنه إلى رئيس لجنة الطعون دون ذكر هيئة أخرى، مما يفهم من ذلك أن مجرد عدم التزام الطاعن بهذا الإجراء يتربّع عنه خلفية جزائية تمس هذا الإجراء والمتمثلة في عدم اختصاص هذه الهيئة، وبالتالي إعادة الطاعن تقديم طعنه مرة أخرى، مما يؤدي ذلك إلى تقوية الميعاد المحددة لرفع طعنه، ومنه ما يؤثر على الحق الموضوعي محل الطعن الضريبي المطالب به أمام لجان الطعن.

(109)- إلى جانب لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، فقد نصّ المشرع الجزائري على أنواع متعددة من لجان الطعن الإدارية، لكن ما يجب التبيّه إليه أن هذه اللجان لا تختصّ على الإطلاق بالنظر في القرارات الجبائية الصادرة عن الجهات الإدارية المختصة بالشكوى النزاعية، وإنما يتجسد دورها قبل نشوب أي نزاع بين أطراف المنازعه الضريبية، أي في مرحلة تمهيدية على ذلك، كما هو الحال بالنسبة لدور لجنة المصالحة المحدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب، والمصطلح على تسميتها في النص باللغة الفرنسية =

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الجهوية (ثانياً)، اللجنة المركزية (ثالثاً)، فتختلف أيّ من هذه اللجان عن الاختصاص المخول لها قانوناً يترتب عليها الجزاء الإجرائي المقرر لها قانوناً بعدم الاختصاص.

أولاً: عدم اختصاص اللجنة الولائية

تجسيداً للمساعي التشريعية المتبعه من طرف المشرع في ضوء القوانين الجبائية عامة، وقانون الإجراءات الجبائية خاصة، والمتمثلة في حماية المركز القانوني المذعن الذي يتمتع به المكلف بالضريبة - الطاعن - لكونه ينزع هيئة إدارية صاحبة امتياز، فقد حرص المشرع على ضرورة تنظيم الاختصاصات المنوحة للجان الطعن الضريبية، تحسباً منه أن مجرد مخالفة هذه الأخيرة لاختصاصها يترتب عنه بصفة تلقائية جزاء إجرائي يتمثل في عدم اختصاصها النوعي وبذلك يضمن المشرع عدم إهادار موضوع الطعن الذي يطالب به الطاعن أمام هذه الهيئات المختصة.

تقادياً لشدة هذا الجزاء الإجرائي، فقد أحاط المشرع هذا الاختصاص بجملة من الأسس والمعايير البارزة والمبنية لحدوده، والمتمثلة في أن هذا الاختصاص يتحدد بالدرجة الأولى بحسب

- بمعنى لجنة المصالحة، راجع في ذلك: بديريية يحيى، "الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، المجلد 6، عدد 1، 2019، ص 657؛ قانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990؛ قانون رقم 97-02 مؤرخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 8، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1997.

- هذا تجدر الإشارة بأن هذا النوع من اللجان قد يترتب عليه جزاء إجرائي في حالة النظر والفصل في النزاع القائم على صدور قرار الفرض الضريبي، لكون أن مجال اختصاصه حسب أحكام المادة 102 من قانون التسجيل قبل تحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، ضمن نص المادة 38 مكرر 2 منه، ينحصر في تقرير وجهات النظر أثناء مرحلة التمهيدية التي تمثل في مناقشة أساس الضريبة فيما بين المكلف بها وإدارة الضرائب قبل ربط الضريبة.

في حين نجد لجان الطعن الولائي كنوع آخر من لجان الطعن الإدارية - أو ما تسمى أيضاً بـ لجان التماس العفو الولائي -، بحيث يلاحظ أن هذه الأخيرة قد يترتب عليها أيضاً جزاء إجرائي يتمثل في عدم اختصاصها النوعي، أثناء نظرها وفصلها في مختلف التقليمات الإدارية والشكواوى النزاعية، لكون أن مجال اختصاصها إنما ينحصر في مجرد الطلبات والإلتئامات المساعدة لإدارة الضرائب على للتخفيف من أعباء ضريبة مفروضة ومؤسسة بطريقة قانونية ليست محلاً لأى نزاع فيها، وهذا ما تضمنه المشرع في نصوص المواد 92 و 173 من ق.إ.ج، إضافة إلى نص المادة 94 من القانون نفسه.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

طبيعة الضريبة محل الطعن وكذا موضوعها ومتلاعها، إلى جانب انحصاره في الهيئة الإدارية المختصة بتسير الملف الجبائي، وذلك لتجنب وقوع أي خلط أو تدخل بين هذه الهيئات في مجال اختصاص كل واحدة منها.

تأسيساً على ذلك، يتضح أن مجرد مخالفة لجنة الطعون الولائية لمجال اختصاصها، إلا وترتبت عليها جزاء إجرائي يقر بعدم اختصاصها النوعي⁽¹¹⁰⁾، لا سيما في حالة إبداء رأيها حول طلبات غير متعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض أو القبول⁽¹¹¹⁾.

ثانياً: عدم اختصاص لجنة الطعن الجهوية

الوضع كذلك بالنسبة للجنة الطعون الجهوية⁽¹¹²⁾، في حالة تجاوز هذه الأخيرة اختصاصها بالفصل والنظر في القضايا الضريبية، وإبداء رأيها حول طلبات غير متعلقة بقضايا نزاعية التي

⁽¹¹⁰⁾- نشير في هذا الصدد، أن إنشاء اللجنة الولائية كان في البداية بموجب المادة 23 مكرر من الأمر رقم 654-68 مؤرخ في 30 ديسمبر 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1998. على مستوى البلدية، وذلك إلى غاية صدور المرسوم التشريعي رقم 93-18 مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1993، والتي أعاد إحداثها على مستوى الدائرة، وبتعديل المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق.إ.ج بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، تم إحداثها على مستوى الولاية، والملاحظ أن المشرع قد فلّح من دور هذه اللجنة بما كان عليه الحال سابقاً، حيث كانت مؤهلة أيضاً لإصدار رأيها بشأن الطلبات التابعة لاختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانوناً، وهذا ما أقرته المادة 04 من القرارات المؤرخة في 02 مارس 1970 المتضمنة تعديل وتتميم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969، المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحيتها وكيفيات سيرها، ج ر عدد 31، صادر بتاريخ 03 أكتوبر 1970، والتي تنص على أنه: "تكون اللجنة مؤهلة أيضاً لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة لاختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانوناً".

⁽¹¹¹⁾- تنص المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق.إ.ج، على أنه: "تبدي اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي".

⁽¹¹²⁾- كان أول إنشاء لها على مستوى المجالس الشعبية الولائية، قبل أن يتحول الأمر فيما بعد على مستوى الولاية، وبتعديل المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، تحولت إلى اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم =

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي⁽¹¹³⁾.

ثالثاً: عدم اختصاص لجنة الطعون المركزية

يتربّ جزاء عدم اختصاص لجنة الطعون المركزية، إثاء إبداء أراءها حول الطعون غير المرفوعة من قبل المكلفوں بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، أو الفصل في القضايا التي لا يفوق مبلغها الإجمالي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي في كلا الحالتين⁽¹¹⁴⁾.

تبقى الإشارة من خلال ما سبق، أن نية المشرع من وراء تحديده وتدقيقه في الاختصاصات المنوحة لكل هيئة من الهيئات الإدارية (الجان الطعن الضريبية)، هو في حقيقة الأمر إعطاء

=المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، والملاحظ أن المشرع قد قلص من مجال اختصاص هذا النوع من اللجان، حيث كانت تختص أيضا عند أول إنشاء بـ: الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة والتي نصت عليها سابقا المادة 18 فقرة 2 من قانون المالية لسنة 1998، وتؤهل لجنة الولاية حينها أيضا لإصدار رأي بشأن طلبات العفو، كما كانت مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري، وذلك في حالة خلافهم مع إدارة الضرائب حول أرقام اعمالهم وأرباحهم السنوية، وكما كانت الإدارة الضريبية ملزمة بإحالة النزاع على اللجنة في هذه الأحوال بحسب المادة 459 من القانون رقم 33-88 مؤرخ في 31 ديسمبر 1988، يتضمن قانون المالية لسنة 1989، ج ر عدد 54، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1988.

⁽¹¹³⁾- تنص الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، على أنه: "... تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي".

⁽¹¹⁴⁾- تنص الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج على أنه: "... تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

-الطعون التي يقدمها المكلفوں بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

-القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

أولوية أكبر لضرورة احترام والتزام كل هيئة بمجال اختصاصها، تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي يتمثل في عدم اختصاصها النوعي، مما يفهم أن المشرع قد شدد⁽¹¹⁵⁾ في ضرورة مراعاة إجراء الاختصاص، لاستتباعه بنتيجة حتمية عند مخالفته تحسباً لعدم تعطيل موضوع الطعن الضريبي للنظر والفصل فيه عند تقديمها من طرف المكلف الطاعن.

الفرع الرابع

بيان إجراء الطعن

يُعدّ جزاء البطلان أهم ما يميز القاعدة الإجرائية لما يفرضه من كفالة احترامها وبلغ فعاليتها⁽¹¹⁶⁾، ومن ثم نجد أن هذا الجزء يستهدف كل الإجراء الذي لا يتوافر فيه إحدى العناصر الجوهرية الازمة لصحته وهو ما يجعل هذا الإجراء مشوب بعيوب، مع العلم أن مثل هذا الجزء ينتج عنه عدم إنتاج الأثار التي ترتبها القاعدة الإجرائية في حال اتخاذها بشكلها الصحيح، وبذلك يمكن تكييف جزاء البطلان أنه ذو طبيعة كاشفة للعيوب الإجرائي من جهة، ومنشأ من حيث الأثار المترتبة عن عدم الإجرائي من جهة أخرى⁽¹¹⁷⁾.

نجد من خلال هذه الصورة التي يظهر فيها الجزء الإجرائي المتمثل في البطلان، أنّ المشرع عمل على تكريسه في ظل سياساته التشريعية المتتبعة في ظل القوانين الجبائية خاصة، ذلك من خلال إلزام المكلف الطاعن بمراعاة جملة من الإجراءات أثناء تقديم طعنه الضريبي، والمتمثلة

⁽¹¹⁵⁾- تظهر شدة هذا الجزء الإجرائي وبالخصوص من الناحية العملية والممارسة التطبيقية له، من حيث أنّ أثاره لا تتحصر فقط على تقرير عدم اختصاص لجان الطعن الضريبية أثناء فصلها ونظرها في طعون هي غير مكلفة قانوناً بها، وإنما نجد أنّ أثار هذا الجزء تمتد حتى بالنسبة للطاعن لتمسّه من خلال تشويه الإجراء الذي قام به، وبالتالي ضرورة الالتزام بإعادة تصحيحه من خلال إعادة تقديم طعنه أمام اللجان الضريبية المختصة قانوناً بالفصل والنظر في الطعون، ومنه يجد هذا الأخير -أي الطاعن- نفسه أمام أحد الطريقين إما اللجوء إلى رفع طعنه بموجب دعوى أمام المحكمة الإدارية، أو الرضوخ لمحتوى القرار الجبائي والالتزام به من خلال تنفيذ محتواه الذي يقتضي مثلاً بدفع المبلغ المتنازع فيه.

⁽¹¹⁶⁾- أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلد 12، عدد 2، 2015، ص 437.

⁽¹¹⁷⁾- حسن علي حسن علي، مرجع سابق، ص ص 322-325.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

أساساً في عدم جواز الجمع بين الطعنين (الطعن الإداري والطعن القضائي) في أن واحد نظراً لانقاء أحدهما في حالة قيام الآخر (أولاً)، إلى جانب ضرورة تسبيب وتعليل المكلف الطاعن لطعنه بحجج وأسانيده تُدعى ملفه الجبائي المتنازع فيه أمام لجان الطعن الضريبية (ثانياً).

أولاً: رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية

يُمنح بعد صدور القرار الجبائي من طرف الجهات الضريبية المكلفة بالبت في الشكاية التزاعية، الحق للمكلف بالضريبة (المشتكي) في الطعن في ذلك القرار، إما بتقديم طعن إداري أمام لجان الطعن الضريبية، أو طعن قضائي يتمثل في إحالة الملف الجبائي في شكل دعوى قضائية مرفوعة أمام المحكمة الإدارية، وهذا كله راجع لإرادة واختيار المكلف الطاعن⁽¹¹⁸⁾.

لكن ما يلاحظ في هذا الشأن، أن المشرع قد قيد نوعاً ما إرادة المكلف الطاعن أثناء اختياره بين أحد الطريقين للطعن في القرار الجبائي، ويظهر ذلك من خلال التشديد في الجزاء المترتب عن مخالفة النموذج القانوني الذي يقضي أن مجرد اختيار المكلف الطاعن لإجراء الطعن الإداري، فإنه يسقط عنه بصفة تلقائية أحقيته في رفع الطعن القضائي، رغم الطابع الاختياري الذي يتسم به اللجوء إلى أحد الطريقين، إلا أنه في حالة التزامن بين الطعنين في اللجوء إليهما في نفس الآجال المحددة قانوناً⁽¹¹⁹⁾، فإنه يترتب عن ذلك جزاء إجرائي يتمثل في البطلان.

تضيف في هذا السياق، أن اللجوء إلى لجان الطعن الضريبية⁽¹²⁰⁾ يستحيل على المكلف الطاعن إحالة ملفه الجبائي على المحكمة الإدارية، والعكس من ذلك صحيح، إذ لا يُسمح للمكلف المعنى بالطعن الذي اختار رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في استعماله حقه في الطعن

⁽¹¹⁸⁾— **BAKIZ Abuzer**, *Imposition du capital et croissance*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2006, p 49; **KOLIVA MONIER Jean-Marie**, « La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », *Revue économique*, Vol 60, 2009, p 52; **JENAYAB Mohamed Ridha**, « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale », *R.T.F*, № 09, 2008, p 240.

⁽¹¹⁹⁾— انظر الفقرة الثانية من المادة 81 من ق.إ.ج.

⁽¹²⁰⁾— لقد ورد شرط عدم رفع الدعوى القضائية ضمن فحوى الفقرة الرابعة من المادة 80 من ق.إ.ج، التي نصت على أنه: «لا يمكن أن يرفع الطعن إلى الجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية».

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الإداري⁽¹²¹⁾، وأكثر من ذلك أن قيام المكلف الطاعن بعرض ملفه الجبائي على المحكمة الإدارية، لا يخول له القانون بعد ذلك إمكانية الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية، مما يفهم من ذلك أن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة طريق آخر منفصل عن الطعن الإداري الممنوح للمكلف الطاعن.

بناءً على ما سبق ذكره، يتضح أن مجرد قيام المكلف الطاعن بتقديمه طعنه الإداري على مستوى لجان الطعن الضريبية بالتزامن مع رفع طعن قضائي، فإنه يتربّع عنه بصفة تلقائية جزاءٍ إجرائي لمخالفة هذا النموذج القانوني المتمثل في البطلان.

ثانياً: عدم تسبب الطعن

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في بطلان الطعن المقدم من طرف المكلف الطاعن، فإنه لابد على هذا الأخير أن يسعى إلى تحديد أهم الطلبات والدفع التي يتحجج بها ضدّ القرار الجبائي الصادر عن إدارة الضرائب في محتوى طعنه المقدم أمام لجان الطعن الضريبية، مع العلم أن الناحية العملية قد أثبتت في العديد من المرات أن فائدة المكلف الطاعن في اختياره الطعن أمام لجان الطعن الضريبية، أهمية بالغة تظهر في قدرة هذه اللجان على الحوار بين المكلف الطاعن والإدارة الضريبية، وما من شأنها أن تُمكّن إدارة الضرائب من إجراء فحص ثان للشكایة المقدمة لها والرجوع عن قرارها الأول.

يجب على المكلف الطاعن إذن، أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة، حيث يعرض الأسباب التي دفعته إلى رفض دفع الضريبة وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبها الإدارة الضريبية سواء من حيث تقييم الوعاء الضريبي أو من حيث حساب الضريبة، وأن يرفق إن أمكن ملفه الجبائي بوثائق الإثبات.

ينبغي عليه أيضاً، أن يشير على وجه الخصوص إلى الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية، ويبيّن المبلغ المرغوب تخفيضه بدقة أو القاعدة الضريبية التي يراها

⁽¹²¹⁾- عبيد ريم، مرجع سابق، ص 237.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

ملائمة⁽¹²²⁾ مع توضيح استنتاجاته وأساس طلباته، كما أنه وفي جميع الأحوال لا يمكن أن تتجاوز طلباته الواردة في طעنه تلك الطلبات الواردة في شکواه أمام إدارة الضرائب⁽¹²³⁾.

ننصل بالتالي، إلى أنّ تقاعس المكلف الطاعن عن تسبيب وتعليق طعنه الإداري يترب عنه جزء إجرائي يتمثل في بطلانه، وعدم الاعتداد به من قبل لجان الطعن الضريبية للنظر والفصل فيه، مما يدل على شدّة وقساوة هذا الجزء من حيث الأثر المترتب عنه والمتمثل في إهار قيمة الحق الموضوعي المتنازع فيه.

المطلب الثاني**الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الفصل في الطعن**

بعد استفاد المكلف بالضريبة للإجراءات المفروضة عليه عند لجوئه إلى لجان الطعن الضريبية، من خلال ايداع طعنه أمام هذه الأخيرة وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا، يأتي دور لجنة الطعن لممارسة مهامها المتمثل في دراسة هذا الطعن والفصل فيه في إطار الإجراءات المحددة لها قانونا.

نظم المشرع مجموعة من الإجراءات الواجبة الاحترام والتقييد بها من طرف لجان الطعن الضريبية، تحت طائلة ترتيب الجزء الإجرائي عليها من طرف القضاء، بمعنى أن المكلف بالضريبة في هذه المرحلة حول له المشرع الحق في رقابة الإجراءات المفروضة على لجنة الطعن الضريبية المطعون أمامها ضد التظلم الإداري المسبق، وأي مخالفة منها ينشأ للمكلف بالضريبة حق له من أجل اللجوء أمام القضاء الإداري للدفع بإلغاء قرار لجنة الطعن لمخالفة الإجراءات.

⁽¹²²⁾ - عبيد ريم، مرجع سابق، ص 237.

⁽¹²³⁾ - بدایریة یحيی، الإطار القانوني لتسويه النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، منكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص 115.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

نجد من بين أهم الإجراءات المقررة والمحددة من طرف المشرع للجان الطعن، الآجال القانونية الواجبة الاحترام من طرف هذه الأخيرة للفصل والبث في الطعن المرفوع أمامها، والتي أقرها المشرع لحمايتها والحفاظ عليها من الإهدار بجزء إجرائي يترتب عنها في حالة مخالفة النموذج المقرر لها والمتمثل في سقوط حق (الفرع الأول).

رَكَّزَ المشرع إضافة إلى جزء سقوط الحق لمخالفة آجال الفصل، على ضرورة احترام لجان الطعن لإجراءات أخرى ذات العلاقة بكيفية سير مهامها لاسيما فيما يتعلق باختصاصها، التي تتغير بالاختلاف بين لجنة وأخرى على حسب نوع الضريبة المفروضة وقيمتها، وكذا سماع المكلف بالضريبة - الطاعن - وأوجه الطعن المثارة من طرفه والتي يترتب عنها في الأخير عند مخالفتها ترتيب جزء إجرائي آخر يتمثل في بطلان قرار الطعن (الفرع الثاني).

الفرع الأول**سقوط حق الفصل في الطعن**

يُعدّ عامل الزمن في الإجراءات ذو أهمية بالغة، يترتب في حالة عدم احترامه من طرف لجنة الطعن الضريبية فقدان هذا الأخير للقيمة القانونية وإلزامية القرار الذي تصدره في حق المكلف بالضريبة، وتعرضه بذلك إلى الطعن فيه بالإلغاء أمام القضاء الإداري لمخالفته لإجراء الآجال والمواعيد المقرر قانوناً⁽¹²⁴⁾.

يتبيّن أن الآجال المقررة للجنة الطعن في دراسة الطعون المرفوعة أمامها في غاية الأهمية، إذ تمنح لها الشرعية والإلزامية أمام المكلف بالضريبة وكذا الحق في الفصل في موضوع الضريبة مهما كان نوعه، سواء بالإيجاب أو السلب دون أي تحفظ أو إمكانية الطعن في مخالفة إجراء الميعاد.

⁽¹²⁴⁾- روابع إلهام شهزاد، مرجع سابق، ص 35.

على هذا الأساس، فمن بين جملة المواجهات الإجرائية المقررة على لجنة الطعون، نجد الآجال المتعلقة باجتماع لجان الطعون المختلفة كل على حدا ضمن الشكليات المقررة لها إضافة إلى وجوب احترام الميعاد المتعلق بالمبادأ القانوني الأساسي المتمثل في الوجاهية أين يستوجب على لجنة الطعن احترام أجل استدعاء الأطراف من أجل ابداء التماسهم، ليأتي بعد ذلك مرحلة النظر في الطعن والفصل فيه ضمن آجاله القانونية، وفي الأخير حدد أيضاً المشرع آجال تبلغ قرار الطعن الضريبي للأطراف سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية.

أولاً: سقوط حق الفصل في الطعن لفوat آجال اجتماع لجان الطعن

رغم الأهمية البالغة التي يكتسبها إجراء الميعاد إلا أن المشرع لم ينظم جزء سقوط الحق لفوat الميعاد لاجتماع لجان الطعن قبل سنة 2007⁽¹²⁵⁾، وإنما استحدثه بموجب قانون المالية رقم 24-06 لسنة 2007 بموجب نص المادة 50 منه⁽¹²⁶⁾، أين حدد أجل اجتماع هذه اللجان بمرة واحدة في الشهر تحت طائلة ترتيب جزء سقوط الحق في إجراء الفصل في الطعن لفوat ميعاد اجتماع لجنة الطعون، ليتم بعد ذلك تعديل نص هذه المادة عدة مرات آخرها في سنة 2018.

عدل المشرع فيما يخص ميعاد اجتماع لجنة الطعون بموجب نص المادة 27 من القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016⁽¹²⁷⁾، والذي منح إمكانية اجتماع اللجنة مرتين في الشهر بدلاً من مرة واحدة فقط، ليتبين بذلك أن المشرع حرص على تنظيم جزء سقوط الحق وفي نفس الوقت التخفيف من حدته وخطورته بمنح اللجنة أجلين كاملين من أجل الاجتماع ودراسة الطعون المرفوعة إليها، في ظروف مريحة أكثر حتى يتتسنى لها منح المكلف بالضريبة حقه كاملاً في موضوع الطعن، تداركاً منه لسياسة التشريعية الرامية إلى الموازنة بين الإجراء والحق

⁽¹²⁵⁾- عبيد ريم، مرجع سابق، ص 225.

⁽¹²⁶⁾- تم استحداث المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية بموجب نص المادة 50 من القانون رقم 24-06 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، التي أتى فيها المشرع بجزء إجرائي جديد يتمثل في سقوط ميعاد الفصل في الطعن في حالة مخالفة لجنة الطعون للأجال المحددة في هذه المادة من أجل الاجتماع لدراسة والبث في الطعن المرفوع أمامها.

⁽¹²⁷⁾- انظر نص المادة 27 من القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المعدل لنص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

الموضوعي، لكن السؤال المطروح حول مدة انعقاد اجتماع اللجنة فهل تتم خلال يوم واحد أو تستمر حتى نهاية أشغالها؟

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجنائية نجد أن المشرع لم ينظم هذه المسألة والميعاد⁽¹²⁸⁾، إلا أنه وباستقراء أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية يمكن لنا استخلاصه ضمنيا في فقرته الأخيرة التي نصت على بداية الآجال الأخرى من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، يتضح بذلك أن مدة الاجتماع تمتد من بدايتها إلى غاية نهاية أشغالها.

فيما يخص لجنة الطعن في الضرائب المباشرة للولاية فالشرع حدد لها أجل 3 أشهر كاملة للاجتماع⁽¹²⁹⁾، وبالتالي فالاجتماع مرة واحدة خلال هذه المدة الطويلة خلق تراكم كبير في الملفات المعروضة عليها مما يجعل اللجنة عرضة دائمة لإهدار الملفات وعدم البث والفصل فيها، مما يجعل المكلف بالضريبة يثير في غالب الأحيان جزء سقوط الحق في هذا الإجراء لفوات ميعاد الفصل في طعنه.

إلا أنّ المشرع تقطن لهذه الثغرة وطول أمد الاجتماع ليقتصر بذلك أجل وميعاد اجتماع لجنة الطعن الولاية إلى مرة واحدة في كل شهر توحيداً بذلك للأجل المنصوص عليه بالنسبة للجنة الطعن على مستوى الدائرة، مما يتبيّن بذلك أن المشرع انتهج السياسة التشريعية الرامية إلى إدراك التوازن بين شدة الجزاء الإجرائي وحماية الحق الموضوعي المتمثل في الفصل في الموضوع.

رغم النص التنظيم التشريعي للأجال المقررة للاجتماع بالنسبة للجنة المركزية للطعن، إلا أنّ المشرع تقطن بدوره للهفوة التي ارتكبها في اللجان الأخرى، ليتدارك الخطأ بتوحيد الأجل بالنسبة لهذه اللجنة أيضاً، يجعل اختصاصاتها مرة كل شهر بدلاً من ثلاثة أشهر وفي التعديل الأخير مرتين في الشهر.

⁽¹²⁸⁾— GHANEMI Arezki, «La Gestion Du Contentieux Fiscal Par L'administration Algérienne », R.T.F, Centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax, N° 03, 2005, p 167.

⁽¹²⁹⁾— انظر نص المادة 301 ق.ض.م.ر.م الملغاة بموجب نص المادة 23 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

إلا أنه ما يلاحظ على الآجال المقررة لهذه اللجنة مقارنة بالآخريات، أنه يستوجب المشرع للجنة المركزية تبليغ جدول أعمال اللجنة لأعضائها قبل 10 أيام من تاريخ انعقاد اللجنة، وذلك تحت طائلة سقوط الآجال في الاجتماع لعدم احترام المواعيد المقررة في تبليغ الأعضاء.

ثانياً: سقوط حق الفصل في الطعن لفوات آجال استدعاء الأطراف

تم استحداث هذا الإجراء، إلى جانب الإجراءات السالفة الذكر، بموجب نص المادة 50 من القانون رقم 24-06، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الذي أنشأ لجان الطعن الضريبية وتم تحديد من خلالها أجل 20 يوماً قبل اجتماع اللجنة لاستدعاء الأطراف لحضور الجلسة تحت طائلة سقوط الحق في الإجراء لمخالفة المواعيد⁽¹³⁰⁾.

تم تنظيم هذا الأجل بغرض تمكين المكلف بالضريبة من تحضير دفاعه والإدلاء بأقواله تحت مسامع الأعضاء الحاضرين، أو السماح له من توكيل محامي أو أي شخص آخر للإنابة عنه في تقديم حججه ودفعه التي أسس بها طעنه احتراماً لمبدأ الوجاهية وتكريساً لحق الدفاع.

إلا أنه ما يلاحظ أن المشرع استوجب حضور المكلف بالضريبة أو من ينوبه للاستماع إلى أقواله أمام كل اللجان سواء على مستوى الدائرة، الولاية أو اللجنة المركزية، في حين إدارة الضرائب لم يتم ذكرها أو إلزامها بالحضور والسماع لها، إلا أمام اللجنة المركزية أين منح المشرع الحق لهذه الأخيرة في امكانية استدعاء المدير الولائي للضرائب المعنى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

⁽¹³⁰⁾ يتضح من خلال تحليل أجل عشرين (20) يوماً المقرر لاستدعاء المكلف بالضريبة للمثول أمام لجنة الطعن، أن المشرع انتهج نفس المنهج المقرر في القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص ميعاد وأجال الاستدعاء للمثول أمام القضاء، فبالعودة لنص المادة 16 من القانون رقم 08-09، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أنه يجب احترام أجل 20 يوماً بين تسليم التكليف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة، وهذا نظراً لملائمة هذا الميعاد والمدة من أجل تحضير الدفاع دون تغريط أو إفراط في الإجراءات والمواعيد من جهة الحق الموضوعي محل المطالبة من جهة أخرى.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يتضح من خلال ما سبق، أن المشرع شدد في تنظيم جزء سقوط المواجه في حال مخالفة لجنة الطعون لإجراء الاستدعاء وفقاً للآجال المقررة في نص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، مع منح إمكانية للمكلف بالضريبة لإثارة هذا الجزء كدفع أمام القضاء الإداري في حال عدم استدعاءه ضمن الآجال، أو عدم منحه فرصة الإدلاء بتصريحاته أمام أعضاء اللجنة.

ثالثاً: سقوط حق البت في الطعن لفوات الآجال

حدّد المشرع الميعاد القانوني المحدد للجنة الضريبية لاتخاذ قرارها بخصوص الطعن المرفوع إليها من طرف الطاعن⁽¹³¹⁾ بأربع 4 أشهر من تاريخ وصول الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة، باعتبار أن الطعن يرسل إلى رئيس اللجنة المختص عن طريق البريد ولا يقبل إيداعه مباشرة لديه⁽¹³²⁾.

(131) - يقصد بهذه الحالة بالطاعن: كل من المكلف بالضريبة باعتباره المتضرر من قرار الإدارة الضريبية وكذا إدارة الضرائب في حالة ما إذا كانت لجنة الطعن الضريبية على مستوى الولاية أو المركزية، وذلك إذا استقاد المكلف بالضريبة من إعفاء أو تخفيض للضريبة أمام لجنة الطعن على مستوى الدائرة، أين يعطي الحق والإمكانية منطقياً للإدارة المصدرة للضريبة بالطعن في هذا التخفيض؛ هذا ما استقر عليه أيضاً اجتهد مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 15/10/2002، تحت رقم 4399 بين مديرية الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش)، أين استفاد هذا الأخير من تخفيض أمام لجنة الدائرة وقدم أثر ذلك مدير الضرائب لولاية طعناً أمام اللجنة الوالئية، وجاء في تسبيب قرار مجلس الدولة على أحقيّة المدير الوالئي في الطعن ضد قرار لجنة الدائرة.

(132) - بتحليل نص المادة 80 و 81 من ق.إ.ج، نجد أن المشرع وقع في تناقض فيما يخص مسألة تقديم الطعن أمام اللجان الضريبية وكيفية حساب مواعيدها، فبالرجوع إلى الفقرة الرابعة من المادة 80 من ق.إ.ج، نجد أن المشرع نص على كيفية تقديم الطعون وذلك عن طريق ارسالها لرئيس لجنة الطعون وفقاً للقواعد الشكلية المنصوص عليها في نص المادة 83 و 85 من ذات القانون، إلا أنه وباستقراء الفقرة الثانية من المادة 81 من ق.إ.ج، يتبيّن أن المشرع حدد بداية حساب ميعاد البت في الطعن من تاريخ تقديم هذا الأخير بدلاً من تاريخ استلام رئيس اللجنة للطعن، ليتضح بذلك أن ترتيب الجزاء الإجرائي إعماله في هذه الحالة يكتنفه بعض الغموض لوجود إشكال في كيفية حساب المواجه وأجال البت في الطعن، لذا وحماية لهذا الإجراء من الإهانة وكذا الحق الموضوعي في اللجوء إلى رفع دعوى قضائية ضمن الآجال والمواعيد المحددة قانوناً دون إشكال، يتم احتساب المواجه من يوم وصول البريد إلى رئيس اللجنة الضريبية باعتبار أن الطاعن يقوم بإرسال طعنه برسالة مضمونة الوصول مع اشعار بالاستلام، وبالتالي يمكن له استعمالها وتوظيفها كدليل ثبات أمام القضاء في حساب المواجه.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تصدر اللجان أمراً متضمناً رفضاً أو قبولاً صريحين، مع العلم أن اللجان تتمتع بسلطة تقديرية في الرد على الطعون المرفوعة أمامها وهو ما يستفاد من المادة 81 فقرة 2 بنصها: "فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن (...)"، وعليه بقوات أجل أربعة أشهر (4) المحدد سابقاً والمخصص للرد، فإن سكوت اللجنة المختصة يُعد رفضاً ضمنياً للطعن.

كان من الأولى ألا تتمتع اللجنة بهذه السلطة التقديرية لأنها بذلك تكون قد أطالت أمد النزاع في مرحلته الإدارية، دون أن تبين موقفها للمكلف صاحب الطعن برفض معلل أو قبول فيساعد في بناء قناعات جديدة، خاصة وأن اللجنة بتشكيلتها المتقرعة تشكل في حد ذاتها ضمانة لأداء عملها بصفة محايدة، فتتمتع اللجنة بهذه السلطة يفتح لها المجال للتدازل في الرد عن الطعون المرفوعة أمامها فيكون لها دوراً سلبياً وتتعذر الفائدة من وجودها، فهي أثبتت لحل الخلافات الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وسكتها عن الرد يرفع عنها صفة الحياد، مما يدفع المكلفين إلى العزوف عن إطالة النزاع أمام لجنة قد تمهل طلباتهم بعدم الرد عليها⁽¹³³⁾.

يتضح من خلال ما سبق أن المشرع تهاون في تنظيم الجزاء الإجرائي المتعلق بالسقوط لفوats ميعاد البث في الطعن، وذلك من خلال ترك السلطة التقديرية للجنة في الرد ضمن الآجال المقررة لها من عدمها.

يعاب على المشرع في هذه المسألة، السياسة التشريعية المنتهجة من قبله في تنظيم إجراء المواجه والجزاءات المقررة بها، مما يؤثر سلباً على تحقيق الغاية التشريعية في تحرير الإجراءات وجزئها الramية دائماً وأبداً إلى حماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية.

رابعاً: سقوط حق الفصل في قرار الطعن لفوats آجال تبليغ

نظم المشرع الجزاء الإجرائي المتعلق بسقوط الحق لفوats ميعاد تبليغ قرارات وآراء لجان الطعون الضريبية بطريقة متذبذبة، حيث لم يولي لهذا الجزاء اهتمام بالغ رغم جديته وتأثيره على

⁽¹³³⁾ - عبيد ريم، مرجع سابق، ص 239.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

المكلف بالضريبة وموضوع طعنه، فباستقراء النصوص المنظمة لإجراء المواعيد المتعلقة بتبيّغ الآراء والقرارات، منذ استحداثها في سنة 2007 إلى غاية يومنا هذا، يتبيّن عدم تحديد بدقة كيفية ترتيب وإعمال جزاء سقوط الحق، ففي كل تعديل يتبيّن إشكال وثغرة قانونية فيما يخص كيفية حساب الأجال.

يستشف بالعودة إلى نص المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، أن المشرع حدد أجل تبليغ قرار لجنة الطعن من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحال، للمكلف بالضريبة في أجل شهر⁽¹³⁴⁾، إلا أنه لم يحدد كيفية حساب هذا الأجل وبدياته، مما منح الإمكانيّة بذلك لإدارة الضرائب بتبليغ هذا القرار حسب سلطتها التقديرية دون تقييد.

رغم تعديل المشرع لنص المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 بموجب نص المادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010⁽¹³⁵⁾، وكذا نص المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016⁽¹³⁶⁾، إلا أنه لم يتدارك هذا النقص ولم يولي اهتماماً كبيراً لهذا الجزاء وترك المجال مفتوحاً لإدارة الضرائب فيما يخص كيفية حساب ميعاد الشهر المتعلق بتبليغ قرار لجنة الطعن، مما يؤثر بالتالي سلباً على المكلف بالضريبة لاسيما في الطعن بهذا القرار إذا كان سلبياً أمام القضاء، باعتبار أن المواعيد المقرر لرفع دعوى مقيدة بأربعة أشهر فقط من تاريخ رفع الطعن أمام لجنة الطعون الضريبية.

لكن باستقراء التعديل الأخير، الوارد في نص المادة 50 من قانون المالية لسنة 2018⁽¹³⁷⁾، نجد أن المشرع تقطن للثغرة القانونية الموجودة في حساب مواعيد تبليغ القرار الصادر

⁽¹³⁴⁾ - نصت المادة 49 من القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المعدلة لنص المادة 80 و 81 من ق.إ.ج في الفقرة الثالثة، على أنه: "... ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد، حسب الحال، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب".

⁽¹³⁵⁾ - انظر نص المادة 19 من الأمر رقم 01-10 مؤرخ في 26 غشت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49، صادر بتاريخ 29 غشت 2010.

⁽¹³⁶⁾ - انظر نص المادة 26 من القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016.

⁽¹³⁷⁾ - انظر نص المادة 50 من القانون رقم 11-17، يتضمن قانون المالية لسنة 2018.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

عن لجنة الطعون، وتدارك الأمر لتحديد كيفية حساب هذا الأجل من خلال النص صراحة على أن ميعاد الشهر يبدأ حسابه من تاريخ استلام مدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، لرأي لجنة الطعن الضريبية، علماً أن المادة 81 مكرر منذ استحداثها قد حددت أجل تبليغ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية بعشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة وبعشرين (20) يوماً فيما يخص لجنة الطعن المركزية⁽¹³⁸⁾.

يتضح مما سبق أن المشرع، بموجب التعديل الأخير لسنة 2018، قد رتب الجزاء الإجرائي المتعلق بسقوط الحق وفوات ميعاد تبليغ قرار الطعن تحديداً دقيقاً، وذلك بحسب 10 أيام أو 20 يوماً، حسب الحالة، من تاريخ اختتام أشغال اللجنة ثم أجل شهر بعد انقضاء الأجل الأول، وفي حالة عدم توصل المكلف بالضريبة بقرار من المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحال، ينشأ له الحق في الطعن أمام القضاء بترتيب جزاء سقوط حق إجراء التبليغ حتى وإن تم تبليغه بعد فوات الميعاد.

الفرع الثاني**عدم اختصاص لجان الطعن الضريبية في الفصل في الطعن**

يعد عدم الاختصاص⁽¹³⁹⁾ أحد الجزاءات الإجرائية المترتبة في حال مخالفة لجنة الطعن الضريبية لاختصاصها في الفصل في الطعن المرفوع أمامها، فهذه اللجان لا يجوز لها تجاوز حدود الاختصاص القانوني الذي منحها إياها المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية، بحيث تسعى إلى البت في الطعون المرفوعة باتباعها لنظام إجرائي بقصد تحقيق التوازن بين طرفين النزاع والوصول إلى حل مناسب.

(138) – انظر المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

(139) – للاستفادة أكثر في مفهوم جزاء عدم الاختصاص، راجع في ذلك: أمينة مصطفى النمر، الدعوى وإجراءاتها، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1990، ص 187؛ أيت أرجدال سمير، "الدفع بعدم الاختصاص وفق القوانين الإجرائية المدنية"، مجلة الحقوق المغربية، سلسلة الأعداد الخاصة، عدد 1، 2009، ص 207.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يستوجب بذلك على لجان الطعون الضريبية قبل الفصل في أي طعن مرفوع أمامها التأكيد من البيانات الجوهرية للطعن كتقديم المكلف الطاعن لقرار إدارة الضرائب (أولاً)، وكذا تحديد مبلغ الضريبة تحديداً كافياً للجهالة حتى تتمكن لجنة الطعن من بسط رقابتها على الطعن وتحديد مدى اختصاصها للفصل فيه من عدمه (ثانياً)، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء عدم الاختصاص.

أولاً: عدم الاختصاص لعدم الإطلاع على القرار

يتربّ جزاء عدم الاختصاص لجنة الطعن الضريبية في الفصل في الطعن المرفوع أمامها، أولاً وفي البداية في حال عدم مراعاة إجراء جوهري في الطعن وهو القرار بحد ذاته فيمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى الطعن ضد التظلم الإداري المسبق أمام لجنة الطعن دون استلامه لنسخة من القرار أو الرد أصلاً، أي بمعنى أن المكلف بالضريبة ليس لديه الحق في الطعن أمام لجنة الطعن، في حالة سكوت الإدارة الضريبية وعدم الرد على تظلمه فالشرع حدد له وبصفة صريحة آجال الطعن من تاريخ استلامه للقرار، وبمفهوم المخالفة لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام اللجنة في حال سكوت إدارة الضرائب عن الرد، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء عدم الاختصاص في حال فصل هذه الأخيرة في الطعن دون اطلاعها على القرار محل الطعن.

ثانياً: عدم الاختصاص لعدم تحديد مقدار الضريبة

يضاف إلى إلزامية وجود قرار الإدارة الضريبية لانعقاد اختصاص لجنة الطعن الضريبية، استوجب المشرع على هذه الأخيرة احترام إجراء اختصاص آخر يتمثل في المعيار المالي للضريبة محل الطعن، فالشرع حدد اختصاص لجنة الطعن الولاية للنظر والفصل في القضايا النزاعية التي مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج)⁽¹⁴⁰⁾.

حدد اختصاص لجنة الطعن الجهوية للفصل في القضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري

⁽¹⁴⁰⁾ – انظر الفقرة الأولى من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

(70.000.000 دج)⁽¹⁴¹⁾، أما لجنة الطعن المركزية فتختص في الفصل في القضايا التي يتجاوز مبلغها الإجمالي سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000 دج)⁽¹⁴²⁾.

حدّد بالتالي المشرع بصفة صريحة وحصرية المعيار المالي لكل من لجنة الطعن الضريبية، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء عدم الاختصاص في حال خروج أو مخالفة اللجنة للاختصاص المخول لها قانونا.

يتبيّن من خلال استقراء وتحليل أحكام نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع حدد اختصاص لجان الطعن للفصل في الطعون المرفوعة أمامها فيما يخص النزاعات المتعلقة بالوعاء الضريبي فقط دون التحصيل، مما يفهم من ذلك أنه في حالة رفع طعن أمام هذه اللجان في موضوع يتعلق بمنازعة التحصيل يتربّع عن ذلك حتماً جزاء عدم الاختصاص.

الفرع الثالث**بيان إجراء الطعن**

يُعدّ البطلان أحد الجزاءات الإجرائية الهامة التي قد تعترى العمل الإجرائي أثناء فصل لجنة الطعن الضريبي في الطعن المرفوع أمامها، باعتبار أن البطلان وصف قانوني يلحق العمل المخالف لنموذجه القانوني، ويؤدي إلى عدم إنتاج الآثار التي يرتبها عليه القانون لو كان صحيحا⁽¹⁴³⁾.

حدّد المشرع للجان الطعن الضريبية مجموعة من الإجراءات الواجبة الاحترام، فلا يجوز لها التعدي على حدود اختصاصها القانوني الذي منحها إليها المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في الطعون المرفوعة أمامها باتباع النظام الإجرائي المحدد بغرض تحقيق التوازن بين طرفي النزاع والوصول إلى حل مناسب في الموضوع دون إهار الإجراءات.

⁽¹⁴¹⁾— انظر الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

⁽¹⁴²⁾— انظر الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

⁽¹⁴³⁾— بوبشیر محنـد أمـقرـانـ، مـرـجـ سـابـقـ، صـ 182ـ.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تجسيداً لهذا التوازن، سعى المشرع لتنظيم جزء البطلان حماية للإجراءات من الهدر لاسيما من طرف إدارة الضرائب أثناء فصلها في الطعن المرفوع أمامها، باعتبارها الطرف القوي في المنازعة وذلك بتحديد جملة من التدابير الواجبة الاحترام ضمن اختصاصها، فكل نوع من الضريبة حدد لها المشرع اللجنة والهيئة الخاصة للفصل في الطعن المتعلق بها، من حيث الأعضاء المكونين لهذه اللجنة والتشكيلة القانونية الواجبة البث في الطعن (أولاً).

تم تنظيم إجراءات أخرى لا تقل أهمية بالأولى، متعلقة بالمبادئ القانونية الأساسية التي تضمن الحريات وقواعد العدل بين أطراف المنازعة حفاظاً على حقوق الطرفين، لاسيما المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف، وذلك من خلال منحه حق الحضور والسماع له من طرف لجنة الطعن الفاصلة في طעنه، والذي يترتب في حال مخالفة هذا الإجراء البطلان (ثانياً).

ليأتي بعد ذلك رأي اللجنة الذي لا يمكن اتخاذه دون أساس قانوني وحجج وبراهين مؤسسة ومقنعة، لذا يكون من الواجب تعليل النتائج المتوصل إليها من طرف أعضاء اللجنة أثناء إصدارها لرأيها حول الطعن، تحت طائلة بطلان الرأي المتخذ في حال التخلف عن التسبب (ثالثاً)، وكضمانة إجرائية أخرى للمكلف بالضريبة حتى يتمكن من ممارسة حقه كاملاً في الطعن في الضريبة المفترضة عليه أمام كافة الجهات المنصوص عليها قانوناً-إدارياً وقضائياً-، ألزم المشرع لجنة الطعن تحت طائلة البطلان تبليغ قرارها إلى المكلف بالضريبة بعد التعديل بكافة الشكليات القانونية الواجبة في القرار (رابعاً).

أولاً: بطلان قرار الطعن لمخالفة لجنة الطعن لنصابها القانوني

كرّس المشرع من بين أهم الإجراءات الجوهرية الواجبة الاحترام من طرف لجنة الطعون الضريبية أثناء دراستها ومناقشتها وفصلها في الطعن المرفوع أمامها، إجراء التشكيلة المكونة للجنة وذلك نظراً لأهميتها البالغة في تحقيق التوازن بين طرفين المنازعة الضريبية، حرصاً منه أن يكون كلاهما ممثلين لدى اللجنة أثناء انعقاد جلساتها تحت طائلة بطلان الطعن والقرار النهائي الذي يصدر من اللجنة.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

استوجب المشرع لاكتمال النصاب القانوني للجنة الطعن الضريبية حتى يكتسي رأيها الذي يصبح قرارا⁽¹⁴⁴⁾ صفة الإلزامية مع صحة الإجراء حالياً من العيوب الإجرائية، أن تكون التشكيلة المكونة للجنة أثناء انعقادها وعدد الحاضرين موافقاً للشروط المنصوص عليها في نص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج على حسب الحال، تحت طائلة بطلان ما يصدر عن هذه اللجنة وإجراءاتها.

فصل المشرع بما فيه الكفاية أعضاء التشكيلة المكونة لكل لجنة طعن من اللجان الواردة في نص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، التي حددت في فقرتها الأولى التشكيلة القانونية للجنة الولاية والتي تتشكل من سبعة (7) أعضاء إضافة إلى رئيس اللجنة⁽¹⁴⁵⁾، واللجنة الجهوية للضرائب التي

- باستقراء أحكام نص المادة 81 من ق.إ.ج، يتبين أن لجان الطعن الضريبية تصدر آراء بناءً على اجتماعاتها التي تعقد في الآجال المحددة لها قانوناً بحضور أغلبية أعضائها، ثم يتم تبليغها إلى مدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحال، ويكتسي هذا الإجراء إلى غاية هذه المرحلة صفة الرأي، ليصبح بعد تسلمه من طرف المدير الولائي ومدير كبريات المؤسسات وتبليغه للأطراف صفة القرار، ليتضاعف بذلك الفرق بين مصطلحي الرأي والقرار الموظفين من طرف المشرع في أحكام نص المادة المذكورة أعلاه.

- عرفت تشكيلة اللجنة الولاية للطعن الضريبي عدة تعديلات ابتداء من سنة 2007، أين كانت هناك لجنتين للطعن الضريبي على مستوى الولاية ممثالتين في لجنة الدائرة واللجنة الولاية، إلا أنه وفي تعديل سنة 2016 بموجب نص المادة 27 من قانون رقم 15-18 تم إلغاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة وتم الإبقاء على لجنة الطعن الولاية فقط، أما بخصوص التشكيلة فقد كانت في البداية مكونة من 5 أعضاء فقط ليتم تمديدها إلى 8 أعضاء لتستقر بذلك في التعديلات الأخيرة، لاسيما نص المادة 51 من القانون رقم 11-17 يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الذي حدد أعضاء هذه اللجنة كما يلي:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً؛
- عضو من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل واحد عن المديرية الولاية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن المديرية الولاية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحال، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس ملحقة رئيسية.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

تضم تشكيلتها أيضا سبعة (7) أعضاء إضافة إلى رئيس اللجنة⁽¹⁴⁶⁾ وكذلك اللجنة المركزية⁽¹⁴⁷⁾، والتي حدد المشرع في كل اللجان النصاب القانوني أن يصبح اجتماعها بحضور أغلبية الأعضاء أي أكثر من نصف التشكيلة، وذلك بصفة الإلزام وتحت طائلة بطalan اجتماع اللجنة والرأي الصادر عنها في حال تخلف هذا الإجراء.

أولى المشرع أهمية كبيرة لإجراءات الفصل في الطعن لاسيما بترتيب جزء البطلان في حال مخالفة النصاب القانوني لاجتماعات لجان الطعن الضريبية، لاسيما أن هذا الإجراء يُعد أحد

(146)- تم إنشاء هذه اللجنة بموجب نص المادة 27 من القانون رقم 15-18 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، تم إنشائها لدى كل مديرية جهوية وتتضمن تشكيلتها الأعضاء التالية:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبيين رئيسا؛
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحضن مقر مديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبيين.

(147)- تم إنشاء هذه اللجنة بموجب نص المادة 50 من القانون رقم 06-24 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، وتم استحداث عدة تعديلات في تشكيلتها ابتداء من سنة 2009 بموجب نص المادة 43 من القانون رقم 08-21 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ونص المادة 27 من القانون رقم 15-18 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، وأخيرا المادة 51 من القانون رقم 17-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، والتي حدد تشكيلة أعضاء اللجنة كما يلي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا؛
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير؛
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثلة برتبة نائب المدير.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

الضمانات الأساسية لتجسيد التوازن بين أطراف المنازعة الضريبية كون تشكيلاً للجانب تضم ممثلي عن إدارة الضرائب وممثلي للمكلفين بالضريبة، مما يسمح بتكريس قواعد العدالة بين طرفين في المنازعة والسعى للوصول إلى تحقيق الغاية منها بإيجاد حل موضوعي فاصل في النزاع برضى الطرفين وبالموازاة الاقتصاد من الإجراءات من خلال تقاضي القضاء وطول أمد النزاع.

ثانياً: عدم حضور الأطراف

تعقد لجان الطعن الضريبية اجتماعها لغرض الفصل في الطعن الضريبي المقدم من طرف المكلف الطاعن، وذلك بعد اتخاذها لكافة الإجراءات المنصوص عليها قانوناً لعقد اجتماعها، ومن تلك الإجراءات نجد ضرورة حضور أغلبية الأعضاء أي استكمال النصاب القانوني إلى جانب استدعاء الأطراف من قبل اللجنة، وكل ذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في البطلان.

تأسيساً على ذلك، يبدو أن المشرع قد شدد في طبيعة هذا الجزاء الإجرائي المترتب في حالة مخالفة لجان الطعن الضريبية لإجراء الاستدعاء، بحكم أن المشرع في وقت سابق كان قد جعل من إجراء استدعاء المكلفين المعنيين أو ممثليهم ما هو إلا إجراء اختياري بيد لجان الطعن وي الخضع لسلطتها التقديرية، مما نستشف من وجهاً نظرنا صعوبة إعمال وتطبيق الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان في مثل هذا الوضع، نظراً لغياب تنظيم قانوني محكم يؤطر هذا الإجراء من خلال تحديد مختلف الإجراءات لحماية مقتضيات هذا الجزاء الإجرائي.

لكن سرعان ما تدارك المشرع لهذه الثغرة القانونية، التي يمكن في كثير من الأحيان وبالأخص ما أثبته الواقع العملي، أن يؤدي إلى إهار الحق الموضوعي المتنازع فيه من طرف المكلف الطاعن، وكل ذلك كان محل عمل به إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2006⁽¹⁴⁸⁾، أين أعاد المشرع تنظيم إجراء الاستدعاء والنصل صراحة على إلزامية احترام لجان الطعن الضريبية في عقد اجتماعاتها على لإجراء استدعاء الأطراف المكلفين بالضريبة أو ممثليهم للحضور بغية سماع أقوالهم، وذلك في أجل عشرين (20) يوماً يبدأ حسابها من تاريخ انعقاد الاجتماع، وكل ذلك

⁽¹⁴⁸⁾ – انظر المواد 26، 27، 28 من القانون رقم 05-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2006.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

لتكرис الجزاء الإجرائي المتمثل في جزاء البطلان الذي يترتب لمخالفة لجان الطعن لمثل هذا الإجراء المحدد وفق للنموذج القانوني.

نشير في هذا الشأن، أن نية ورغبة المشرع من وراء التعديل الذي جاء به بموجب قانون المالية لسنة 2006، إنما استهدف به حماية المقتضيات الشكلية لإجراء استدعاء الأطراف، بحيث جعل منه إجراء ذو أهمية بالغة لدرجة أنه شدد في الجزاء المترتب عن عدم قيام لجان الطعن الضريبية بهذا الإجراء، خاصة وأن المشرع قد حدد ميعاد لا يقل عن عشرين (20) يوماً للقيام به.

يتبيّن في هذا الشأن أن المشرع قد ارتكز ضمن هذا الوضع التشريعي المتبع في ظل سياساته الجبائية على اعتبارات تُكرس حماية وضمان مراعاة شكل الإجراء، ولم يُولِّ أي اهتمام بالحق الموضوعي الذي يمكن أن يضيق بسبب تغليب ضروريات القيام بإجراء الاستدعاء وترتيب عليه جزاء إجرائي يقضي ببطلان الطعن الضريبي برمتها، لمجرد عدم احترام لجان الطعن المكلفين بالضريبة لـالإلزامية هذا الإجراء لعقد اجتماعاتها.

نرى من وجهة نظرنا، أن على المشرع أن يخفف نوعاً ما من شدة الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة اللجان لـإجراء الاستدعاء، لغرض إحداث نوع من التوازن بين مقتضيات شكل الإجراء من جهة، ومن جهة أخرى حماية الحق الموضوعي المتازع فيه من طرف المكلف بالضريبة، وذلك من خلال إدخال تعديل في المنظومة الجبائية يقر بموجبه أن على لجان الطعن الضريبة إلزامية استدعاء الأطراف مرتين مثلاً للحضور لعقد اجتماعات اللجان بغرض التأكيد من حضور الأطراف وتقادي وبالتالي ترتيب الجزاء الإجرائي.

ثالثاً: مخالفة البيانات الجوهرية لآراء لجنة الطعون

بعد قيام لجان الطعن المكلفين بالضريبة بالاطلاع على الملف الجبائي للطاعن، من حيث كافة الحيثيات، إضافة إلى ما تم التحقيق فيه من خلال التقارير المعدة من طرف إدارة الضرائب،

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

وكذا أوجه الطعن والاستئجارات والأسباب⁽¹⁴⁹⁾ التي أثارها المكلف الطاعن، تتوصل هذه اللجان في نهاية اختتام أشغال اجتماعها بإصدار رأيها الفاصل في الطعن الضريبي المقدم من طرف المكلف الطاعن، وبالتالي تتم الموافقة على هذه الآراء⁽¹⁵⁰⁾ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا⁽¹⁵¹⁾.

بناء على ذلك، يظهر تكريس المشرع للجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان ضمن قانون الإجراءات الجبائية خاصة، فيما يخص مسألة البيانات التي يستوجب على لجان الطعن المكلفين

⁽¹⁴⁹⁾ - بدارية يحيى، "الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018"، مرجع سابق ص 11.

⁽¹⁵⁰⁾ - تطبيقاً للفقرة الرابعة من نص المادة 81 من ق.إ.ج، أن آراء لجان الطعن الضريبية تعتبر آراء نافذة ما عدا تلك التي تكون مخالفة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وسواء أكان هذا التجاوز قد وقع ضمن القوانين الجبائية عامة وغيرها من القوانين والتنظيمات ذات الصلة بالنزاع الضريبي.

تأسيساً على ذلك، نجد أن المشرع قد أقرَّ في مضمون نص المادة 81 في فقرتها الرابعة من ق.إ.ج، أنه يحق لكل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب - دون إدراج رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب - إمكانية إصدار قرار مسبب يقضي برفض الرأي الصادر من لجان الطعن بشأن الطعن الضريبي المقدم من طرف المكلف الطاعن، مما يجعل هذا الأخير يواجه قرارين، الأول صادر عن لجان الطعن والثاني ذلك الصادر عن المدير الولائي للضرائب ومن يقوم مقامه يقضي برفض الرأي الصادر عن لجان الطعون

كما نصيف في هذا الشأن، بخصوص المكننة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب في أحقيته بالطعن في الرأي الصادر عن لجان الطعن الضريبية، بحيث نجد أن القانون الجبائي صريح في نص المادة 81 في فقرتها الرابعة من ق.إ.ج التي منح من خلالها للمدير الولائي للضرائب إمكانية الطعن في آراء اللجان بغض النظر عن عضويته في لجنة الطعن الولائية، إلا أن الممارسة القضائية قد أثبتت عكس صريح المادة المذكورة أعلاه، بحيث جاءت معظم القرارات الصادرة من الهيئات القضائية على عدم جواز قبول الطعن المرفوع من طرف المدير الولائي للضرائب على أساس أنه عضو في لجنة الطعن الولائية، ومن ذلك كيف يمكن لهذا الأخير أن يشارك من جهة في إصدار الرأي ثم يطعن فيه من جهة أخرى؟

يلاحظ من خلال ذلك، أن هناك إنتهاك صارخ بما نص عليه المشرع في نص المادة 81 في فقرتها الرابعة من ق.إ.ج، وبين القرارات التي جاءت بها مجلس الدولة، مما يستوجب البعض على ضرورة إستقرار مجلس الدولة على التطبيق الصحيح والسليم للنص القانوني الواضح والصريح، راجع في ذلك: قرار مجلس قضاء البلدية، رقم 1720، الصادر في 02/19/2001، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، لسنة 2005، ص.29؛ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 002060، صادر بتاريخ 28 جانفي 2002، (غير منشور)، (نقلًا عن: قصاص سليم، مرجع سابق، هامش رقم 3، ص. 76)؛ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 004399، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، (غير منشور)، (نقلًا عن: طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، ط 3، دار الخلدونية، الجزائر، 2016، ص 170).

⁽¹⁵¹⁾ - انظر المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

بالضريبة - حسب الحالـة - ضرورة الالتزام بتضمينها في الآراء الصادرة عنهم إثر الانتهاء من أشغال اختتام الاجتماع.

تصبح بالتالي، تلك الآراء التي تصدر عن اللجان في ظل اجتماعات رسمية وبحضور أغلبية أعضائها وكذا أطراف المنازعة الضريبية خاصة، مرهونة بترتيب جزء إجرائي يتمثل في البطلان لعدم اشتتمالها على البيانات التالية:

- ذكر اسم الرئيس واسماء الأعضاء المداولين؛
- ذكر اسماء الأطراف؛
- تاريخ المصادقة على رأي اللجنة؛
- ملخص عن الواقع المتعلقة بالنزاع.
- ذكر الآراء الصادرة عن لجنة الطعن التي تقضي بالقبول أو الرفض، مع تبيان الأسباب والاعتبارات التي بُنيت عليها.
- ضرورة الإشارة في حالة عدم مصادقة لجان الطعن الضريبية على التقرير المعد من طرف إدارة الضرائب، إلى تحديد قيمة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف الطاعن.
- التوقيع من طرف رئيس اللجنة حسب الحالـة، دون ضرورة اشتراط توقيع الكاتب لأن العبرة في المصادقة على أراء اللجنة يظهر من حيث وجوب توفير النصاب القانوني المطلوب لكل لجنة، بينما التوقيع على المحاضر ما هو إلا إجراء شكلي يؤخذ به تكريسا للقواعد العامة، وإن كان هناك من يرى بضرورة توقيع كل من أمين اللجنة وكتابها⁽¹⁵²⁾ وإلا أصبحت تلك المحاضر المتضمنة أراء اللجان باطلة، تبعاً لتوجيه الجزء الإجرائي المتمثل في البطلان.

نستخلص مما سبق، أن المشرع قد شدد في الجزء الإجرائي المتمثل في البطلان المطبق في حالة مخالفة لجان الطعن الضريبية لإجراء تضمين أراءهم البيانات الجوهرية، مما يتبيّن ظاهرياً أن المشرع قد أولى حماية قصوى لتغليب الإجراء على حساب الحق الموضوعي احتراماً وتجسيداً لفعالية هذا الإجراء.

⁽¹⁵²⁾ عبيد ريم، مرجع سابق، ص 240.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

رجوعاً إلى الميدان العملي يظهر العكس من ذلك، حيث نجد أن المشرع قد راع فعلاً مقتضيات مبدأ الموازنة بين كفالة احترام شكل الإجراء ليضمن به الوصول إلى هدف أساسي يتمثل في حماية وضمان الحق الموضوعي المتازع فيه، وذلك من خلال إعطاء تلك الآراء المحسدة في محاضر معدة من طرف اللجان نوع من الرسمية لمجرد احترام اللجان لإجراء ذكر كافة البيانات الجوهرية لتلك الآراء، وذلك كله تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، على اعتبار أن تخلف أي من البيانات الثانوية الأخرى في تلك الآراء مثل ذكر مكان أو ساعة عقد اللجنة -حسب الحالـة- لاجتماعها، لا يؤدي ذلك إلى ترتيب أي جزاء إجرائي على تلك المحاضر، مما يلاحظ نوع من التخفيف من قساوة الجزاء الإجرائي من قبل المشرع ضمن سياساته الجبائية المنتهجة.

رابعاً: مخالفة التوقيع على أراء اللجان وتبليغها

تُتوج مرحلة اختتام أشغال اجتماعات التي تعقدتها لجان الطعن المكلفين بالضريبة على ضرورة إفراغ مضمون أراءها ضمن محاضر معدة وفقاً للبيانات المشار إليها أعلاه يُبين من خلالها اللجان كل ما تم التوصل إليه من خلال المناقشات التي تمت بشأن الملف الجبائي المقدم من طرف المكلف الطاعن وإعطاء رأيها في نهاية اجتماعها الذي يقضي إما بالقبول أو الرفض لموضوع الطعن الضريبي، ومن أجل إضفاء الطابع الرسمي أكثر على هذه المحاضر المستخلصة لآراء اللجان، نجد بأن المشرع قد استوجب إجراء جوهري وأقره تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان في حالة مخالفته، والذي يتمثل في إجراء التصديق والتوقيع.

نجد وبالتالي، أن إجراءات التصديق والتوقيع على هذه المحاضر المتضمنة الآراء الصادرة عن اللجان المكلفين بالضريبة - حسب الحالـة- تخضع لمقتضيات القواعد العامة والتي تستدعي في مثل هذه الحالة أن يتم إجراء التصديق والتوقيع من طرف رئيس الجلسة على النسخة الأصلية المشتملة على وقائع القضية⁽¹⁵³⁾، وكل ذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان تلك

⁽¹⁵³⁾- قصاص سليم، مرجع سابق، ص 76.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

المحاضر، وعدم الاعتداد بها قانوناً لتختلف مثل هذا الإجراء الجوهرى فيها، والمتمثل في غياب إجراء التصديق والتوفيق في تلك المحاضر أو عدم تولي رئيس اللجنة شخصياً بإيراد توقيعه والقيام بذلك أحد الأعضاء المداولين من دون وجود أي مبرر قانوني كأن يعمد رئيس اللجنة بتفويض سلطته بالتوقيع لأحد هؤلاء الأعضاء.

يتبيّن من ناحية أخرى، أن أثر الجزاء الإجرائي المتتمثل في البطلان قد جسد المشرع بوادر وجوده إلى جانب التزام رئيس الجلسة بالتوقيع والتصديق على أراء اللجان، من حيث التقييد والحرص من طرف لجان الطعن -حسب الحالـةـ على القيام بكل الإجراءات المقررة قانوناً لغرض تبليغ تلك الآراء الصادرة عنهم إلى كل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة معاً.

يظهر أثر البطلان على مخالفة الإجراءات المتتخذة بشأن تبليغ رأي اللجنة إلى إدارة الضرائب، بحيث يستوجب القانون الجبائي فيما يخص تبليغها لآراء لجنة الطعون الولائية وكذا آراء لجنة الطعون الجهوية، أن تُبلغ الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب بحسب الحالـةـ إلى المدير الولائي للضرائب⁽¹⁵⁴⁾ وذلك خلال أجل عشرة (10) أيام يبدأ حسابها من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، أما فيما يخص آراء لجنة الطعن المركزية، فيُبلغ كاتب اللجنة تلك الآراء التي

(154) تنص الفقرة الأولى من نص المادة 50 من قانون رقم 24-06، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، على أنه: "... وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة، بواسطة الكاتب، حسب الحالـةـ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة"، كما أضافت الفقرة الثانية من نفس المادة بنصها على أنه : "وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالـةـ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.".

يتضح من خلال استقراء الفقرة الأولى والثانية من المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007، أن المشرع كان في السابق يستوجب تبليغ الآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية إلى كل من المدير الولائي ورئيس المركز الجواري للضرائب، بينما الآراء الصادرة عن لجان الطعن الجهوية فيتم تبليغها إلى كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب، بخلاف ما هو عليه الوضع بموجب تعديل قانون المالية لسنة 2018 للمادة 81 مكرر من ق.إ.ج، أين اقتصر على ضرورة تبليغ تلك الآراء إلى المدير الولائي فقط.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء

يمضيها الرئيس بحسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁽¹⁵⁵⁾.

نضيف في هذا السياق، أنه لابد على لجان الطعن الضريبية دائماً من باب ترتيب جزء إجرائي يتمثل في البطلان، الحرص على ضرورة تبليغ أراءها من جهة أخرى إلى المكلف بالضريبة بحسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي⁽¹⁵⁶⁾ وذلك في أجل شهر يبدأ حسابه من تاريخ استلام رأي اللجنة.

نشير وبالتالي، أنّ المشرع قد شدد في الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان والمترب في حالة مخالفة لجان الطعن الضريبية - حسب الحالة- لإجرائي التوقيع وتبليغ الآراء، وذلك ظاهر من خلال نصه على إجراءات محددة وفقاً للنماذج قانونية ممثلة في جهة في الجهات الضريبية المكلفة بإجراء التوقيع والتبليغ، ومن جهة أخرى تحديد الميعاد المقررة لذلك.

⁽¹⁵⁵⁾ – انظر الفقرة الأولى والثانية من المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

⁽¹⁵⁶⁾ – تنص المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، على أنه: "... يبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد، حسب الحال، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب".

الفصل الثاني

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تُعدّ منازعات التحصيل الضريبي⁽¹⁵⁷⁾ من بين المنازعات الشائكة والمعقدة من الناحية العملية إلى جانب منازعات الوعاء - التي تم التطرق إليها سلفاً، ومن ذلك نجد بأن المشرع قد سعى من خلال سياساته التشريعية المتتابعة إلى تنظيم هذا النوع من المنازعات بجملة من الضوابط والإجراءات القانونية، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يختلف بحسب نوع العملية المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية لتحصيل ديونها الجبائية⁽¹⁵⁸⁾.

(157) – لقد تعددت التعريفات المقدمة للتحصيل الضريبي، بين من عرفه على أنه: "مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من ذمة المكلفين بها إلى الخزينة العمومية للدولة"، وبين من عرفه أيضاً على أنه: "جملة من الإجراءات الإدارية والتكنولوجية التي يتم من خلالها نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية للدولة"، للاستفادة أكثر في هذه التعريف راجع في ذلك:

- BELTRAMI Pierre, La Fiscalité en France, hachette supérieur, 5^{ème} éd, Paris, 1997, p 45.

- بناءً على ذلك، يمكن تعريف عملية التحصيل الضريبي بأنها: تلك العملية التي تخللها جملة من الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، تُتخذ من طرف إدارة الضرائب لغرض استيفاء قيمة الضريبة المفروضة على عاتق المكلفين وتحويلها إلى الخزينة العامة للدولة.

(158) – تتأرجح عملية التحصيل الضريبي المنصوص عليها في ظل القوانين الجبائية بوجه عام، بين نوعين منها:
1- التحصيل العادي/ الودي للضريبة: وفيه يلتزم المكلف بالضريبة بمحض إرادته وطوعية بدفع قيمة الضريبة المفروضة عليه، والتي تكون وفقاً لإحدى الطرق التالية:

أ- الدفع المباشر: تمثل هذه الطريقة "القاعدة العامة في التحصيل الضريبي"، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها لإدارة الضرائب من تلقاء نفسه، وفي هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الصور التالية:
أ-1- الدفع المباشر الكلي: والتي بصددها يقوم المكلف بالضريبة بدفع القيمة الضريبية المفروضة عليه مرة واحدة، ومن أمثلة ذلك نجد دفع الضريبة دفعاً واحداً لصق الدمغة على العقود والشهادات والمحرات.

أ-2- الدفع المباشر عن طريق الأقساط: تضمن هذه الطريقة للمكلف بالضريبة نوع من التخفيف والمرونة، بحيث تجعل أدائها سهلاً وميسوراً من جهة، ومن جهة أخرى تضمن للخزينة العمومية موارد مالية مستمرة على مدار السنة، وذلك بحكم أن المكلف بالضريبة يقوم بدفع ضريبيته من خلال أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب قيمة الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به المكلف، أو تحسب السنة الماضية كقاعدة اعتماد لتحديد قيمة الأقساط، وفي نهاية السنة يقوم المكلف بالضريبة بعملية التسوية، حيث يدفع الجزء المتبقى من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط لا يساوي قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد المكلف ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقة أقل من مجموع الأقساط التي دفعها المكلف إلى الخزينة، ومن أمثلة: على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي.

الجزء الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تناول المشرع منازعات التحصيل الضريبي ضمن مقتضيات المادة 153 من ق.إ.ج⁽¹⁵⁹⁾، والتي نجد فيها ان المكلف بالضريبة يُنارع إدارة الضرائب بشأن إغفالها أو مخالفتها لبعض النماذج القانونية المحددة للإجراءات الصادر عنها، وهي بصدق اتخاذها لإجراءات ودية بغية تحصيل ضريبيتها ونقل قيمتها للخزينة العمومية للدولة، أو بشأن التعسف في الإجراءات المتابعة الجبائية المتبعة لتنفيذ قرار التحصيل الجبائي للضريبة ضد المكلف بها.

تأسيسا على ذلك، نجد أن المشرع قد بنى سياسته التشريعية المنتهجة في ظل المنظومة الجبائية، على أساس مبدأ الموازنة بين المراكز القانونية لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في ظل معادلة التحصيل الضريبي، قد رتب على عاتق مسؤولية إدارة الضرائب بوصفها الطرف المتخصص في تقدير وفرض وتحصيل الضريبة من ذمة المكلف بها، جملة من الإجراءات

=ب- الدفع عن طريق شخص آخر: تُعد هذه الطريقة استثناء على القاعدة العامة، بحيث يتم فيها دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير مكلف بها، بحيث يمثل هذا الشخص "الوسطي الضريبي" بدفع مبلغ هذه الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة الفعلي، بحيث يعمل بهذه الطريقة في حالة الضرائب غير المباشرة كالرسم على القيمة المضافة - فهي تعتبر من الضرائب غير المباشرة التي تخضع لطريقة الدفع عن طريق شخص آخر - فهو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونية كون المستهلك النهائي هو الذي يتحملها فعليا، فالمكلف القانوني - البائع- ليس سوى همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب.

3- الحجز من المنبع: يتم العمل بهذه الطريقة كما حدده المشرع فيما يخص الضرائب على الدخل كما هو الحال في استحقاق الأجر والمرتبات والتي يطلق عليها "الاقتطاع من المنبع"، وبمقتضاهما يقوم رب العمل الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل وليس عند استلامه، وهذه الضريبة يُقال فيها بأنه تتعدم فرصة التهرب الضريبي.

2- طريقة التحصيل الجبائي/القسري: وفيها يتمتع المكلف بالضريبة عن دفع قيمة الضريبة المفروضة عليه، فتلجأ الإدارة الضريبية في الخصوص إلى تحصيل الضريبة بطريقة إجبارية وبالقوة من ذمة المكلف بالضريبة وتحويل قيمتها إلى خزينة الدولة، راجع في ذلك: أخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2016، ص .4

(159) – Art 281 de code des procédures fiscales français, dispose que : « Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article L. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites », disponible sur le site: www.legifrance.gouv.fr , consulté le 10/08/2017, à 00h. 45.

المحدّدة والمنظمة وفقاً للنماذج القانونية حتى تؤدي مهامها في إطار الدقة والموضوعية، وأي تجاوز أو مخالفة تصدر من إدارة الضرائب بخصوص هذه الإجراءات، إلا ويفتح المجال أمام المشرع لتقرير الجزاء الإجرائي المناسب حسب الحالة (**المبحث الأول**).

إلى جانب هذا، منح المشرع للمكلف بالضريبة مكنة اللجوء إلى الاعتراض إما على قرار التحصيل القسري أو الجبري الذي أصدرته الإدارة الضريبة المؤهلة قانوناً ضدّ وضعيته الجبائية، أو على إجراءات المتابعة المتخذة في حقه، علماً أن هذا الاعتراض -التظلم الإداري المسبق- يتم وفقاً لشكليات وإجراءات لابد على المكلف بالضريبة وهو بصدق رفع وتقديم اعتراضه الملتمس بموجب طعن إداري أمام إدارة الضرائب احترامها ومراعاتها، على اعتبار أن أي مخالفة يقوم بها المكلف بالضريبة بشأن هذه الإجراءات، إلا وترتبط عنها جزاء إجرائي يتقرر بحسب نوع الإجراء الذي تختلف أنتاء إعداد أو تقديم المكلف بالضريبة لاعتراضه أمام إدارة الضرائب، كإجراء أولي وأخير لغياب إمكانية اللجوء إلى الطعن أمام اللجان الضريبية (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن إجراءات التحصيل

إن منازعات التحصيل لا تقل أهمية عن منازعات الوعاء وذلك نظراً لكونها أكثر تحديداً في إجراءاتها⁽¹⁶⁰⁾، حيث أن المشرع نظم إجراءاتها بصفة مفصلة مقارنة بمنازعة الوعاء، إضافة إلى تمييزها بالصرامة والإلزامية من خلال ترتيب جزاءات إجرائية على كل مخالفة للنموذج الإجرائي المقرر لها قانوناً، وذلك لكون إجراءات التحصيل أكثر واقعية وشدة على المكلف بالضريبة من خلال مساسها الكبير بمتلكاته، والتي يجد نفسه في غالب الأحيان قد خسر معظم ممتلكاته وأرساله نتيجة إجراءات الضرائب والقمعية التي تخذلها إدارة الضرائب من أجل ضمان أموال الخزينة العمومية.

سعياً من المشرع لتحقيق التوازن بين أطراف المنازعات الضريبية عمد إلى إقرار كل إجراء جزاء في حال مخالفته، وذلك لمنح فرصة للمكلف بالضريبة لحماية حقوقه من تعسف الإدارة في استعمال الحق الإجرائي المخول لها لتحصيل الضرائب⁽¹⁶¹⁾.

تظهر صرامة تنظيم المشرع الجزائري لإجراءات التحصيل الضريبي من خلال نطاق ممارسة هذا التحصيل، سواء من طرف الإدارة أو الاعتراض من طرف المكلف بالضريبة التي تتشاً وتبدأ بعد فرض الضريبة والشروع في إجراءات التحصيل الجبري وفي حالة قيام المكلف بالضريبة بأي اعتراض على إجراءات التحصيل قبل ذلك تكون دعواه أو إجراءه باطلًا لسبق أوانه⁽¹⁶²⁾.

ينطبق هذا أيضاً على إدارة الضرائب التي يجب عليها أيضاً احترام الإجراءات الواجبة عليها قبل متابعة المكلف بالضريبة، من خلال استنفاذ أولاً إجراءات التحصيل الودي من خلال

⁽¹⁶⁰⁾ - زعوقة فاطمة، مرجع سابق، ص 33.

⁽¹⁶¹⁾ - OUEDRAOGO Sylvain, Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain, Thèse de Doctorat, droit public, faculté de droit, Université de bordeaux, 2015, p 128.

⁽¹⁶²⁾ - بدایریة یحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 60.

الجزء الإجرائي الخاص بمنازعات التحصيل

إرسال الإنذارات الضريبية كمرحلة أولى، ثم إرسال إنذار إلى المكلف بالضريبة مسجل في جداول الضرائب مع تبيان المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل⁽¹⁶³⁾.

تم هذه المرحلة بوصول أجل استحقاق الضريبة المحدد بثلاثة (3) أشهر من تاريخ فرض وتقدير الضريبة إذا كانت مباشرة ووردت ضمن جدول جماعي ومطابقة لتصريحات المكلف بالضريبة، وقد تكون المهلة شهر(1) إذا كانت تصريحات المكلف غير مطابقة وكانت محل الإصدار التكميلي والإضافي.

تقلص الآجال إلى اليوم نفسه في حالة مخالفة قانون الضرائب أو رحيل المكلف بالضريبة إلى خارج الاختصاص الإقليمي لقبضة الضرائب، أو القيام بالبيع الطوعي أو الاضطراري دون تحديد الموطن الجديد⁽¹⁶⁴⁾، وفي حالة مخالفة إدارة الضرائب لهذه الإجراءات والشروع مباشرة في المتابعة يترتب عليها جزاء البطلان.

يتضح أن إجراءات التحصيل نظمها المشرع بطريقة متسللة ومتناسبة حماية حقوق كلا الطرفين، بداية بإجراءات تحصيل أولية تشمل إجراءات الودية الواجبة على إدارة الضرائب احترامها، من إشعار وتبلغ للمكلف بالضريبة وذلك بوجوب تسديده للضريبة المفروضة عليه، وفي حالة عدم امتناله تستكمل الإدارة الضريبية لإجراءات التبيه بالدفع، تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي في حال مخالفة أي إجراء من هذه الإجراءات (**المطلب الأقل**).

تجأ إدارة الضريبة في حال امتلاع المكلف بالضريبة عن الالتزام بتسديد الضريبة المفروضة عليه، رغم مواجهته بكل الإجراءات الأولية المنصوص عليها قانونا سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو القوانين الجبائية الخاصة، إلى إجراءات القمعية والردعية التينظمها المشرع في الباب الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، تحت عنوان "ممارسات المتابعت"

⁽¹⁶³⁾ – انظر نص المادة 144 من ق.إ.ج.

⁽¹⁶⁴⁾ – انظر نص المادة 354 من ق.ض.م.ر.م.

التي تناول فيها جميع إجراءات المتابعة أثناء عملية التحصيل الضريبي من طرف إدارة الضرائب، تحت طائلة ترتيب جزاءات إجرائية في حال مخالفة النموذج الإجرائي (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن الإجراءات الأولية للتحصيل

نظم المشرع الإجراءات الأولية للتحصيل الضريبي بموجب نص المادة 144 و 144 مكرر من ق.إ.ج⁽¹⁶⁵⁾، وقد حدد المشرع بموجب هذه المواد الإجراءات الازمة والواجبة الاتباع من طرف إدارة الضرائب، حتى يتسعى لها تحصيل هذه المبالغ المفروضة إلى الخزينة العامة وفقا لأحكام القانون، مع منح الحق للمكلف بالضريبة في المقابل بمراقبة هذه الإجراءات ومدى التزام الإدارة الضريبية بها، لتمكينه من الاحتياج عليها أمام الجهات الإدارية المختصة أو القضاء الإداري من أجل التماس ترتيب الجزاء الإجرائي المناسب للمخالفة الإجرائية المرتكبة، سواء في الآجال والبيانات أو الشروط الواجبة الاحترام أثناء عملية التحصيل، لذلك تم تقسيم هذه الإجراءات إلى أولية وإجراءات المتابعة، كونهما تمثلان مرحلتين مختلفتين رغم ترابطهما وتسلسلهما.

تمثل الإجراءات الأولية تلك الإجراءات التي تباشرها إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية والقمعية، وذلك بإدراج الضريبة في الجداول كما هو منصوص عليه في القوانين الضريبية، تقيدا بالإجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المناسب (الفرع الأول).

يتم بعد ذلك إنذار المكلف بالضريبة من أجل حثه إلى ضرورة تسوية وضعيته الجبائية انصياعا لقرار التحصيل المتضمن مجموعة من البيانات والشروط الشكلية والموضوعية (الفرع

(165) - تم استحداث نص المادة 144 مكرر بموجب نص المادة 55 من القانون رقم 16-14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ونص من خلاله المشرع على إجراء متعلق بتنكير المكلف بالضريبة بوجوب تسديد دينه الضريبي في 15 يوم قبل مباشرة إجراءات المتابعة وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي في حال مخالفة هذا الإجراء، كما استحدث أيضا ن المادة 144 مكرر من ق.إ.ج بموجب نص المادة 56 من القانون المذكور أعلاه، ونظم من خلاله إجراء المقاصة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بموجب إجراءات محددة تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي في حال مخالفتها، يتم التطرق إليها لاحقا.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

(الثاني)، مراعيا بذلك إجراء جوهري وأساسي قبل أية متابعة والمتمثل في استحقاق إدارة الضرائب للضريبة المفروضة على المكلف، من حيث تحديدها والأجال الواجبة للمطالبة بها، تحت طائلة ترتيب جزاءات إجرائية مناسبة لكل مخالفة إجرائية (الفرع الثالث).

تلجأ إدارة الضرائب في حالة عدم تحقيق هذا الإجراء الأولي للغرض المحدد له وامتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المستحقة له⁽¹⁶⁶⁾، إلى الإجراء الأخير قبل المتابعة والمتمثل في إرسال تتبّيه بالدفع للمكلف بالضريبة وفقاً للشروط والآليات المحددة قانوناً لهذا الإجراء، مع احترام آجاله المنصوصة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره من الإجراءات العامة، وكذا بياناته وشروطه الشكلية والموضوعية تحت طائلة دائماً ترتيب الجزاء الإجرائي المحدد له قانوناً في حالة مخالفة نموذج إجراء التتبّيه بالدفع (الفرع الرابع).

الفرع الأول**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن عدم إدراج الضريبة في الجداول**

يُعدّ إدراج الضريبة ضمن الجداول الإجراء الجوهري والأساسي الذي يقوم عليه إجراء التحصيل الضريبي، فأي مخالفة في إعداد هذه الجداول يترتب عليها جزاء إجرائي، إما من الناحية الشكلية نظراً لاختلاف الجدول لبياناته الشكلية الواجبة لتوفّره، أو لعدم إدراجه أصلاً عند المطالبة بدفع الضريبة (أولاً)، إضافة إلى مخالفة مواعيد وآجال إعداده والتي يترتب عليها سقوط إجراء التحصيل برمته لمخالفة الجدول لأجل إعداده (ثانياً).

أولاً: بطلان إجراء التحصيل لعدم إدراج الضريبة في الجداول

أوجب المشرع بموجب نص المادة 143 من ق.إ.ج⁽¹⁶⁷⁾، على ضرورة وإلزامية إدراج الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو

⁽¹⁶⁶⁾— Thierry Gascet, « Action en recouvrement poursuites », Juris classeur 2000, fasc, N° 550, p 18.

⁽¹⁶⁷⁾— نصت المادة 143 من ق.إ.ج، على أنه: "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله."

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

ممثليه⁽¹⁶⁸⁾، فمخالفة قابض الضرائب لهذا الإجراء الجوهرى يترب علىه امتناعه وعدم امكانية مطالبته من المكلف بالضريبة بتسديد الضريبة المفروضة عليه، وفي حالة مطالبة قابض الضرائب بهذه الضريبة ينشأ للمكلف بالضريبة حق الاحتجاج والدفع بجزء بطلان إجراء التحصيل لعدم إدراج الضريبة المفروضة عليه في الجداول⁽¹⁶⁹⁾.

هذا ما أكدته واستقرت عليه أيضا الاجتهدات القضائية مثلما قضت محكمة الاستئناف الإدارية بباريس في قضية "la société civile immobilière propriétaire de l'immobilier" ، ببطلان إجراءات المتابعة المتخذة ضد المكلف بالضريبة لعدم إدراج هذه الضريبة في جداول التحصيل حتى تصبح مستحقة الأداء، مما يتضح ترتيب جزء البطلان على مخالفة إجراء الجداول، الذي يتتأكد بذلك أنه يعد أحد الإجراءات الجوهرية والأساسية الواجبة الاحترام⁽¹⁷⁰⁾.

أما الاجتهداد القضائي الجزائري فقد أكد هذا المبدأ بدوره من خلال ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 39681 الصادر بتاريخ 23-02-1985 بين (ض.م.ت.ط) ضد (ت.ع)، أن اقتراح الزيادة في قيمة الضريبة أثناء المراقبة الجبائية يعد إجراء باطل بحجة أنه لم يتم منح المكلف بالضريبة الحق في مناقشة اقتراح الزيادة والتعديل في مبلغ الضريبة وحتى أخذ الاستشارة

=2- يحدد تاريخ ادراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويتبين هذا التاريخ في الجدول وكذلك في الانذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

3- عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات".

(168)- إدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسبيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسبيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 12.

(169)- نظم المشرع إجراء الجداول الضريبية بموجب نص المادة 324 من ق.ض.م.ر.م، أين أقرن كل مبالغ الضرائب المفروضة بوجوب ورودها ضمن الجداول الضريبية، إضافة إلى تحديد الآجال المتعلقة بإعداد هذه الجداول بموجب نص المادة 326 من نفس القانون، تحت طائلة ترتيب جراءات إجرائية كما سيتم التفصيل فيها لاحقا.

(170)- La cour administrative d'appel de Paris a considéré que « Le moyen tiré de ce que des actes de poursuites manquent de base légale au motif qu'aucune imposition n'a été mise en recouvrement a trait à l'existence de l'obligation de payer au sens de l'article L.281 du LPF» ; Cité par: **MASCELET DE BARBIN Marie**, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, **L.G.D.J**, Paris, p 179.

أو أحد المستشارين للمناقشة، إضافة إلى كون مقترح زيادة مبلغ الضريبة جاء بمناسبة المراقبة الجبائية وليس في الجداول⁽¹⁷¹⁾.

ثانياً: سقوط الحق في إجراء الجدول الضريبي لفوات الميعاد

أوجب المشرع إضافة إلى جزء البطلان المترتب عن عدم إدراج جداول التحصيل، احترام مواعيد إعداد هذه الجداول، فبالرجوع إلى نص المادة 326 من ق.ض.م، يتضح أن المشرع رتب جزء سقوط الحق في إجراء الجدول الضريبي في حال مخالفة إدارة الضرائب لأجل أربع (4) سنوات لتحصيل الجداول التكميلية، التي كانت محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيقاً للعقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس ضرائب معينة، ويتم بداية حساب هذا الأجل من تاريخ انتهاء السنة المالية التي تم فرض الضريبة فيها.

يحدد هذا الأجل بستين (2) في حال اكتشاف إدارة الضرائب أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، وبالتالي يتبين من تحليل هذه المواعيد والأجال أن المشرع قد نظم جزء سقوط الحق بصفة متوازنة بين التخفيف والتشديد، فمن جهة منح الفرصة لإدارة الضرائب في آجال معقولة من أجل استيفاء حق الخزينة العمومية، ومن جهة أخرى قيدها بأجال محددة ضماناً لحق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية⁽¹⁷²⁾.

(171)- راجع في ذلك: قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 39681، صادر بتاريخ 23 فيفري 1985، بين كل من (ص.م.ت.ط) ضد: (ت.ع)، (غير منشور)، (نقل عن: سايس جمال، مرجع سابق، ص 47).

(172)- نصت المادة 326 من ق.ض.م.ر.م، على أنه: " (1) - مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327، يحدد الأجل المنوه للإدارة بأربع (4) سنوات ل القيام بتحصيل الجداول الضريبية التي تفتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس ضرائب معينة.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم السالف الذكر، اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أشتهاها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل. وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أشهاها المخالفة المعينة.

غير أنه لا يجوز في أي حال من الأحوال، أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة ل القيام بتأسيس الحقوق التي كانت محل المخالفة المعينة.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

دائماً في إطار تخفيف جزاء السقوط على الإدارة الضريبية، نظم المشرع بموجب نص المادة 327 من ق.ض.م إمكانية تدارك إدارة الضرائب لخطأها في فرض الضريبة، سواء من ناحية نوع الضريبة أو مكان فرضها، من خلال تمديد أجل الاستيفاء إلى السنة الثانية التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى، وذلك حتى لا يتعرّض المكلف بالضريبة في الامتناع عن تسديد الضريبة الواجبة عليه قانوناً تذرعاً بالجزاء الإجرائي بفوائد الميعاد أو حتى بطلان الإجراء لسبق صدور قرار إعفاءه من تسديد الضريبة⁽¹⁷³⁾.

الفرع الثاني**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراء الإنذار**

تبدأ إجراءات التحصيل الضريبي بعد تحديد الوعاء وسعر الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف بالضريبة ونقلها إلى الخزينة العمومية، وتعتبر هذه المرحلة في غاية الأهمية باعتبار إجراءاتها إجبارية وملزمة على إدارة الضرائب، تحت طائلة بطلان جميع إجراءاتها اللاحقة.

= يحدد أجل التقاضي المنصوص عليه أعلاه، بستين (2)، إذا قامت الإدارة بعدم اثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

(2) - يمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات على أن يبتدئ سريان هذا الأجل في هذه الحالة، اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسملها".

(173) - نصت المادة 327 من ق.ض.م.ر.م، على أنه: "دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى".

(2) - كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية، أو على إثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجة، ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصرّف بالتركة تشكيل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة، بمقتضى هذه المادة، وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعه الوارث ديناً يخص من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق التحويل الناتج عن الوفاة.

ولا يجوز خصم هذه الضرائب من دخل الورثة بالسنة لتأسيس ما يفرض على هؤلاء من الضريبة على الدخل الإجمالي".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

يخضع إجراء الإنذار⁽¹⁷⁴⁾ إلى العديد من الشروط القانونية الواجبة الاحترام من طرف إدارة الضرائب، تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي مناسب لكل مخالفة إجرائية سواء عندما يتعلق الأمر بمخالفة الموعيد والأجال المقررة قانوناً لمباشرة إجراء الإنذار، مما يترتب عليه جزاء سقوط هذا الإجراء (أولاً)، إضافة إلى مخالفة الشروط الواجب توفرها في هذا الإجراء سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية لصحته، مما يترتب عن ذلك جزاء بطلان الإجراء (ثانياً).

أولاً: جزاء سقوط الحق في إجراء الإنذار

يتم من خلال هذه المرحلة منح المكلف بالضريبة العديد من الفرص والتقنيات من أجل تسديد ما عليه من مبالغ مستحقة، مراعاة للاجالأجال تحت طائلة ترتيب جزاء سقوط الحق في الإجراء لمخالفة الموعيد المقررة قانوناً، فالمشرع من خلال نص المادة 354 من ق.ض.م.ر.م حدد أجل التحصيل على نظام الجداول الضريبية ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثالث المولالي الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، وفي حالة مخالفة إدارة الضرائب لهذا الإجراء واللجوء إلى إجراءات المتابعة مباشرة بعد إدراج الضريبة في الجداول، يترتب عليها وجوباً ترتيب جزاء سقوط الحق في كل إجراءات اللاحقة لسبق أوانها⁽¹⁷⁵⁾.

— يعد إجراء الإنذار من الإجراءات الأولية، ولا يندرج ضمن إجراءات المتابعة وذلك لعدة اعتبارات أولها تنظيمه من طرف المشرع من خلال نص المادة 144 من ق.إ.ج بصفة مستقلة عن إجراءات المتابعة المنصوص عليها بموجب نص المادة 153 من ق.إ.ج، إضافة إلى تنظيمها أيضاً بموجب المرسوم التنفيذي 93-46 المحدد لآجال دفع التسبيقات وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات القيمة المنعدمة، متأثراً بذلك بالمشروع الفرنسي الذي نظم إجراء الإنذار بصفة مستقلة في نص المادة 237 و 260 من ق.إ.ج الفرنسي تحت تسمية «La lettre de rappel ou la lettre de relance»، راجع في ذلك: مرسوم تنفيذي رقم 93-46 مؤرخ في 06 فبراير 1993، يحدد آجال دفع التسبيقات والتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول لقيمة منعدمة، ج ر عدد 09، صادر بتاريخ 10 فبراير 1993.

— انتهج المشرع الجزائري في تقريره للجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة إجراء الإنذار، نفس نهج المشرع الفرنسي من خلال اعتبار الإجراءات الأولية شرطاً أساسياً لصحة إجراءات اللاحقة في التحصيل الضريبي، وذلك بالنص عليها صراحة في المادة 144 من ق.إ.ج والذي يقابلها نص المادة 1842 من قانون الضريبة الفرنسية، الذي ألزم بدوره قابض الضرائب بهذا الإجراء الأولى قبل الشروع في عملية التحصيل الجيري، راجع في ذلك: نص المادة 144 من ق.إ.ج.

— Ministère des Finances, Direction Générales des finances publiques française, Recouvrement contentieux, instruction codificatrice N° 01, 01 octobre, 2001, p 15.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

يتضح أن المشرع حدد كل الآجال الأساسية والاستثنائية للتحصيل الضريبي على أساس الجداول، إضافة إلى الآجال المذكورة أعلاه رتب المشرع جزاء سقوط الحق في الإجراءات في حال عدم احترام آجال ستة (6) أشهر بين الجداول الأولية للضريبة المفروضة على سنتين (2) متتاليتين، وذلك ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة في إلزامه بالضريبة المفروضة عليه.

نجد بالمقابل من ذلك، أن المشرع في نفس المادة نص على آجال أخرى لفائدة إدارة الضرائب، باعتبارها ضمانة لها من أجل استيفاء حق الخزينة العمومية من خلال تخفيف جزاء سقوط الحق في حال تعلق الأمر بالآجال المرتبطة بإصدارات تكميلية، التي تم تحديد أجلاها بثلاثين (30) يوما وكذا التصريحات الناقصة بجعل أجلاها خمسة عشرة (15) يوما فقط.

تمّ إعفاء إدارة الضرائب من الآجال والجزاءات الإجرائية المترتبة عنها، وذلك في حالة تنازل أو توقيف المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط أو وفاته أو في حالة مخالفة التنظيم المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بجعل ميعاد التحصيل يبدأ على الفور وبال تمام دون مراعاة أي ميعاد أو أجل ودون ترتيب أي جزاء إجرائي⁽¹⁷⁶⁾.

(176) تنص المادة 354 من ق.ض.م.ر.م، على أنه: "فرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون، في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل. لا تطبق هذه الأحكام في جميع الحالات حيث يتعدد وجوب تحصيل الضريبة، بموجب أحكام خاصة. وفضلاً عن ذلك، عندما تطبق جداول أولية للضريبة الواحدة على سنتين متتاليتين لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة (06) أشهر بعد الآخر.

ينتج عن الرحيل من النطاق الإقليمي لقبضة الضرائب المختلفة أو القبضة البلدية والبيع الطوعي أو الاضطراري، وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة، بمجرد إدراج الجدول في التحصيل، إلا إذا قام المكلف بتعریف مسند لموطنه الجديد.

غير أن الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يصبح واجب التحصيل، اعتباراً من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ إدراجه في التحصيل غير أن الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها، تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ، وفي حالة التنازل أو توقيف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، يصبح كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، المؤسسين ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 132 و 195 و 229 فقرة 2 واجب التحصيل على الفور وبال تمام.

أما في حالة امتلاع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المستحق للخزينة العمومية في الآجال المنصوص عليها قانوناً والمذكورة أعلاه، تلجأ إدارة الضرائب إلى إجراءات أخرى تتبنيها وإخباريه للمكلف بالضريبة، قصد تسوية وضعيته الجبائية قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية وذلك من خلال توجيه إنذارات له ⁽¹⁷⁷⁾ *Un avertissement sur le rôle*.

استقراءً لأحكام المادة 13 من المرسوم التنفيذي 93-46، نجد أن المشرع حدد أجل إنذار الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة من أجل تذكيره بالدفع في أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ انتهاء أجل الثلاثين (30) يوماً المقررة لدفع الضريبة، وبعد هذا الإنذار إجراء واجبي واجب الاحترام واللتزام به من طرف إدارة الضرائب تجاه المكلف بالضريبة، تحت طائلة سقوط الحق في اتخاذ هذا الإجراء الذي ينعكس لاحقاً على بطلان جميع إجراءات التحصيل الضريبي، لذا فالشرع رتب هذا الجزء لتقييد الإدارة الضريبية بالآجال والمواعيد حفاظاً على حق المكلف بالضريبة في حالة ممارسة الإدارة للتعسف في استعمال هذه الإجراءات دون احترام المواعيد ⁽¹⁷⁸⁾.

ثانياً: بطلان إجراء الإنذار

يُعد الإنذار الإجراء الذي بواسطته يتم إخبار المدين الملزم بأداء دينه، وذلك تحت طائلة بطلان إجراءات المتابعة في حالة مخالفة هذا الإجراء الجوهرى، والذي أقرنه المشرع بشكليات أساسية طبقاً لنص المادة 144 من ق.إ.ج، وهذا الإجراء يعد أحد الطرق القانونية التي قد تسمح للمكلف بالضريبة لتسديد ضريبته ودينه دون اللجوء إلى إجراءات الردعية التي تتسم بالخطورة على حقوق المكلف بالضريبة.

= كما يجب التحصيل الفوري والكلى للحقوق المشار إليها في المواد 33 و34 (...) إلى 74، كذا الغرامات الجبائية =
السلطة من مخالفة التنظيم المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

⁽¹⁷⁷⁾ - أخلف حسناء، مرجع سابق، ص 19.

⁽¹⁷⁸⁾ - تنص المادة 13 من المرسوم التنفيذي 93-46، يحدد أجال دفع التسبiqات والتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول لقيم منعدمة، على أنه: "في حالة عدم الدفع في أجل ثلاثة (30) يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد، يجب على المحاسبين العموميين تذكير المدنيين بإذار دون مصاريف كتابياً، بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل عشرين (20) يوماً".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تحقيقاً للغرض من تنظيم هذا الإجراء رتب المشرع على مخالفة النموذج القانوني له جزاء البطلان، لاسيما في حالة عدم التقييد بمضمون الإنذار وبياناته الجوهرية التي تمثل في:

- هوية المكلف بالضريبة وتحديد صفتة، سواء شخص طبيعي أو شخص معنوي وذلك بتحديد تسميته بدقة ومكان إقامته بالنسبة للشخص الطبيعي، والمقر الاجتماعي بالنسبة للشخص المعنوي.
- ذكر موضوع الإنذار الضريبي بدقة بتحديد نوع الضريبة المفروضة وكل تفاصيلها من مبلغ الضريبة وكذا تاريخ فرضها وتاريخ استحقاقها.
- اسم المصلحة الإدارية المعينة وتحديد مقرها واحتياصتها الإقليمي.
- تحديد صفة قابض الضرائب الذي فرض الضريبة ورتبته الإدارية في مصلحة الضرائب للتأكد من مدى اختصاصه في فرض الضريبة محل الإنذار بالدفع.
- إضافة إلى إلزامية تضمين رسالة الإنذار بتاريخ الإرسال وتحديدها تحديداً دقيقاً بذكر اليوم، الشهر، والسنة حتى يتبين مواجهة المكلف بالضريبة بالأجل بصفة دقيقة.
- التوقيع على الإنذار من طرف قابض الضرائب الذي قام بتحرير ذلك الإنذار.

يجب أيضاً إضافة إلى البيانات المذكورة أعلاه والتي يستوجب إدراجها في رسالة الإنذار، إرفاق السند محل الإنذار والمتمثل في الجدول الضريبي، وكذا الوثائق التي تم على أساسها اتخاذ إجراءات التحصيل الضريبي، مع تحديد كل التفاصيل المتعلقة بالضريبة من السنة التي فرضت فيها، وكذا المبلغ الإجمالي المستحق والواجب أدائه بعد إضافة عقوبات التأخير.

فضلاً عن هذا، يجب التنويه للمكلف بالضريبة على إلزامية التقييد بالإذنار تحت طائلة اللجوء إلى كافة الطرق الردعية والقمعية، في حال عدم الاستجابة للإنذار في الآجال المحددة فيه بعد ذكرها بالتفصيل والتحديـد، أنه تم انقضاء ثلاثة (30) يوماً من تاريخ الاستحقاق ولـه عشرين (20) يوماً من استلامه للإنذار وإلا القيام ب مباشرة إجراءات المتابعة مباشرة، مع تحديد مكان مخصص لتوقيع المكلف بالضريبة على هذا الإنذار أو أي شخص ينوب عنه، حتى تتمكن إدارة الضرائب من معرفة الإجراءات الـلـازمة والـمنـاسـبة لكل حـالـة من حالـات تـسـليم رسـالـة الإنـذـار، مع

التحديد في الأخير صفة العون المكلف بتبيّن الإنذار وهويته، تحت طائلة جزاء بطلان إجراء الإنذار في حالة تخلف إدارة الضرائب في إدراج أي بيان من البيانات السابقة الذكر.

هذا ما استقرت عليه أيضاً اجهادات المحكمة العليا، لاسيما في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 27-01-1991 بين (زم) ضد (ن.م) الضرائب للأغواط ن.م الضرائب لغرداية) التي قضت ببطلان إجراء فرض الضريبة على المكلف بالضريبة، لعدم احترام البيانات الواجبة في التحصيل الضريبي، لما تم فرض الضريبة عليه في عنوان إقامته القديم رغم تصريحه بتغيير الإقامة، مما ترتب عن مخالفة إدارة الضرائب للإجراءات والبيانات الواجب توفرها في فرض الضريبة والإنذار المرسل إلى المكلف بالضريبة جزاء البطلان⁽¹⁷⁹⁾.

يتبيّن من خلال ما سبق، أن الإنذار إجراء جوهري تلتزم به الإدارة الضريبية قبل أي مباشرة لإجراءات التحصيل الجبri أو إجراءات المتابعة، فهي ضمانة مخولة للمكلف بالضريبة عن طريق إمكانية هذا الأخير في إثارة جزاء البطلان عند مخالفة وغياب الإنذار أو الإشعار.

ينطبق هذا حتى على إجراء التحقيق الجبائي الذي يستلزم وجود إشعار مسبق لهذا الإجراء، حسب ما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة في قراره رقم 3975 الصادر بتاريخ 12-11-2001 بين شركة (أوطيب ضد مديرية الضرائب لولاية وهران) لما قضى بإلغاء مبلغ الضرائب المفروض على المكلف بالضريبة على أساس بطلان الإجراءات لانعدام الإشعار المسبق بإجراء التحقيق، مما يجسد حق المكلف بالضريبة وضمانته من خلال إعمال جزاء البطلان تحقيقاً للتوازن بين إدارة الضرائب بقوة مركزها وتعسفها في استعمال امتيازاتها في مواجهة المكلف بالضريبة ومركزه الضعيف⁽¹⁸⁰⁾.

⁽¹⁷⁹⁾ - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 62575، صادر بتاريخ 27 جانفي 1991، بين كل من (زم) ضد (ن.م) الضرائب للأغواط. (ن.م) الضرائب لغرداية، المجلة القضائية، عدد 4، 1992، ص 157.

⁽¹⁸⁰⁾ - قرار مجلس الدولة، رقم 3975، صادر بتاريخ 12 نوفمبر 2001، بين كل من (شركة أوطيب) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، مجلة مجلس الدولة، عدد 2، 2002، ص 191.

الفرع الثالث**الجزاءات المترتبة عن مخالفة إجراء استحقاق الدين الضريبي**

يعد تأسيس وتحديد الضريبة أول إجراء تلتزم به إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة، تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي مناسب لمخالفة هذا الإجراء الجوهرى، وذلك إما بعد تأسيس الضريبة محل المطالبة في التحصيل (أولاً)، أو لارتكاب إدارة الضرائب لخطأ أثناء إعداد الجداول وتقدير الضريبة، مما يجعل مبلغ الضريبة محل المطالبة مبالغ فيه إلى حدّ له يتناسب مع رقم أعمال المكلف بالضريبة (ثانياً)، وقد يترتب جزء إجرائي في حال تسديد المكلف بالضريبة للدين المفروض عليه دون اتخاذ الإدارة الضريبية للإجراءات الازمة من أجل إبراء ذمة المكلف بالضريبة بعد أداء واجبه تجاهها (ثالثاً).

مقابل ذلك، حتى وإن كانت الضريبة المفروضة من طرف الإدارة الضريبية على المكلف بالضريبة صحيحة ومستوفية لكافة الشروط المذكورة أعلاه، إلا أنها قد تكون محل إلغاء لمخالفة إجراء استحقاقها من ناحية الآجال والمواعيد الواجب دفعها وتسديدها، باعتبار أن المشرع قد نظم في القوانين الضريبية الخاصة آجال فرض الضريبة وأجال المطالبة باستحقاقها من طرف الإدارة، وذلك تحت طائلة ترتيب جزء سقوط الحق في إجراء التحصيل لمخالفة ميعاد استحقاق الضريبة (رابعاً).

أولاً: بطلان إجراءات التحصيل لعدم تحديد الضريبة

يُعدّ دفع الضريبة التزام متبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، وهو التزام جوهرى يترتب على عاتق كلا الطرفين، فالمكلف بالضريبة يقع عليه التزام دفع الضريبة⁽¹⁸¹⁾، أما إدارة الضرائب فيقع عليها التزام تحصيل الضريبة وإلزام المكلف بالضريبة بدفع الدين يكون حتماً بتحديد نوع الضريبة وكيفية فرضها، حتى يمكن المكلف بالضريبة من معرفة نوع المنازعه التي قد يقابلها في حالة عدم

⁽¹⁸¹⁾- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 28.

الجزءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

رضاه بالضريبة المفروضة عليه، باعتبار أن إجراءات المنازعة في الوعاء تختلف مع منازعات التحصيل⁽¹⁸²⁾.

يُعد تحديد الضريبة تحديدا دقيقا من طرف إدارة الضرائب أحد الإجراءات والشروط الواجبة في التحصيل الضريبي، تأكيدا بذلك على وجود الدين العالق في ذمة المكلف بالضريبة، تحت طائلة ترتيب جزاء بطلان كافة إجراءات التحصيل الضريبي لعدم وجود دين ضريبي.

هذا ما استقرت عليه اجتهادات المحكمة العليا، التي قضت في قرارها الصادر بتاريخ 25 مارس 1989 تحت رقم 54687 (بين كل من مديرية الضرائب الجزائر ضد (م.أ.و.ز.ن)، ببطلان إجراءات التحصيل والمطالبة بالدين الضريبي لعدم تقديم إدارة الضرائب لأي دليل ضد المكلف بالضريبة على وجود الدين الضريبي، مما يتبيّن أن تحديد وتأسيس الضريبة قبل المطالبة بها يعد إجراء جوهري، يترتب على مخالفته جزاء بطلان إجراءات التحصيل لمخالفة نموذج قانوني جوهري يتمثل في تحديد وتأسيس الضريبة⁽¹⁸³⁾.

ثانيا: بطلان إجراءات التحصيل لخطأ إدارة الضرائب في تقدير مبلغ الضريبة

من أهم البيانات التي يجب على سند التحصيل أن يحتويها نجد مبلغ الضريبة، الذي يفترض على إدارة الضرائب تحديده بدقة بناء على عدة اعتبارات ومعايير تتحدد بالنصوص القانونية والوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وكذا المعاينات الميدانية لممتلكاته ونشاطه الخاضع للضريبة، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار كيفية حساب مقدار الضريبة وكذا طرق وإجراءات تحصيلها.

⁽¹⁸²⁾ - حمام محمود، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص 182.

- LEFEUVRE André, « De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt », *R.D.F*, N° 36, 2003, p 26.

⁽¹⁸³⁾ - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 54687، صادر بتاريخ 25 مارس 1989، بين مديرية الضرائب الجزائر ضد (م.أ.و.ز.ن)، المجلة القضائية، عدد 3، 1990، ص 22.

الجزء الإجرائي الخاص بمنازعات التحصيل

يتربّ عن مخالفة تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه من طرف إدارة الضرائب من خلال زياسته وتعديه للحد المعقول، لاسيما في حالة امتلاك المكلف بالضريبة للسندات والوثائق التي يحتاج بها على تضخيم قيمة الضريبة، إعمال جزء بطلان إجراءات التحصيل لتجاوز قيمة الضريبة حدّها المعقول، وهذا ما استقرت عليه الاجتهادات القضائية سواء الوطنية أم الأجنبية، وبالرجوع إلى قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر بتاريخ 01 أفريل 1960، نجد أنه قضى ببطلان إجراءات التحصيل لكون مبلغ الدين الضريبي ثبت أنه مبالغ فيه مقارنة بالإخطارات التي تم تبليغها من طرف إدارة الضرائب المكلف بالضريبة⁽¹⁸⁴⁾.

ثالثاً: بطلان إجراء التحصيل لانقضاء الالتزام بالدفع

تُعد مكناة دفع المكلف بالضريبة بإبراء ذمته تجاه إدارة الضرائب أحد الضمانات الأساسية المحفوظة له، بشرط تقديم دليل يثبت التخلص من دينه، ويتم تجسيد هذه الضمانة عن طريق إثارة جزء بطلان إجراء التحصيل أمام الجهات الإدارية المختصة أو القضاء لاستيفائه الدين الضريبي.

للمكلف بالضريبة الحق في إثبات انقضاء التزامه بكل الطرق، طبقاً لما ورد في نص المادة 285 وما يليها من القانون المدني الجزائري⁽¹⁸⁵⁾ التي تقابلها نص المادة 1234 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي⁽¹⁸⁶⁾ رغم كون العلاقة التي تجمع الإدارة الضريبة والمكلف بالضريبة ليست تعاقدية.

أخذًا بالمبادأ العام والقواعد العامة في انقضاء الالتزام يمكن للمكلف بالضريبة الدفع بها، سواء لكونه قد سبق له وأن دفع مبلغ الضريبة محل المطالبة من طرف الإدراة، مما يجعل المكلف أمام حتمية تقديم أدلة على ذلك أو الدفع ببطلان هذا الإجراء أمام القاضي، ليتولى هذا الأخير

(184) – إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 76.

(185) – نظم المشرع الجزائري انقضاء الالتزام في الفصل الثاني تحت عنوان "انقضاء الالتزام بما يعادل الوفاء"، بموجب نصوص المواد 285 وما يليها من الأمر رقم 58-75 مؤرخ في 26 ديسمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج ر 78، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

(186) – Voir: Art 1234 de Décret n° 75-1123.

الجزء الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تعين أي خبير يراه مناسباً من أجل التحقيق مع الأطراف المنازعة حول صحة ادعاءات المكلف بالضريبة، يستخلص في الأخير في حالة ثبوت إبراء ذمة المكلف بالضريبة ببطلان إجراءات التحصيل لسبق انقضاء الضريبة.

يمكن للمكلف بالضريبة الدفع ببطلان الإجراءات لوجود تخفيض في الضريبة المفروضة عليه دونأخذها بعين الاعتبار من طرف إدارة الضرائب، وذلك شرط تقديم المكلف لأسباب هذا التخفيض سواء كان قانونياً أم تلقائياً⁽¹⁸⁷⁾، أو بقرار من إدارة الضرائب⁽¹⁸⁸⁾ كما يمكن أن يكون مجرد تخفيض بناء على طلب المكلف لأسباب موضوعية⁽¹⁸⁹⁾.

⁽¹⁸⁷⁾ – نظم المشرع إجراءات التخفيض القانوني والتلقائي في مختلف القوانين الضريبية الخاصة، والتي نجد منها: أنظر المادة 104 من ق.ض.م.ر.م، التي نصت على أنه: "... تستفيد المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية، يساوي نسبة 40% غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنوياً أو يزيد عن 18.000 دج سنوياً، أي بين 1000 دج و1500 دج/شهرياً).

وفضلاً عن ذلك، تستفيد مداخيل العمال المعوقين حركياً أو عقلياً أو المكتوفين أو الصم والبكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، في حدود 1000 دج شهرياً، ما يعادل:

- 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج.
- 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه أو أقل من 30.000 دج.
- 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه أو أقل من 35.000 دج.
- 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه أو أقل من 40.000 دج.

وفضلاً عن ذلك، يطبق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو التكوين".

⁽¹⁸⁸⁾ – يكون التخفيض على أساس قرار إدارة الضرائب بناء على طلب المكلف بالضريبة يفصل فيه المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواري لضرائب كل حسب اختصاصه إذا توفرت في الطلب الشروط المنصوص عليها في المادة 100 من ق.ض.م.ر، التي نصت على أنه: "... ويجب عليهم أيضاً، لكي يحقق لهم الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها في المادة 85، أن يقدموا بياناً للتکلیف الواجب حسماً من دخلهم بمقتضى المادة المذكورة ويبير هذا البيان ما يلي:

– فيما يخص القروض المبرمة، والريوع المدفوعة بصفة إلزامية، اسم وعنوان الدائن، وطبيعة السند المثبت للدين وتاريخه، وعند الانقضاء الجهة القضائية التي صدر عنها الحكم، وأخيراً مبلغ الفوائد المستحقة السنوية، وفيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما عدا الضريبة على الدخل الإجمالي التي يتحملها المكلف بالضريبة نوع كل ضريبة، ومكان فرض الضريبة، ومادة الجدول ومبلغ الاشتراك.

الجزء الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

منح المشرع إضافة إلى التخفيضات المذكورة أعلاه، منح المشرع المكلف بالضربيّة إمكانية إبراء ذمته تجاه إدارة الضرائب بموجب إجراء المقاصلة وفقاً للأحكام والشروط المنصوص عليها في نص المادة 96 من ق.إ.ج⁽¹⁹⁰⁾، ففي حالة إعمال أحكام هذا الإجراء ووجود مقاصلة بين المكلف بالضربيّة وإدارة الضرائب، لا يمكن لهذه الأخيرة مباشرة إجراءات التحصيل الجبri للدين الضريبي نظراً لثبوت استيفاءه بموجب المقاصلة، إلا أنه وفي حالة تعسف إدارة الضرائب في المطالبة بهذه الضريبيّة يمكن للمكلف التمسك بإعمال جزء بطلان إجراءات التحصيل الضريبي.

رابعاً: سقوط الحق في إجراء التحصيل لفوات ميعاد استحقاق الضريبي

إن استحقاق الضريبي يُعد أحد الإجراءات الممنوحة لإدارة الضرائب باعتبارها المكلفة بتحصيل الضريبي، من أجل إجبار المكلف بالضربيّة على دفع مبالغ الضريبي المستحقة عليه، إلا

= كما نصت المادة على شروط أخرى نص المادة 93 مكرر من ق.إ.ج على أنه يمكن للإدارة، بصفة تعاقدية قبول طلب المكلف بالضربيّة الرامي إلى تحقيق الغرامات الجبائيّة أو الزيادات الضريبيّة.
تحول سلطات الفصل في هذه الطلبات إلى:

- المدير الولائي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من هذا القانون عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيف المشروط أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج.
- المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من هذا القانون عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع النقاش التخفيف المشروط مبلغ 5.000.000 دج.
- من أجل الاستفادة من هذا التدبير يتبع من المكلف بالضربيّة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يلتزم من خلاله التخفيف المشروط.

(189) - فيما يخص الأسباب الموضوعية للمكلف بالضربيّة نصت عليها المادة 96 من ق.إ.ج، على أنه: "يجوز للمكلفين بالضربيّة أن يتخلصوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضمهم في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة".

(190) - تنص المادة 96 من ق.إ.ج، على أنه: "عندما يطلب مكلف بالضربيّة، الإعفاء من ضريبيّة ما، أو التخفيف منها، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الآجال العامة للتقادم على فعل الإدارة، المحددة بموجب هذا القانون بخصوص كل حق أو ضريبيّة أو رسم، أن تعارض جميع المقاصات في حدود الضريبيّة موضوع النزاع بين التخفيضات المعترف ببنوتها والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معانتها في وعاء الضريبيّة أو في حسابها، أثناء التحقيق في الطلب".

- بغض النظر عن أحكام الفقرة الأولى، عندما يتعلق الشكوى بقدرات العقارية للأملاك المبنية، تمارس المقاصلة بين الضرائب المتعلقة بمختلف الملكية أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى وذلك حتى لو كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

أنه وعلى خلاف ذلك ألزم المشرع إدارة الضرائب بالتقيد بمجموعة من المواعيد والأجال المنصوص عليها قانونا، فلا يمكن لها مباشرة إجراءات التحصيل الجبri والمتابعة فور صدور سند التحصيل، باعتبار أن تاريخ الاستحقاق ليس بالضرورة تاريخ الدفع، وبالتالي فإن معظم التشريعات الجبائية حددت إجراءات التحصيل وأجال استحقاق الضريبة حسب كل نوع من أنواع الضريبة، مع وضع استثناءات على تاريخ وأجل الدفع.

بالرجوع إلى نظام الضريبة الجبافية الوحيدة التي تخضع لها الأشخاص الطبيعية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) ملزمون بدفع الضريبة على أربعة (4) أقساط أو تسديد وحيد، وتكون مستحق الأداء بعد ثلاثة (30) سبتمبر من السنة، أما إذا كان غياب أو نقص في التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة فهنا الدين يكون مستحق بعد خمسة عشرة (15) يوما من تاريخ تبليغ سند التحصيل⁽¹⁹¹⁾.

أكدت العديد من اجتهادات المحكمة العليا سابقا ومجلس الدولة حاليا على سقوط إجراءات التحصيل الضريبي لسبق أوانها، فمعظم هذه القرارات يفهم من خلال تسببها أنها لم يتم تقديم دليل ثابت وسند كافي من طرف إدارة الضرائب التي يُفدي قيامها بتبليغ أو إعلام المكلف بالضريبة بسند التحصيل، مما يجعل إجراءاتها باطلة لعدم حلول أجل الدفع⁽¹⁹²⁾.

فيما يخص القانون المقارن لاسيما التشريع الفرنسي، فقد نظم جزء سقوط الحق بصفة مباشرة في هذه الحالة وتم تأكيده من طرف القضاء، أين منح المكلف بالضريبة سلطة إثارة الخطأ في استحقاق الدين نتيجة غياب سند التحصيل أو إشعار بالضرائب المستحقة أو خلل في المادة الضريبية بصفة مباشرة⁽¹⁹³⁾.

⁽¹⁹¹⁾ - إخلف حسناء ، مرجع سابق، ص 81.

⁽¹⁹²⁾ - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 22906، صادر بتاريخ 18 أكتوبر 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 5، ص ص 186-187.

⁽¹⁹³⁾ - راجع في ذلك: القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 19 افريل 1984 :

- «La dette de TVA n'était pas exigible à la date de l'acte de compensation en raison du caractère prématûr de l'émission de l'avis de mise en recouvrement fait avant l'achèvement de procédure de=

الفرع الرابع

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات التتبیه بالدفع

يُعد إجراء التتبیه بالدفع⁽¹⁹⁴⁾ من بين الإجراءات الأولية التي تسعى من خلاله إدارة الضرائب، إلى إعادة تذکیر وتکلیف المکلف بالضریب بالمبالغ المستحقة الوفاء بها للخزینة العمومیة، غير أنه بالرغم من الأهمیة الإجرائیة التي يحظی بها إجراء التتبیه بالدفع في إطار إجراءات التحصیل الضریبی، إلا أنه بالعودة إلى القوانین الجبائیة بصفة عامة يظهر أن المشرع قد اكتفى بالإشارة إلى هذا الإجراء فقط مع التویہ إلى ضرورة اتخاذه من طرف إدارة الضرائب، وذلك دون تأطیره بنموذج قانونی ینظم جميع الإجراءات الخاصة به بصفة موحدة في إطار القانون الإجرائي الجبائی، حتى یتیسر الوضع لتمریر الجزاء الإجرائي لمخالفة إدارة الضرائب لهذه الإجراءات⁽¹⁹⁵⁾.

يظهر بهذه الصورة، فعلاً أن المشرع قد أقر باللزمیة احترام والأخذ بهذا الإجراء تحت طائلة ترتیب جزاءات إجرائیة، علماً أن تنظیم هذه الجزاءات قد عرفت في ظل السياسة التشريعیة المتّبعة من قبل المشرع نوع من المزج بين القواعد الخاصة الواردة في القانون الجبائی، والمتمثلة في أن

=redressement», Cité par : BOUSQUET René, Précis fiscal : contentieux du recouvrement, Lexis Nexis, 2008, p 05.

(194) – في الحقيقة يمكن إدراج إجراء التتبیه بالدفع كإجراء أولی وتمهیدی في نفس الوقت لل مباشرة إدارة الضرائب إجراءات المتابعة الجبائیة، فهو من جهة إجراء يتم لتکلیف المکلف بالوفاء بديونه الجبائیة، ومن جهة أخرى یمهد الطريق أمام إدارة الضرائب لمباشرة إجراءات المتابعة وذلك في حالة انقضاء مهلة الوفاء الممنوحة للمکلف المعنی بالدين الجبائی من خلال إجراء التتبیه بالدفع، وعدم استجابته لذلك وإصراره وتعنته عن عدم الوفاء، راجع في ذلك: خرجوج مهدي، الرقابة القضائیة على العيوب المسطریة في المادة الجبائیة بالمغرب، أطروحة مقدمة لنیل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، تخصص الأنظمة القانونیة والقضائیة والإداریة المقارنة، كلية العلوم القانونیة والاقتصادیة والاجتماعیة، جامعة محمد الخامس، الرباط، 2018، ص 192؛ میھوبی مراد، «إجراءات تحصیل الضریبیة. أي فعالیة؟»، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، عدد 39، 2014، ص 246؛ شیعاوی وفاء، «إجراءات التحصیل الجبائی في منازعات الضرائب المباشرة»، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة محمد خیضر، بسکرة، عدد 18، 2010، ص 192.

(195) – JOCELYN Clerckx, «Quelques développements jurisprudentiels dans le domaine de sursis au paiement de l'impôt », R.F.D.A, N° 3, 2002, p 996.

إدارة الضرائب يجب عليها أن تقوم بتكليف المكلف المماطل عن تسديد مستحقاته الجبائية، مراعية في ذلك النموذج القانوني الذي يحدد المواعيد والآجال، وإلا فرض عليها جزاء سقوط الحق في إجراء التنبية بالدفع (أولاً).

وَكَلَّ المشرع إلى جانب ذلك اختصاص إصدار إجراء التنبية بالدفع للجهات الضريبية معنية بذلك، دون الحاجة إلى تدخل جهات أخرى لعدم اختصاصها (ثانياً)، وبين القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تُحدِّد مختلف البيانات الواجب تحت طائلة تقرير جزاء البطلان لتخلفها من طرف الجهات الضريبية المختصة بإصدار إجراء التنبية، إضافة إلى احترام كافة الشكليات القانونية لغرض تبليغ وإعلام بما تضمنه إجراء التنبية بالدفع إلى المكلف المعني بالدين الجبائي (ثالثاً).

أولاً: سقوط الحق في إجراء التنبية بالدفع

استقرَّاءً لجُل النصوص القانونية الواردة في القوانين الجبائية بوجه عام، يتبيَّن بأن المشرع قد عرف في تنظيمه للجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق لمخالفة ميعاد توجيه التنبية بالدفع -أو ما يعرف بالتكليف بالوفاء-، نوع من التذبذب في ضبط المواعيد والآجال القانونية الواجب على الإدارة الضريبية مراعاتها، وتقرير مثل هذا الجزاء لمجرد عدم التزامها وتقيدها بهذه المواعيد. يظهر في بداية تنظيم هذا الجزاء الإجرائي في إطار المنظومة الجبائية، أن المشرع قد أحالنا بموجب أحكام الفقرة الأخيرة من المادة 146 من ق.إ.ج⁽¹⁹⁶⁾ إلى تطبيق القواعد العامة التي تنظم التكليف بالوفاء في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فعلاً وبالعودة إلى المادة 612 من هذا القانون⁽¹⁹⁷⁾ نجد أن المشرع قد حدد أجل خمسة عشرة(15) يوماً يبقى فيه التكليف بالوفاء ساري المفعول لغرض تمكين المكلف بالضريبة من الوفاء بها، دون تحديد التاريخ الذي يمكن لإدارة الضرائب توجيه هذا التنبية بالدفع، أي أن نص

⁽¹⁹⁶⁾ – انظر الفقرة الأخيرة من المادة 146 من ق.إ.ج.

⁽¹⁹⁷⁾ – انظر المادة 612 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

المادة 612 من ق.إ.م.إ، قد اكتتفها نوع من العموم، مما يصعب من وجهة نظرنا إثارة تطبيق الجزاء الإجرائي بدعوى مخالفة إدارة الضرائب لميعاد توجيه التببيه بالدفع، وذلك بحكم غياب تحديد نقطة انطلاق هذا الميعاد.

لكن بموجب صدور قانون المالية لسنة 2017، استحدث المشرع نص المادة 144 مكرر من ق.إ.ج، والتي تدارك من خلالها هذه الثغرة القانونية التي أغلق عن تنظيمها فيما سبق، والمتعلقة بتحديد التاريخ الذي يمكن فيه لإدارة الضرائب توجيه التببيه بالدفع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بسقوط الحق في هذا الإجراء لمخالفتها لهذا الميعاد.

حيث يتبيّن باستقراء المادة 144 مكرر من ق.إ.ج⁽¹⁹⁸⁾، التي يفهم من خلالها أن المشرع قد حدد ميعاد خمسة عشرة (15) يوماً لتمكين المكلف من الوفاء بالمبلغ المستحق، والذي حصر المشرع هذا الميعاد بين في منتصف ميعادين، بحيث يتمثل الأول هو نقطة انطلاق أجل خمسة عشر (15) يوماً والذي ينتهي قبل تبليغ أول قرار بالمتابعة، مما يفهم ضمنياً من خلال هذا الطرح التحليلي أن المشرع قد حدد ميعاد الذي يمكن لإدارة الضرائب توجيه التببيه بالدفع مباشرة بعد انقضاء أجل استحقاق الضريبة، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي.

تبني المشرع على خلاف ما سبق بعد صدور قانون المالية لسنة 2018، طرحاً مغايراً تماماً وذلك بتقريره ميعاد أطول من ذلك المشار إليه أعلاه، وهذا ما نستشفه من أحكام المادة 402 من ق.ض.م.ر.م⁽¹⁹⁹⁾ التي قضى فيها المشرع ضمن فقرتها الأولى بأنه في حالة عدم تسديد المكلف للضريبة المستحقة عليه خلال أجل ثلاثين (30) يوماً التي يبدأ احتسابها من تاريخ انقضاء أجل الاستحقاق فإنه تفرض عليه وجوباً غرامة تهديدية، كما أضافت نص هذه المادة أنه في حالة التأخير عن دفع الضريبة أي أن الدفع تم بعد فوات أجل الاستحقاق، فإنه كذلك تفرض على المكلف بالضريبة عقوبة مالية تقدر ب 10%.

⁽¹⁹⁸⁾ـ أنظر المادة 144 مكرر من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2017.

⁽¹⁹⁹⁾ـ أنظر المادة 402 من ق.ض.م.ر.م، المعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2018.

تحليلاً للمعطيات المشار إليها أعلاه، يتبيّن من وجهة نظرنا أن الجزاء الإجرائي يترتب في حالة عدم تقييد إدارة الضرائب بتوجيه التنبيه بالدفع بعد انتهاء أجل الاستحقاق إما في سكوت إدارة الضرائب عن اتخاذها لمثل هذا الإجراء، فإن المشرع جاء بميعاد ثلاثة (30) يوماً الذي يحسب من تاريخ انتهاء أجل الاستحقاق لغرض فرض غرامة تهديدية.

ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء التنبيه بالدفع

أحاط المشرع إجراء التنبيه بالدفع بجزء إجرائي يتم تقريره في حالة قيام إحدى الإدارات الجبائية بإصدار مثل هذا الإجراء دون أن تكون مخولة قانوناً بذلك، على اعتبار أن المشرع قد وكل اختصاص حصري بإصدار إجراء التنبيه بالدفع إلى قابض الضرائب المختص دون غيره، وذلك اعتباراً أنه في حالة تخلف المكلف بالضريبة عن تسديد دينه الجبائي وبالأشخاص بعد استفادتهم جميع إجراءات التحصيل الودي، فإنه يتبع على قابض الضرائب الشروع في مباشرة إجراءات التحصيل الجبائي، والتي يستبقها كما ورد بالذكر ضرورة استفادته كافة الإجراءات الأولية لعملية التحصيل الضريبي، وظهور تعتن وإصرار المكلف المعني بالدين الجبائي عن عدم الوفاء به.

ثالثاً: بطلان إجراء التنبيه بالدفع

تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي يقضي ببطلان التنبيه بالدفع، قد استوجب المشرع على الإدارة الضريبية نماذج قانونية محددة لمختلف الشكليات والإجراءات، التي يجب أن تحرص على إعداد التنبيه بالدفع مستوفياً لها، وذلك من باب حماية الحق الموضوعي الذي يتحقق عن طريق احترام مختلف الإجراءات المقررة قانوناً.

١- مخالفة البيانات الموضوعية لإجراء التنبيه بالدفع

باستقراء نص المادتين 145 و 146 من ق.إ.ج⁽²⁰⁰⁾، يتبيّن بأن المشرع قد أغفل تقرير الجزاء الإجرائي المترتب في حالة مخالفة التنبيه بالدفع لكافة البيانات الجوهرية الواجب على

⁽²⁰⁰⁾- انظر المادتين 145 و 146 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

الجهات الإدارية المختصة بإصداره الالتزام على تضمينها فيه، فإذا سكوت المشرع إذن عن تقرير هذا النوع من الجزاء، نجد أن الفقرة الأخيرة من المادة 146 من ق.إ.ج قد أحالتنا فيما يخص هذا الجزاء الإجرائي إلى تطبيق أحكام القانون العام.

استناداً على جاءت به المادة 613 من ق.إ.م.إ⁽²⁰¹⁾، نجد أن المشرع قد أقر فعلاً ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يتمثل في بطلان إجراء التتبیه بالدفع، لمخالفته إحدى البيانات التالية:

- اسم ولقب المكلف بالضريبة وصفته شخصاً طبيعياً أو معنوياً، موطنه الحقيقي وموطن المختار له في دائرة اختصاص قابض الضرائب؛
- تاريخ الخضوع للضريبة ووضعية المكلف بالضريبة اتجاه المبلغ المستحقة؛
- رقم المواد الخاضعة للضريبة والمبالغ الواردة في الأوامر وأوراق التحصيل؛
- تاريخ توقيع قابض الضرائب بذيل التتبیه؛
- تاريخ التتبیه المشار إليه في جميع المراسلات؛
- إشارة إلى العون الذي باشر الإجراء التنفيذي؛
- اسم ولقب الأعوان المتابعة مع توقيعاتهم؛
- هوية الشخص الذي استلم التتبیه في غياب المدين مع التأشير عليها في التتبیه؛
- تحديد الأتعاب والرسوم المستحقة إذا كان التتبیه بالدفع موجه عن طريق المحضر القضائي مع ختم وتوقيع المحضر القضائي.

ينبغي على قابض الضرائب أن يشير في محتوى ومضمون هذا التتبیه إلى قيمة الضريبة المستحقة الدفع من قبل المكلف بالضريبة⁽²⁰²⁾، وكذا ما ينجر عن عدم تسديدها من مختلف الإجراءات التنفيذية المتبعة في حق المكلف بالضريبة.

⁽²⁰¹⁾ - انظر المادة 613 من ق.إ.م.إ.

⁽²⁰²⁾ - بدارية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 62.

يتربّط الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، إذا لم يكون إجراء التببيه بالدفع محراً من قبل قابض الضرائب وفقاً للنموذج الخاص به، والذي تختص بإعداده إدارة الضرائب، التي تفرضه على كل الأعوان الإداريين ضرورة التقييد والالتزام به.

2- عدم التبليغ

يُسمى إجراء تبليغ التببيه بالدفع بأهمية عملية بالغة في مجال التحصيل الضريبي وذلك لكونه يضمن تحقيق نوع من التوازن في المراكز القانونية لكل من المكلف المدين والإدارة الضريبية، التي تستوجب عليها القوانين الجبائية أنه لا يمكن لها أن تصدر قرارات جبائية تستهدف بها الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، دون أن تأخذ بعين الاعتبار ضرورة حرصها على إطلاع هذا المكلف المدين، بمحظى هذا القرار لتمكنه من إبداء رأيه فيه.

انطلاقاً من ذلك، لقد رتب المشرع جزاء إجرائي يُقر ببطلان إجراء التببيه بالدفع لعدم تبليغه للمكلف بالضريبة، لهدف تبيان المبالغ الضريبية المطالب قانوناً بتسديدها للإدارات الضريبية، وكذا لإشعاره بمختلف الإجراءات التنفيذية المتخذة من قبل قابض الضرائب ضدّ وضعيته الجبائية.

تكريراً لفعالية هذا الإصلاح الجبائي -إجراء التبليغ- من خلال النص ضمن القوانين الجبائية على إلزام الإدارة الضريبية على تبليغ إجراء التببيه بالدفع، قد رتب المشرع جزاء إجرائي يقضي ببطلان هذا الإجراء.

يتم على العموم، تبليغ إجراء التببيه بالدفع عن طريق الأعوان التابعين للإدارات الضريبية أو المحضر القضائي بتكليف من قابض الضرائب، كما يستوي أيضاً أن يتم التبليغ كما ورد بالذكر في الفقرة الأخيرة من المادة 146 من ق.إ.ج، عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها.

المطلب الثاني

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات المتابعة لتحصيل

تلجأ الإدارة الضريبية أثناء عملية تحصيلها لديونها، إلى إتباع إجراءات المتابعة الجبائية، وذلك من أجل تنفيذ قرار التحصيل الجبri الصادر عنها بغية التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة⁽²⁰³⁾، بحيث تم هذه المتابعة الجبائية وفقاً لنص المادة 145 من ق.إ.ج على يد الأعوان المكلفين قانوناً أو المحضر القضائي بتكليف من الجهة المختصة، كما أن هذه المتابعة تُنفذ بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية.

تأسيساً على ذلك، نجد بأن إجراءات المتابعة الجبائية، والتي أصطلاح على تسميتها في ظل قانون الإجراءات الجبائية "بالإجراءات التنفيذية"، مكفولة بجملة من الإجراءات التي ألزم المشرع بها الإدارة الضريبية الممثلة في الأعوان المكلفين بهذه الإجراءات بضرورة مراعاتها، مرتبًا لها جزاءات إجرائية تُطبق عن كل مخالفة نصدر من هؤلاء الأعوان، والتي تحول دون تحقيق الغاية الموضوعية من هذه الإجراءات، ألا وهي تنفيذ قرار التحصيل الجبri ضد المكلف بالضريبة.

بناءً على ذلك، يتبيّن من نص المادة 146 من ق.إ.ج، بأن أول إجراءات المتابعة يتمثل في إجراء الغلق المؤقّع للمحل التجاري للمكلف بالضريبة، فنظرًا لأهمية هذا الإجراء التي تسعى من خلاله إدارة الضرائب إلى تهديد وردع المكلف بالضريبة وكذا تحسيسه بخطورة الإجراءات المتابعة ضده، ارتأى المشرع إلى تعزيز كافة إجراءاته لتحقيق نوع من التوازن بين الغاية الإجرائية والغاية الموضوعية، وذلك من خلال ترتيب جزء إجرائي (الفرع الأول).

أما ثاني إجراءات المتابعة الجبائية، فيظهر في إجراء يوصف بأنه تنفيذي أكثر منه تهديدي، والمتمثل في إجراءات الحجز على أموال المكلف بالضريبة، فنحو تدعيم المقصد التي تسعى إدارة الضرائب إلى تجسيده من خلال اتخاذها لمثل هذه الإجراءات لوضع يدها على تلك

(203) - لعلوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 63.

الأموال، قرر المشرع ترتيب جزاء إجرائي تضمن فعليه وجدية تلك الإجراءات المتتخذ ضد المكلف بالضريبة (الفرع الثاني).

يأتي إجراء بيع الحجوزات كآخر إجراء تتوج بها إجراءات المتابعة الجبائية، لكون ان هذا الإجراء تتتخذ إدارة الضرائب لعرض بيع أموال المكلف بالضريبة، واستيفاء ديونها الجبائية العالقة في ذمة هذا الأخير، تكريساً لذلك نجد ان المشرع قد ضمن وكفل هذا الإجراء أثناء مخالفته إجراءاته المقررة قانوناً بترتيب جزاء إجرائي (الفرع الثالث).

الفرع الأول

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات الغلق المؤقت

حسب مقتضيات المادة 146 من ق.إ.ج، يفهم من خلالها أن إجراء الغلق المؤقت⁽²⁰⁴⁾ يمثل أحد أهم الإجراءات الردعية والتهديدية، التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية عند امتناع وتعنت المكلف

(204) – يُعد إجراء الغلق المؤقت إجراء غير واجبي في إطار المنظومة الجبائية الجزائري، بدليل أن المشرع قد أورد عليه استثناء في نص المادة 147 من ق.إ.ج والمتمثلة في حالة التحصيل الفوري، بحيث تستوجب أحكام المادة السالفة الذكر إجراء بالغ الأهمية على قابض الضرائب الالتزام به تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في بطلان إجراء التحصيل الفوري والمتمثل في ضرورة تبليغ تبليغه بالمسارى إلى المكلف المعنى بالدين الجبائي، وحينئذ يجوز توقيع الحجز بعد يوم من تبليغ التبليغ، مع ضرورة الإشارة إلى أن إجراء التحصيل الفوري قد حصره المشرع في حالات محددة في نص المادة 354 من ق.ض.م.ر.م، والتي تنص على أنه: "وفضلاً عن ذلك، عندما تطبق جداول أولية للضريبة الواحدة على سنتين متتاليتين، لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة (06) أشهر بعد الآخر.

ينتج عن الرحيل من النطاق الإقليمي لقبضة الضرائب المختلفة أو القبضة البلدية وعن البع الطوعي أو الاضطراري، وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة، بمجرد إدراج الجدول في التحصيل، إلا إذا قام المكلف بتعریف مسند لموطنه الجديد.

غير أن الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يصبح واجب التحصيل، اعتباراً من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ إدراجها في التحصيل. غير أن الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عن عدمها، تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ.

وفي حالة التنازل أو توقيف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، يصبح كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني، المؤسسين ضمن الشروط المنصوص عليها في واجب التحصيل على الفور وبالتمام – المواد 132 و 195

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

بالضريبة عن تسديدها، ودون تكبد أي عناء منه لمحاولة تبرئة ذمته تجاه إدارة الضرائب، مما يستوجب الحال على هذه الأخيرة أن تتبع إجراءات التحصيل الجبri لغرض تحصيل ضريبتها، وذلك عن طريق اتخاذها قرار غلق المحل التجاري للمكلف المعنى بالدين الجبائي مؤقتا⁽²⁰⁵⁾، علما أن هذا الإجراء قد أكد عليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 18/11/2003 "حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبri تتخذه إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقا لأحكام المادة 392 الفقرة 4 من القانون الضريبي المباشرة والرسوم المماثلة"⁽²⁰⁶⁾.

بناء على ذلك، لقد عمد المشرع إلى تنظيم هذا الإجراء الردعى بجملة من الإجراءات الواجب احترامها من طرف الإدارة الضريبية أثناء اتخاذها لهذا الإجراء كوسيلة ردع ضد المكلف المعنى بالدين الجبائي، وذلك ظاهر من خلال ترتيب المشرع لجزاء إجرائي الذي يلحق جميع الإجراءات المتخذة لتنفيذ إجراء الغلق المؤقت على المحل التجاري للمكلف بالضريبة، بداية بتقرير هذا الإجراء في الميعاد المحدد له قانونا (أولا)، إلى جانب استصدار قرار بالغلق باعتباره قرارا إداريا يكون مطابقا للنموذج القانوني الذي يشترط ضرورة إصداره من طرف الجهات الضريبية المختصة (ثانيا)، إضافة إلى تبليغ محتوى هذا القرار إلى المكلف المعنى بالدين الجبائي، ليكون هذا الأخير على علم ودرية تامة بكافة الإجراءات المتخذة ضد وضعيته الجبائية (ثالثا).

= كما بحسب التحصيل الفوري والكلي للحقوق المشار إليها في المواد 33 و 54 و 60 إلى 74 ، وكذا الغرامات الجبائية المسلطة على مخالفة التنظيم المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

إضافة إلى حالة أخرى واردة في المادة 149 من ق.إ.ج والتي تنص على أنه: "في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحفظ الخزينة بالحق في أن تتبع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها".

(205) – CHABCHOUB Taoufik, « Le contentieux du recouvrement des créances fiscales », *R.T.F*, N° 09, 2008, p 257.

(206) – قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 011010، صادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص 99.

أولاً: سقوط الحق في إجراء الغلق المؤقت

نظم المشرع الجزء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق في إجراء الغلق المؤقت ضمن أحكام المادة 145 في فقرتها الأخيرة من ق.إ.ج، بحيث يظهر جلياً أن هذا الجزء الإجرائي يتربّب بصورة مباشرة في حالة ما إذا تم تقرير هذا الإجراء خارج الميعاد المقررة له قانوناً.

يظهر إعمال هذا الجزء الإجرائي إذن، من خلال تدخل المشرع وإلزام الأعوان المكلفين بممارسة إجراءات المتابعة الجبائية، بضرورة اتخاذ إجراء الغلق للمحل التجاري أو المهني للمكلف المعنى بالدين الجبائي، مباشرة بعد استباق إجراء الغلق هذا بإجراء آخر موازي له والمتمثل في إجراء الإخطار بأول إجراء يتّخذه الأعوان لممارسة المتابعة الجبائية، الذي يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁽²⁰⁷⁾.

يفهم من ذلك أن ميعاد القيام بإجراء الغلق المؤقت يبدأ حسابه بعد يوم كامل من تاريخ تبليغ الإخطار، وإنما اعتبر هذا الإجراء مُتخذًا لسبق أوانه إذا ما تم اتخاذه مباشرة بعد تاريخ استحقاق الضريبة، مما يتربّب عنه بضرورة الحال ترتيب الجزء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق.

انطلاقاً من ذلك، نجد بأن إجراء الإخطار الذي فرضه المشرع على الأعوان المكلفين بالمتابعة الجبائية بالقيام به تحت طائلة الإلزامية والوجوبية، هو الذي يحدد الميعاد المسموح به قانوناً لإجراء قرار الغلق المؤقت، وبالتالي ترتيب الجزء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق في إجراء الغلق لعدم مراعاة ذلك الميعاد.

ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لقرار الغلق المؤقت

تحت طائلة ترتيب الجزء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص، يتولى الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة في هذا الشأن بإصدار قرار الغلق المؤقت بحسب الاختصاص المنوط إليهم ووفقاً لنموج القانوني المبين في ضوء قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بعد اتخاذ لكافة الإجراءات

⁽²⁰⁷⁾ – انظر المادة 145 من ق.إ.ج.

المقررة قانونا لإخطار المكلف المعنى بالدين الجبائي بأول إجراء متابعة-إجراء الغلق المؤقت- لتحصيل الدين الجبائي ضده.

تبعاً لذلك، نجد بأنّ المشرع قد بيّن في المادة 146 من ق.إ.ج ضمن فقرتها الأولى، أثر ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم اختصاص قابض الضرائب بإصدار قرار الغلق المؤقت، وإنما منح المشرع هذا الاختصاص على سبيل الحصر لكل من المدير الولائي للضرائب والمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب اختصاص كل منها، وإلا تم ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص في حالة مخالفة أيٍّ منها لمجال اختصاصه، مع ضرورة التزامهما في عملية إصدار قرار الغلق المؤقت على التقرير الذي يحرره قابض الضرائب بشكل مفصل عن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة الذي تملص ورفض دفع الضريبة المفروضة عليه، والذي يكون مرفقاً بكافة الوثائق التي تُبرر مثل هذا الإجراء بالغلق⁽²⁰⁸⁾.

استنادً على هذا التقرير يصدر كل من المدير الولائي للضرائب والمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب مجال اختصاص كل منها، القرار المتضمن إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف المعنى بالدين الجبائي لمدة لا تتجاوز ستة (06) أشهر⁽²⁰⁹⁾.

ثالثاً: بطلان قرار الغلق المؤقت

تجسيداً فعالية قرار الغلق المؤقت باعتباره سلطة منوحة للإدارة الضريبية لتحصيل ديونها، فقد أدخل المشرع هذا القرار في قاعدة إجرائية محددة لجميع القواعد والإجراءات التي تؤدي بعد إتباعها واتخاذها وفقاً للنموذج المقرر لها قانوناً، إلى تحقيق الغاية العملية المرجوة من وراء إصدار هذا القرار، ذلك أن مجرد أي مخالفة تصدر عن الأعوان المكلفين بممارسة إجراءات المتابعة الجبائية لمحتوى هذه القاعدة الإجرائية، سيترتب عنه مباشرة توقيع الجزاء الإجرائي بسبب عدم الالتزام بتلك الإجراءات المقررة قانوناً.

(208) - واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية: دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، وهران 2، 2015، ص 92.

⁽²⁰⁹⁾- انظر الفقه الأولي، المادة 146 من ق.ا.ح.

1- عدم تبليغ قرار الغلق

أوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم تتولى الإدارة الجبائية الممثلة في الأعوان الإداريين المخول لهم قانوناً ممارسة إجراءات المتابعة الجبائية، من إصدار قرار الغلق المؤقت وإعطاء تعليمات إلزامية تحت على ضرورة تبليغ⁽²¹⁰⁾ قرار الغلق للمكلف المعنى بالدين الجبائي، حتى يكون هذا الأخير على دراية تامة بنوع الإجراء المستخدم ضد وضعيته الجبائية.

بناء على ذلك، يستوي في جميع الأحوال أن يحصل هذا التبليغ من طرف العون المكلف بالمتابعة أو المحضر القضائي بتكليف من قابض الضرائب، بهذا نجد بأن المشرع قد ألزم هؤلاء الأعوان باتخاذ جميع الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، من أجل كفالة وضمان فعالية إجراء التبليغ، لكون أن تاريخ التبليغ بمحتوى القرار للمكلف بالضريبة، يفتح أمامه المواعيد المقررة قانوناً إما للاعتراض على مضمون القرار أمام الجهة المصدرة له، أو تمكين المكلف المعنى بالدين الجبائي من مهلة قانونية يستفيد منها لغرض تسوية وضعيته الجبائية أمام إدارة الضرائب.

2- عدم تمكين المكلف بالضريبة من تسوية وضعيته الجبائية

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان قرار الغلق المؤقت، يستوجب المشرع من هذه الناحية على الإدارة الضريبية عدم تنفيذ قرار الغلق مباشرة بعد عملية تبليغ القرار للمكلف المعنى بالدين الجبائي، وإنما لابد عليها من اتخاذ إجراء آخر والمتمثل في فتح ميعاد لا يزيد عن عشرة (10) أيام⁽²¹¹⁾ تبدأ حسابها من تاريخ تبليغ القرار للمكلف بالضريبة، بغية تمكين هذا الأخير من تسوية وضعيته الجبائية، وذلك إما بأن يتحرر من دينه الجبائي بالوفاء به أمام إدارة الضرائب، أو باكتتاب سجلات للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب من أجل الوفاء بدينه الجبائي عن طرق التقسيط.

⁽²¹⁰⁾- انظر المادة 140 من ق.إ.ج.

⁽²¹¹⁾- انظر الفقرة الثالثة من المادة 146 من ق.إ.ج.

مقابل ذلك، في حالة إذا لم يقم المكلف بالضريبة المعني بالدين الجبائي بأي من إجراءات التسوية الجبائية، يفتح بذلك السبيل أمام إدارة الضرائب لتنفيذ قرار الغلق المحل التجاري أو المهني، بواسطة العون الذي يُشرف على إجراءات المتابعة أو المحضر القضائي بتكليف من قابض الضرائب.

الفرع الثاني

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز

تلجأ الإدارة الضريبية إلى اتخاذ إجراءات الحجز⁽²¹²⁾ على أموال المكلف بالضريبة في إطار عملية التحصيل الجبri التي تتم بإجراءات المتابعة، عند امتناع وتعنت المكلف بالضريبة عن الوفاء بمستحقات دينه الجبائي في مواعيد الاستحقاق المحددة له قانونا والمدرجة ضمن الجداول التي يُدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيز التنفيذ، بحيث تُبين هذه الجداول كل المكلفين بالضريبة والمبالغ المطلوبة تسديدها، وكذا تاريخ الشروع في عملية التحصيل.

بناء على ذلك، فقد أوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي، جملة من الإجراءات التي لابد على الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة التقييد بها أثناء توقيع الحجز على ما يملكه المكلف المعني بالدين الجبائي، بحيث نجد أن هذا الجزاء الإجرائي يحدد مجال تطبيقه في إطار الإجراءات التمهيدية التي تتخذها إدارة الضرائب لغرض توقيع إجراء الحجز من جهة (أولاً)، ليتمد ويشمل كافة الإجراءات التنفيذية التي يتم اتخاذها عند وضع إدارة الضرائب اليد على أموال المكلف بالضريبة من جهة أخرى (ثانيا).

(212) - يُعرف إجراء الحجز بأنه "تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع الأشياء الخاضعة للضريبة بحوزتها، ومن ثم بيعها بهدف تحصيل حقوقها"، أو هو ذلك "النظام الخاص الذي وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من المكلف بالضريبة تكون فيه السلطة العامة خصما ومحاما في الوقت ذاته"، راجع في ذلك: أحمد أبو الوفاء، مرجع سابق، ص 869؛ كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اتجاهات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 32.

أولاً: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التمهيدية لإيقاع الحجز

تم الاعتراف للإدارات الضريبية بموجب القوانين الجبائية بوجه عام، بسلطات واسعة أثناء مباشرتها لإجراءات المتابعة في حق المكلف المعنى بالدين الجبائي، لتصل إلى درجة القيام بنفسها بإجراءات التنفيذ المباشر أو الحجز الجبri باعتبارها صاحبة امتياز.

نظراً لخطورة إجراء الحجز الجبri وتأثيره بصفة مباشرة على أموال المكلف بالضريبة، فقد أقرَّ المشرع جملة من الإجراءات التي أقرها تحت حتمية فرض جزء إجرائي لها ينبع عن كل مخالفة تصدر من إدارة الضرائب بقصد اتخاذها للإجراءات التمهيدية، التي يستوجب عليها المشرع ضرورة التقييد بها أثناء توقيعها إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة.

1- سقوط الحق في إجراء الحجز

يتمثل أول جزء إجرائي يُعدم فيه أثر توقيع إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة في جزء سقوط الحق، باعتباره ذلك الجزء الذي يتربّ في حالة مخالفة الإدارة الضريبية للمواعيد المحددة وفقاً للنموذج المقرر لها قانوناً للقيام بمثل هذا الإجراء، مع العلم أن هذه المواعيد قد نظمها المشرع في ظل القانون الجبائي بوجه خاص وقانون الإجراءات المدنية والإدارية بوجه عام.

يظهر من الوهلة الأولى، أن هذه المواعيد الإجرائية الواجب احترامها تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي، من قبل الإدارة الضريبية لغرض توقيع إجراء الحجز، يتبيّن عن طريق تحليل ودراسة فرضين هما:

يتمثل الفرض الأول، أين يتم اتخاذ إجراء الغلق المؤقت كإجراء أولي وسابق على إجراء الحجز من قبل الإدارة الضريبية، ففي مثل هذا الفرض قد ألزم المشرع الإدارة الضريبية الممثلة في الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة، بإيقاع إجراء الحجز تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي خلال فترة ستة (6) أشهر⁽²¹³⁾ التي تلي مباشرة تاريخ دخول قرار الغلق المؤقت حيز التنفيذ.

⁽²¹³⁾ – انظر الفقرة الأولى من المادة 146 من ق.إ.ج.

بينما إذا كنا أمام الفرض الثاني، أين يتم اللجوء مباشرة إلى اتخاذ إجراء الحجز بصفة أولية، دون ضرورة المرور على إجراء الغلق المؤقت –باعتباره إجراء ليس وجوبيـ، فإن إجراء الحجز لابد أن يُتخذ مباشرة وتحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالسقوط، بعد يوم كامل من تبلغ الإخطار بإجراء الحجز للمكلف بالضريبة⁽²¹⁴⁾، التي تلي مباشرة بعد استفاده مهلة خمسة عشر (15) يوم من تبلغ التتبّيـه بالدفع، أو بعد قيام قابض الضرائب مباشرة بإجراء الحجز بعد يوم كامل من تاريخ إرسال الإخطار بالحجز للمكلف بالضريبة وذلك في حالات التحصيل الفوري المنصوص عليها في نص المادتين 147 و 149 من ق.إ.ج⁽²¹⁵⁾، وكذا المادة 354 من ق.ض.م.ر.م⁽²¹⁶⁾.

أضاف المشرع ميعاد آخر نص عليه في القواعد العامة المنظمة لإجراءات الحجز في إطار قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والذي يقتضي أن إجراء الحجز أثناء توقيعه من أجل إعداد محضر الحجز والجرد لا يمكن أن يتعدى ذلك يوم واحد، إلا في حالة واحدة فقط، ألا هي حالة عدم إتمامه من قبل العون المكلف بالمتابعة أو المحضر القضائي فيجوز في مثل هذه الوضع أن يتم موافقة إجراءاته في اليوم الموالي تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي لمخالفة هذا الميعاد، والمشار إليه في نص المادة 644 من ق.إ.م⁽²¹⁷⁾.

2- عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء الحجز

نظم المشرع الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص، والذي يترتب بمناسبة مخالفة الأعوان المكلفين بممارسة إجراءات المتابعة التي تمكن إدارة الضرائب من تحصيل ديونها،

⁽²¹⁴⁾— C'est le même principe qui est adopté par le législateur français dans l'une des lois fiscales : « (...)la saisie ne peut être effectivement pratiquée , au plus tôt, que le surlendemain du jour de la signification du commandement, en outre, lorsque ce délai expire normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié au chômage, il est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant », Cité par : CASIMIR Jean- Pierre , *op.cit*, p 443.

⁽²¹⁵⁾— انظر المادتين 147 و 149 من ق.إ.ج.

⁽²¹⁶⁾— انظر المادة 354 من ق.ض.م.ر.م.

⁽²¹⁷⁾— انظر المادة 644 من ق.إ.م.

للمودج القانوني المنظم لمسألة الاختصاص بشأن إصدار الأمر بالحجز وكذا قرار الحجز الواقع على أموال المكلف بالضريبة.

انطلاقاً من ذلك، نجد بأن هذا الجزاء الإجرائي تظهر أثار إعماله في تنظيم المشرع لمسألة الاختصاص بشأن إصدار الأمر بالحجز، والذي أقره للمدير الولائي للضرائب أو ممثليه، أما فيما يخص قرار الحجز باعتباره قراراً إدارياً محضاً، فإن الاختصاص في مثل هذه الحالة قد منحه المشرع بصفة مباشرة للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بعدم اختصاصهما، لعدم احترام كل منهما لمجال اختصاصه من جهة، ومن جهة أخرى عدم التقيد والالتزام أثناء تحرير قرار الحجز بالمعطيات التي يُقدمها المحاسب المتابع -لاختصاص كل منهما- في تقريره عن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

نستنتج مما سبق، أن المشرع قد أقر للإدارات الضريبية بوجه عام اختصاص بإصدار أوامر وقرارات الحجز، باعتبار أن الحجز الذي توقيعه هذه الإدارة الضريبية ما هو في حقيقة الأمر إلا حجز إداري دون ضرورة تدخل أي جهة أخرى في ذلك، وهذا تطبيقاً للجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص، بعبارة أخرى نجد أن المشرع لم يُقم بتقييد الإدارة الضريبية بشرط اللجوء إلى الجهات القضائية لاستصدار أمر أو قرار بالحجز⁽²¹⁸⁾ -خلاف الوضع في القواعد العامة-، إلا في حالة استثنائية واحدة والمتمثلة في مصادفة العون المكلف بالمتتابعة أو المحضر القضائي لإشكالات عملية في التنفيذ، ففي غير هذه الحالة لا يكون هناك تدخل للقاضي في الإشراف على عملية التنفيذ⁽²¹⁹⁾.

3- بطلان قرار الحجز

يستوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يمس قرار الحجز بأثار البطلان، إلزامية مراعاة جملة من الإجراءات التي ضمنها المشرع في إطار نماذج قانونية منصوص عليها في ظل

⁽²¹⁸⁾ إخلف حسناً، مرجع سابق، ص 45.

⁽²¹⁹⁾ كوسة فضيل، "الحجز الإداري في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، عدد 3، 2011، ص 424.

القوانين الجبائية بوجه عام، والتي حثّ من خلالها إدارة الضرائب الممثلة في الأعوان المكلفين بالمتابعة بتضمين البيانات المحددة قانوناً عند إصدار قرار الحجز وعدم مخالفتها، إلى جانب ضرورة تبليغ محتواه للمكلف المعنى بالدين الجبائي، حتى يرقى هذا القرار إلى درجة قرار إداري تنفيذي مكتوب يعترف به القانون، ويسمح بموجبه للإدارات الضريبية بتحصيل ديونها الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، استناداً على ما جاء في مضمون هذا القرار -قرار الحجز-.

أ- مخالفة بيانات قرار الحجز

يتبيّن بالعودة إلى التنظيم الإجرائي الخاص بإجراءات الحجز المنصوص عليها في ظل القوانين الجبائية بوجه عام، أنّ المشرع لم ينظم الجزء الإجرائي الذي يقضي ببطلان قرار الحجز لمخالفة بياناته بنصوص خاصة في هذا القانون، وإنما قد أقرّ إمكانية إثارة هذا الجزء الإجرائي والإعمال به من خلال الإحالـة إلى القواعد العامة المنظمة لإجراءات الحجز في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يعود ذلك إلى وجود توافق مماثل من حيث البيانات الواجب توافرها في قرار الحجز الذي تصدره الإدارة الضريبية على الرغم من الطابع الإداري الذي يتسم به قرار الحجز بخلاف الطابع القضائي الذي يتصف به قرار الحجز في إطار القواعد العامة، وهذه البيانات الواجب مراعاتها من قبل المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى عند إصداره لقرار الحجز، قد نص عليه المشرع في المادة 691 من ق.إ.م.إ⁽²²⁰⁾.

نضيف في هذا الشأن، أنّ المشرع قد ألزم وتحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان، أنه على الإدارة الضريبية المكلفة بإصدار قرار الحجز -بصفته قرار إداري-، ضرورة احترام النموذج الشكلي المعمول به والمحدد قانوناً.

⁽²²⁰⁾- انظر المادة 691 من ق.إ.م.إ.

ب- عدم تبليغ قرار الحجز

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في بطلان إجراء التبليغ، قد فرض المشرع من هذه الزاوية على الإدارة الضريبية الالتزام بإعلام وإطلاع المكلف المعني بالدين الجبائي بكافة الإجراءات المقررة اتخاذها ضدّ وضعيته الجبائية، وذلك من خلال سعي هذه الإدارة الضريبية إلى اتخاذ كافة الإجراءات الالزمة لتبليغ محتوى قرار الحجز للمكلف بالضريبة.

تأسيساً على ذلك، يظهر أن تبليغ قرار الحجز لا يتم إلا وفقاً لإجراءات معينة أقرها المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان سند أو محضر الحجز والتي تمثل في ضرورة إرسال سند الحجز إلى المكلف المعني بوثيقة تُسمى «Avis Officiel de Saisie Série Rn°19»، والتي يجب أن تحتوي هي الأخرى تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان، على البيانات التالية⁽²²¹⁾:

- اسم الجهة الصادر منها هذا الأمر ومقرها؛
- اسم الشخص الذي أصدر القرار ولقبه أو من ناب عنه في الإصدار؛
- اسم المكلف ولقبه وموطنه وصفته وقيمة المستحقات المطلوبة منه المدين وتاريخ استحقاقها وأساس القانوني لكل ذلك؛
- ختم الجهة التي أصدرت القرار؛
- توقيع الشخص الذي أصدر القرار.

ثانياً: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التنفيذية للحجز

خصص المشرع الإدارة الضريبية بصفة عامة بامتيازات فرضها لها في إطار القانون، ويظهر ذلك من خلال الإجراءات التنفيذية الممنوحة لها لإيقاع الحجز على أموال المكلف المعني بالدين الجبائي، لكونها إجراءات تختلف تماماً مما هو متعارف عليها في القواعد العامة الخاصة بتنظيم

⁽²²¹⁾— **Ministre des Finances**, D.G.I, « Instruction générale au contentieux de recouvrement d'impôt », 2012, pp 12 – 13.

إجراءات الحجز المنصوص عليها في إطار قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك لكون أن هذه الإجراءات التنفيذية المقررة في قواعد وأحكام القوانين الجبائية بوجه عام، تمتاز بنوع من المرونة والبساطة في التطبيق، وذلك لتكريس نية ورغبة المشرع في تحقيق الغاية المرجوة من وراء لجوء الإدارة الضريبية إلى مثل هذه الإجراءات، والمتمثل في وضع حدًّا لمحاولات المكلف بالضريبة التملص من تسديد ضريبيته والسعى إلى تهريب أمواله.

انطلاقاً من هذا، نجد أن المشرع قد أدخل على إجراءات الحجز نوع من التخفيف والمرونة، ويظهر ذلك من خلال إعفاء المشرع الأعوان الإداريين من ضرورة الحصول على إذن بالحجز من طرف رئيس المحكمة أو برفع دعوى قضائية، وذلك رغبة منه بالنزول لتحقيق مطلوبين عمليين بالغاً الأهمية، بحيث يتمثل في إضفاء طابع المرونة والسرعة في تطبيق إجراءات الحجز من جهة، وتجسيد فعلية وجدية هذه الإجراءات في عملية تحصيل الدين الجبائي من جهة أخرى، لذلك فقد حرص المشرع على كفالة هذه الإجراءات بطابع جزائي إجرائي محدد وفقاً للنموذج القانوني الذي يُعمل به في حالة مخالفة تطبيق إجراءات الحجز وفقاً لشكليات المقررة قانوناً.

١- الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز على منقولات المكلف بالضريبة

بعد فشل الإجراءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب لتحصيل ديونها الجبائية بطريقة ودية، تلجأ هذه الإدارة الضريبية إلى مباشرة إجراءات تنفيذية على أموال المكلف المعني بالدين الجبائي، بغض النظر عما إذا كانت هذه الأموال بحوزته أو بحوزة الغير وكل ذلك مرهون على الإدارة الجبائية إتباع إجراءات محددة قانوناً لتوقيع هذا الحجز على منقولات المكلف بالضريبة، تحت حتمية المشرع في فرض جزاء إجرائي المبسط في حالة مخالفة القاعدة الإجرائية المنظمة لمختلف هذه الإجراءات.

أ- سقوط الحق في إجراء الحجز

تظهر شدة وصارمة المشرع في تطبيق الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في حالة مخالفة الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة للمواعيد المحددة قانوناً لتوجيه إخطار بإيقاع الحجز

على منقولات المكلف المعني بالدين الجبائي أو من يمثله، وهذا عملاً بمقتضيات المادة 380 من ق.ض.م.ر.م⁽²²²⁾ التي نصت على أن عملية الحجز تشمل كل من المنقولات التي يملكها المكلف بالدين الجبائي أينما وجدت.

بناء على ذلك، ألزم المشرع الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة باحترام الميعاد المقرر لإرسال إخطار للمكلف المعني بالدين الجبائي، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بسقوط الحق في إجراء الحجز، والذي يمكن حسب ما جاءت به المادة 145 في فقرتها الأخيرة من ق.إ.ج أن يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، وبالأخص أنه يُستوجب على إدارة الضرائب الالتزام أنشاء مباشرة عملية التحصيل الفوري المشار إلى حالاته ضمن المادة 149 من ق.إ.ج والمادة 354 من ق.ض.م.ر.م، بأن يحرص قابض الضرائب على توجيه تتبّيه بلا مصاريف للمكلف بالضريبة فوراً بعد انقضاء تاريخ استحقاق الضريبة، ليُقر من خلاله بوجوب عملية التحصيل، ليتم بعد ذلك إجراء الحجز بعد يوم من تبليغ التتبّيه، وكل ذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالسقوط.

ب- بطلان إجراء الحجز

يقع إجراء الحجز تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلانه، وذلك لسبب عدم احترام ومراعاة كل من العون الذي يشرف على إجراءات المتابعة الجبائية أو المحضر القضائي بتضمين محضر الجرد والوصف لكافة البيانات المقررة قانوناً وفقاً للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالأخص في حالة إغفال البيان الأساسي والجوهرى الذي أشارت إليه المادة 150 من ق.إ.ج⁽²²³⁾، والمتعلق بتحديد مصاريف المكلف بحراسة المنقولات تتبعاً للتعرifات المحددة بموجب قرار صادر من الوزير المكلف بالمالية.

(222) – انظر المادة 380 من ق.ض.م.ر.م

(223) – تنص المادة 150 من ق.إ.ج، على أنه: "تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تتبعاً للتعرifات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية".

ضف إلى ذلك، أنه يقع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، حالة عدم قيام كل من العون المكلف بإجراءات المتابعة أو المحضر القضائي، بإجراء لا يقل أهمية عن باقي الإجراءات الأخرى، والمتمثل في تلاوة مضمون الطلب المحدد للمبلغ المستحق الدفع والمحرر من قبل إدارة الضرائب، وإذا ما صدر أي تعنت وإصرار من المكلف بعدم الوفاء، يقوم بعد ذلك العون أو المحضر القضائي بعملية جرد المنقولات التي تعود للمكلف بالضريبة، وهكذا تضع إدارة الضرائب يدها على هذه المنقولات التي هي محل الحجز⁽²²⁴⁾.

2- الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات الحجز على منقولات المكلف بالضريبة لدى الغير

خصّ المشرع الإدارة الضريبية بنوع من الخصوصية في الإجراءات المنظمة لها في سياساته التشريعية، وذلك بالاعتراف لها بإجراءات تتسم بالبساطة والفعالية في ذات الوقت لتمكنها من تحصيل ديونها، تختلف تماماً عن تلك الإجراءات والشكليات المنصوص عليها في القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يتبيّن من هذا المنطلق، أنّ المشرع اعترف للإدارة الضريبية بإجراءات التنفيذ على أموال المكلف بالضريبة لدى الغير، من خلال إتباعها لإجراء الإشعار للغير الحائز⁽²²⁵⁾، والذي يُعد

= يمكن أن يستفيد الحراس المعين، زيادة على المصارييف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصارييف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصارييف على نص قيمة الأشياء المحروسة".

(224)- إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 49.

(225)- En peut définir l'avis à tiers détendeur « ATD » comme: « une procédure simple et souple, elle est dérogatoire aux règles de droit commun avec laquelle le receveur des impôts oblige un tiers à verser entre ses mains, les fonds dont il est détenteur ou débiteur à l'égard du redevable, à concurrence des impôts dues par celui-ci ». Cité par : YELLES Chaouche Bachir, « La pratique de l'avis à tiers détenteur », Revue de l'entreprise et commerce, N° 01, 2005, p 97.

أما بالنسبة لتعريف الغير الذي يشمله الإشعار، نجد أن المشرع الجزائري قد اتبع نفس المفهوم الذي أشار إليه المشرع الفرنسي، بحيث لم يقم هذا الأخير بحصر هؤلاء الأشخاص وإنما أوردهم على سبيل المثال فقط، وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 384 من ق.ض.م.ر.م على أنه : "يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتضدين وغيرهم من المستأمينين على أموال صادرة من المدينين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية، أن يدفعوا بناء على =

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

إجراء ذو طابع جبائي محض ليس له مثيل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والذي بموجبه يلتزم الغير الحائز أو المدين بأموال المكلف بالضريبة، من أجل دفع الضريبة عوضاً عنه لفائدة الخزينة العمومية.

نجد وبالتالي، أن المشرع قد أولى أهمية كبيرة لهذا النوع من الإجراء الخاص في ظل القوانين الجبائية بوجه عام، لكن بالمقابل من ذلك لم يحظى هذا الإجراء بعملية تأطيره وتنظيمه بنموذج قانوني مُنظم لجميع إجراءاته – إلا البعض من إجراءاته –، حتى يتبيّن مجال إثارة الجزاء الإجرائي الذي يتربّع عند لجوء إدارة الضرائب إلى اتخاذ هذا الإجراء ومخالفة إجراءاته ل مباشرة إجراءات الحجز على أموال المكلف بالضريبة لدى الغير.

A- سقوط الحق في إجراء الحجز لمخالفة ميعاد إشعار للغير الحائز

استقرَّ لنصوص المواد 384 و 401 من ق.ض.م.ر.م، يتبيّن بأن المشرع لم ينظم إجراء الإشعار للغير الحائز بنظام قانوني يُؤطر جميع إجراءاته وشكلياته المقررة لإرسال هذا الإشعار

= طلب ذلك منهم، لقابض الضرائب المختلفة كتسديد عن المدينين المذكورين، من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها.

2) تبقى الطلبات المقدمة قانوناً والتي لم تسمح بسداد كل ما للخزينة، صحيحة طيلة أجل مدتها سنة المستأمنون والحاизون، حتى في حساب جاري، على الأموال المشار إليها أعلاه، والمدينون بها ملزمين طيلة نفس الأجل اعتباراً من الطلب بالقيام بدفع الأموال الصادرة عن المدينين بالضرائب تباعاً لاستلامها.

تطبق أيضاً أحكام هذه المادة على المسيرين والمتصرين والمدراء العاملين والقائمين بتصفية الشركات بالنسبة للضرائب المستحقة عليها، وكذا على الأعوان المحاسبين أو أمناء مال الشركات الفلاحية لاحتياط وجميع هيئات القرض الفلاحي أو غير الفلاحي والتعاونيات والجمعيات المهنية.

(3) عندما يكون المدين بالضريبة شخصاً معنوياً، يحدد أجل إلزام المستأمنين والحاizين بمدة أربع (4) سنوات.

(4) تخصم المدفوعات المؤداة من المبالغ المستحقة، ويسلم وصل من قبل قابض الضرائب المختلفة للمستأمن أو الحائز الذي قام بالدفع".

- Art 265 du C.P.F.F, dispose que : «Les huissiers de justice, commissaires-priseurs judiciaires, notaires, séquestrés et tous autres dépositaires publics de fonds ne peuvent les remettre aux héritiers, créanciers et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées, qu'après avoir vérifié et justifié que les impôts directs dus par les personnes dont ils détiennent les fonds ont été payés.

Ces séquestrés et dépositaires sont autorisés à payer directement les impositions qui se trouveraient dues avant de procéder à la délivrance des fonds qu'ils détiennent ».

لغير الحائز، وإنما يكتفى فقط بالإشارة إلى هذا الإجراء مع تبيان ضرورة اتخاذه من طرف إدارة الضرائب، قبل أي خطوة إجرائية تقوم بها لإيقاع الحجز على تلك الأموال المودعة لدى الغير.

خلافاً للوضع في القانون الفرنسي، أين نجد المشرع الفرنسي قد نظم هذا الإجراء ضمن نموذج قانوني مُحكم أشار فيه إلى أنه لا يمكن اللجوء إلى مثل هذا الإشعار إلا بعد إنذار المكلف بالضريبة، لكون أن هذه المسألة محسومة في القانون الفرنسي، بحيث يجب أن يسبق الإشعار للغیر الحائز ما يسمى بالإشعار بعملية التحصيل الذي يتم إرساله وتبلغه إلى المكلف بالضريبة، وأنه في حالة انتهاء أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ الإرسال وامتناع المكلف عن الدفع، فإنه يجوز للمحاسب أن يلجأ إلى إجراءات الإشعار لغير الحائز، وأن المحاسب المكلف بعملية التحصيل ليس ملزم قانوناً بأن يعيد الإرسال بعد فوات المواعيد السالفة الذكر أي القيام فقط بما يسمى بتذكير⁽²²⁶⁾.

ب- عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء الإشعار لغير الحائز

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في عدم الاختصاص، فقد اعترف المشرع بموجب القوانين الضريبية بوجه عام، باختصاص حصري لقابض الضرائب بإصدار إشعار لغير الحائز، دون أن يخضعه في ذلك لرقابة المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، وهذا ما يفهم صراحة من أحكام ومقتضيات نص المادة 383 من ق.ض.م.ر.م⁽²²⁷⁾.

بحيث يسعى قابض الضرائب من خلال إصدار إشعار لغير الحائز -الذي يُعد إجراء تنفيذي في المجال الضريبي- إلى استرجاع المبالغ المستحقة من قبل المكلف المعني بالدين الجبائي بناء على الأموال التي تكون بحوزة الغير⁽²²⁸⁾، وبهذه الصورة نجد بأن الإشعار لغير الحائز هي عبارة عن آلية إجرائية جعلها المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بعدم

⁽²²⁶⁾- واضح إلياس، مرجع سابق، ص ص 82-83.

⁽²²⁷⁾- انظر المادة 383 من ق.ض.ر.م.

⁽²²⁸⁾- اخلف حسناء، مرجع سابق، ص 34.

الاختصاص، في يد شخص واحد فقط وهو قابض الضرائب لغرض مواجهة المكلف سيئ النية المُتهرب من تحصيل ديونه الجبائية بشكل تفيفي فعال وصارم ودون أية تكلفة في ذلك.

ج- البطلان لعدم تبليغ الإشعار

تقتضي القاعدة الإجرائية التي تنظم إجراء الإشعار للغير الحائز، أن يتم هذا الإجراء طبقاً للنموذج القانوني المحدد له، وذلك من منطلق ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، فمتى تم مخالفة هذه القواعد التي تحكم القاعدة الإجرائية، وإن تم تبسيط على كل مخالفة جزاء إجرائي. بناء على ذلك، يتبيّن بأن مخالفة إجراء الإشعار للغير الحائز لبعض الشكليات على الرغم من أن المشرع لم يجعلها تحت مظلة ترتيب الجزاء الإجرائي، إلا أن الناحية العملية ثبّين عكس ذلك أن مجرد إغفال هذه الشكليات يجعل من هذا الإجراء مشوباً بعيوب إجرائي، مما يقتضي كنتيجة لذلك توقيع عليه جزاء إجرائي.

ج-1- عدم توقيع محضر المتضمن إشعار الغير الحائز

تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقتضي ببطلان محضر الإشعار للغير الحائز، لابد أن يتم توقيعه وجوباً من طرف قابض الضرائب الذي يُشرف على عملية المتابعة الجبائية، أو من طرف العون المفوض بالتوقيع عنه، وهذا ما أكدته الممارسة القضائية الفرنسية⁽²²⁹⁾ التي قضت بأن أي مخالفة لإجراء التوقيع على محضر الإشعار للغير الحائز، سواء من طرف قابض الضرائب أو العون المفوض قانوناً، أو إغفال ذكر اسم ولقب المحاسب الذي أوكل إليه قانوناً عملية إعداد تقرير حول أموال المكلف بالضريبة، فيؤدي ذلك كله حتماً إلى ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان محضر الإشعار للغير الحائز.

⁽²²⁹⁾– Cass.Com. Arrêt 25 janvier 2005, dispose que: «Le volet adressé au tiers détenteur ainsi que celui destiné au débiteur doivent être impérativement signés par le comptable du Trésor ou par un agent bénéficiant d'une délégation de signature. La Cour de cassation a, en effet, précisé que la signature d'un tel acte était une condition essentielle de sa régularité », N° 164 FD, Laval-Chavet, RJF.5/05 n° 498.

نضيف في هذا الشأن، أن الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان لا يجد أي مجال لتطبيقه في حالة عدم إدراج قابض الضرائب للمعلومات التي تخص المكلف المدين بالدين الجبائي، وذلك تطبيقاً لمبدأ الحفاظ على سرية الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة فليس هناك أية ضرورة لإعطاء الغير الحائز معلومات دقيقة حول أعمال المكلف بالضريبة⁽²³⁰⁾.

ج-2- عدم تبليغ محضر الإشعار للغير الحائز

نظم المشرع الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراء الإشعار للغير الحائز إذا لم يتم تبليغه، وذلك على اعتبار أن إجراء الإشعار للغير الحائز يُعد من سندات المتابعة، مما يفهم من ذلك أن إجراء الإشعار يماثل تماماً النموذج القانوني من حيث ضرورة تبليغه بالنسبة للإجراءات المتابعة السابقة الذكر، وهذا ما أقرته المادة 159 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج.

لابد وبالتالي، لإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، التمييز بين تبليغ الإشعار للغير الحائز وإعلامه بضرورة تحويل الأموال المكلف بالضريبة التي بحوزته إلى مداخل الخزينة العمومية، والذي يترتب عن مخالفة ذلك جزاء إجرائي يقضي ببطلان إجراء الإشعار للغير الحائز، تبليغ المكلف بالضريبة بما تم اتخاذه ضده من إجراءات تنفيذ على أمواله الموجودة بحوزة الغير، وذلك لعدم وجود نص قانوني في ظل قانون الإجراءات الجبائية يُقر ويلزم إدارة الضرائب بمثل هذا الإجراء.

نستشف من وجهة نظرنا بذلك، صعوبة إعمال الجزاء الإجرائي في هذه الحالة لعدم وجود طابع الإلزام ينادي بضرورة القيام به، مما يؤدي إلى ظهور نوع من الإجاف في حق المكلف بالضريبة، الذي يؤدي إلى تضييع حقوقه الموضوعية لإغفال تنظيم هذا الإجراء، بحيث يضيع عليه حقه في الطعن في هذا الإجراء من جهة، ومن جهة أخرى أن تبليغ المكلف بالضريبة بهذا الإجراء يفيد في قطع التقاضي الرباعي بحيث لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك به.

⁽²³⁰⁾– Cass. Com. Arrêt 12 mai 1987, dispose que: « L'avis à tiers détenteur ne doit pas spécifier la nature exacte des taxes dont le paiement est réclamé, les bases et la période d'imposition ni ventuellement les conditions dans lesquelles le redressement été opéré », Bull. civ. IV n° 115, p 88.

خلافاً للوضع في القانون الفرنسي، أين نجد أن المشرع الفرنسي قد ألزم الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار الغير الحائز المتخذ ضدّ وضعيته الجبائية، كما يجب إعلام الغير بأنه تم تبليغ المكلف بالضريبة وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، بحيث يتم التبليغ بموجب رسالة مسجلة مع الإشعار بالاستلام⁽²³¹⁾.

3- الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز على عقارات المكلف بالضريبة

تطبيقاً لقاعدة العامة "لا يمكن الحجز على العقار إلا بعد نفاذ المنقول أو عدم وجود المنقولات"، والمستتبطة من القواعد العامة المنظمة لنظرية الحجوز التنفيذية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد أن المشرع قد احاط هذه الإجراءات المتعلقة بالحجز على عقارات المكلف بالضريبة بجزاءات إجرائية، وذلك تحت طائلة ضرورة الالتزام والتقييد بشكليات هذه الإجراءات من طرف الإدارة الضريبية.

أ- سقوط الحق في إجراء الحجز

قيد المشرع الإدارية الضريبية عند مباشرتها للإجراءات الحجز على عقار المكلف بالضريبة، بجزء إجرائي يتقرر لعدم احترامها ومراعاتها لهذه الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية عامة، بحيث يستوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم يتم تبليغ الإشعار بالحجز إلى المكلف المعني بالضريبة، وذلك قبل اتخاذ الإدارة الضريبية أي من الإجراءات التنفيذية لغرض توقيع الحجز على عقار المكلف بالضريبة، وهذا ما استقر عليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 18/11/2003 : "...)" حيث أنه وطبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن إدارة الضرائب ملزمة

⁽²³¹⁾ - نقلًا عن: واضح إلياس، مرجع سابق، هامش رقم 1، ص 84

- Cass. Com. Arrêt du 18 juin 1996, *Le défaut de dénonciation de l'avis à tiers détenteur au débiteur constituait une nullité de forme*. bull. civ. n°181, p 156. Paris, 26 septembre 1991, L'avis à L.259 du L.P.F. n°697, RJF 5/92.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز، حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفيًا يترتب بطلانه⁽²³²⁾.

تأسيساً على ذلك، نجد بأن إدارة الضرائب ملزمة بإيقاع إجراء الحجز على عقار المكلف بالضريبة، مباشرة بعد توجيه إخطار لها هذا الأخير لإعلامه بنوع الحجز المستخدم في حقه، ومنذ تاريخ الإخطار يُحسب يوم كامل ليفتح السبيل أمام إدارة الضرائب لوضع يدها على ذلك العقار، إلا في الحالات التي استثنها المشرع بصريح عبارات نص المادة 147 من ق.إ.ج، وذلك فيما يخص حالة التحصيل الفوري لضريبة، التي تأخذ فيه إدارة الضرائب إجراءات الحجز على وجه الاستعجال، ما عدا ذلك ألم المشرع إدارة الضرائب بإحترام فقط ميعاد يوم كامل لتوقيع الحجز الذي يبدأ حسابه من تاريخ تبليغ إجراء الإخطار وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق.

ب- بطلان إجراء الحجز على العقار

حرص المشرع في إطار سياساته التشريعية المنتهجة، على كفالة إجراءات الحجز على العقار، بإجراء لا يقل أهمية والمتمثل في إجراء الرهن الرسمي⁽²³³⁾، وهو إجراء خاص يؤخذ به تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي لمخالفته من طرف إدارة الضرائب، وهذا ما أخذ به المشرع في ظل القوانين الجائمة⁽²³⁴⁾.

(232)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 009805، صادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بمنازعات الضريبة، 2003، ص 89.

(233)- حسب نص المادة 882 من الأمر رقم 58-75، يتضمن القانون المدني، فإن الرهن الرسمي هو عقد يكسب به الدائن حق عينياً، على عقار لوفاء دينه، يكون له بمقتضاه أن يتقدم على الدائنين التاليين له في المرتبة في استيفاء حقه من ثمن ذلك العقار في أي يد كان، بهذا يتبيّن بأن الرهن الرسمي هو عبارة عن أحد التأمينات العينية التبعية المنصوص عليها في الشريعة العامة في القانون المدني، والذي اعترف به المشرع في ظل سياساته التشريعية، لإدارة الضرائب لغرض استيفاء ديونها الجبائية من المكلف المعنى بالدين الجبائي.

(234)- تنص المادة 388 من ق.ض.م.ر.م، على أنه : "للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأموال العقارية للمدينين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون.=

الجزء الإجرائي الخاص بمنازعات التحصيل

يختص بالمقابل من ذلك، قابض الضرائب بتوجيهه طلب تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، بضرورة قيد الرهن الرسمي وتسجيله في إدارة الأملاك الوطنية بشرط أن يتضمن هذا الطلب تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي، البيانات التالية⁽²³⁵⁾:

- تعيين العقار الذي يجب أن يقع عليه التسجيل،
- تحديد طبيعة ومدى الحق المطلوب قيده،
- تحديد هوية المكلف بالدين أو ذوي الحقوق،
- إشارة إلى المكلف بالتحصيل الذي طلب قيده.

ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، حيث لا يمكن تسجيله إلا ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامات لعدم إتمام الدفع".

- كما نص أيضا المادة 146 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، على أنه: "من أجل تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية التي يؤول تحصيلها إلى مصلحة الضرائب المختلفة، تتمتع الخزينة برهن قانوني على مجموع الأموال العقارية للمدينين بالضريبة، وتعفى من تسجيله في مكتب الرهون، وببدأ مفعول هذا الرهن تلقائيا، اعتبارا من تاريخ الإرسال من طرف مصالح وجاء الضريبة، لجداول وسندات التحصيل وكشوف الحوافل، إلى محصل الضريبة المكلف بتحصيلها".

لا يحق لمحافظ الرهون القيام بتسجيل، من أجل الالتزام بمبلغ، دون أن تقدم له شهادة إبراء الذمة من الضرائب، محررة باسم المدين بالضريبة".

كما نصت أيضا المادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة، على أنه: "إن للخزينة رهنا قانونيا على جميع الأموال العقارية التي يملكونها المكلفو بالضريبة وتعفى من تسجيله في مكتب الرهون وذلك من أجل تحصيل من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يعود تحصيلها إلى إدارة الضرائب".

ويأخذ هذا الرهن تلقائيا مرتبتة ابتداء من تاريخ إرسال الكشوفات سندات التحصيل وجداول المنتجات من قبل مصالح وجاء الضرائب إلى المحصلين المكلفين بالتحصيل.

يحظر على محافظ الرهون القيام بتسجيل من أجل الالتزام بمبلغ من دون أن يقدم له المدين شهادة براء الذمة من الضرائب".

كما أضافت المادة 367 من قانون التسجيل، والتي نصت على أنه: "للخزينة رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية التابعة للمدينين بالضريبة وذلك من أجل تحصيل مختلف الضرائب والغرامات الجبائية المشار إليها في هذا القانون، ويسري أثر هذا الرهن عند تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية.

ولا يمكن تسجيل هذا الرهن إلا ابتداء من التاريخ الذي استحق فيها المدين بالضريبة زيادة أو عقوبة لعدم الدفع".

⁽²³⁵⁾ - نقل عن: إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 50.

يأتي بعد ذلك، مرحلة إيقاع الحجز على عقار المكلف بالضريبة من طرف الأعوان المكلفين بإجراءات المتابعة أو المحضر القضائي، الذين يستوجب عليهم القانون وتحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان، أن يتم تحرير محضر الحجز مشتمل على البيانات التالية:

- وضع العقار، مساحته وحدوده، رقمه أو القطعة الأرضية كما هو في سجل العقار إذا كانت مشهرا.

- تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار وما وجده العون الحائز عن معوقات وما اتخذ بشأنها، وعلى يوم البيع ومكان والقيمة الأولية للعقار.

يع إضافة إلى ذلك، على إدارة الضرائب إجراء رتبه المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلان محضر الحجز، وهو أن تقوم بتحرير وثيقة تبين فيها كافة المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة -المحجوز عليه- والعقار، وتقوم بعدها بتبليغها للإدارة الأملاك الوطنية والمحافظة العقارية قصد إعلامها من جهة.

يتبعن على إدارة الضرائب من جهة أخرى، أن تسعى إلى تسجيل محضر الحجز في المحافظة العقارية على الرغم من أن المشرع الجزائري لم ينص على ضرورة تسجيل محضر الحجز العقاري⁽²³⁶⁾، إلا أن إجراء الحجز لا يرتب أثاره إلا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية أو من تاريخ تحرير محضر الحجز، شريطة أن يتم إرسال نسخة من المحضر الحجز للمكلف بالضريبة عند عدم تواجده أثناء انتقال الأعون المكلفين بإجراءات المتابعة أو المحضر القضائي إلى موقع عقار المكلف بالضريبة لإعداد محضر الحجز إلى جانب ضرورة إعلام الغير بإلصاق نسخة من محضر الحجز في مكان تواجد المال المحجوز، أو لدى إدارة الضرائب، أو في ظل صحيفة يومية.

⁽²³⁶⁾ - مانع سلمى، "إجراءات المتابعة الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها"، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 12، عدد 14، 2017، ص 189.

الفرع الثالث**الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات بيع المحجوزات**

يُعد إجراء البيع آخر الإجراءات التنفيذية التي تختتم بها إجراءات المتابعة الجبائية ونظراً لأهمية هذا الإجراء من الناحية العملية، لكونه يمكّن إدارة الضرائب من استيفاء ديونها الجبائية بموجب الأموال التي انتهت بـه عملية البيع في المزاد العلني، نجد أن المشرع قد نظمه من باب حماية حقوق إدارة الضرائب، بنموذج قانوني يحدد مختلف الإجراءات المقررة قانوناً لإنجاز عملية البيع لأموال المكلف بالضريبة.

تأسيساً على ذلك، انتهت السياسية التشريعية المنتهجة من قبل المشرع إلى ضرورة تقرير جزاءات إجرائية تلحق أي مخالفة صادرة من الإدارة الضريبية وهي تباشر إجراءات البيع لأموال المحجوزة، فنجد أن المشرع قد ألزم إدارة الضرائب بإتباع إجراءات الإعلان والإشهار قبل البدء في عملية، وذلك عن طريق وضع لها إجراء قانوني يحدد لها الميعاد والأجال المقررة تحت طائلة ترتيب جزاء (أولاً)، كما أكد المشرع على إدارة الضرائب أن تقوم بإصدار ترخيص بالبيع من طرف الجهات المؤهلة قانوناً (ثانياً)، مع ضرورة مراعاة كافة الشكليات المقررة قانوناً خاصة ما تعلق منها بالناحية موضوعية (ثالثاً).

أولاً: سقوط الحق في إجراء البيع

يُعد سقوط الحق جزءاً إجرائي رتبه المشرع على الإدارة الضريبية، أثناء مخالفتها للنموذج القانوني الذي يحدد المواعيد والأجال الخاصة بالإجراءات المتابعة لتنفيذ الأعوان التابعين لها لإجراءات المتابعة الجبائية عن طريق عملية أو إجراء البيع لما تم وضع اليد من طرف إدارة الضرائب بصفتها الطرف الحاجزة، وذلك لغرض استيفاء ديونها الضريبية من المبالغ المحصلة عليها من عملية البيع.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تبعاً لذلك، يتبيّن بأنّ هذا الجزاء الإجرائي الذي أقره المشرع والمتمثل في جزاء سقوط الحق، له طابع مزدوج في التطبيق والإعمال به في حالة عدم تقيد الإدارة الضريبية للنموذج القانوني المحدد للمواعيد والأجال الخاصة ب مباشرة عملية البيع، فيظهر هذا الطابع المزدوج من جهة أنه إذا لم يتم نشر الإعلان والإشهار المتضمن عملية البيع قبل عشرة (10) أيام الذي يبدأ احتسابها من تاريخ البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد فيها المحل التجاري، ومن جهة أخرى إذا ما تم البيع قبل مرور عشرة (10) أيام من تاريخ الصاق الإعلان أو الإشهار المتضمن عملية البيع⁽²³⁷⁾.

ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لترخيص إجراء عملية البيع

يُعد جزاء عدم الاختصاص من بين الجزاءات الإجرائية التينظمها المشرع وفقاً لنموذج قانوني، يتم إثارته وإعماله على الإدارة الضريبية الممثلة في الأعوان التابعين لها، والذين تُعهد لهم وظيفة الإشراف على إجراءات المتابعة الجبائية، لمجرد مباشرة إجراء المتابعة عن طريق البيع، دون احترام مجال الاختصاص المنوط إليهم بموجب أحكام وقواعد مقررة قانوناً.

بناءً على ذلك، يترتب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص، إذا ما قام قابض الضرائب بتنفيذ المتابعة الجبائية عن طريق إجراء البيع مباشرة، دون الحصول على الرخصة المنوحة له، وذلك بعدأخذ رأي كل من المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، وهذا ما قضت به حرفيّة نص المادة 146 الفقرة 3 من ق.إ.ج⁽²³⁸⁾.

نضيف في هذا السياق، أنه في حالة مرور أجل ثلاثة (30) يوماً من تاريخ توجيه طلب إجراء البيع إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، دون أن يكون هناك رد يقضي بالقبول أو الرفض، فإن قابض الضرائب لا يختص عند هذه الحدود بإجراء عملية البيع مباشرة وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق هذا الإجراء، لكون المشرع في مثل هذا

⁽²³⁷⁾ – انظر الفقرة الثانية من المادة 151 من ق.إ.ج.

⁽²³⁸⁾ – انظر الفقرة الثالثة من المادة 146 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

الوضع قد منح لكل من المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب الحال، أن يمنح ترخيصا⁽²³⁹⁾ وفقاً لنموذج قانوني لقابض الضرائب من أجل السماح له بتنفيذ إجراءات المتابعة الجبائية عن طريق الشروع في إجراء بيع المحجوزات.

غير أنه، تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في السقوط، يختص كل من المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب مجال اختصاصه بأن يقدم ترخيصاً على وجه الاستعجال لقابض الضرائب، إذا ما تعلق الأمر بإجراء البيع المستعجل للمواد أو السلع المحجوزة القابلة للتلف، أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، وهذا عملاً بأحكام الفقرة 5 من المادة 146 من ق.إ.ج⁽²⁴⁰⁾.

احتكام بمقتضيات المادة 152 الفقرة 1 من ق.إ.ج، تستشف من خلالها أن المشرع قد عهد الاختصاص فيما يخص البيوع العلانية لمنقولات المكلف بالضريبة وتحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي، لكل من أعيان المكلفين بإجراءات المتابعة، المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالزاد العلني.

نخلص، إلى أن المشرع قد نظم الاختصاص المنوط للأعيان المكلفين بإجراءات المتابعة، كل بحسب مجال اختصاصه ورتب عن كل مخالفة للنموذج القانوني للاختصاص جزاء إجرائي يقضي بعدم الاختصاص للشروع في عملية تتفيد البيع، لمنه لاختصاص حصري جعله في يد الإدارة الضريبية، دون تدخل مسبق من السلطة القضائية ولو حتى بنوع من الرقابة على مثل هذه الإجراءات.

خلافاً للوضع في القانون الفرنسي، أين أخضع المشرع الفرنسي إجراءات المتابعة لإجراءات مغایرة عن تلك التي بينها المشرع الجزائري، بحيث نجد أن المشرع الفرنسي قد جعل هناك تداخل في الاختصاص بين الاختصاص الإداري والقضائي لتنفيذ إجراءات المتابعة عن

⁽²³⁹⁾ – انظر الفقرة الرابعة من المادة 146 من ق.إ.ج.

⁽²⁴⁰⁾ – انظر الفقرة الخامسة من المادة 146 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

طريق البيع دون ان يرتب على ذلك أي جزاء إجرائي، وهي ضرورة أن تكون إجراءات المتابعة الجبائية عن طريق البيع تحت رقابة رئيس المحكمة، وهذا ما نلتمسه من خلال استقراء فحوى المادة 268 من ق.إ.ج.ف⁽²⁴¹⁾، أين نجد بأن أثناء مباشرة المحاسب العمومي المكلف بإجراءات المتابعة لتنفيذها عن طريق البيع، وإلا وكان هناك حضور وتدخل فعلي وعملي من السلطة القضائية في كل تلك الإجراءات.

ثالثا: بطلان إجراء البيع

تتصف عملية البيع القائمة بموجب جملة من الإجراءات، التي حرص المشرع على حماية شكلياتها الإجرائية تحسبا لحماية الحق الإجرائي بحد ذاته، وذلك من خلال تقرير لها جزاءات إجرائية تترتب بمناسبة كل مخالفة إجرائية تصدر عن إدارة الضرائب، وذلك من باب تكريس وتجسيد نية المشرع التي نادى بها من خلال سياساته التشريعية التي تقضي بكفالة وضمان الحق الإجرائي دون إهدار الحق الموضوعي علما ان الشكليات الإجرائية قد وجدت في الأساس لتبسيط لها الحماية القانونية.

يتعين من هذا المنطلق على إدارة الضرائب المختصة بالإشراف على إجراءات المتابعة من خلال الأعوان التابعين لها، احترام ومراعاة كل الشكليات الإجرائية لإتمام عملية البيع دون مخالفة أي من هذه الإجراءات، بهدف إتمام عملية البيع واستيفاء إدارة الضرائب وبالتالي ديونها الجبائية من المبالغ التي يرسو عليها المزاد العلني.

⁽²⁴¹⁾— Art L 268 du C.P.F.F, dispose que : "Lorsqu'il envisage de faire procéder à la vente d'un fonds de commerce, le comptable public compétent peut, par dérogation aux articles L143-3 et L143-4 du code de commerce, faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que cette vente soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant à des mineurs. Le président exerce, à cet égard, toutes les attributions confiées au tribunal par les articles 1272 et suivants du code de procédure civile".

1- مخالفة البيانات الجوهرية في الإشمار المتضمن إجراء عملية البيع

أوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، أثناء إغفال الإدارة الضريبية، لإحدى البيانات التالية⁽²⁴²⁾:

- اسم ولقب ومكان إقامة مالك المحل التجاري.
- اسم ولقب وتوقيع القابض المكلف بعملية التحصيل، وعنوان مكتب إدارة التحصيل.
- الترخيص الصادر عن الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه التي تُجيز عملية البيع.
- بيان مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير الثمن المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.
- تحديد مكان ويوم وساعة فتح المزاد.

2- مخالفة إجراء التصريح بالبيع لدى الجهات المختصة

لقد اشترط المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم يسعى قابض الضرائب وبعد استكمال كافة الإجراءات المقررة قانوناً ل مباشرة عملية البيع، من الحصول على ترخيص بالبيع وكذا القيام بالإشمار، أن يقوم العون المشرف على إجراءات المتابعة عن طريق إجراء البيع، بإيداع مطبوعة تسمى R رقم 22 لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليمياً في نسختين موقعتين من طرف مزودتين بكل المعلومات والبيانات اللازمة عن عملية البيع⁽²⁴³⁾.

إضافة إلى ذلك، يجب أن يتضمن هذا التصريح وجوباً تحت طائلة تقرير جزاء إجرائي بالبطلان، في حالة تخلف إحدى هذه البيانات الواردة بالذكر على النحو التالي⁽²⁴⁴⁾:

- اسم ولقب ووظيفة عون التنفيذ.
- اسم ولقب ومهنة وعنوان المحجوز عليه.

⁽²⁴²⁾ - انظر الفقرة الثانية من المادة 151 من ق.إ.ج.

⁽²⁴³⁾ - مانع سلمى، مرجع سابق، ص 191.

⁽²⁴⁴⁾ - نقل عن: أخلف حسناء، مرجع سابق، ص 55.

- تاريخ وساعة البيع.

3- مخالفة الإجراءات المطلوبة قانونا لإنجاز عملية البيع

لقد كفل المشرع عملية إنجاز البيع بجملة من الإجراءات التمهيدية، استوجبها تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، وذلك بأن يقوم العون المكلف بالمتابعة الجبائية بضرورة تجميع الوثائق التالية:

- تصريح بالبيع، أمر الحجز وجرد الأشياء المحجوزة،
- محضر الإعلانات،
- الإعلانات عن طريق المتابعة.

يتم بعد ذلك برمجة تاريخ الذي يفتح المزاد العلني بإعلان الثمن الأساسي، والذي يكون من اختصاص أ尤ان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع، وفي حالة عدم إتمام أو تأجيل يشار إلى ذلك ضمن المحضر، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء بطلان المحضر.

أضافت نص المادة 151 الفقرة 3 من ق.إ.ج⁽²⁴⁵⁾، أن مزاد البيع يُرسي على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، غير أنه وفي حالة قصور المزادات يباع المحل التجاري التابع للمكلف بالضريبة بحسب الشروط المنصوص عليها في الفقرة 2 و 3 من المادة 152 من ق.إ.ج⁽²⁴⁶⁾، التي أوجبت على قابض الضرائب تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، أن يباشر إجراءات المتابعتين عن طريق البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بناء على ضرورة الحصول على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وهذا كله وفقا لقواعد الاختصاص بموجب قرار صادر من المدير العام للضرائب.

⁽²⁴⁵⁾ - انظر الفقرة الثالثة من المادة 151 من ق.إ.ج، والمعدلة بموجب المادة 39 من القانون المالي لسنة 2006.

⁽²⁴⁶⁾ - انظر الفقرة الثانية والثالثة من المادة 152 من ق.إ.ج.

4- مخالفة البيانات الجوهرية الواجب تضمينها في محضر البيع

يختص بعد الانتهاء من أشغال البيع بالمزاد العلني قابض الضرائب بتحرير محضر البيع الذي يتضمن كافة المعلومات حول وقائع والأحداث التي دارت أثناء عملية البيع وعن الأطراف الحاضرين هذا المزاد، على أن تسلم نسخة منه لكل من المشتري وصاحب العقار أين يوجد فيه المحل التجاري، وهذا تطبيقاً لنص المادة 151 الفقرة 3 من ق.إ.ج.

يقع أيضاً تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم يقم قابض الضرائب بتضمين محضر البيع لكافة البيانات التالية⁽²⁴⁷⁾:

- نسخة واحدة من تصريح بالبيع،
- تاريخ محضر البيع،
- السند التنفيذي،
- محضر الحجز، تاريخ واسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان والعون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح،
- تاريخ تحرير محضر التأكيد من الأشياء المحجوزة،
- مكان البيع،
- وسائل الإشهار،
- شروط البيع،
- ثمن الأشياء المباعة،
- مجموع ثمن المبيعات وكتابتها بالحروف،
- وقت البيع، نفقات البيع، الأتعاب الأخرى،
- إمضاءات الحراس والقابض والأعون المكلفين بالبيع.

⁽²⁴⁷⁾— Ministère Des Finances, D.G.I, « Précis de comptabilité trésor », Mars 2000, pp 18 - 19.

5- مخالفة إجراء الإشهار بعد عملية إتمام البيع

انطلاقاً من تكريس الحجية القانونية لمحضر البيع لإتمام عقد تحويل الملكية، بمعية المفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية، وفقاً لمبادئ الأساسية لإبرام العقود وعلى نفقات المشتري، أوجب المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم يتم إتباع إجرائين بالغاً الأهمية.

يتمثل الأول في تسجيل عقد تحويل الملكية، أما الثاني يتمثل في القيام بعملية نشر خلال شهر من تاريخ تنفيذه في الجريدة المؤهلة لنشر الإعلانات القانونية للدائرة أو الولاية أين يستغل المحل التجاري⁽²⁴⁸⁾، وذلك في شكل مستخرج يتضمن كافة البيانات الازمة عن عملية البيع⁽²⁴⁹⁾. يجب أن يتضمن هذا المستخرج تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي ببطلانه للبيانات التي نوردها بالذكر على النحو الآتي⁽²⁵⁰⁾:

- تاريخ التحصيل مقداره ورقمه،
- المكتب الذي تمت فيه العمليات،
- تاريخ العقد،
- اسم ولقب كل من المالك السابق والجديد،
- طبيعة المحل التجاري ومقره والثمن المشروط،
- التكاليف او التنفيذ الذي أنسنت عليه حقوق التسجيل،
- بيان الآجال المحدد للمبادرة بالاعتراف، و اختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة وفقاً لأحكام المادة 151 الفقرة 9 من ق.إ.ج.

(248) - الجدير بالذكر، أنه فيما يخص المحلات التجارية المتنقلة، فيحدد مكان الاستغلال في المكان الذي قيد فيه البائع سجله التجاري.

(249) - مانع سلمى، مرجع سابق، ص 192.

(250) - اخلف حسناء ، مرجع سابق، هامش رقم 1، ص 57.

يتربّ أيضاً الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، إذا لم تقم الإدارة الجبائية بالإشارة في محضر البيع إلى أنها قد قامت بكافة الإجراءات المنصوص عليها قانوناً لإجراء الإشهار، وهذا ما عبرت عنه حرفية نص المادة 151 الفقرة 2 من ق.إ.ج والتي نصت على ما يلي : "...(و)يتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع".

المبحث الثاني

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل

بعد استكمال إدارة الضرائب للإجراءات الأولية لتحصيل الضريبة حسب السلطة التقديرية المنوحة لها قانوناً، يأتي دور المكلف بالضريبة لمراقبة مدى مطابقة إجراءات التحصيل المتبعة من طرف الإدارة لما يتطلبه القانون.

تعتبر هذه الرقابة المخولة للمكلف بالضريبة على قرارات الإدارة الضريبية عن طريق الاعتراض فيها بمثابة ضمانة لحسن سير إجراءات المتابعة وفقاً للقانون، حماية لمصالح المكلف من تعسف إدارة الضرائب في استعمال السلطة العامة.

إلا أنّ هذا الحق المخول للمكلف بالضريبة في الاعتراض على إجراءات التحصيل الضريبي، مرتبط بمجموعة من الالتزامات المفروضة على عاته، لتكون الإجراءات التي يباشرها سليمة وصحيحة، وإن ترتب عليها جزاءات إجرائية في حال مخالفته النموذج الإجرائي المقرر قانوناً، فباستقراء أحكام نص المادة 153 من ق.إ.ج⁽²⁵¹⁾ يتبيّن أن الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توفّرت فيه كافة الشروط المنصوص عليها في هذه المادة (**المطلب الأول**).

أوجب المشرع إضافة إلى الإجراءات الواجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة أثناء تقديمها للاعتراض، على إدارة الضرائب التقييد بمجموعة من الإجراءات أثناء دراستها وفصلها في الاعتراض المرفوع أمامها تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي مناسب لتلك المخالفه (**المطلب الثاني**).

⁽²⁵¹⁾- تنص المادة 153 من ق.إ.ج على أنه: "1- يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحال إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له القاضي الذي مارس المتابعة.

2- تكتسي هذه الشكاوى:

= إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتياج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.
= إما شكل اعتراض على التحصيل الجبائي عن طريق الاحتياج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة".

المطلب الأول

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بتقديم الاعتراض أمام إدارة الضرائب

يعد الاعتراض على التحصيل الضريبي الضمانة الجوهرية والأساسية الممنوعة من طرف المشرع للمكلف بالضريبة، من أجل حماية حقوقه تجاه تعسف إدارة الضرائب في استعمال سلطتها، وتتجسد هذه الضمانة من خلال إجراء التظلم، الذي يتم عن طريق شكوى أمام إدارة الضرائب من أجل الاعتراض على إجراءات التحصيل.

إلا أنّ هذه الضمانة بالعودة إلى كيفية تنظيمها من طرف المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، يتبين أنها مقتربة بمجموعة من الإجراءات الواجبة الالتزام بها، تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي يضيع به حق المكلف بالضريبة، إما لمخالفة إجراء الآجال والمواعيد الواجب تقديم التظلم فيها باعتبار أنّ هذا الأخير يعد من الإجراءات الجوهرية الواجب احترامها أثناء التبليغ بقرار الإدارة محل فرض الضريبة، لذا وحماية لحقوق المكلف بالضريبة من الضياع وكذا حق الإدارة الضريبية من إستيفاء حق الخزينة العمومية، تظهر الأهمية البالغة في جزء سقوط الحق في مباشرة هذا الإجراء قبل فوات آجاله (الفرع الأول).

يعد احترام الآجال غير كافياً لتجنب آثار الجزاء الإجرائي وإنما يستوجب أيضاً مراعاة جملة من الإجراءات الأخرى التي لا تقل أهمية عن المذكورة سابقاً، لاسيما البيانات الشكلية والموضوعية الواجبة لقبول الاعتراض والتي قد ينجم عنها جزء عدم القبول (الفرع الثاني).

الفرع الأول

بطلان الاعتراض لفوات ميعاد تقديمها

حدّد المشرع بموجب نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج أجل تقديم المكلف بالضريبة لاعتراضه على إجراءات المتابعة وإجراءات التحصيل الجبري أمام الإدارة الضريبية وجعل هذا الميعاد والأجل من بين الإجراءات الجوهرية الواجب احترامها نظراً للأهمية البالغة التي يكتسيها

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

خاصة بالنسبة للخزينة العمومية من أجل استيفاء ديونها في آجال معقولة، وكذا بالنسبة للمكلف بالضريبة من أجل الاقتصاد في الوقت والوصول إلى حل نهائي للمنازعة في أقصر الآجال، لذا فالمشرع نظم هذا الإجراء المتعلق بالمواعيد والأجال وجعله من النظام العام ليكتسي صفة الإلزام والوجوب حماية له من أي إهدار أو ضياع، ولنقاري التماطل في الإجراءات.

نظم المشرع جزء بطلان الاعتراض لفوats معياد تقديمها بطرق متذبذبة، حيث أخذ في البداية موقف التشديد في إثارة إعمال هذا الجزء وتعلقه بالنظام العام وذلك قبل سنة 2017 (أولاً)، ثم تدارك الوضع بموجب قانون المالية 2017 من خلال اتخاذ موقف مرن في إعمال هذا الجزء (ثانياً).

أولاً: تشديد المشرع في تنظيم جزء بطلان الاعتراض

تكريراً لفعالية المواعيد والأجال في الاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل الجبri، رتب المشرع جزء في حال مخالفة هذا الإجراء بصفة صريحة وواضحة في نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج، أين نص صراحة في الفقرة الثانية منها على ترتيب جزء البطلان⁽²⁵²⁾ في حالة مخالفة المواعيد.

(252) - بالعودة إلى الجزاءات الإجرائية التي تم دراستها سابقاً يتضح أن مخالفة إجراء الأجال والمواعيد يترتب عليها جزء السقوط، إلا أنه وباستقراء أحكام نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج نجد أن المشرع استعمل جزء البطلان بدلاً من السقوط، ليكون بذلك قد جانب الصواب باعتبار أن جزء البطلان لا يرد على الأجال وإنما على مخالفة الإجراءات المتعلقة بموضوع قرار التحصيل، وذلك استناداً إلى ما تواتر عليه القانون من خلال تنظيمه لهذين الجزاءين والذي نستشفه في نصوص المواد 60 إلى 6 من ق.إ.م.إ والمواد 222 إلى 230 من ذات القانون، وكذا الفقه من خلال الاختلاف في تعريف كلا الجزاءين وتحديد نقاط التمييز والاختلاف بينهما، حتى القضاء من خلال اجتهادات المحكمة العليا ومجلس الدولة، وللاستفادة أكثر راجع في ذلك: نصوص المواد 60 إلى 66 من ق.إ.م.إ؛ نصوص المواد 222 إلى 230 من ق.إ.م.إ؛ الأننصاري حسن النيداني، مرجع سابق، ص8؛ الأننصاري حسن النيداني ، مبدأ وحدة الخصومة ونطاقه في قانون المرافعات المصري والفرنسي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر، 1996، ص12؛ أحمد أبو الوفا، مرجع سابق، ص443 وما يليها؛ ضوء القابسي، البطلان والفسخ والسقوط والانعدام، مجمع الأطروش، تونس، 2017، ص235؛ مقني بن عمار، مرجع سابق، ص11؛ قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 148405، صادر بتاريخ 28 ماي 1997، المجلة القضائية، عدد 02، 1997، ص 42؛ قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 28496، صادر بتاريخ 26 جوان 1982، نشرة القضاة، عدد خاص، 1982، ص 298؛ قرار مجلس الدولة، رقم 3975، صادر بتاريخ 12 نوفمبر 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، 2002، ص 191.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تحليلا للجزاء الإجرائي المنصوص عليه في نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج نجد أن المشرع قبل سنة 2017 اتخذ موقف التشديد في جزاء المواعيد بجعل ميعاد تقديم المكلف لشكواه المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة أو إجراءات التحصيل الجبri شهر (01) واحد من تاريخ تبليغه بأول إجراء بالمتابعة⁽²⁵³⁾، مما يجعل هذا الأجل قصير جداً للمكلف بالضريبة في ممارسة حقه في تقديم هذا النظم، وبالتالي فهذه الضمانة تبقى ناقصة ومعيبة من ناحية الميعاد والمدة المحددة لها.

ثانياً: تخفيض المشرع في تنظيم جزاء بطلان الاعتراض بموجب تعديل 2017

نظراً للموقف الشديد المتخذ من المشرع في تنظيمه لجزاء بطلان الاعتراض لفوات ميعاد تقديمها تقطن هذا الأخير إلى ضرورة التخفيف من هذا الجزاء وجعله أكثر مرونة، لذا يتبيّن من خلال نص المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017⁽²⁵⁴⁾، الذي مدد أجل تقديم الشكوى المتعلقة بالاعتراض إلى شهرين كاملين (2) ليكون بذلك المكلف في أريحية أكبر تسمح له بتحضير تظلمه وتدعيمه بالحجج والبراهين والوثائق الالزمة وتقديمه في آجال معقولة، تكريساً لحماية حقه الموضوعي في التسديد من عدمه للضريبة المفروضة عليه.

(253) – حدد المشرع أجل تقديم الشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل الجبri وإجراءات المتابعة بشهر (01) واحد بموجب نص المادة 50 من قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية 2011، ج ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010، التي استحدثت نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج التي تنص في فقرتها الأولى على أنه: "تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل الاعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهراً اعتباراً من تاريخ تبليغ إجراء المحتج عليه."

تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل الاعتراض التحصيل الجبri، تحت طائلة البطلان، في أجل شهراً اعتباراً من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة".

(254) – عدل المشرع نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج بموجب نص المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017، التي نصت في فقرتها الأولى على أنه: "تقديم الشكاوى التي تكتسي اعتراضاً على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) اعتباراً من تاريخ تبليغ إجراء المحتج عليه."

تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل الاعتراض على التحصيل الجبri، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) اعتباراً من تاريخ تبليغ أو إجراء المتابعة (...)".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

نظم المشرع إضافة إلى الآجال المذكورة أعلاه، جزاء البطلان في حال مخالفة آجال أخرى متعلقة بالطلبات والشكوى ذات الصلة بالاعتراض على إجراءات التحصيل فيما يخص استرداد الأشياء المحجوزة، وذلك في نص قانوني آخر وأجل خاص بها، فباستقراء نص المادة 154 من ق.إ.ج⁽²⁵⁵⁾، نجد المشرع قد رتب جزاء البطلان في حالة عدم مراعاة أجل شهر (1) واحد، في تقديم طلب من طرف المكلف بالضريبة من أجل استرداد الأشياء المحجوزة.

تقادياً لترتيب الجزاء الإجرائي لا يكفي للمكلف بالضريبة التعقيد بهذا الأجل فقط، وإنما يجب عليه أيضاً الالتزام بكيفية حساب هذه الآجال وميعاد بداية حسابها، فبتحري نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج المذكورة أعلاه.

يتبيّن لنا أن بداية حساب ميعاد الشهرين (2) فيما يخص إجراءات المتابعة من تاريخ تبلغ الإجراء المحتاج عليه من طرف المكلف بالضريبة، أما الاعتراض على التحصيل الجبري فمن تاريخ تبلغ إجراء المتابعة، أما فيما يخص الاعتراض على إجراءات الحجز واسترجاع المحجوزات فيبدأ حساب آجال الشهر (1) واحد من تاريخ علم المكلف بالضريبة بالحجز.

يجب التحديد أيضاً في هذا المقام أنه يختلف بداية حساب هذا الأجل، باختلاف طريقة علم المكلف بالضريبة بالإجراء محل الاعتراض؛ ففي حالة علمه عن طريق البريد يتم بداية حساب الآجال من تاريخ توقيعه للإشعار بالاستلام، لذا يستوجب عليه الاحتفاظ بذلك الإشعار لتقديمه كدليل أمام إدارة الضرائب أثناء إيداعه لتنظيمه وشكواه، أما إذا تم تبلغه عن طريق عنون إدارة الضرائب فيكون دائماً من تاريخ استلام الإشعار المقدم له من طرف العون الإداري.

(255) نصت المادة 154 من ق.إ.ج على أنه: "عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه. يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر (01) واحد ابتداءً من تاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتاج (...)".

الجزء الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

نفس الشيء ينطبق في حالة تبليغه عن طريق المحضر القضائي، حيث يتم حساب الموعيد من تاريخ استلامه لمحضر التبليغ على أن يرفق نسخة منه عند تقديم طلبه وشكواه أمام الإدارة، هذا ما استقرت عليه أيضا اجتهادات مجلس الدولة حين قضى في قراره الصادر بتاريخ 09-04-2001 بأنه: "(...) لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي، وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب ومادام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتغير التصرير بعدم قبول الدعوى شكلاً (...)"⁽²⁵⁶⁾.

الفرع الثاني**عدم قبول الاعتراض لمخالفة الشروط الشكلية والموضوعية**

يعتبر الاعتراض والشكوى المتعلقة بالتحصيل الضريبي كما اصطلح عليها المشرع في المادة 153 من ق.إ.ج، مجموعة من الإجراءات الواجب اتباعها والتقييد بها من الطرف المكلف بالضريبة للمطالبة بحقه أو تسوية وضعيته القانونية تجاه إدارة الضرائب⁽²⁵⁷⁾، كما يعد أيضا شرط من الشروط الواجب توافرها في المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء⁽²⁵⁸⁾، لذا نتيجة لأهمية

⁽²⁵⁶⁾ – قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 207171، صادر بتاريخ 09 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بمنازعات الضريبة، 2003، ص ص 92-93.

⁽²⁵⁷⁾ – GHILLE Noel, La réclamation préalable devant le service des impôts, *L.G.D.J*, Paris, 1985, p 203.

⁽²⁵⁸⁾ – تظهر خصوصية المنازعة الضريبية من خلال إلزامية وشرط التظلم الإداري المسبق قبل مباشرة أي إجراء أمام القضاء، رغم التعديل الذي جاء به قانون الإجراءات المدنية والإدارية في سنة 2008 بموجب نص المادة 830 منه، أين أصبح التظلم الإداري جوازيا، تعود السلطة التقديرية في اتخاذها إلى الشخص المعنى بالقرار، إلا أنه في منازعات الضريبة عامة ومنازعة التحصيل خاصة يعد هذا الإجراء إلزاماً تطبيقاً لنص المادة 153 من ق.إ.ج، لكن أورد المشرع استثناء في نص المادة 146 من ق.إ.ج فيما يخص إجراء الغلق المؤقت من خلال عدم النص على إلزامية التظلم الإداري المسبق فيه، واكتفى بالنص صراحة على امكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى رفع دعوى أمام رئيس المحكمة الإدارية المختص إقليمياً مباشرة، ليستثنى بذلك هذا الشرط الوجوبي بموجب الفقرة الرابعة من المادة 146 من ق.إ.ج التي نصت على أنه: "يمكن للمكلف بالضريبة المعنى بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها =

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

إجراء الاعتراض نظمه المشرع بدقة وتفصيل في قانون الإجراءات الجبائية، مع إضفاء عليه صيغة الإلزام والوجوب بإقرار صراحة في معظم النصوص القانونية بالجزاء الإجرائي الذي يترب في حالة مخالفة أي نموذج إجرائي منصوص عليه في هذه المرحلة.

نتيجة لهذا، بتحليل نصوص مواد قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع نظم جزء عدم القبول بصفة صريحة في حال مخالفة المكلف بالضريبة للبيانات الواجبة توافرها في الشكوى، حسب ما ورد في نص المادة 153 مكرر فقرة 4 و5 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على بعض الشروط المتعلقة والخاصة بإجراءات التحصيل، وإحالتها إلى نص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁵⁹⁾ فيما يخص الشروط الشكلية الأخرى التي تشتراك فيه منازعة التحصيل ومنازعة الوعاء (أولاً).

يجب إضافة إلى الشروط الشكلية الواجب توافرها في بيانات الشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل، على المكلف بالضريبة الالتزام بشروط أخرى متعلقة به شخصياً وتدرج ضمن موضوع الشكوى لاسيما صفتة ومصلحته في الاعتراض إضافة إلى شروط موضوعية أخرى تستخلص من النصوص القانونية الخاصة بالضرائب، وكذا النصوص القانونية العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ثانياً).

= إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائهما قانوناً، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت (...)".

(259) - باستقراء نص المادة 75 من ق.إ.ج نجد أنها نصت على أحكام الوكالة في حين أن المشرع في نص المادة 153 مكرر فقرة 5 من ق.إ.ج نجد أنها جاءت صريحة، وأحالتها إلى المادة 75 على أساس استكمال الشروط الشكلية الأخرى غير الواردة في نص المادة 153 مكرر، لذا يفهم من هذا أن المشرع وقع في خطأ عند إحالته إلى نص المادة 75، وكان له من الأجرد إحالتها إلى نص المادة 73 من ق.إ.ج بما أنها تضمنت صراحة شكل ومحظى الشكاوى، لاسيما أنها لم ترد بصفة خاصة على منازعات الوعاء وإنما احتوت أيضاً الشكليات الواجب توافرها في منازعات التحصيل لاسيما الفقرة الرابعة التي أوجبت بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، ليتبين بذلك صراحة أن المشرع قد وقع في خطأ عند إحالته إلى نص المادة 75 من ق.إ.ج بدلاً من نص المادة 73 من نفس القانون.

أولاً: عدم قبول الاعتراض لمخالفة البيانات الشكلية في الشكوى

تعد البيانات الشكلية للشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل، من بين أهم الإجراءات الجوهرية الواجب تقرها لقبول الاعتراض من طرف إدارة الضرائب، فهذه الأخيرة تراقب أولاً مدى احترام المكلف بالضريبة لهذا الإجراء تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي بعد الشكوى، لذا فمن بين هذه البيانات نجد:

1- تحرير الشكوى

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة من أجل الطعن في قرار إدارة الضرائب فيما يخص إجراءات التحصيل، تقديم شكوى طبقاً لما ورد في نص المادة 153 وما يليها من ق.إ.ج، إلا أنه وبالرجوع إلى تحليل نص هذه المادة يتضح أن المشرع لم يحدّد التقييد بنموذج خاص لتحرير الشكوى.

يفتح بذلك المجال للمكلف بالضريبة بتحريرها في ورق عادي دون شرط أو التقييد بنموذج خاص، مما يستبقي على إلزامية أن تكون شكوى محرّرة ومكتوبة فقط؛ أي بمعنى آخر، لا يمكن تقديم شكواه شفويًا أمام العون الإداري المختص، وذلك عملاً بنص المادة 153 من ق.إ.ج التي ألزمت التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة عن طريق الرسائل المكتوبة، ويفهم من ذلك من خلال العبارات الواردة في فقرات نص المادة 153 من ق.إ.ج: "يجب أن ترسل الشكاوى (...)"⁽²⁶⁰⁾ و "يسلم وصل يثبت الطلب (...)"⁽²⁶¹⁾، وكذا "تقوم الإدارة عن طريق رسالة موصي عليها (...)"⁽²⁶²⁾.

⁽²⁶⁰⁾ – انظر الفقرة الأولى من المادة 153 من ق.إ.ج.

⁽²⁶¹⁾ – انظر الفقرة الثالثة من المادة 153 من ق.إ.ج.

⁽²⁶²⁾ – انظر الفقرة الخامسة من المادة 153 من ق.إ.ج.

2- تحديد البيانات الشخصية للمكلف في الشكوى

يأتي بعد الالتزام بالإجراء الأول المتمثل في تحرير الشكوى من طرف المكلف بالضريبة، الإجراء الموالي الذي لا يقل أهمية عن الأول والمتمثل في تضمين الشكوى بالبيانات الجوهرية الأساسية، بإدراج اسم ولقب المكلف بالضريبة إن كان شخصاً طبيعياً أو الاسم الاجتماعي إذا كان المكلف شخصاً معنوياً، مع ذكر عنوانه إذا كان شخصاً طبيعياً أو عنوان المقر الاجتماعي بالنسبة للشخص المعنوي، وفي حالة وجود مطن المكلف بالخارج فيجب عليه تحديد موطننا مختاراً في الجزائر للتعامل به مع الإدارة إلا إذا كان أجنبياً فيخضع للرسم على القيمة المضافة TVA.

3- تحديد الضريبة محل الشكوى

يجب على المكلف بالضريبة تحديد الضريبة محل الطعن تحديداً دقيقاً فيما يخص رقمها وجدولها ومكان فرضها وتاريخ صدور الإجراء فيها، وذلك تقادياً للخلط بين الطعون والضرائب الخاصة إذا كان للمكلف بالضريبة له عدة نشاطات أو أماكن تفرض فيها الضريبة عليه، لذا فهو ملزم بتحديد المكان بدقة حتى تتمكن إدارة الضرائب من بسط رقابتها على الطعن والتأكد من اختصاصها في تلقيها.

4- توقيع المكلف بالضريبة على الشكوى

يعد التوقيع الخطي للمكلف بالضريبة على الشكوى المتعلقة بالاعتراض على التحصيل من بين الإجراءات والشكليات التي لا تقل أهمية عن المذكورة سابقاً، لما لها من أهمية بالغة تجاه كل الطرفين، من خلال مواجهة المكلف بالضريبة بها في حالة إنكاره لتقديم الشكوى، وكذا تحميلاه المسؤولية الكاملة على نتائج الطعن، إضافة إلى تأكيد إدارة الضرائب من جهتها بجدية الشكوى المرفوعة أمامها، إضافة إلى اعتبار هذا الإجراء والشكليات من بين البيانات المنصوص عليها قانوناً بموجب نص المادة 153 مكرر فقرة 5 من ق.إ.ج، مما يتربّط عليها حتماً في حال مخالفتها ترتيب جزاء عدم القبول لصراحة نص هذه المادة التي حددت هذا الجزاء الإجرائي بصريح العبارة.

ثانياً: عدم قبول الاعتراض لمخالفة البيانات الموضوعية في الشكوى

حدد المشرع إلى جانب الشروط الشكلية الواجب تضمينها في الشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل، شروط أخرى متعلقة بموضوع الشكوى وحتى بالمكلف بالضريبة بحد ذاته، باعتباره طرف في المنازعة وأساسها، لذا لابد من تحقق هذه الشروط تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي بعدم قبول الشكوى كما نص عليه المشرع في قانون الإجراءات الجبائية، ولذلك بعد دراسة كل هذه الشروط والبيانات بدقة مفروض لتجنب تبعات هذا الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة أحد الشروط التالية:

1 - انعدام الصفة في المشتكي

إن الاعتراض على إجراءات التحصيل الضريبي لا يقوم به إلا الشخص الذي تتوافر فيه الصفة القانونية، بحيث إذا انتهت هذه الصفة فلا تقبل الشكوى لعدم وجود مركز قانوني يسمح له بالاعتراض، ذلك طبقا لما ورد في نص المادة 73 من ق.إ.ج التي أوجبت أن تكون فردية وإنفرادية وذات علاقة شخصية و مباشرة مع المكلف بالضريبة وكذا الضريبة المفروضة عليه، وهذا لا يعني عدم تقديمها من طرف شخص آخر باسم المكلف بالضريبة شخصيا⁽²⁶³⁾.

بالرجوع إلى نص المادة 75 من ق.إ.ج⁽²⁶⁴⁾ نجد أن المشرع منح امكانية للمكلف بالضريبة الاستعانة بشخص آخر في تقديم الشكوى بشرط استظهار هذا الغير لوكالة، إذا كان شخص عادي، أما إذا كان من الأشخاص المنصوص عليهم في الفقرة الثالثة من المادة 75 من ق.إ.ج كالمحامين والأجزاء المؤسسة المعنية فهم معفيين من هذه الوكالة وذلك بحكم مهنتهم، أما فيما عدا ذلك ففي حالة مخالفة هذا الإجراء يتربّط عليه آليا جزاء عدم القبول.

⁽²⁶³⁾ - انظر نص المادة 73 من ق.إ.ج.

⁽²⁶⁴⁾ - انظر نص المادة 75 من ق.إ.ج.

2- انعدام المصلحة في المتظلم

تعتبر المصلحة شرط أساسي لقبول الشكوى في منازعة التحصيل، فالملتف بالضريبة ملزم بإثبات مصلحته في الشكوى المرفوعة أمام إدارة الضريبة وذلك من خلال إثبات علاقته المباشرة بالإجراء والقرار محل التظلم والطعن تحت طائلة عدم قبول شكواه، فلا يمكن للملتف بالضريبة تقديم طعن على أساس ضريبة لم يتم بعد إدراجها في الجدول، وحتى على قرار ولم يتم تبليغه له، إضافة إلى طعنه في إجراء لم يتم النص عليه قانونا وصراحة بإمكانية الطعن فيه.

حدّد المشرع بموجب نص المادة 153 من ق.إ.ج الإجراءات التي يمكن الطعن فيها أمام إدارة الضرائب سواء إلغاء إجراء من إجراءات المتابعة كغلق المحل التجاري أو استرداد الأشياء المحجوزة أو الاستئناف من تخفيض جزئي أو الاعتراض على التحصيل الجبri بحد ذاته، فإذا كان موضوع الشكوى خارج الإجراءات المنصوص عليها في نص المادة 153 من ق.إ.ج فيترتب عليه حتما جزء عدم القبول⁽²⁶⁵⁾.

3- عدم تسبيب الشكوى

أدرج المشرع إلزامية تسبيب الشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل ضمن نص المادة 153 مكرر من ق.إ.ج وتحديدا في الفقرة الخامسة أين أوجب على الملتف بالضريبة أن يعرض في شكواه الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها، وذلك بتحديدها تحديدا دقيا ومفصلا بتبيان الخطأ المرتكب من قبل إدارة الضرائب سواء من ناحية إخلالها بالأجال، أو اختصاص العون المباشر لإجراءات المتابعة، هذا فيما يخص الاعتراض في إجراءات المتابعة.

يمكن أيضا للملتف بالضريبة الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبri، لهذا أكد المشرع على تسبيب الشكوى تسبيباً كافياً، مع ارفاقها بالوثائق المدعمة والمثبتة لطلبات ودفعات المتف بالضريبة، نظرا للتعقيد الذي تمتاز به إجراءات التحصيل ومنازعاتها⁽²⁶⁶⁾.

⁽²⁶⁵⁾- انظر نص المادة 153 من ق.إ.ج.

⁽²⁶⁶⁾- إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 143

تجنباً للخلط في الإجراءات، نجد المشرع فضل تحديد أنواع الشكوى التي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها أمام إدارة الضرائب، فباستقراء أحكام الفقرة الثانية من المادة 153 من ق.إ.ج، يتبيّن أنّ المشرع قد فرق بين الشكوى المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة والشكوى المتعلقة بالاعتراض على التحصيل الجبri. من جهة أخرى، كرس المشرع الجزائري هذه الإجراءات كضمانة للمكلف بالضريبة في المطالبة بحقه بصفة مفصلة ودقيقة مجنباً بذلك تعسف إدارة الضرائب وتحوير موضوع النزاع وإمكانية تعقيده من طرفها، مما يهدّر حق المكلف بالضريبة لعدم توازن ومساواة المراكز القانونية لكل من الطرفين.

إضافة إلى التزام المكلف بالضريبة بتحديد نوع التظلم، إذا كان نزاعياً أم ولائياً، فال الأول يتعلق بمنازعة إدارة الضرائب من خلال رفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب من خلال الاعتراض على إجراءات التحصيل، أما الثاني فيلتزم المكلف من ورائه الحصول على امتياز التخفيف من مبلغ الضريبة أو الإعفاء منها، ليتضح بذلك الاختلاف الكبير في أنواع منازعات التحصيل وتعقيدها، مما يجعل التسبيب ذو أهمية بالغة في الشكوى يترتب عليها حتماً في حالة مخالفته ترتيب جزاء عدم القبول.

4 - عدم إرفاق القرار موضوع الشكوى

رتب المشرع في الفقرة الخامسة من المادة 53 مكرر جزاء عدم القبول في حال مخالفة المكلف بالضريبة لإجراء إرفاق القرار أو الوثيقة محل الشكوى والاعتراض في الطلب المقدم أمام إدارة الضرائب، فهذه الأخيرة لا يمكن لها الفصل في التظلم المرفوع أمامها دون الاطلاع ومناقشة الإجراء والوثيقة محل التظلم.

لذا فالشرع جعل هذا البيان من أهم البيانات الواجب توافرها في التظلم تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المنصوص عليها قانوناً، وتأكيد لهذا فالمشروع أوجب على إدارة الضرائب بدورها

تبليغ المكلف بالضريبة برسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام من أجل استكمال ملفه وتقديم كل الوثائق المدعمة لطعنه⁽²⁶⁷⁾,

يتضح بذلك أن للمشرع في هذا الإجراء سياسة مرنّة في ترتيب الجزاء الإجرائي من خلال منح الفرصة للمكلّف بالضريبة لتدارك خطأ أو سهو في تقديم الوثائق أمام إدارة الضرائب حماية لحقه الموضوعي من الإهدار نتيجة العمل الإجرائي المعيب.

المطلب الثاني

الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التحقيق والبت في الاعتراض

تأتي بعد استيفاء المكلف بالضريبة المعترض لكافّة الإجراءات المتطلبة قانوناً لتحرير ورفع اعتراضه أمام الإدارة الضريبية المختصة، مرحلة التحقيق والبت في ذلك الاعتراض بناء على جملة من الإجراءات المحددة والمنظمة وفقاً للنموذج القانوني المقرر مراعاته واحترامه وجوباً تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي، عند كل مخالفة تصدر عن هذه الإدارة الضريبية بشأنها.

مع العلم أن نية ورغبة المشرع من وراء فرض هذا الجزاء الإجرائي إنما يسعى إلى تكريس أهدافه التشريعية المتبعة في سياساته، والتي تناادي إلى ترتيب جزاء إجرائي عند الترصد لكل مخالفة تلحق العمل الإجرائي دون الإفراط في توقيع هذا الجزاء حتى لا تطرح مشكلة عرقلة وعدم حماية الحق الموضوعي.

(267) نصت المادة 153 مكرر فقرة 5 من ق.إ.ج على أنه: "لا تخضع الشكاوى لحقوق لطابع، ويجب أن تكون تحت طائلة عدم القبول:

- تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكى.
- تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض.
- مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض.
- تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها.
- تحتوي على الإمضاء الخطى للمشتكي".

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

تأسيساً على ذلك، يمر الاعتراض بأول مرحلة يختص بها الأعون التابعين للإدارة الضرائب، بالتحقيق في الاعتراض-الشكایة- وكذا فحصه ودراسته لتأكد من مدى استيفائه لكافة المتطلبات الشكلية المقررة قانوناً، ولا يتم ذلك إلا إذا رعت الإدارة الضريبة جملة من الإجراءات المحددة وفقاً لنموذج قانوني، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يتاسب حسب المخالفة التي تمت (الفرع الأول).

إضافة إلى ذلك، وبعد انتهاء هذه الإدارة الضريبية المؤهلة قانوناً من إجراء عملية التحقيق والتثبت من صحة الاعتراض من كافة جوانبه الشكلية والموضوعية، يكون بعد ذلك محل للمناقشة من طرف الأعون المختصين بعملية البت والنظر فيه بغية التوصل إلى قرار حاسم بشأنه، ولا يتم ذلك إلا إذا تم إتباع جملة من الإجراءات التي حددها المشرع تحت فرضية وحتمية ترتيب الجزاء الإجرائي المناسب (الفرع الثاني).

الفرع الأول**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات التحقيق**

بعد إعداد وتحرير المكلف بالضريبة لمحظى اعترافه -الشكایة- مراعياً في ذلك النموذج القانوني المحدد لشكليات الإجرائية التي تنظم الجانب الشكلي والموضوعي له، ينتقل بعد ذلك الاعتراض إلى مرحلة التحقيق⁽²⁶⁸⁾، والذي خول المشرع هذه المهمة على وجه الخصوص لأعون إدارة الضرائب، حتى يتم الفصل في الاعتراض في الشكل بالقبول قبل التطرق إلى الفصل في الدفع الموضوعية.

الملاحظ في هذه المرحلة التي يمر بها الاعتراض -الشكایة- تحت طائلة الإلزامية أن المشرع نظم لها قاعدة إجرائية بين من خلالها الأساس المفترض من وراء توقيع وترتيب جزاءات إجرائية، والتمثل في مخالفة تلك الإجراءات الواجب على الإدارة الضريبية المختصة بعملية

⁽²⁶⁸⁾- سيد أعمّر محمد، "الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعتبر على الرقابة الجبائية"، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 5، عدد 1، 2017، ص 240.

التحقيق مراعاتها والالتزام بها، حتى تضمن في الأخير من كل ذلك الوصول إلى تحقيق حماية وصيانة الحق الموضوعي محل الاعتراض من طرف المكلف بالضريبة.

بناءً على ذلك، نجد من بين هذه الإجراءات التي أخصها المشرع بقاعدة إجرائية مرتبة لجزاءات إجرائية أثناء مخالفتها، مسألة إلزامية مراعاة كل جهة ضريبية لمجال اختصاصها لغرض مباشرة عملية التحقيق في الاعتراض -الشكاية-، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بعدم الاختصاص (أولاً)، إلى جانب تنظيم المشرع لجملة من الشكليات الإجرائية التي يستوجب بها على إدارة الضرائب القيام بها أثناء إنجاز عملية التحقيق، حتى تثمر هذه العملية في الأخير بنتائج إيجابية تُساهم بها في وصول الإدارة المختصة بالبت والنظر في موضوع الاعتراض إلى قرار فاصل فيه، وذلك كله تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يتمثل في البطلان (ثانياً).

أولاً: عدم اختصاص جهة التحقيق في إجراء الاعتراض

تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص، لقد نظم المشرع مسألة الاختصاص لإجراء التحقيق في الاعتراض -الشكاية-، لغرض التأكد من استيفاء هذا الأخير لجميع المتطلبات الشكلية الإجرائية المحددة وفقاً للنماذج قانونية.

تبعاً لذلك، نجد أن المشرع، ونظراً لما تتسم به منازعات التحصيل الضريبي من الطابع الاستعجالي، يجعل من الإجراءات المتخذة في هذا النوع من المنازعات تتصرف بالسرعة والمرونة، سواء تلك المتبعة بهدف تحصيل إدارة الضرائب لديونها الجبائية، أو تلك التي يسعى فيها المكلف بالضريبة للاعتراض على تلك الإجراءات، ويظهر ذلك جلياً من خلال المواعيد والأجال القصيرة المنوحة في جميع الأحوال ل مباشرة الإجراءات في مثل هذه المنازعات، الأمر الذي جعل المشرع قد أخص مهمة التحقيق في إجراء الاعتراض إلى قابض الضرائب الذي باشر عملية تنفيذ إجراءات المتابعتات الجبائية أو إجراءات التحصيل الجبri، وذلك دون تكليف أي جهات ضريبية أخرى بهذه المهمة، حتى لا تطول إجراءات التحقيق في الاعتراض⁽²⁶⁹⁾.

⁽²⁶⁹⁾ - إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 148.

ثانياً: بطلان التحقيق لمخالفة أحد الإجراءات المقررة لعملية التحقيق

أقرّ المشرع بموجب النصوص الواردة في القوانين الجنائية عامة وقانون الإجراءات الجنائية خاصة، جملة من الإجراءات التي ألزم بها الجهات الضريبية المختصة اتخاذها أثناء القيام بعملية التحقيق في الاعتراف، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، لمخالفة هذه القاعدة الإجرائية التي تُنظم الجانب الشكلي للأعمال الإجرائية المقررة قانوناً.

1- مخالفة إجراء تسجيل الاعتراف

تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، أوجب المشرع على الأعوان المتواجدين في مكاتب الاستقبال التابعة للمديرية الولائية للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، أن يقوموا أثناء تقديم المكلف بالضريبة لاعترافه، بتسجيله ضمن السجل الخاص بالمنازعات الجنائية المتواجد على مستوى هذه المصلحة، وذلك مقابل منح المكلف بالضريبة وصل يثبت استلام ذلك الاعتراف⁽²⁷⁰⁾، إضافة إلى ضرورة تسجيل البيانات التالية وذلك تحت طائلة الإلزامية والوجوبية، وإلا ترتب عنه إعمال الجزاء الإجرائي⁽²⁷¹⁾:

- تحديد صفة المكلف بالضريبة؛
- تاريخ تقديم الاعتراف -الشكایة-؛
- طبيعة إجراء المتابعة وموضوعه؛
- طبيعة المحجوزات عقارية أو منقوله؛
- تاريخ التحصيل أو الاستحقاق؛
- تسجيل طلب إرجاء الدفع في حالة طلب المكلف بالضريبة.

⁽²⁷⁰⁾ تنص المادة 153 الفقرة 3 من ق.إ.ج، على أنه: "يسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضريبة".

⁽²⁷¹⁾ إخلف حسناء، مرجع سابق، ص ص 148-149.

2- مخالفة إجراء فحص التحقيق في الاعتراض

ينتقل الأعوان المكلفين بعد الانتهاء من تسجيل الاعتراض في السجلات الخاصة والمعدة لذلك على مستوى هذه المصلحة وتسليم وصل استلام للمكلف بالضريبة المعترض، إلى مرحلة فحصه ودراسته من طرف أعوان الإدارة المختصين بعملية التحقيق، وذلك بغية التأكد مما إذا كان الاعتراض قد تم إعداده وتحريره تحت طائلة ترتيب جزء إجرائي وفقاً لنموذجه القانوني المنظم لكافة إجراءاته الشكلية وبالأخص جانب المحتوى⁽²⁷²⁾.

يتم بعد ذلك، بإرساله إلى قابض الضرائب الذي باشر إجراءات التحصيل الجبri أو إجراءات المتابعة الجبائية في حق المكلف بالضريبة المعترض، ليقوم هو بدوره بتحرير تقرير مفصل يُبين من خلاله كافة المعطيات التي تم التوصل إليها من عملية التحقيق في الاعتراض، وكذا إعطاء بعض الحلول⁽²⁷³⁾ والاقتراحات التي يراها مناسبة والتي تأخذ على سبيل الاستئناس من طرف الجهات الضريبية المكلفة بالبت والنظر في موضوع الاعتراض ليقوم بعد ذلك بإرساله إلى الجهة المختصة بإجراء البت والنظر بغية إصدار قرار فاصل يحسم به الطلبات والدفعات التي يُطالب بها المكلف بالضريبة المعترض.

نُضيف في هذا الشأن، أن الجزء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان يظهر مجال إثارة إعماله من طرف المشرع في حالة ما إذا لاحظت الإدارة الضريبية المختصة بعملية الفحص والتحقيق

(272)- نشير في هذا الصدد، ان عملية التحقيق التي يختص بها أعون الإدارة وعلى رأسهم قابض الضرائب الذي أشرف على مباشرة إجراءات التحصيل الجبri أو إجراءات المتابعة الجبائية، بأن يتولى عملية فحص ودراسة الاعتراض في جانبه الشكلي والمحتوى، وذلك من خلال التطرق إلى التأكد على وجه الخصوص بما إذا كان المكلف بالضريبة المعترض شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وكذا التأكيد من صحة ومدى تأسيس الطلبات والدفعات التي يُطالب ويدعي بها المكلف المعترض، كما خول القانون أيضاً لقابض الضرائب وعلى وجه الضرورة التي تستدعيها مجريات التحقيق، أن يعطي تعليمات لكافة الأعوان التابعين له، بالانتقال إلى عين المكان -أي إلى موطن أو مقر المكلف بالضريبة المعترض- لفتح تحقيق قصد المعاينة الجبائية لوضعية المكلف بالضريبة، وجمع معلومات دقيقة حول المكلف بالضريبة المعترض.

(273)- اخلف حسناء، مرجع سابق، ص 150.

الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل

بوجود عيب شكلي في الاعتراض أو نقص في وثائق المقدمة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة⁽²⁷⁴⁾.

الزم المشرع في هذه الحالة تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، أن يتم تبلغ المكلف بالضريبة المعترض عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁽²⁷⁵⁾ ودعوته لغرض تسوية طعنه-الاعتراض- أو تكملة ملفه الجبائي، وذلك في أجل ثمانية (8) أيام يبدأ احتسابها من تاريخ استلام التبليغ.

أما في الحالة التي لا تلتزم فيها إدارة الضرائب بهذا الأجل المحدد قانوناً والقيام مباشرة باتخاذ قرارها الفاصل في موضوع الاعتراض، فإنه سيفرض عليها حتماً جزاء إجرائي يقضي بالبطلان.

لكن بعكس هذه الحالة إذا ما قامت هذه الإدارة بمراعاة أجل ثمانية (8) أيام⁽²⁷⁶⁾ وانقضت هذه المهلة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة المعترض دون أن تستلم إدارة الضرائب أي رد أو جواب منه أو كان ردّه غير مؤسّس، عند هذه الحدود أجاز القانون لكل من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، بإصدار قرار فاصل في شكل الاعتراض يقضي بعدم القبول، تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان على أن يتم تبلغه إلى المكلف بالضريبة.

⁽²⁷⁴⁾- الجدير بالذكر، بأنه في حالة وجود عيب في الاعتراض في جانبه الشكلي او نقص في وثائق الملف الجبائي للمكلف بالضريبة ومنحه أجل ثمانية (08) أيام لتسوية طعنه، فإنه يقع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بسقوط إجراء البت عندما يتم إحالة الاعتراض أمام الجهات الضريبية المختصة قانوناً بالبت والفصل فيه، على اعتبار ان أجل البت المنصوص عليه في المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج، يُوقف سريانه ببداية سريان أجل ثمانية (08) أيام، لذا فـأي مخالفة تصدر عن إدارة الضرائب للنموذج القانوني المحدد والمنظم للموايد والآجال، إلا وترتـب عنه تطبيق الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالسقوط.

⁽²⁷⁵⁾- تنص الفقرة الخامسة من المادة 153 من ق.إ.ج، على أنه: "تقوم الإدارة، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، بدعة المشتكى لتسوية طعنه، خلال أجل تقوم ثمانية (08) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام، وتقديم كل وثيقة إثبات مشار إليها من طرفه".

⁽²⁷⁶⁾- أنظر الفقرة الأخيرة من المادة 153 من ق.إ.ج.

الفرع الثاني

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات البت في الاعتراض

يقوم بعد الانتهاء من عملية التحقيق في الاعتراض -الشكایة- من طرف الأعوان التابعين لمديرية الولاية للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، والتأكد من استيفاء الاعتراض لكافة الشروط المطلوبة قانوناً، سواءً من الناحية الشكلية أو الموضوعية، إعداد تقارير بناء على ما جاء به مضمون الاعتراض، ليتم إحالته للجهات الضريبية المخولة قانوناً من أجل البت فيه.

نظراً لأهمية هذه المرحلة التي يصل فيها الاعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة، بهدف بلوغ قرار فاصل في موضوع طلباته، فقد ترصد المشرع عن كل مخالفة إجرائية تصدر عن الإداره الضريبية فيما يخص الأعمال الإجرائية المحددة والمنظمة وفقاً للنموذج القانوني المقرر لهذه المرحلة، ورتبت جزاءات إجرائية تُبرز أهمية وضع المشرع لهذه القاعدة الإجرائية، على اعتبار أن الهدف من وراء فرض إلزامية احترام الشكل القانوني أثناء القيام بهذه الأعمال الإجرائية، إنما في الحقيقة جاء لتكريس حماية الحقوق الموضوعية محل المطالبة⁽²⁷⁷⁾.

يظهر من هذا المنطلق، أنّ الجزاء الإجرائي يتربّ في حالة ما إذا لم يحترم أعون الإداره الضريبية المكلفين قانوناً بعملية البت والنظر في الطلبات والدفعات التي يقدمها المكلف المعترض بموجب طعنه أمامها، للقاعدة الإجرائية التي تقضي بوجوب أن يتم إجراء البت تحت طائلة ترتيب جزاء سقوط الحق في الإجراء، إذا لم يتم مراعاة المواعيد والأجال المقررة لذلك الإجراء (أولاً).

ينطبق أيضاً مثل هذا الجزاء الإجرائي، في حالة ما إذا عمدت إحدى الإداره الضريبية بإجراء البت والنظر في الاعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة غير التابع في الأصل إلى مجال اختصاصها، ففي هذه الحالة سيتم تقرير جزاء عدم الاختصاص (ثانياً)، إلى جانب عدم مراعاة الأعوان المكلفين بإصدار قرار يعالج مختلف الطلبات والدفعات التي يُطالب بها المكلف بالضريبة

⁽²⁷⁷⁾— DUCHON-DORIS Jean-Christophe, « Procès équitable et contentieux du recouvrement », *R.D.F*, № 17, 2002, p 19.

المعتراض، بجملة من الإجراءات وذلك حتى تُضفي على هذا القرار درجة القرار الإداري المطابق للقانون، فإنه سيترتب عن مخالفة هذه الإجراءات جزاء البطلان (ثالثاً).

أولاً: سقوط الحق في إجراء الاعتراض لفوات ميعاد البت فيه

يُعدّ جزاء سقوط الحق⁽²⁷⁸⁾ ذلك الجزء الذي يترتب بقوة القانون، إذا لم يتم ممارسة الحق الموضوعي في حدود القاعدة الإجرائية المنظمة لإجراء البت في الاعتراض، بمعنى آخر أن عدم القيام بهذا الإجراء خلال المهلة القانونية التي أوجبها المشرع وفقاً للنموذج القانوني سيترتب عن ذلك جزاء إجرائي لمخالفة هذه القاعدة الإجرائية، تبعاً لذلك عدم المشرع إلى تحديد أجل البت والفصل في الاعتراض، التي ينبغي على الجهات الضريبية الالتزام والتقييد بها لإجراء عملية البت والنظر في موضوع الاعتراض.

بناءً على ذلك، يتضح من خلال تحليل مختلف التعديلات التي أدخلتها المشرع على القاعدة الإجرائية المنظمة للمواعيد والأجال الخاصة بعملية البت والنظر في الاعتراض المنصوص عليها ضمن المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج⁽²⁷⁹⁾، نوع من التكريس والتجسيد لفعالية جزاء السقوط المثار عند كل مخالفة إجرائية للنموذج القانوني المنظم للمواعيد المكفولة للفصل في الاعتراض.

نجد أن المشرع في بداية هذه التعديلات التي كانت مقررة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011⁽²⁸⁰⁾، منح فيها لكل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات أجل شهر (10) واحد للبت والفصل في الاعتراض والذي يبدأ احتسابه من تاريخ تقديم هذا

(278) - للمزيد من التفصيل حول الأسباب التي تؤدي إلى ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في الإجراء، وإهار القيمة الموضوعية للحقوق المطالب بها من طرف أصحابها في جل المنازعة عامة، وبالأخص من طرف أطراف المنازعة الضريبية خاصة، راجع في ذلك: شامي يسین، "النطاق القانوني للجزاء الإجرائي في الخصومة المدنية"، مجلة الدراسات الحقوقية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تسمسيلت، المجلد 6، عدد 1، 2019، ص ص 98-100.

(279) - انظر المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج.

(280) - تنص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2010، على أنه: "... في أجل شهر (01) واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى".

الاعتراض، مما يلاحظ على ذلك أن المشرع من خلال تقريره لجزاء السقوط الذي يترتب عن مخالفة أجل شهر (1) واحد، أنه قد شدد في هذا الجزاء وذلك ظاهر من خلال المدة القصيرة التي ألزم فيها الجهات الضريبة المخولة قانوناً البت والفصل في محتوى ومضمون الاعتراض.

بينما اختلف الوضع بعد ذلك، بأن اتبع المشرع سياسية تشريعية استهدف بها التماس نوع من التخفيف في شدة وقساوة هذا الجزاء الإجرائي، ودائماً رغبة منه في تحقيق معادلة إجرائية تُقر بنتيجة قانونية مفادها عدم المغالاة في الشكل إلى درجة إهدار الحقوق الموضوعية والتي على أساسها ما وجدت هذه القاعدة الإجرائية، ليصدر عدول من المشرع عن الأخذ بأجل شهر (1) واحد للبت والفصل في الاعتراض، وذلك بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2017⁽²⁸¹⁾، ليُمدده إلى أجل شهرين (2) الذي يبدأ احتسابه من تاريخ تقديم الاعتراض.

استقر بعد ذلك المشرع على الاعتداد بهذا الميعاد والأجل المحدد وفقاً للنموذج القانوني المرتب في حالة مخالفته من طرف الجهات الضريبة المخولة قانوناً بإجراء البت والنظر في الطلبات المعترض عليها من طرف المكلف بالضريبة، بجزاء إجرائي يقضي بالسقوط وذلك بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019⁽²⁸²⁾، والتي عدلت من أحكام المادة 153 الفقرة 1 من

ق.إ.ج.

يتضح وبالتالي، أن المشرع قد سعى من خلال تمديده لآجال الفصل في الاعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة المعترض، هو منح مهلة أكبر للجهات الضريبة المؤهلة قانوناً للبت والنظر في موضوع هذا الاعتراض، حتى لا يتم إهدار الحقوق الموضوعية التي يطالب بها المكلف بالضريبة المعترض، وهذا كله تحت حتمية تفعيل جزاء سقوط الحق في اتخاذ الإجراء.

⁽²⁸¹⁾ تنص المادة 59 من قانون المالية لسنة 2017، على أنه: "...(02) في أجل شهرين (...) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى".

⁽²⁸²⁾ تنص المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019، على أنه: "...(02) في أجل شهرين (...) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى".

ثانياً: عدم اختصاص الجهات الضريبية بإجراء البت في الاعتراض

يتضح باستقراء نص المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج، أن المشرع قد أقرّ جزءاً إجرائياً من خالل تنظيمه وتأطيره للنموذج القانوني الذي يحدد مسألة الاختصاص للجهات الضريبية من أجل الفصل في الاعتراض⁽²⁸³⁾، مراعياً في ذلك مجال اختصاص كل منها حسب الحالة، لكن ما يمكن التوبيه إليه أن مسألة تنظيم الاختصاص هذه، قد عرف فيها المشرع تعديلات فيما يخص الجهات الضريبية المنوحة لها صلاحية الفصل في الاعتراض، حتى يتسهل فرض الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص.

يظهر في بداية تنظيم المشرع للنموذج القانوني المحدد للاختصاص، أنه قد حصر إمكانية إثارة الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص في حالة عدم التزام واحترام كل من مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية لمجال اختصاصه المحدد قانوناً للفصل في الاعتراضات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة التابع لهما، وكذا عدم احترام هذا الأخير برفع اعتراضه إلى جهة ضريبية غير تابع لها، وذلك دون أن يشمل إمكانية إعمال هذا الجزاء الإجرائي على رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

نظراً لأن المشرع في الأصل لم يمنح هذه الجهات أي اختصاص في البت والفصل في الاعتراض، مما يعني أن ترتيب الجزاء الإجرائي يكون بقوة القانون، وليس هناك من داعي لإثارته من قبل أطراف المنازعة الضريبية، سواء المكلف بالضريبة أو هذه الجهات الضريبية، وهذا ما كان

(283) – الجدير بالإشارة، ان المشرع لم يحدّد السقف المالي الذي يترتب عن تجاوزه إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص، كما هو منصوص عليه بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي في المادة 79 من ق.إ.ج، أنه في حالة تجاوز الشكالية النزاعية مبلغها مئة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)، يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الإداري المركزي للمديرية العامة للضرائب، إلا أنه في منازعات التحصيل مهما وصل مبلغ الأعمال، فإن الاختصاص الأول والأخير يعود إلى المدير الولائي للضرائب، وهذا بناء على الطبيعة الاستعجالية التي تتميز بها منازعات التحصيل الضريبي وكذلك محدودية الأجل المقررة للفصل فيها.

إلى جانب أن إغفال المشرع لتحديد السقف المالي كما فعله في منازعات الوعاء، انه في إطار منازعات التحصيل يتم تسليط ضوء الاعتراض على الإجراءات التي يتم الاعتماد عليها من طرف إدارة الضرائب في عملية التحصيل، أكثر من الاهتمام بقيمة الضريبة بحد ذاتها، راجع في ذلك: أخلف حسناً، مرجع سابق، ص 146.

منصوص عليه في قوانين المالية لسنة 2010⁽²⁸⁴⁾ إلى غاية تعديل المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج بموجب قانون المالية لسنة 2017⁽²⁸⁵⁾.

لكن سرعان ما تدارك المشرع لهذه الثغرة القانونية، التي لم يأخذها في الحسبان لترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص، وذلك من خلال سعيه إلى الاعتراف لكل من رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بالاختصاص من أجل البث في مضمون الاعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة التابع لمجال اختصاصه، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص.

ثالثاً: بطلان القرار الفاصل في الاعتراض

يعتبر البطلان ذلك الجزاء الإجرائي الذي يلحق أي مخالفة إجرائية محددة ومنظمة وفقاً لنموذج قانوني، والملاحظ أن المشرع قد اعتمد على تقرير مثل هذا الجزاء أثناء تطبيقه إلى تأثير القرار الذي تصدره الإدارة الضريبية المؤهلة قانوناً للنظر في الاعتراض المقدم من طرف المكلف بالضريبة، أين ألم المشرع هذه الإدارة الضريبية بضرورة مراعاة جملة من الشكليات الإجرائية من تسبب وتبلیغ ذلك القرار، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان، وذلك في إطار السياسة التشريعية المنتهجة التي ينادي من خلالها المشرع بعدم المغالاة في الشكل حتى لا تعرقل بذلك تجسيد الفعالية الموضوعية للقرار الفاصل في الاعتراض.

⁽²⁸⁴⁾ تنص المادة 51 من قانون المالية لسنة 2010، على أنه: "بٰيٰت مدیر كبريات المؤسسات ومدیر الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه (...)".

⁽²⁸⁵⁾ تنص المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2017، على أنه: "بٰيٰت مدیر كبريات المؤسسات والمدیر الولائي للضرائب، حسب مجال اختصاصه (...)"، والمعدلة أيضاً بالمادة 21 من قانون المالية لسنة 2019، والتي تنص على أنه: "بٰيٰت كل من مدیر كبريات المؤسسات والمدیر الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة (...)".

1 - عدم تسبب القرار الفاصل في الاعتراض

احتكاماً لمقتضيات المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج، يتبيّن من خلالها أن المشرع قد قام بتعزيز الحق الموضوعي المطالب به من طرف المكلف بالضريبة، بموجب الاعتراض المقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة بالبت فيه، وذلك عن طريق تقرير الجزاء الإجرائي الواجب عند كل مخالفة تصدر عن هذه الإدارة أو الجهات المؤهلة قانوناً، فيما يخص تسبب قرارها الصادر عنها والفاصل في موضوع الاعتراض، سواءً بالقبول أو الرفض، بتبيّن مختلف الأسانيد والمواد القانونية المعتمدة عليها لبناء قناعتها الفاصلة حول الطلبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المعترض⁽²⁸⁶⁾.

يفهم من ذلك، أن المشرع قد ألزم الإدارة الضريبية أثناء إصدارها للقرار الفاصل في الاعتراض أن تبيّن في محتوى هذا القرار مختلف الأسس والأسانيد والمواد القانونية إن أمكن والتي بنت عليها قناعتها وأوصلتها في الأخير إلى إصدار قرارها الفاصل في موضوع الاعتراض، سواءً أكان هذا القرار قد تضمن قبولاً أو رفضاً كليًّا أو جزئيًّا، فلابد في جميع الأحوال من تسبب قرارها، وإلاً فرض عليها جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، وهذا ما بيّنته أحكام المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج⁽²⁸⁷⁾.

نشير بالتالي، أن المشرع قد شدد في الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة الإدارة الضريبية المؤهلة قانوناً للبت والنظر في الاعتراض، للنموذج القانوني الذي جسد فيه المشرع شكليات إجرائية على إثرها يتم إصدار القرار الفاصل في الاعتراض، وذلك حتى تتضح الرؤية للمكلف المعترض حول الرد المقدم له من طرف الجهات الضريبية، بحيث يستطيع أن يبني على أساسها قناعاته، التي يحتاج بها لاحقاً عند اللجوء إلى تقديم طعن قضائي أمام الجهات القضائية.

نضيف أيضاً، أن الناحية العملية قد أثبتت أنه في العديد من المرات ما تتخذ الإدارة الضريبية موقفاً سلبياً بعدم الرد على الطلبات الموضوعية التي يحتاج بها المكلف المعترض، رغم

⁽²⁸⁶⁾ - سيد عمر محمد، مرجع سابق، ص 241.

⁽²⁸⁷⁾ - انظر المادة 153 من ق.إ.ج.

مساعي المشرع في تمديد لها أجل البت والفصل إلى شهرين (2) كما سبق الإشارة إليه أعلاه، إلا أنه تفضل هذه الإدارة السكوت وفوات تلك المواعيد دون أي رد، رغم حرص المشرع على كفالة الصرامة لترتيب عن مثل هذه المخالفة جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، لكون أن مثل هذا الموقف السلبي يصعب الوضع على المكلف بالضريبة المعترض من تحديد أوجه الطعن التي يستند عليها للمطالبة بحقوقه أمام الجهات القضائية.

2 - عدم تبليغ القرار الفاصل في الاعتراض

نظراً لتدخل المشرع في كل مرة لتقرير الجزاء الإجرائي عن كل مخالفة تلحق العمل الإجرائي المنظم وفقاً لنموذج قانوني المحدد بشكليات وإجراءات دقيقة وكذا تكريساً لمبدأ عدم المغالاة في الشكل حتى لا يضيع جوهر الحق الموضوعي المطالب به أمام الإدارة الضريبية، قد سعى المشرع إلى كفالة الحق الموضوعي المتوصّل إليه بعد المناقشات التي قامت بها الإدارة الضريبية بشأن الاعتراض المرفوع أمامها، إلى اشتراط المشرع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي، أن يتم تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة وكذا الجهات الضريبية المعنية بتنفيذ هذا القرار.

يتم بعد اتخاذ الإدارة الضريبية المختصة بالبت في الاعتراض قرارها سواء بالقبول أو الرفض، تحويله إلى جهات مختصة بالتبليغات، بحيث يقع تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بالبطلان، إذا لم تقم هذه الأخيرة بكافة الإجراءات المقررة قانوناً لتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة بالبطلان، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁽²⁸⁸⁾، ويتم تبليغ المكلف بالضريبة إما في موطنه أو عن طريق وكيله، أما إذا كان المكلف بالضريبة متواجد خارج الجزائر فإن التبليغ يكون في الموطن المختار في الجزائر⁽²⁸⁹⁾.

استقراءً للمادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج، نجد أن المشرع أقرّ هذا الجزاء الإجرائي، في حالة إذا لم يتم تبليغ محتوى القرار الفاصل في الطلبات المقدمة من طرف المكلف المعترض، حتى يكون،

⁽²⁸⁸⁾ – انظر المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج.

⁽²⁸⁹⁾ – أخلف حسناء، مرجع سابق، ص 151.

من جهة، على علم ودرأية بالقرار المتّخذ في شأنه والتي تسمح له ببناء قناعاته المعتمدة في تقديم طعنه أمام القضاء، ومن جهة أخرى تكرّس الأهمية العملية لإجراء التبليغ الذي يسمح بحساب المواجهات⁽²⁹⁰⁾ المقررة قانوناً لرفع طعن قضائي أمام المحكمة الإدارية.

نجد، من ناحية أخرى، أن جديّة وصرامة الجزاء الإجرائي المتمثل في جزاء البطلان يتربّ في حالة إذا ما تم قبول الجهات الضريبية المختصة البت في جميع الطلبات المعترض عليها من طرف المكلف بالضريبة، وبالتالي عدم تبليغ القرار الذي يختص بتحريره وإعداده المدير الولائي للضرائب أو الجهة المختصة بالنظر في الاعتراض يوجّهه إلى قابض الضرائب يخطر فيه بتوقيف إجراءات المتابعة أو الامتناع عن عملية التحصيل الضريبي⁽²⁹¹⁾.

–(290) انظر المادة 153 مكرر 1 الفقرة 2 من ق.إ.ج.

–(291) إخلف حسناء، مرجع سابق، ص 150.

الباب الثاني

الجزاءات الإجرائية المثارة خلال المرحلة

القضائية للمنازعة الضريبية

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تتميز المنازعة الضريبية في المنظومة القانونية الجزائرية بالازدواجية في إجراءات تسويتها، حيث بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية يتضح أنّ المشرع قد وضع نموذج حدّ فيه نوعين من الإجراءات، يتمثل الأول في إجراء إجباري وهو تقديم تظلم إداري مسبق أمام الإدارة الضريبية، يليها إجراء اختياري يتمثل في تقديم طعن أمام لجان الطعن الضريبية، ليبقى الطعن القضائي كآخر إجراء يتم اللجوء إليه في حالة عدم وصول أطراف المنازعة وبالأخص المكلف بالضريبة إلى حلّ ينهي به المنازعة الضريبية.

بناءً على ذلك، يتبيّن بأنّ المرحلة القضائية تُعد ضمانة قانونية تكفل حماية الحق الموضوعي للمكلف بالضريبة، والذي يصل إلى هذه المرحلة بعد استفادته كافة الإجراءات المتّبعة إدارياً، بهدف وصول المكلف بالضريبة وحتى الإدارة الضريبية باعتبارها ممثلة حقوق الخزينة العمومية إلى إيجاد حلّ وقرار يرضي مطالب وأهداف الطرفين، فعلى الرغم من اللجوء إلى القضاء الذي يتمسّ في أغلب الأحيان بطابع التعقيـد وطول الإجراءات، إلا أنّه يعد الطريق الأنجع الذي يتّأمل فيه المكلف بالضريبة من بلوغ حماية حقوقه الموضوعية.

تأسيساً على ذلك، أولى المشرع أهمية بالغة للمرحلة القضائية وما لها من دور فعال في تحقيق الحماية للحق الموضوعي لأطراف المنازعة الضريبية، فلقد سعى إلى تأثير هذه المرحلة بجملة من الإجراءات المنظمة وفقاً للنموذج القانوني المقررة قانوناً، كما أوجب على أطراف خصومة المنازعة الضريبية ضرورة الالتزام والتقييد بها، بحكم أنّ أي عمل إجرائي يأتيه سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية غير مطابق لنموذجه القانوني، إلاّ وترتـب عنه نتـيـة إجرائـية تتمثل في تقرير وإعمال الجزاءات الإجرائية التي تتنـاسب مع طبيـعة ونـوع الإجراء المخالف للنموذج القانوني.

يتضح من خلال ذلك، بأنّ المرحلة القضائية، بالمقارنة مع المرحلة الإدارية، هي بمثابة مرحلة تسعى إلى تحقيق التوازن بين المراكز القانونية لأطراف المنازعة الضريبية، وذلك عن طريق وضع وإدخال طرف ثالث محايد - القاضي - يتوسط الطرفين ويهدف إلى إيجاد نوع من التوازن بين حقوقهم الموضوعية من جهة، وكذا إيجاد حلّ يرضيـهما من جهة أخرى، وهذا بخلاف المرحلة

الإدارية أين نجد بأن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة الامتياز التي تجعلها تحتل مركز الحكم والخاصم في إصدار قراراتها.

بناءً على ذلك، يمر الطعن القضائي الذي يظهر في صورة دعوى ضريبية يرفعها المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب -حسب موضوع النزاع الضريبي- أمام المحكمة الإدارية، وذلك وفقا لجملة من الإجراءات التي حدّتها المشرع في نموذج قانوني رتب عن كل مخالفة له جزاء إجرائي يتناسب ويتلاءم مع نوع وطبيعة العمل الإجرائي الذي لم يتم التقييد والالتزام به أثناء المطالبة القضائية سواء ما تعلق بالإجراءات المتخذة بشأن تقديم ورفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

تقع مثل هذه الإجراءات على عاتق رافع الدعوى سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، والتي يجب احترامها وعدم مخالفتها، حتى تلقى هذه الدعوى قبولاً لتنقل بعدها للفصل في موضوعها، على أن المشرع وضمناً لسير الحسن للدعوى القضائية حتى يحقق الحماية للحقوق الموضوعية، كرس جملة من إجراءات وضعها تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي عند مخالفتها أثناء سير الخصومة الضريبية (**الفصل الأول**).

قام المشرع بتعزيز المنظومة القانونية بإجراءات يسعى من خلالها إلى تأثير المطالبة القضائية التي يقدم بها الطاعن سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب -على مستوى مجلس الدولة، وهذه الإجراءات وضعها في نماذج قانونية منظمة للعمل الإجرائي، ورتب عن كل مخالفة له توقيع وتقرير جزاءات إجرائية حسب نوع الاجراء الذي تم مخالفته على مستوى الدرجة الثانية من التقاضي (**الفصل الثاني**).

الفصل الأول

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تُعدّ المحكمة الإدارية أول درجة تقاضي، يمرُ بها المدعي سواءً أكان مكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب - فيما يتعلق بالمنازعة الضريبية، وذلك بعرض المطالبة بحماية حقوقه الموضوعية محل النزاع الضريبي، والذي سبق وأن تم عرضه على الإدارة الضريبية، ولم يتم التوصل إلى قرار يرضي كلا طرفي المنازعة الضريبية، ليتم عرض ذلك النزاع كفرصةأخيرة على القضاء.

نظرًا إلى الأهمية البالغة التي تكتسيها عملية عرض المنازعة الضريبية على القضاء ، الذي تختص بالنظر فيها المحكمة الإدارية كأول درجة، نجد أنّ المشرع الجزائري قد عمد إلى تنظيم الأعمال الإجرائية التي تخص المطالبة القضائية أمام هذه الجهة القضائية بنموذج قانوني يحدد مختلف الإجراءات الواجب التقييد بها وذلك تحت طائلة ترتيب جزاءات إجرائية.

يفهم من ذلك، أن المشرع الجزائري قد اتبع في ظل هذه المنظومة القانونية سياسة تشريعية ذات وجهين، بحيث يظهر الوجه الأول من خلال تنظيم قاعدة إجرائية مُؤطرة لجميع الإجراءات المتبعية أمام المحكمة الإدارية، وذلك من خلال القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو في القواعد الخاصة المذكورة في قانون الإجراءات الجنائية، ليبين المشرع من خلالها أهم الإجراءات والجزاءات المترتبة عنها وذلك عند رفع الدعوى الضريبية أمام هذه الجهة القضائية (المبحث الأول).

بينما يظهر الوجه الثاني للسياسة التشريعية المنتهجة من قبل المشرع الجزائري في تنظيم الجزاء الإجرائي، في تلك الإجراءات التي أخصها المشرع لضمان السيّر الفعال للخصومة الضريبية عند بداية الأعمال الإجرائية الخاصة بالفصل والنظر في موضوع النزاع الضريبي المرفوع أمام هذه الجهة (المبحث الثاني).

المبحث الأول

السياسة التشريعية المنتهجة في تنظيم الجزاء الإجرائي أثناء رفع الدعوى الضريبية

حظيت فكرة الجزاء الإجرائي بمجال واسع من حيث إثارة إعمالها وتطبيقها، بحيث نجد بأن الجزاء الإجرائي يوازي دائماً المخالفة الإجرائية التي تمس العمل الإجرائي الذي تتنظمه وتحده القاعدة الإجرائية الخاصة به والمقرر له وفقاً للأشكال والأوضاع القانونية.

تبعاً لذلك، نجد بأن الجزاء الإجرائي له مفهوم واسع، يمتد ليشمل أي عمل إجرائي مهما كانت طبيعته ونوعه، فمتى تم هذا العمل دون احترام ومراعاة النموذج القانوني يكون في مثل هذه الحالة مقترباً بضرورة إعمال الجزاء الإجرائي الذي تقتضيه القاعدة الإجرائية المنظمة له.

انطلاقاً من ذلك، يتضح بأن الجزاء الإجرائي المقرر قانوناً وفقاً لأوضاعه الخاصة لتقريره وإعماله، قد انتهج واتبع فيه المشرع الجزائري تنظيمًا خاصاً حددّه وفقاً لنموذج قانوني يتم تقريره وتعزيزه من خلال سياسته التشريعية المتّبعة في ظل المنازعـة الضـريبـية، والتي تـُخـول لأطرافـ هـذهـ المنازعـةـ إـمـكـانـيـةـ إـثـارـةـ إـعـمالـهـاـ.

يظهر بالعودة إلى تحليل هذه المنظومة الإجرائية، أن المشرع قد خصّ رفع الدعوى الضريبية سواء من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب جملة من الإجراءات المطلوبة قانوناً من أجل إقامة الدعوى بشكلها السليم والصحيح والمقرر لها قانوناً أمام الجهات القضائية المختصة بذلك، كما أكد المشرع على فعالية هذه الإجراءات القضائية من خلال تقرير لها جملة من الجزاءات الإجرائية التي تتناسب وتتلاءم مع نوع وطبيعة الإجراء الذي لم يتطابق مع نموذجه القانوني (**المطلب الأول**).

بين المشرع الجزائري نيته ورغبته في التخفيف من شدة وقساوة هذه الجزاءات رغم ما تتّسمه من طابع التشديد، خصوصاً بالنظر إلى الآثار التي تترتب عن إعمال الجزاء الإجرائي والتي عادة ما تؤدي إلى تعطيل وإهدار الحق الموضوعي المطالب به قضائياً.

نجد المشرع تبني في سياساته التشريعية آليات إجرائية تُعد بمثابة ضمانات تكفل حماية وصيانته الحقوق الموضوعية، وذلك من خلال إيراد نوع من التخفيف والمرونة على ترتيب وتقرير الجزاءات الإجرائية التي تقع عند كل مخالفة تُسجل بشأن العمل الإجرائي المخالف لنموذجه القانوني (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

تقرير الجزاءات الإجرائية الخاصة برفع الدعوى الضريبية

تصف الدعوى الضريبية بخصوصية موضوعية تمسّ محلّ وطبيعة النزاع المطروح أمام القضاء، باعتبار أن النزاع هنا يتعلق بمنازعة ضريبية تختلف كلياً عن سائر المنازعات الإدارية الأخرى، ومن أجل بلوغ رافع هذه الدعوى مطالبه التي يُنذّد بها لحماية حقوقه الموضوعية، وبالأخص إذا كان المدعي هو المكلف بالضريبة.

عمل المشرع على تأطير وتنظيم هذه الدعوى بموجب قاعدة إجرائية تُبين كيفية تقديم العمل الإجرائي أمام الجهات القضائية مستوفياً لكافة الإجراءات المقررة وفقاً لنموذج القانوني يتربّع عن كل مخالفة إجرائية له، تقرير إعمال الجزء الإجرائي الخاص به.

بناءً على ذلك، يتضح أنّ المشرع قد اشترط تحت طائلة عدم قبول الدعوى الضريبية، أن يتبع المدعي أو رافع هذه الدعوى جملة من الإجراءات، وذلك من أجل أن تكون هذه الدعوى الضريبية مستوفية لكافة الإجراءات المقررة قانوناً، وحتى يتم الفصل والنظر فيها والوصول إلى قرار قضائي يفصل في موضوع النزاع (**الفرع الأول**).

كما نجد المشرع اشترط من جهة أخرى، وتحت طائلة ترتيب جزء إجرائي يقضي بعدم الاختصاص، وذلك سواء عند قيام رافع الدعوى الضريبية بتقديمها أمام جهة قضائية غير مختصة قانوناً للنظر فيها أو حتى في الحالة العكسية عند قيام الجهة القضائية بالفصل والنظر في دعاوى لم يخصصها القانون بالفصل فيها (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول

عدم قبول عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية لمخالفة إجراءات رفعها

يُعدّ جزء عدم القبول من بين الجزاءات الإجرائية⁽²⁹²⁾ التينظمها المشرع الجزائري وفقا لنموذج قانوني مقرر ضمن المنظومة القانونية الإجرائية، وذلك من أجل تعزيز فعالية الأعمال الإجرائية للقيام بها وفقا لنموذجها القانوني، حتى يصبح ذلك العمل صحيحاً مُرتبًا لآثاره والمتمثلة في تحقيق صيانة وحماية للحق الموضوعي المطالب به بموجب الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية.

ارتَأى المشرع إلى تنظيم الدعوى الضريبية بجملة من الضوابط والمعايير الإجرائية، التي استوجب على رافع الدعوى استيفائها، وذلك من خلال إفراغ هذه الدعوى في نموذجها الإجرائي المناسب لها، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي لمخالفة القيام بالعمل الإجرائي خارج المواعيد والأجال المقررة له قانوناً (أولاً).

يتربَّجزاء الإجرائي إذا ما تم مخالفته الإجرائي لشروطه المقررة وفقاً للأشكال والإجراءات المحددة وفقاً للنموذج القانوني، وذلك حتى ينتج هذا العمل الإجرائي لكافة آثاره القانونية، ويتم صحيحاً مطابقاً لنموذجه القانوني، ومن ثمة فـأي مخالفة تُسجل في هذا الصدد إلاّ وترتـب عنـه إعمالـ الجزائـر الإجرـائي (ثانياً).

أولاً: مخالفة آجال رفع عريضة افتتاح الدعوى الضريبية

تكون الدعوى القضائية المطروحة في المجال الضريبي، مرهونة بعدم مخالفـةـ الإجرـاءـاتـ التيـ تـضـمـنـتـهاـ القـوـاـدـعـ الإـجـرـائـيـةـ المـنـصـوصـ عـلـيـهـ لـاسـيـماـ فـيـ قـانـونـ الإـجـرـاءـاتـ المـدـنـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ

⁽²⁹²⁾— GILTARD Daniel, « Tribunal administrative –contenu et effet des requêtes- sursis à exécution et sursis de paiement », *R.D.F*, N° 52, 1982, p 502; SCHIELE Pascal, « Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance en matière fiscale sont exécutoires de droit à titre provisoire », Procédures, N° 12, 2000, p 14.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

وبالأخص القانون الإجرائي الجبائي، خاصة ما تعلق منها بالنموذج القانوني المنظم والمحدد للمواعيد وآجال رفع الطعن القضائي –الدعوى الضريبية– أمام المحكمة الإدارية.

يلتمس من ذلك، أن عدم احترام وتقيد أطراف المنازعة الضريبية بالمواعيد والآجال المحددة قانونا لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، يفتح المجال أمام القاضي الإداري نظرا لاعتبار مسألة الآجال من النظام العام⁽²⁹³⁾ ، بأن يثيرها تلقائيا ويعمل الجزاء الإجرائي متى تم العمل القضائي مخالفًا لنموذجه القانوني والمتمثل في عدم قبول الدعوى⁽²⁹⁴⁾.

1 - مخالفة المكلف بالضريبة للأجال الخاصة برفع الدعوى الضريبية

ميز القانون الإجرائي الجبائي فيما يخص مسألة آجال رفع الدعوى القضائية، بين الآجال والمواعيد المقررة لرفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، بين المكلف بالضريبة وهو بصدّ عرض دعواه للمطالبة بحماية حقوقه الموضوعية، وبين إدارة الضرائب بصفتها المدعية في القرار الصادر عن لجنة الطعون الضريبية مهما كان نوعها.

أ - مخالفة الآجال الخاصة بدعوى منازعة الوعاء الضريبي

نظم المشرع الجزائري الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى الضريبية، من خلال تأطير نموذج قانوني منصوص عليه في المادة 82 الفقرة 2 من ق.إ.ج، والذي حدد بموجبه الآجال والمواعيد التي يجب على المكلف بالضريبة مراعاتها واحترامها عند رفع الدعوى الضريبية في المنازعة الخاصة بالوعاء الضريبي أمام المحكمة الإدارية.

⁽²⁹³⁾ – SCHIELE Pascal, *op.cit*, p 14; YELLES CHAOUCHE Bachir, « Le juge fiscal en Algérie », *R.T.F*, N° 09, 2008, p 114.

⁽²⁹⁴⁾ – شريط وليد، "الشروط الشكلية لقبول دعوى إلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09"، مجلة البحوث السياسية والإدارية، جامعة زيان عشور، الجلفة، المجلد 3، عدد 2، 2014، ص 73.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يتضح من ذلك، بأنّ المشرع لم يضع نموذج قانوني موحد بشأن آجال رفع الدعوى الضريبية في منازعة الوعاء، وإنما تختلف حسب ما إذا كان المكلف بالضريبة قد قام برفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية من أجل الطعن في القرار الفاصل في موضوع الشكوى من طرف الإدارة الضريبية، وبين لجوء المكلف بالضريبة إلى تقديم طعن إداري أمام لجان الطعن الضريبية من أجل الطعن في ذلك القرار، على أن يلجاً لاحقاً لرفع دعوى قضائية، والذي يعتبر بالنسبة له آخر فرصة يلجأ إليها للمطالبة بالحماية القانونية لحقوقه الموضوعية.

يُقاس على ذلك، أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يتلزم بكافة الإجراءات التي وضعها المشرع ضمن نموذج قانوني حدّ بموجبه الآجال والمواعيد الخاصة بالعمل الإجرائي -الدعوى الضريبية- المطروح أمام القضاء⁽²⁹⁵⁾، على اعتبار أنّ أي مخالفة إجرائية ثُرِصَت في هذا الشأن إلا وكانت محلاً لإعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى.

يظهر من ذلك، بأنّه يتقرر الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الطعن القضائي لفوات آجال تقديمها، في حالة ما إذا قام المكلف بالضريبة -المدعي- برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية مباشرة بعد تلقيه للقرار الفاصل في موضوع شكواه -التظلم الإداري المسبق- من طرف إدارة الضرائب، إلى جانب عدم تمكن المكلف بالضريبة من الحصول على القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدير الولائي للضرائب، نظراً لاقتران الإدارة الضريبية بحالة السكوت عن الردّ التي تُكِيفُ على أنها بمثابة قرار ضمني برفض الشكوى.

ينبغي تبعاً لذلك، أن يرفع المكلف بالضريبة دعواه أمام المحكمة الإدارية وتحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي خلال آجال أربعة (4) أشهر الموالية لانقضاء آجال بأربعة (4) أشهر⁽²⁹⁶⁾

(295)- NACER Mourad, TAHIR Baala, « Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale », R.E.F, Faculté des Sciences économiques et commerciales, Université Ali Lounissi, Blida, Vol 05, № 02, 2019.

(296)- يأخذ بآجال أربعة (4) أشهر المحددة قانوناً في المادة 1/82 من ق.إ.ج من أجل رفع الدعوى القضائية في المجال الضريبي أمام المحكمة الإدارية، مباشرة بعد انقضاء آجال أربعة (4) أشهر الممنوحة لإدارة الضرائب من البت في موضوع الشكوى، ذلك أن إقدام المكلف بالضريبة بصفته مدعياً بعرض دعواه الضريبية أمام المحكمة الإدارية قبل انقضاء آجال أربعة (4) أشهر، سيترتب عنه حتماً إعمال الجزاء الإجرائي الذي يتمثل في عدم قبول الدعوى.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الذي يبدأ احتسابه من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه النزاعية سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انقضاء الآجال المشار إليها في المادة 2/76 من ق.إ.ج⁽²⁹⁷⁾.

أكّدت الممارسة القضائية لمجلس الدولة، من خلال جملة من القرارات، على تقرير إعمال وتطبيق الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى لسبق أوانها، وذلك في حالة إذا ما خرق المكلف بالضريبة للنموذج القانوني الذي ينصّ على أن الدعوى الضريبية تبدأ سريان آجال رفعها أمام المحكمة الإدارية بعد انقضاء أجل أربعة (4) أشهر المنوحة لإدارة الضرائب -المدير الولائي للضرائب- للردّ على موضوع الشكوى، في حين أن رفع الدعوى قبل انقضاء هذا الأجل يتوجب تطبيق الجزاء الإجرائي وبالتالي عدم قبول الدعوى لكونها في مثل هذه الحالة سابقة لأوانها.

رفض على إثر ذلك مجلس الدولة الدعوى المقيدة من المكلف كون أن هذا الأخير قدّمها قبل تقديم شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب للولاية وكان عليه الانتظار آجال أربعة (4) أشهر قبل رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاة وهران برفعه دعواه بتاريخ 1997/04/05، فإن الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض⁽²⁹⁸⁾.

يتربّ تطبيق الجزاء الإجرائي أيضاً، في الحالة التي يتوجه فيها المكلف بالضريبة إلى تقديم طعن إداري أمام لجان الطعن الضريبية، ففي مثل هذه الحالة يستوجب القانون على المكلف

(297)- تتمثل هذه الآجال فيما يلي: أجل (4) أشهر المنوحة لكل من رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب، أو ستة (6) أشهر التي يبيت فيها المدير الولائي للضرائب في الشكوى التابعة لمجال اختصاصه، والذي قد يمدد إلى أجل ثمانية (8) أشهر إذا ما استلزمت طبيعة القضايا المرفوعة أمامه الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية-المديرية العامة للضرائب-، وهذا ما نجد له تأكيد من طرف مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/08/11، حيث جاء في المبدأ "أجل الدعوى الضريبية (8) أشهر ما بين تاريخ تقديم الطعن المسبق والطعن القضائي ورفعها بعد انقضاء هذا الأجل يؤدي إلى عدم القبول"، الأمر الذي قضي به مجلس الدولة في العديد من قراراتها منها القرار رقم 185670 المؤرخ في 12/06/2000 الذي اعتبر المكلف بالضريبة له الحق في رفع دعوى قضائية في أجل أقصاه ثمانية (8) أشهر، راجع في ذلك: قرار مجلس الدولة، رقم 1190، صادر بتاريخ 11 جوان 2001، بين (ل.ك) ضد إدارة الجمارك، مجلة مجلس الدولة، عدد 1، 2002، ص 123.

(298)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 191060، صادر بتاريخ 14 فيفري 2000، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 24.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

بالضريبة أن يقدم دعواه أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر التي تلي أجل أربعة (4) أشهر الممنوحة للجان الطعن الضريبية للبت والفصل في الطعن المقدم أمامها، وإلا ترتب عن مخالفة المكلف لهذا الآجال إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى.

يمتد أثر إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، في حالة إذا لم تبدي لجنة الطعون أي رأي يفصل في موضوع الطعن، فعلى المكلف عند هذه الحدود انتظار انقضاء أجل أربعة (4) أشهر الممنوحة للجان الطعن للإجراء عملية البت ثم يتقدّم بعد ذلك إلى رفع دعواه على اعتبار أن آجال سريان الطعن القضائي قد بدأ، وذلك تحت طائلة ترتيب جزاء إجرائي يقضي بعدم قبول الدعوى لسبق أوانها.

تجدر الإشارة إلى أن رغبة المشرع الجزائري في تقاضي الآثار الناتجة عن المغالاة في شكل العمل الإجرائي وكذا خطورة إعمال الجزاء المترتب عن مخالفته، من شأنه أن يمس بالقيمة الموضوعية للحق، لذا أدخل المشرع على النموذج القانوني المحدد للأجال رفع الدعوى الضريبية جملة من الاستثناءات التي نص عليها في القواعد العامة المذكور في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتحديداً في نص المادة 832 من ق.إ.م.إ⁽²⁹⁹⁾، التي بيّنت بأن آجال رفع الدعوى الخاصة بالمنازعة الضريبية يمكن أن تتقطع في بعض الحالات الواردة في المادة المذكورة أعلاه، مما يتعين معه عدم إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

استقر اجتهد مجلس الدولة على تأييد هذا التخفيف من شدة إعمال الجزاء الإجرائي الذي قرر المشرع الجزائري في ظل المنظومة الإجرائية، وذلك باستبعاد تطبيق الجزاء الإجرائي المتعلق بسقوط الخصومة.

(299)- تنص المادة 832 من ق.إ.م.إ، على أنه: "تقطع آجال الطعن في الحالات الآتية:

- 1- الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة؛
- 2- طلب المساعدة القضائية؛
- 3- وفاة المدعي أو تغير أهليته؛
- 4- القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ".

بالاطلاع على قرار مجلس الدولة الصادر في 2005/03/13 نجد أنه قضى بإلغاء القرار المستأنف والقاضي بعدم قبول الدعوى لسقوط الخصومة وفوات آجال رفع الدعوى وتم استبعاد هذا الدفع الشكلي وتطبيق الجزء الإجرائي كون أن الآجال منقطعة بعد رفع المكلف بالضريبة للدعوى الأولى في الآجال المحددة لها قانوناً وصدر فيها قرار برفض دعوه شكلاً، لذا يمكن له رفع دعوى جديدة إثر الدعوى غير المقبولة سابقاً⁽³⁰⁰⁾.

ب- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى منازعة التحصيل الضريبي

حدد المشرع آجال رفع الدعوى الضريبية الخاصة بمنازعة التحصيل بموجب المادة 153 مكرر 1 و 154 من ق.إ.ج، والذي جعله مقتنعاً بجزء إجرائي يترتب في حالة مخالفته من قبل المكلف بالضريبة، كما أن المشرع قد فضل بين آجال رفع الطعن القضائي الخاص بمنازعة التحصيل والآجال الخاصة بمنازعة الوعاء، وهذا كله تحت إلزام المشرع الأطراف بعدم جواز الخلط بين الأجلين.

أكّد مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/13 الذي قضى بأنّه: "لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل المحددة بشهر واحد وميعاد دعوى الوعاء المحددة بأربعة (4) أشهر"⁽³⁰¹⁾.

تضيف في هذا الصدد، أن المشرع لم يوحّد آجال تقديم الطعن القضائي -الدعوى الضريبية- المتعلق بمنازعة التحصيل أمام المحكمة الإدارية، وإنما يختلف حسب الإجراء الذي سبق للمكلف بالضريبة الاعتراض عليه أمام إدارة الضرائب.

⁽³⁰⁰⁾- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 234576، صادر بتاريخ 19 أفريل 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص 194.

⁽³⁰¹⁾- بحيث جاء في حيثيات هذا القرار بأن: "حيث أن المادة 82 من ق.إ.ج تنص على أنه يجب ترك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكاوه، أن قضاعة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصریحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالیة تتعلق بالوعاء وليس تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد"، راجع في ذلك: قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 657032، صادر بتاريخ 13 مارس 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص 190.

ب-1- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى الاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل

ألزم المشرع الجزائري تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى، المكلف بالضريبة بتقديم طعنه القضائي سواءً تعلق الأمر بدعوى الاعتراض على قرار التحصيل القسري أو دعوى الاعتراض على إجراء المتابعة بحد ذاته، أن يتم تقديم طعنه أمام المحكمة الإدارية خلال أجل شهرين (2) الذي يبدأ احتسابه من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المستخدم في الصادر عن إدارة الضرائب قبل أو بعد انقضاء أجل البث المحدد بشهرين (2) والمذكورة في نص المادة 153 مكرر 1 الفقرة 1 من ق.إ.ج⁽³⁰²⁾.

ب-2- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى استرداد الأشياء المحجوزة

أوجب المشرع المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر بشأن طلبه المتضمن استرداد الأشياء المحجوزة، أو في حالة عدم اتخاذ الجهة الضريبية المخولة بإجراء البث في هذا الطلب، بضرورة تقديم ورفع طعنه القضائي أمام المحكمة الإدارية خلال أجل شهر (1) واحد⁽³⁰³⁾ يبدأ احتسابه تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول دعواه لتقديمها بعد فوات الأجل المقرر قانوناً، وذلك إما من تاريخ إبلاغ القرار الفاصل في طلب المكلف من طرف الجهات الضريبية المخولة بإجراءات التبليغ، أو من تاريخ انقضاء آجال البث الممنوحة قانوناً للمدير الولائي للضرائب.

يتضح من ذلك، بأن مخالفة المكلف بالضريبة للأجال والمواعيد المحددة وفقاً لنموذج القانوني لرفع الطعن القضائي بشأن القرار أو غياب هذا الأخير بخصوص استرداد الأشياء المحجوزة، يتربّع عنه جزاء إجرائي يقضي بعدم قبول الدعوى لفوات الآجال أمام المحكمة الإدارية بمعنى آخر أنّ قيام المكلف بالضريبة برفع طعنه قبل أجل الشهر (1) المخصص لإجراء البث في

⁽³⁰²⁾- انظر الفقرة الأولى من المادة 153 مكرر 1 من ق.إ.ج.

⁽³⁰³⁾- انظر الفقرة الثالثة من المادة 154 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الطلب من قبل الجهات الضريبية المختصة أو بعد هذا الأجل، سيترتب حتماً جزاء إجرائي يقضي بـ عدم قبول دعواه.

تكريراً لهذا الجزاء الإجرائي في مجال المنازعات الضريبية، أكّد مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/09⁽³⁰⁴⁾، على "أنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر (1) ابتداء من يوم إيداع الطلب ومما أن المستأنف لم يقم بهذا الإجراء يتعين التصرّح بعدم قبول الدعوى شكلاً".

يفهم من ذلك أن عدم التزام المكلف بالضريبة برفع طعنه أمام المحكمة الإدارية خلال أجل شهر (1) واحد الذي يلي تبليغ مضمون القرار أو انقضاء الآجال المخصصة لإجراءات البث في طلب المرفوع أمام المدير الولائي للضرائب، وقيام المكلف بتقديم هذا الطلب قبل أو بعد هذا الأجل، سيترتب عنه حتماً إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

ب-3- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل**التجاري**

استقراءً لمضمون المادة 146 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج⁽³⁰⁵⁾، يتضح بأن المشرع الجزائري لم ينظم الجزاء الإجرائي الخاص بعدم قبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية والمتعلقة بدعوى الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري، على اعتبار أنه لم يخصّ مثل هذه الدعوى بنموذج قانوني محدد لآجال والمواعيد الخاصة والواجب على المكلف بالضريبة مراعاتها عند تقديم طعنه القضائي بشأن قرار الغلق المؤقت المتخذ في حقه.

هذا ما أقرته المادة السالفة الذكر أين نستشف بأن المكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت قد منح له المشرع مكنة الطعن أمام المحكمة الإدارية في مضمون قرار الغلق المؤقت،

(304)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 207171، 09 أبريل 2001، صادر بتاريخ 09/04/2001، بين مديرية الضرائب ضد المؤسسة الوطنية للتمويل بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص 92.

(305)- انظر الفقرة الثالثة من المادة 146 من ق.إ.ج.

وذلك بموجب عريضة تُرفع إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والتي يفصل فيها على وجه الاستعجال وذلك بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً.

يظهر من خلال ذلك، أن المشرع قد ألغى تحديد الآجال التي يتوجب على المكلّف بالضريبة التقييد بها من أجل تقديم طعنه القضائي بشأن قرار الغلق المؤقت، له ما يبرره من وجاهة نظرنا وهو رغبة المشرع في التخفيف من حدة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول هذا الطعن، لأن المشرع لم يضع أي نموذج قانوني يحدّد من خلاله أن العمل الإجرائي لابد أن يتم تقديمـه خلال آجال ومواعيد معينة.

يفهم بأن المشرع قد مكّن المكلّف بالضريبة من هذا الطعن دون تقييده بـآجال معينة، وما يبرر ذلك ما نصـت عليه المادة 146 الفقرة الثالثة من قـ.إـ.جـ، أن مثل هذه الطعون المقدمة بشأن المطالبة القضائية بـرفع الـيد تتنـسـمـ بالـطـابـعـ الـاسـتعـجـالـيـ علىـ اـعـتـبارـ أـنـ يـتـمـ الفـصـلـ فـيـ فـيـهاـ مـنـ النـاحـيـةـ القضـائـيـةـ عـلـىـ وـجـهـ الـاسـتعـجـالـ تـجـسـيدـاـ لـلـحـمـاـيـةـ الـحـقـ الـمـوـضـعـيـ تـحـسـبـاـ لـعـدـمـ الـمـغـالـةـ فـيـ شـكـلـ الـعـلـمـ الـإـجـرـائـيـ.

2- مخالفة الإدارة الضريبية لـآجالـ الـخـاصـةـ بـرـفـعـ الدـعـوىـ الـقـضـائـيـةـ

حرـصـ المـشـرـعـ الـجـزاـئـيـ عـلـىـ تـكـرـيسـ أـثـرـ جـديـةـ وـصـراـمـةـ تـرـتـيبـ الـجـزـاءـ الإـجـرـائـيـ حتـىـ عـلـىـ الـإـدـارـةـ الضـريـبـيـةـ عـلـىـ الرـغـمـ مـنـ سـمـةـ الـامـتـيـازـ الـذـيـ تـتـمـتـعـ بـهـ هـذـهـ الـأـخـيـرـةـ،ـ بـحـيثـ يـتـجـسـدـ إـعـمالـ وـتـطـبـيقـ مـثـلـ هـذـاـ جـزـاءـ الإـجـرـائـيـ مـنـ خـالـلـ قـيـامـ الـمـشـرـعـ عـلـىـ تـأـطـيرـ وـوـضـعـ نـمـوذـجـ قـانـونـيـ يـحـددـ بـمـوجـبـهـ الـآـجـالـ وـالـمـوـاعـيدـ الـتـيـ يـنـبـغـيـ عـلـىـ الـإـدـارـةـ الضـريـبـيـةـ الـالـتـزـامـ بـهـاـ مـنـ أـجـلـ تـقـدـيمـ طـعـنـهـاـ أـمـامـ الـمـحـكـمـةـ الإـادـارـيـةـ.

يـتـعـينـ مـنـ هـذـاـ المـنـطـقـ،ـ عـلـىـ الـإـدـارـةـ الضـريـبـيـةـ أـنـ تـلتـزمـ وـتـحـترـمـ النـمـوذـجـ القـانـونـيـ المـنـظـمـ وـالـمـحـدـدـ لـلـآـجـالـ رـفـعـ الـطـعـنـ الـقـضـائـيـ ضـدـ الرـأـيـ الـذـيـ يـصـدـرـ عـنـ لـجـانـ الـطـعـنـ الضـريـبـيـةـ إـذـاـ مـاـ كـانـ مـخـالـفاـ لـأـحـدـ أـحـکـامـ وـقـوـاـدـ الـقـانـونـ الـإـجـرـائـيـ الـجـبـائـيـ خـاصـةـ وـالـقـوـانـينـ الضـريـبـيـةـ الـأـخـرىـ عـامـةـ

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

وهذا ما أقرته نص المادة 81 الفقرة الرابعة من ق.إ.ج⁽³⁰⁶⁾ لأجل شهر (1) واحد تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي في مثل هذه الحالة بعدم قبول الدعوى المرفوعة من طرف الإدارة الضريبية، إذا ما قامت بتقديم طعنها أمام المحكمة الإدارية خارج هذا الأجل المقرر لها قانوناً.

يلاحظ من ناحية الممارسة القضائية، أن مجلس الدولة قد استقر على تكرис هذا الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، إذ ورد في إحدى قراراته بأنه: "من المقرر قانونا انه لا يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق"⁽³⁰⁷⁾.

ثانيا: مخالفة شروط قبول الدعوى الضريبية

يُشترط لقبول أي دعوى قضائية مهما كان محل المطالبة فيها، من أجل أن تكون محل نظر وفصل فيها من قبل الجهات القضائية، أن تكون هذه الدعوى مستوفية لكافية الأشكال والإجراءات التي أخص بها المشرع تنظيم المطالبة القضائية أمام القضاء⁽³⁰⁸⁾.

واضح أن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية من غير استيفائها لكافية شروط قبول الدعوى المنصوص عليها في القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سيلحق أي مخالفة إجرائية لهذه الشروط والإتيان بالعمل الإجرائي غير مطابق لنموذج القانوني، ترتيب الجزاء الإجرائي بعدم قبول الدعوى.

⁽³⁰⁶⁾- انظر الفقرة الرابعة من المادة 81 من ق.إ.ج.

⁽³⁰⁷⁾- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 903469، صادر بتاريخ 14 جوان 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص 197.

⁽³⁰⁸⁾- VANDERMEEREN Roland, « Le référé-suspension », *R.F.D.A*, № 26, 2002, p 253.

1 - مخالفة الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية

عالجت مقتضيات المادة 13 من ق.إ.م.إ الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى لمخالفتها لشروط المطلوبة قانونا، بحيث بيتت أن أي متقاضي يسعى إلى المطالبة القضائية بالحماية لحق موضوعي المتازع فيه مع إدارة الضرائب، أن يستوفي جملة من الشروط الموضوعية التي أوجدها المشرع في ظل القواعد العامة لقبول أي دعوى قضائية، على النحو الذي في حالة انعدامها وعدم استيفائها يتقرر بصفة تلقائية إعمال الجزاء الإجرائي المقرر له قانوناً من قبل القاضي الإداري، بحكم أن هذه الشروط اعتبرها المشرع من النظام العام.

أ- انعدام الصفة

يُقصد بشرط الصفة في الدعوى الضريبية⁽³⁰⁹⁾ بأنها تلك الصلاحية القانونية التي أقرها المشرع للمدعي للالتجاء لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، ولما كان محل الدعوى بصفة عامة هو دائماً ادعاء حق أو مركز قانوني اعتبر عليه⁽³¹⁰⁾، فإن شرط الصفة يظهر في الدعوى الضريبية لما يتم رفع مثل هذه الدعوى من ذي صفة على ذي صفة.

يُقاس على ذلك، بأن شرط الصفة في الدعوى بصفة عامة والدعوى الضريبية خاصة مفاده أنه لابد على المكلف بالضريبة⁽³¹¹⁾ -المدعي- تحت حتمية فرض الجزاء الإجرائي القاضي

(309) - حمدي ياسين عاكاشة، إجراءات الدعوى الإدارية وفقاً لقضاء المحكمة الإدارية العليا ومحكمة القضاء الإداري، مطبع الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1982، ص 192؛ الأزهر محمد، الدعوى المدنية: شروط الدعوى، التبليغ، الطلبات، الدفوع والخبرة، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2010، ص 29؛ علي عوض حسن، الدفع بعدم القبول في المواد المدنية والجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 41.

- BERGERS Maurice-Christian, « L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale », *R.D.F*, N° 20, 2003, p 15.

(310) - عزيز فاطمة الزهراء، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لحضر، الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2017، ص 441.

(311) - فؤاد عبد المنعم أحمد، الحسين علي غنيم، أحكام الدفع في نظام المرافعات الشرعية السعودية: دراسة مقارنة عرض للفقه الإسلامي مع المقابلة بالقوانين المعاصرة وبصفة خاصة القانون المصري، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2002، ص 117.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

بعدم القبول، أن يقوم برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية للطعن في القرار الصادر عن لجنة الطعون مهما كان مصدره سواء عن لجنة المركزية أو اللجنة الولائية أو الجهوية، ضد المدير الولائي للضرائب بصفته الممثل القانوني لهذه الأخيرة أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية.

هذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 13/02/2008، حيث جاء في أحد حديثاتها: (...) حيث المديرية الضريب المستأنفة تدفع بانعدام الصفة في مدير الضريب كطرف مدعى عليه مونه مجرد عضو في لجنة الطعن للدائرة وليس بمصدر القرار المطعون فيه.

حيث أن هذا الدفع المذكور غير مؤسس ويتبع رفضه، وذلك لأن المدير الولائي الضريبي هو ممثل لإدارة الضريب مهما كان مصدر القرار المطعون فيه أي سواء صدر القرار محل النزاع عن لجنة الطعن الدائرة أم عن اللجنة الولائية للطعن أو حتى عن اللجنة المركزية للطعن وذلك عملاً بأحكام المواد 300، 301 و 302 من ق.ض.م وبأحكام ق.إ.ج وبالخصوص المادة 82 منه التي تحدد إجراءات رفع الدعوى في حالة فشل الطعن الإداري المسبق وهي الإجراءات الموجهة ضد المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية".⁽³¹²⁾

استقراءً لأحكام المادة 13 من ق.إ.م.إ، التي تقر أن الدعوى تُرفع من ذي صفة ومصلحة على ذي صفة ومصلحة، فإنه في حالة إذا قامت إدارة الضريب برفع دعواها ضدَّ مَنْ لا تتوفر فيه الصفة فإنه يتربَّ عن دعواها إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، وهذا كله تطبيقاً لنص المادة 67 من ق.إ.م.إ، لعدم توفر أحد الشروط الأساسية في الخصم وهي الصفة.

نجد له تأكيد وتأييد من طرف مجلس الدولة في قراره رقم 004399 الصادر بتاريخ 15/10/2002⁽³¹³⁾ الذي قضى بتأييد القرار المستأنف القاضي بعدم قبول دعوى إدارة الضريب

⁽³¹²⁾ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 234085، صادر بتاريخ 13 فيفري 2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص 75.

⁽³¹³⁾ قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 004399، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، (غير منشور)، (نقلًا عن: طاهري حسين، مرجع سابق، ص ص 130-133).

لانتقاء الصفة في المكلف بالضريبة كون أن قرار تخفيض الضريبة صادر من لجنة الدائرة، لذا كان على إدارة الضرائب رفع الدعوى ضد اللجنة الولائية وليس المكلف بالضريبة.

نصيف في هذا الشأن، أنه أكد مجلس الدولة في قرار له على إعمال الجزاء الإجرائي بعدم قبول دعوى إدارة الضرائب بحجة رفعها لدعوى إلغاء قرار لجنة الولائية ضد المكلف بالضريبة، في حين جاء تسبيبها أن المكلف بالضريبة ليس بشخص من القانون العام وليس مصدر القرار بإلغاء الضريبة المفروضة عليه، لذا كان على إدارة الضرائب رفع دعواها ضد اللجنة الولائية، وبالتالي فالدعوى غير موجهة توجيهاً صحيحاً، مما يتquin عدم قبولها وتطبيق الجزاء الإجرائي عليها.

ب- انعدام المصلحة

يرد أثر إعمال وتطبيق الجزاء الإجرائي⁽³¹⁴⁾ المتمثل في عدم القبول، إذا لم تكن لرافع الدعوى الضريبية سواء أكان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب مصلحة يسعى إلى تحقيقها والحصول عليها من وراء رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، وذلك على اعتبار أن المصلحة في المدعى تحكمها قاعدة "لا مصلحة لا دعوى، المصلحة مناط الدعوى"⁽³¹⁵⁾.

ج- انعدام الأهلية

يأخذ بشرط الأهلية من بين الشروط العامة لقبول الدعوى المنصوص عليها في المادة 13 من ق.إ.م.إ، علماً أن هذا الشرط هو مطلوب قانوناً سواء كان الشخص المتخاصمي مدعياً أو مدعى عليه أو متدخلاً أو مدخلاً في الخصم⁽³¹⁶⁾، فإنه لابد أن يكون في جميع هذه الحالات الشخص المتخاصمي مهما كان المركز القانوني الذي يحتله في الدعوى القضائية، متمتعاً بأهلية التقاضي.

⁽³¹⁴⁾- أمينة مصطفى النمر، مرجع سابق، ص؛ لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، طوب بريس، الرباط، 2013، ص 25؛ محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري: قضاء الإلغاء (أو الإبطال)، قضاء التعويض وأصول الإجراءات، الكتاب الثاني، منشورات الطبي الحقوقي، بيروت، 2005، ص 38.

⁽³¹⁵⁾- ذيب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، ط 3، موف للنشر، الجزائر، 2012، ص 66.

⁽³¹⁶⁾- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 105.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يُستشف من خلال التفحص والتنقيب في المنظومة القانونية الإجرائية، أنّ المشرع أفرد انعدام الأهلية في أطراف الخصومة القضائية بجزء إجرائي يختلف تماماً عن الجزاء المقرر لخلاف شروط قبول الدعوى الأخرى -سبق الإشارة إليها أعلاه- وذلك بتقرير له جزء إجرائي يقضي بالبطلان عملاً بمقتضيات نص المادة 64 الفقرة الأولى من ق.إ.م.إ، والسبب في ذلك أن شرط الأهلية يأخذ به كشرط لمباشرة إجراءات التقاضي وليس كشرط لوجود الحق.

أدرج المشرع الجزائري شرط الأهلية ضمن فكرة النظام العام والتي مفادها عدم جواز الاتفاق على مخالفتها، والتي يمكن إثارة انعدامها في الدعوى تلقائياً من طرف القاضي، كما تخول له أحكام نص المادة 65 من ق.إ.م.إ أن يثير تلقائياً انعدام التقويض للمثل الشخص المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، أما بالنسبة للخصوم فمن تقرر لصالحه إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان لانعدام الأهلية، أن يثيره قبل أي دفع آخر في الموضوع، بحكم أن المشرع قد اعتبر انعدام الأهلية من بين الدفوع الشكلية.

2- مخالفة الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية

يُعد التظلم الإداري المسبق من بين الإجراءات الأساسية المطلوبة لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء، لذا فرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة دون تقديم تظلم إداري مسبق يتربّع عنه حتمية فرض الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى، وهذا ما ذهب إليه قرار مجلس الدولة رقم 6509، الصادر بتاريخ 25/03/2003⁽³¹⁷⁾، والقاضي بتأييد قرار المحكمة الإدارية بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم المكلف بالضريبة لتظلم إداري مسبق وخرقه لإجراء جوهري من إجراءات المنازعة الضريبية،

قضى أيضاً مجلس الدولة في القرار رقم 20171 الصادر بتاريخ 09/04/2001 في القضية بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضدّ المؤسسة الوطنية للتمويل بالمواد الغذائية، بإلغاء

⁽³¹⁷⁾- قرار مجلس الدولة، رقم 6509، صادر بتاريخ 25 فيفري 2003، بين (ش.ع.ب) ضدّ مديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص 124.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

القرار المستأنف والتصدي من جديد بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم تظلم إداري مسبق من طرف المكلف بالضريبة.

استقرت اتجهادات مجلس الدولة على ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى إذا لم يسبق للمكلف بالضريبة -المدعى- أن رفع تظلم إداري مسبق أمام إدارة الضرائب، وذلك من خلال اعتبار هذا الإجراء من النظام العام مما يخول للقاضي أثناء رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة من غير استيفائه لهذا الإجراء، إثارته والقضاء بترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى.

هذا ما أكد عليه مجلس الدولة في قراره الصادر في القضية بين المكلف بالضريبة (ش.ع.ب) وإدارة الضرائب لولاية بجاية أن مخالفة إجراء التظلم الإداري المسبق تُعد من النظام العام ويثيرها القاضي تلقائيا رغم عدم إثارتها من أطراف المنازعة، لذا فصدر قراره بعدم قبول الدعوى شكلا لخرق إجراء جوهري المتمثل في عدم تقديم تظلم إداري مسبق.

يُعد التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب في المنازعات الضريبية إجراء جوهري يترتب عن مخالفته تطبيق جزء عدم القبول الدعوى، إلا أن المشرع الجزائري أورد على المبدأ استثناءً أعمى منه ترتيب الجزاء الإجرائي في حالة عدم تقديم التظلم الإداري المسبق، يتبيّن هذا الاستثناء من خلال نص المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 التي جاء فيها أن المنازعات الجبائية المتعلقة بحقوق التسجيل لا تخضع لإجراء تقديم التظلم، لذا فهذه المنازعة في حالة إخلال المكلف بالضريبة بإجراء التظلم المسبق لا يترتب عنه جزاء عدم القبول.

يُعد هذا النص القانوني بمثابة آلية وضعتها المشرع من أجل التقليل من خطورة الجزاء الإجرائي حمايةً للحق الموضوعي الذي يعد الهدف الرئيسي من الدعوى الضريبية، هذا ما أكدته اتجهاد مجلس الدولة في قراره الصادر في 11/07/2007⁽³¹⁸⁾ بين كل من المكلف بالضريبة

⁽³¹⁸⁾- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 43276، صادر بتاريخ 11 جويلية 2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 4، 2009، ص 67.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

ومديرية الضرائب لولاية باتنة حول حقوق التسجيل الإضافية التي تطالب فيها إدارة الضرائب برفض دعوى المكلف بالضريبة بعدم تقديم تظلم إداري مسبق، في حين استبعد مجلس الدولة هذا الدفع وأسس قراره على نص المادة 198 من قانون المالية 2002 التي حل محل المادة 359 من قانون التسجيل (الملاحة) والتي جاء في أحکامها أن المنازعات المنصبة على التحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق وبالتالي الإعفاء من ترتيب الجزاء الإجرائي بوجود نص قانوني.

الفرع الثاني**عدم قبول عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية لمخالفة البيانات الشكلية والموضوعية**

يضاف إلى جانب الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية والتي أوجبها المشرع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي، جملة من الشروط الخاصة التي تتماشى مع خصوصية المنازعة الضريبية التي تكون محل المطالبة بموجب هذه الدعوى والتي بينها المشرع في نموذج قانوني منصوص عليه في القانون الإجرائي الجبائي، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي لأي مخالفة لها أثناء تقديم عريضة افتتاح الدعوى الضريبية.

بحيث يجب أن تكون عريضة افتتاح الدعوى الضريبية التي يتقدم بها المدعي سواء المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، محررة وفقا لنموذج الشكلي المبين لها في القانون (أولاً)، كما يجب أن يحرص المدعي على تضمين عريضته كافة البيانات الموضوعية المحددة قانونا (ثانياً)، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة النموذج الشكلي والموضوعي لعربيدة افتتاح الدعوى الضريبية.

أولاً: مخالفة البيانات الشكلية لعربيدة افتتاح الدعوى الضريبية

تضمنت القواعد والأحكام الجبائية المذكورة في القانون الإجرائي الجبائي، تقرير إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول، لمخالفة المكلف بالضريبة للبيانات الشكلية التي تتحدد

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

بها عريضة افتتاح الدعوى الضريبية، وحتى تلقى قبولاً من حيث شكلها للنظر والفصل فيها من قبل المحكمة الإدارية، بغية الوصول إلى حل يرضي أطراف المنازعه الضريبية⁽³¹⁹⁾.

1 - أن تكون العريضة مكتوبة ومحررة على ورق عادي

استوجب المشرع ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة افتتاح الدعوى، إذا لم تحرر وجوباً في ورق مدموغ، وهذا ما تم النصّ عليه في المادة 123 من قانون المالية لسنة 2002 سابقاً⁽³²⁰⁾، وحتى الغرفة الإدارية للمحكمة العليا أقرت بإمكانية إثارة هذا الجزاء الإجرائي من طرف القاضي بصفة تلقائية في العديد من القرارات⁽³²¹⁾ الصادر بشأن هذه المخالفة الإجرائية.

تعرضت المحكمة العليا في إحدى قراراتها إلى تأكيد ضرورة استيفاء المكلف بالضريبة لإجراء دفع العريضة عند عرضها على القضاء الإداري، مع تبيان الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفته والمتمثل في عدم قبول الدعوى، وذلك في القضية بين مديرية الفرعية للضرائب المباشرة لولاية قسنطينة والمكلف بالضريبة السيد (م.م) الذي قضى بإلغاء الحكم المستأنف والتصدي برفض الدعوى المرفوعة أمام الدرجة الأولى شكلاً لخرق إجراءات دفع وتوقيع العريضة وكذا عدم إرفاق المكلف بالضريبة لإشعار التبليغ الخاص بقرار نائب مدير الضرائب.

تكريراً لصرامة الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى، أكدت المحكمة العليا على إعمال هذا الجزاء من خلال القضية المرفوعة من طرف مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة "سيري" ضد مديرية الضرائب لولاية سidi بلعباس الذي لم يقدم فيها المكلف بالضريبة لعربيصة افتتاح الدعوى على ورق مدموغ، وبالتالي تم ترتيب الجزاء الإجرائي من طرف قاضي الدرجة الأولى ورفض الدعوى شكلاً لخرق أحد الإجراءات الجوهرية المنصوص عليها في نص المادة

⁽³¹⁹⁾ - محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري، الاختصاص القضائي مجلس شورى الدولة، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، ص 381.

- Voir aussi : ROLAND Vandermeeren, *op.cit*, p 253.

⁽³²⁰⁾ - تنص المادة 123 من قانون المالية لسنة 2002، على أنه: "يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ (...)" .

⁽³²¹⁾ - قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، صادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، المجلة القضائية، عدد 1، ص 149، قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، صادر بتاريخ 07 أبريل 1991، المجلة القضائية، عدد 1، 1993، ص 150.

397 من ق.ض.م التي تلزم تقديم عريضته على ورق مدموغ وهو القرار الذي أيدته المحكمة العليا بتبنيها أن قاضي الدرجة الأولى طبق صحيح القانون⁽³²²⁾.

يبدو من خلال التمعن في التعديل الذي طرأ على نص المادة 83 الفقرة الأولى من ق.إ.ج بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008⁽³²³⁾، أنّ المشرع قد خفف من شدّة وقساوة فرض الجزاء الإجرائي القاضي بعدم قبول الدعوى لعدم تحريرها على ورق عليه طابع الدمغة، وذلك من خلال الاستغناء عن مثل هذا إجراء، وتمكن المكلف بالضربيّة من تقديم دعواه أمام المحكمة الإدارية من غير أن تكون مدموجة.

2- أن يكون المكلف بالضربيّة ممثلاً بمحامي

اشترط المشرع من خلال نص المادة 83 الفقرة الأولى من ق.إ.ج، أن تكون عريضة افتتاح الدعوى الضريبيّة وذلك تحت طائلة فرض الجزاء الإجرائي موقعة من طرف المكلف بالضربيّة، مما يفهم من ذلك أن المشرع قد جعل من هذا الإجراء شرطاً شكلياً جوهرياً يجب أن يتم استيفائه في عريضة الدعوى.

يظهر من ذلك بأن المشرع قد شدّ في تطبيق وإعمال الجزاء الإجرائي عند مخالفه المكلف بالضربيّة من إيراد توقيعه في عريضة افتتاح الدعوى الضريبيّة، وهذا ما أكدت عليه العديد من النشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب التي منحت إمكانية تصحيح بعض العيوب الواردة في العريضة باستثناء تخلف توقيع المكلف فيها⁽³²⁴⁾.

نجد لهذا تجسيد وتكريراً من قبل المشرع من الناحية القانونية وذلك ضمن نص المادة 83 الفقرة الرابعة من ق.إ.ج التي تنص على ما يلي: "باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولى،

(322)- قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 73259، صادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، بين (ش.ذ.م.م) "سيري" ضد نائب مدير الضرائب، المجلة القضائية، عدد 1، 1992، ص 149.

(323)- تنص الفقرة الأولى من المادة 83 من ق.إ.ج المعبدة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008، على أنه: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها (...)".

(324)- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 103.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يمكن أن تغطى العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية".⁽³²⁵⁾

يتربّالجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، في حالة ما إذا قدمت الدعوى الضريبية من طرف وكيل المكلف بالضريبة، فإن المشرع يستوجب في مثل هذه الحالة أن يتم استظهار وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلّمها الإدراة الضريبية⁽³²⁵⁾، دون اشتراط استظهار وكالة قانونية على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجزاء المؤسسة المعنية وهذا عملا بمقتضيات المادة 75 من ق.إ.ج.

أضافت الاجتهادات القضائية شرطا آخر تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول عريضة الدعوى الضريبية، والمتمثلة في إلزامية دمج الوكالة في الدعوى الضريبية، وهذا ما أكد عليه مجلس الدولة في قراره الصادر في 19/04/2005⁽³²⁶⁾، حيث جاء في مبدأ هذا القرار: "يتعين في المادة الجبائية على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير ان يستظهر بوكالة قانونية تحرر على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل".

تبقى الإشارة، أن المشرع أورد أحكام إعمال الجزاء الإجرائي الخاص بعدم قبول الدعوى لعدم تمثيل الخصوم بمحام أمام المحكمة الإدارية بموجب نص المادة 826 من ق.إ.م.إ، والتي تستوجب رفع الدعوى أمام القضاء الإداري عن طريق محامي.

نستشف من وجهة نظرنا من خلال هذا نوع من التناقض مع نص المادة 83 الفقرة الأولى من ق.إ.ج التي منحت الحق للمكلف بالضريبة بأن يرفع دعواه أمام القضاء الإداري شخصيا وبموجب توقيع منه على عريضة إفتتاح الدعوى، لذا تكون وبالتالي أمام تناقض بين المقتضيات

⁽³²⁵⁾ - عريوز فاطمة الزهور، مرجع سابق، ص 441.

⁽³²⁶⁾ - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 23957، صادر بتاريخ 19 أبريل 2006، بين العارضة ضد مديرية الضرائب لسيدي أمحمد، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

القانونية الواردة في نص المادتين 826 من ق.إ.م.إ و 83 من ق.إ.ج، والقاضي في هذه الحالة يكون أمام إعمال الجزاء الإجرائي من عدمه والمتمثل في عدم قبول الدعوى.

يُفهم من ذلك، أنه في حالة إعمال نص المادة 83 من ق.إ.ج، المكلف بالضريبة له الحق في رفع الدعوى القضائية ومن ثمة يكون الإجراء مطابق للنموذج القانوني المقرر والإعفاء وبالتالي من ترتيب الجزاء الإجرائي لعدم إبراد توقيع المحامي على عريضة افتتاح الدعوى الضريبية.

لكن عند إعمال القواعد العامة المطبقة في جل المنازعات الإدارية، والتي يشترط فيها المشرع ضرورة تأسيس محامي في الدعوى المرفوعة أمام القضاء الإداري تُعدّ من النظام العام يمكن للقاضي إثارتها تلقائياً، وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى ليكون إعمال الجزاء الإجرائي واجبي، وبالتالي في حالة عدم تمثيل المكلف بالضريبة لمحامي يتمّ في هذه الحالة تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى.

3 - أن تكون عريضة إدارة الضرائب موقعة من طرف الممثل القانوني

يُعدّ التمثيل أمام المحاكم الإدارية بمحام إجراء واجبي يقع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، لمخالفة عريضة افتتاح الدعوى لنموذجها القانوني الذي يقضي على إلزامية أن تكون العريضة أن تكون موقعة من طرف محام عملاً بنص المادة 826 من ق.إ.م.إ، إلا أن هذا الجزاء الإجرائي ليس مطلق من حيث مجال إعماله.

أورد المشرع استثناء أين سمح لبعض الجهات الإدارية تمثيل نفسها أمام القضاء الإداري وإعفائها من ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول عليها، وهذا تطبيقاً لنص المادة 827 من ق.إ.م.إ التي أعفَت الدولة والأشخاص المعنية الواردة في المادة 800 من ق.إ.م.إ ومن بينها إدارة الضرائب من التمثيل الوجبى بمحام، وأشارت إلى أن توقيع العرائض يكون بإسم الدولة أو الأشخاص المذكورة في نص المادة 800 من ق.إ.م.إ وذلك من طرف الممثل القانوني لها.

يُفهم من ذلك، بأن إدارة الضرائب تمثل من طرف المدير الولائي للضرائب باعتباره المكلف قانوناً بتوقيع العرائض المقدمة أمام القضاء، وهذا ما أكدته اجتهاد مجلس الدولة في قراره الصادر

في 2001/04/08⁽³²⁷⁾ أين استبعد دفع محافظ الدولة بعدم قبول دعوى إدارة الضرائب لعدم تمثيلها بمحام، وذلك بتسبيب القرار على أن الدولة مغافلة من التمثيل بمحام بما فيها إدارة الضرائب.

يظهر من جهة أخرى، أن المشرع قد استبقى فيما يخص شكل عريضة المقدمة من طرف الإدارة الضريبية تطبيق القواعد والأحكام العامة الواردة في نص المادة 827 من ق.إ.م.إ⁽³²⁸⁾، لكن باستقراء نص هذه المادة يتضح جلياً أن المشرع قد رتب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول العريضة، إذا لم تكن ممثلة في شخص المدير الولائي للضرائب، باعتباره ممثلاً لوزير المالية على المستوى المحلي⁽³²⁹⁾.

ثانياً: مخالفة البيانات الموضوعية لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية

يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى الضريبية على جملة من البيانات الموضوعية التي بينها المشرع في إطار القواعد والأحكام العامة المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.إ ذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول، في حالة عدم تضمين عريضة افتتاح الدعوى على البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى؛
- إسم ولقب المدعي وموطنه؛
- إسم ولقب موطن المدعي عليه، فإذا لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له؛
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتقاني؛

⁽³²⁷⁾ - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 563300، الصادر بتاريخ 08 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، 2012، (غير منشور)، (نقل عن: طاهري حسين، مرجع سابق، ص 548).

⁽³²⁸⁾ - انظر المادة 827 من ق.إ.م.إ.

⁽³²⁹⁾ - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 104.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

- عرض موجزاً للواقع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، على اعتبار أن مخالفة المكلف المدعي لإجراء الذي حدده النموذج القانوني الذي يقرّ بالزامية أن تتضمن الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية عرضاً صريحاً للوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، يترتب عنه إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول عملاً بنص المادة 83 الفقرة الثانية من ق.إ.م.إ، بحيث يجب على المكلف بالضريبة تبيان الأسباب والأسانيد القانونية التي تُبرز بصفة صريحة الطلبات الموضوعية التي يطالب بها المكلف المدعي ووسائل وحجج قانونية تثبت صحة دعاءاته.

نشير في هذا الصدد، بأنه يمكن للمكلف بالضريبة -المدعي- أن يعرض في عريضة افتتاح الدعوى الطلبات والدفعات الأولية التي سبق وأن أبدتها في شكواه أمام إدارة الضرائب، فضلاً عن الشروط الشكلية الواجب توافرها في العريضة يجب أن يكون تسببها في حدود الأسباب والواقع الوارد في التظلم الإداري فقط دون أن يتعدى ذلك، وهو ما ذهب إليه قرار مجلس الدولة رقم 190171 الصادر بتاريخ 14/02/2000⁽³³⁰⁾ أين قضى بعدم قبول الدعوى لاختلاف مضمونها مع مضمون التظلم الإداري المقدم أمام إدارة الضرائب.

ترتيباً على ذلك، لا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حرص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه النزاعية الموجهة إلى المدير الوالي للضرائب، غير أنه يجوز له في حدود التخفيف الملائم في الشكوى أن يقدم طلبات جديدة أياً كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية.

- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى، بمعنى على المكلف بالضريبة إرفاق عريضة افتتاح الدعوى الضريبية بالقرار المطعون فيه، بحكم أن مخالفة هذا الإجراء يترتب عنه جزاء إجرائي قد نظمته المشرع في القواعد العامة المنصوص في نص المادة 819 من ق.إ.م.إ، ولم يخصه بنص خاص في ظل القانون الخاص بالإجراءات الجبائية.

⁽³³⁰⁾ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 190171، صادر بتاريخ 14 فيفري 2000، (غير منشور)، (نقل عن: طاهري حسين، مرجع سابق، ص ص 152-150).

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

استقراءً لمختلف النصوص الواردة في القانون الإجرائي الجبائي، يتضح جلياً بأن القرار الواجب على المكلف بالضريبة يختلف حسب المنازعة محل هذه الدعوى، بحيث نجد أنه إذا ما تعلقت الدعوى الضريبية بمنازعة الوعاء، فإن العريضة تكون مرفقة تحت طائلة ترتيب الجزء الإجرائي بما يأتي:

- القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب الفاصل في الشكوى النزاعية المرفوعة أمامه من قبل المكلف بالضريبة، وهذا تطبيقاً لنص المادة 83 الفقرة الثانية من ق.إ.ج، وتجسيداً له من الناحية القضائية لقي تأكيد وتأييد من طرف مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1990/04/07، أو القرار الذي تم تبليغه من طرف الإدارة الضريبية للمكلف وذلك بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

نستخلص من تحليل القواعد والأحكام العامة الواردة في نص المادة 830 من ق.إ.م.إ أنّ المشرع قد أحالنا فيما يخص حالة عدم تسلم المكلف بالضريبة لأي قرار فاصل في شكواه لكون إدارة الضرائب أو لجان الطعن الضريبية قد اتخذت موقفاً سلبياً إقتنز بحالة السكتوت وعدم الرد على الطلبات الموضوعية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بموجب شكواه أو طعنه، عند هذه الحدود يجب على المكلف بالضريبة في مثل هذا الوضع أن يُقدم قرينة قانونية تُمكّنه من إثبات وبأية وسيلة مكتوبة لإيداعه للظلم الإداري المسبق أمام هذه الجهات الضريبية، كوصل إيداع أو إرسال الشكوى وكذا وصل إيداع الطعن، ليتم إرفاقه بعد ذلك مع عريضة افتتاح الدعوى الضريبية.

يُعمل أيضاً بأثر فعليه وصرامة الجزاء الإجرائي في ظل المنازعة التحصيل الضريبي لمخالفة المكلف بالضريبة لإجراء إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه على النحو الآتي⁽³³¹⁾:

- قرار رئيس المصلحة الفاصل في طلب المكلف، أو وصل إيداع الطلب في حالة عدم ردّه على طلب المكلف، إذا كان النزاع متعلقاً باسترداد الأشياء المحجوزة، وهذا ما يُفهم من نص المادة 153 من ق.إ.ج.

⁽³³¹⁾ - عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 106.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

- قرار مدير الضرائب إذا كان النزاع متعلق بالشرعية الشكلية لإجراء المتابعة، أو في وجود الالتزام نفسه في الدعوى المرتبطة بالمتابعات، وفي حالة امتناعه عن الرد ترقى العريضة بوصول إيداع الطلب، عملا بأحكام المادة 154 من ق.إ.ج.

الفرع الثالث

عدم اختصاص المحكمة الإدارية للبت في الدعوى الضريبية

تُعدّ مسألة الاختصاص من النظام العام⁽³³²⁾، يتم إثارتها من قبل القاضي تلقائيا وفي أي مرحلة بلغت فيها الدعوى الضريبية مجرها، على اعتبار أنّ المشرع قد نظم مثل هذا الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص في ظل القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاعتبارها قواعد وأحكام تسري على كل المنازعات الإدارية عامة ومن بينها المنازعة الضريبية خاصة⁽³³³⁾.

يلتمس من ذلك، أن المشرع الجزائري قد رتب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص المحاكم الإدارية للنظر والفصل في المنازعات الإدارية ومن بينها المنازعة الضريبية، متى قام المكلف بالضريبة -المدعي- بخرق النموذج القانوني الذي يُبين الجهات القضائية المختصة بالفصل في مثل هذه المنازعة، وأي مخالفة إجرائية تُطرح بشأنه أثناء رفع الدعوى الضريبية، يفسح المجال للقاعدة الإجرائية من إظهار الوجه السلبي لها والمتمثل في ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول.

نشير في هذا الشأن، أن الجزاء الإجرائي الخاص بعدم اختصاص المحكمة الإدارية بالنظر والفصل في الدعوى الضريبية، إنما تثار إمكانية إعماله سواء ما تعلق بالاختصاص النوعي الذي على أساسه تختص المحكمة الإدارية بالنظر في المنازعات ذات الطبيعة الإدارية بصفة عامة

⁽³³²⁾- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، 2009، ص ص 25-26؛ المساوي عبد الكريم، القواعد الإجرائية أمام المحاكم الإدارية، مطبعة البيضاوي، (د.ب.ن)، 2012، ص 64.

⁽³³³⁾- LAMULLE Thierry, « La responsabilité pour faute des services fiscaux », *R.D.F*, № 18, 2012, p 270.

(أولاً)، أو الاختصاص الإقليمي والذي يتحدد بإسقاطه على المنازعة الضريبية بمكان فرض الضريبة (ثانياً).

أولاً: عدم الاختصاص النوعي

نظم المشرع الجزائري مسألة الاختصاص تبعاً لنموذج قانوني رتب عن كل مخالفة لهذا الأخير جزاء إجرائي يقضي بعدم الاختصاص النوعي، وهذا ما نصت عليه أحكام المادة 800 من ق.إ.م.⁽³³⁴⁾، أين اعترف فيها المشرع للمحاكم الإدارية سلطة الفصل في كل المنازعات ذات الصبغة الإدارية.

تأسيساً على ذلك، يتضح من خلال نصوص الإجراءات الجبائية بأن المشرع قد خص كل المنازعات الضريبية بصلاحية النظر والفصل فيها للمحاكم الإدارية⁽³³⁵⁾، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص النوعي، وهذا طبقاً لما ورد في نص المادة 82 الفقرة الأولى من ق.إ.ج.

ثانياً: عدم الاختصاص الإقليمي

اعتبر المشرع الجزائري مسألة الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية من النظام العام بحيث يتم إثارة إعمال هذا الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص الإقليمي في أية مرحلة كانت عليه الدعوى القضائية، سواءً أكان ذلك من قبل الخصوم أو القاضي.

بالعودة إلى الأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية لمسألة الاختصاص الإقليمي، يتضح من خلال تحليل المادتين 37 و38 من ق.إ.م.^إ بأن المشرع قد تبنى

⁽³³⁴⁾ – انظر المادة 800 من ق.إ.م.^إ.

⁽³³⁵⁾ – سلطاني أمينة، "الحقوق القضائية الإجرائية أمام القاضي الإداري ومستلزمات الحق في الدفاع"، مجلة البحوث والدراسات، جامعة حمّة لخضر، الوادي، عدد 21، 2016، ص 158؛ شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، ج 1، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 158.

– CHAABANE Nelia, « Le contentieux de la fiscalité locale », *R.T. F*, № 09, 2008, p 183.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

قاعدة عامة فيما يخص تحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية يُؤول إلى موطن المدعي عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن، يُؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أما في حالة تعدد المدعي عليهم، يُؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.

أورد المشرع على هذه القاعدة بعض الاستثناءات التي نظمتها المادة 804 الفقرة الأولى من ق.إ.م.إ، بحيث يتقرر الجزء الإجرائي الذي يقضي بعدم الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للفصل في موضوع الدعوى الضريبية، إذا لم يرفع هذه الدعوى أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.

المطلب الثاني**موقف المشرع الجزائري من تقرير الجزء الإجرائي: بين التشديد والتفيف**

يتضح من استقراء النصوص الإجرائية الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بصفة عامة والواردة في قانون الإجراءات الجنائية بصفة خاصة، أن المشرع لم يتناول تعريفاً للعيب الإجرائي واكتفى فقط بتضييم حالته التي تؤدي إلى ترتيب الجزء الإجرائي وذلك في نصوص قانونية متفرقة، وهذا على غرار القوانين المقارنة كقانون المرافعات المدنية والتجارية المصري⁽³³⁶⁾ وكذلك قانون الإجراءات المدنية الفرنسي⁽³³⁷⁾، الذين تختلفوا بدورهم أيضاً عن تحديد مفهوم العيب الإجرائي.

⁽³³⁶⁾ – انظر المواد من 20 إلى 26 من قانون رقم 13 لسنة 1968، مؤرخ في 07 ماي 1968، يتضمن قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري، ج ر عدد 19، صادر بتاريخ 09 ماي 1968، معدل وتمم.

⁽³³⁷⁾ – Voir Art 114 à 121 de C.P.C.F.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

حاول الفقه تدارك هذا النقص من خلال محاولة العديد من الفقهاء الباحثين في الجانب الإجرائي ضبط مفهوم الإجراء المعيب، رغم اختلافهم وعدم إجماعهم على تعريف موحد وشامل له.

حيث اختلفت اجتهاداتهم وانقسمت أراءهم بين مؤيد لفكرة أن العيب الإجرائي شكلي⁽³³⁸⁾ من خلال وصفه ذلك الذي يعتري الشروط الشكلية لممارسة الإجراء وبالتالي المساس بمصلحة الخصوم أو الحلول دون تحقيق الغاية من الإجراء، وبين مؤيد لفكرة أن العيب الإجرائي موضوعي⁽³³⁹⁾، باعتباره ذلك العيب الذي يعتري القواعد الموضوعية للإجراء وبالتالي يتربّع عليه الجزاء الإجرائي نظراً للأهمية التي أرادها المشرع من تلك القواعد الإجرائية.

تمَّ الإجماع بين الفقهاء في كل الأحوال ومهما كان العيب الإجرائي، إنَّه يؤدي إلى نتيجة واحدة وهي ترتيب الجزاء الإجرائي، وبالتالي إهار الحق الموضوعي محل المطالبة في المنازعة الضريبية الذي يعد الأساس من وراء دخول الخصوم معرك الإجراءات بداية من التظلم أمام إدارة الضرائب إلى غاية الوصول إلى قرار قضائي نهائي فاصل في النزاع.

يتربّع عن تخلف الجزاء في أداء مهمته حتماً التأثير على أطراف خصومة المنازعة الضريبية، فالقاضي الإداري باعتباره أحد الأطراف الفاعلة والأساسية في الدعوى الضريبية، فهو

(338) - عرف الفقيه فتحي والي العيب الإجرائي الشكلي أنه مخالفة الشكل الذي يفرضه القانون أي مخالفة الشكل القانوني لممارسة الإجراء، أما الفقيه أحمد مليجي فعرفه أنه ذلك العيب الذي يصيب أحد الشروط الشكلية للإجراء وذلك من خلال مخالفة النموذج الشكلي الذي حدَّد القانون لممارسة الإجراء والذي ينتج عنه تخلف الغاية من الإجراء القضائي الذي لحقه ذلك العيب. راجع في ذلك: فتحي والي وزغلول أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 185؛ مليجي أحمد، التعليق على قانون المرافعات، ج 1، ط 7، نادي القضاة للطباعة، القاهرة، 2008، ص 332.

(339) - عرف الفقيه نبيل اسماعيل عمر العيب الإجرائي الموضوعي على أنه: ذلك العيب الذي يصيب موضوع الإجراء الذي يجوز التمسك به أمام القضاء من دون الحاجة إلى اثبات الضرر الناتج عنه، وعرفه الفقيه فتحي والي زغلول أحمد ماهر أنه العيب الذي لا يتعلّق بشكل الإجراء، كما عرفه الفقيه أحمد الخليل أنه العيب غير الشكلي الذي يؤدي إلى بطalan العمل الإجرائي من دون الحاجة إلى اثبات الضرر الذي يلحقه بالتمسك بالبطلان راجع في ذلك: نبيل اسماعيل عمر، إعلان الأوراق القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1981، ص 158؛ نبيل اسماعيل عمر وأحمد الخليل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2004، ص 450.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

ملزم بالفصل في المنازعة الضريبية وفقاً للقواعد القانونية التي تحكمها⁽³⁴⁰⁾، فأيُّ مخالفة لقواعد الإجرائية يستوجب منه التدخل وإعمال الجزاء المناسب فيها.

إلا أننا لا يمكن الإقرار بهذا نظراً لاعتبارات الكثيرة التي يخضع لها القاضي الإداري، ولعل أهمها تقييده بالنصوص القانونية الموضوعة من طرف المشرع، والتي تقوم أساساً على التوازن بين المقتضيات الشكلية وحماية الحقوق الموضوعية، حيث تظهر من خلال فكرة النظام العام التي تلعب دوراً هاماً في تحديد مسار الإجراءات في المنازعة الضريبية وكذا سلطة القاضي الإداري في حماية الحق الموضوعي للمنازعة الضريبية، لذا فتحقيق هذه الحماية يكون بالتمدن في تنظيم فكرة النظام العام وتأثيرها على إعمال الجزاء الإجرائي (الفرع الأول).

سعياً لتحقيق التوازن بين حماية المقتضيات الشكلية بالالتزام بالجانب الإجرائي واتخاذه وفقاً للنموذج الصحيح المقرر قانوناً، وبلغ الهدف النهائي من المنازعة الضريبية المتمثل في الحقوق الموضوعية، أوجد المشرع الجزائري إلى جانب فكرة النظام العام وشذتها على صرامة الإجراءات، تصحيح الإجراء كوسيلة تشريعية من شأنها معالجة الإجراء المعيب، للحد من قساوة الجزاء الإجرائي الذي يؤدي في غالب الحالات إلى تعليق الشكل على الموضوع، وبالتالي وضع حد للمنازعة الضريبية قبل بلوغ نهايتها وتحقيق أهدافها.

عرف الفقه تصحيح الإجراء المعيب على أنه "العمل على إزالة العيب الذي يعتري الإجراء أو الشكل بما يصح هذا أو ذاك، ومن ثم يجعله قادراً على توليد آثاره باعتباره عملاً إجرائياً أو شكلًا إجرائياً صحيحاً"⁽³⁴¹⁾، كما عرفه أيضاً أنه "ما يكمل البيان أو الشكل أو العنصر المعيب في الإجراء بشرط أن يتم ذلك في الميعاد المقرر لممارسة الإجراء"⁽³⁴²⁾.

أمام تخلف المشرع في وضع تعريف دقيق وواضح للعمل الإجرائي المعيب وإمكانية تصحيحه، واكتفائه بالإشارة فقط في نصوص متفرقة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

⁽³⁴⁰⁾ الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، مرجع سابق، ص 25.

⁽³⁴¹⁾ نبيل اسماعيل عمر، إعلان الأوراق القضائية، مرجع سابق، ص 265.

⁽³⁴²⁾ أنور طلبة، موسوعة المرافعات المدنية والتجارية، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2003، ص 339.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

والتشريعات الضريبية إلى تحديد صورة وحالات استعماله، يكون جديراً بتحليل هذه الوسيلة التشريعية، لتحديد نطاق تطبيقها على حالات تعيب الإجراء خلال مراحل المنازعة الضريبية وتحليل مدى فعالية وسيلة التصحيح في حماية الحق الموضوعي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التشديد بشأن فكرة النظام العام في إعمال الجزاء الإجرائي

يتمتع القاضي الإداري بالسيادة المطلقة في تطبيق الجزاء الإجرائي، إلا أنه تبقى هناك عدة معايير وشروط يلتزم بها القاضي الإداري عند إعماله للجزاء، حيث نجد معيار النظام العام⁽³⁴³⁾ شرطاً أساسياً يقييد به القاضي لأنّه مطروحة بقوة القانون⁽³⁴⁴⁾، ولا يبحث القاضي فيه عن تمسك الخصوم بالجزاء الإجرائي من عدمه وإنما يثيره من تلقاء نفسه⁽³⁴⁵⁾، ولا يجوز له إغفال أو التغاضي عن إعمال الجزاء في العيوب الإجرائية المتعلقة بالنظام العام، وإلا اعتبر مرتكباً لمخالفة إنكار العدالة (أولاً).

يعمل المشرع جاهداً من أجل وضع قواعد قانونية تعمل على تحقيق العدالة وحماية حقوق الأفراد⁽³⁴⁶⁾ وكذا تفعيل دور القاضي في الإمام بكل الجوانب، بهدف تجنب ترك الفراغات القانونية التي تسمح للخصوم بالتلابع بالقوانين والإفلات من الجزاءات الإجرائية، التي يقررها على كل عيب يشوب الأعمال الإجرائية.

⁽³⁴³⁾— **WENDY Lellig**, L'office du juge administratif de la légalité, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2015, p 342; **LAMBERT Thierry**, « L'influence = de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal (le cas de la France) », **R.T.F**, № 09, 2008, p 450.

⁽³⁴⁴⁾— **جوادي إلياس**, الإثبات القضائي في المنازعة الإدارية: دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضر، بسكرة، 2014، ص 29.
— **LAMBERT Thierry**, *op.cit*, p 450.

⁽³⁴⁵⁾— **أغليس بوزيد**, بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 45.

⁽³⁴⁶⁾— **جوادي إلياس**, الإثبات القضائي في المنازعة الإدارية: دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 29.
— **GHILLE Noel**, La réclamation préalable devant le service des impôts, **L.G.D.J**, Paris, 1985, p 65.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تعتبر بذلك الخصومة ملك للخصوم⁽³⁴⁷⁾ ولهم الحق في التحكم بها في العديد من الجوانب، وأنّ خصومة المنازعة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات التي بفضلها تسير هذه المنازعة، فالمشرع اقرنها بالنظام العام من أجل إضفاء فعالية أكبر لها والحد من هدر الخصوم لها، لاسيما الإجراءات المتعلقة بالأشكال الجوهرية للمنازعة الضريبية والتي لها تأثير فعال على السير الحسن للدعوى الضريبية، وبالتالي فأثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام يظهر جليا في تقيد سلطة الخصوم في التمسك بالجزاء⁽³⁴⁸⁾، وكذا التنازل عنه سواء من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب⁽³⁴⁹⁾ (ثانيا).

أولاً: أثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام على سلطة القاضي في المنازعة

الضريبية

يعدّ معيار النظام العام الأساس الجوهرى في المنازعات القضائية بصفة عامة والمنازعة الضريبية بصفة خاصة، في قياس فعالية القاعدة الإجرائية وإمكانية تطبيق الجزاء الإجرائي عليها في حالة مخالفة نموذجها القانوني، من خلال الآثار المترتبة على القاضي ومحاولاته للتجنب والحد من آثار تطبيق الجزاء الإجرائي لحماية الحقوق الموضوعية للخصوم⁽³⁵⁰⁾، وبلغ الغاية منها بصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى الضريبية⁽³⁵¹⁾.

حدّد المشرع الجزائري آجال لكل عمل قانوني وجعله ضمن الإجراءات الأساسية الواجب توافرها فيه حتى لا يمنح للأطراف فرصة تسيير التزاماتهم بإرادتهم الحرة دون قيود وشروط، لذا أقرّ

(347) - بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولة، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2009، ص 2.

(348) - **Ministère des Finances**, D.G.I, «le contentieux fiscal : contentieux de pleine juridiction», Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, Décembre 1995, p 31.

(349) - **ROUAULT Marie-Christine**, Contentieux administratif, édition Larcier, Bruxelles, 2015, p 400.

(350) - **TROTTIER Thierry**, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », **R.D.F**, n°28, 1994, p1090 ; **GILLES Noel**, *op.cit*, p 65.

(351) - أغليس بوزيد، "رقابة القضاء الإداري على بطلان إجراءات التحقيق"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 8، عدد 1، 2017، ص 228.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

لكل إجراء أجل محدد له من أجل الحفاظ على صرامة الإجراءات تحقيقاً للحق الموضوعي، سواء بتحصيل الضريبة من طرف إدارة الضرائب أو الإعفاء منها من جهة المكلف بالضريبة، لذا فكل إخلال بالأجال المحددة قانوناً يستوجب إزالة الجزاء الإجرائي المقرر لها والمتمثل في سقوط الحق في اتخاذ الإجراء لفوats الأجال⁽³⁵²⁾.

يتضح هذا في العديد من الحالات المقتنة بالنظام العام وتطبيق الجزاء بمجرد مخالفة الأجال المنصوص عليها في التشريع الضريبي، فالمادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية أوجبت على إدارة الضرائب الالتزام بإعلام المكلف بالضريبة بإجراء تحقيق في المحاسبة في أجل أدناه 10 أيام لتحضير نفسه ويتم هذا الإجراء بمراعاة الشروط الواردة في نص المادة السالفة الذكر، فمباشرة التحقيق من طرف إدارة الضرائب دون مراعاة أجل 10 أيام على الأقل يتربt عليها الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان إجراء التحقيق لارتباطه بالنظام العام حسب نص المادة التي جاءت صريحة حين اعتبرت أن مخالفة هذه الشروط يقع تحت طائلة بطلان الإجراء⁽³⁵³⁾.

يفهم أيضاً من نص المادة 82 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، أنّ أجل رفع الدعوى الضريبية بين تاريخ تقديم الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب والطعن القضائي، هو ثمانية أشهر على أقصى تقدير باحتساب الطعون أمام اللجان الضريبية، لذا فرفع دعوى قضائية خارج هذه الأجال يؤدي إلى تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى لفوats الأجال⁽³⁵⁴⁾.

يستقرأ من أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁵⁵⁾، أنّ قرارات لجنة الطعون يرفع الطعن القضائي ضدها خلال أربعة أشهر (04) يبدأ سريانه منذ صدوره، وفي حالة سكوت

(352)- **PARGUEL Pierre-Olivier**, Le président de tribunal administratif, Thèse de Doctorat, faculté de droit, Université lumière, Lyon 2, 2005, p 185.

(353)- انظر الفقرة الرابعة من المادة 20 من ق.إ.ج.

(354)- طاهري حسين، مرجع سابق، ص 22.

(355)- تنص الفقرة الأولى من المادة 81 من ق.إ.ج، على ما أتى: "تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المنكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن. وفي هذه الحالة، يجوز =

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

إدارة الضرائب عن الرد يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن، بينما سريان أجل رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة في هذه الحالة ابتداء من انتهاء أجل الأربعة أشهر (04) الممنوحة للإدارة من أجل الرد على الطعن⁽³⁵⁶⁾، لذا فرفع الدعوى القضائية من أحد خصوم المنازعة الضريبية خارج هذه الآجال، يقتضي على القاضي الإداري الفصل والقضاء بعدم قبول الدعوى لفوات الآجال باعتباره من النظام العام.

يستنتج من خلال هذا أنّ المشرع الجزائري وما استقر عليه القضاء، اعتبر الآجال في المنازعة الضريبية من النظام العام يثيره القاضي تلقائياً في أي مرحلة كانت عليه الدعوى، دون الحاجة إلى النظر في مدى تمسك الخصوم به من عدمه، وبالتالي فسلطة القاضي في هذه الحالة مقيدة بتطبيق الجزاء الإجرائي دون إمكانية البحث أو محاولة الحدّ من آثاره الوقاية منه، فأي مخالفة لمواعيد والأجال المحددة في القوانين الضريبية تعرض المدعي في الدعوى الضريبية إلى تطبيق جزاء عدم قبول دعواه طبقاً لما ورد في نص المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي نصت على اعتبار انقضاء الآجال يندرج ضمن جزاء عدم القبول⁽³⁵⁷⁾.

نصت كذلك المادة 82 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجنائية، أنّ الشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنين بالأمر، يؤول اختصاصها إلى المحاكم الإدارية باعتبار أنّ المنازعة الضريبية يؤول اختصاص النظر فيها إلى القضاء الإداري والمحاكم الإدارية ووفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها أيضاً في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما استقرت عليه اجهادات المحكمة العليا ومجلس الدولة فاستقراء أحكام نص المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جاءت صريحة واعتبرت الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية يعُدّ من النظام

= للمكلف بالضريبة أن يرفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الآجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن".

⁽³⁵⁶⁾ - ياما إبراهيم، مرجع سابق، ص 221.

⁽³⁵⁷⁾ - انظر نص المادة 67 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

العام يثيره القاضي تلقائيا، وبالتالي لا يمكن لهذا الأخير التغاضي عن تطبيق الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة قواعد الاختصاص لتقييد سلطته في هذه الحالة⁽³⁵⁸⁾.

نجد أيضا من الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالنظام العام، تمثل المكلف بالضررية أمام القضاء الإداري بمحامي، ومخالفة هذا الإجراء الجوهرى يتم تطبيق الجزاء الإجرائي بقوة القانون ويثيره القاضي من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليه الدعوى، عملا بنص المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁵⁹⁾ وكذا نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجنائية.

يستنتج من خلال ما سبق، أنّ معيار النظام العام يلعب دورا أساسيا في تطبيق الجزاء الإجرائي ويؤثر بصفة فعالة على سلطة القاضي الإداري في إعمال الجزاء الإجرائي، بحيث يحول دون إمكانية منح القاضي سلطة تجنب إعمال الجزاء أو الحد من آثاره بمنح الخصوم إمكانية تصحيح الإجراء المعيب أو تدارك العيب بتحقق الغاية منه.

ثانيا: أثر فكرة النظام العام على سلطة الخصوم في إعمال الجزاء الإجرائي

يتبيّن في حالة تعلق الجزاء الإجرائي والإجراء المعيب بالنظام العام، أنّه لا مجال للحديث عن سلطة الخصوم في التمسك بالجزاء من أجل إعماله، وإنما لكافّة الأطراف الحق في إثارته وكذا القاضي⁽³⁶⁰⁾، ولا يمكن حتى الاعتداد بقاعدة عدم جواز إثارة الجزاء بعد الخوض في الموضوع. يمكن إثارة جزء عدم القبول وفقا لنص المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفوع في الموضوع⁽³⁶¹⁾، وأكثر من ذلك فالمادة 69 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁶²⁾ جاءت صريحة واعتبرت هذا الجزاء من النظام العام ويثيره القاضي من تلقاء نفسه.

⁽³⁵⁸⁾ – انظر الفقرة الأولى من المادة 82 من ق.إ.ج؛ والمادة 807 من ق.إ.م.إ.

⁽³⁵⁹⁾ – انظر المادة 827 من ق.إ.م.إ.

⁽³⁶⁰⁾ – **FRANCK Moderne**, « Sur le nouveau pouvoir d'injonction du juge administrative », **R.F.D.A**, № 30 1996, p 46.

⁽³⁶¹⁾ – انظر المادة 68 من ق.إ.م.إ.

⁽³⁶²⁾ – انظر المادة 69 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يجب على القاضي إعمال الجزاء حتى ولو لم يتم التمسك به من طرف الخصوم، أو حتى في حالة تنازل من له مصلحة في الجزاء عن إثارته وإعمال هذا الأخير، فالتلطيم المسبق في المنازعة الضريبية يعد من بين الإجراءات الأساسية لرفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري وذلك لقراره بموجب قانون الإجراءات الجبائية في المواد 70 إلى 75 منه، لذا فرفع الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة دون تظلم إداري مسبق يترتب عنه الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى⁽³⁶³⁾.

هذا ما استقر عليه قرار مجلس الدولة القاضي بتأييد قرار المحكمة الإدارية بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم المكلف بالضريبة لتلطيم إداري مسبق، وخرقه لإجراء جوهري من إجراءات المنازعة الضريبية⁽³⁶⁴⁾.

المستقر عليه أيضاً قانوناً وقضاءً أنّ في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة لابد منه أن يقدم تظلم مسبق أمام المدير الولائي للضرائب للفصل فيه في مدة شهر، ويلتمس فيه رفع اليد عن الأموال المحجوزة وفي حالة الرفض أو عدم الرد يلجأ المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية، وفي حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء مباشرة يترتب عليه جزاء عدم القبول لخرق إجراء جوهري، ويعدّ هذا الإجراء من النظام العام يمكن للخصوم التمسك به في أي مرحلة كانت فيها الدعوى، فقد سبق لمجلس الدولة في اجتهد له أنّ قضى في القضية بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتمويل بالمواد الغذائية بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد بعد عدم قبول الدعوى لعدم تقديم التظلم المسبق من طرف المكلف بالضريبة، بحيث قضى مجلس الدولة بتطبيق الجزاء الإجرائي حتى وإن كان أمام جهات الاستئناف، وبعد التطرق إلى موضوع

⁽³⁶³⁾ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 44.

⁽³⁶⁴⁾ قضى مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 25 مارس 2003، في القضية رقم 6509، بتأييد القرار المستأنف القاضي بعدم قبول الدعوى شكلاً، وجاء في أحد حيثياته أنّ التلطيم الإداري المسبق في المادة الضرائب من الإجراءات الجوهيرية وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، راجع في ذلك: طاهري حسين، مرجع سابق، ص 146.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الدعوى وصدر حكم فيها فاصل في الموضوع، وهذا ما استقر عليه مجلس الدولة في العديد من اجتهاداته⁽³⁶⁵⁾.

المقرر قانوناً أيضاً، أن الدعوى الضريبية ترفع من ذي صفة ومصلحة على ذي صفة ومصلحة طبقاً لنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ففي حالة رفع الدعوى الضريبية من أحد الخصوم على ذي غير صفة، يترتب عنها جزاء عدم القبول لاعتبار الصفة والمصلحة من النظام العام طبقاً لنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما استقر عليه أيضاً اجتهد مجلس الدولة في العديد من قراراته الفاصلة في المنازعات الضريبية⁽³⁶⁶⁾.

تحليلاً لما سبق يفهم أن الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام له أثر كبير على الخصوم وسلطتهم في إثارته والتمسك به وحتى في تجنبه والتنازل عنه، كون أنه لا تقتصر إثارته وإنما على درجة التقاضي الأولى فقط على مستوى المحكمة، وإنما يمكن للخصوم أيضاً إثارته وإنما على مستوى الدرجة الثانية في الاستئناف أو حتى لأول مرة أمام جهة النقض.

الفرع الثاني**التخفيف من أثر الجزاء الإجرائي عن طريق تصحيح الإجراء**

تعد القاعدة الإجرائية جوهر المنازعة الضريبية فلا تقوم هذه الأخيرة إلا باحترام المجال الإجرائي المخصص والمقرر لها قانوناً، باعتبار أن الحق الموضوعي لا يتم الوصول إلى تقريره وحمايته إلا باتباع القواعد الإجرائية المسطرة لبلوغ المقصود النهائي باستصدار قرار فاصل في الموضوع.

(365) قضى مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 09 أبريل 2001، في القضية رقم 207171، بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلاً، وجاء في تسبيبه أنه في حالة حجز أموال المكافف بالضريبة كما هو شأن في قضية الحال لا يجوز اللجوء مباشرة إلى القضاء إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى مدير الولاية والفصل فيه خلال شهر، راجع في ذلك: طاهري حسين، مرجع سابق، ص 164.

(366) قرار مجلس الدولة، رقم 7440، الصادر بتاريخ 15 أبريل 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 4، 2003، ص 89.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تعد القواعد الإجرائية أساس حماية الحق الموضوعي، باعتبار أنّ هذه الأخيرة يتم مطالبتها بإجراءات محددة يتتأكد القاضي من توافرها، ومن ثمة يصدر حكمه الذي يعتبر إجراء بحد ذاته، لذا فالمنازعة الضريبية تجد أساسها في القاعدة الإجرائية⁽³⁶⁷⁾.

رتّب المشرع الجزائري مجموعة من الجزاءات الإجرائية يتم تقريرها عند كل مخالفة للنموذج القانوني المقرر للإجراء الذي يحول دون ترتيب آثاره القانونية، ويفتهر ذلك من خلال تنظيم المشرع لمجموعة من القواعد الإجرائية في قوانين متفرقة، منها قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يعده الشريعة العامة، وقانون الإجراءات الجبائية، بصفة خاصة لتنظيم المنازعة الضريبية في مرحلتيها الإدارية والقضائية، من أجل تحقيق هذه القواعد الإجرائية للأهداف المنوط بها وفرض احترامها⁽³⁶⁸⁾.

يتربّ عن فعالية الجزاء الإجرائي عند إعماله في كل مخالفة إجرائية إلى ضياع الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية، التي لا يلجأ الأطراف إلى القضاء إلا لطلب حمايتها، مما يؤدي حتماً بذلك إلى ضياع هذه الحقوق لمجرد تعطيل الجزاء الإجرائي.

لكن بالعودة إلى القواعد الإجرائية المنظمة للمنازعة الضريبية نجد أنّ المشرع نص على استثناءات في تطبيق الجزاء من بينها موافقة السير في الإجراءات خصومة المنازعة الضريبية مع بقاء العيب الإجرائي قائماً، مما يحول دون إمكانية إثارته من طرف القاضي حتى وإن اكتشفه وأراد إعماله، وذلك إستناداً إلى نص قانوني يبيح العيب الإجرائي رغم بقاءه (أولاً).

يظهر من بين الحالات التي أجاز المشرع فيها التصحيح مع إزالة العيب الإجرائي تحقق الغاية من الإجراء المعيب في المنازعة الضريبية وذلك بالبحث عن تحقيق الهدف من الإجراء

⁽³⁶⁷⁾ - أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 89.

⁽³⁶⁸⁾ - المرجع نفسه، ص 98.

المعيب في سير المنازعة الضريبية وبلغها نهايتها بصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى وليس البحث عن الإجراء المعيب في حد ذاته⁽³⁶⁹⁾ (ثانيا).

أولاً: تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون

حدّد المشرع الجزائري الآجال التي يجب على أطراف المنازعة الضريبية احترامها والتقييد بها لرفع دعوى قضائية، وفي حالة مخالفتها يترتب عليها جزاء إجرائي يتمثل في سقوط الحق في التقاضي وذلك ضمن القواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب نص المادة 829 وكذا في القواعد الخاصة بموجب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتبيّن أنّ المشرع حدّد أجل رفع الدعوى الضريبية بأربعة أشهر قابلة للتمديد حسب الحالات المتعلقة بالطعن الإداري المسبق وكذا نوع الضريبة المفروضة، فإذا تعلق الأمر بمنازعة الوعاء فأجل رفع الطعن القضائي محدد بأربعة أشهر، أما منازعة التحصيل فأجل رفع الدعوى القضائية محدد بشهر واحد طبقاً لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الآجال تعد من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً في حالة مخالفتها يترتب عنها جزاء سقوط الحق في التقاضي.

تقادياً للمغالة في الشكل وخطورة الجزاء الإجرائي أوجد المشرع هذه الوسيلة التشريعية المتمثلة في التصحيح بقوة القانون، وذلك بالرجوع إلى نص المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية أين يمكن لأطراف المنازعة الضريبية الاستغناء عن هذه الآجال في حالة توفر أحد الشروط المنصوص عليها في هذه المواد مثل رفع دعوى قضائية أمام جهة إدارية غير مختصة، أو طلب مساعدة قضائية أو وجود قوة

⁽³⁶⁹⁾ – الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، ص 199.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

قاهرة أو حدث فجائي، وبالتالي يعتبر إجراء رفع الدعوى صحيح ومرتباً لكافحة آثاره القانونية الصحيحة رغم فوات الآجال وبقاء العيب فيه إلا أنه يصبح مصححاً بقوة القانون⁽³⁷⁰⁾.

يتضح أيضاً باستقراء القواعد الإجرائية الواردة في القوانين العامة والخاصة بالضريبة أنّ المشرع لم ينص صراحة على تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون، وإنما يفهم ويستنتج من نصوص قانونية ذات العلاقة، على خلاف الفقه الذي حاول إعطاء مفهوم لتصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون وذلك باعتباره ذلك الإجراء الذي يتزدهر الخصوم أثناء المنازعات الضريبية والذي من شأنه أن يصحح الإجراء المعيب⁽³⁷¹⁾، كون المشرع نص صراحة في حالة اتخاذ الخصوم للإجراء التالي للإجراء المعيب دون الدفع بالجزاء الإجرائي السابق يسقط مكنته إعمال الجزاء وآثاره بقوة القانون⁽³⁷²⁾.

تحليلاً لنص المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تحيلنا إلى المادة 15 من نفس القانون فيما يخص البيانات الشكلية الواجب توافرها في عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية وكذلك المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية فأطراف المنازعات الضريبية ملزمون باحترام كل الإجراءات الشكلية الواردة في المواد المذكورة أعلاه وذلك تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي، إلا أنه بالرجوع إلى المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها وضعت شرط لتقرير الجزاء الإجرائي المترتب عن تخلف الإجراءات الشكلية بإثارة الدفع الشكلية قبل أي دفع في الموضوع.

(370) – قضى مجلس الدولة في قراره الصادر في 13 مارس 2005 بإلغاء القرار المستأنف والقاضي بعدم قبول الدعوى لسقوط الخصومة وفوات آجال رفع الدعوى وتم استبعاد هذا الدفع الشكلي وتطبيق الجزاء الإجرائي كون أنّ الآجال منقطعة بعد رفع المكلف بالضريبة للدعوى الأولى في الآجال المحددة لها قانوناً وصدر فيها قرار برفض دعواه شكلاً لذا يمكن له رفع دعوى جديدة إثر الدعوى غير مقبولة سابقاً، ويستنتج من هذا الإتجاه أنّ الإجراء المعيب تم تصحيحه بقوة القانون رغم بقاء العيب الإجرائي المتمثل في فوات الميعاد، راجع في ذلك: طاهري حسين، مرجع سابق، ص 519.

(371) – فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، القاهرة، 1959، ص 141-140؛ العلام عبد الرحمن، شرح قانون المرافعات المدنية العراقي، ج 3، ط 2، العاشر لصناعة الكتب، بغداد، 2008، ص 124-126.

(372) – بن دياب مسينيسا، "تصحيح الإجراء المعيب ضمانة لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعات الضريبية"، المجلة الأكademie للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 10، عدد 3، 2019، ص 666.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يفهم من هذا التحليل أنّ خوض الخصوم في المنازعة الضريبية دون إثارة الدفوع الشكلية الموجبة لتقرير الجزاء الإجرائي من شأنه أن يسقط حقه في التمسك بالدفوع الشكلية وحتى إعمال الجزاء الإجرائي، وبالتالي يصبح الإجراء المعيب والمتخذ مخالفًا لنموذجه القانوني قبل سقوط الحق في إثارته بموجب المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية صحيحاً في نظر القانون، ومولداً لآثاره القانونية كما لو اتّخذ وفقاً لنموذجه القانوني رغم بقاء العيب فيه وذلك بقوة القانون⁽³⁷³⁾.

نستنتج من خلال ما سبق تحليله أن تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون غير مرتبط بإرادة الخصوم أو القاضي، وإنما يستمد قوته وآثاره من النصوص القانونية الواردة في القواعد العامة والخاصة المتعلقة بالمادة الضريبية، لذا فالشرع هو المحدد والمنظم لهذه القواعد القانونية في حالة توفر شروطها وحالاتها يسقط الحق في الدفع والمطالبة بتقرير الجزاء الإجرائي بقوة القانون، ويصحح الإجراء ليصبح منتجاً لآثاره رغم بقاء العيب فيه لتكميل المنازعة الضريبية سيرها دون أن تكون مهددة بترتيب الجزاء الإجرائي عليها⁽³⁷⁴⁾.

ثانياً: تصحيح الإجراء المعيب بتحقق الهدف منه في المنازعة الضريبية

يقصد بالهدف من الإجراء تلك النتيجة الموضوعية التي يرمي إليها الإجراء كمقتضى من مقتضيات العمل الإجرائي وليس الهدف من الإجراء بحد ذاته، وهي مرتبطة بالسلطة التقديرية للقاضي مع احترام هذا الأخير طبعاً للقواعد القانونية ومدى ارتباط الإجراء بالنظام العام⁽³⁷⁵⁾.

انطلاقاً من هذا فالهدف من الإجراء يعد من بين المعايير الأساسية والجوهرية لتصحيح الإجراءات المعيبة وحماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية⁽³⁷⁶⁾، إلا أنّ المشرع

⁽³⁷³⁾— DEBBASCH Charles, Procédure Administrative Contentieuse et Procédure Civile, *L.G.D.J.*, Paris, 1962, p 140.

⁽³⁷⁴⁾— مليجي أحمد، موسوعة التعليق على قانون المرافعات، طبعة نادي القضاة، ج 2، ط 8، القاهرة، 2010، ص 727.

⁽³⁷⁵⁾— بن سنوسي فاطمة، "دور الإجرائي للقاضي الإداري في الدعوى الإدارية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 44، عدد 4، ص 127.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الجزائي لم يتطرق إليه بصفة صريحة على خلاف التشريعات المقارنة التي خصقت قواعد إجرائية خاصة.

تناول المشرع الجزائري وسيلة تحقق الهدف من الإجراء بقواعد قانونية إجرائية ذات صلة، أين تبني هذا المعيار من خلال فكرة الضرر وعباً إثباته، ويظهر ذلك من خلال المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي ربط فيها المشرع تقرير الجزاء الإجرائي بشرط إثبات الضرر من طرف المتسلك بجزء البطلان الذي لحقه جراء الإجراء المعيب، وبمفهوم المخالفة إثبات عدم تحقق الهدف من الإجراء المعيب كشرط جوهري لتقرير الجزاء وإلا اعتبر الإجراء مصححا مع زوال آثاره لتحقق الهدف منه.

تظهر وسيلة تصحيح الإجراء المعيب في المنازعة الضريبية بتحقق الهدف من الإجراء في عدة حالات إجرائية، منها وجوب تحديد الخصم بدقة في عريضة إفتتاح الدعوى، نظرا للخصوصية التي تتمتع بها المنازعة الضريبية وتشعب القوانين الضريبية لاختلاف نوع الضريبة وكذلك الإجراءات الإدارية المعقدة والملزمة على أطراف المنازعة الضريبية والواجبة الإحترام قبل اللجوء إلى القضاء.

منح المشرع للمكلفين بالضريبة في حالة التقدم بالتلطيم الإداري المسبق أمام الإدارة المصدرة للضريبة وصدر منها قرار غير مرضي، الحق في اللجوء إلى اللجان المذكورة في المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة، إلا أنه وفي حالة عدم اقتناعه أيضا بقرارها يمكن له رفع دعوى قضائية ضد اللجنة المصدرة للقرار باعتبارها صاحبة الصفة في الخصومة لكن في حالة رفعها ضد المدير الولائي للضرائب يعد الإجراء المتتخذ صحيحا لتحقق الهدف من الإجراء والمتمثل في الطعن ضد قرار فرض الضريبة⁽³⁷⁷⁾، وذلك حسب ما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة⁽³⁷⁸⁾.

⁽³⁷⁶⁾- فريحة حسين، "السلطة التقديرية واجتهاد القاضي الإداري"، مجلة الإجتهدان القضائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 2، عدد 2، ص 211.

⁽³⁷⁷⁾- DEBASCH Charles, RICCI Jean-Claude, « Contentieux administratif », 7^eme éd, Dalloz, 2001, p 911.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تظهر أيضاً وسيلة التصحيح بتحقق الهدف من الإجراء المعيب في إجراء دمغ العريضة الذي يعد إجراء جوهري في المنازعة الضريبية ويترتب عن مخالفة هذا الشكل الجوهري تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، إلا أنّ المشرع الجزائري لم يحدد إن كان إجراء دمغ العريضة يطبق على كل العرائض التي تقدم للمناقشات أثناء سير إجراءات المنازعة الضريبية أم تطبق فقط على عريضة إفتتاح الدعوى.

المشرع في هذه الحالة منح السلطة التقديرية للقاضي في الفصل في هذه المسألة وترتيب الجزاء من عدمه لذا وحافظاً على الدعوى الضريبية من الزوال نتيجة التطبيق المفرط للجزاء يمكن للقاضي الاعتداد بدمغ عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية فقط حفاظاً على موضوع الدعوى مستعملاً في ذلك معيار تحقق الهدف من الإجراء وعدم وجود ضرر من ترك المذكرات الجوابية بدون دمغة، ليصبح الإجراء وبالتالي مصححاً عن طريق تحقق الهدف من الإجراء المعيب⁽³⁷⁹⁾.

يظهر من خلال تبني المشرع لفكرة إثبات الضرر موازاة لمعايير تحقق الغاية من الإجراء، يكون بذلك قد سلك نفس نهج المشرع الفرنسي الذي عبر أيضاً عن تحقق الهدف من الإجراء

=⁽³⁷⁸⁾- قضى مجلس الدولة، في قراره الصادر في 13 فيفري 2008، بإلغاء قرار الدرجة الأولى القاضي، بعدم قبول الدعوى لإساءة توجيهها من طرف المكلف بالضريبة الذي رفعها ضد المدير الوالي للضرائب بدلاً من الجهة المصدرة للقرار باعتبار أن المدير الوالي له الحق أيضاً في تمثيل إدارة الضرائب أمام القضاء في المنازعات الضريبية، ويفهم بالتالي من خلال هذا القرار أن القاضي صلح الإجراء المعيب باعتباره حقق الغاية من الإجراء المتمثلة في الطعن ضد قرار فرض الضريبة، راجع في ذلك: قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 38542، صادر بتاريخ 13 فيفري 2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص 75.

⁽³⁷⁹⁾- قضت المحكمة العليا، بموجب قرار لها في القضية بين المكلف بالضريبة السيد (ب.م) ضد إدارة الضرائب، بإلغاء القرار المطعون فيه والقاضي بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم كل العرائض أثناء المناقشات على ورق مدموغ، وجاء في تسبيب قرار المحكمة العليا أنه تبين من خلال عريضة إفتتاح الدعوى أنها جاءت في ورق مدموغ وهذا كافي لقبول الدعوى شكلاً، ويفهم من هذا الإجتهاد أن الإجراء المتخذ بدمغ العريضة الأولى يحقق الغاية من الإجراء وبالتالي فالإجراء مصحح ويرتبط أثاره القانونية الصحيحة رغم عدم دمغ المذكرات التعقيبية، راجع في ذلك: قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 72087، صادر بتاريخ 07 أبريل 1991، المجلة القضائية، عدد 1، 1993، ص 150.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

المعيب بوضعه لشرط إثبات الضرر من طرف المتمسك بالبطلان لتقرير الجزاء الإجرائي وذلك بموجب نص المادة 114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي⁽³⁸⁰⁾.

تناول أيضاً المشرع معيار تحقق الهدف من الإجراء المعيب في موضع تشريعي آخر يظهر في إجراءات التبليغ المنصوص عليها في القواعد العامة بموجب نصوص المواد 406 إلى 416 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القواعد الخاصة في قانون الإجراءات الجبائية نذكر على سبيل المثال المادة 86 منه.

أوجب المشرع من خلال هذه المواد أن يكون التبليغ مطابقاً للأوضاع الشكلية المنصوص عليه قانوناً وذلك تحت طائلة بطلان محضر التبليغ الذي يؤدي إلى بطلان إجراءات الدعوى الضريبية، إلا أنّ المشرع من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 407 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يجعل بطلان إجراءات التبليغ من النظام العام بل اعتبره جوازي يمكن للملبغ له التمسك بالبطلان من عدمه، وفي حالة تمسكه بالبطلان لابد من توافر الشروط المنصوص عليها في المادة 60 من نفس القانون من إثبات الضرر الذي لحقه جراء الإجراء المعيب وكذا وجوب التمسك بالبطلان من طرف من تقرر ذلك لمصلحته حسب ما جاء في نص المادة 63 منه.

يفهم من خلال هذا التحليل أن المبلغ له في حالة حضوره إلى الجلسة في اليوم والتوقيت المحدد يؤدي إلى زوال العيب الإجرائي ويكون بذلك قد تم تصحيحه نظراً لتحقيق الهدف من الإجراء وعجز المبلغ له أيضاً في كل الأحوال في إثبات الضرر من الإجراء المعيب⁽³⁸¹⁾.

⁽³⁸⁰⁾ – ART 114 C.P.C.F, dispose que: "Aucun acte de procédure ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en est pas expressément prévue par la loi, sauf en cas d'inobservation d'une formalité substantielle ou d'ordre public.

La nullité ne peut être prononcée qu'à charge pour l'adversaire qui l'invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité, même lorsqu'il s'agit d'une formalité substantielle ou d'ordre public".

– أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 238.

المبحث الثاني

السياسية التشريعية الخاصة بتنظيم الجزاء الإجرائي أثناء سير الخصومة الضريبية

طرق المشروع الجزائري من خلال سياساته التشريعية المنتهجة والمتبعة إلى تنظيم الجزاء الإجرائي الخاص بسير الخصومة الضريبية، وذلك من باب تكريس وتجسيد فعالية هذه الخصومة، وذلك من خلال تأطيرها وتنظيمها بجملة من الإجراءات المحددة وفقاً لنموذج قانوني رتبه تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الخاص بنوع وطبيعة العمل الإجرائي المخالف للنموذج، بحكم أن الجزاء الإجرائي إنما يتوج ويتحدد تبعاً لنوع الإجراء الذي وقع مخالفة للنموذج القانوني.

استناداً على ذلك، عمد المشروع في بداية تنظيماته الإجرائية المتبعة في ظل سياساته التشريعية، إلى تحديد الإجراءات التي ينبغي أن تسري على ضوئها الخصومة الضريبية حتى تبلغ المقاصد الموضوعية التي يطالب بها وبالأخص المكلف بالضريبة، إلى جانب تقرير عن كل مخالفة تنتج بشأن هذه الإجراءات للقيام بها معاكسة لنموذجها القانوني جزاءات إجرائية متعددة (المطلب الأول).

لكن رغبة ونية المشروع في عدم المغالاة في الشكل إلى درجة إهار القيمة الموضوعية للحق الذي يُندد بمطالبه المكلف بالضريبة، عمد إلى إتباع سياسة إجرائية حول بموجبها للخصوص سلطة في الحدّ من شدة وقساوة آثار إعمال الجزاء الإجرائي، وذلك من خلال منحهم جملة من الصلاحيات والسلطات المُقررة وفقاً لنموذج قانوني (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تقرير الجزاءات الإجرائية الخاصة بسير الخصومة الضريبية

تنسّم المنظومة القانونية الإجرائية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية بصفة عامة والقوانين الجبائية بصفة خاصة، بتوجُّع الجزاءات الإجرائية التي تهدف في كلّ مرة يتم تقرير إعمال سواءً بقوة القانون أو بتدخل القاضي نزولاً عند المقاصد التشريعية التي أوجد من خلالها المشرع القاعدة الإجرائية التي تضمن حماية وصيانة القواعد الموضوعية.

إنطلاقاً من ذلك، نجد المشرع الجزائري قد نظم الخصومة الضريبية من حيث تقرير لها نموذج قانوني ينظم بها جميع الإجراءات المتطلبة قانوناً من أجل ضمان حسن سير تلك الخصومة حتى تبلغ الغاية الموضوعية المتمثلة في تحقيق حماية موضوعية للحق، بالأخص إذا كان رافع هذه الدعوى هو المكلف بالضريبة، وذلك بالنظر إلى المركز المذعن الذي يتمتع به بالمقارنة مع إدارة الضرائب وذلك أثناء المرور بمرحلة التسوية الإدارية.

بالمقابل من ذلك، سعى المشرع الجزائري من خلال سياسة تشريعية المؤطرة للقواعد الإجرائية إلى تعزيز الأعمال الإجرائية المنظمة من قبل هذه الأخيرة حتى تكون المطالبة القضائية صحيحة وسليمة من حيث إجراءاتها، لأنها تمت بالموافقة والمطابقة للنموذج قانوني الذي يُرتب عند كل مخالفة للأشكال والمقتضيات التي يظهر بها العمل الإجرائي في سير الخصومة الضريبية إلى ترتيب الجزاءات الإجرائية.

يتمثل أول جزاء إجرائي يُقرّر القاضي إعماله في شطب القضية من الجدول، بمعنى كأنما القاضي يضع حداً للمواصلة في سير الحق الموضوعي بموجب الخصومة الضريبية، بسبب عدم القيام ببعض الأعمال الإجرائية التي أقرّها ونظمها القانون وفقاً لنموذج قانوني أو تلك التي يجد القاضي أثناء سير ونظره في ملف الدعوى إلى وجوب القيام بها واضعاً بذلك أجل معين يُرتب عند فوات وعدم قيام أطراف الخصومة الضريبية بتلك الإجراءات بتقرير جزاء الشطب (الفرع الأول).

بينما يظهر الجزاء الإجرائي الثاني الذي يقضي ببطلان إجراءات التحقيق، وذلك عندما يتأكد القاضي من أن ملف الدعوى الضريبية مستوفٍ لكافّة الإجراءات والمقتضيات الشكلية، يأمر بإحالـة ذلك الملف إلى مرحلة التحقيق أو ما يعرف بالتحقيق في المنازعـة الإدارـية بصفـة عـامة والمنـازـعة الضـريـبية خـاصـة، لـذا نـجـدـ بأنـ هـذـهـ المـرـاحـلـ هيـ الأـخـرـىـ نـظـمـهـاـ المـشـرـعـ لـضـمـانـ سـيرـهاـ بـجـمـلـةـ مـنـ الإـجـرـاءـاتـ المـقـرـرـةـ تـحـتـ حـتـمـيـةـ فـرـضـ الـجـزـاءـ الإـجـرـائـيـ عـنـ كـلـ مـخـالـفـةـ لـهـاـ (ـالـفـرعـ الثـانـيـ).

الفـرعـ الأوـلـ

شطب القضية من الجدول

يُعدّ جـزـاءـ شـطـبـ الـقـضـيـةـ مـنـ الـجـدـولـ مـنـ بـيـنـ الـجـزـاءـاتـ الإـجـرـائـيـةـ المـقـرـرـ إـعـمالـهـ قـانـونـاـ وـقـضـاءـ،ـ وـيـقـصـدـ بـهـ وـضـعـ حـدـ لـخـصـومـةـ الضـريـبيةـ أـوـ اـسـتـبـعـادـهـاـ مـنـ جـوـلـ الـمـحـكـمـةـ⁽³⁸²⁾ـ بـشـكـلـ مؤـقـتـ إـلـىـ حـينـ أـنـ يـقـرـرـ إـمـاـ إـعادـةـ السـيرـ فـيـهـاـ عـنـ طـرـيقـ تـصـحـيـحـ الـإـجـرـاءـ الـمـعـيـبـ الـذـيـ تـسـبـبـ فـيـ إـعـمالـ هـذـاـ جـزـاءـ الإـجـرـائـيـ،ـ أـوـ تـنـقـضـيـ بـصـفـةـ نـهـائـيـةـ لـعـدـولـ اـتـخـاذـ أـطـرـافـ الـخـصـومـةـ الضـريـبيةـ لـمـسـاعـيـ تـهـدـفـ إـلـىـ إـعادـةـ السـيرـ فـيـ تـلـكـ الـخـصـومـةـ.

يتـضـحـ مـنـ ذـلـكـ،ـ بـأـنـ جـزـاءـ شـطـبـ الـقـضـيـةـ مـنـ الـجـدـولـ قدـ نـظـمـهـ الـمـشـرـعـ الـجـزاـئـيـ وـفـقاـدـ لـنـمـوذـجـ قـانـونـيـ يـخـضـعـ لـلـقـوـاـعـدـ وـالـأـحـکـامـ الـعـامـةـ الـمـنـصـوصـ عـلـيـهـاـ فـيـ قـانـونـ الـإـجـرـاءـاتـ الـمـدـنـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ،ـ مـاـ يـلـاحـظـ أـنـ مـثـلـ هـذـاـ جـزـاءـ يـتـمـ إـعـمالـهـ مـنـ طـرـفـ الـقـاضـيـ الإـدـارـيـ فـيـ الـمـرـاحـلـ الـتـيـ تـتوـسـطـ إـجـرـاءـ تـسـجـيلـ عـرـيـضـةـ اـفـتـاحـ الـدـعـوىـ الضـريـبيةـ وـمـرـاحـلـ مـاـ قـبـلـ إـحـالـةـ مـلـفـ الـدـعـوىـ الضـريـبيةـ لـإـجـرـاءـ التـحـقـيقـ فـيـهـاـ،ـ بـحـيثـ يـقـومـ الـقـاضـيـ مـاـ بـيـنـ هـاتـيـنـ الـمـرـاحـلـيـنـ أـوـ الـإـجـرـاءـيـنـ مـنـ التـحـقـقـ وـالـتـأـكـدـ مـنـ اـسـتـيفـاءـ بـعـضـ الـإـجـرـاءـاتـ الـتـيـ أـمـلاـهـاـ الـقـانـونـ تـحـتـ طـائـلـةـ الـإـلـازـمـيـةـ،ـ أـوـ تـلـكـ الـتـيـ يـأـمـرـ بـهـ الـقـاضـيـ.

⁽³⁸²⁾ زودة عمر، الإجراءات المدنية والإدارية في ضوء أراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الاتصال، الجزائر، (د.تا)، ص

يقرر تبعاً لذلك، جزء شطب القضية من الجدول إذا لم يقم أطراف الخصومة الضريبية لبعض الإجراءات المقررة قانوناً، كإهمال المدعي عن مواصلة السير في الخصومة الضريبية بعد أن يسعى إلى تسجيلها، وذلك بتغيبه وعدم حضوره تاريخ الجلسة (أولاً)، أو أن المدعي قد حضر الجلسة نظراً للأهمية التي أولتها بهذه الدعوى لغرض المطالبة بحقوقه الموضوعية، ولكنه أغفل القيام بإجراءات تبليغ العريضة لخصمه حتى يكرس مبدأ من مبادئ العدالة المتمثل في وجاهية (ثانياً)، إلى جانب عدم انصياع أطراف الخصومة الضريبية لعدم الامتثال للإجراءات التي أمر بها القاضي لما يرى فيها من ضروريات ودواعي للقيام بها من أجل ضمان تجسيد الحماية القانونية للحقوق الموضوعية محل الدعوى المطروحة أمامه (ثانياً).

أولاً: عدم حضور المدعي

تكريراً للمبادئ القانونية التي تقضي بأن الدعوى القضائية تكون دائماً بدياتها بمبادرة وسعي من المدعي⁽³⁸³⁾، لذا يستوجب عليه القانون واجب الحضور تاريخ الجلسة حتى يثبت حرصه على مواصلة مسار هذه الدعوى من أجل الوصول إلى بلوغ الغاية الموضوعية من وراء هذه المطالبة القضائية، وأي مخالفة تظهر من جانب المدعي من حيث تخلفه عن الحضور فإن القانون أجاز للقاضي أن يقرر إعمال الجزء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول لعدم حضور المدعي.

يفهم من ذلك، أن جزء الشطب المقرر في حالة مخالفة المدعي لواجب الحضور يتم توقيعه مباشرة بعد تغيب المدعي عن الحضور في أول تاريخ الجلسة المقرر لمناقشة الدفوع والطلبات المقدمة في ملف الدعوى المرفوعة من طرفه، لذا فتخلف المدعي عن الحضور يعني أنه ليس حريضاً على دعواه والمطالبة التي يزعمها مما يوجب عليه في هذا الصدد أن يتحمل الجزء الإجرائي الذي يتدخل القاضي من أجل ترتيبه والذي يتمثل في شطب القضية من الجدول لعدم حضور المدعي.

⁽³⁸³⁾ - إبراهيم أمين النفياوي، *الإخلال بالواجب الإجرائي: دراسة في قانون المرافعات للواجب الإجرائي من حيث مصدره وطبيعته وصوره*، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص 300.

ثانياً: حضور المدعي وعدم تقديم محاضر التبليغ

يُعد إجراء تقديم محاضر التبليغ من بين الإجراءات التي نظمها المشرع الجزائري وفقاً لنموذج قانوني يستوجب القيام به بعد تمكّن المدعي من تقيد الدعوى الضريبية⁽³⁸⁴⁾ في السجل الخاص الذي يمسك بأمانة ضبط المحكمة ضبط المحكمة الإدارية، وذلك فور إيداعها مقابل دفع رسم وتسلیم المدعي وصل يثبت إيداع عريضته⁽³⁸⁵⁾، ليتم بعد ذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يتمثل في شطب القضية من الجدول لعدم تبليغ المدعي لعريضة افتتاح الدعوى لخصمه -المدعي عليه- وبالتالي عدم تقديم محاضر التبليغ عند حضوره تاريخ الجلسة أو ما يقوم مقامه أي تقديم ما يثبت أنه قام بتبليغ خصمه في الدعوى.

يتضح من ذلك، بأنّ مخالفة المدعي لإجراء تقديم محاضر التبليغ التي يثبت بموجبها أنه قام بالعمل الإجرائي المتمثل في تبليغ عريضة افتتاح الدعوى للخصم وفقاً لما تملّيه قاعدته الإجرائية مراعياً بذلك النموذج القانوني المنظم والمؤطر لمثل هذا الإجراء من الناحية القانونية والذي يُرتّب الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول عند كل مخالفة إجرائية ثُرِصَ بها الشأن.

⁽³⁸⁴⁾- انظر المواد 823 و 824 من ق.إ.م.إ.

⁽³⁸⁵⁾- الجدير بالإشارة، أنه بعد أن يتم تقيد عريضة افتتاح الدعوى الضريبية تبعاً للإجراءات المقررة بنموذج قانوني في ظل القواعد العامة لرفع الدعوى الإدارية عامة والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن يقوم كاتب ضبط المحكمة الإدارية وجوباً بإرسال العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية لغرض تعين التشكيلة التي يؤول إليها النزاع الضريبي من أجل الفصل فيه، وهذا ما قضت به المادة 844 من ق.إ.م.إ، والتي تنص على أنه: "يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط. يعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناءً على ظروف القضية، الاجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية واللاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع".

يجوز لرئيس تشكيلة الحكم، عندما تقتضي ظروف القضية، أن يحدد فور تسجيل العريضة، التاريخ الذي يختتم فيه التحقيق، ويعلم الخصوم به عن طريق أمانة الضبط".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يُستدل على ذلك، أن إجراء تقديم محاضر التبليغ هي من الإجراءات ذات الأهمية البالغة التي يضمن بها المدعي حسن سير الخصومة الضريبية وعدم تعرضاً لأيٍّ جزاء إجرائي، ذلك أنه من الناحية العملية لا يكفي على الإطلاق مجرد حضور المدعي جلسة المحاكمة، وإنما يستوجب عليه القانون أن يسعى إلى القيام بكل الإجراءات التي تمكّن خصمه من تبليغه بالدعوى المرفوعة ضده، وذلك لهدف تمكينه من إعداد دفوعه التي تدحض ادعاءات المدعي من جهة، ومن جهة أخرى نجد أنّ من شأن حضور الخصم أمام المحكمة له من الأهمية تظاهر في تقديم هذا الأخير تفسيرات⁽³⁸⁶⁾ وتوضيحات بشأن ادعاءات المدعي، وكذلك يساهم بطريقة أو بأخرى في إظهار الحقيقة بصدق الواقع المعروضة على المحكمة في بعض المواقف والظروف.

حيث يتم إجراء التبليغ لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية وفقاً للنموذج القانوني المقرر لها والذي يتربّ عن مخالفة إعمال الجزاء الإجرائي يقضي بالبطلان، بحيث يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي⁽³⁸⁷⁾ للإدارة الضرائب باعتبارها الخصم المدعي عليها في الدعوى الضريبية.

⁽³⁸⁶⁾ إبراهيم أمين النفياوي، مرجع سابق، ص 61.

⁽³⁸⁷⁾ يتکلف المحضر القضائي بتبلیغ عریضة افتتاح الدعوى الضريبية بناءً على تکلیف من المدعي، على أن يتضمن محضر تبليغ التکلیف بالحضور تحت طائلة ترتیب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان هذا الأخير لعدم تضمينه البيانات المنصوص عليها ضمن المادة 18 من ق.إ.م.إ، والمتمثل على النحو الآتي:

- اسم ولقب المحضر القضائي وعنوانه المهني وختمه وتوقيعه وتاريخ التبليغ الرسمي و ساعته؛
- اسم ولقب المدعي وموطنه؛
- اسم ولقب الشخص المكلف بالحضور وموطنه؛
- تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني او الاتفاقى؛
- تاريخ اول جلسة وساعة انعقادها.

كما اضافت المادة 19 من ق.إ.م.إ، أن يتضمن محضر تبليغ التکلیف بالحضور البيانات التالية وتحت طائلة ترتیب الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان:

- اسم ولقب المحضر القضائي وعنوانه المهني وختمه وتوقيعه، وتاريخ التبليغ الرسمي و ساعته؛
- = اسم ولقب وجنسية المدعي وموطنه؛
- اسم ولقب الشخص المبلغ له وموطنه، وإذا تعلق الامر بشخص معنوي يشار على تسمية وطبيعته ومقره الاجتماعي،
- = واسم ولقب وصفة الشخص المبلغ له؛

ثالثاً: عدم تنفيذ الإجراءات التي يأمر بها القاضي أثناء الجلسة

يتقرر من الناحية القانونية والقضائية إعمال القاضي للجزاء الإجرائي الذي يقضي بشطب القضية من الجدول من أجل وضع حد للخصومة الضريبية المرفوعة أمامه، وذلك عند عدم تنفيذ المدعي للإجراءات التي أمر بها قاضي الجلسة⁽³⁸⁸⁾ وهو بصدده تتحقق عريضة افتتاح الدعوى وجد نقص في بعض الإجراءات ولغرض استكمالها حتى لا يتم وضع حد للخصومة يأمر بها المدعي للقيام بها، أو بصدده النظر في موضوع الخصومة الضريبية استدعت وقائع أو مستجدات التي ظهرت في القضية الحال إلى إدخال⁽³⁸⁹⁾ شخص آخر كطرف في تلك الخصومة، فيأمر القاضي بالقيام بكافة الإجراءات القانونية المقررة للقيام بهذا الإجراء.

نضيف في هذا الشأن، أن القاضي يمكن أن يُرتب الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول، وذلك بعد عدم استجابة المدعي للإجراءات التي أمر بها قاضي الجلسة من أجل نقص في ملف الدعوى وعدم تقديم وثيقة معينة أو لاستكمال ملف القضية عن طريق إدخال شخص لسماع أقواله بشأن الخصومة.

استقرَّ المنظومة القانونية الإجرائية، يتضح بأنَّ المشرع الجزائري اتبع سياسة تشريعية مُشددة في تنظيم جزاء الشطب، والتي مفادها المعالاة في شكل الإجراء المؤدي عند كل مخالفة له إلى ترتيب جزاء الشطب القضية من الجدول.

-
- توقيع المبلغ له على المحضر، والإشارة على طبيعة الوثيقة المثبتة لهويته، مع بيان رقمها، وتاريخ صدورها؛
 - تسليم التكليف بالحضور على المبلغ له، مرفقاً بنسخة من العريضة الافتتاحية، مؤشر عليها من أمين الضبط؛
 - الاشارة في المحضر إلى رفض استلام التكليف بالحضور، أو استحالة تسليمه، أو رفض التوقيع عليه؛
 - وضع بصمة المبلغ له في حالة استحالة التوقيع على المحضر؛
 - تتبِّيه المدعي عليه بأنه في حالة عدم امتثاله للتوكيل بالحضور، سيصدر حكم ضده، بناءً على ما قدمه المدعي من عناصر.

⁽³⁸⁸⁾ تنص الفقرة الأولى من المادة 216 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يمكن للقاضي أن يأمر بشطب القضية، بسبب عدم القيام بالإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون، أو تلك التي أمر بها".

⁽³⁸⁹⁾ زودة عمر، مرجع سابق، ص 526.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يظهر من ذلك شدة وقساوة إعمال مثل هذا الجزاء الإجرائي، وبالأخص عند تماطل أطراف الخصومة الضريبية عن تصحيح ذلك الإجراء المعيب وإعادة السير في الخصومة الضريبية من جديد بموجب إيداع عريضة افتتاح الدعوى، ذلك أن مخالفة أو عدم سعي المدعي إلى القيام بذلك التصحيح.

ينقلب عند هذه الحدود جزاء شطب القضية إلى صورة جزاء إجرائي أشد منه والمقرر قانونا في المادة 218 من ق.إ.م.إ⁽³⁹⁰⁾ إلى جزاء سقوط الخصومة الضريبية⁽³⁹¹⁾، وذلك بعد انقضاء مدة سنتين (2)⁽³⁹²⁾ من تاريخ الأمر الصادر من القاضي بشطب القضية، من هذا المنظور، تظهر مغالاة الشطب في الجانب الشكلي للعمل الإجرائي الأمر الذي سوف يخل بالتوازن المفروض تحقيقه في المعادلة القانونية بين القواعد الإجرائية والقواعد الموضوعية.

الفرع الثاني**الجزاءات الإجرائية الخاصة بإجراءات التحقيق**

تُعد مرحلة التحقيق في المنازعات الضريبية، من بين المراحل التي يتم فيها تهيئة القضية من جميع جوانبها الإجرائية لإحالتها للمدعاولة، ومن ثمة التوصل إلى حل يرضي به أطراف المنازعات الضريبية، وعليه بالنظر إلى هذه الأهمية التي تتميز بها عملية التحقيق في أي منازعة قضائية عامة والمنازعة الضريبية خاصة، أقرّ المشرع جملة من الإجراءات التي كفل بها وجوب احترامها أثناء إجراء عملية التحقيق تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي.

أخصّ المشرع الجزائري إجراءات التحقيق في المنازعات الضريبية بنوعين من الإجراءات التحقيقية، بحيث يظهر النوع الأول منها في تلك الإجراءات التي أحالنا المشرع في تنظيمها إلى

⁽³⁹⁰⁾- تنص المادة 213 من ق.إ.م.إ، على أنه: "توقف الخصومة بإرجاء الفصل فيها أو شطبها من الجدول".

⁽³⁹¹⁾- علي عوض حسن، الدفع بالتقادم والسقوط والإنقضاء، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 58.

⁽³⁹²⁾- تنص المادة 218 من ق.إ.م.إ، على أنه: "تسقط الخصومة بمرور سنتين (2) تحسب من تاريخ صدور الحكم أو صدور أمر القاضي، الذي كلف أحد أطراف الخصومة القيام بالمساعي".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

القواعد والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأي مخالفة إجرائية يتم إثارة إعمال الجزاءات الإجرائية الخاصة بها والواردة ضمن هذا القانون (أولاً).

يظهر بالتالي النوع الثاني من إجراءات التحقيق في تلك المنصوص عليها في القانون الإجراءات الجبائية، التي يتم اللجوء إليها عند عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة من جهة، ومن جهة أخرى بالنظر إلى الطابع الخصوصي الذي تتسم به المنازعه الضريبية أثناء عملية التحقيق، لذلك عمد المشرع إلى كفالة احترام هذه الإجراءات لغرض بلوغها غايتها في إعطاء قيمة موضوعية للحق المطالب به قضاءً، رتب المشرع جملة من الجزاءات الإجرائية عند كل مخالفة إجرائية ترد بشأنها (ثانياً).

أولاً: الجزاءات الإجرائية الناتجة عن مخالفة إجراءات التحقيق العامة

تطلب القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القواعد الخاصة المنظمة للدعوى الضريبية الواردة في القوانين الضريبية وبالأخص القانون الإجرائي الجبائي، على أنه لبلوغ فعالية القاعدة الإجرائية المنظمة للأعمال الإجرائية لسير الحسن الخصومة الضريبية لابد من مراعاة جملة من الإجراءات التي تضمن نجاعة إجراءات التحقيق المقررة وفقاً للقواعد العامة والمتبعة في ظل الخصومة الضريبية.

يفهم من ذلك، أن أي مخالفة تُرصد بشأن إجراءات التحقيق المقررة لسير الخصومة وعدم الإتيان بها وفقاً لنموذجها القانوني، سيتم لا محالة فرض عليها إعمال الجزاء الإجرائي المقرر قانوناً.

١- سقوط الحق في تقديم مذكرات الرد لفوats الآجال

استقراء وتحليلاً للنصوص الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتبيّن بأن مرحلة التحقيق التي تمر بها الدعوى الضريبية مضبوطة بمواعيد محددة وفقاً لنموذج قانوني لابد عند

حلولها من اختتام التحقيق، بحكم أن مخالفة هذه المواعيد والأجال وتجاوزها، يتمّ مباشرة تقرير الجزاء الإجرائي من قبل القاضي الإداري.

يتضح من هذا المنظور، أن القاضي المقرر والمشرف على مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية، هو الذي يتولى بناءً على ظروف ومعطيات القضية تحديد الأجال الممنوحة لأطراف الخصومة الضريبية لتقديم مذكرات الرد أو المذكرات الإضافية.

يتربّ عن مخالفة الخصوم لهذا الأجال وتقديم مذكرات الرد بعد اختتام التحقيق، إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط حق الأطراف المنازعة الضريبية في تقديم مذكرات الرد، وفي حالة تقديمها فإنها لا تخضع لإجراء تبليغها ويصرف عنها النظر من طرف تشكيلاً الحكم.

استثناء تظهر رغبة المشرع في التخفيف من شدة وقساوة الجزاء الإجرائي وعدم المغالاة في الشكل من أجل الموازنة بينه وبين المقتضيات الموضوعية للحق المطالب به أمام المحكمة الإدارية، أثناء تقديم الخصوم بعد فوات آجال اختتام التحقيق لطلبات وأوجه جديدة، فالألصل أنها لا تُقبل ويترتب عنها تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق ما لم تأمر تشكيلاً الحكم بتمديد آجال التحقيق.

يُفهم من ذلك، أن أي مخالفة إجرائية تقع من طرف أطراف الخصومة الضريبية بشأن تقديم مذكرات الرد خارج الميعاد المحدد من طرف القاضي، يمكن القانون عند هذه الحدود القاضي المشرف على إجراءات التحقيق من تقرير اختتام التحقيق دون إشعار مسبق.

يستتبع مثل هذا الأثر إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط حق أطراف الخصومة الضريبية من تقديم مذكرات الرد، علماً أن مثل هذا الجزاء الإجرائي يعتبر من النظام

العام نظراً لمخالفة إجراءات تتصل بالمصلحة العامة⁽³⁹³⁾، مما يجوز لأطراف الخصومة الضريبية إمكانية التمسك به في أي مرحلة كانت عليه الدعوى الضريبية.

2- بطلان إجراءات التحقيق لعدم تبليغ مذكرات الرد

أضحت القواعد والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أن يتم تبليغ كل الإجراءات وتدابير التحقيق القائمة أثناء سير الخصومة القضائية إلى أطراف المنازعة، وعلى إثر ذلك فقد عمد المشرع إلى تقرير نفس الإجراء فيما يخص المنازعة الضريبية، بحيث استوجب المشرع تحت طائلة ترتيب الجزء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية في حالة مخالفة هذا الإجراء.

أشار المشرع إلى هذا الجزء الإجرائي ضمن فحوى نص المادة 840 من ق.إ.م.إ بحيث بالنظر إلى الطابع التحقيقي الذي تميز به المنازعة الضريبية يمنح للقاضي الإداري سلطة المبادرة في تسير الدعوى الضريبية، وبالتالي يسهر على تبليغ العرائض إلى المدعى عليه مع إنذاره بضرورة إيداع مذكرة بالردد مصحوبة بعد النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك تحت إلزامية مراعاة المواعيد التي يحددها القاضي⁽³⁹⁴⁾ على اعتبار أن مخالفة هذه المواعيد يسمح للقاضي بتقرير الجزء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق والقضاء اعتماداً على ذلك باختتام التحقيق دون إشعار مسبق⁽³⁹⁵⁾، وهذا ما أقرته أحكام المادة 840 الفقرة الثالثة من ق.إ.م.إ.

⁽³⁹³⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تحضّص القانون العام للأعمال، كلية حقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011، ص 76.

⁽³⁹⁴⁾- بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجنائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تحضّص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2017، ص 27؛ عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 117.

⁽³⁹⁵⁾- استناداً إلى المعطيات التي أسفرت عنها الممارسة القضائية، أنه يتقرر جزء الإجرائي الذي يقضي ببطلان إجراءات التحقيق لعدم تبليغ الإشعار المتضمن أمر اختتام التحقيق، وذلك حتى يتمكن أطراف الخصومة الضريبية من اختتام ميعاد التحقيق، وبالتالي يسقط عند هذه الحدود حقهم في تقديم مذكرات الرد، لكن، يُتمس بالعودة إلى المادة 840 من ق.إ.م.إ، =

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

حيث يتم تبليغ المذكرات ومذكرة الرد مع الوثائق المرفقة إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، كما أضافت المادة 841 من ق.إ.م.إ، أنه يتم تبليغ نسخ الوثائق المرفقة للعرايض والمذكرات إلى الخصوم أطراف المنازعة الضريبية بنفس الأشكال القانونية المقررة لتبليغ المذكرات، أما إذا كثر عدد وحجم الوثائق فإنه يتم في مثل هذه الحالة تبليغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو ممثليهم للاطلاع عليها بأمانة ضبط المحكمة الإدارية وأخذ نسخ عنها على نفقتهم.

نضيف في هذا الشأن، بأنه يترتب الجزاء الإجرائي الخاص ببطلان إجراءات التحقيق إذا لم يتم تبليغ الطلبات وكافة الأعمال الإجرائية المثارة خلال مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية إلى أطراف الخصومة أو ممثليهم على حد سواء⁽³⁹⁶⁾، إلى جانب تبليغ محافظ الدولة من أجل تقديم هو الآخر إلتماساته بشأن موضوع النزاع الضريبي.

ثانيا: بطلان إجراءات التحقيق الخاصة

طرح المنازعات الضريبية بشكلها العام العديد من الصعوبات التي تعترى مهمة القاضي الإداري أثناء النظر والفصل في مثل هذه المنازعات، وذلك يعود إلى اتصاف هذه المنازعات بخصوصية تقنية وفنية تجعل جميع العناصر المتعلقة بها معقدة للنظر فيها من طرف القاضي الإداري⁽³⁹⁷⁾، لذلك فقد رخص المشرع جملة من إجراءات التحقيق ذات الطابع الخاص يلجأ إليها القاضي عند عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة المنظمة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁹⁸⁾ إلى إتباع الإجراءات التحقيق الخاصة الواردة في المادتين 85 و 86 من ق.إ.ج.

= أنه على الرغم من أهمية إجراء التبليغ في هذه الحالة، إلا أن المشرع الجزائري حول للقاضي الإداري أن يختتم التحقيق دون إشعار مسبق.

⁽³⁹⁶⁾ – انظر المادتين 839 و 845 من ق.إ.م.إ.

⁽³⁹⁷⁾ – LEROY Michel, Contentieux administratif, 2^{ème} éd, Bruylant, Bruxelles, 2000, p 496; Ministère des Finances, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», juillet 2005, p 41.

⁽³⁹⁸⁾ – للاستفادة أكثر حول إجراءات التحقيق العامة، انظر في ذلك: المواد من 146 إلى 174 من ق.إ.م.إ.

الملاحظ على هذه الإجراءات، أن المشرع قام بتعزيز فعاليتها في المنازعة الضريبية وذلك من خلال تقرير جزاءات إجرائية يتم إثارة إعمالها، عند الترصد لأي مخالفة للنموذج القانوني المنصوص عليه خاصة في قانون الإجراءات الجبائية، والذي سعى فيه المشرع إلى تبيان أهم الإجراءات الواجب إتباعها عند اللجوء إلى إجراءات التحقيق الخاصة.

استقراءً أحكام المادة 85 الفقرة الأولى من ق.إ.ج، يتضح بأن المشرع قد حصر إجراءات التحقيق الخاصة في إجراءين أساسين في المنازعة الضريبية التي يجوز الرجوع إليهما من طرف القاضي الإداري، بحيث يتمثل الأول في إجراء التحقيق الإضافي الذي أضفى عليه المشرع نوع من التقيد باعتباره أنه لا يمكن الأمر بإجرائه إلا في حدود الحالات التي يسمح بها قانونا⁽³⁹⁹⁾ ليستكملاً هذا الأخير في حالة عدم نجاعة النتائج التي أسفر عنها التحقيق الإضافي وكذا عدم اكتمال العناصر المعلوماتية الكافية لتقرير مدى صحة⁽⁴⁰⁰⁾ الادعاءات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى إجراء مراجعة التحقيق.

1- مخالفة تشكيلة لجان التحقيق

نظم المشرع الجزائري الجزاء الإجرائي الذي يقضي ببطلان إجراءات التحقيق ضمن نموذج قانوني محدد لتشكيلة المتطلبة لإجراء مراجعة التحقيق علاوة على التحقيق الإضافي، وذلك في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية بأن هناك ضرورة لا محالة تقضي بإضافة إجراء مراجعة التحقيق.

تتم عملية مراجعة التحقيق وجوباً تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق على يد أحد أعوان إدارة الضرائب، غير ذلك العون الذي اختص بالقيام بإجراء

(399)- يكون التحقيق الإضافي وجوبي في حالة إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل وأوجه جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى، أو إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها ويتم إخطار المدعي بها، راجع في ذلك: طاهري حسين، مرجع سابق، ص 27.

(400)- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 123.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

التحقيق الأول أي التحقيق الإضافي، وكما حددت المادة 85 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج⁽⁴⁰¹⁾ بأن العون المكلف بإجراء التحقيق يتم تعينه من قبل المدير الولائي للضرائب، على اعتبار أن القاضي الإداري يصدر حكمه المتضمن الأمر بإجراء مراجعة العون وكذا تحديد المهام المنوطة إليه للقيام بها⁽⁴⁰²⁾، وتحديد المدة التي يستوجب على هذا العون أن يجري تحقيقاته ويذهب إلى إعداد تقريره الذي يستخلص فيها مختلف النتائج التي أسفرت عنها عملية مراجعة التحقيق.

أشار المشرع إلى تنظيم تقرير الجزاء الإجرائي الذي يقضي ببطلان إجراءات التحقيق وذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 290-97 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة.

هذا ما أكد عليه مجلس الدولة في قراره رقم 1987 الصادر بتاريخ 30/07/2001⁽⁴⁰³⁾، بحيث جاء في إحدى حيثياته: "... حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى والمستأنف عليها كان مطابق للمرسوم التنفيذي 290-97 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتي نظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك، غير انه ثبت من الملف فعلا بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة مكونة من اعوان الضرائب فقط وهو ما يجعل إجراء التحقيق باطل لعدم إحترامه للشروط المنصوص عليها بالملف 13 من المرسوم المذكور(...)" .

تبقي الإشارة، إلى أن المشرع قد اشترط تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق، أن تتم عملية مراجعة التحقيق وحسب ما ورد في نص المادة 85 الفقرة

(401) - انظر الفقرة الثالثة من المادة 83 من ق.إ.ج.

(402) - للمزيد من التفصيل حول المهام المنوطة للعون المكلف بإجراءات مراجعة التحقيق، راجع في ذلك: أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص ص 131-133.

(403) - قرار مجلس الدولة، رقم 1987، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، بين إدارة الضرائب ضد (و.ط)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 65.

الثالثة من ق.إ.ج بحضور الشاكى أو وكيله، مع إمكانية حضور رئيس المجلس الشعبى البلدى أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة⁽⁴⁰⁴⁾، وذلك ضمن الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من ق.إ.ج⁽⁴⁰⁵⁾.

2- عدم تبليغ محضر التحقيق

يقع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذى يقضى ببطلان إجراءات التحقيق، إذا لم يقم العون المنوط إليه مهمة مراجعة التحقيق، إلى الانتهاء فى المواعيد المحددة له من قبل القاضى الإداري، إلى إعداد تقريره على أن يضممه جميع ما توصل إليه أثناء مجريات التحقيق التى قام بها، سواء ما تعلق الأمر بملحوظات المقدمة من طرف المشتكى أو نتائج المراقبة التى قام بها العون، على أن يبدي بالاعتماد على كل ذلك مختلف الآراء التي يراها مناسبة ومساهمة فى الفصل فى النزاع الضريبي من باب أن يستأنس بها القاضى الإداري.

باستقراء أحكام المادة 85 الفقرة الثالثة من ق.إ.ج⁽⁴⁰⁶⁾، يتضح بأن المشرع قد فرض جزاء إجرائي يتقرر بمجرد عدم قيام العون المكلف بإجراء عملية مراجعة التحقيق وعلى إثر إعداد تقريره بتبليغه تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق، إلى المدير الولائى للضرائب، على أن يقوم هذا الأخير بإيداعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء، وإن اقتضى الأمر يبدي المدير الولائى للضرائب هو الآخر بعض الاقتراحات فيما يخص هذا التحقيق.

نضيف بالتالى، أن جزاء البطلان يُعد من أخطر الجزاءات الإجرائية المقررة قانوناً لذا نجد بالعودة إلى المنظومة القانونية الإجرائية أن مثل هذا الجزاء الإجرائي لا يتقرر بصفة تلقائية، وإنما

⁽⁴⁰⁴⁾- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 123.

⁽⁴⁰⁵⁾- انظر المادة 76 من ق.إ.ج.

⁽⁴⁰⁶⁾- انظر الفقرة الثالثة من المادة 85 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

هو مقتنٌ بمقتضيات قانونية تتمثل في ضرورة النص عليه قانوناً مع وجوب إثبات الضرر من الطرف الذي خوله القانون إمكانية التمسك به⁽⁴⁰⁷⁾.

نجد بالعودة إلى عملية التحقيق في الدعوى الضريبية، أن تقرير القاضي لبطلان الأعمال الإجرائية التحقيقية يخضع لسلطة التقديرية للقاضي الإداري الذي يقوم بإعمالها للحكم بالبطلان إجراءات التحقيق التي بادر القاضي الإداري بالنظر إلى مدى إثبات الضرر، وبالتالي لا يحكم بالبطلان لمجرد النص عليه في القانون إذا لم يستخلص قناعاته الشخصية من ملف التحقيق على ثبوت الضرر⁽⁴⁰⁸⁾.

الفرع الثالث**الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراء الخبرة الضريبية**

توصف الخبرة القضائية⁽⁴⁰⁹⁾ في المادة الجبائية بأنها إجراء تحقيقي بالنظر إلى ما تتسم به المنازعه الضريبية بكونها ذات طابع فني وتقني، تتجاوز في كثير من الحالات معرفة القاضي الإداري في الفصل فيها على النحو الذي يسمح له بتحقيق مبدأ المساواة بين المراكز القانونية لكل من المكلفين بالضريبة وكذا إدارة الضرائب باعتبارها ممثلة لحقوق الخزينة العمومية.

(407) – انظر المادتين 60 و63 من ق.إ.م.إ.

(408) – للمزيد من التفصيل، راجع في ذلك: أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعه الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 80.

(409) – للمزيد من التفصيل في موضوع الخبرة القضائية، راجع في ذلك: بنور سعاد، العمل القضائي في المادة الجبائية، دار القلم، الرباط، 2003، ص ص 22-23؛ محمد مرزاق، عبد الرحمن إبليسي، المنازعات الجبائية بال المغرب بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مطبعة الأمانة، الرباط، 1998، ص 55؛ صقر نبيل، مكارى نزيهة، الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد المدنية: طبقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وأحدث تعديلات القانون المدني، دار الهدى، عين مليلة، 2009، ص ص 29-30، بلول فهيمة، "الخبرة القضائية كإجراء أساسي لتحقيق في المنازعه الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، عدد 1، 2017، ص ص 350-355؛ عبد الغني خالد، "الخبرة الجبائية"، مجلة محاكمة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، عدد 11، 2016، ص 70.

انطلاقاً من ذلك، أجاز المشرع للقاضي الإداري إمكانية الاستعانة والاستئناس بأهل الاختصاص في المجال الجبائي، من أجل إعطاء له توضيحات حول المسائل التقنية التي تثار في المنازعات الضريبية، حتى يتوصل إلى الفصل في النزاع الضريبي المرفوع أمامه.

ضماناً لذلك ألم المشرع الخبر المختص في المجال الضريبي أن يلتزم بجملة من الإجراءات المقررة وفقاً نموذج قانوني الذي يترتب عن مخالفته إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يلحق الأعمال الإجرائية التي يتكفل الخبر بالقيام بها، وذلك كله من أجل صيانة وحماية الحق الموضوعي الذي يضطط القاضي الإداري⁽⁴¹⁰⁾ إلى تحقيقه من خلال القرار الفاصل في موضوع النزاع الضريبي.

تبعاً لذلك، يتبين أن هذه الجزاءات الإجرائية التي كفل بها المشرع القاعدة الإجرائية المنظمة للأعمال التي يتولى الخبر القيام بها، تتتنوع وتختلف حسب نوع المخالفة الإجرائية المرتكبة من قبل الخبر أو أطراف الخصومة الضريبية.

نجد أن قيام أي طرف بالمطالبة بعد فوات الميعاد برد الخبر، فإنه يترتب عن ذلك سقوط الحق في مثل هذا الطلب (أولاً)، إلى جانب توقيع جزاء عدم الاختصاص في حالة تقديم طلب الرد إلى جهة قضائية غير تلك التي قامت بتعيين الخبر (ثانياً).

تترتب جراءات إجرائية أخرى في حالة مخالفة الأعمال الإجرائية التي يتولى الخبر القيام بها للنموذج القانوني الإجرائي، عند هذه الحدود يتقرر إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي ببطلان تلك الأعمال الإجرائية (ثالثاً).

⁽⁴¹⁰⁾— PIERRE-OLIVIER Caille, *Le Contentieux Administratif: La Procédure*, Tom 02, Idila, Paris, 2014, p 23; DENIDENI Yahia, « Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », *R.A.S. J. E. P.*, Faculté de droit, Université Benyoucef Benkhedda d'Alger, Vol 47, N° 03, 2010, p 10.

أولاً: سقوط الحق في طلب رد الخبر

نظم المشرع الجزائري إجراء رد الخبر أمام المحكمة الإدارية وفقاً للقاعدة الإجرائية الخاصة بالعمل الإجرائي المتمثل في إجراء رد الخبر وفقاً لنصوص المواد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجنائية⁽⁴¹¹⁾، ووفقاً لنموذج قانوني مقرر للقيام بمثل هذا الإجراء خلال آجال ومواعيد ينجز على أي مخالفة لها إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في طلب رد الخبر، وتبقى وبالتالي السلطة لإعداد تقرير الخبرة الضريبية لذات الخبر الذي تم تعيينه وتحديد مهامه المنوطة إليه بموجب الحكم القاضي الخاص بهذا الإجراء.

حيث يستوجب الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق في طلب رد الخبر المرفوع إلى المحكمة الإدارية تحت طائلة إلزامية أن يكون هذا الطلب معللاً وذلك عن طريق تضمينه كافة الأسباب الجدية للرد، بحيث يتقرر إعمال الجزاء الإجرائي إذا لم يتم تقديم هذا الطلب خلال أجل ثمانية (8) أيام التي تحسب من تاريخ الذي يتسلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبر الذي ورد طلب الرد بشأنه، علماً أن المحكمة الإدارية تبت في طلب الرد الخبر دون أي تأخير وعلى وجه مستعجل، وذلك بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.

ثانياً: عدم اختصاص الخبر

يُثار الجزاء الإجرائي الخاص بعدم اختصاص الخبر لإعداد تقرير الخبرة في المنازعات الضريبية، تأسيساً على القواعد والأحكام الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجنائية، التي سعى المشرع من خلالها إلى تحديد النموذج القانوني ليُبين مختلف الإجراءات المتتبعة بخصوص تعيين الخبر وكيفية ردّه وغير ذلك، باعتبار أن أي مخالفة إجرائية ترصد بشأن العمل الإجرائي المطالب به أمام المحكمة الإدارية، إلا وترتبط عنه إعمال الجزاء الإجرائي.

يتقرر إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم اختصاص الخبر، في حالة ما إذا قامت المحكمة الإدارية بتعيين خبير لإعداد تقرير خبرة في المنازعات الضريبية نظراً لما يتميز به هذه

⁽⁴¹¹⁾ – انظر المادتين 133 من ق.إ.م.إ. و الفقرة الرابعة من المادة 86 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الأخيرة من طابع تقني وفني يتخلل مسائل الجباية والحسابات، لكن تأسيس أحد أطراف الخصومة الضريبية على تقديم طلب الرد إلى جهة قضائية غير تلك التي أمرت بالخبرة وكذا بعد إنجاز الخبرة، ذلك أن طلب الرد لا يرفع إلى جهة أعلى من الجهة التي أمرت به.

نجد تأكيد وتأييد من خلال الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة في قرار الصادر بتاريخ 19/02/2001⁽⁴¹²⁾، والذي قضى برفض الدفع المشار أمامه المتعلقة بعدم اختصاص الخبير المعين وكان على المستأنف أثاره دفعه هذا أمام الجهة الأولى الأمينة بالخبرة وهذا الخبرة وهذا الدفع جاء متأخرًا.

ثالثاً: بطلان الخبرة الضريبية

أثبتت الاجتهادات القضائية في كل مرة، تدخلها ودورها البارز والفعال في تدعيم المنظومة الإجرائية التي ينظم بها المشرع الجزائري الأعمال الإجرائية ويرتب عن كل مخالفة للأشكال والمقتضيات التي يتم ظهور العمل الإجرائي في ظلها إلى إعمال الجزاء الإجرائي المناسب والملائم حسب الحالة.

بالعودة إلى الممارسة القضائية، وذلك من خلال استقراء مختلف القرارات الصادرة عن الجهات القضائية، أنها تسعى في كل مرة يظهر فيها العمل الإجرائي مخالف لنموذجه القانوني إلى ترتيب الجزاء الإجرائي مما يظهر من ذلك بطلان الخبرة الضريبية.

1 - عدم إخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة

تُعد الخبرة وسيلة من بين الوسائل الناجعة التي يلجأ إليها القاضي في المنازعة الضريبية للفصل في الدعوى المطروحة أمامه نظراً للتقنية والخصوصية التي تميز بها هذه المنازعة، والتي يستلزم اللجوء إلى ذوي الخبرة والاختصاص في المجال المحاسبي والضريبي، لذا فالشرع وضع

⁽⁴¹²⁾ - قرار مجلس الدولة، رقم 163903، صادر بتاريخ 19 فيفري 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 42.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

منظومة إجرائية واجبة التطبيق والاحترام من طرف الخصوم وكذا الخبير في أجل الوصول إلى النتيجة وقرار فاصل في الموضوع عادل يفتح لكل ذي حق حقه من أطراف المنازعة.

يظهر بأن الخبير من أجل تنفيذ مأمورية الخبرة الموكلة إليها من طرف الخبير لابد عليه من الالتزام بالإجراءات المنصوص عليها في المواد 134 وما يليها من ق.إ.م.إ لاسيما المادة 135 من نفس القانون المرتبطة بالحقوق والضمانات الأساسية للخصوم وهي إخبارهم بب يوم وساعة ومكان إجراء الخبرة عن طريق محضر رسمي يحرره المحضر القضائي وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الخبرة لخرق إجراء جوهري فيها.

هذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23/10/2000⁽⁴¹³⁾، أين قضي بتقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الخبرة، لإغفال الخبير القيام بإجراء جوهري أوجبه المشرع قانوناً والمتمثل في إلزامية إخبار الخبير للخصوم بب يوم إجراء الخبرة، بحيث جاء في حيثيات هذا القرار "أن الخبير لم يستدعى ممثل الإدارة، ولذا نلتمس إلغاء القرار المستأنف فيه وبعد التصدي للدعوى من جديد، رفضها لعدم التأسيس واحتياطياً الأمر بإجراء خبرة مضادة للتحقيق في حسابات الشركة".

بحيث أن الخبير الذي يسمى عن هذا الإجراء الذي هو وجوبي، يعرض خبرته للبطلان، وبالتالي ينبغي إلغاء القرار المستأنف فيه، وبعد التصدي للدعوى من جديد إبطال تقرير الخبرة المودعة لدى كتابة ضبط المجلس وتعيين خبير آخر لكي يقوم بنفس المهمة المنوطة إلى الخبير الأول بموجب القرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة في 1996/11/02".

فيما يخص تأدية الخبير لعمله، فيحدد الجلسة ويستدعي فيها الأطراف لسماعهم في حال تغيبهم، يصدر تلك الخبرة ضدّهم وليس لهم الحق في الدفع ببطلانها وذلك عملاً بمبدأ عدم

⁽⁴¹³⁾- قرار مجلس الدولة، رقم 564390، صادر بتاريخ 23 أكتوبر 2000، بين مديرية الضرائب لولاية ميلة ضدّ شركة التضامن، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، ج 1، 2003، ص 369.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

التمسك بالخطأ المرتكب من طرفه، وهذا ما ذهبت إليه قرار مجلس الدولة⁽⁴¹⁴⁾ رقم 164086 المؤرخ في 17/04/1998 الذي قضى برفض دفع إدارة الضرائب ببطلان إجراءات الخبرة لتجيبيها فيؤسس قراره بعدم إمكانية التمسك.

2- عدم إطلاع الخبير على الملف الجبائي

يستوجب المشرع من خلال النصوص الإجرائية عامة والجباينية خاصة، جملة من الإجراءات لابد على الخبير المعين والذي عُهد له مهمة إعداد الخبرة في المجال الضريبي، أن يلتزم بها تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الخبرة.

نجد من بين هذه الإجراءات ضرورة إطلاع الخبير على الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة حتى يستأنس بما ورد فيه من معلومات تخص الوضعية الجبائية للمكلف، حتى يتسرى له إعداد تقرير خبرته خالي من أي شكوك من حيث صحته ومصدقته سواء أمام إدارة الضرائب باعتبارها الطرف الخصم في الدعوى الضريبية أو المحكمة الإدارية باعتبارها الأمراة بإجراء هذه الخبرة، نظراً لتعلق النزاع بمسائل فنية وتقنية بعيدة عن المفاهيم القانونية التي يتمتع بها القاضي الإداري.

يتضح من ذلك، بأن الجزاء الإجرائي له تجسيد لأنذاره من الناحية القضائية، بحيث أكد مجلس الدولة في إحدى قراراته الصادرة بتاريخ 15/10/2002⁽⁴¹⁵⁾، على إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الخبرة، بحيث جاء في حيثياته: "حيث فرضت على المكلف بالضريبة ضريبة قدرها 19,040.819,00 دج لكونه مقاول في التجارة الجديدة بتلمسان.

⁽⁴¹⁴⁾- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 164086، صادر بتاريخ 17 أفريل 1998، (غير منشور)، (نقل عن: طاهري حسين، مرجع سابق، هامش رقم 1، ص 29).

⁽⁴¹⁵⁾- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 5722، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، بين مقاول في التجارة الحديدية بتلمسان ضد إدارة الضرائب، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 102.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

حيث طعن المكلف بالضريبة في قيمة الضريبة أمام الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء تلمسان الذي عين الخبير لتقدير قيمة الضريبة المستحقة حقا فأجرى الخبير خبرته وقدر الضريبة المستحقة بمبلغ 928,189.72 دج.

حيث أن إدارة الضرائب طاعت في مصداقية الخبرة وصحتها ونراحتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وإن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولما يشارك معه في الخبرة المفترض المصفي للضرائب.

حيث أنه فعلا بالرجوع إلى قيمة الضريبة التي حددتها إدارة الضرائب كضريبة يجب تسديدها والقيمة التي حدها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير يفوق بنسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها".

3 - عدم احترام آجال إيداع تقرير الخبرة

بعد انتهاء الخبير من كل المهام الموكلة إليه من طرف القاضي الإداري، على الخبير أن يقوم بإعداد تقريره المتوصل إليه وأن يضمنه البيانات الموضوعية التي أشار إليها المشرع في نص المادة 138 من ق.إ.م، ليقوم بعد ذلك بإيداع تقرير خبرته القائمة على ضوء المنازعة الضريبية لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حتى يتم إخبار أطراف الدعوى الضريبية بذلك لغرض الاطلاع على تقرير الخبرة في أجل عشرين (20) يوما كاملة، وفي حالة عدم احترام هذا الآجل من طرف الخبير، يتم ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق.

4 - إعداد تقرير الخبرة من طرف خبير محل طلب الرد

يتقرر إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في توقيع جزاء البطلان في حالة ما إذا تم الاعتماد على تقرير خبرة⁽⁴¹⁶⁾ للفصل في موضوع المنازعة الضريبية منجزة من طرف خبير طلب رده، عند هذه الحدود يمكن إزالـالـجزاءـالـإجرائيـالمـتمـثلـفيـبـطـلـانـإـجـراءـالتـحـقـيقـ.

⁽⁴¹⁶⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 82.

الفرع الرابع

الجزاءات الإجرائية الخاصة بصدر الحكم الضريبي عن المحكمة الإدارية

نظراً لأهمية التسوية القضائية التي يلجا إليها غالباً المكلف بالضريبة كفرصة أخيرة بالنسبة له - بعد التسوية الإدارية - لبلوغ الحماية القانونية للحقوق الموضوعية، فقد تدخل المشرع من خلال النص في ظل القواعد والأحكام العامة المتضمنة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على وجوب احترامها والأخذ بها من طرف قضاء المحاكم الإدارية عندما تستقر في نهاية الخصومة الضريبية على إخراج الحكم الذي يرضي أطراف المنازعة الضريبية.

نجد بالعودة إلى تحليل المعطيات القانونية الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأن المشرع أوجب تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي ينجر في حالة عدم تضمين الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية للبيانات المنصوص عليها في النموذج القانوني المقرر له (أولاً).

علاوة على ذلك، لابد أثناء سعي الطرف الذي كام الحكم الضريبي جاء لصالحه، إلى احترام إجراءات التبليغ المنصوص عليها قانوناً، من أجل القيام بعملية تنفيذ محتوى الحكم، وذلك بغية تكريس الحماية القانونية الممنوعة له لحقوقه الموضوعية (ثانياً).

أولاً: عدم تضمين البيانات المقررة للحكم القضائي

تُتوج مرحلة الفصل في المنازعة الضريبية بصدر حكم من طرف قضاة المحكمة الإدارية والذي يتبع في شأن إصداره جملة من الإجراءات المقررة وفقاً لنموذج قانوني أقره المشرع تحت طائلة ترتيب جزاءات إجرائية عند مخالفتها، بحيث نجد من بين هذه الجزاءات الإجرائية المقررة

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

على الحكم الضريبي، جزاء البطلان الذي يتم إثارة إعماله عند عدم تضمين هذا الحكم البيانات⁽⁴¹⁷⁾ الجوهرية المحددة وفقاً للنموذج القانوني والمتمثلة على النحو الآتي⁽⁴¹⁸⁾:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بإسم الشعب الجزائري

- الجهة القضائية التي أصدرته؛
- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية؛
- تاريخ النطق به؛
- إسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتناء؛
- إسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم؛
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي ذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الانتقالي؛
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم؛
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- الإشارة إلى جميع المستندات والوثائق المقدمة من قبل أطراف المنازعة ومحاضر إجراءات التحقيق التي قد تكون قد تمت، وتاريخ إصداره ومكانه.
- تاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتناء تاريخ إعادة فتحه.
- بيان ما إذا كان أطراف النزاع أو وكلائهم قد حضروا القرار أو تغيبوا⁽⁴¹⁹⁾.
- كما يجب أن يتضمن الحكم الضريبي الحجج والأسانيد القانونية التي بنى عليها القاضي قناعاته التي ألت إلى إصداره حكمه، وذلك عن طريق الإشارة إلى ذلك في تسبيب منطوق الحكم.

⁽⁴¹⁷⁾ - العربي وردية، "الصوابط والشروط الإجرائية المتعلقة بتصور الحكم القضائي الخاص بالمنازعة الإدارية"، مجلة القانون والعلوم السياسية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بالنعامة، المجلد 2، عدد 2، 2016، ص 180.

⁽⁴¹⁸⁾ - انظر المادتين 275 و 276 من ق.إ.م.إ.

⁽⁴¹⁹⁾ - يامة إبراهيم، مرجع سابق، ص 235.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يجب على القاضي الإداري أن يُبين في منطوق الحكم الضريبي، النتيجة الموضوعية المتخذة بعد عملية المداولة بين القضاة، والتي يفهم منها إذا ما تم إعطاء الحقوق الموضوعية أو الطلبات التي تقدم بها المكلف بالضريبة سواء ما تعلق بطلبات الإعفاء من الضريبة أو التخفيف من قيمتها، بحكم أن القاضي الإداري يحل محل إدارة الضرائب في تحديد القيمة الضريبية التي يتعين على المكلف بالضريبة تسديدها، أو ما إذا انتهت هذه الدعوى الضريبية إلى القضاء بالرفض الكلي لطلباته المرفوعة أمامها⁽⁴²⁰⁾.

نضيف في هذا الشأن، أنه يتم إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الحكم الضريبي، إذا لم يتم توقيع عليه من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقضاء بحيث يتم التوقيع وجوباً على أصل الحكم الضريبي، على اعتبار أنه في حالة إن تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط يقوم رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان بتعيين قاضياً آخر أو أمين الضبط ليقوم بذلك⁽⁴²¹⁾.

يتضمن الحكم الضريبي الإشارة من قبل القاضي الإداري إلى الوثائق التي تم الاعتماد عليها في الدعوى الضريبية، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وعند الاقضاء إلى الخصوم وممثليهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بموجب أمر من الرئيس⁽⁴²²⁾.

تتجلى إلزامية تسبب الحكم الضريبي، في أن يبادر القاضي إلى تبيان كافة الأسس والحجج والأسانيد القانونية التي بنى عليها القاضي قناعاته وتوصل إلى إصدار حكمه الفاصل في

⁽⁴²⁰⁾ زيد الخيل توفيق، أحكام القاضي الإداري: بين إمتياز التنفيذ وإحترام حجية الشيء المقضي فيه، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، فرع الحقوق، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2019، ص ص 22-26.

⁽⁴²¹⁾ انظر المواد 278، 279 من ق.إ.م.إ.

⁽⁴²²⁾ انظر المادة 889 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الدعوى الضريبية محل نظره وفصله، أما فيما يخص منطوق الحكم الضريبي، فيلاحظ بأنه يختلف حسب نوع النزاع الضريبي المطروح أمام المحكمة الإدارية.

إذا كان النزاع يتعلق بمنازعات الوعاء فإن منطوق الحكم إما يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس⁽⁴²³⁾ مما يجعل طلبات المقدمة من المكلف بالضريبة مرفوضة، وبالتالي تبقى قيمة الضريبة المفروضة والمحددة من قبل إدارة الضرائب على عاتق المكلف بالضريبة، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة.

إما أن يكون بقبول الدعوى شكلاً والنظر في موضوعها مؤسساً فإنه ينطق القاضي بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة محل النزاع الضريبي، وفي مثل هذه الحالة يعتمد القاضي على التقارير المعدة من طرف الخبير الضريبي ليقوم على إثرها بتحديد أساس جديدة لفرض الضريبة أو مبلغ التخفيض بدقة.

إذا كان النزاع الضريبي يتعلق بالتحصيل الضريبي، فقد يكون منطوق الحكم برفضها شكلاً أو الحكم بإلغاء قرار إدارة الضرائب لعدم احترام إجراءات التحصيل أو لعيوب في شكل سند التحصيل أو عقد المتابعة⁽⁴²⁴⁾.

أما إذا كانت إدارة الضرائب هي المدعية بموجب دعوى ضريبية ضدّ أراء اللجان المخالفة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية خاصة أو القوانين الجبائية عامة، فإنه يقضي القاضي الإداري إما برفض الدعوى شكلاً لعدم التأسيس إذا ما كان القرار الذي تم إصداره من إدارة الضرائب بشأن ذلك الرأي غير مؤسس كافية، وإما يقضي بقبول الدعوى شكلاً على أن يتم إلغاء ذلك الرأي.

(423) - زachi درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2017، ص 100.

(424) - بداريرية يحيى، مرجع سابق، ص 183.

ثانياً: عدم تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية

يُعتبر إجراء التبليغ من بين الإجراءات الأساسية التي يأخذ بها للمطالبة بتنفيذ ما تضمنه الحكم الفاصل في موضوع النزاع الضريبي، ومن أجل بلوغ هذه الغاية حدّ المشرع في ظل القواعد والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية جملة من الإجراءات المتّبعة للقيام بهذا الإجراء، إلى جانب تلك القواعد الخاصة المنصوص عليها في القانون الإجرائي الجبائي ذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزء الإجرائي الذي يقضي ببطلان إجراء التبليغ.

استقراءً لمقتضيات المادة 894 من ق.إ.م.⁽⁴²⁵⁾، نجد بأن التبليغ الرسمي للأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية يتم تبليغها إلى الخصوم عن طريق المحضر القضائي في موطنهم، غير أن المادة 895 من نفس القانون⁽⁴²⁶⁾ قد أضافت فيما يخص الحالات الاستثنائية⁽⁴²⁷⁾ يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم إلى الخصوم عن طريق أمانة ضبط المحكمة الإدارية.

المطلب الثاني**تأثير الخصوم على إعمال الجزء الإجرائي أثناء سير الخصومة الضريبية**

يُعدّ الجزء الإجرائي وصف للعمل الإجرائي المعيب والمخالف للنموذج المقرر له قانوناً، وذلك إما لعدم اتخاذه أصلاً أو لاتخذه بشكل معيب، ويكون هذا الجزء الإجرائي في القاعدة

(425) - انظر المادة 894 من ق.إ.م.
.

(426) - انظر المادة 895 من ق.إ.م.
.

(427) - تمثل الحالات الاستثنائية التي يتم التبليغ فيها عن طريق أمانة ضبط المحكمة الإدارية من منظور رأينا الشخصي، في حالة إصدار القاضي لأمر شفوي أثناء سير الدعوى لاتخاذ أحد الإجراءات كإجراء التحقيق أو استدعاء أحد الخصوم أو إدخال الأطراف غير الواردين في الدعوى، وفيما يخص الأحكام فيمكن أن تكون تلك الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع مثل إجراء الخبرة أو إجراء تحقيق، كما يمكن للقاضي إصدار حكم يقضي ما قبل الفصل في الموضوع بإجراء تحقيق بين الأطراف ويتم مباشرة إجراء التحقيق عن طريق أمانة الضبط بإيداع أمر على ذيل عريضة من أجل طلب تحديد تاريخ جلسة التحقيق، ليكون بذلك إجراء التبليغ قد تمت بين القاضي والخصوم عن طريق أمانة الضبط.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الإجرائية من خلال وصفها السلبي، باعتبار أنّ الوصف الإيجابي للقاعدة الإجرائية يكمن في صحتها ومطابقتها مع نموذجها القانوني وتوليد الآثار المحددة في القانون⁽⁴²⁸⁾.

تقاس فعالية القاعدة القانونية بمدى إمكانية إنزال الجزاء عند مخالفه العمل الإجرائي للأمر الذي تتضمنه هذه القاعدة، إذ أنّ هذه الأخيرة لا تتحقق الهدف من وجودها إلا إذا اقترن بجزء يكف ترتيب الجزاء الإجرائي على القاعدة الإجرائية في حالة مخالفه نموذجها ينجم عنها آثار منها ما يلحق العمل الإجرائي المعيب والقاعدة الإجرائية بحد ذاتها، ويمكن أن تصل خطورة الجزاء في هذه الحالة إلى غاية امتداده للإجراءات اللاحقة للعمل الإجرائي المعيب حتى وإن اتخذت صحيحة ومطابقة للقانون، كما قد ترتد آثار الجزاء إلى الأعمال الإجرائية المتخذة قبل الإجراء المعيب، ومن آثار الجزاء أيضاً ما يلحق أطراف المنازعة الضريبية سواء كان القاضي الإداري أو الخصوم⁽⁴²⁹⁾.

انطلاقاً مما سبق، فالجزاء الإجرائي يؤدي للقاعدة الإجرائية وظيفة هامة وأساسية حيث يضمن لها الاحترام اللازم ويمكّنها من أداء وظيفتها في تنظيم إجراءات الخصومة وأطرافها في المنازعة الضريبية، من خلال منها القوة الإلزامية والفعالية.

يلعب المكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب أيضًا دورًا فعالاً في سير خصومة المنازعة الضريبية، وتحديد إجراءاتها باعتبارهم أطراف الخصومة، لذا فهم أيضًا ليسوا في منأى عن الآثار السلبية التي تتجزأ عن فعالية الجزاء الإجرائي، لذا فلا بدّ من تقرير حق لهم من خلال وسائل شرعية من أجل التحكم في أعمال الجزاء الإجرائي متى كان ذلك ممكناً ومتاحاً لهم دون المساس بالمبادئ القانونية التي تكفل صرامة وحماية القاعدة الإجرائية – تعلق الجزاء الإجرائي بالنظام العام، وذلك لتمكين أطراف المنازعة الضريبية من تحقيق التوازن بين التطبيق السليم للقاعدة الإجرائية وحماية الحق الموضوعي خلال سير المنازعة الضريبية.

⁽⁴²⁸⁾– WRAZEN Céline, Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l’administration fiscale et le contribuable, Thèse de Doctorat, finances publiques et fiscalité, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2011, p 128.

⁽⁴²⁹⁾– نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 8.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تتجلى دراسة الجزاء الإجرائي وإمكانية أطراف المنازعة الضريبية في الحد من خطورته، من خلال بيان حالات مواطن عدم فعالية الجزاء الإجرائي وإمكانية تأثير أطراف المنازعة الضريبية عليه⁽⁴³⁰⁾، انطلاقاً من القاضي باعتباره المخول له سلطة تطبيق الجزاء الإجرائي، وكذا الخصوم باعتبارهم الطرف الأساسي والجوهري في المنازعة الضريبية (الفرع الأول).

إضافة إلى إعمال الخصوم لسلطتهم في المنازعة الضريبية في تصحيح العمل الإجرائي المعيب من أجل الاقتصاد في الإجراءات وتقادي التكرار وطول أمد النزاع بإعادة الإجراء من جديد مع تكليف الأطراف نفقات التقاضي والإجراءات الكثيرة، وذلك من أجل تكريس ضمانات وتأمين أكثر للخصومة مع تفعيل العدالة بإجراءات رشيدة وبسيطة، باعتبار أن الجزاء الإجرائي ينبع عنه هدم العمل الإجرائي وجعل الإجراء عاجزاً عن توليد الآثار المستهدفة من اتخاذه، من خلال سعي الخصوم إلى عدم المغالاة في الشكل إلى حد الإهانة بالمضمون وموضوع النزاع الذي يعتبر جوهر وأساس رفع الدعوى ولجوء المتقاضين إلى العدالة والمطالبة بحقوقهم⁽⁴³¹⁾ (الفرع الثاني).

الفرع الأول**سلطة الخصوم في إعمال الجزاء الإجرائي**

منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري صلاحيات واسعة في تطبيق الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية⁽⁴³²⁾، ويظهر هذا الدور الموكول له من خلال سيادته المطلقة في مجال القانون⁽⁴³³⁾ فهو المكلف بتطبيق القانون، أما الواقع فتبقى من مهام الخصوم من حيث سردتها وإثارتها، إضافة إلى التمسك بالجزاءات الإجرائية المتعلقة بها في حالة مخالفة النموذج القانوني المقرر لها.

⁽⁴³⁰⁾— **CHEVALIER Jean-pierre**, «Confidentialité et droit fiscal», Revue Internationale de Droit Comparé, Vol 50, № 02, 1998, p 627.

⁽⁴³¹⁾— حسن علي حسين علي، مرجع سابق، ص 171.

⁽⁴³²⁾— بن سنوسي فاطمة، مرجع سابق، ص 125.

⁽⁴³³⁾— الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، مرجع سابق، ص 71.

حافظا في نفس الوقت على أهداف السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع تجاه المنازعات القضائية كل والمنازعة الضريبية بالخصوص، قام هذا الأخير بسنّ نصوص قانونية تسمح للقاضي الإداري بتجنب إعمال الجزاء⁽⁴³⁴⁾، هذا ما رتب آثار سلبية على إعمال الجزاء الإجرائي وفعاليته، ويظهر ذلك جليا من خلال السلطات الواسعة الممنوحة له من طرف المشرع بهدف تجنب الجزاء، وكذا سلطة البحث عن طرق وحلول بديلة عن إعمال الجزاء الإجرائي (أولا).

نظم في الوقت نفسه المشرع أيضا قواعد إجرائية لا تنقص أهميتها عن الأخرى لكن احتفظ فيها بعنصر الإلزامية والتقييد بجعلها في يد الخصوم وسلطتهم، بحيث اقرنها بالمصلحة الخاصة لهم وأنزم تطبيق الجزاء الإجرائي المتعلق بها بإثارته من طرف الخصوم وكذا منحهم إمكانية التنازل عن إعماله بربط الجزاء بإرادتهم، وذلك بهدف حماية حقوقهم الموضوعية محل المطالبة سواء كان الإلزام بدفع الضريبة بالنسبة لإدارة الضرائب، أو الإعفاء من الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة من الإهدار الذي قد يكون بسبب الغير وذلك عن طريق السعي لإصدار حكم فاصل في الموضوع حتى وإن كان بإهدار الإجراءات أو السير في الخصومة بإجراءات معيبة (ثانيا).

أولا: تقييد سلطة القاضي في إعمال الجزاء الإجرائي المتعلق بمصلحة الخصوم

نظرا للفعالية الكبيرة التي أظهرها المشرع في تطبيق الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام وإهداره للحقوق الموضوعية محل المطالبة الأصلية من طرف الخصوم في المنازعه الضريبية، كان لزاما عليه تدارك الوضع والحد من خطورة الجزاء من خلال سنّ نصوص قانونية أخرى، يسمح من خلالها للأطراف لاسيما القاضي بحماية الهدف العام⁽⁴³⁵⁾ من إجراءات المنازعه الضريبية، والتي تتمثل في خدمة الحقوق الموضوعية وانطلاقا من هذا الفهم لجأ المشرع إلى توسيع سلطة القاضي في توجيه الخصومة⁽⁴³⁶⁾.

⁽⁴³⁴⁾— BACHELIER Gilles, « La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscal », *R.F.D.A*, N° 4, 2001, pp 840-841.

⁽⁴³⁵⁾— فريحة حسين، "السلطة التقديرية واجتهد القاضي الإداري"، مرجع سابق، ص 206

⁽⁴³⁶⁾— أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 226.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تجسد هذه السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في عدم الحكم بالجزاء في كل الحالات التي يقوم بها الخصم بالإخلال بالقاعدة الإجرائية، فالقاضي له سلطة تقديرية في إعمال الجزاء حتى وإن توفرت جل عناصره وتمسك به صاحب المصلحة⁽⁴³⁷⁾، إلا أن السلطة التقديرية تعود له في تقدير الجزاء⁽⁴³⁸⁾.

ينجم عن إغفال باب المرافعات في المنازعة الضريبية عدم إمكانية المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب تقديم أي طلبات أو الإدلة بأي ملاحظات، وهذا وفقا لما ورد في نص المادة 267 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴³⁹⁾، إلا أن المشرع منح للقاضي الإداري سلطة تقديرية في تحبس إعمال هذا الجزاء وذلك بنص المادة 268 فقرة 1 من نفس القانون⁽⁴⁴⁰⁾، أين أجاز للقاضي إعادة القضية إلى الجدول وإعادة فتح المرافعات⁽⁴⁴¹⁾.

هذه السلطة الممنوحة للقاضي رغم أنها في نظر المشرع تعد حفاظاً للدعوى من الانقضاض دون الوصول إلى حكم بات وتمكن لكافحة أطراف الخصومة، إلا أنها من الناحية الإجرائية تعد هذه السلطة المذكورة في هذا المثال تأثير سلبي من القاضي على فعالية الجزاء الإجرائي.

يمكن لنا أيضا الاستناد إلى حالة أخرى تبين لنا أكثر السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في تجنب إعمال الجزاء، باستقراء أحكام المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁴²⁾،

⁽⁴³⁷⁾ - بن سنوسي فاطمة، مرجع سابق، ص 124.

⁽⁴³⁸⁾ - DENIDENI Yahia, « La Demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », *R.A.S.J.E.P*, faculté de droit, université d'Alger, N° 3, septembre 2011, p 154; LAMARQUE Jean, Contentieux fiscal : Généralités, Répertoire de contentieux Administratif, Encyclopédie, Dalloz, Paris, 2003, p 19.

⁽⁴³⁹⁾ - تنص المادة 267 من ق.إ.م.إ، على ما أنه: "لا يمكن للخصوم تقديم طلبات أو الإدلة بملحوظات، بعد إغفال باب المرافعات".

⁽⁴⁴⁰⁾ - تنص الفقرة الأولى من المادة 268 من ق.إ.م.إ، على ما أنه: "يجوز للجهة القضائية المعروض أمامها النزاع، بعد إغفال باب المرافعات، أن تعيد القضية إلى الجدول، كلما دعت الضرورة لذلك".

⁽⁴⁴¹⁾ - زين العابدين بلماحي، الوسائل القانونية لضمان تنفيذ القرارات القضائية الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2008، ص 4.

⁽⁴⁴²⁾ - تنص المادة 855 من ق.إ.م.إ، على ما أنه: "يجوز لرئيس تشيكلة الحكم في حالة الضرورة، أن يقرر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مسبب وغير قابل لأى طعن".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

نستنتج أنّ المشرع منح للقاضي إمكانية إعادة السير في التحقيق⁽⁴⁴³⁾ حتى وإن توفرت مقتضيات إعمال جزء انقضاء التحقيق.

تظهر السلطة التقديرية الواسعة له من خلال لفظ "بموجب أمر غير مسبب"، أي أنّ القاضي غير ملزم بإعطاء مبرر مقنع في إعادة السير في إجراء التحقيق، والمؤكد في هذا أنّ الهدف الأساسي من وراء الإبقاء على هذا الإجراء هو تحقيق مصلحة موضوعية في الدعوى وليس إجرائية⁽⁴⁴⁴⁾، هذا ما يؤكد الأثر السلبي على فعالية الجزاء الإجرائي.

نستنتج من خلال المثالين السابقين، أنّ حماية القاضي للحقوق الموضوعية على حساب تطبيق الجزاء الإجرائي الموجب على الإجراءات المعيبة ينجم عنه آثار عديدة، ومن بينها تسلط القاضي على الإجراءات واستعمالها وفقاً لقناعاته الشخصية وتحقيقاً للأهداف الموضوعية⁽⁴⁴⁵⁾.

رغم أنّ الإجراءات وضعت لحماية المنظومة الإجرائية واحترامها مقتربة بمدى فعالية الجزاء الإجرائي المخول لها، وبناء على هذا فالقاضي يمكنه من الناحية الإجرائية في الفصل في المنازعات الضريبية على أساس القواعد القانونية الإجرائية⁽⁴⁴⁶⁾ ومن الناحية الموضوعية في باب المرافعات والطلبات المقدمة من طرف الخصوم، فله الحرية في بناء حكمه على أساس قناعاته الشخصية.

ينظم أيضاً المشرع في بعض الحالات سياسة تشريعية مرنّة فيما يخص إعمال القاضي للجزاء الإجرائي، حيث يمنح للقاضي الإداري السلطة في اختيار الجزاء المناسب مراعياً في ذلك

= يبلغ هذا الأمر بنفس شروط تبليغ أمر اختتام التحقيق المنصوص عليه في المادة 852 أعلاه.

⁽⁴⁴³⁾– بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008، دار بغدادي، الجزائر، 2009، ص 454.

⁽⁴⁴⁴⁾– ALARDJA Rabih, La fiscalité directe au Liban histoire et processus d'une modernisation, Thèse de Doctorat, finances publiques et fiscalité, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2011, p 41.

⁽⁴⁴⁵⁾– بن سنوسي فاطمة، مرجع سابق، ص 141.

⁽⁴⁴⁶⁾– قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 32113، صادر بتاريخ 01 جوان 1985، المجلة قضائية، عدد 2، 1990، ص 94.

الجزءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

هدف تجنب إعمال جزاء صارم وشديد قد يؤدي إلى إنهاء الدعوى وإهدار الحق الموضوعي⁽⁴⁴⁷⁾، بالإضافة إلى إتباعه لسياسة التدرج في إعمال الجزاء والتي تقوم على إعطاء القاضي الحلول الالزمة من خلال تمديد الأجال، والغرامات التهديدية⁽⁴⁴⁸⁾ في بعض الحالات...إلخ.

من المشرع للقاضي الإداري هذه السلطة بهدف تدعيم دوره في مجال تسلیط الجزاء الإجرائي، وذلك لحماية المصلحة العامة ومصلحة المدعي الذي يكون في غالب الأحيان المكلّف بالضريبة الذي يتحمّل تهديد الدعوى الضريبية التي يكون فيها إدارة الضرائب في مركز قوة، كما أقر المشرع أيضًا على ضرورة التurgيل في الفصل في الدعوى الضريبية من خلال هذا التوسيع لسلطة القاضي في اختيار الجزاء⁽⁴⁴⁹⁾.

يتجلّى من خلال هذه السياسة التشريعية التي تبنّاها المشرع في اختيار القاضي للجزاء المرن، الذي يضمن بقاء الدعوى الضريبية سارية المفعول، أنّه ينبع عن ذلك آثار سلبية على إعمال الجزاء الإجرائي، وتكرّس فعاليته كما سيتبيّن ذلك أكثر من خلال دراسة بعض الحالات.

يحدّد القاضي الإداري عند أمره بإجراء الخبرة الفنية في المنازعة الضريبية مبلغ التسبيق، الذي يكون مقرّبًا إلى المبلغ النهائي المحتمل لاتّعاب ومصاريف الخبر، ويحدّد أيضًا القاضي الخصوم الذي يتعيّن عليهم إيداع مبلغ التسبيق والأجل الممنوح لهم، وفي حالة تخلُّف الخصوم عن هذا الأجل، يقوم القاضي بإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في إلغاء الخبرة الفنية وفقاً لما ورد في المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁵⁰⁾.

⁽⁴⁴⁷⁾- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 59728، صادر بتاريخ 30 أفريل 1990، المجلة قضائية، عدد 4، 1992، ص 61.

⁽⁴⁴⁸⁾- بعلی محمد الصغیر، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009، ص 389.

⁽⁴⁴⁹⁾- بشير محمد، مرجع سابق، ص 314؛ جوادى إلیاس، مرجع سابق، ص 99.

(450)- تنص المادة 129 من ق.إ.م.إ، على ما أنه: "يحدد القاضي الأمر مبلغ التسييق، على أن يكون مقابلاً قدر الامكان للمبلغ النهائي المحتمل لاتخاذ ومصاريف الخبر".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

لكن ما نلاحظه من خلال المادة 130 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁵¹⁾، أنّ المشرع منح للقاضي سلطة التدرج في إعمال هذا الجزاء، أي أنه لا يلجأ إلى هذا الأمر إلا بعد تحديد الأجل للشخص إذا أثبت حسن النية، وهذا طبعاً حفاظاً على بقاء الدعوى الضريبية عامة وإجراء الخبرة خاصة.

يمكن لنا أيضاً ملاحظة تدرج القاضي في إعمال الجزاء من خلال استقراء أحكام المادة 73 فقرة 4 من قانون إجراءات الجبائية، حيث أنّ الشكوى يجب أن تتضمن البيانات الواردة في هذه المادة وذلك تحت طائلة عدم القبول، لكن حتى وإن تخلف المكلّف بالضريبة عن احترام هذه البيانات، لا يتم إعمال الجزاء حتى تقوم إدارة الضرائب بإرسال رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، لتكميل الملف على إدارة الضرائب تبلغ قرار الرفض لعدم القبول، فالقاضي في هذه الحالة وبعد تقديم المكلّف بالضريبة الطعن أمامه لا يمكن له إعمال جزاء عدم القبول حتى يتحقق من احترام إدارة الضرائب لكافة الإجراءات⁽⁴⁵²⁾.

يتبيّن أيضاً من خلال اجتهاد مجلس الدولة فيما يخص ذلك، حيث جاء في إحدى قراراته أنّه لابد من التحقق في أسماء الأطراف المتقاضية وعنوانين وأسماء ممثليهم القانونيين، وعدم مراعاة ذلك يثير الدفع "بخرق الأشكال الجوهرية في الإجراءات وهو من النظام العام...".⁽⁴⁵³⁾

يتجلّى من خلال دراستنا لهذه الأمثلة، أن القاضي لا يلجأ مباشرة إلى إعمال الجزاء الإجرائي إن استوجب الأمر، بل عليه إتباع سياسة التدرج أو البحث عن حلول أخرى تسمح ببقاء الإجراء والدعوى قائمة وتجنب الجزاء أو اللجوء إليه إن استلزم الأمر بشكل ثانوي، هذا ما يؤثّر سلباً على فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية.

⁽⁴⁵¹⁾- تنص المادة 130 من ق.إ.م.إ، على ما أتّه: "يجوز للشخص الذي لم يودع مبلغ التسبيق. تقديم طلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعين الخبير بموجب أمر على عريضة، إذا أثبت أنه حسن النية".

⁽⁴⁵²⁾- LAMARQUE Jean, *op.cit*, p 19.

⁽⁴⁵³⁾- قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 207171، صادر بتاريخ 09 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص ص 92-95.

ثانياً: سلطة الخصوم في التنازع عن الجزاء الإجرائي المتعلق بمصلحتهم الخاصة

يتقدّم جمهور الفقه⁽⁴⁵⁴⁾ والنصوص القانونية، على أنّ الغالبية العظمى من العيوب الإجرائية غير مرتبطة بالنظام العام، وهذا ما يخول إعمال مبدأ سيادة الخصوم بحيث هو مبدأ أساسى من مبادئ خصومة المنازعة الضريبية.

تثار الخصومة بواسطة الخصوم حيث يملكون الحق الم موضوعي المتنازع عليه⁽⁴⁵⁵⁾ ولهم الحق في السير في الإجراءات أو وقفها، يملكون الحق في الحضور أو الغياب، الحق في السير في الخصومة أو تركها تسقط، أو التخلص منها نهائياً في أية لحظة تكون فيها الدعوى، ولديهم كذلك الحق في التمسك أو عدم التمسك بالجزاءات الإجرائية التي يحدّدها المشرع، وكذا ما يمس العيب الإجرائي بحيث يمكن للخصوم إثارة، فهو حق مخول لهم ولا يمكن إثارة من طرف شخص آخر كما يمكن للخصوم عدم إثارة العيب الإجرائي وتركه، فتسير الخصومة ويكون الإجراء المعيب ناشطاً ومولداً لآثاره كإجراء صحيح ولتوسيح أكثر سلطة الخصوم في سير خصومة المنازعة الضريبية سنتطرق إلى دراسة بعض الأمثلة.

يتضح من خلال نص المادة 86 فقرة 4 من قانون إجراءات الجبائية، أنّ طلب رد الخبرير يكون ممّن تقررت له المصلحة، ويكون مسبب ومعلّل وفي الأجل المحددة في نفس المادة، وكذا حالة إنجاز الخبرير للخبرة خلافاً للإجراءات القانونية المعتادة لعمليات الخبرة القضائية، كذلك إذا تخلف الخبرير عن إخطار المصلحة الجبائية أو المكلف بالضريبة بتاريخ وساعة بدء عملية الخبرة خلال الآجال المحددة في المادة 86 فقرة 6 من قانون إجراءات الجبائية.

(454) - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 219؛ دلاندة يوسف، طرق الطعن العادلة وغير العادلة في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، دار هومه، الجزائر، 2010، ص 41؛ إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص: الخصومة القضائية أمام المحاكم درجة الأولى، ج 2، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.س.ن)، ص 39؛ الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991، ص 41.

(455) - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 219.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

نذكر كذلك المادة 840 فقرة 2 والمادة 852 من قانون إجراءات المدنية والإدارية في حالة عدم التبليغ بإشعار المتضمن أمر اختتام التحقيق.

يتقرر كذلك في حالة مخالفة قواعد الرقابة الجبائية التي يقوم بها الأعوان الجبائيون، ثم يستتبع هذه الرقابة نزاع يطرح أمام القضاء بعربيضة تقدمها إدارة الضرائب ضد المكلّف بالضريبة⁽⁴⁵⁶⁾، ويليها التحقيق في هذا النزاع بتعيين المستشار المقرّر، الذي يستند في ملف التحقيق على وثائق الإدارة الجبائية التي تضمنتها تقارير الرقابة التي سبق للأعوان إجرائها قبل رفع الدعوى القضائية، ففي هذه الحالة لا يستبعد القاضي تلك التقارير لبطلانها إلا بناءً على طلب صاحب المصلحة في إثارة هذا البطلان⁽⁴⁵⁷⁾.

يفهم من هذا أنَّ إثارة العيب الإجرائي حقَّ مخول للخصوم وحدهم دون غيرهم، ذلك لتعلق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة وأنَّ تماطل الخصوم عن إثارة العيب يؤدي بدوره إلى إهدار القاعدة الإجرائية وبالتالي إهدار فعالية الجزاء الإجرائي.

يضاف إلى ما سبق أنَّ رسم سياسة الجزاء الإجرائي في خصومة المنازعات الضريبية تتأثر بعدة اعتبارات أخرى، أهمُّها أنَّ خصومة المنازعات الضريبية هي مجموعة من الإجراءات أساسها وحدة الهدف المتمثل في تحقيق الحق الموضوعي.

تكمِّن الوحدة في أنَّ كل إجراء يؤدي دوراً معيناً فيها حيث أنَّ هذه الإجراءات مجتمعة تشَكِّل كيان ونتيجة ذلك أنَّ فصل إجراء عن غيره من الإجراءات الأخرى يفقد المعنى الذي تفهم به

⁽⁴⁵⁶⁾ - قرار مجلس الدولة، رقم 1987، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 7، 2005، ص ص 34-32.

⁽⁴⁵⁷⁾ - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 78؛ فارس علي عمر علي، زياد محمد شحادة، "التدابير الوقائية للحد من الجزاءات الإجرائية (دراسة قانونية مقارنة)"، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، عدد 12، 2010، ص 63.

- SELISKY Véronique, COTETTE Philippe, GIRODROUX Cathrine, « Faire face aux contrôle de l'administration : impot- urssaf- travaille- concurrence et fraude », disponible sur le site : <http://www.commentcamarche.net/> consulté le 10/08/2019 à 10h :24 ; GROSCOLAUME Jacques, MARCHESSOU Philippe, Procédures Fiscales, 4^{eme} éd, Dalloz, Paris, 2007, p 103.

- Ministère des finances, D.G.I, direction du contentieux, bulletin des services fiscaux, N° 16, septembre 1996, p 36.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

الخصوص(458)، فالتنظيم الإجرائي تم تصميمه انطلاقاً من فكرة أساسية تمثل في حماية الحقوق الموضوعية، حيث ينجح القانون الإجرائي في الوصول إلى هذه الحماية إذا تم اتباع إجراءات سريعة وبسيطة وغير مكلفة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ولكن شريطة أن لا تتحول هذه الإجراءات إلى أداة فنية لإهدار الحقوق.

تهاجر وبالتالي الحقوق لعدة أسباب منها اتباع نظاماً إجرائياً يرتكز على صرامة الجزاء الإجرائي عند مخالفة أيٍّ شكل من أشكال إجراءات المنازعـة الضـريبـية، هنا يهدـرـ الحقـ المـوضـوعـيـ وـتـكـونـ وـسـيـلـةـ إـهـدـارـهـ هـيـ ذـاتـ القـاعـدـةـ التـيـ وـضـعـتـ لـلـتـوـصـلـ إـلـىـ حـمـاـيـتـهـ(459)، لكن من خلال السياسـةـ التـشـرـيعـيـةـ التـيـ تـبـنـاـهـاـ المـشـرـعـ فـيـ هـذـاـ الصـدـدـ نـلـاحـظـ أـنـهـ عـمـلـ جـاهـداـ عـلـىـ حـمـاـيـةـ الـحـقـ الـحـقـوقـ الـمـوـضـوعـيـ، وـذـلـكـ أـدـىـ إـلـىـ إـضـعـافـ وـإـهـدـارـ الـجـزـاءـ إـجـرـائـيـ وـيـتـبـيـنـ لـنـاـ ذـلـكـ أـكـثـرـ مـنـ خـلـالـ الـحـالـاتـ التـالـيـةـ.

يفهم من تحليل نص المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنَّ الخصومة القضائية بصفة عامة وخصومة المنازعـةـ الضـريبـيةـ تحديـاـ تسـقطـ بـمـرـورـ سـنـتـيـنـ 02ـ مـنـ آـخـرـ إـجـراءـ اـتـخـذـ سـوـاءـ مـنـ طـرـفـ الـمـكـلـفـ بـالـضـرـيبـةـ أـوـ إـدـارـةـ الضـرـائبـ، فـبـقـوـةـ الـقـانـونـ وـحـسـبـ المـادـةـ 222ـ مـنـ قـانـونـ إـجـراءـاتـ الـمـدـنـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ تـسـقطـ الـخـصـومـةـ لـتـخـلـفـ الـمـكـلـفـ بـالـضـرـيبـةـ أـوـ إـدـارـةـ الضـرـائبـ عـنـ الـقـيـامـ بـالـمـسـاعـيـ الـلـازـمـةـ، لـتـصـبـحـ بـذـلـكـ الدـعـوـيـ الضـرـيبـيـةـ مـعـيـةـ وـغـيـرـ مـطـابـقـةـ لـنـمـوذـجـهـ الـقـانـونـيـ مـمـاـ يـؤـديـ إـلـىـ عـدـمـ تـولـيـدـهـاـ لـلـأـثـارـ، إـلـاـ أـنـهـ وـبـاسـتـقـراءـ أـحـكـامـ المـادـةـ 225ـ مـنـ قـانـونـ إـجـراءـاتـ الـمـدـنـيـةـ وـالـإـدـارـيـةـ.

يتضح أنَّ سلطة إعمال الجزاء الإجرائي مرتبطة بالخصوص وصاحب المصلحة، إذ يستوجب على القاضي لتطبيق الجزاء انقضاء الخصومة في هذه الحالة إثارته من طرف صاحب المصلحة ولا يمكن له إثارته من تلقاء نفسه، وفي حالة عدم إثارة جزاء انقضاء الدعوى بالسقوط من طرف

(458) - أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 179.

(459) - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 114.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

صاحب المصلحة تستمر الخصومة في توليد أثارها الإجرائية والموضوعية وتحتفظ بالحق الموضوعي قائماً وتستمر الإجراءات رغم تعبيها.

تستوجب المطالبة بالحق الموضوعي أيّ كان في خصومة المنازعة الضريبية اللجوء إلى العدالة من خلال الالتزام بإجراءاتها ابتداء بعرضة افتتاح الدعوى، فباستقراء أحكام المواد 83 فقرة 1 و 73 من قانون إجراءات الجنائية⁽⁴⁶⁰⁾، نستخلص أنها حددت بيانات عدّة لتكون العرضة صحيحة ومستوفية لجميع شروطها ففي حالة ما إذا تم رفع دعوى عرضة لم تستوفي الشروط المذكورة في المواد السالفة تعدّ معيبة بعيب إجرائي.

يجب على خلاف ذلك أن يثار هذا العيب من ذوي المصلحة، فإذا لم يتم إثارته تستمر الدعوى في سيرها وكأنها لم يشوبها أيّ عيب وتنتج الدعوى الضريبية كافة أثارها، ويحدث ذات الأمر في حالة تحايل أحد أطراف خصومة المنازعة الضريبية، حيث إذا علمَ بعيب إجرائي لحق العرضة الافتتاحية ولم يثيره أي أغفله بصفة إرادية لحماية حقه الموضوعي على غرار القواعد الإجرائية فينتتج هذا الإجراء كافة أثاره وكأنه صحيح، مما يؤثر على حماية القاعدة الإجرائية وفعالية الجزاء الإجرائي.

يتضح من خلال ما سبق أنّ أثر الجزاء الإجرائي على الخصوم، يكمن في مدى تعلق الجزاء الإجرائي بمصلحتهم الخاصة من عدمه، بحيث أنّ سلطتهم في إعمال الجزاء المتعلق بالنظام العام تبقى مقيدة لعدم انحصارها فيهم وإنما يشترك فيها أيضا القاضي.

تبقي إمكانية تطبيق القاضي للجزاء واسعة من خلال إمكانية إثارته في أي مرحلة كانت فيها الدعوى، لكن في نفس الوقت باستقراء الجانب الآخر من الجزاء المتعلق بالمصلحة الخاصة،

(460) تنص المادة 83 فقرة 1 من ق.إ.ج، على ما أتى: "يجب توقيع عرضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العرضة من قبل وكيل وتطبيق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه"; تنص المادة 38 فقرة 2 من ق.إ.ج، على ما أتى: "يجب أن تتضمن كل عرضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"; انظر المادة 73 من ق.إ.ج.

يتبيّن أن للخصوم في المنازعة الضريبية سلطة مطلقة في إعمال الجزاء من عدمه، وتظهر هذه السلطة من خلال تقييد القاضي في تطبيقه للجزاء الإجرائي بإلزامية إثارته والتمسك به من طرف صاحب المصلحة في المنازعة الضريبية.

الفرع الثاني

سلطة الخصوم في تصحيح الإجراء المعيب

نظم المشرع الجزائري التصحيح كوسيلة شرعية إلى جانب الجزاء الإجرائي للحد من آثاره وخطورته على الجانب الموضوعي للمنازعة الضريبية وحقوق الأطراف لاسيما المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في الخصومة الضريبية، لذا يمكن تصحيح الإجراء القضائي المعيب لكافة أنواع العيوب شكلاً كانت أم موضوعية، كما يمكن تصحيح الإجراء المعيب بطريقتين، الأولى تتمثل بتصحیحه على الرغم من بقاء العيب فيه مثلاً هو الحال في التصحيح بقوة القانون والتصحيح بالتنازل عن الحق في الدفع بالعيوب الإجرائي.

تتمثل الطريقة الثانية بتصحیحه بزوال العيب من الإجراء وهذه تكون في حالة تحقق الغاية من الإجراء المعيب أو بالتمكّلة⁽⁴⁶¹⁾، إلا أنّ المشرع لم يخصص لتصحيح الإجراء أحكام خاصة به في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة وقانون الإجراءات الجبائية خاصة بصفته المنظم لقواعد وإجراءات المنازعة الضريبية، وإنما يتم استنتاجها من خلال نصوص قانونية ذات علاقة.

أبدى المشرع على الرغم من هذا النقص التشريعي رغبة كبيرة من خلال سياساته التشريعية المنتهجة في تكريس وسيلة التصحيح كضمانة لأطراف المنازعة الضريبية في تحقيق الهدف من الدعوى الضريبية وبلوغ الحق الموضوعي من خلال صدور قرار فاصل في الموضوع، ويتحقق ذلك جلياً من خلال مواقف واجتهادات المحكمة العليا سابقاً ومجلس الدولة حالياً.

⁽⁴⁶¹⁾— DEBBASCH Charles, *op.cit*, p 140.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يتميز التصحيح بعدم إمكانية تطبيقه على كل الجزاءات الإجرائية التي قد تتعري المنازعة الضريبية، وإنما يطبق على جزء البطلان وعدم الاختصاص فقط، دون الجزاءات الأخرى كسقوط الخصومة أو التقادم أو اعتبار الخصومة كأن لم تكن.

المسلم به في قانون الإجرائي أن كل مخالفة لقاعدة إجرائية ونمودجها القانوني المقرر لها يؤدي إلى ترتيب الجزاء الإجرائي الموافق لها إلا أن المشرع أوجد عدة وسائل تشريعية من شأنها تصحيح الإجراء المعيب دون ترك أي أثر له وذلك في عدة حالات.

أوجد المشرع أيضاً إضافة إلى تحقق الغاية من الإجراء المعيب وسيلة تشريعية أخرى لتصحيح الإجراء مع زوال العيب فيه تتمثل في تصحيح الإجراء المعيب بإضافة ما ينقص الإجراء الذي أصابه العيب في البيان أو الشكل أو العنصر الذي ينقصه بما يصح بطلانه بشرط أن يتم التصحيح في الميعاد المقرر قانوناً⁽⁴⁶²⁾ (أولاً).

يضاف إلى هذه النصوص القانونية التي تصحح الإجراء المعيب رغم عدم إزالته، قيد المشرع أيضاً إمكانية تطبيق القاضي للجزاء الإجرائي بشروط أخرى من شأنها تصحيح الإجراء المعيب أو الإبقاء عليه مرتبًا لأثار الإجراء الصحيح رغم كونه معيب، وذلك باقتراض سلطة إعماله بتمسك الخصوم بإثارة العيب الإجرائي، وبمعنى آخر في حالة ارتباط الجزاء بموجب نص إجرائي بسلطة الخصوم وتنازلوا عن إثارته يبقى الإجراء صحيحاً مولداً لكافة آثاره القانونية رغم بقاء العيب فيه (ثانياً).

أولاً: تصحيح الإجراء المعيب بالتكاملة في المنازعة الضريبية

يقصد بتصحيح الإجراء المعيب بالتكاملة إضافة المقتضى الذي ينقص الإجراء أو تصحيح المقتضى المعيب فيه، فالإجراء القضائي يكون معيناً إذا نقصت فيه إحدى المقتضيات التي يتطلبها القانون لعدّه صحيحاً أو إذا جاء أحد هذه المقتضيات بطريقة تخالف ما رسمه القانون لها،

⁽⁴⁶²⁾ - بشار عدنان، نائل مساعدة، أمجد منصور، شرح نصوص قانون أصول المحاكمات الأردني، دار وائل، عمان، 2008، ص 185.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

إذا أمكن تكملة الإجراء بحيث توافرت جميع المقتضيات القانونية الشكلية والموضوعية بصورة صحيحة، فالإجراء يُعد صحيحاً⁽⁴⁶³⁾.

كرّس المشرع الجزائري هذا التصحيح في القواعد القانونية الإجرائية العامة في عدة نصوص منها المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تعد قاعدة عامة وشاملة لكافّة المنازعات القضائية بما فيها المنازعة الضريبية، وذلك بالنص صراحة على إمكانية تصحيح الإجراء المعيب شكلا بشرط احترام الآجال القانونية التي يمنحها القاضي وكذا إزالة جميع الأضرار الناجمة عن الإجراء المعيب بعد التصحيح.

كما أشارت المادة في فقرتها الثانية إلى أنّ التصحيح يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان، وفيهم أيضا من خلال هذه المادة أنّ التصحيح يطبق على العيوب الإجرائية الشكلية حتى وإن كانت جوهريّة أو متعلقة بالنظام العام ودليل ذلك صياغتها في قالب عام دون تحديد للشروط أو الإجراءات التي ينطبق عليها هذا التصحيح⁽⁴⁶⁴⁾.

إضافة إلى التصحيح الشكلي نظم المشرع أيضا تصحيح آخر بموجب نص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الإجراء المعيب لأسباب موضوعية وذلك بشرط واحد وهو زوال سبب بطلان الإجراء المعيب بإجراء آخر يتخد لاحقا للإجراء المعيب أثناء سير المنازعة الضريبية، ما لم يوجد مانع لذلك قانونا⁽⁴⁶⁵⁾.

يتبيّن من خلال هذا التحليل أنّ المشرع الجزائري تبني نفس موقف المشرع الفرنسي في مسألة تصحيح الإجراء المعيب بالتكلفة الذي نص على حالة تصحيح العيوب الشكلية والموضوعية على وفق هذه الطريقة، وبالنسبة لتصحيح العيوب الشكلية بطريقة التكملة، فقد بيّنت

— فتحي والي، زخلول احمد ماهر، مرجع سابق، ص 609.⁽⁴⁶³⁾

— أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 249.⁽⁴⁶⁴⁾

— المرجع نفسه، ص 251.⁽⁴⁶⁵⁾

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

المادة 115 منه على أن التمسك بالبطلان يزول في حالة تصحيح لاحق للإجراء ما لم يوجد مانع لذلك على أن ينبع من هذا التصحيح تجنب أي ضرر من العيب⁽⁴⁶⁶⁾.

فيما يتعلق بتصحيح العيوب الموضوعية، فقد بينت المادة 121 من القانون نفسه على أنه في الحالات التي يكون فيها البطلان قابلاً للمعالجة، فلا يُنطق به إذا زال سببه عند إصدار القاضي قراره⁽⁴⁶⁷⁾.

انطلاقاً من التحليل السابق نجد أنّ المشرع نص على وسيلة تصحيح الإجراء المعيب في العديد من الحالات الإجرائية في المنازعة الضريبية نجد منها، المادة 817 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي منح من خلالها المشرع لأطراف المنازعة الضريبية إمكانية تصحيح عريضة افتتاح الدعوى في حالة إغفاله لإجراء جوهري من الإجراءات الواجب توافرها في العريضة وذلك بإيداع ذكره إضافية لتدارك الخطأ في الإجراء المعيب بتصديقه.

ذهب في هذا الصدد مجلس الدولة في أحد قراراته إلى استبعاد الدفع الشكلي بعدم دفع عريضة افتتاح الدعوى طبقاً لنص المادة 83 فقرة أولى، في قضية "الشركة ذات المسؤولية المحدودة انترناسيونال تشي تردين" ضد إدارة الضرائب لولاية الجزائر وجاء في تسبب القرار أنّ الإجراء المعيب تم تصديقه بالتمكمة أثناء سير الخصومة وفي الآجال المقررة قانوناً⁽⁴⁶⁸⁾.

يضاف إلى نص المشرع الجزائري صراحة في المادة 83 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية تصحيح المكلف بالضريبة لعريضة افتتاح دعواه بالتمكمة في حالة ورود هناك أحد العيوب الشكلية على الشكوى المقدمة أمام إدارة الضرائب والواردة في نص المادة 73 من نفس القانون والمتمثلة في عدم ذكر الضريبة المعترض عليها، عدم بيان رقم المادة من الجدول

⁽⁴⁶⁶⁾— ART 115 C.P.C.F, dispose que: "La nullité est couverte par la régularisation ultérieure de l'acte si aucune forclusion n'est intervenue et si la régularisation ne laisse subsister aucun grief".

⁽⁴⁶⁷⁾— ART 121 C.P.C.F, dispose que: "Dans les cas où elle est susceptible d'être couverte, la nullité ne sera pas prononcée si sa cause a disparu au moment où le juge statue".

⁽⁴⁶⁸⁾— قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 11327، صادر بتاريخ 17 فيفري 2004، (غير منشور)، (نقل عن: سايس جمال، مرجع سابق، ص 252).

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، عدم إرفاق وثيقة تثبت مبلغ الإقطاع أو الدفع في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، عدم عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

يمكن وبالتالي للمكلف بالضريبة تصحيح الإجراء المعيب المترتب عن إحدى هذه الحالات عن طريق التكملة باستثناء حالة عدم توقيع المكلف بالضريبة الشكوى ويصبح وبالتالي الإجراء المعيب مصححا من تاريخ الإجراء المعيب مع زوال آثار العيب⁽⁴⁶⁹⁾.

يتضح من خلال ما سبق أنّ المشرع الجزائري أخذ بعين الاعتبار ضرورة حماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية من خلال الحفاظ على السير الحسن للإجراءات مع حرصه على تصحيح الإجراء المعيب دون ترك أي أثر للعيوب وذلك بإزالته تماما.

يتبين ذلك من خلال تنظيم عدة معايير منها تحقق الهدف من الإجراء المعيب الذي يسعى فيه المشرع للوصول إلى الهدف النهائي للمنازعة وصدر حكم فاصل في موضوع الدعوى وهذا ما أكدّه بصراحة في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث استبعد تقرير الجزاء الإجرائي في حال زوال سبب البطلان أو بمفهوم المخالفة في حالة تحقق الغاية من الإجراء وتصحيحه أثناء سير الدعوى، كما نظم المشرع أيضا التصحيح عن طريق التكملة ومنح المشرع إمكانية للخصوم لاستدراك العيوب الإجرائية الشكلية والموضوعية التي تشوب إجراءاتهم في سير المنازعة الضريبية.

ثانيا: تصحيح الإجراء المعيب بتنازل أطراف المنازعة الضريبية عن التمسك بجزائه الإجرائي

اتجه الفقه إلى تعريف هذا التصحيح على خلاف القوانين الإجرائية التي لم تتناوله بصفة خاصة وصريحة، إلى اعتباره أنه الإرادة التي يعبر عنها أطراف المنازعة الضريبية سواء بصفة

⁽⁴⁶⁹⁾- بن دياب مسينيسا، مرجع سابق، ص 676.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

صريحة أو ضمنية بالتنازل عن حقهم في التمسك بالجزاء الإجرائي حال الإجراء المعيب، وبالتالي يصبح الإجراء المعيب إجراء صحيحا على الرغم من بقاء العيب فيه⁽⁴⁷⁰⁾.

يفهم من خلال الاطلاع على النصوص والقواعد الإجرائية التي تناولت حالات التصحيح بالتنازل عن الإجراء المعيب، أنه لا يتحقق إلا بتوفير شروط تتعلق بالخصم الذي يتمتع بحق التنازل عن الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية⁽⁴⁷¹⁾ وأخرى تتعلق بالإجراء المعيب في حد ذاته⁽⁴⁷²⁾.

هذا ما ذهب إليه أيضاً المشرع الفرنسي الذي اشترط لترتيب الجزاء الإجرائي أن يثبت الخصم الضرر الناتج عن الإجراء المعيب إضافة إلى التمسك بالجزاء قبل التطرق لموضوع الدعوى⁽⁴⁷³⁾، ويفهم من هذين الشرطين أن الخصم الذي لا يثبت تضرره من الإجراء المعيب وكذا

⁽⁴⁷⁰⁾- أحمد الهندي، التعليق على قانون المرافعات على ضوء أحكام النقض وآراء الفقه، ج 1، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 491.

⁽⁴⁷¹⁾- اشترط المشرع الجزائري في نص المادة 60 من ق.إ.م.إ تقرير الجزاء الإجرائي أن يتمسك به الطرف المتضرر في المنازعة الضريبية من الإجراء المعيب، ويفهم من هذا النص أن المشرع منح الحق في التمسك بالجزاء للطرف المتضرر شخصياً أو وكيله باعتبار أن المنازعة الضريبية تستوجب على الخصم إذا كان المكلف بالضريبة أن يعين محامي لتمثيله أمام القضاء طبقاً لنص المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على خلاف إدارة الضرائب التي أعادها المشرع من ذلك بموجب نص المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبارها أحد الأشخاص المعنوية والتي تمثل نفسها عن طريق ممثلها القانوني إضافة إلى شرط تمنع الخصم المتنازل عن التمسك بالجزاء بأهلية التقاضي واتجاه إرادته إلى التنازل عن التمسك بالجزاء وإلا اعتبر عدم ترتيب الجزاء ضمن التصحيح بقوة القانون، راجع في ذلك: المادة 60 من ق.إ.م.إ؛ فتحي والي، مرجع سابق، ص 562؛ أيمن رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، الإسكندرية، 2005، ص 707؛ فتحي والي، زغلول أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 680؛ الشواربي عبد الحميد، التعليق الموضوعي على قانون المرافعات، ج 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003، ص 288؛ أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقديّة لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مرجع سابق، ص 441.

⁽⁴⁷²⁾- اشترط المشرع أيضاً بموجب نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب نص القانون على الجزاء الإجرائي الذي يتربّط على الإجراء المعيب، إضافة إلى عدم تعلق الإجراء المعيب بالنظام العام الذي يحول دون إمكانية إعمال الخصوم لإرادتهم في التمسك بالجزاء من عدمه، راجع في ذلك: أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقديّة لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مرجع سابق، ص 445 - 446.

⁽⁴⁷³⁾- Voir Art 112 et Art 114 C.P.C.F.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

تطرقه إلى موضوع الدعوى مباشرة دون إثارة الدفع الشكلي والتمسك بالجزاء بمثابة تنازله عن التمسك بالإجراء المعيب، وبالتالي تصحيح الإجراء المعيب وإنتاجه لآثار الإجراء الصحيح رغم بقاء العيب فيه بسبب تنازل الخصم عن التمسك به.

يظهر التصحيح بالتنازل عن العيب في المنازعة الضريبية في العديد من التطبيقات فإذا كان هناك إجراء معيب من إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية متعلق بالمصلحة الخاصة إلا أن الخصم تنازل عن التمسك به، فيعد الإجراء المعيب مصححا كإبداء إدارة الضرائب طلب موضوعي بإدخال الغير في المنازعة إذا كان هذا الغير حائزًا لأموال المكلف بالضريبة المراد توقيع الحجز عليها لتحصيل المساهمة المستحقة على ذمة هذا الأخير لصالح الخزينة العمومية⁽⁴⁷⁴⁾.

يفهم من خلال هذه الحالة أن إدارة الضرائب على علم بالإجراء المعيب المتمثل في عدم إدراج هذا الغير الحائز لمكافف بالضريبة إلا أنها أبدت طلباتها في الموضوع مما يعني في حالة عدم استجابة القاضي لطلباتها بما أنه مرتبط بالمصلحة الخاصة لها أنه تنازلت عن التمسك بالجزاء الإجرائي وإثارة الدفع الشكلي مما يجعل من الإجراء مصححا ومولدا لآثاره القانونية رغم بقاء العيب فيه بسبب تنازل إدارة الضرائب عن التمسك بالجزاء الإجرائي.

نجد أيضًا أن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁷⁵⁾ وضعت شروط على إدارة الضرائب واجبة الالتزام بها أثناء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة وذلك بالإشارة إلى الهيئة المختصة والمتمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية أو مصالح البحث والمراجعات على المستوى المركزي، كل حسب اختصاصه بتعيين الأعوان المحققون والمؤهلون

⁽⁴⁷⁴⁾ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 84.

⁽⁴⁷⁵⁾ تنص الفقرة الأولى من المادة 20 من ق.إ.ج، على ما أنه: "يمكن للأعوان إدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

قانونا للقيام بهذه العملية، بحيث أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدراة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل⁽⁴⁷⁶⁾,

منحت أيضا مهمة التحقيق لفرق مختلفة للرقابة بين مصالح وزارة المالية التي تحدد تركيبتها بموجب مرسوم⁽⁴⁷⁷⁾، وهذه الإجراءات تعد ضمانات ممنوحة للمكلف بالضريبة ومتصلة بالمصلحة الخاصة له، لذا في حالة ما إذا أغفل هذا الإجراء المعيب في شکواه أمام إدارة الضرائب باعتبارها الأساس في المنازعة الضريبية كون أن الدفوع والطلبات التي يبديها المكلف بالضريبة أمام القضاء مقيدة بما تقدم به في تظلمه أمام إدارة الضرائب دون إمكانية تأسيس طلبه القضائي على حجج وأسس لم ترد في تظلمه الإداري، يعد بذلك قد تنازل عن حقه في التمسك بالجزء الإجرائي، وهذا يعد تصحيحا للإجراء المعيب رغم بقاء العيب فيه.

إضافة إلى الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁷⁸⁾ دائما التي حددت أجل التحقيق المصوب في المحاسبة⁽⁴⁷⁹⁾ بشهرين، وللمكافف بالضريبة الحق في إبداء ملاحظات حول التحقيق في أجل 30 يوم من انتهاء التحقيق في حالة تجاوز إدارة الضرائب أجل الشهرين يترب عليها جزاء بطلان التحقيق⁽⁴⁸⁰⁾، ويبقى الحق كاملا للمكلف بالضريبة في التمسك بالجزء الإجرائي، نظرا للسلطة الممنوحة له من طرف المشرع الجبائي في إثارة هذه العيوب باعتبارها ليست من النظام العام، لذا وفي حالة عدم تماسكه بهذا الجزء يكون قد تنازل عنه وبالتالي يبقى الإجراء معيب لفوats الميعاد مع تصحيحه وترتيب الآثار القانونية كما لو اخذ صحيحا رغم بقاء العيب فيه.

⁽⁴⁷⁶⁾ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص 182.

⁽⁴⁷⁷⁾ مرسوم تنفيذي رقم 290-97 مؤرخ في 27 يوليو 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 59، صادر بتاريخ 10 سبتمبر 1997.

⁽⁴⁷⁸⁾ انظر الفقرة الرابعة من المادة 20 من ق.إ.ج؛ انظر الفقرة الخامسة من المادة 20 من ق.إ.ج.

⁽⁴⁷⁹⁾ للإستفاضة في مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، راجع في ذلك:

- Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal: droit et pratique, Presses Universitaires de France, Paris, 1989, p 231.

⁽⁴⁸⁰⁾ - CASIMIR Jean-Pierre, Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, La ville guerin, 1990, p 100.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام المحكمة الإدارية

يمكن أن يرد أيضا التصحيح بالتنازل من كلا طرفي المنازعة الضريبية في آن واحد وذلك من خلال الحالة التي أوردها المشرع بموجب نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁸¹⁾ التي منحت للقاضي الإداري سلطة أمر أطراف المنازعة الضريبية عند الاقتضاء بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسبیقات المالية لدى أمانة الضبط.

نستشف على خلاف ذلك من الفقرة الثانية من نفس المادة أن هذا الإجراء يخضع لسلطة الخصوم حيث أنه في حالة عدم الامتثال المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لهذه القاعدة الإجرائية يستغنى عنها القاضي ويحكم في القضية على الحالة التي عليها، وبالتالي يفهم من خلال هذه المادة أن أطراف المنازعة الضريبية يمكن لهم التنازل عن الإجراء ويبقى مولدا لأثاره القانونية كما لو كان صحيحا رغم تعبيه ويتم تصحيح الإجراء في هذه الحالة بالتنازل عنه من طرف الخصوم⁽⁴⁸²⁾.

نخلص إلى القول مما سبق، أن أطراف المنازعة الضريبية لهم سلطة واسعة مخولة لهم قانونا في إثارة وإعمال الجزء الإجرائي المترتب على مخالفة النموذج القانوني المقرر للقاعدة الإجرائية، فالمشرع من خلال تنظيمه للقاعدة الإجرائية كفل لها وسائل تشريعية لحمايتها وإضفاء صفة الإلزامية عليها، ويظهر ذلك جليا من خلال معيار النظام العام، لكن دون التقرير في الشكل إلى غاية إهدر الهدف الأساسي من الدعوى الضريبية ببلوغ نهايتها وصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى وحماية الحقوق الموضوعية التي من أجلها باشر الخصوم إجراءات.

لذا، فآثار الجزء الإجرائي تظهر من خلال السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع في التوازن بين فعالية القاعدة الإجرائية بتطبيق الجزء الإجرائي على كل مخالفة للنموذج القانوني

(481)- تنص المادة 79 من ق.إ.م.إ، على ما أنه: "يأمر القاضي عند الاقتضاء الخصوم أو أحدهم بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسبیقات المالية بعد تحديدها، لدى أمانة ضبط الجهة القضائية". إذا لم تودع هذه المبالغ في الآجال التي حددها القاضي، استغنى عن الإجراء الذي أمر به، وحكم في القضية على الحالة التي هي عليها.

لا يخل تطبيق أحكام هذه المادة بما هو مقرر في شأن المساعدة القضائية".

(482)- بعثي محمد الصغير، مرجع سابق، ص 321؛ بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 111.

المقرر لها وكذا حماية الحقوق الموضوعية للخصوم في المنازعة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة من خلال السعي لاعفائه من دفع الضريبة، أو إدارة الضرائب من خلال اللجوء للقضاء من أجل ترسيم الضريبة التي تم فرضها مسبقاً على المكلف بالضريبة.

إضافة إلى السلطة المنوحة من طرف المشرع لكل من القاضي والخصوم في إثارة العيوب الإجرائية وتطبيقاتها، وذلك باقتران سلطتهم بالنظام العام التي تجسد صورة لفعالية الجزاء الإجرائي وتقييد حرية الأطراف في التنازل والتغاضي عن تطبيقه من جهة، وعدم فعالية الجزاء الإجرائي من جهة أخرى، من خلال منح القاضي في بعض الحالات سلطة تدارك العيوب الإجرائية أو الاستمرار في سير الخصومة رغم تعيب الإجراءات، وكذا إعطاء الخصوم سلطة إثارة العيوب الإجرائية المتعلقة بالمصلحة الخاصة لهم مع إمكانية التنازل عن الجزاء.

يستمد تصحيح العيب الإجرائي بقوة القانون قوته من النصوص القانونية المنظمة من طرف المشرع والتي لها علاقة مباشرة بالنصوص القانونية المنظمة للإجراءات وحالات تعيبها، والهدف منها يكمن في اعتبار الإجراء المعيب إجراء صحيح رغم بقاء العيب فيه، إضافة إلى وضع المشرع أيضاً قواعد إجرائية تحت سلطة الخصوم دون تحديد لها جزاء إجرائي مقتنن بالنظام العام لتطبيقه آلياً في حالة مخالفته للقاعدة الإجرائية مما يسمح للخصوم بالتنازل عنه دون تقرير الجزاء، ليصبح بذلك وسيلة تشريعية أخرى أوجدها المشرع لتصحيح الإجراء المعيب رغم بقاء العيب فيه وذلك بإمكانية التنازل عنه من طرف الخصوم.

الفصل الثاني

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

يختص مجلس الدولة كجهة تقاضي ثانية، بالنظر في الطعون التي يتقاضاها أطراف المنازعة الضريبية، بشأن الأحكام الضريبية الصادرة عن المحكمة الإدارية والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي، وذلك بالطعن فيها بالاستئناف أو الطعن بالنقض، على اعتبار أن مجلس الدولة يمثل جهة طعن بالاستئناف والنقض.

عمد المشرع إلى تنظيم وتأطير الطعن المرفوع أمام مجلس الدولة بجملة من الإجراءات التي أوجبها تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي على الطاعن أن يتلزم ويتقى بها، حتى يبلغ الهدف المرجو من تقديم هذا الطعن.

يتبين وبالتالي، من خلال تفحص المنظومة الإجرائية أنّ المشرع عالج هذه الجزاءات الإجرائية وفقاً لنموذج قانوني حدّ من خلاله مختلف الإجراءات المتّبعة أثناء تقديم الطعن بالاستئناف ضدّ الحكم الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، وذلك لإعادة النظر فيه على مستوى المجلس القضائي، فلبلوغ هذه الغاية الإجرائية التي تكرّس الحماية للحق الموضوعي للمكلف بالضريبة بوجه خاص، لابد على مقدم هذا الطعن أن يقم بتقديمه بصفة مطابقة للنموذج القانوني حتى يكون صحيحاً (المبحث الأول).

أوجب المشرع ضرورة إعمال هذه الجزاءات الإجرائية عند ترصد أي مخالفة تطرح بشأن الإجراءات المتّبعة أمام مجلس الدولة عند تقديم الطعن بالنقض ضدّ القرار الضريبي، لذلك ونظراً للأهمية البالغة التي تلعبها الجهات القضائية في كفالة حماية الحق الموضوعي للمكلف بالضريبة، لابد دائماً من احترام ومراعاة القاعدة الإجرائية المنظمة للعمل الإجرائي الذي يتبع في هذه المرحلة القضائية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

تنظيم الجزاءات الإجرائية أمام مجلس الدولة

تبني المشرع الجزائري في تنظيم الجزاءات الإجرائية سياسة تشريعية يهدف من خلالها إلى تكريس فعالية مبدأ الموازنة بين المقتضيات الشكلية للأعمال الإجرائية المطروحة أمام الهيئات القضائية، وكذا المقتضيات الموضوعية للحقوق محل المطالبة بتبسيط الحماية القانونية لها.

ترتيبا على ذلك، عمد المشرع إلى تكريس وتقعيل وجود هذا المبدأ على جميع درجات التقاضي التي تصل فيها التسوية القضائية للمنازعة الضريبية، لذا نجد المشرع من هذا المنطلق قد كفل مختلف الطعون المرفوعة أمام مجلس الدولة في مجال المنازعة الضريبية، بجملة من الإجراءات التي تؤطر بها جميع الأعمال الإجرائية، من أجل ضمان وكفالة احترام القيام بهذه الأعمال الإجرائية ضمن قالبها الشكلي المحدد لها وفقا لنموذجها القانوني، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي عند أي مخالفة لها.

يتبين من ذلك، بأن المشرع الجزائري قد قام بتقرير جملة من الجزاءات الإجرائية التي تتبع وتحتفل حسب نوع العمل الإجرائي الذي تم مخالفته من قبل المستأنف أثناء تقديم طعنه بالاستئناف ضد الحكم الضريبي الذي يصدر عن المحكمة الإدارية (**المطلب الأول**).

رتب كذلك المشرع، جملة من الجزاءات الإجرائية التي تترتب عن كل مخالفة إجرائية تشار بشأن العمل الإجرائي المقدم أمام مجلس الدولة باعتبارها جهة نقض، فنظرا لطابع الخصوصي الذي تمر به المنازعة الضريبية بداية من التسوية الإدارية وانتهاءً بالتسوية القضائية، فيُعد الطعن بالنقض آخر فرصة يسعى فيها الطاعن إلى تحقيق الحماية لحقوقه الموضوعية، مما يستوجب عليه قانونا في مثل هذا الوضع احترام كافة المقتضيات الشكلية التي نظمت بها القاعدة الإجرائية إجراء الطعن بالنقض (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات تقديم الطعن بالاستئناف

استقراءً للنصوص الإجرائية الجبائية، يتضح بأن المشرع قد أجاز الطعن في الأحكام الجبائية الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، وذلك بإتباع النموذج القانوني المحدد لكافة إجراءات المتتخذة بشأن العمل الإجرائي للطعن في الحكم الضريبي، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي نظمه المشرع في القواعد والأحكام العامة الواردة في قانون إجراءات المدنية والإدارية.

تتجلى فعالية هذه إجراءات، عند امتناع المستأنف للقيام بها أثناء عرض الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وذلك من خلال الجزاءات الإجرائية التي وضعها المشرع في يد القضاة أو الخصوم (في الحالات التي يُجيز فيها القانون للأطراف الخصومةقضائية التمسك بها) على حد سواء بإثارة إعمالها عند الترصد لكل مخالفة إجرائية تطرح بشأن الإتيان بالعمل الإجرائي غير مطابق وموافق للمقتضيات الشكلية التي تتنظمها قاعدته الإجرائية، مما يثير من ذلك إشكالات فيما يخص إهدار قيمة الحق الموضوعي من وراء إثارة إعمال الجزاء الإجرائي.

اشترط المشرع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن بالاستئناف، إذا ما تم مخالفة المستأنف لكافة الشروط والإجراءات المتخذة وفقاً لنموذج القانوني من أجل أن يتم تقديم العمل الإجرائي المتمثل في الطعن بالاستئناف في قالبه القانوني الصحيح والسليم، حتى يتم النظر والفصل فيه من قبل قضاة مجلس الدولة (الفرع الأول).

تقربن كذلك حتمية فرض الجزاء الإجرائي عند كل مخالفة إجرائية للعمل الإجرائي، وذلك أثناء سير الخصومة الضريبية الاستئنافية، على اعتبار أن المشرع قد نص على جملة من الإجراءات التي تتخذ واحدة تلو الأخرى بهدف ضمان السير الحسن للخصومة الضريبية، وأي مخالفة إجرائية تُطرح بشأن هذه إجراءات سيتم حتماً توقيع الجزاء الإجرائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

عدم القبول لمخالفة شروط تقديم عريضة الاستئناف

يعتبر جزء عدم القبول من أكثر الجزاءات الإجرائية إعمالاً من الناحية القضائية، وذلك عند ترصد الهيئات القضائية⁽⁴⁸³⁾ لأي مخالفة إجرائية بشأن تقديم العمل الإجرائي أمامها مشوب بعيوب من العيوب الإجرائية التي رتب عليها القانون تطبيق إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول.

كرس بهذا المشرع الجزائري جزء عدم القبول في إطار القواعد والأحكام العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والذي يتم إثارة إعماله عند عدم مطابقة العمل الإجرائي لنموذجه القانوني، فتقوم القاعدة الإجرائية المنظمة له عند تقرير الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول.

حيث يتقرر تبعاً لذلك، إعمال جزء عدم قبول الطعن بالاستئناف عند عدم مراعاة المستأنف للنموذج القانوني المنظم للأجال التي يتم خلالها عرض عريضة الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وعند تخلف المستأنف عن تقديم طعنه بعد فوات هذه الأجال، يتم على الفور إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول (أولاً).

تسمح أيضاً المخالفة الإجرائية التي تطرح بشأن عدم استيفاء المستأنف لشروط قبول عريضة الاستئناف والمنصوص عليها قانوناً، والواجب توافرها في أي دعوى قضائية مطروحة أمام القضاء، من إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول (ثانياً).

(483) – YAICH Abderraouf, Manuel de fiscalité d’expertise comptable (La doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l’impôt), Edition Raouf YAICH, 2009, p 169; ARIFIEV Nicolay, La fiscalité optimal du capital, Thèse de Doctorat, Faculté de science économique, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2006, p 193.

أولاً: مخالفة ميعاد تقديم الطعن بالاستئناف

يُعد النموذج القانوني المحدد والمنظم لمواعيد وآجال تقديم الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة من النظام العام⁽⁴⁸⁴⁾، والذي جرى على إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الطعن لمخالفة الطاعن هذا النموذج القانوني الذي يحدد آجال رفع الطعن⁽⁴⁸⁵⁾ وبذلك نجد بأن المشرع قد تطرق إلى هذا النموذج في القانون الإجرائي فيما يخص آجال رفع الطعن ضمن القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يفهم من أحكام المادة 953 من ق.إ.م.إ، أنَّ أثر إعمال وتطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن، يظهر في حالة ما إذا قام الطاعن بالاستئناف سواء أكان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، بتقديم طعنه أمام مجلس الدولة خارج الميعاد المقررة قانوناً أي بعد فوات أجل شهرين (2) التي تبدأ احتسابها من يوم الذي يحصل فيه التبليغ الرسمي للحكم الضريبي، كما قد يقلص هذا الأجل استثناء إلى خمسة عشرة (15) يوماً فيما يتعلق بالأوامر التي تتسم بالطابع الاستعجالي.

تسري وبالتالي هذه الآجال بالنسبة لإدارة الضرائب من تاريخ التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى من طرف أمين الضبط⁽⁴⁸⁶⁾، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فتحسب من يوم التبليغ الرسمي للحكم بواسطة المحضر القضائي، وهذا ما نصت عليه المادة 894 من ق.إ.م.إ، أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة -المحكوم عليه- قبل أن يقدم استئنافه، فإن مدة شهرين (2) المذكورة أعلاه، تسري من تاريخ التبليغ الرسمي للورثة، فمنذ ذلك

(484)- KRAIEM Sami, « La recevabilité du pourvoi en cassation fiscal », *R.T.F*, N° 09, 2008, p 326.

(485)- عزيز فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 445؛ بطينة مليكة، "الإشكالية العملية للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة الجزائري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر، الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2018، ص 224.

(486)- عزيز فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 446؛ وأنظر الفقرة الثانية من المادة 91 من ق.إ.ج.

التاريخ يتقرر إعمال الجزاء الإجرائي إذا لم يسعوا هؤلاء الورثة إلى تقديم الطعن بالاستئناف خلال الميعاد المقرر قانونا⁽⁴⁸⁷⁾.

نصيف في هذا الشأن، أن التبليغ يوجه إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة، حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له واختار موطننا له عنده، أما في حالة إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار له في الجزائر⁽⁴⁸⁸⁾، وهذا ما قضت به أحكام المادة 99 من ق.إ.ج⁽⁴⁸⁹⁾، أما في حالة إذا كان الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية جاء غيابيا، فإن أجال الطعن فيه بالاستئناف هو شهرين (2) تسري من تاريخ انقضاء آجل المعارضة.

تبقى الإشارة وبالتالي، إلى أنه يتم إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الطعن بالاستئناف، إذا قام المستأنف بتقديم هذا الأخير بعد فوات ميعاد سنتين (2)⁽⁴⁹⁰⁾ التي تُحسب من تاريخ النطق بالحكم، وذلك في حالة ما إذا كان الحكم حضوريا يفصل في موضوع النزاع وكذا الحكم الفاصل في أحد الدفع الشكلية أو الدفع بعدم القبول أو أي دفع من الدفع الأخرى التي تُثير بها الخصومة.

ثانيا: مخالفة شروط تقديم الطعن بالاستئناف

يستوجب المشرع الجزائري من خلال الأحكام والقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على إلزامية استيفاء المستأنف أثناء تقديم طعنه أمام مجلس الدولة على جميع المتطلبات القانونية التي أطراها المشرع ضمن نموذج قانوني، وحدّد بموجبه الشروط الواجب توافرها في المستأنف أو عريضته، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يتلاءم مع نوع المخالفة الإجرائية.

⁽⁴⁸⁷⁾- انظر المادة 319 من ق.إ.م.إ.

⁽⁴⁸⁸⁾- خروجا عن القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنه فيما يتعلق بإجراء التبليغ فيلاحظ بأن المشرع قد وحد آجال التبليغ بشهرين سواء أكان المكلف بالضريبة مقينا في الجزائر أو خارجها دون أن توجد أي إمكانية للتمديد لهذا الأجل، وهذا ما يتضح من خلال استقراء المادة 99 من ق.إ.ج .

⁽⁴⁸⁹⁾- انظر المادة 99 من ق.إ.ج.

⁽⁴⁹⁰⁾- انظر المادة 314 من ق.إ.م.إ.

1- مخالفة شروط قبول الطعن بالاستئناف

وضع المشرع الجزائري من خلال مقتضيات المادة 13 من ق.إ.م.إ قاعدة عامة فيما يخص الشروط الواجب توافرها في عريضة الطعن بالاستئناف، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول تلك العريضة في حالة انعدامها وعدم استيفائها من قبل المستأنف، وذلك نظراً لوجود عيب شكلي إجرائي فيها.

أ- انعدام الصفة

احتكاماً بنص المادة 13 من ق.إ.م.إ، فإنه يستلزم في كافة الطعون المرفوعة بصدر المانعة الضريبية توفر جملة من الشروط التي تتطلبها أحكام هذه المادة، على اعتبار أن المشرع الجزائري قد اعتبر شرط الصفة من النظام العام يتم إثارة تطبيق وإعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول طعن الاستئناف تلقائياً من طرف القاضي.

يتضح من خلال تحليل النصوص الإجرائية الجبائية، بأن تقديم الطعن بالاستئناف يكون من طرف ذي صفة، حتى يتم استيفاء شرط قبول الطعن لأن مخالفته يُرتب عنه القانون إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن بالاستئناف.

الملاحظ أيضاً، أن شرط الصفة يتحقق في الدعوى الضريبية عند قيام المحكوم عليه سواء أكان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بتقديم طعن بالاستئناف ضد الحكم الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، وذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بتقديم هذا الطعن دون غيره، أو من طرف إدارة الضرائب عن طريق ممثلها القانوني، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن بالاستئناف لانعدام الصفة التي يتم إثارتها كدفع موضوعي⁽⁴⁹¹⁾.

(491)- **GADHOUM Oualid**, « l'évolution du double degré de juridiction dans le contentieux fiscal », **R.T.F**, N° 09, 2008, p 278; **AYRAULT Ludovic**, « L'autonomie de la procédure fiscale contentieuse », **R.T. F**, N° 09, 2008, p 290.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

أما شرط الصفة فيتتحقق بالنسبة للإدارة الضريبية، بأنها تمثل وجوها أمام المحكمة الإدارية عن طريق من يمثلها قانوناً وهو المدير الولائي للضرائب، أما فيما يخص صفتها في الطعن بالاستئناف فتتحقق أيضا بموجب التمثيل الذي يقوم به المدير الولائي للضرائب فتكون له صفة التقاضي أمام مجلس الدولة، غير أن المادة 91 الفقرة الأولى من ق.إ.ج⁽⁴⁹²⁾ منحت صفة التقاضي أمام هذا الجهة للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى لغرض استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، وذلك في حدود الأحكام الصادرة في المنازعات الضريبية التي تدخل ضمن نطاق الاختصاص المقرر له قانونا.

ب- انعدام المصلحة

أقرّ المشرع الجزائري من خلال المنظومة الإجرائية الواردة في تنظيم القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، توقيع الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن بالاستئناف لانعدام المصلحة في المتهم سواء أكان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وذلك ظاهر من خلال عبارات نص المادة 67 من ق.إ.م.إ، لما اعتبر المشرع بأن انعدام المصلحة تعد مسألة تمس بالتصريح بعدم قبول الطعن المقدم من الطاعن لانعدام الحق في التقاضي ، ذلك أن مثل هذا الشرط يُعد من النظام العام، وبالتالي يثيره القاضي كدفع شكلي في حالة انعدامه بصفة تلقائية.

ج- إنعدام الأهلية

تقضي القواعد العامة والأحكام الإجرائية المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه لابد أن يتمتع أطراف الخصومة الضريبية الاستئنافية المطروحة أمام مجلس الدولة على أهلية التقاضي، بحكم أن إنعدام هذه الأخيرة يؤدي إلى ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان.

يتضح من ذلك، أن المشرع قد خصّ انعدام أهلية التقاضي في أطراف الخصومة الضريبية بجزاء إجرائي يقضي بالبطلان وليس بعدم القبول، ذلك أن شرط الأهلية مطلوب فقط لمباشرة

⁽⁴⁹²⁾- انظر الفقرة الأولى من المادة 91 من ق.إ.ج.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

إجراءات التقاضي وليس لوجود الحق -كما سبق الإشارة-، ولقد مكّن المشرع القاضي من إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان لانعدام الأهلية، بالموازاة بتقرير سلطة إثارة إعمال هذا الجزاء من قبل الخصم الذي تقرر البطلان لصالحه.

2- مخالفة شكل ومحتوى عريضة الاستئناف

تطلب القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمنظمة لكافة العرائض والطعون المطروحة أمام القضاء، خاصة ما تعلق بالقاعدة الإجرائية التي تحدّد شكل ومحتوى العريضة وأى مخالفة تُسجل بشأنها، إلا وكانت نتيجتها القانونية فرض الجزاء الإجرائي المناسب والملائم مع نوع المخالفة الإجرائية.

أ- شكل عريضة الاستئناف

أوجب المشرع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول، إذا لم يتم تقديم عريضة الطعن بالاستئناف ضمن قالبها الشكلي المحدّد لها بموجب النموذج القانوني الذي وضعه المشرع الجزائري في القواعد العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القانون الإجرائي الجبائي على وجه الخصوص في المنازعة الضريبية.

أ-1- أن تكون محررة على ورق مدموع

يشترط المشرع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الطعن لإغفال مُقدم الطعن بالاستئناف سواء أكان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب من تقديم عريضة الاستئناف مدموعة بطبع الدماغة، وهذا ما قضت به المادة 344 من ق.ض.م.⁽⁴⁹³⁾.

استقر الاجتهاد القضائي على تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الاستئناف لعدم استيفاء هذا الإجراء في عريضة الاستئناف، وهذا ما نجد له تأكيد وتأييد في القرار

⁽⁴⁹³⁾- انظر المادة 344 من ق.ض.م.ر.م. الملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2000، على أن يتم نقل هذه الأحكام كلها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

رقم 001903 الصادر عن مجلس الدولة والذي قضى من حيث شكل العريضة الاستئناف المقدم أمام مجلس الدولة بتوقيعها تحت طائلة عدم قبولها، بحيث جاء في حيثيات هذا القرار: "...(494) حيث أنه وفقاً لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يجب لزوماً أن تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة وأنه خلافاً لذلك تعد عريضة الاستئناف غير مقبولة وأنه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعلها غير مقبولة".

أ-2- أن تكون موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة

رتّب المشرع الجزائري الجزاء الإجرائي الخاص بعدم قبول عريضة الاستئناف، وذلك في حالة عدم توكيل أحد أطراف الخصومة القضائية لمحام معتمد لدى مجلس الدولة، من أجل توقيع عريضة الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، مما يُفهم من ذلك أن إغفال المستأنف لمثل هذا الشرط الجوهرى الذى تضمنته مقتضيات المادة 905 من ق.إ.م.إ ضمن عريضة الاستئناف، إلاّ وترتب حتماً عنه إعمال الجزاء الإجرائي وبالتالي تجد تلك العريضة مآلها جزاء عدم القبول.

نشير في هذا الصدد، أن الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول عريضة الاستئناف، يتم إعماله على سبيل الحصر بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا ما قام هذا الأخير بتقديم استئناف بشأن الحكم الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، وسواءً أكان هذا المكلف بالضريبة بصفته مستأنفاً للحكم الضريبي أمام مجلس الدولة، شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وذلك تطبيقاً لنص المادة 905 من ق.إ.م.إ.

يُستثنى من ذلك، أنه لا يتم إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول عريضة الاستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب باعتبارها شخص من أشخاص العامة المذكورة في المادة 800

(494)- قرار مجلس الدولة، رقم 1903، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، بين إدارة الضرائب ضدّ (ك.و)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 94.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

من ق.إ.م.إ، فإذا ما وجدت كطرف في المنازعة الإدارية بصفة عامة أو المنازعة الضريبية خاصة، فتكون مُعفاة بقوة القانون من إلزامية تقديم عرائضها أو الطعون وحتى مذكرات الرد بتوقيع من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، وإنما توقع حسبما أشارت إليه المادة 905 الفقرة 2 من ق.إ.م.إ بإسم الدولة أو بإسم الأشخاص المشار إليهم في المادة 800 من ق.إ.م.إ، من طرف الممثل القانوني⁽⁴⁹⁵⁾.

ب- محتوى عريضة الاستئناف

ُسجل عريضة الاستئناف على مستوى أمانة ضبط مجلس الدولة، على أن يتم تقييد تلك العريضة في سجل خاص يعطى لها رقم ويؤشر عليها من طرف رئيس مجلس الدولة، تبعاً لترتيب ورودها مع بيان أسماء وألقاب أطراف الخصومة الضريبية ورقم القضية وتاريخ أول جلسة، إلى جانب تسجيل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخ عريضة الاستئناف، على أن تبلغ رسمياً من قبل المستأنف عليه مع ضرورة مراعاة أجل عشرين (20) يوماً⁽⁴⁹⁶⁾ الذي يبدأ احتسابه من تاريخ تسلیم التکلیف بالحضور والتاريخ المحدد لأول جلسة.

استوجب المشرع الجزائري تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول عريضة الاستئناف، إذا ما شابها نقص في بياناتها الجوهرية والأساسية التي بينتها نص المادتين 540 و 541 من ق.إ.م.إ، والمتمثلة على النحو الآتي:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف؛
- اسم ولقب وموطن المستأنف؛
- اسم ولقب وموطن المستأنف وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له؛
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف؛

⁽⁴⁹⁵⁾ - انظر المادة 828 من ق.إ.م.إ.

⁽⁴⁹⁶⁾ - انظر المادتين 823 و 824 من ق.إ.م.إ.

- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتقافي؛
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛
- إرفاق عريضة الاستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف.

الفرع الثاني

الجزاءات الإجرائية المثارة أثناء سير الخصومة الضريبية الاستئنافية

كفل المشرع الجزائري مرحلة سير الخصومة الضريبية المطروحة أمام مجلس الدولة، من خلال قاعدة إجرائية نظم بها كافة الإجراءات المتتبعة في عملية التحقيق⁽⁴⁹⁷⁾ التي يتم على ضوئها ضمان السير الحسن للخصومة الضريبية الاستئنافية على مستوى مجلس الدولة.

بحيث نجد أول جزاء إجرائي يتم توقيع آثاره، في جزاء شطب القضية من الجدول وذلك بناء على المخالفة الإجرائية التي تصدر عن المستأنف عند تقديم عريضة الطعن بالاستئناف وذلك من خلال عدم امتثاله للإجراءات المقررة قانوناً (أولاً)، يقتصر من ناحية أخرى إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في اتخاذ إجراء معين من إجراء سير الخصومة الضريبية، وذلك بسبب القيام به خارج الأجال والمواعيد المحدد له قانوناً (ثانياً).

يُضاف إلى ذلك، بأنه يتربّع عن مخالفة الإجراءات التي تتبع في إطار عملية التحقيق أثناء الدرجة الثانية للنقاضي أمام مجلس الدولة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق (ثالثاً)، يتربّع أيضاً الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان، في حالة عدم احترام ومراعاة

(497) - للإسقاطية أكثر حول موضوع إجراءات التحقيق في طرح المنازعات الضريبية أمام مجلس الدولة، راجع في ذلك: كروان سمية، "آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، المجلد 3، عدد 2، 2016، ص 532.

إصدار القرار الصادر عن مجلس الدولة بشأن النزاع الضريبي، من ضرورة تضمين البيانات المحددة قانوناً (رابعاً).

أولاً: شطب القضية من الجدول

يعتبر الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول، من بين الجزاءات الإجرائية التي كيفتها المنظومة القانونية الإجرائية على أنها من الأسباب الإجرائية المؤدية إلى وقف الخصومة الضريبية الاستئنافية، ولقد تناول المشرع أحكام إعمال مثل هذا الجزاء الإجرائي ضمن القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تبقى الإشارة وبالتالي، أن الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول من بين الجزاءات الإجرائية التي يتم تقرير إعمالها من طرف القاضي عند مخالفة أطراف الخصومة الضريبية لنموذج القانوني المقرر للعمل الإجرائي المقدم أمام القضاء الإداري.

1 - عدم حضور المستأنف

تجسد فعليّة المطالبة القضائية بموجب الطعن بالاستئناف في الحكم الضريبي أمام المحكمة الإدارية، من خلال حضور المستأنف لتأكد من جدية استئنافه حتى تكون محل نظر وفصل بغرض التوصل إلى قرار يُرضي أطراف الخصومة.

ترتيباً على ذلك، يتربّب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بشطب القضية من الجدول، لمجرد غياب المستأنف عن حضور الجلسة أمام مجلس الدولة، على اعتبار أنه في مثل هذه الحالة يُعد المستأنف متذلاً عن دعواه، مما يتّعِّن ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول.

2 - حضور المستأنف وعدم تقديم محاضر التبليغ

عالج المشرع الجزاء الإجرائي الذي يقضي بشطب القضية من الجدول، ضمن النموذج القانوني المنصوص عليه في المادة 542 من ق.إ.م.إ على أن أي مخالفة لإجراءاته يتربّب عنّه

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

إنما هذا الجزء الإجرائي، تبعاً لذلك استوجب المشرع على المستأنف إلزامية القيام بالتبليغ الرسمي المقرر قانوناً لعريضة الاستئناف إلى خصمه المستأنف عليه، غير أنه في حالة مخالفة المستأنف لمثل هذا الإجراء الجوهرى والذى يضمن من خلاله المشرع بداية انطلاق الخصومة الضريبية الاستئنافية أمام مجلس الدولة من أجل النظر والفصل فيها، وبالتالي عدم تمكنه من إحضار محاضر التبليغ وكذا الوثائق المدعاة للاستئناف في أول جلسة.

يتضح من ذلك، أنه في حالة مخالفة المستأنف لمثل هذا الإجراء، ومن باب سياسة المشرع الجزائري الهدافة إلى التخفيف في شدة وقساوة إعمال الجزاء الإجرائي تحسباً لعدم المغالاة في شكل الإجراء وإهار الحق الموضوعي محل الاستئناف، مكّن المشرع القاضي من صلاحية منح آجال معينة تخضع لسلطته التقديرية، لغرض تمكين المستأنف من القيام بهذا الإجراء خلال الآجال الممنوحة له، على أن يقدّم بعد فوات هذه الآجال محضر التبليغ أو ما يثبت ذلك وكذا الوثائق المدعمة لاستئنافه، وأيّ مخالفة إجرائية تسجل للمرة الثانية دون أيّ مبرر مستند عليه، يُقرر القاضي بصفة تلقائية ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بشطب القضية من الجدول ومثل هذا الجزاء يكون بموجب أمر غير قابل للطعن⁽⁴⁹⁸⁾.

يُعد إجراء تبليغ عريضة افتتاح الدعوى من بين الإجراءات التي كفلها المشرع الجزائري بنموذج قانوني ينجر عن مخالفته تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول مع العلم أن المشرع قد نظم النموذج القانوني لمثل هذا الإجراء في القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 - عدم تنفيذ الإجراءات التي يأمر بها القاضي أثناء الجلسة

تناول المشرع جدية وصرامة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في شطب القضية من الجدول، وذلك تبعاً لمخالفة الأحكام التي تضمنتها المادة 216 من ق.إ.م.إ، التي تنصّ بأن الجزاء الإجرائي الذي يقضي بشطب القضية إنما يتقرر إعماله في حالة إهمال وعدم قيام أطراف

⁽⁴⁹⁸⁾ – انظر الفقرة الثانية من المادة 542 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الخصوصة الضريبية بالإجراءات الشكلية المحددة في نماذج قانونية، أو تلك التي يأمر بها القاضي نظراً للضرورة التي تتطلبها مجريات الفصل في ملف القضية.

أي مخالفة تُرصد بشأن هذه الإجراءات سواء تلك المستوجبة قانوناً أو المطلوبة قضاءً، يترتب عنه حتماً إعمال الجزاء الإجرائي المؤدي إلى شطب القضية من الجدول، ويتحقق جدية هذا الجزاء الإجرائي وصرامة تطبيقه بقوة القانون أو بناءً على الإرادة المشتركة للخصوم التي تظهر بتحرير طلب مشترك لتمكين القاضي من تقرير الجزاء الإجرائي.

ثانياً: سقوط الحق في تقديم مذكرات الرد لفوات الآجال

حتى المشرع من باب ضمان السير الحسن للخصوصة الضريبية الاستثنافية المطروحة أمام مجلس الدولة، أن يتلزم أطراف هذه الخصومة باحترام ومراعاة كافة النماذج القانونية المحددة للأعمال الإجرائية التي يجب أن تُتَّخذ وفقاً للأشكال والمقتضيات التي تُقرّها القواعد الإجرائية، خاصة ما تعلق منها بضرورة إيداع وتقديم الخصوم لمذكرات الرد خلال الآجال المحددة من طرف القاضي المقرر والمشرف على عملية التحقيق، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق لتقديم المذكرات بعد فوات الآجال المحددة.

يتکفل القاضي المقرر بناء على ظروف ومعطيات القضية، تمكين أطراف الخصومة الضريبية من آجال معينة ومعقولة من أجل تقديم المذكرات الرد، وأي تجاوز يطرأ بخصوص تقديم الخصوم لمذكرات الرد بعد فوات هذه الآجال، تكون تلك المذكرات وحسب مقتضيات المادة 458 من ق.إ.م.إ ليست محلاً للنظر والفصل فيها ولا يُعتد بها نظراً للجزاء الإجرائي المثار في هذه الحالة والمتمثل في سقوط حق الخصوم في تقديم مذكرات الرد، ما عدا الحالة التي يأمر فيها تشکيلة الحكم بتمديد آجال التحقيق، وبالتالي يتم تقاديم إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق، وتكون تبعاً لذلك تلك المذكرات محل نظر من قبل تشکيلة الحكم.

يقترن الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق في تقديم مذكرات الرد لفوats الميعاد، بسياسة تشريعية مخففة من شدة وقساوة إعماله، وذلك ظاهر من خلال استقراء نية المشرع ضمن مقتضيات المواد 849 إلى 851 من ق.إ.م.إ⁽⁴⁹⁹⁾.

نستشف من خلالها بأن المشرع أجاز لرئيس تشكيلة الحكم المقرر عدم إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في سقوط الحق، وإنما منح له هامش من السلطة التقديرية أين يعتمد عليها في حالة عدم احترام أحد الخصوم للأجال المنووح له لتقديم مذكرة الرد بتوجيهه إعذار برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أكثر من ذلك إذا تبين حدوث قوة قاهرة أو حادث مفاجئ حال دون استطاعت تقديم مذكرة الرد، فإنه يمكن منح له أجل جديد وأخير.

يُفهم بتحليل هذه المعطيات القانونية، بأن امتلاع كل من المستأنف والمستأنف عليه من تقديم مذكرات الرد خلال هذه الأجال وكافة الإجراءات المتتخذة بشأن تمكين أطراف الخصومة الضريبية من ضمان فعالية حماية حقوقهم الموضوعية بالموازاة لعدم المغالاة في شكل الإجراء المتمثل في تقديم مذكرات الرد خلال الآجال المحددة لهم، وكذا تقاضي توقيع فعليه الجزاء الإجرائي الذي يقضي بسقوط الحق في تقديم مذكرات الرد، وإحالة ملف القضية إلى المرحلة التي تليها.

يعتبر المستأنف عند هذه الحدود متنازلا ولم يرغب في تقديم أي ملاحظات أو مذكرات الرد، وذلك إعمالاً لجدية وصرامة الجزاء الإجرائي، بينما يصبح المستأنف عليه راضياً بالواقع المبينة في عريضة الاستئناف.

ثالثاً: بطلان إجراء التحقيق لعدم تبليغ مذكرات الرد

يكتسي مبدأ الوجاهية أهمية بالغة في ضمان السير الحسن للخصوم الضريبية الاستئنافية أمام مجلس الدولة، ولتدعم him هذا المبدأ سعي المشرع إلى تعزيزه من خلال تقرير جملة من

(499) - وضحت هذه المواد من 849 إلى 851 من ق.إ.م.إ، إتباع المشرع الجزائري لسياسة جزائية إجرائية مخففة في إثارة سقوط الحق وذلك من منطلق تدعيم سياسة عدم إهدار الحق الموضوعي الذي لأجله وجدت القاعدة الإجرائية.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الإجراءات التي تسمح عند اتخاذها مطابقة لنموذجها القانوني، ضمان مواصلة الخصومة الضريبية مسارها نحو إصدار قرار يُرضي كلاً أطراف المنازعة الضريبية.

يعتبر إيداع المستأنف لعريضة الطعن بالاستئناف في الحكم الضريبي الصادر عن المحكمة الإدارية، نقطة انطلاق عملية النظر في الخصومة الضريبية أمام مجلس الدولة⁽⁵⁰⁰⁾، فبعد أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات المقررة قانوناً لتبلغ العريضة عن طريق المحضر القضائي، يلي هذا الإجراء تبليغ كافة المذكرات ومذكرات الرد والوثائق المقدمة عن طريق أمانة ضبط مجلس الدولة وذلك كله تحت طائلة ترتيب إشراف القاضي المقرر، بحكم أنّ أي مخالفة إجرائية ترصد بشأن هذه الإجراءات إلاّ وترتب عنه إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق.

نصيف في هذا السياق، أنّه يتم تبليغ كل الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الخصوم أو إلى ممثلي الأطراف، إلى جانب محافظ الدولة بعرض تقديم إلتماساته في موضوع المنازعة الضريبية.

رابعاً: بطلان القرار الصادر عن مجلس الدولة

يقترن الجزاء الإجرائي الذي يقضي ببطلان القرار الصادر عن مجلس الدولة، عندما يُغض النظر عن إدراج بعض البيانات الجوهرية التي أدرجها المشرع الجزائري ضمن نموذج قانوني محدد لها⁽⁵⁰¹⁾، ذلك أن إغفال هذه البيانات يؤدي إلى الانتقاد من القيمة القانونية التي يحظى بها هذا القرار الفاصل في موضوع النزاع الضريبي، كما أنّ هذا الجزاء الإجرائي يتقرر إعماله بصورة جلية في حالة إغفال تبليغ محتوى هذا القرار إلى الخصم الذي يفرض عليه القانون واجب تنفيذ ما قضى به القضاء.

⁽⁵⁰⁰⁾ - كروان سمية، مرجع سابق، ص 532؛ يامه إبراهيم، مرجع سابق، ص 235؛ سيد أعمّر محمد، مرجع سابق، ص 250.

⁽⁵⁰¹⁾ - العربي وردية، مرجع سابق، ص 180.

1- عدم تضمين البيانات الجوهرية في القرار

ينبغي أن يتضمن القرار الفاصل في موضوع النزاع الضريبي على كافة البيانات الجوهرية التي حددتها المشرع وفقاً لنموذج القانوني الذي نظمه في القواعد العامة المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك تبعاً لسياسة تشريعية ندد من خلالها المشرع بترتيب الجزء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان لأي مخالفة تطرأ بشأن عدم تضمين هذه البيانات، وتمثل هذه الأخيرة على النحو الآتي⁽⁵⁰²⁾:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

بإسم الشعب الجزائري

- الجهة القضائية التي أصدرته؛

- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية؛

- تاريخ النطق به؛

- اسم ولقب مثل النيابة العامة عند الاقضاء؛

- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم؛

- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي ذكر طبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الانقاذي؛

- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم؛

- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

⁽⁵⁰²⁾ - انظر المواد من 553 إلى 555 من ق.إ.م.إ.

- الإشارة إلى جميع المستندات والوثائق المقدمة من قبل أطراف المنازعة ومحاضر إجراءات التحقيق التي قد تكون قد تمت، وتاريخ إصداره ومكانه.
- تاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتناء تاريخ إعادة فتحه.
- بيان ما إذا كان أطراف النزاع أو وكلائهم قد حضروا القرار أو تغيبوا⁽⁵⁰³⁾.

يجب أن يسعى قاضي الاستئناف إلى تضمين قراره كافة الحجج والأسانيد القانونية التي بنى عليها قناعاته حول موضوع المنازعة الضريبية بالإشارة إلى ذلك في تسبب منطق القرار، كما يجب على القاضي الإداري أن يبين في هذا الأخير، النتيجة الموضوعية المتخذة بعد عملية المداولة بين القضاة، والتي يفهم منها إما قبول الطلبات التي تقدم بها المكلف بالضريبة سواء ما تعلق طلب الإعفاء من تسديد الضريبة أو التخفيف من قيمتها، أو الرفض الكلي لطلباته المرفوعة أمامها⁽⁵⁰⁴⁾.

تضيف في هذا الشأن، أنه يتم إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان القرار، إذا لم يتم توقيع عليه من طرف الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتناء، على اعتبار أنه في حالة إذا تعذر التوقيع على أصل القرار ن طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط يقوم رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بالبطلان بتعيين قاضي آخر أو أمين الضبط ليقوم بذلك⁽⁵⁰⁵⁾.

اشترط المشرع أن يتضمن القرار الإشارة إلى كل الوثائق التي تم الاعتماد عليها في الخصومة الضريبية، ويشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة عند الاقتناء إلى الخصوم وممثليهم، وكذلك إلى كل شخص تم سماعه بموجب أمر من الرئيس⁽⁵⁰⁶⁾.

⁽⁵⁰³⁾ - يامـة إبراهـيم، مرجع سابق، ص 235.

⁽⁵⁰⁴⁾ - أنظر المادتين 276، 277 من ق.إ.م.إ.

⁽⁵⁰⁵⁾ - أنظر المواد 278 إلى 279 من ق.إ.م.إ.

⁽⁵⁰⁶⁾ - أنظر المادة 889 من ق.إ.م.إ.

2- مخالفة إجراء تبليغ القرار

اعتمد المشرع الجزائري على تقرير صرامة وجدية إعمال الجزاء الإجرائي لغاية الوصول إلى الحفاظ على القيمة الموضوعية للقرار الفاصل في موضوع النزاع الضريبي، مع العلم أن مثل هذا الغاية لا تتأتى إلا من خلال كفالة إجراء التبليغ بنموذج قانوني محدد لكافة الشكليات المتبعه لغرض تبليغ محتوى هذا القرار لأطراف المنازعة الضريبية، وذلك تحت طائلة ترتب الجزاء الإجرائي الذي يقضي ببطلان هذا المحضر⁽⁵⁰⁷⁾.

أشارت مقتضيات المادة 894 من ق.إ.م.إ.، على ضرورة تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة كجهة استئناف إلى أطراف المنازعة الضريبية وذلك بواسطة المحضر القضائي.

المطلب الثاني

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة كجهة نقض

يعتبر الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طعن آخر ضدّ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية⁽⁵⁰⁸⁾، ومن بين درجات التقاضي التي يصل إليها أطراف المنازعة الضريبية لغاية بلوغ الحماية القانونية للحقوق الموضوعية، لكون أنّ الطعن بالنقض يتمتع بأهمية إجرائية تكفل حماية الحق الموضوعي محل النزاع الضريبي، وذلك من خلال تحقيق الرقابة القانونية على الأحكام والقرارات الصادرة نهائياً من الجهات القضائية⁽⁵⁰⁹⁾.

أصبح بهذا الطعن بالنقض في مجال المنازعة الضريبية بمثابة ضمانة إجرائية احترازية، يهدف من خلالها الطاعن إلى تكريس الحماية للحق الموضوعي، وبالأخص تولي مجلس الدولة كجهة النقض فرض الرقابة على مدى تطبيق الجهات القضائية للجزاءات الإجرائية المقررة قانوناً،

⁽⁵⁰⁷⁾ – انظر المادة 19 من ق.إ.م.إ.

⁽⁵⁰⁸⁾ – فرجات فرجات، "مدى قابلية الطعن في قرارات مجلس الدولة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عشور، الجلفة، المجلد 10، العدد 4، 2017، ص 175.

⁽⁵⁰⁹⁾ – انظر المادة 11 من القانون العصوي رقم 98-01 مورخ في 30 ماي 1998، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، صادر بتاريخ 01 جوان 1998.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

على كافة الإجراءات التي اتبعها أطراف الخصومة الضريبية، ناهيك عن مدى إعمال الجزاء الإجرائي المناسب والملائم مع نوع العمل الإجرائي الذي لم يتم وفقاً لمقتضيات شكله الذي رسمته قاعدته الإجرائية في إطار نموذجه القانوني.

ينبغي من أجل بلوغ هذه الحماية القانونية التي يسعى مجلس الدولة كجهة نقض إلى تبسيطها، أن يتم العمل الإجرائي المطروح أمامها من قبل الطاعن مستوفياً لكافة الإجراءات القانونية، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي عند الترصد لأى مخالفة إجرائية بشأنها.

ينتج أول جزاء إجرائي على مستوى مجلس الدولة كجهة نقض، في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض، وذلك متى تم تقديم هذه العريضة مشوبة بعيب يظهر في عدم إستيفاء إحدى الشروط المقررة قانوناً لقبول العريضة، أو نقص في شكليات وبيانات الموضوعية في تلك العريضة، مما يستوجب المشرع ووفقاً للقواعد قانونية إجرائية حتمية فرض الجزاء الإجرائي (الفرع الأول).

يقترن أيضاً الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، متى تم خرق الطاعن لأوجه الطعن بالنقض الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والواردة على سبيل الحصر، إلى جانب تقرير مجلس الدولة لجزاء إجرائي يقضي بنقض القرار وإلغائه في حالة إذا ثبت وجود إحدى أوجه الطعن بالنقض في القرار المطعون فيه (الفرع الثاني).

الفرع الأول

عدم القبول لمخالفة شروط تقديم عريضة الطعن بالنقض

لقي جزاء عدم القبول⁽⁵¹⁰⁾ مجالاً واسعاً لإثارة إعماله من الناحية التطبيقية للممارسة القضائية وبالأخص على مستوى مجلس الدولة، وذلك نظراً للخصوصية الإجرائية التي حضي بها

⁽⁵¹⁰⁾— VAPAILLE Laurence, « Quelques remarques à propos de l'étendue du contrôle du juge de cassation en matière de contentieux fiscal », *R.T. F*, N° 09, 2008, p 369.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

هذا النوع من الجزاء الإجرائي، والذي يمتاز به على خلاف الجزاءات الإجرائية الأخرى⁽⁵¹¹⁾، ولقد جعل منه المشرع من بين الجزاءات الإجرائية التي يمكن إثارتها في أي مرحلة كانت عليها الخصومة القضائية سواء كان ذلك كان من طرف القاضي لكون هذا الجزاء متعلق بالنظام العام أو من قبل الخصوم⁽⁵¹²⁾.

نظراً لاتساع النطاق الإجرائي الذي يتم فيه إثارة إعمال جزاء عدم القبول، فإن المشرع عمل على تكريس فعالية آثاره على الخصومة الضريبية أثناء عرضها على مجلس الدولة باعتباره جهة نقض، وذلك عن طريق تقرير إعماله عند الترصد لأى مخالفة إجرائية لطرح عمل إجرائي أمام هذه الهيئة العليا في القضاء الإداري غير مطابق لنموذجه القانوني، فيتصدى مجلس الدولة لترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الطعن بالنقض مباشرة، لذا نجد بأن مجلس الدولة من أكثر الهيئات حرصاً على تشديد تطبيق الجزاء الإجرائي.

يتقرر تبعاً لذلك، جزاء عدم القبول عند تخلف الطاعن في مراعاة وعدم احترام الآجال والمواعيد المقررة وفقاً لنموذج قانوني يُتبع بشأن الإجراءات التي تتخذ لعرض الطعن بالنقض المطروح إلا وترتبط عنه قانوناً إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول (أولاً).

يأخذ كذلك، بهذا النوع من الجزاء الإجرائي في حالة عدم تحقق الشروط المحددة قانوناً والمقررة استيفائها في أي جهة مرفوعة أمام الجهات القضائية سواء أكانت عادلة أو إدارية، لذا نجد أن المشرع فسح نطاق تقرير مثل الجزاء الإجرائي لمخالفة شروط قبول عريضة الطعن بالنقض كذلك على مستوى مجلس الدولة (ثانياً).

⁽⁵¹¹⁾ - تظهر خصوصية الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، في أن المشرع الجزائري قد وسع من مجال إعماله وتطبيقه عند مخالفة العمل الإجرائي لنموذجه القانوني وذلك من خلال توسيع من نطاق الحالات التي يتم تقرير مثل هذا الجزاء الإجرائي، وهذا ما نجد له تأكيد عليه نص المادة 67 من ق.إ.م.إ.

⁽⁵¹²⁾ - سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري وقضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام: دراسة مقارنة، الكتاب الثاني، دار المفكر العربي، القاهرة، 1986، ص 552.

أولاً: مخالفة ميعاد تقديم الطعن بالنقض

حول المشرع الجزائري لأطراف المنازعة الضريبية، إمكانية سلك طريق آخر من طرق الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة أثناء نظرها في المنازعة الضريبية المطروحة أمامها، والتي رأى فيها أطراف الخصومة الضريبية عدم بلوغه مقصده وغايتها الموضوعية التي تأمل أن يتم الوصول إليها وذلك بعد استفاده واستغراق كافة الإجراءات المقررة لتسوية الإدارية للمنازعة الضريبية.

يتضح من ذلك، أن المشرع قد كفل إجراء الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بقاعدة إجرائية نظمت جميع الأعمال الإجرائية المتبعه من طرف الطاعن بالنقض، وذلك كله تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي الذي يتلاءم ويتنااسب مع نوع العمل الإجرائي محل المخالفة للأشكال والمقتضيات التي تفرضها القاعدة الإجرائية.

يظهر وبالتالي تعطيل الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الطعن أمام مجلس الدولة، إذا ما قام الطاعن بخرق النموذج القانوني الإجرائي المحدد للأجال ومواعيد المنصوص عليها في المادة 956⁽⁵¹³⁾ من ق.إ.م.إ، ذلك أن المشرع قد أوجب على الطاعن أن يُقدم طعنه بالنقض في إطار المنازعة الضريبية ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة، مراعيا آجال شهرين (2) التي يبدأ احتساب سريانها من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن بالنقض، مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات التي يرى فيها القانون ضرورة تستدعي تمديد الآجال.

غير أنه بالعودة إلى القانون الإجرائي الجبائي، نجد بأن المشرع قد أورد استثناء فيما يخص مسألة تمديد الآجال الخاصة بالطعن بالنقض ضمن حالات نصّ عليها قانوناً صراحة، حالة عدم التبليغ الشخصي للقرار تطبيقاً لنص المادة 453 الفقرة الثانية من ق.إ.م.إ أين يتم تمديد ميعاد الطعن إلى ثلاثة (3) أشهر، وكذا إذا كان القرار المراد الطعن فيه غيابياً فإن مدة الطعن تسري بعد انقضاء مدة المعارضة المقدرة بشهر واحد (1).

⁽⁵¹³⁾ – انظر المادة 956 من ق.إ.م.إ.

نستخلص مما سبق، أنّ المشرع كرس الأثر المشدّد لإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض، إذا ما قدّمت من طرف الطاعن بمخالفة الآجل المقرر له قانوناً.

يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري ووفقا لسياسته التشريعية التي ينادي بها إلى ضرورة احترام القواعد الإجرائية لما لها من أهمية إجرائية تستهدف بها تجسيد حماية الحقوق الموضوعية محل المطالبة القضائية، لذا من باب أولى يلتزم ويحترم الطاعن تقديم طعنه وفقا للآجال المقررة قانوناً، علما أن ذلك مكفول بتفعيل جدية وصرامة تطبيق الجزاء الإجرائي الذي تقضي مثل هذه الحالة.

ثانيا: مخالفة شروط تقديم الطعن بالنقض

رسم المشرع الجزائري المسار الإجرائي الذي يسلك من طرف أي متلاقي وهو بصدده عرض نزاعه أمام القضاء، وأي انحراف عن ذلك المسار يستوجب الوضع على المتلاقي تحمل الجزاءات الإجرائية التي سوف تثار بشأنها.

رسم المشرع الجزائري نموذج قانوني لأي إجراء مقدم أمام القضاء، وذلك لغرض تمكين هذا المتلاقي من بلوغ غايته من وراء اتخاذ تلك الأعمال للمطالبة بالأخص بتبسيط الحماية لحقوقه، ويظهر وبالتالي هذا النموذج القانوني في ضرورة استيفاء الطاعن لشروط العامة التي اشترطها المشرع لقبول أي دعوى مطروحة أمام القضاء ومن بينها الطعون المطروحة أمام القضاء الإداري.

تختص تأسياً على ذلك، مجلس الدولة في إثارة جزاء عدم القبول عند تعذر الطاعن عن عدم تمكنه من إستيفاء هذه الشروط، بحكم أنها تحظى بنوع من الخصوصية في تتحققها وتوافرها على مستوى مجلس الدولة.

1- مخالفة الشروط قبول الطعن بالنقض

تسري فعالية تقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض، إذا قام الطاعن بعدم إستيفاء الشروط الواردة في القواعد العامة المذكورة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتحديد في نص المادة 13 منه، والتي أورد المشرع أحكامها بصفة عامة تطبق على سائر العرائض أو الطعون المقدمة أمام الجهات القضائية سواء العادلة أو الإدارية.

أ- انعدام الصفة

يُعد شرط الصفة من الشروط المطلبة قانوناً لقبول الدعوى أو أي طعن مقدم أمام الهيئات القضائية، وذلك تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، وبهذا نجد أن المشرع قد منح لقضاء مجلس الدولة أثناء النظر في عريضة الطعن بالنقض المطروحة بشأن النزاع الضريبي والمثار بشأن القرار الصادر عن مجلس الدولة، صلاحية إثارة انعدام الصفة في الطاعن أو المطعون ضده، نظراً لتعلق مثل هذا الشرط بالنظام العام والذي يجيز للقاضي مهما كانت درجة التقاضي التي بلغها الطاعن فيما يخص الخصومة الضريبية.

يتضح من خلال ذلك، بأن شرط الصفة المثار عند انعدامها في أطراف الخصومة الضريبية عند وصولها للمرحلة الطعن بالنقض، لإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض، بأنها تمتاز بنوع من الخصوصية بالنظر إلى الصفة التي يشترط توافرها في الأطراف المنازعة الضريبية أمام درجات التقاضي، ذلك أن توفر الصفة عند بداية الخصومة التي يصدر فيها الحكم المطعون فيه غير كاف بل لابد أن يظل الطاعن ذي صفة إلى غاية صدور الحكم أو القرار محل الطعن⁽⁵¹⁴⁾.

⁽⁵¹⁴⁾- الشيخة هوم، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، 2009، ص ص 49-50.

تبقى الإشارة في الأخير، أن المشرع لم يستغني عن إعمال الجزاء الإجرائي المثار عند انعدام الصفة في الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، وإنما يلاحظ أن المشرع قد عمل في ظل سياسته التشريعية المنتهجة على تشديد إعمال الجزاء الإجرائي لمجرد انعدام الصفة.

ب- انعدام المصلحة

تقتضي القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه لا يكفي امتلاك الطاعن صفة التقاضي لكي تُقبل دعواه أو طعنه المقدم أمام الجهات القضائية، وإنما علاوة على ذلك يجب أن تتوفر لديه مصلحة يسعى إلى بلوغها من وراء المطالبة القضائية.

أضحى وبالتالي من الضرورة إعمال الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول عريضة الطعن بالنقض ضدّ القرار الفاصل في المنازعة الضريبية، متى انعدم في الطاعن شرط المصلحة، ذلك أن المصلحة يأخذ بها على أساس أنها شرط لاستعمال الحق في الطعن وليس شرطاً لنشائته، لأن الحق في الطعن ينشأ بتوافر صفة الخصم والخسارة التي تلحق به، لكنه لا يقبل -أي طعن- ما لم تكن لرافعه مصلحة فيه⁽⁵¹⁵⁾.

ج- انعدام الأهلية

يقصد بأهلية التقاضي تلك الصلاحية التي تمكن الشخص سواءً أكان شخص طبيعي أو معنوي من المطالبة والدفاع على حقوقه، وكذا صلاحية مباشرة إجراءات الخصومة⁽⁵¹⁶⁾، وبهذا نجد بأن المشرع الجزائري قد اعتير في بادئ الأمر أن الأهلية تعد شرطاً إلى جانب شروط الأخرى لقبول الدعوى أو أي طعن مقدم أمام الجهات القضائية، لكن رغم ذلك أفرد لها جزاء إجرائي مختلف عن ذلك الذي يثار عند انعدام كل من الصفة والمصلحة في المتقدّم.

استند المشرع إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة وليس عدم القبول كما هو الحال عند انعدام كل من الصفة والمصلحة في الطاعن،

— الشیخة هوم، مرجع سابق، ص 56⁽⁵¹⁵⁾

— المرجع نفسه، ص 57⁽⁵¹⁶⁾

وأساس هذا الجزاء الإجرائي أن شرط الأهلية هو شرط يعتدّ به لصحة إجراءات التقاضي وكذا مباشرة الحق في الطعن ولا تشكل على الإطلاق شرطاً لوجود الحق في الطعن بالنقض.

استقرت بهذا اجتهادات مجلس الدولة على إثارة إعمال الجزاء الإجرائي في ظل المنازعات الضريبية متى تم تقديم الطعن بالنقض ضدّ القرار الصادر في هذا النزاع أمامها، بدون أن يستوفي الطاعن لشروط العامة لقبول الدعوى، والتي أورّدتها المشرع في نص المادة 13 من ق.إ.م.إ، والتي لم يفردّها على دعوى دون الأخرى، وإنما قد أقرّ إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم قبول الدعوى، مهما كانت درجة التقاضي التي بلغها المتقدّي.

يُدلّ ذلك على الدور الإيجابي الذي يلعبه القاضي الإداري في تفعيل الجزاء الإجرائي الذي تُقره القواعد الإجرائية عند الإتيان بعمل إجرائي مخالف لنموذجه القانوني، وكل ذلك من منطلق تكريس الحماية للقواعد الموضوعية.

2 - مخالفة شكل ومحنتي عريضة الطعن بالنقض

يستوجب المشرع تحت طائلة ترتيب الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض، في حالة مخالفة النموذج القانوني الذي بين بموجبه المشرع الشكل الذي يظهر من خلاله العمل الإجرائي وكذا حدد بيّانات تلك العريضة.

نظراً لأهمية الشكل الذي حتّ عليه المشرع المتقدّي على ضرورة إحترامه ومراعاته، لأنّه به يتحقق السير الإجرائي للخصومة القضائية، بإعتباره وسيلة تنظيمية وأيّ مخالفة له يتم فوراً تقرير الجزاء الإجرائي.

أ-شكل عريضة الطعن بالنقض

تعامل المشرع الجزائري مع الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول عريضة الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، سياسة تشريعية ندد فيها حالات تظهر فيه صرامة وجدية تطبيق هذا الجزاء الإجرائي، وبين حالات أخرى أضفت عليه نوع من التخفيف والمرونة، من أجل تجسيده مبدأ

الموازنة بين شكل العمل الإجرائي والغاية المرجوة من الاعتماد على هذا العمل الإجرائي بحد ذاته للمطالبة بحماية الحقوق الموضوعية.

اعتمد المشرع على فكرة تقرير إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بعدم القبول أمام مجلس الدولة، وذلك من خلال تبيان وتحديد النموذج القانوني المقرر العمل به أثناء تقديم العمل الإجرائي – عريضة الطعن بالنقض – أمام هذه الجهة لاعتبار أن أي مخالفة له يتم تلقائياً تفعيل حتمية فرض الجزاء الإجرائي.

تجسد هذا الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، أثناء قيام الطاعن بتقديم عريضة الطعن بالنقض من غير أن تكون موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، لكون أن القاعدة الإجرائية لهذا النوع من العمل الإجرائي قد نظمها على أساس إيراد توقيع محام معتمد لدى مجلس الدولة، وهذا كله أقره المشرع بموجب مقتضيات المادة 905 من ق.إ.م.إ.

اقتصر المشرع نطاق إثارة إعمال الجزاء الإجرائي في حالة تقديم المكلف بالضريبة – الطاعن – لعريضة الطعن أمام مجلس الدولة من غير إيراد توقيع المحامي المعتمد لدى هذه الجهة، بهذا يكون الطاعن سواء أكان شخص طبيعي أو معنوي قد خرق النموذج القانوني المنظم لهذا العمل الإجرائي، مما يتعمّن في مثل هذا الوضع ضرورة توقيع الجزاء الإجرائي والقضاء بعدم قبول.

أضفى المشرع من جهة أخرى، نوع من التخفيف على شدة وقساوة إعمال الجزاء الإجرائي أمام مجلس الدولة، لتقديم عريضة الطعن من غير توقيع محام معتمد لدى هذه الجهة، وذلك عملاً بأحكام نص المادة 905 من ق.إ.م.إ التي أفت الأشخاص العامة المذكورة في المادة 800 من ق.إ.م.إ من توقيع عليها جزاء عدم القبول، على اعتبار أن المشرع قد منح لها صلاحية توقيع مختلف العرائض والطعون وغير ذلك تحت اسم الدولة وكذا الأشخاص في المادة 800 من طرف الممثل القانونية، وذلك تطبيقاً لنص المادة 827 من ق.إ.م.إ.

بـ-محوى عريضة الطعن بالنقض

تشكل المخالفة الإجرائية التي تلحق عريضة الطعن بالنقض المقدمة بشأن القرار الفاصل في المنازعة الضريبية، ضرورة فرض الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول وذلك في حالة ما إذا شاب عريضة الطعن بالنقض إغفال في إحدى بيئاتها الأساسية التي يستوجبها المشرع الجزائري في جميع العرائض المطروحة أمام القضاء الإداري.

استقراءً لمقتضيات المادة 904 من ق.إ.م.إ، التي أحالنا فيها المشرع فيما يخص بيانات عريضة الطعن بالنقض في المنازعة الضريبية إلى أحكام المادتين 815 و 828 من ق.إ.م.إ، يفهم بأنه قد وحد بشأن بيانات الواجب تضمينها في العريضة سواء أكانت أمام هيئات القضاء الإداري أو العادي⁽⁵¹⁷⁾، وأي مخالفة لها يتربّع عنّه إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم القبول، وتتمثل هذه البيانات فيما يلي:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف؛
- اسم ولقب وموطن المستأنف؛
- اسم ولقب وموطن المستأنف وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له؛
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف؛
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتقاني؛
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛
- إرفاق عريضة الاستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف.

⁽⁵¹⁷⁾ - الشيخة هوم، مرجع سابق، ص 77.

الفرع الثاني

نقض وإلغاء القرار محل الطعن بالنقض

نالت فكرة الجزاء الإجرائي حيز واسع من تنوّع وتعدد هذه الأخيرة وخاصة بالنسبة للمخالفات الإجرائية التي تلحق العمل القضائي، وذلك لأنّ هذا الجزاء الإجرائي يلاحظ عليه من الناحية العملية والقضائية، أنه شدّد فيه المشرع من حيث إعماله في حالة إذا ما وصل العمل القضائي للنظر فيه من قبل مجلس الدولة كجهة نقض.

أظهرت وبالتالي، الممارسة القضائية، أنه في غالبية الأحيان لما يتم تقديم العمل القضائي المشكّل في صورة عريضة الطعن بالنقض، بأنه يتقرّر بشأنه إثارة إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في نقض القرار وإلغائه، ليتمّ إحالة نفس الأطراف القضائية على الجهة المصدرة للقرار مشكّلاً بتشكيله أخرى ليتم إعادة الفصل فيه.

يتضح من ذلك، أن مثل هذا الجزاء الإجرائي الذي يمتلك مجلس الدولة دون سواه سلطة إثارة إعماله، من بين الجزاءات الإجرائية الأشدّ صرامة وجدية من حيث الآثار التي تترتب عنه، لكون أن أي مخالفة إجرائية تطرح بشأن العمل القضائي على مستوى درجات التقاضي (المحكمة الإدارية ومجلس الدولة كجهة استئناف) إلا وعرض فيه القاضي قراره لبني بشأنه الطاعن الأوجه الخاصة به أمام مجلس الدولة كجهة نقض - (أولاً)، وكذا المخالفة الإجرائية التي تتعلق بموضوع الطعن بالنقض الذي يُعدّ الجوهر الذي يبحث عنه الطاعن للوصول إلى حلّ ينهي به المنازعه الضريبية (ثانياً)، إضافة إلى أن أي مخالفة تصدر عن قاضي الاستئناف بشأن عدم تطبيقه القاعدة القانونية على النحو الذي أوجبه المشرع، يكون قراره محلّ للطعن بالنقض، نظراً لأنّ مخالفة القاضي للقانون يؤدي إلى إهانة الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعه الضريبية (ثالثاً).

أولاً: مخالفة الأوجه المتعلقة بشكل العمل الإجرائي

يتأسس الطاعن أمام مجلس الدولة - كجهة نقض - من أجل بناء طعنه على أوجه قد حددتها المشرع وفقاً لنموذج قانوني يتعلق بالمخالفة الإجرائية التي تلحق شكل العمل الإجرائي، وفي حالة اعتماد الطاعن عليها في طعنه الخاص بالنقض، ففي مثل هذه الحالة تستجيب لها بالقبول وترتب الجزاء الإجرائي على القرار المتمثل في نقض وإلغاءه القرار محل الطعن بالنقض، أما في حالة عدم مطابقة الطعن لنموذج القانوني المحدد لأوجه الطعن، يترتب عنه رفض الطعن بالنقض موضوعاً لعدم التأسيس.

1- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات

تتمثل النصوص القانونية التي تشكل قواعد جوهرية في الإجراءات والتي ينجر عن مخالفتها قابلية الحكم أو القرار للطعن فيه بالنقض تتعلق بتشكيل الجهة القضائية الفاصلة في النزاع، وتحديد عدد القضاة الذين يفصلون فيها، كذلك القواعد التي تتعلق بنظام الجلسة وكيفية إصدار الحكم وطريقة تحりره وما يجب أن يشتمل عليه من بيانات⁽⁵¹⁸⁾.

يترتب عن كل مخالفة لقاعدة جوهرية في الإجراءات جزاء إجرائي يقضي بنقض القرار المطعون فيه وإلغائه ومن ثم إحالة القضية محل الطعن أمام تشكيلاً حكم القضاء والفصل فيها من جديد، ووفقاً لما تمليه القواعد والأحكام القانونية، مع ضرورة احترام ومراعاة القواعد الإجرائية المنظمة للعمل الإجرائي أو القضائي.

2- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات

يظهر الوجه الثاني من الأوجه التي يستند إليها الطاعن لإثارتها أمام مجلس الدولة، في إغفال قاضي الاستئناف في الدرجة الثانية من التقاضي، لإثارة بعض الجزاءات الإجرائية التي كفل بها المشرع احترام القواعد الإجرائية المنظمة للأعمال القضائية، فنجد تبعاً لذلك قاضي الاستئناف

⁽⁵¹⁸⁾ - للمزيد من التفصيل حول أنواع القواعد الجوهرية في الإجراءات، راجع في ذلك: **الشيخة الهوام**، مرجع سابق، ص 92 وما يليها.

لم يُثُر مثل هذه الجزاءات الإجرائية نظراً لسهو أو إهمال من جانبه، فيعرض في مثل هذا الوضع قراره إلى طعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة وإلغائه.

أكّدت العديد من القرارات الصادرة عن المحكمة العليا مثل هذا الطرح التحليلي المؤدي إلى تقرير الجزاء الإجرائي الذي يقضي بنقض القرار محل الطعن بالنقض والفاصل في المنازعة الضريبية ومن ثم إلغائه.

حيث قضت المحكمة العليا في إحدى قراراتها بقبول الطعن وتأسيسه من حيث الموضوع، والقضاء بترتيب جزاء إجرائي على القرار بنقضه وإبطاله وإحالة القضية والأطراف من جديد إلى نفس المجلس القضائي مشكلاً بتشكيله أخرى للفصل فيها وفقاً للقانون، وذلك ضمن ما جاء في حيثيات القرار رقم 387088 الصادر بتاريخ 26/09/2007⁽⁵¹⁹⁾ عن المحكمة العليا والقاضي : ”(...) عن الأوجه المأذون من خرق الأشكال الجوهرية للإجراءات، قصور الأسباب وخرق القانون (...).”

3 - عدم الاختصاص

يُثُر الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم الاختصاص في الطعن أمام مجلس الدولة، في أية مرحلة كانت عليها الدعوى الضريبية، وذلك نظراً لاعتبار المشرع جزاء عدم الاختصاص في ظل القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من النظام العام، يمكن أن يتأسس عليه الطاعن كوجه الطعن أمام مجلس الدولة، وأي خرق بشأن اتخاذ مثل هذا الجزاء الإجرائي في غير في غير موضعه القانوني الصحيح، يُعرض القرار إلى الطعن فيه بالنقض، وبالتالي تقضي فيه مجلس الدولة بتقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في الإلغاء وإعادة القضية للفصل فيها من جديد.

⁽⁵¹⁹⁾ - قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، رقم 387088، صادر بتاريخ 26 سبتمبر 2007، بين (م.ب) ضد مدير الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، عدد 1، 2008، ص 361.

4- تجاوز السلطة

يقترب جزء تجاوز السلطة من جزء عدم الاختصاص، إلا أن جزء تجاوز السلطة أعم وأشمل من الأخير، بحيث يقصد بتجاوز السلطة اغتصاب القاضي ما ليس من اختصاص السلطة القضائية، والدخول في مسائل يعود الاختصاص فيها لسلطة التنفيذية أو السلطة التشريعية، كإصدار أحكام وقرارات تقضي بقواعد قانونية وغير ذلك، مما يعد في نظر القانون جريمة إنكار العدالة، علماً أنّ مثل هذه المخالفة الإجرائية هي نادرة الوقع عملياً، لأنّ غالباً ما يظهر هذا الجزء الإجرائي في صورة حكم القاضي على شخص بصفة غير الصفة التي كلف بالحضور فيها⁽⁵²⁰⁾.

نظراً لخصوصية هذا الجزء الإجرائي الذي يقضي بتجاوز القاضي لسلطته المخولة له بإسم القانون والمعمول بها في هامش السلطة القضائية دون الخروج عنها، قد يعرض عند أي مخالفة تصدر عن قاضي الاستئناف بشأنها واتخاذ قرار فاصل في موضوع المنازعه الضريبية، إلى الطعن بالنقض على مستوى مجلس الدولة والقضاء بإلغائه والفصل في الدعوى من جديد، وهذا ما أكد وأيدته القرار رقم 543636 الصادر بتاريخ 23/07/2008 القاضي بـ "...)" من حيث الموضوع: عن الوجهين الأول والثالث معاً مسبقاً لتشابهما.

الوجه الأول: المأمور من تجاوز السلطة طبقاً للمادة 2/500 من ق.إ.ج بدعوى أنه بتطبيق الخبرات الثلاث للعقوبة التكميلية المنصوص عليها في المادة 193/1 من ق.ض.م قد جعل المبلغ مبالغ فيه، لأن التفريقي ما بين التكليف الجنحي والجنائي، ذلك أن المادة 300 من ق.ض.م تتضمن حالات تفرق فيها ما بين الجناحه والجناية حسب مبلغ الضريبة المتملص منها. مع العلم أنه حتى في حالة فرض الضريبة تلقائياً تطبق على المعنى غرامة بنسبة 25% فقط ويبقى من اختصاص القضاء الإداري".

⁽⁵²⁰⁾ - للإسقاطية أكثر حول موضوع تجاوز السلطة، راجع في ذلك: **الشيخة الهوام**، مرجع سابق، ص ص 90-91؛ **ذيب عبد السلام**، مرجع سابق، ص 287.

ثانياً: مخالفة الأوجه المتعلقة بموضوع الطعن بالنقض

يعبر موضوع الطعن بالنقض في المجال الضريبي عن المخالفة الإجرائية ذات العلاقة بمحظى القرار الذي تم إصداره بُغية بلوغ المقصود الموضوعي للحقوق المطالب حمايتها أمام القضاء، لذا يظهر بأن ثبوت وقوع مثل هذه المخالفة التي تمس جوهر القرار يكون عرضة لتوقيع مجلس الدولة كجهة نقض- للجزاء الإجرائي الذي يتمثل في نقض وإلغاء القرار محل الطعن بالنقض.

1- انعدام التسبب

يُعد التسبب من بين الإجراءات الجوهرية التي يبني عليه القاضي حجية لقراره الفاصل في موضوع أي منازعة قضائية وبالأخص المنازعة الضريبية، بهذا يفهم بأن إجراء التسبب هو واجب يقع على القاضي وحق الممنوح للمتقاضي، وهو ما أقرته أحكام المادة 11 من ق.إ.م.إ بنصها على أنه "يجب أن تكون الأوامر والأحكام والقرارات مسببة".

يُقصد بانعدام السبب من الناحية التطبيقية، ظهور القرار الصادر عن مجلس الدولة كجهة استئناف أو أي جهة قضائية خالي من أي مبررات وأسس وأسانيد قانونية وكذا تبيان قاضي الاستئناف لقناعاته في إصدار هذا القرار، وفي بعض الأحيان ما يتأسس القاضي في تسبب قراره على مجرد تسبب صوري كأن يقول القاضي أن الطلب غير مؤسس ولا يمكن الإنفاق إليه دون مناقشة الطلب لا من حيث الواقع ولا من حيث تطبيق القانون عليه⁽⁵²¹⁾.

تشكل مخالفة هذا الواجب القانوني في ضرورة إثارة إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بنقض وإلغاء القرار الذي جاء معيب بانعدام التسبب، وذلك عند إثارة الطاعن لمخالفة هذا الإجراء من قبل قاضي الاستئناف في المنازعة الضريبية كوجه من أوجه الطعن المكرسة في المادة 389 الفقرة التاسعة من ق.إ.م.إ.

⁽⁵²¹⁾- نجيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 289.

2- قصور التسبيب

يُقصد بقصور التسبيب هو سرد القاضي لعموميات دون ربطها بوقائع القضية ودون التوصل إلى توضيح ما جعله يطبق قاعدة قانونية معينة على تلك الواقع أو أن يسهي على ذكر دفاع ودفع الخصوم، أو أنه يرفض وسائل دفاع أو دفع دون مناقشتها والرد عليها بكيفية أو بأخرى⁽⁵²²⁾.

يُعاب على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة باعتبارها كجهة استئناف والفاصلة في موضوع النزاع الضريبي، أنها تأتي في بعض الأحيان مشوبة بعيوب في تسبيبها لكونها ناقصة، فيترتب في مثل هذه الحالة تقرير إعمال الجزاء الإجرائي عند طرح هذا العيب كوجه للطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة، لتصدي بنقضه وإلغائه مع إحالة القضية من جديد أمام نفس الجهة المصدرة للقرار أو جهة أخرى لإعادة الفصل فيه.

نصيف في هذا الشأن، أن المحكمة العليا قد قضت بإعمال هذا الجزاء الإجرائي من خلال القرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22/07/2010⁽⁵²³⁾ والقاضي في إحدى حيثياته: "عن الوجه الثاني مسبقاً المأخوذ من القصور في التسبيب:

(...) حيث أن القرار المطعون فيه خلص في حديثه الثالثة إلى رفض طلب الطاعن بتعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة على أساس المنازعه في الدين الضريبي لا يكون أمام القاضي الجزائري، وعليه فإن غرفة الاتهام ذهبت في تحاليلها للواقع إلى أن مبلغ الضريبة المتملص منه، والذي هو عنصر أساسي لإعطاء التكيف الصحيح لجريمة الهرب الضريبي إن كانت جنحة أو جنائية، ما هو إلا دين ضريبي يعود الاختصاص في تحديده للقاضي الإداري، مما يعد تناقضاً في التسبيب، إذ هو من جهة تعتبر أن مبلغ الضريبة موضوع المتابعة الحالية

⁽⁵²²⁾- ذيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 289.

⁽⁵²³⁾- قرار المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، رقم 690357، صادر بتاريخ 22 جويلية 2010، بين (ب.ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2011، ص 366.

للقاضي ما هو إلا دين ضريبي أي أن الواقع ذات طابع مدنى بحث ومن جهة أخرى تقضى باتهام الطاعن بجناية التهرب الضريبي.

حيث بالإضافة إلى ما سبق فإن القرار المطعون فيه لم يُبين ما هي الطريقة أو الطرق التدليسيّة التي استعملها المتهم المتملص من الضريبة، وإنما اكتفى بالقول بأن الواقع المنسوبة للمتهم تشكّل بعنصرها المتوفّرة جناية الغش الضريبي، وهذا من دون توضيح أو تبيان هذه العناصر.

وحيث يستخلص مما سبق أن القرار المطعون فيه جاء متناقضاً وقاصراً في التسبب، كما أنه خالٍ القانون وأخطأ في تطبيقه، مما يعرضه للنقض والإبطال".

3- تناقض التسبب مع المنطوق

يجد الجزاء الإجرائي الذي تقضي به مجلس الدولة في الطعن بالنقض المرفوع أمامها ضد القرارات الصادرة عن جهة الاستئناف في المنازعة الضريبية، والمتمثل في نقض القرار وإلغائه والقضاء بإحالته القضية لإعادة النظر والفصل فيها من حيث أمام الجهة المصدرة للقرار أو جهة أخرى، وذلك عندما يتعلق محل الطعن بالنقض في المجال الضريبي بالوجه المثار والمتعلق بتناقض التسبب المقدم من طرف قاضي الاستئناف ومنطوق القرار.

يُقصد بتناقض التسبب مع المنطوق، ذلك التناقض والاختلاف القائم بين المنطوق والأسباب، والذي يكون مآلـه ناتج عن خطأ في غالب الأحيان عن خطأ في التفكير القانوني، والذي يجعل القاضي يستنتج حلاً مخالفـاً لذلك الذي كان من الواضح أنه ينبغي اتخاذـه بناء على الأسباب الواردة في القرار⁽⁵²⁴⁾.

4- تحريف المضمون الواضح لوثيقة معتمدة في الحكم

ينتج عن إثارة وجه تحريف المضمون الواضح لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار كأوجه بالطعن بالنقض تأسياً على نص المادة 358 الفقرة الثانية عشرة من ق.إ.م.إ ضمن عريضة

⁽⁵²⁴⁾- نجيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 289.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الطعن بالنقض، إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بنقض القرار المطعون فيه وإلغائه ومن ثم إحالة القضية وأطرافها من جديد على نفس الجهة المصدرة للقرار أو على جهة أخرى لإعادة الفصل في موضوعها، وذلك متى تم التأكيد من صحة هذا الوجه فإن قضاة مجلس الدولة يثيرون تلقائياً إعمال جزاء نقض القرار وإلغائه.

يُشترط وبالتالي، لإعمال مثل هذا الجزاء من قبل مجلس الدولة، أن يكون مضمون الوثيقة المعتمدة في الحكم أو القرار واضح ودقيق لا يدع أي مجال للشك فيه وذلك من خلال وجود عبارات تثير اللبس والغموض، ذلك أن في مثل هذه الحالة يمكن قاضي الاستئناف من استعمال حقه في التفسير والتأنيل، ومنه لا يكون قراره عرضة للطعن بالنقض فيه.

5- تناقض الأحكام القضائية

يفتح مجال تناقض الأحكام القضائية سواء أكانت صادرة في آخر درجة أو كانت غير قابلة للطعن العادي، من إمكانية الاعتداد بها كإحدى الأوجه الطعن بالنقض المثارة أمام مجلس الدولة، وتبعاً لذلك متى ثبت صحة هذه الأوجه، يفتح المجال أمام هذه الجهة من إثارة جزاء نقض القرار وإلغائه والعودة إلى الفصل في القضية من جديد على مستوى الجهة المصدرة له أو أمام جهة أخرى حسب ظروف الحال ومعطيات القضية المطروحة.

6- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم

يظهر أن تأسيس الطاعن على وجه وجود مقتضيات متناقضة تمس بسلامة منطوق الحكم وتحول دون تنفيذه⁽⁵²⁵⁾، كوجه من أوجه للطعن ضدّ القرار الضريبي الصادر عن قاضي الاستئناف، يجسد بذلك ضرورة إعمال قضاة مجلس الدولة لجزاء نقض مثل هذا القرار والقضاء بإلغائه وإعادة الفصل فيه، وذلك كله حتى يتم تجسيد مطالب الطاعن القضائية والمتمثلة في كفالة القضاء في تسوية نزاعه الضريبي مع إدارة الضرائب، وبالتالي ضمان حماية المقتضيات الموضوعية لحقوقه.

⁽⁵²⁵⁾- نجيب عبد السلام، مرجع سابق، ص 290.

7- السهو في الفصل في إحدى الطلبات

ثبت إعمال الجزاء الإجرائي الذي يقضي بنقض القرار وإلغائه من طرف مجلس الدولة كجهة نقض، عندما لا يتعرض القاضي الإداري إلى الفصل في إحدى الطلبات المقدمة من طرف أحد أطراف الخصومة الضريبية، وذلك دون تقديم أي توضيحات أو تبريرات التي ينوي إليها القاضي في منطوق القرار حتى يقادى تعريض قراره للطعن بالنقض.

تأكد إعمال مثل هذا الجزاء الإجرائي من الناحية القضائية، بموجب القرار رقم 227783 الصادر بتاريخ 20/02/2002 عن المحكمة العليا، والقاضي بإغفال القاضي الإداري الفصل في طلب إدارة الضرائب، بحيث جاء في إحدى حيثياته: "... عن الوجه الوحيد المثار: والمأمور عن إغفال الفصل في وجه الطلب.

بدعوى أن الدعوى العمومية تم تحريكها بناء على الشكوى المقدمة من الإدارة الجبائية. حيث أنها التماست إلزام المدعي عليه في الطعن أن يدفع مبلغ الضريبة التي تم تهريبه بـ 46850037.50 دج وهذا على مستوى الشكوى المقدمة أمام وكيل الجمهورية وعلى مستوى محكمة بوقاعة وكذا على مستوى مجلس قضاء سطيف، ولكن الحكم الصادر لم يفصل في طلب إدارة الضرائب المتمثل في المبلغ المذكور سالفا و 500.000.00 دج كتعويضات مدنية بالرغم من إدانة المتهم".⁽⁵²⁶⁾

8- الحكم بما لا يطلب أو أكثر مما يطلب

طرح بعض القضايا القضائية المعروضة أمام القضاء على وجه عام، أن يتعرض فيها القاضي إلى الحكم بما لا يطلب به أو أكثر مما يطلب، وإنما يكفي القاضي بالنظر والفصل في حدود الطلبات المقدمة من طرف المتقاضي، وأي مخالفة إجرائية تثار بهذا الشأن إلا وتم عرض القار الفاصل في موضوع النزاع إلى الطعن بالنقض من طرف مجلس الدولة، لإعتبار مثل هذه

⁽⁵²⁶⁾- قرار المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، رقم 227783، صادر بتاريخ 20 فيفري 2002، بين (بن.ز.ص) والمدير الولائي ضد النيابة العامة، المجلة القضائية، عدد 1، 2004، ص 323.

المخالفة من بين الأوجه التي على أساسها يتم ترتيب جزاء نقض القرار وإلغائه وإعادة الفصل في موضوع القضية من جديد.

ثالثاً: مخالفة الأوجه المتعلقة بعدم تطبيق صحيح القانون

يُثار إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في نقض القرار وإلغائه، كلما ثبت أمام مجلس الدولة كجهة نقض - بموجب عريضة المقدمة من الطاعن أن قاضي الاستئناف لم يقم بإصدار قراراتها مطابقة مع النموذج القانوني المقرر لها في ظل القوانين الجبائية عامة والقانون الإجرائي الجبائي خاصة، فترتباً مباشرةً الجزاء الإجرائي الذي يتمثل في نقض وإلغاء القرار.

1- انعدام الأساس القانوني

يستند القاضي الإداري أثناء فصله في موضوع المنازعة الضريبية المعروضة أمامه، الاعتماد على أسانيد قانونية غير متوافقة مع موضوع هذه المنازعة، مما يطرح في مثل هذه الحالة إشكالية انعدام الأساس القانوني ويرضى وبالتالي قراره إلى الطعن بالنقض فيه بناءً على أوجه يتقدم بها الطاعن أمام مجلس الدولة.

تم تأكيد ذلك من خلال قرار المحكمة العليا رقم 177988 الصادر بتاريخ 22/07/1997، حيث جاء في إحدى حيثياته: "(...) عن الوجه الثالث من مذكرة الأستاذ بركان جلول مسبقاً: حيث أن حاصل ما ينعي به الطاعن في هذا الوجه على الحكم المطعون فيه انعدام الأساس القانوني بالقول أن تطبيق المادة 418 من ق.ع تتوقف ليس فقط على مقدار الضريبة وإنما على وجوب متابعة مخالفات مرتكبة تقع تحت طائلة المواد 69 و 71 و 73 من قانون الأسعار الملغى بمقتضى المادة 97 من الأمر رقم 95-06 المؤرخ في 25/01/1995" ⁽⁵²⁷⁾.

⁽⁵²⁷⁾- قرار المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، رقم 177988، صادر بتاريخ 22 جويلية 1997، بين (م.ب) ضد النيابة العامة ومن معها، المجلة القضائية، عدد 1، 1998، ص 207.

2- مخالفة القانون الداخلي

يُعتبر مخالفة القانون الداخلي من أكثر الأوجه التي يتم إثارتها في الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، ذلك لأن هذا العيب يمس مباشرة موضوع الطعن باعتبار أن قاضي الاستئناف قد أخطأ في تطبيق القاعدة القانونية سواء أكان قانون داخلي أو اتفاقيات دولية- أو حتى في تفسيرها على هذا النحو الذي يتحقق فيه المقصود الموضوعي للحق المطالب حمايته، لذا نجد أن هذا القرار يكون في نهايته عُرضة لترتيب الجزاء الإجرائي الذي يقضي بنقض القرار وإلغائه لأن قاضي الاستئناف لم يحترم تطبيق صحيح القانون.

نجد أن عرض مثل هذا الوجه للطعن في القرار الصادر عن قاضي الاستئناف، لقى صدى كبير في إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في نقض وإلغاء القرار، وهذا ما أكدت عليه المحكمة العليا في قرارها رقم 430229 الصادر بتاريخ 31/12/2008، حيث جاء في حيثياته بأنّه: "(...) عن طعني النائب العام ومديرية الضرائب معاً: عن الوجه الوحيد المثار من قبل النائب العام والوجه العام الوحيد المثار من قبل مديرية الضرائب مجتمعين وحاصلها: مخالفة القانون أو الخطأ في تطبيقه وإنعدام الأساس القانوني عملاً بـأحكام المادة 8/7/500 من ق.إ.ج.

بدعوى أن القرار المطعون فيه من جهة يقرر بطلان الإجراءات بسبب عدم تقديم المستندات اللازمة من إدارة الضرائب الطاعنة ومن جهة أخرى يفصل في الموضوع ببراءة المتهم وذلك يعد خطأ في تطبيق القانون كما يعيّب عليه كذلك كونه إشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن تقدم العارضة محاضر المعاينة والوثائق التي تثبت قيامها بإنذار المدعى عليه في الطعن بينما القانون لا يشترط ذلك وإسناداً إليه نقضه وإبطاله"⁽⁵²⁸⁾، وكذا القرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 28/01/2009 والذي جاء فيه أنه: "(...) الوجه الثالث المأخذ عن مخالفة أحكام المادة 8.4.7/500 من ق.إ.ج.

⁽⁵²⁸⁾- قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، رقم 430229، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008، بين النيابة العامة العامة ومديرية الضرائب ضدّ (ع.أ)، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2008، ص 397.

(...) الوجه الثالث مسبقاً المؤدي وحده إلى النقض والمخاون من مخالفة أحكام المادة 8.4.7/500 من ق.إ.ج، بدعوى أن القاضي الجزائري غير مرتبط بقيمة الضرائب بل هو مرتبط بقيام أركان جريمة التهرب من عدم قيامها الأمر الذي يجعل القرار المطعون فيه حال من الأسباب ومنعدم الأساس القانوني".⁽⁵²⁹⁾.

⁽⁵²⁹⁾ قرار المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، رقم 378030، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009، بين (أ.س) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص 333.

المبحث الثاني

الآثار المترتبة عن إعمال الجزاء الإجرائي أمام مجلس الدولة

تضمن دستور 1996 مجموعة من المبادئ العامة في الفصل الثالث المخصص للسلطة القضائية فرفعها إلى مصاف المبادئ الدستورية الأمر الذي جعل منها أساساً لنصوص قانونية إجرائية تخضع لها خصومة المنازعة الضريبية خاصةً والخصومات القضائية الأخرى عامة⁽⁵³⁰⁾، فعلى سبيل المثال نجد المادة 143 منه تنص على ما يلي: "ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطات الإدارية".

يعود هذا الاهتمام الكبير للتشريع بصفة عامة بالقاعدة الإجرائية إلى الدور المهم الذي تلعبه في الخصومة القضائية وبالخصوص في المنازعة الضريبية وهذا الأساس أيضاً يمكن لنا استخلاصه من خلال اقتران هذه القواعد الإجرائية بالجزاء الإجرائي في مخالفتها للنموذج القانوني المقرر لها.

لهذا فأداء القاعدة الإجرائية للمهمة الموجودة لأجلها يتوقف على مدى فعالية الجزاء الإجرائي فكل إغفال أو إهمال لهذا الأخير سيؤدي حتماً إلى ترتيب آثار سلبية على سير خصومة المنازعة الضريبية، وفي المقابل لا يمكن لنا إغفال جوهر المنازعة والغاية منه والمتمثل في تحقيق الهدف النهائي والوصول إلى استصدار حكم فاصل في الموضوع يقضي بتمكين الخصوم من حقهم الموضوعي محل المطالبة في المنازعة⁽⁵³¹⁾.

يتبين بذلك مركز مجلس الدولة في المنازعة الضريبية كجهة فاعلة وفعالة في تقرير الجزاء الإجرائي وتصويبه، باعتباره آخر مرحلة والمقرر قانوناً حول فعالية الجزاء الإجرائي من عدمه من خلال إعماله والتغاضي عنه.

⁽⁵³⁰⁾- أنظر نص المادة 143 من الدستور.

⁽⁵³¹⁾- TAILLEFAIT Antony, « Le droit au sursis de paiement et au juge du référé fiscal: un droit restauré », *R.D.F.*, N° 29, 2002, p 30.

قياس إعمال الجزاء الإجرائي أمام مجلس الدولة يتوقف على معرفة الآثار التي يرتبها في كل حالة من الحالة التي يمكن فيها إعماله وتحريكه، التي تظهر في العديد من الموضع أثناء سير المنازعة الضريبية بداية من المرحلة الإدارية أمام إدارة الضرائب إلى غاية الوصول لمجلس الدولة كمرحلة أخيرة⁽⁵³²⁾.

يمكن تقسيم المنازعة الضريبية وبالتالي من حيث الناحية الإجرائية باعتبار موضوع الدراسة إلى شقين، شقٌ يتعلّق بالسياسة التشريعية أي القواعد الإجرائية الموضوعة من طرف المشرع وشقٌ متعلّق بأطراف الخصومة، نقصد بذلك القاضي والمكلّف بالضريبة وإدارة الضرائب وكل من له علاقة بموضوع الدعوى الضريبية، وعلى هذا فالجزاء الإجرائي يرتكب آثار على القاعدة الإجرائية بحد ذاتها (**المطلب الأول**)، كما يرتكب أيضاً آثاراً على أطراف خصومة المنازعة الضريبية (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

آثار الجزاء الإجرائي على القاعدة القانونية الإجرائية

تعتبر دعوى المنازعة الضريبية مركز إجرائي يتعلّق بالموضوع، فهي وسط تلتقي فيه القواعد الإجرائية بالقواعد الموضوعية⁽⁵³³⁾، لكن تعدّ القاعدة القانونية الإجرائية هي الأساس فيها حيث لا تجد الدعوى تطبيقاً لها خارج المجال الإجرائي، فبقاء الدعوى يكون بالتطبيق السليم للقاعدة القانونية الإجرائية.

لهذا فالمشرع وضع لها نموذجاً قانونياً لحمايتها فأي مخالفة لهذا النموذج ينبع عنه جزاء يسمى بالجزاء الإجرائي، الذي يعتبر الأثر الذي يرتّبه قانون الإجراءات الجنائية أو قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مواجهة المكلّف بالضريبة أو إدارة الضرائب باعتبارهم أطراف

⁽⁵³²⁾— BERGERS Maurice-Christian, *op.cit*, p 15.

⁽⁵³³⁾— أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 88.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

خصوصة المنازعة الضريبية في حالة مخالفتهم للنموذج القانوني لقاعدة قانونية معينة من قواعد القانون⁽⁵³⁴⁾، لذا فحماية القاعدة الإجرائية مقترب بفعالية الجزاء الإجرائي.

انطلاقاً من هذه الفكرة ففي حالة ما إذا كان الجزاء الإجرائي غير فعال سيؤثر سلباً على القاعدة القانونية الإجرائية وبالأحرى يصبح الإجراء غير مطابق لنموذجه القانوني المفترض أن يكون عليه، مما يرتب آثار سلبية على إجراءات سير الدعوى الضريبية خصوصاً أمام مجلس الدولة الذي يعدّ المرحلة الأخيرة في التقاضي، وكفالة السير المثالي للمنازعة الضريبية مرتبطة بمدى حماية إجراءاتها وصولاً إلى تحقيق الهدف النهائي دون أي عيب إجرائي (الفرع الأول).

ترتبط فعالية القاعدة الإجرائية حتماً بأطراف المنازعة الضريبية سواء المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، وحتى القاضي الإداري، باعتبارهم المحرك الأساسي لخصوصة المنازعة الضريبية، فلا يمكن للجزاء الإجرائي توليد آثاره في المنازعة الضريبية دون إعماله من أطراف المنازعة الضريبية.

ترتّب لذا آثار الجزاء الإجرائي حتماً عند تحريك القاعدة الإجرائية، مما ينبع عن ذلك إما تطبيق سليم لها، وفي هذا الحالة لا ينجم أي إشكال في دراسة الجزاء الإجرائي باعتبار أنه يكون في حالة سكون ولا يستدعي الوضع تطبيقه أو إثارته، أما في حالة العكس وعدم احترام أطراف المنازعة الضريبية للقاعدة الإجرائية فهنا يكمن الإشكال وضرورة تحليل الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة الأطراف للقاعدة الإجرائية، والآثار المترتبة عنه⁽⁵³⁵⁾ (الفرع الثاني).

⁽⁵³⁴⁾ – الأنصارى حسن النيدانى، مبدأ وحدة الخصومة ونطاقه في قانون المرافعات المصرى والفرنسى، مرجع سابق، ص .8

⁽⁵³⁵⁾ – نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.تا)، ص 104

الفرع الأول

مطابقة الإجراء لنموذجه القانوني

تقوم القاعدة القانونية الإجرائية على عنصر أساسي يتمثل في مجموعة الواقع النموذجية المجردة التي يجب أن يكون الفعل الإجرائي المتخذ في الخصومة مطابقاً لها، وفي هذه الحالة المطابقة تتولد عنه الآثار المحددة في القانون نتيجة اتخاذ العمل الإجرائي الصحيح⁽⁵³⁶⁾، أما في حالة ما اتّخذ الفعل الإجرائي بشكل معيب لا يتطابق مع نموذجه يستوجب تطبيق الجزاء عليه.

يؤدي تطبيق الجزاء الإجرائي على القاعدة الإجرائية المتخذة مخالفة لنموذجها إلى هدر الإجراءات المتخذة خلال كل المنازعة الضريبية، حتى وإن كانت كثيرة وطويلة بداية من التظلم أمام إدارة الضرائب إلى غاية الوصول إلى مجلس الدولة، فالجزاء يمتد إلى إهار كل الإجراءات الأخرى المرتبطة بمنازعة الضريبية، لذا فتفعيل هذا الجزاء من شأنه أن يؤدي إلى فقدان الإجراءات لقيمتها وغايتها في حماية الحقوق الموضوعية، بل وقد يمتد أثره إلى ضياع تلك الحقوق ذاتها بإهار الإجراءات.

تجد القاعدة الإجرائية بذلك فعاليتها في احترامها وحمايتها من الهدر، لذا فـأيّة محاولة لإغفال الجزاء المترتب عن مخالفتها، يؤدي إلى ترتيب أثار عليها وإهار المهمة التي وجد من أجلها (أولاً).

يتربّ إلى جانب ضياع الغاية من القاعدة الإجرائية أثر آخر عليها من ناحية وضيقها وقيمتها العملية بحيث تصبح محتوية على عنصر التكليف فقط دون ترتيب أي جزاء عليها كنتيجة لإهار الإجراءات وصون الحقوق الموضوعية التي لا تتم إلا بصون القاعدة الإجرائية المؤدية إليه، ليصبح بذلك الإجراء المعيب مولداً لنتائج الإجراء الصحيح (ثانياً).

⁽⁵³⁶⁾- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، مرجع سابق، ص 204.

أولاً: إهار فكرة الجزاء الإجرائي

تؤدي عدم فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية إلى إهار الجزاء المترتب عن مخالفة العمل الإجرائي لنموذجه المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية خاصة وقانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة⁽⁵³⁷⁾.

نجد من بين الجزاءات الإجرائية المقررة قانوناً البطلان الذي يتربّ في حالة مخالفة قاعدة إجرائية حددتها القانون، فالمنازعة الضريبية عبر مختلف مراحلها تميّز بكثرة إجراءاتها التينظمها المشرع بصفة الإلزام، وفي حالة مخالفتها يتربّ عليها جزاء البطلان، الذي يعدّ أوسع الجزاءات الإجرائية التي تترتب في حالة مخالفة الإجراء الواجب قانوناً حيث ترد على الفعل المعيب و تهدّر آثاره القانونية.

إلاّ أنّ هذا المبدأ لا نجد تطبيقه بطريقة صارمة في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أنّ هناك قواعد قانونية تتّصل على تصحيح وإعفاء العمل الإجرائي المعيب من ترتيب الجزاء الإجرائي عليه، وذلك راجع لاعتبارات متصلة بالعدالة والغاية الجوهرية والأساسية من المنازعة الضريبية المتمثلة في حماية الحق الموضوعي، لذا تترتب عنها آثار في حالة عدم تطبيق الجزاء الإجرائي بإهار القاعدة الإجرائية بتصحيح الإجراء المعيب وتحقيقه للهدف والغاية النهائية للمنازعة الضريبية.

1- آثار تصحيح الإجراء المعيب

عملاً بالمادة 816 من قانون إجراءات المدنية والإدارية⁽⁵³⁸⁾ يجب أن تحتوي عريضة إفتتاح الدعوى لمنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية على توقيع المحامي، ففي حالة تخلف هذا

⁽⁵³⁷⁾- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، مرجع سابق، ص 204.

⁽⁵³⁸⁾- تنص المادة 815 من ق.إ.م.إ، على ما أتى: "مع مراعاة أحكام المادة 827 أدنى، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الشرط يستلزم إعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان الدعوى، إلا أن المادة 817 من القانون السالف الذكر أقرت بجواز تصحيح المدعى للعريضة وذلك قبل فوات الميعاد⁽⁵³⁹⁾.

الهدف من توقيع المحامي هو الضمان الشخصي للتولى وإثارة النزاع أمام القضاء الإداري بهدف توفير الوقت والجهد للمحكمة الذي قد يهدى في بحث قضايا لا سند لها في القانون وناقصة الشفافية القانونية في حالة إثارتها من طرف المتقاضين، لهذا فرغم أن توقيع المحامي يعد إجراء شكلي جوهري إلا أنه يمكن تصحيح هذا الإجراء⁽⁵⁴⁰⁾ بتحقيق الهدف منه وذلك بحضور المحامي في الجلسة أي تعويض ذلك التوقيع.

يمكن تصحيح ذلك الإجراء المعيب بطريقة أخرى في حال غياب ذلك بتوقيع محامي آخر مكانه وهذا في الحالات التي لا يمكن للمحامي التقاضي أمام المحكمة المرفوع أمامها الدعوى⁽⁵⁴¹⁾، لا سيما مجلس الدولة الذي يستوجب أن يكون المحامي معتمد لدى المحكمة العليا ومجلس الدولة.

تظهر آثار الإجراء المعيب أيضا في العديد من الأعمال الإجرائية الأخرى على مستوى مجلس الدولة، فالقاضي في هذه المرحلة يمكن له الأمر بأحد الإجراءات القضائية التي تساعد في حل النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من خلال الأمر بإجراء خبرة قضائية للتأكد من أساس فرض الضريبة وكذا مراعات إجراءات التحصيل وغيرها من التحقيقات التي يمكن اللجوء إليها من أجل حسم النزاع.

لاسيما أن المنازعة الضريبية تتميز بالتعقيد والجانب التقني والفنى الذي يستدعي أهل الخبرة من أجل توضيح المسائل، التشكيلة الجماعية لجهة القضاء الإداري في مرحلة التحقيق

⁽⁵³⁹⁾— ببراءة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص426؛ قرار مجلس الدولة، رقم 033289، صادر بتاريخ 13 جوان 2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص 73.

⁽⁵⁴⁰⁾— قاسي الطاهر، الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2012، ص 133.

⁽⁵⁴¹⁾— أحمد سلامة بدر، الدفع الجوهري في الدعوى الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 71.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الخاص بالمنازعة الإدارية، إضافة إلى إمكانية إجراء معاينة للمادة محل فرض الضريبة سواء كان عقاراً أو أي شيء آخر يمكن معاينته، وكذا إمكانية الأمر بإجراء مضاهاة الخطوط على الدفاتر المسوكة من طرف المكلف بالضريبة، وغيرها من الإجراءات الأخرى المقررة قانوناً في المواد من 858 إلى 865 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادتين 85 و86 من قانون الإجراءات الجبائية.

ينجم عن اتخاذ إحدى هذه الإجراءات بصفة مخالفة لمقتضياتها القانونية الصحيحة بطلان العمل الإجرائي ذاته، وبتوقيع الجزاء نتيجة لتلك المخالفة الإجرائية، تأمر التشكيلة الجماعية للجهة القضائية الإدارية، بإعادة القيام بالإجراء الباطل من جديد، ففي هذه الحالة لا يؤثر هذا الجزاء على القيام بالعمل الإجرائي مرة أخرى ولكنه يجرد الإجراء الباطل من آثاره وغايته في مرحلة التحقيق والخصومة برمتها ويصبح بعد تقرير بطلانه كأنه لم يكن منذ القيام به.

يجب بالتالي أن يُتّخذ سليماً حتى يكون صالحاً لتوليد آثاره القانونية، فإن كان معيناً انعكس ذلك على ذاتية العمل الإجرائي نفسه بفقدان جميع الآثار التي يرتبها العمل الصحيح ويصبح غير صالح لتوليد مثل هذه الآثار⁽⁵⁴²⁾.

يتربّ على تصحيح هذا العيب الشكلي صدوره صحيحاً⁽⁵⁴³⁾ منتجًا لآثاره القانونية المقررة له وإنتاج آثاره كاملة صحيحة⁽⁵⁴⁴⁾ وهذا يعني أنّ الجزاء الإجرائي فكرة غير محترمة، فإعفاء من آثار البطلان بنص قانوني يجعل القاعدة القانونية عبارة عن تكليف فقط وبعبارة أخرى أنّ آثار التصحيح يتمثل في إهدار فكرة الجزاء.

⁽⁵⁴²⁾ - أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 99.

⁽⁵⁴³⁾ - موسعة صونية نادية، "السلطات الجديدة المخولة للقاضي الإداري في مجال تدعيم المشروعية الإدارية في مجال تدعيم المشروعية الإدارية في ظل أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 09/08"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية السياسية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، المجلد 54، عدد 4، 2017، ص 146.

⁽⁵⁴⁴⁾ - أحمد محمد إبراهيم الحنفاوي، بطلان الإجرائي وآثاره على الدعوى التأديبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006، ص 214.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

2- أثر تحقيق الإجراء المعيب لهدف خصومة المنازعة الضريبية

يرى بعض الفقهاء⁽⁵⁴⁵⁾ أن الإجراء المعيب إذا حقق الهدف من وجوده أو بعبارة أخرى حقق قصد المشرع من وراء وضعه، فإن التمسك بإعمال الجزاء فيه يكون منافي للقانون وغير مشروع وقد استندوا في ذلك على نظرية التعسف في استعمال الحق والقائمة على قصد المتمسك بالجزاء بإضرار الغير، أو إذا كانت المصالح التي يرمي إلى تحقيقها المتمسك بالجزاء قليلة الأهمية بالنسبة لما يصيب الغير من ضرر⁽⁵⁴⁶⁾.

سنحاول إعطاء مثال لتوضيح هذا الرأي أكثر من خلال دراسة العيب الشكلي الناتج من توقيع المحامي الذي سبق لنا التطرق إليه، فالهدف من توقيع المحامي على عريضة افتتاح الدعوى هي التحقق من إشراف المحامي على تحرير العريضة فحضوره في الجلسة دليل لإشرافه على الدعوى وذلك لا جدوى من إعمال جزاء بطلان إجراءات الدعوى نظراً لتحقيق الغاية من العيب.

نخلص إلى القول من الناحية الإجرائية أن رغم المساعي التي يقوم بها المشرع في الحفاظ على سريان دعوى المنازعة الضريبية عن طريق وضع قواعد تحدُّ من إعمال الجزاء الإجرائي، ونظرة الفقهاء إلى الدعوى من الناحية الموضوعية وإغفال الدور المهم للجزاء الإجرائي إلا أنه يبقى محتفظاً بقيمة الإجرائية ويستلزم تطبيقه وتكرисه على كل مخالفة إجرائية وإلا كان ذلك إهدار لفكرة الجزاء الإجرائي وفعاليتها.

⁽⁵⁴⁵⁾- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الجنائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة ، مرجع سابق، ص207؛ أحمد سلامه بدر، مرجع سابق، ص 67؛ أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 179؛ مصطفى محمود الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري: دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 389؛ فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 35.

⁽⁵⁴⁶⁾- AUSTRY Stéphane, « La Jurisprudence du conseil d'Etat », Revue Des Société, Dalloz N° 3, 2002, p 475.

ثانياً: توليد الإجراء المعيّب لنتائج الإجراء الصحيح

يترتب على عدم فعالية الجزاء الإجرائي بقاء الإجراء المعيّب قائمًا مولداً لكافة الآثار التي يرتبها الإجراء الصحيح⁽⁵⁴⁷⁾، هذه الآثار تستند إلى الإجراء المعيّب في حالة عدم إثارة هذا العيب، ويقصد بهذه الآثار تلك المسندة إلى الفعل الإجرائي المعيّب من طرف القانون، ونعني بذلك الإجراءات المعيبة في شروطه الشكلية أو شروطه الموضوعية⁽⁵⁴⁸⁾.

بناءً على هذا يستوجب البحث عن آثار الجزاء الإجرائي على الأعمال الإجرائية من خلال العيوب التي تصيب الشروط الموضوعية للعمل الإجرائي، والعيوب الشكلية التي تصيب الأعمال الإجرائية.

1- أثر العيوب التي تصيب الشروط الموضوعية للعمل الإجرائي

تعدُّ الإرادة في العمل الإجرائي عنصراً موضوعياً، وذلك استناداً إلى أساس أنَّ العمل الإجرائي هو عملٌ إرادي يتم بإرادة من قام به دون البحث في نفسية من تمسك بالعمل الإجرائي والتحقق من توفر عيوب الإرادة، فالالأصل أنَّ العمل الإجرائي عملٌ شكلي أي أنَّ القانون لا يعتد بالإرادة فيه لا طالما تمَّ اتخاذه في الشكل المحدد في القانون⁽⁵⁴⁹⁾.

إلا أنَّه لا يمكن الاعتداد بهذا المبدأ نظراً لكون العمل الإجرائي قد يشوبه عيب في إرادة من قام بالعمل ويستلزم ذلك إعمال الجزاء الإجرائي، وللتوسيح هذه الفكرة أكثر سنقوم بإعطاء مثال حول عيب من عيوب الإرادة والمتمثّل في التدليس ونبيّن آثاره على فعالية القاعدة الإجرائية.

⁽⁵⁴⁷⁾- فوزي دهيم الرشيدى، بطلان العمل الإجرائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى - دراسة مقارنة من القانون الأردنى -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص 108.

⁽⁵⁴⁸⁾- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، مرجع سابق، ص 216.

⁽⁵⁴⁹⁾- المرجع نفسه، ص 218.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

عملاً بالمادة 144 من قانون إجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁵⁰⁾ فإن القاضي الإداري في إجراء الخبرة الفنية في المنازعة الضريبية يؤسس حكمه على نتائج الخبرة إلا أنه غير ملزم برأي الخبر⁽⁵⁵¹⁾، بل يتخذ الحكم على أساس قناعته وهذا لا يمنعه من استخدام طرق تدليسية في بناء حكمه، فرغم أن إرادته مشوبة بعيوب التدليس فهذا لا يؤثر على الحكم باعتباره موافقاً للقانون وبعد صحيحاً دون النظر إلى إرادة القاضي وذلك لأن الفعل الإجرائي يتم صحياً بمجرد صدوره على الوجه المقرر قانوناً، إلا أن عدم بطلان هذا الإجراء يؤدي بنا إلى القول أنه إهانة لفكرة الجزاء الإجرائي.

2- أثر العيوب الشكلية التي تصيب الأعمال الإجرائية

سبق لنا وأن فصلنا في العيوب الشكلية التي تصيب الأعمال الإجرائية من خلال مخالفتها المادة 83 من قانون إجراءات الجباية، ووصلنا إلى نتيجة وجوب إعمال الجزاء الإجرائي المحدد قانوناً، لكن نظراً للسياسة التشريعية التي سبق الإشارة إليها أيضاً، قد لا يتم إثارة هذه العيوب لأي سبب فيظل الإجراء المعيوب قائماً هذا ما يؤثر سلباً على فعالية الجزاء الإجرائي ويتبين لنا آثار العيوب الشكلية التي تصيب العمل الإجرائي أكثر من خلال هذا المثال.

عملاً بنص المادة 96 من قانون إجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁵²⁾، إذا لحق إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية عيب من العيوب الشكلية سواءً كان في الميعاد أو الأشخاص أو الكيفية فلا يعد إجراء التحقيق باطلاً كلياً وإنما يعتري البطلان الجوانب المشوبة بعدم الصحة فقط، هذا يعني أن هذا الإجراء لا يرتب آثاره القانونية كاملةً مما يستوجب إعمال الجزاء وتجريد هذا العمل المعيوب من صلاحيته لتوليد الآثار القانونية⁽⁵⁵³⁾، إلا أن السياسة التشريعية سمحت بإعفاء هذا الإجراء من

⁽⁵⁵⁰⁾- تنص المادة 144 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة. القاضي غير ملزم برأي الخبر، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة".

⁽⁵⁵¹⁾- بعلي محمد الصغير، مرجع سابق، ص 320.

⁽⁵⁵²⁾- تنص المادة 96 من ق.إ.م.إ على أنه: "لا يمس البطلان عمليات التحقيق إلا في جوانبها المشوبة بعدم الصحة".

⁽⁵⁵³⁾- بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 286.

آثار البطلان وسير خصومة المنازعة الضريبية مسار الخصومات الصحيحة وتكيفها كأنها خصومة خالية من العيوب.

لكن من الناحية الإجرائية إذا كان الإجراء معيب يستوجب الإبطال بصفة كاملة وهذا على أساس الجزاء الإجرائي يقوم بإضفاء حماية على القاعدة الإجرائية كل وليس جزء منها فقط وإنّثر ذلك سلباً على فعالية الجزاء الإجرائي خصوصاً والمنظومة الإجرائية عموماً.

الفرع الثاني

احترام أطراف المنازعة الضريبية للقواعد الإجرائية

يتتحقق للقاعدة الإجرائية وصفها بتوفّر عنصر الإلزام فيها، وهذا الإلزام لا يتحقّق وجوده إلا إذا اقترن بجزء، فانتقاد هذا الأخير يجعل القاعدة الإجرائية ناقصة من حيث طبيعتها القانونية، هذا ما يؤكّد أنّ الجزاء يعد ركن من أركان القاعدة الإجرائية⁽⁵⁵⁴⁾، لكن تحقيق القاعدة الإجرائية لوصفها لا يعتبر مجرد إجراء شكلي ثانوي فقط، وإنّما يلعب دور هام في دعوى المنازعة الضريبية حيث تستمد هذه الأخيرة قدرتها القانونية من القاعدة الإجرائية باعتبار الدعوى مركز إجرائي يتعلق بالموضوع ووسط يلتقي فيه القواعد الإجرائية بالقواعد الموضوعية لكن تظلّ القاعدة الإجرائية هي الأساس فلا يمكن تصور وجود أي نفاذ للدعوى خارج المجال الإجرائي⁽⁵⁵⁵⁾.

يمكن القول أن الدعوى الضريبية هي سلطة إجرائية يمنحها المشرع للمكلّف بالضريبة أو إدارة الضرائب لحماية حقوقهم، فاحترام القاعدة الإجرائية ينبع حتماً آثار على فعالية الجزاء الإجرائي (أولاً).

ينطبق هذا أيضاً على القاضي باعتبار الدعوى ترفع أمام القضاء وبإجراءات المطالبة القضائية، فاحترام القاضي للقاعدة الإجرائية يؤثّر حتماً على فعالية الجزاء الإجرائي (ثانياً).

⁽⁵⁵⁴⁾ـ أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 61؛ الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، مرجع سابق، 1991، ص 10.

⁽⁵⁵⁵⁾ـ المرجع نفسه، ص 88.

أولاً: مدى احترام الخصوم للقاعدة الإجرائية

يُستقرّاً من أحكام المادة 60 من قانون إجراءات المدنية والإدارية التي سبق لنا شرحها أنّ الحفاظ على فعالية القاعدة الإجرائية يستوجب على الخصم التمسك بها، ويعدّ هذا من ناحية حماية الحقوق الموضوعية للمكلّف بالضريبة أو إدارة الضرائب حق مخول لهم، ومن الناحية القانونية الفنية فهو واجب على الخصوم احترامها كونها قواعد آمرة وملزمة ومقترنة بالجزاء المتمثل في البطلان الذي يتقرر في حالة مخالفة الشكل التموذجي للقاعدة الإجرائية.

نجد في المقابل من ذلك أنّ المشرع عند وضعه للقواعد الإجرائية لم يضمن لها الحماية الالزامية مما يعطي للخصوم إمكانية إهارها.

تلجاً لإدارة الجبائية إلى إبداء طلبات لإدخال الغير في المنازعة الضريبية في حالة ما إذا كان هذا الغير حائزًا لأموال المكلّف بالضريبة المراد توقيع الجزاء عليها لتحصيل المساهمة المستحقة على ذمة هذا الأخير لصالح الخزينة العمومية⁽⁵⁵⁶⁾، لكن يعدّ هذا الطلب موضوعي أي أنها تنازلت ضمنياً عن أي دفع في الشكل⁽⁵⁵⁷⁾ وهذا يعني أن إدارة الضرائب سمحت للدعوى بالسّريان رغم أنها مشوبة بعيوب إجرائي في الشكل وبالتالي أهدرت القاعدة الإجرائية.

كما نستنتج في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁵⁸⁾ أنّ إدارة الضرائب عند قيامها بإجراءات تحقيق في محاسبة المكلّف بالضريبة فإنّ الهيئة المختصة والمتمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية أو مصالح البحث والمرجعات على

⁽⁵⁵⁶⁾- كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 421 .

⁽⁵⁵⁷⁾- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعات الضريبية أمام القاضي الإداري، مرجع سابق، ص 80 .

⁽⁵⁵⁸⁾- تنص المادة 20 فقرة 1 ق.إ.ج، على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

المستوى المركزي، كل حسب اختصاصه بتعيين الأعوان المحققون والمؤهلون قانوناً للقيام بهذه العملية، بحيث أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل⁽⁵⁵⁹⁾.

كما أنه قد يتولى هذا التحقيق فرقٌ مختلفة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتي تتحدد تركيبتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 290-97.

يؤدي عدم احترام هذه الشروط إلى تقرير الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق إلا أن إعمال هذا الجزاء يستوجب على المكلّف بالضريبة باعتبار أنها ضمانات ممنوحة له أن يتمسك به، فالسلطة التقديرية تعود إليه وحده وذلك نظراً لعدم تعلق هذا الإجراء بالنظام العام وبالتالي عدم إمكانية القاضي الإداري إثارةه من تقاء نفسه.

يستتبع أيضاً من أحكام المادة 20 فقرتين 4 و5 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁵⁶⁰⁾ أن مدة التحقيق المصوب في المحاسبة لا تتعدي أكثر من شهرين وفي حالة ما تجاوزت إدارة الضرائب هذه المدة، للمكلّف بالضريبة أجل 30 يوماً لارسال ملاحظاته، ففي حالة قبوله للتحقيق يعني أنه تنازل عن التمسك بالجزاء الإجرائي الناجم عن العيب الإجرائي المتمثل في تجاوز مدة التحقيق، نظراً للسلطة الممنوحة من طرف المشرع الجبائي للمكلّف بالضريبة في التمسك بهذه العيوب وعدم إدراج هذا الإجراء ضمن النظام العام، لهذا يمكن لنا القول أن المكلّف بالضريبة في هذه الحالة لم يحترم القاعدة الإجرائية وقام بإهدارها.

كما تستخرج أيضاً من خلال الأحكام العامة المتعلقة بإجراءات التحقيق وفقاً لنص المادة 79 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁶¹⁾ أن القاضي الإداري يأمر عند الاقتضاء المكلّف

⁽⁵⁵⁹⁾- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 182.

⁽⁵⁶⁰⁾- انظر الفقرة الرابعة من المادة 20 من ق.إ.ج. والفقرة الخامسة من المادة 20 من ق.إ.ج.

⁽⁵⁶¹⁾- تنص المادة 79 من ق.إ.م.إ على أنه: "يأمر القاضي، عند الاقتضاء، الخصوم أو أحدهم، بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسببيقات المالية بعد تحديدها، لدى أمانة ضبط الجهة القضائية.

إذا لم تودع هذه المبالغ في الآجال التي حددها القاضي، استغنى عن الإجراء الذي أمر به، وحكم في القضية على =الحالة التي هي عليها.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

بالضريبة أو إدارة الضرائب بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسببيقات المالية لدى أمانة الضبط، إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة تستشف منها أنّ هذا الإجراء يخضع لسلطة الخصوم حيث أنه في حالة عدم امتثال المكلّف بالضريبة أو إدارة الضرائب لهذه القاعدة الإجرائية يستغنى عنها القاضي ويحكم في القضية على الحالة التي عليها⁽⁵⁶²⁾.

نخلص من خلال الأمثلة التي سبق عرضها إلى القول أنّ المشرع وضع بعض القواعد الإجرائية تحت سلطة الخصوم ولم يحدّ لها جزاء إجرائي يطبق آلياً في حالة مخالفة هذه القواعد مما سمح للخصوم بالاستغناء وعدم احترام هذه القواعد الإجرائية وبالتالي ترتب عنها آثار سلبية فيما يخص إعمال الجزاء الإجرائي أو بعبارة أخرى يعّد هذا الإخلال مساس بفعالية الجزاء الإجرائي.

ثانياً: مدى احترام القاضي للقاعدة الإجرائية

يعدّ إثارة القاضي للدفع الإجرائي من تلقاء نفسه ولو لم يكن متعلق بالنظام العام والعمل على حماية القاعدة الإجرائية ما هو إلا قيام بدوره في مراقبة صحة الإجراءات وسلامة الخصومة من العيوب الإجرائية، فتكيف الخصوم للدفع على أنها موضوعية أو شكلية لا يستوجب على القاضي الالتزام به وذلك عملاً بالمادة 29 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁶³⁾، بل له الحق

= لا يخل تطبيق أحكام هذه المادة بما هو مقرر في شأن المساعدة القضائية".

(562) - بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 111؛ بعي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 321.

(563) - تنص المادة 29 من ق.إ.م.إ، على أنه: "كيف القاضي الواقع و التصرفات محل النزاع التكيف القانوني الصحيح، دون التقيد بتكييف الخصوم. يفصل في النزاع وفقاً للقواعد القانونية المطبقة عليه".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

في إعادة تكيف الدفع بطريقة صحيحة هذا من ناحية المبدأ⁽⁵⁶⁴⁾، لكن من الناحية القانونية نلاحظ أنه يشترط لكي يحكم القاضي في أي دفع أن تكون عناصره قد طرحت بواسطة الخصوم⁽⁵⁶⁵⁾.

لذا تعتبر القاعدة الإجرائية قاعدة آمرة لا يجوز مخالفتها حتى وإن كانت مخولة للخصوم، فالقاضي من المفروض عند حدوث مخالفة للنموذج القانوني للعمل الإجرائي أن يقوم بتوقيع الجزاء من تلقاء نفسه⁽⁵⁶⁶⁾، إلا أنه نظراً لاعتبارات مرتبطة بالسياسة التشريعية القائمة على حماية الحق الموضوعي نجد أن القاضي يستغل عدم فعالية الجزاء الإجرائي وعدم ارتباطه بالنظام العام لإهدار القاعدة الإجرائية⁽⁵⁶⁷⁾ ويمكن استخلاص ذلك في العديد من الحالات.

يخضع بطلان إجراءات التنفيذ المتعلقة بتدابير التحقيق في المنازعات الضريبية إلى القواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية المنصوص عليها في المادة 61 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقد حضرت المادة 96 أدناه البطلان في الجوانب المشوبة بعدم الصحة التي تمس إحدى عمليات التحقيق دون توسيعها إلى العمليات الأخرى، كما يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها⁽⁵⁶⁸⁾ إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها.

المفروض أن القاضي هنا ملزم بأداء دوره وإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في بطلان إجراءات التحقيق، لكن نظراً لعدم فعالية الجزاء الإجرائي في هذه الحالة حيث أن تدابير التحقيق يمكن تصحيحها وفقاً لما ورد في المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁶⁹⁾ فقد رثب آثار سلبية على القاضي وذلك برضوخه للسياسة التشريعية القائمة على تحقيق حماية الحق

⁽⁵⁶⁴⁾ - الأنصارى حسن النيدانى، مبدأ وحدة الخصومة ونطاقه في قانون المرافعات المصرى والفرنسى، مرجع سابق، ص 35.

⁽⁵⁶⁵⁾ - المرجع نفسه، ص 39.

⁽⁵⁶⁶⁾ - يسرى محمد أبو العلا، "الإجتهد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الإجتهد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خضر، بسكرة، المجلد 2، عدد 2، 2006، ص 69.

⁽⁵⁶⁷⁾ - فريحة حسين، "السلطة التقديرية واجتهاد القاضي الإداري"، مجلة الإجتهد القضائي، مرجع سابق، ص 218.

⁽⁵⁶⁸⁾ - بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 116.

⁽⁵⁶⁹⁾ - تنص المادة 97 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها، إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

الموضوعي وإبقاء المنازعة الضريبية سارية المفعول وذلك بعدم احترام وإهار القاعدة الإجرائية الواردة في المادة 95 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁷⁰⁾.

يظهر أيضاً إهار القاضي للقاعدة الإجرائية من خلال سلطة الرقابة على الإجراءات المخولة له من طرف المشرع، وتكمن هذه الرقابة في كشف العيوب التي تلحق بالأعمال الإجرائية التي تصدر من الخصوم ولفت نظرهم إليها، بل أكثر من ذلك مطالبتهم بإعادة هذه الأعمال بشكل صحيح، وهذا بداع الحفاظ على القاعدة الإجرائية وكفالة الفعالية لها⁽⁵⁷¹⁾.

إلا أن هذه السلطة الممنوحة له يعب عليها أن القاضي يصبح خصمًا وحكمًا في نفس الوقت، ويُخل بمبدأ حياد القاضي وسيادة الخصوم على الخصومة بالإضافة إلى إهار المعنى الحقيقي للقاعدة الإجرائية التي تقوم حمايتها على الجزاء الإجرائي وليس تدخل القاضي، لذا نخلص إلى القول إلى أن كفالة احترام القاعدة الإجرائية يكون بتعين الجزاء الإجرائي فيها.

لا يعني اللجوء إلى الخبرة أنها ملزمة للقاضي الإداري، بل تتميز الخبرة دائماً بالطابع النسبي من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، فهو غير ملزم بنتائج الخبرة، حتى على المستوى المحاسبي، وهو ما يؤكد قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 15/10/2002، حيث أن إدارة الضرائب طاعت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها لكونها لم تشارك فيها مع الخبير وأن الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش الصفي للضرائب⁽⁵⁷²⁾.

(570) – تنص المادة 95 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يخضع بطلان إجراءات التنفيذ المتعلقة بتدابير التحقيق للقواعد المقررة ببطلان الأعمال الإجرائية".

(571) – أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 231.

(572) – قرار مجلس الدولة، رقم 005722، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد الخاص بالمنازعة الضريبية، 2003، ص 202.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

من خلال هذه الأمثلة نستنتج أن عدم احترام القاضي الإداري لقاعدة الإجرائية وسلطته في رقابة الإجراءات ناتج عن عدم وجود جزاء إجرائي فعال لذا فهو يعتبر أيضاً أثراً من الآثار الناجمة عن عدم فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية على الخصوص.

إلا أنه وفي الجهة المقابلة تعدّ آثار عدم احترام القاضي الإداري لقاعدة الإجرائية من خلال تجنب إعمال الجزاء المقرر لها من قبيل السعي لتحقيق الهدف النهائي من اللجوء إلى القضاء بهدف استصدار قرار قضائي يضمن الحق الموضوعي لأطراف المنازعة الضريبية، ويتأكد حرص القاضي على التقليل من الهدر الإجرائي نتيجة آثار الجزاء الإجرائي في العديد من اجتهادات مجلس الدولة.

يتبين من خلال البحث والتحليل في قرارات مجلس الدولة أنه لا يتقرر إعمال الجزاء الإجرائي إلا بعد التحقق والتأكد من توفر الشروط وأسس إعمال الجزاء الإجرائي، والتي نجد من بين تلك القرارات ما جاء به قضاة مجلس الدولة بتاريخ 30/07/2001 في حيثياته أنه، " (...)" ثبت من الملف فعلاً بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة مكونة من أعضاء الضرائب فقط، وهو ما يجعل إجراء التحقيق باطلًا لعدم احترامه للشروط المنصوص عليها في المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية، فضلاً عن عدم احترام التحقيق لإجراء المنصوص عليه في المادة 11 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 5/187 والمادة 342 من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بآجال وشروط تبليغ تدابير التحقيق المتعلقة بالرقابة والمحاسبة، مما يجعل إجراءات التحقيق باطلة (...)"⁽⁵⁷³⁾.

⁽⁵⁷³⁾ - نقل عن: أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 102.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

يفهم من خلال هذا القرار أنّ القضاء اتّخذ موقف التشديد في إثبات مخالفه القاعدة الإجرائية والضرر الحاصل منها ووجود العلاقة السببية بينهما كأساس لتقدير جزء بطلان إجراءات التحقيق والتبيّغ والتحصيل في المادة الجنائية⁽⁵⁷⁴⁾.

يتضح أنّ موقف التشديد الذي اتّخذه مجلس الدولة في قراراته واجتهاداته القضائية في البحث عن جدية الجزاء الإجرائي وحتميته على سير المنازعه الضريبية من أجل تطبيقه وإعماله، تقadiاً لهدر الإجراءات والقضاء على المنازعه برمتها بمجرد أدنى عيب في الإجراءات، على الوعي الكبير بخطورة الآثار السلبية للجزاء الإجرائي والتي تُسبِّبُ في هدر الإجراءات.

حيث أنّ هذا الوعي يخلق تداخلاً وتكميلاً مع غاية المشرع في وضع نظرية البطلان والاعتبارات التي طفت عليه في تشريع شروط وأسس الجزاء الإجرائي، إذ ينعكس تشدد القضاء في التحقق من هذه الشروط والأسس عند إعمال الجزاء الإجرائي، على إرادة تجنب الكثير من حالات البطلان وتلافي آثاره السلبية والخطيرة على الإجراءات، ولا يبقى إعمال هذا الجزاء إلا في نطاق ضيق تتحقق فيه جميع شروطه وأسسه القانونية⁽⁵⁷⁵⁾.

يتبيّن أنّ قضاء مجلس الدولة عمل على تطبيق السياسة التشريعية في إعمال الجزاء الإجراء، والرامية إلى الموازنة بين المقتضيات الشكلية وحماية الحقوق الموضوعية على أساس تطبيق النصوص القانونية المنظمة للجزاءات الإجرائية بالتحفيف إن أمكن ذلك والتشديد إن اقتضى الأمر من خلال الحرص على البحث عن مدى تأثير الجزاء الإجرائي على باقي الإجراءات الأخرى المتّخذة صحيحة قبل ارتكاب المخالفه.

يعَدُ امتداد وارتداد آثار الجزاء الإجرائي بين النقاط الجوهرية التي تؤدي إلى إهدار المنازعه الضريبية برمتها، مما يستوجب الأمر على القاضي وهيئة مجلس الدولة الأخذ بعين الاعتبار

⁽⁵⁷⁴⁾ – قرار مجلس الدولة، رقم 1987، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد الخاص بالمنازعه الضريبية، 2003، ص 65.

⁽⁵⁷⁵⁾ – أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 103.

يجعل ترتيب الجزاء الإجرائي استثناء يتم اللجوء إليه وتقريره إلا في حالة الارتباط الوثيق بين الإجراءات وعدم إمكانية التغاضي عنه

يتأكّد ذلك من خلال اجتهادات وقرارات مجلس الدولة، التي نجد من بينها القرار الصادر بتاريخ 2001/11/12 بين "شركة أوطيب" ومديرية الضرائب لولاية وهران، مبيّناً أنّه لا يمكن طبقاً للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تنفيذ أيّ تدبير من تدابير التحقيق في المحاسبة ولو كان بأمر قضائي، حيث جاء في حيّثاته أنّه: "دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تحقيق والمدة التي يتحقق فيها والرسوم والحقوق والإتاوات المعنية، وإلا كان الإجراء باطلًا. وما دام الأمر قد ثبت فيه أنه لم تحترم الإجراءات الجوهرية المنصوص عليها في المادة المذكورة استوجب التصريح ببطلان الإجراءات وفصلاً من جديد بـإلغاء القرار المعاد وبالتبعة إلغاء مبلغ الضريبة المفروض على المستأنفة" (576).

لقد تبيّن من هذا القرار القضائي أنّ تطبيق جزاء البطلان كان موافقاً للأسس التي يُبني عليها في القانون، وامتداد أثره السلبي إلى بطلان الحكم المستأنف كان لسبب ارتباط صدور هذا الحكم بنتائج إجراء التحقيق الباطل.

المطلب الثاني

آثار الجزاء الإجرائي على أطراف خصومة المنازعة الضريبية

يؤدي الجزاء للقاعدة الإجرائية وظيفة هامة وأساسية حيث يضمن لها الاحترام اللازم وي McKنها من أداء وظيفتها في تنظيم إجراءات أطراف خصومة المنازعة الضريبية، فهو الذي يمنحها القوة الإلزامية والفعالية (577).

(576) قرار مجلس الدولة، رقم 3376، صادر بتاريخ 12 نوفمبر 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 191.

(577) أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 38.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

إلا أن تخفف الجزاء عن أداء مهمته يؤدي حتماً إلى توليد آثار سلبية على أطراف خصومة المنازعة الضريبية، فالقاضي الإداري باعتباره أحد الأطراف الفاعلة والأساسية في الدعوى الضريبية فهو ملزم بالفصل في المنازعة الضريبية وفقاً للقواعد القانونية التي تحكمها⁽⁵⁷⁸⁾، فأي مخالفة للقاعدة الإجرائية يستوجب منه التدخل وإعمال الجزاء المناسب فيها، إلا أننا لا يمكن الإقرار بهذا نظراً لاعتبارات الكثيرة التي يخضع لها القاضي الإداري.

تظهر أهم هذه الاعتبارات في تقييد القاضي بالنصوص القانونية الموضوعة من طرف المشرع والتي تقوم أساساً على حماية الحق الموضوعي للمنازعة الضريبية وليس الإجراءات لذا فتحقيق هذه الحماية يكون بإغفال دور الإجراءات وذلك عن طريق عدم تعطيل الجزاء فيها، الذي ينجم عنه حتماً آثار سلبية على القاضي الإداري (الفرع الأول).

يلعب المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب أيضاً دوراً فعالاً في سير خصومة المنازعة الضريبية وتحديد إجراءاتها باعتبارهم أطراف الخصومة، لذا فهم أيضاً ليسوا في منأى عن الآثار السلبية التي تترجع عن عدم فعالية الجزاء الإجرائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

آثار الجزاء الإجرائي على القاضي الإداري

يتجلّى من خلال ما درسناه سابقاً أن السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع والقائمة على السعي إلى تحقيق التوازن بين المقتضيات الشكلية وحماية الحق الموضوعي أدّت إلى المساس بفعالية الجزاء الإجرائي، هذا ما انعكس على هذا الأخير من خلال ترتيبه لعدة آثار على القاعدة الإجرائية وكذا حقوق أطراف المنازعة الضريبية لا سيما القاضي الإداري الذي يعد جوهر وأساس الفصل في المنازعة لاعتباره الحكم المخول له سلطة إعمال الجزاء الإجرائي أو تجنبه وباعتباره أيضاً الشخص المخول له تطبيق القانون، لذا نجد أنّ للقاضي دور كبير تحديد

⁽⁵⁷⁸⁾ – الأنصارى حسن النيدانى، مبدأ وحدة الخصومة ونطاقه في قانون المرافعات المصرى والفرنسى، مرجع سابق، ص

الجزاء الإجرائي تحت ترتيب هذا الأخير لآثار عليه تبدو ذات أهمية بالغة يستوجب تحليلها ودراستها.

يسعى بالتالي المشرع لحفظ على موقفه وأهدافه تجاه المنازعات القضائية كل والمنازعة الضريبية بالخصوص عن طريق سن نصوص قانونية تسمح له بتحقيق التوازن بين الجزاء الإجرائي وفعاليته من أجل تحقيق مسار موضوعي واضح للمنازعة الضريبية عن طريق إحترام جميع القواعد والضوابط الإجرائية مع حماية الحقوق الموضوعية للخصوم نتيجة الهرم الإجرائي⁽⁵⁷⁹⁾، الذي لا يتجلّى ولا يتحقق إلا من خلال البحث في الآثار التي يرتبها الجزاء الإجرائي على القاضي خصوصا باعتباره صاحب السلطة في تطبيق القانون.

تظهر من خلال البحث عن آثار الجزاء الإجرائي المترتبة على القاضي الإداري من خلال السلطات⁽⁵⁸⁰⁾ المخولة له من طرف المشرع بهدف التوازن بين الشكل والموضوع في إعمال الجزاء الإجرائي، لذا دور القاضي الإداري يلعب دور كبير في إثبات العيب الإجرائي الموجب لإعمال الجزاء الإجرائي نظرا لاختلاف طبيعة المخالفات التي تلحق العمل الإجرائي.

يكون بذلك دور القاضي محدودا في التدخل لإثارة الجزاءات الإجرائية المرتبطة بالعيوب الشكلية في حالة تعلقها بالنظام العام، ويزيد هذا الدور اتساعا في حالة ارتباط العيب بالموضوع، عملا بنصوص المواد من 63 إلى 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي انصبت مجملًا على جزاء البطلان باعتباره أوسع الجزاءات (أقلًا).

يضاف أيضا إلى سلطة القاضي الإداري في التوازن بين اعتبارات الشكل والموضوع عن طريق إعمال الجزاء في المواقف المتعلقة بالنظام العام وتجنبها في الحالات التي يسمح بها القانون، سلطات أخرى مرتبطة بالتقدير الشخصي له من خلال السعي إلى البحث عن طرق

⁽⁵⁷⁹⁾— BACHELIER Gilles, *op.cit*, p 840

⁽⁵⁸⁰⁾— بشير محمد، مرجع سابق، ص 14.

لإضفاء المرونة على الجزاء الإجرائي من خلال المماطلة في إعمال الجزاء وإيجاد حلول بديلة عن إعمال الجزاء الإجرائي، هذا ما يظهر ويستتتج من خلال آثار الجزاء الإجرائي عليه (ثانياً).

أولاً: آثار الجزاء الإجرائي على سلطة القاضي في إعماله في حالة التشديد

تلعب فكرة النظام العام⁽⁵⁸¹⁾ دوراً هاماً وأساسياً في سير المنازعة الضريبية، فهي تعد المقياس الفعلي وال حقيقي للقاعدة الإجرائية والآثار التي ترتبها على حماية الإجراءات وحسن سير المنازعة في الشكل وال قالب المعد لذلك، إلا أنّ المشرع الجزائري عند وضعه للقواعد الإجرائية لم يعطِ لفكرة النّظام العام أهميّة بالغة حيث نجد يدرج بعض الجزاءات الإجرائية ضمن النّظام العام دون الأخرى وذلك بدون تقديم أي سبب أو تفسير، هذا ما ينتج آثار متقاوّلة على إعمال وتطبيق الجزاء الإجرائي على المخالفات المرتكبة على القاعدة الإجرائية.

يتربّ هذا أيضاً آثار على القاضي الإداري باعتبار أنّ فكرة النّظام العام لها أهميّة بالغة فيما يخص تحديد سلطة القاضي الإداري في إعمال الجزاء الإجرائي، بما أنّ فكرة النّظام العام لها مفهوم واسع وشامل، لذا نجد لها تطبيقات عديدة في القانون.

يتّضح لنا جلياً أنّ ارتباط فكرة الجزاء الإجرائي بالنّظام العام في سير خصومة المنازعة الضريبية مقياس لفعاليته، فقدان هذا الارتباط يؤدي إلى فقدان الجزاء الإجرائي لفعاليته، فالجزاء الإجرائي المتعلق بالنّظام العام لا يمكن مخالفته ويستلزم على القاضي إثارته من تلقاء نفسه⁽⁵⁸²⁾،

(581) - النّظام العام فكرة متغيرة ومتجدة وليس ثابتة فهي ذات محتوى ومضمون متغير بتغيير الزمان والمكان وكذا عبر المجتمعات، ومن ثمة لا يمكن أن يوضع لها ضابطٌ محددٌ، لذا يمكن تعريفه عموماً أنه يرتبط بمصلحة عامة تمس النّظام الأعلى للمجتمع نظراً لغموض فكرة النّظام العام واختلاف وجهات النظر بشأنها توسعًا وتضييقاً فإنّ المشرع يعمل أحياناً على مساعدة القاضي للنص على ما يعتبره متعلقاً بالنّظام العام، مثلما هو الحال بالنسبة للفقرة الثانية من المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أقرّ فيها المشرع أنّ الصفة من النّظام العام ويثيرها القاضي تلقائياً. راجع في ذلك: نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات الدار الجامعه الجديدة، مرجع سابق، ص 190، تنص المادة الفقرة الثانية من 13 من ق.إ.م.إ، على أنه: "كما يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه".

(582) - نبيل إسماعيل عمر، دراسة في السياسة التشريعية والقضائية لإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 7.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

بينما الجزء الإجرائي غير المتعلق بالنظام العام يعدّ قاعدةً إجرائية آمرة لكن سلطة إثارته تعود إلى الخصوم.

نجد أنّ المشرع ينصّ بصريح العبارة على ارتباط ذلك الجزء بالنظام العام هذا ما نستتجه من أحكام المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁸³⁾، حيث أنه لا يمكن للخصوم إثارة الأعمال الإجرائية شكلاً بعد التطرق إلى الموضوع، فهذه القاعدة آمرة يستوجب على الخصوم إثارتها وإلا كانت الدعوى مشوبةً بعيب إجرائي لكنها تبقى سارية المفعول نظراً لعدم تعلقها بالنظام العام.

يستلزم تحديد آثار الجزء الإجرائي على القاضي فيما يخص تلك المتعلقة بالنظام العام تبيان العلاقة الموجودة بين الجزء الإجرائي والنظام العام في سير خصومة المنازعة الضريبية، وتبيان الفروق الموجودة بين الجزء الإجرائي المتعلق بالنظام العام والجزء الإجرائي غير المتعلق بالنظام العام، وتكون أهمّ الفروق فيما يلي:

الجزء الإجرائي المتعلق بالنظام العام يجوز إبداؤه في أي حالة تكون عليها الدعوى، أما الجزء الإجرائي غير المتعلق بالنظام العام يجب إبداؤه قبل التكلّم في الموضوع.

الجزء الإجرائي المتعلق بالنظام العام، يجوز لكل ذي مصلحة أن يتمسّك به أما الجزء الإجرائي غير المتعلق بالنظام العام فلا يجوز التمسّك به إلا لمن تقررت القاعدة التي خولفت لمصلحته⁽⁵⁸⁴⁾.

الجزء الإجرائي المتعلق بالنظام العام لا يقبل للتنازل عنه أما غير المتعلق بالنظام العام فإن الدفع به قابل للتنازل من قبل صاحب الشأن صراحة أو ضمناً.

⁽⁵⁸³⁾ تنص المادة 61 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلاً خلال القيام بها، ولا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسّك به دفاعاً في الموضوع لا حقاً للعمل الإجرائي المشوب ببطلان دون إثارته".

⁽⁵⁸⁴⁾ - أحمد مجذوب إبراهيم الحنفاوي، مرجع سابق، ص 185.

يجب على القاضي أن يثير من تلقاء نفسه الجزاء الإجرائي، نظراً لتعلقه بالنظام العام ولو لم يتمسّك به أحد⁽⁵⁸⁵⁾، أمّا الجزاء الإجرائي الذي غير المتعلق بالنظام العام فإنّ الحكم به يتوقف على تمسّك صاحب المصلحة به وعدم سقوط حقه في الدفع به، وعلى اقتناع القاضي لكن لا يجوز له أن يقضي به من تلقاء نفسه⁽⁵⁸⁶⁾

يعدّ بذلك تعلق الجزاء الإجرائي بالنظام العام دعامة أساسية لفعاليته وذلك لإعطاء السلطة لجميع الأطراف في إثارة العيب الإجرائي وإعمال الجزاء⁽⁵⁸⁷⁾، لذا فارتباطه بالنظام العام يؤدي بنا إلى القول أنه فعال ويفتقر ذلك في العديد من المواقف التي لا يمكن للقاضي الإداري استعمال سلطته في تقاضي الجزاء الإجراء، أين يجد نفسه ملزم بإعماله رغم عنه.

1- آثار فكرة النظام العام على سلطة القاضي في إعمال الجزاء

نجد أنّ المشرع بالتمعن في المواد المتعلقة بالإجراءات المنازعة الضريبية أمام القضاء أثناء رفع دعوى أنّ المدعي سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ملزم باحترام جملة من الإجراءات الواجبة وذلك تحت طائلة عدم القبول وفي حالة مخالفة هذا الإجراء يلتزم القاضي بإعمال الجزاء من تلقاء نفسه دون الحاجة إلى إثارته من طرف أي كان من الخصوم وحتى أنه يمكن إثارته أمام مجلس الدولة كجهة نقض لأول مرة⁽⁵⁸⁸⁾.

يستنتج من خلال تحليل نص المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنظم أحكام جزاء عدم القبول أنّ القاضي ملزم بإثارة جزاءات إنعدام الحق في التقاضي، كإنعدام الصفة وإنعدام المصلحة والتقادم وإنقضاء الأجل المسلط وحجية الشيء الم قضي فيه متى توفر ذلك⁽⁵⁸⁹⁾.

⁽⁵⁸⁵⁾- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie, Droit fiscal, 8^{ème} éd, Dalloz, Paris, 1997, p 247; D'ESCLAPON Anne De Ravel, La lutte contre les paradis fiscaux à l'aune des exemples française et Américaine, Thèse de Doctorat, Droit public, faculté de droit, Université de Strasbourg, 2016, p 457.

⁽⁵⁸⁶⁾- أحمد محمد إبراهيم الحنفاوي، مرجع سابق، ص 186.

⁽⁵⁸⁷⁾- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, *op.cit*, p 245.

⁽⁵⁸⁸⁾- فريحة حسين، "السلطة التقديرية وإجتهد القاضي الإداري"، مرجع سابق، ص 218.

⁽⁵⁸⁹⁾- انظر نص المادة 67 من ق.إ.م.إ.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

يمكن إثارة هذه الدفوع في أي مرحلة كانت عليها المنازعة الضريبية حتى أمام مجلس الدولة كجهة نقض ولأول مرة سواء من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وحتى من طرف القاضي من تلقاء نفسه أي أن هذا الحق مخول لأطراف المنازعة الضريبية جميعا، عملا بنص المادة 68 و 69 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁹⁰⁾.

يتبين بذلك أثر الجزاء الإجرائي على القاضي الإداري من خلال التشديد في إعماله دون أي إمكانية للتغاضي عنه نظرا لشدة وصرامة فكرة النظام العام التي يترتب عنها في كل الحالات إهانة المنازعة الضريبية⁽⁵⁹¹⁾ والحلول دون الفصل في موضوعها وتحقيق الحق الموضوعي للخصوم، مما يتضح لنا أن فكرة الجزاء الإجراء جد قاسية على سير المنازعة الضريبية وحتى مقتضيات التوازن بين الشكل في الإجراءات والموضوع محل المطالبة من الخصوم.

2- آثار عدم تعلق الجزاء الإجرائي بالنظام العام على سلطة القاضي

يتبين من خلال تحليل نص المادة 86 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁹²⁾ التي تنظم مبدأ الوجاهية الذي يعد الأساس الذي يجب أن تبني عليه جميع إجراءات الخبرة الفنية، أن الإخلال بهذا الإجراء يعد مساس بحق الخصوم في الدفاع المكفول له دستوريا، لكن لإعمال الجزاء الإجرائي الناجم عن مخالفة هذا الإجراء يستلزم

(590)- تنص المادة 68 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفوع في الموضوع".

- تنص المادة 69 من ق.إ.م.إ على أنه: "يجب على القاضي أن يتبرأ تلقائيا الدفع بعدم القبول إذا كان من النظام العام، لاسيما عند عدم إحترام آجال طرق الطعن أو عند غياب طرق الطعن".

(591)- MARCHESSOU Philippe, « Le revirement de la jurisprudence fiscale », R.T.F, N° 09, 2008, p 231; GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, *op.cit*, p 255.

(592)- تنص الفقرة السادسة من المادة 86 من ق.إ.ج، على أنه: "يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكى، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات".

- تنص المادة 135 من ق.إ.م.إ، على أنه: "فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة، يجب على الخبير إخبار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجرائها عن طريق محضر قضائي".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

على صاحب المصلحة التمسك به، باعتبار أن الإخلال بهذا الإجراء ليس من النظام العام فإنه يزول بمجرد التنازل عنه.

طبقاً لأحكام المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁹³⁾ إذا لم تستمر الأطراف في الخصومة القضائية بعد مرور سنتين من الحكم القاضي بتعيين خبير يجوز الدفع بسقوط الخصومة إلا أن هذا النص لا يُعد من النظام العام ولا يمكن إعمال هذا الجزاء الإجرائي إلا بتوفّر الشرط الوارد في المادة 225 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁹⁴⁾ الذي أقرّ بعدم جواز إثارة القاضي تلقائياً سقوط الخصومة أو بمفهوم المخالفة لـإعمال هذا الجزاء الإجرائي يجب على أطراف الخصومة التمسك به لعدم تعلّقه بالنظام العام .

تدعيمًا لفكرة نستدلّ أيضًا بقرار المحكمة العليا الجزائرية لسنة 1989 التي قضت فيه بعدم إمكانية تطبيق نص المادة 223 قانون الإجراءات المدنية والإدارية بوجه عام⁽⁵⁹⁵⁾.

بما أنّ المشرع أحال بعض الإجراءات إلى الأحكام العامة فيما يخصّ سير خصومة المنازعة الصرّيبة فلا يمكن لنا إغفالها نظراً لأهميتها، وبالرجوع إلى أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁵⁹⁶⁾ فقد اشترط المشرع توفر شرط الصفة في أشخاص الخصومة إلا أنه في الفقرة الثانية من نفس المادة خوّل القاضي سلطة إثارة انعدام الصفة تلقائياً أي أدرج الصفة ضمن النظام العام .

(593) – تنص المادة 223 من ق.إ.م.إ، على أنه: "تسقط الخصومة بمرور سنتين (2)، تحسب من تاريخ صدور الحكم أو صدور أمر القاضي، الذي كلف أحد الخصوم القيام بالمساعي .

تمثل المساعي في كل الإجراءات التي تتخذ بهدف مواصلة القضية وتقديمها".

(594) – تنص المادة 225 ق.إ.م.إ، على أنه: "لا يجوز للقاضي إثارة سقوط الخصومة تلقائياً".

(595) – بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، 2001، ص 319.

(596) – تنص المادة 13 ق.إ.م.إ، على أنه: "لا يجوز لأي شخص تقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون .

يثير القاضي تلقائياً انعدام الصفة في المدعي والمدعي عليه.

كما يثير تلقائياً انعدام الإذن إذا ما اشترطه القانون".

لكن ما نلاحظه هو سكوته عن حالة تخلف شرط المصلحة، هذا ما يعني أنّ تخلف هذا الشرط لا يؤدي إلى بطلان الدعوى حيث تبقى سارية المفعول رغم أنها مشوبة بعيب إجرائي، فعدم إعمال الجزاء الإجرائي في هذه الحالة يؤدي بنا إلى القول بعدم فعاليته وذلك لعدم تعلقه بالنظام العام.

نخلص من خلال ما سبق تحليله إلى القول أنّ آثار الجزاء الإجرائي تتضح جلياً في تعلق القاعدة الإجرائية بالنظام العام مما يؤثر على سلطة القاضي في إعمال الجزاء الإجرائي، فعدم تعلق بعض الجزاءات الإجرائية بالنظام العام يعدّ هدف مقصود من أهداف السياسة التشريعية في مجال إعمال القاضي للجزاء الإجرائي.

حيث أنّ تعلق هذا الأخير بالنظام العام يستلزم إعماله بقوة القانون ولكن بما أنه لا يتعلّق بالنظام العام فلا بدّ أن يتمسّك به من شرع الجزاء لصالحه فإن لم يقم بذلك لا يمكن للمحكمة الحكم به بنفسها وبالتالي يظلّ الجزاء المعيب قائماً ومولاً لآثاره كما لو كان خالياً من العيوب⁽⁵⁹⁷⁾.

ثانياً: آثار الجزاء الإجرائي على سلطة القاضي في إعماله في حالة التخفيف

تترتب عن التشديد في إعمال القاضي الإداري للجزاء الإجرائي آثار جدّ وخيمة على المنازعة الضريبية لا سيما الحلول دون التوصل إلى بلوغها المقصود الغاية النهائية لها بتحقيق موضوع المنازعة بصدور قرار نهائي من مجلس الدولة فاصل في حقوق الأطراف، دون إهار من طرف صرامة الإجراءات والجزاءات المترتبة عن مخالفتها، لذا يكون جديراً على المشرع من أجل تحقيق التوازن ايجاد حلول وآليات تشريعية في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية من أجل الحفاظ سير المنازعة إلى غاية الفصل في موضوعها.

⁽⁵⁹⁷⁾ - نبيل إسماعيل عمر، دراسة في السياسة التشريعية والقضائية لإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص 13.

نجد من بين هذه الأليات التشريعية الممنوحة للقاضي الإداري منحه حرية وسلطة أوسع في تقاضي إعمال الجزاء الإجرائي⁽⁵⁹⁸⁾ متى كان ذلك ممكناً في حال تخلف أحد الشروط الواجبة لـإعمال هذا الجزاء⁽⁵⁹⁹⁾، إضافة إلى سعيه كلما أتيحت له الفرصة من أجل تأجيل العمل بالجزاء من خلال منح فرص للخصوم من أجل تقاضيه.

1- توسيع سلطة القاضي بهدف تجنب الجزاء

يسعى المشرع للحرص على حماية الهدف العام من إجراءات المنازعة الضريبية والتي تتمثل في خدمة الحقوق الموضوعية، وانطلاقاً من هذا الفهم لجأ المشرع إلى توسيع سلطة القاضي في توجيه الخصومة، هذا ما أثر سلباً على دوره في مجال إعماله للجزاء⁽⁶⁰⁰⁾.

تجسد هذه السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في عدم الحكم بالجزاء في كل الحالات التي يقوم بها الخصم بـالإخلال بالقاعدة الإجرائية⁽⁶⁰¹⁾، فالقاضي له سلطة تقديرية في إعمال الجزاء حتى وإن توفّرت جل عناصره وتمسّك به صاحب المصلحة إلا أنّ السلطة التقديرية تعود له في تقدير الجزاء⁽⁶⁰²⁾.

⁽⁵⁹⁸⁾- مسعودان فتحية، "الدور الإيجابي للقاضي في الخبرة القضائية (وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية)"، مجلة الدراسات القانونية، جامعة يحيى فارس، بالمية، المجلد 3، عدد 2، 2017، ص 490.

⁽⁵⁹⁹⁾- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, *op cit*, p 253.

⁽⁶⁰⁰⁾- أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 226؛ بونعاس نادية، "التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر - تونس - مصر"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمزة لخضر، الوادي، المجلد 5، عدد 2، 2014، ص 158؛ سيد عمر محمد، "الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدراة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية الحقوق، جامعة غردية، المجلد 9، عدد 1، 2016، ص 281.

⁽⁶⁰¹⁾- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الخصومة - التنفيذ - التحكيم، دار الهدى، عين مليلة، 2008، ص 166.

⁽⁶⁰²⁾- DEIRMENDJIAN Elisabeth, La stratégie d'anticipation procédurale en matière civile, Thèse de Doctorat, faculté de droit, Université de Sud-Toulon Var, 2012, p 516; DENIDENI Yahia, *op cit*, p 154.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

ينجم عن إغلاق باب المراجعتات في المنازعة الضريبية عدم إمكانية المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب تقديم أي طلبات أو الإدلة بأي ملاحظات وهذا وفقاً لما ورد في نص المادة 267 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶⁰³⁾، إلا أنّ المشرع منح للقاضي الإداري سلطة تقديرية في تجنب إعمال هذا الجزاء وذلك بنص المادة 268 فقرة 1 من نفس القانون⁽⁶⁰⁴⁾ أين أجاز القاضي إعادة القضية إلى الجدول وإعادة فتح المراجعتات⁽⁶⁰⁵⁾، فهذه السلطة الممنوحة للقاضي رغم أنها في نظر المشرع تعد حفاظاً للدعوى من الإنقضاء دون الوصول إلى حكم بات وتمكن لكافة أطراف الخصومة إلا أنها من الناحية الإجرائية فتعد هذه السلطة المذكورة في هذا المثال تأثير سلبي من القاضي على فعالية الجزاء الإجرائي.

يمكن لنا أيضاً الاستناد إلى حالة أخرى تبيّن لنا أكثر السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في تجنب إعمال الجزاء فباستقراء أحكام المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶⁰⁶⁾، نستنتج أنّ المشرع منح للقاضي إمكانية إعادة السير في التحقيق⁽⁶⁰⁷⁾ حتى وإن توفرت مقتضيات إعمال جزاء إنقضاء التحقيق وتظهر السلطة التقديرية الواسعة له من خلال لفظ "بموجب أمر غير مسبب" أي أنّ القاضي غير ملزم بإعطاء مبرر مقنع في إعادة السير في إجراء التحقيق.

⁽⁶⁰³⁾- تنص المادة 267 من ق.إ.م.إ، على أنه: "لا يمكن للخصوم تقديم طلبات أو الإدلة بملحوظات، بعد إغلاق باب المراجعتات".

⁽⁶⁰⁴⁾- تنص الفقرة الأولى من المادة 268 الفقرة 1 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يجوز للجهة القضائية المعروض أمامها النزاع، بعد إغلاق باب المراجعتات، أن تعيد القضية إلى الجدول، كلما دعت الضرورة لذلك".

⁽⁶⁰⁵⁾- زين العابدين بلماحي، الوسائل القانونية لضمان تنفيذ القرارات القضائية الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2008، ص 4.

⁽⁶⁰⁶⁾- تنص المادة 855 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يجوز لرئيس تشكيلاً الحكم في حالة الضرورة، أن يقرر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مسبب وغير قابل لأي طعن".

يبلغ هذا الأمر بنفس شروط تبليغ أمر اختتام التحقيق المنصوص عليه في المادة 852 أعلاه".

⁽⁶⁰⁷⁾- بربارة عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 454.

المؤكد في هذا أنّ الهدف الأساسي من وراء الإبقاء على هذا الإجراء هو تحقيق مصلحة موضوعية في الدعوى وليس إجرائية هذا ما يؤكد أثر الجزاء الإجرائي على سلطة القاضي في إمكانية هذا الأخير من إعمال الجزاء أو تجنبه⁽⁶⁰⁸⁾.

نستنتج من خلال المثالين السابقين أنَّ الجزاء الإجرائي ينجم عنه آثار عديدة في سلطة القاضي على الإجراءات وإستعمالها وفقاً لقناعاته الشخصية وتحقيقاً للأهداف الموضوعية، رغم أنَّ الإجراءات وضعت لحماية المنظومة الإجرائية وإحترامها مقترباً بمدى فعالية الجزاء الإجرائي المخول لها، وبناءً على هذا فالقاضي يمكنه من الناحية الإجرائية في الفصل في المنازعات الضريبية على أساس القواعد القانونية الإجرائية⁽⁶⁰⁹⁾ ومن الناحية الموضوعية في باب المرافعات والطلبات المقدمة من طرف الخصوم فله الحرية في بناء حكمه على أساس قناعاته الشخصية⁽⁶¹⁰⁾.

2- منح القاضي سلطة التدرج في إعمال الجزاء

ينظم المشرع في بعض الحالات سياسة تشريعية مرنّة فيما يخص إعمال القاضي للجزاء الإجرائي، حيث يمنح للقاضي الإداري السلطة في اختيار الجزاء المناسب مراعياً في ذلك هدف تجنب إعمال جزاء صارم وشديد قد يؤدي إلى إنهاء الدعوى وإهدرار الحق الموضوعي⁽⁶¹¹⁾، بالإضافة إلى إتباعه لسياسة التدرج في إعمال الجزاء والتي تقوم على إعطاء القاضي الحلول الالزمة من خلال تمديد الأجال، والغرامات التهديدية⁽⁶¹²⁾ في بعض الحالات... إلخ.

⁽⁶⁰⁸⁾- سيد عمر محمد، "الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدراة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)"، مرجع سابق، ص 281.

⁽⁶⁰⁹⁾- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 32113، صادر بتاريخ 01 جوان 1985، مجلة قضائية، عدد 02، 1990، ص 94.

⁽⁶¹⁰⁾- بونواس نادية، مرجع سابق، ص 158 .

⁽⁶¹¹⁾- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 59728، صادر بتاريخ 30 أبريل 1990، المجلة القضائية، عدد 4، 1992، ص 61.

⁽⁶¹²⁾- بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر ، 2005، ص 389.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

كما منح أيضاً المشرع للقاضي الإداري هذه السلطة بهدف تدعيم دوره في مجال تسلط الجزاء الإجرائي وذلك لحماية المصلحة العامة ومصلحة المدعى الذي يكون في غالب الأحيان المكلف بالضريبة الذي يتحمل تهديد الدعوى الضريبية التي يكون فيها إدارة الضرائب في مركز قوة⁽⁶¹³⁾، كما أقرَّ المشرع أيضاً على ضرورة التعجيل في الفصل في الدعوى الضريبية من خلال هذا التوسيع لسلطة القاضي في اختيار الجزاء⁽⁶¹⁴⁾.

لكن من خلال هذه السياسة التشريعية التي تبناها المشرع في اختيار القاضي للجزاء المرن الذي يضمن بقاء الدعوى الضريبية سارية المفعول ينتج عن ذلك آثار سلبية على إعمال الجزاء الإجرائي وتكريس فعاليته⁽⁶¹⁵⁾ كما سنبيّن ذلك أكثر من خلال دراسة بعض الأمثلة.

يحدِّد القاضي الإداري عند أمره بإجراء الخبرة⁽⁶¹⁶⁾ الفنية في المنازعة الضريبية مبلغ التسبيق الذي يكون مقرَّباً إلى المبلغ النهائي المحتمل لأتعاب ومصاريف الخبرير، ويحدِّد أيضاً القاضي الخصوم الذي يتعين عليهم إيداع مبلغ التسبيق والأجل الممنوح لهم وفي حالة تخلف الخصوم عن هذا الأجل.

يقوم القاضي بإعمال الجزاء الإجرائي المتمثل في إلغاء الخبرة الفنية وفقاً لما ورد في المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶¹⁷⁾، لكن ما نلاحظه من خلال المادة 130

(613) – MARCHESSOU Philippe, op.cit, p 231.

(614) – بشير محمد، مرجع سابق، ص 314.

(615) – شيعاوي وفاء، "تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية"، مجلة الإجتهداد القضائي، كلية الحقوق، جامعة مهد خضر، بيروت، المجلد 2، عدد 3، 2010، ص 142، بن شعاعة حليمة، محمد الأخضر كرام، "حق الإطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2017، ص 262.

(616) – KOUROUGHLI Mokdad, «L'expertise en matière administrative», R.C.E, N° 01, 2002, p 31; DARRIEUTORT Jean-Pierre, «Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience Française», R.C.E, Numéro spécial sur Le contentieux fiscal, 2007, p 59.

(617) – تنص المادة 129 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يحدد القاضي الأمر مبلغ التسبيق، على أن يكون مقارباً قدر الإمكان لمبلغ النهائي المحتمل لأتعاب و مصاريف الخبرير".
يعين القاضي الخصم أو الخصوم الذين يتعين عليهم إيداع مبلغ التسبيق لدى أمانة الضبط في الأجل الذي يحدده. يتربّع عن عدم إيداع التسبيق في الأجل المحدد اعتبار تعين الخبرير لاغيا".

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶¹⁸⁾ أنّ المشرع منح للقاضي سلطة التدرج في إعمال هذا الجزاء أي أنه لا يلجأ إلى هذا الأمر إلا بعد تحديد الأجل للخصم إذا أثبتت حسن النية وهذا طبعاً حفاظاً على بقاء الدعوى الضريبية ككل وإجراء الخبرة خاصة.

يمكن لنا أيضاً ملاحظة تدرج القاضي في إعمال الجزاء من خلال استقراء أحكام المادة 73 فقرة 4 من قانون إجراءات الجبائية حيث أن الشكوى يجب أن تتضمن البيانات الواردة في هذه المادة وذلك تحت طائلة عدم القبول.

لكن حتى وإن تخلف المكلف بالضريبة عن احترام هذه البيانات لا يتم إعمال الجزاء حتى تقوم إدارة الضرائب بإرسال رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام لتنكملة الملف على إدارة الضرائب تبليغ قرار الرفض لعدم القبول، فالقاضي في هذه الحالة وبعد تقديم المكلف بالضريبة الطعن أمامه لا يمكن له إعمال جزاء عدم القبول حتى يتحقق من احترام إدارة الضرائب لكافة الإجراءات⁽⁶¹⁹⁾.

استقرت إجتهادات مجلس الدولة على ذلك، حيث جاء في إحدى قراراته أنه لابد من التتحقق في أسماء الأطراف المتقاضية وعنوانين وأسماء ممثليهم القانونيين، وعدم مراعاة ذلك يثير الدفع "بخرق الأشكال الجوهرية في الإجراءات وهو من النظام العام...".⁽⁶²⁰⁾

من خلال دراستنا لهذه الأمثلة يتبيّن لنا أن القاضي لا يلجأ مباشرة إلى إعمال الجزاء الإجرائي إن استوجب الأمر بل عليه إتباع سياسة التدرج أو البحث عن حلول أخرى تسمح ببقاء الإجراء والدعوى قائمة وتجنب الجزاء أو اللجوء إليه إن استلزم الأمر بشكل ثانوي، هذا ما يؤثّر سلباً على فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية.

⁽⁶¹⁸⁾- تنص المادة 130 من ق.إ.م.إ، على أنه: "يجوز للخصم الذي لم يودع مبلغ التسبيق. تقديم طلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعين الخبير بموجب أمر على عريضة، إذا أثبتت أنه حسن النية".

⁽⁶¹⁹⁾- بن شعاة حليمة، محمد الأخضر كرام، مرجع سابق، ص 262 .

⁽⁶²⁰⁾- قرار مجلس الدولة، رقم 207171، صادر بتاريخ 09 أفريل 2001، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التموين بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص ص 92-95.

الفرع الثاني

آثار الجزاء الإجرائي على الخصوم

يعلم المشرع جاهدًا من أجل وضع قواعد قانونية تعمل على تحقيق العدالة وحماية حقوق الأفراد، من خلال منح القاضي الإداري دور فعال في الإلمام بكل الجوانب الإجرائية والموضوعية المحيطة بالمنازعة الضريبية قصد تجنب ترك فراغات قانونية تسمح للخصوم بالتلاؤم بالإجراءات والإفلات من الجزاءات الإجرائية التي يقرّرها على كل عيب يشوب الأعمال الإجرائية، مع منح إمكانية تدارك الخطأ إن أمكن متى توفّرت الشروط لذلك، ومتي ارتأى القاضي ضرورة منح الخصوم فرصة تصحيح وتدارك العيب الإجرائي.

تعتبر بذلك إذن الخصومة ملك للخصوم⁽⁶²¹⁾ ولهم الحق في التحكّم بها في العديد من الجوانب، لاسيما الجانب الإجرائي باعتبار أنّ المنازعة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات التي بفضلها تسير هذه المنازعة، ولكن هذه الإجراءات يمكن أن تهدر من طرف الخصوم وينتج عن ذلك تسلیط جزاءات إجرائية كما يمكن أيضًا للخصوم التحكّم في هذه الإجراءات والجزاءات المترتبة عنها متى كانت ذلك متاحاً وممكناً (أولاً)

يضاف كذلك إلى أنه من خلال رفع دعوى بهدف استرجاع أحد الخصوم لحقه التي تمّ المساس بها أو حماية حقوقه الموضوعية التي قد تكون محل إهانة من الطرف الآخر، يستوجب على الخصوم السعي لحماية حقوقهم باتخاذ كافة الإجراءات الواجبة من أجل التوصل إلى صدور حكم يقضي بهذه الحماية من خلال الحفاظ الحق الموضوعي بإهانة الجزاء (ثانياً).

⁽⁶²¹⁾- بشير محمد، مرجع سابق، ص 2.

أولاً: آثار ربط الجزاء الإجرائي بإرادة الخصم

يتحقق جمهور الفقه⁽⁶²²⁾ وكذا النصوص القانونية، على أن غالبية العيوب الإجرائية غير المرتبطة بالنظام العام يخول إعمال مبدأ سيادة الخصوم، الذي يعد مبدأً أساسياً من مبادئ خصومة المنازعة الضريبية، باعتبار أن هذه الأخيرة تثار بواسطة الخصوم حيث يملكون الحق الم موضوعي المتنازع عليه⁽⁶²³⁾ ولهم حق السير في الإجراءات أو وقفها، يملكون الحق في الحضور أو الغياب، الحق في السير في الخصومة أو تركها تسقط، أو التخلص منها نهائياً في أية لحظة تكون فيها الدعوى⁽⁶²⁴⁾، ولديهم كذلك الحق في التمسك أو عدم التمسك بالجزاءات الإجرائية التي يحدّدها المشرع وكذا ما يمس العيب الإجرائي بحيث يمكن للخصوم إثارةه فهو حق مخول لهم ولا يمكن إثارته من طرف شخص آخر كما يمكن للخصوم عدم إثارة العيب الإجرائي وتركه، فتسير الخصومة ويكون الإجراء المعيب ناشطاً ومولداً لآثاره كإجراء صحيح⁽⁶²⁵⁾.

يلعب الخصوم وبالتالي دورا هاما في الحد من آثار الجزاء الإجرائي في العديد من الحالات الإجرائية عملا بالنصوص الإجرائية ذات العلاقة حسب الموضع، فالمادة 86 فقرة 4 من قانون إجراءات الجباية التي توضح أن طلب رد الخبير يكون ممن تقرر له المصلحة ويكون مسبب ومعلل وفي الأجل المحددة في نفس المادة.

إضافة إلى حالة إنجاز الخبير للخبرة خلافاً للإجراءات القانونية المعتادة لعمليات الخبرة القضائية، كذلك إذا تخلف الخبير عن إخطار المصلحة الجبائية أو المكلف بالضررية بتاريخ

⁽⁶²²⁾ - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، مرجع سابق، ص 219؛ دلاندة يوسف، قانون الإجراءات الجنائية، دار هومه، الجزائر، 2014، ص 41؛ إبراهيم نجيب سعد، مرجع سابق، ص 39؛ الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، مرجع سابق، ص 41.

⁽⁶²³⁾ - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، مرجع سابق، ص 219.

⁽⁶²⁴⁾- فارس على، عمر علم، زياد محمد شحادة، مرجع سابق، ص 63.

⁽⁶²⁵⁾ - ذوادي عادل، "الدفع بعدم الدستورية كآلية لحماية المكاففين بالضربيّة في الجزائر بعد التعديل الدستوري لسنة 2016"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر، الوادي، عدد 16، 2017، ص 341.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

واسعة بدء عملية الخبرة خلال الآجال المحددة في المادة 86 فقرة 6 من قانون إجراءات الجبائية ونذكر كذلك المادة 840 فقرة 2 والمادة 852 من قانون إجراءات المدنية والإدارية في حالة عدم التبليغ بإشعار المتضمن أمر اختتام التحقيق.

يؤول للخصوم في كل هذه الحالات السلطة في التمسك بإعمال الجزاء من عدمه، ليتبين بذلك أن آثار الجزاء الإجرائي تترتب على الخصوم حسب إرادتهم وسلطتهم الخاصة لاكتسابهم مكنة تحريك الجزاء الإجرائي دون سواهم.

كما يتقرر كذلك في حالة مخالفة قواعد الرقابة الجبائية التي يقوم بها الأعوان الجبائيون، ثم يستتبع هذه الرقابة نزاع يطرح أمام القضاء بعريضة تقدمها إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة⁽⁶²⁶⁾، ويليها التحقيق في هذا النزاع بتعيين المستشار المقرر الذي يستند في ملف التحقيق على وثائق الإدارة الجبائية التي تضمنتها تقارير الرقابة التي سبق للأعوان إجرائها قبل رفع الدعوى القضائية، ففي هذه الحالة لا يستبعد القاضي تلك التقارير لبطلانها إلا بناءً على طلب صاحب المصلحة في إثارة هذا البطلان⁽⁶²⁷⁾.

تترتب آثار الجزاء الإجرائي أيضاً على الخصوم بإهادره في حالة تنازلهم عن التمسك بالجزاء سواء ضمنيا من خلال اتخاذ الخصم موقف يدل على إرادته النزول عن حقه في التمسك بالجزاء⁽⁶²⁸⁾، فقيام المكلف بالضريبة بالرد على عريضة إدارة الضرائب وهي غير مؤرخة أو موقعة يدل على تنازله في التمسك بجزء البطلان وعلى القاضي التأكّد والبحث عن إرادة المكلف بالضريبة عن افتراض نزوله عن حقه في التمسك بالجزاء.

⁽⁶²⁶⁾ - قرار مجلس الدولة، رقم 1987، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 7، 2005، ص ص 34-32.

⁽⁶²⁷⁾ - أخليس بوزيد، التحقيق في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 78.

⁽⁶²⁸⁾ - المرجع نفسه، ص 246؛ مصطفى محمود الشربيني، مرجع سابق ص 492؛ زودة عمر، مرجع سابق، ص 370؛ أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 468.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

إذا وجد القاضي أن سلوك الخصم اللاحق على حقه في التمسك بالجزاء الإجرائي يدل على أنه ما قام به أراد التنازل عن إعمال الجزاء الإجرائي فلا يقبل من بعده التمسك والمطالبة بإعمال الجزاء، مما ينتج بذلك آثار الجزاء الإجرائي بالتحفيف من حدته وإعماله لتنازل الخصوم ضمنيا عن إعماله.

فيما يخص التنازل الصريح عن إعمال الجزاء الإجرائي، سبق القول أن إبداء الدفوع الشكلية يكون قبل أي دفع في الموضوع وعليه فإن حَدَثَ وأن قام الخصم صاحب الحق بإبداء الدفوع الموضوعية دون إثارة البطلان فإن ذلك يعتبر تنازل عنه⁽⁶²⁹⁾، أو يقوم بإعلان تنازله صراحة أمام القاضي الإداري المختص بالنظر في موضوع النزاع محل الدعوى⁽⁶³⁰⁾ من خلال ترك سلطة النظر في مدى توفر الدعوى للشروط الشكلية المقررة لها، فمتنى تقرر التنازل أصبح إجراء المعيب صحيحا من تاريخ القيام به أي بأثر رجعي.

يتوقف هذا التنازل عن إثارة الجزاء الإجرائي أمام العيب الذي يمس النظام العام، في المقابل فقد نصّ المشرع المصري على التنازل عن التمسك بالبطلان في نص المادة 22 من قانون المرافعات والتي تقضي أنه "يُزول البطلان إذا نزل عنه من شرع لمصلحته صراحةً أو ضمناً وذلك فيما عدا كل الحالات التي يتعلق فيها البطلان بالنظام العام"⁽⁶³¹⁾.

يتربى بذلك الإعفاء من إعمال جزاء الإجرائي عن طريق تنازل الخصوم عن الحق في التمسك به، بقاء الإجراء معيب، فيولد هذا الإجراء كافة الآثار القانونية التي يولدها الإجراء الصحيح المطابق للنموذج الإجرائي المحدد بالقاعدة القانونية الإجرائية كما لو لم يلحقه أي عيب⁽⁶³²⁾.

(629) – **MAYER Sarah**, Etude des obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, Thèse de Doctorat, Droit privé, Faculté de droit, Université de Panthéon-Assas, Paris 2, 2016, p 359.

(630) – أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 76.

(631) – على الشحات الحديدي، ماهية الصفة ودورها في النطاق الإجرائي: دراسة نقدية ومقارنة لمفهوم الصفة وتحديد طبيعتها ومدى استقلالها ودورها أمام القضاء المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص 432.

(632) – ابراهيم أمين النفياوي، الإخلال بالواجب الإجرائي، مرجع سابق، ص 105.

هكذا نخلص مما تقدم بيانه إلى القول أن إثارة العيب الإجرائي حق مخول للخصوم وحدهم دون غيرهم ذلك لتعلق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة وأن تماطل الخصوم عن إثارة العيب يؤدي بدوره إلى إهدار القاعدة الإجرائية وبالتالي تترتب آثار الجزاء الإجرائي على الخصوم بحسب السلطة المنوحة.

ثانياً: آثار الإبقاء على الحق الموضوعي للخصوم بإهدار الجزاء

رسم السياسة الجزائية للإجراءات في خصومة المنازعة الضريبية تتأثر بعدة اعتبارات أهمها أن خصومة المنازعة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات أساسها وحدة الهدف المتمثل في تحقيق الحق الموضوعي.

تكمن الوحدة في أن كل إجراء يؤدي دوراً معيناً فيها حيث أن هذه الإجراءات مجتمعة تشکل كيان ونتيجة ذلك أن فصل إجراء عن غيره من الإجراءات الأخرى يفقد المعنى الذي تفهم به الخصومة⁽⁶³³⁾، فالتنظيم الإجرائي تم تصميمه انطلاقاً من فكرة أساسية تتمثل في حماية الحقوق الموضوعية حيث ينجح القانون الإجرائي في الوصول إلى هذه الحماية إذا تم إتباع إجراءات سريعة، بسيطة وغير مكلفة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ولكن شريطة أن لا تتحول هذه الإجراءات إلى أداة فنية لإهدار الحقوق.

تنتج وبالتالي عدة آثار للجزاء الإجرائي نتيجة إهدار الحقوق في حالة إتباع نظام إجرائي يركز على صرامة الجزاء الإجرائي عند مخالفة أيٍّ شكل من أشكال جزاءات المنازعة الضريبية، هنا يهدى الحق الموضوعي وتكون وسيلة إهداره هي ذات القاعدة التي وضعت للتوصل إلى حمايتها⁽⁶³⁴⁾ لكن من خلال السياسة التشريعية التي تبنّاها المشرع في هذا الصدد نلاحظ أنه عمل جاهداً على حماية الحقوق الموضوعية وذلك أدى إلى إضعاف وإهدار الجزاء الإجرائي.

⁽⁶³³⁾- أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 179.

⁽⁶³⁴⁾- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، مرجع سابق، ص 114.

الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة

يتصادف تخلٍي الخصوم عن السير في المنازعة الضريبية أمام أي جهة القضائية ولو أمام مجلس الدولة للمدة المحددة في القانون إلى ترتيب جزاء السقوط حسب نص المادة 223 من قانون إجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر التي حدّت أجل السنين وذلك من تاريخ آخر إجراء صحيح لها.

حسب المادة 222 من قانون إجراءات المدنية والإدارية تسقط الخصومة لتأخُّل المكلَف بالضريبة أو إدارة الضرائب عن القيام بالمساعي اللازم، وتصبح الدعوى الضريبية معيبة وغير مطابقة لنموذجها القانوني مما يؤدي إلى عدم توليدتها للأثار، ولإعمال الجزاء الإجرائي يجب أن يصدر حكم من المحكمة غير أن القاضي لا يمكن أن يثير ذلك من تلقاء نفسه ويستوجب التمسك به من صاحب المصلحة في إعمال الجزاء الإجرائي.

لكن في حالة ما إذا كان تم التعجيل في الخصومة قصد السير فيها وسقط صاحب الحق في إعمال الجزاء فإن الخصومة المعيبة تستمر في توليد أثارها الإجرائية والموضوعية فلا تستأنف مدة التقاضي، ولا تسقط الحقوق الموضوعية ويستمر الحائز سُيُّئُ النية وتستمر الإجراءات .

يضاف إلى هذا في موضع قانوني آخر لحماية حق موضوعي أي كان يتم اللجوء إلى العدالة ولتحقيق هذه الأخيرة الشأن الذي أعدت من أجله يستعمل عدة إجراءات ذكر منها عريضة افتتاح الدعوى في المنازعة الضريبية، فباستقراء أحكام المواد 83 فقرة 1 و 2 والمادة 73 من قانون إجراءات الجباية⁽⁶³⁵⁾ نستخلص أنها حدّت ببيانات عدّة لتكون العريضة صحيحة ومستوفية لجميع شروطها ففي حالة ما إذا تم رفع دعوى بعربيضة لم تستوفي الشروط المذكورة في المواد السالفة تعدّ معيبة بعيوب إجرائي لكن هذا العيب يجب أن يثار من ذوي المصلحة فإذا لم يتم إثارته تستمر الدعوى في سيرها وكأنها لم يشوبها أي عيب وتنتج الدعوى الضريبية كافة أثارها.

(635) - تنص الفقرة الأولى من المادة 83 من ق.إ.ج على أنه: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل. وتطبق، في هذه الحالة، أحكام المادة 75 أعلاه".

- تنص الفقرة الثانية من المادة 38 من ق.إ.ج، على أنه: "يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبلغ القرار المعترض عليه"، أنظر المادة 73 من ق.إ.ج.

يحدث ذات الأمر في حالة تحايل أحد أطراف خصومة المنازعة الضريبية حيث إذا علم بعيب إجرائي لحق العريضة الافتتاحية ولم يثيره أي أغفله بصفة إرادية لحماية حقه الموضوعي على غرار القواعد الإجرائية فینتjg هذا الإجراء كافة آثاره وكأنه صحيح.

يبدو واضحًا أن الإعفاء من جزاء الإجرائي بوسيلة التنازل عن الحق في التمسك به يعتبر ذات أثر إيجابي على الإجراءات والحقوق الموضوعية معا، بحيث يتقادى الإعفاء بهذه الوسيلة هدر الإجراءات من خلال الإبقاء على الإجراء المعيب والمحافظة على باقي الإجراءات السابقة واللاحقة له، والتي قد تتعرض آثارها للزوال لو تقرر بطلان الإجراء المعيب، فضلاً عن أن ذلك يمكن الإجراءات من ترتيب وظيفتها في سير مرحلة التحقيق مما يترتب عن ذلك إثبات الحق الموضوعي المتنازع عليه وتقرير حمايته قضائيا، وهي الغاية النهائية للخصومة برمتها⁽⁶³⁶⁾.

نخلص في الأخير إلى القول أن المشرع الجزائري في رسمه للسياسة التشريعية ووضعه للقواعد القانونية التي تضفي الحماية على الحقوق الموضوعية أفرط في حمايتها على حساب القاعدة الإجرائية التي أهدرت في العديد من الحالات، مما رتب آثارا سلبية على فعالية الجزاء الإجرائي.

– أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 480⁽⁶³⁶⁾

– GUINCHARD Serge, CHAINAIS Cécile, FERRAND Frédérique, Procédure civile: Droit interne et droit de l'union Européenne, 31^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2012, p 616.

خاتمة

نخلص من خلال دراسة موضوع الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية، إلى أنّ المشرع الجزائري قد وفق إلى حدٍ بعيد في تنظيم الجزاء الإجرائي في ظلّ هذا النوع من المنازعات ويظهر ذلك على وجه الخصوص من خلال سعيه في العديد من الموضع القانونية والإجرائية إلى تحقيق التوازن بين احترام القاعدة الإجرائية وحماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية، سواءً كان ذلك بين من يُكلّف بالضريبة، من خلال إعفائه من تسديدها في حالة تعسّف إدارة الضرائب في فرض هذه الضريبة، وكذا كفالة حق الخزينة العمومية من خلال استيفاء الإدارة الضريبية لحقها دون إفراط في الإجراءات، من جهة. وبين تكريس الحقوق الموضوعية، من جهة أخرى.

سعى المشرع إلى تنظيم إجراءات المنازعة الضريبية بالطريقة التي تتناسب وخصوصية هذه الأخيرة من خلال مرحلتيها الإدارية والقضائية، فالمرحلة الإدارية تتسم بالخصوصية والأهمية في هذه المنازعة باعتبارها مرحلة أساسية وجوهرية لا يمكن الاستغناء عنها، وذلك حمايةً لحقوق طرف المنازعة، باعتبار أنها قد يتم الوصول فيها إلى حلّ ودي بين الأطراف دون الخوض في إجراءات القضاء المعقدة والطويلة. أما المرحلة القضائية، فلا يمكن الإنفاق من أهمية التي تحظى بها هي الأخرى في حالة اللجوء إليها، باعتبارها المرحلة الحاسمة للفصل في النزاع المطروح أمام القضاء والوصول وبالتالي إلى تقرير حق الأطراف مراعاة للقواعد الإجرائية في سير خصومة المنازعة الضريبية، وصولاً إلى تحقيق الغاية النهائية المتمثلة في صدور قرار نهائي فاصل في موضوع الدعوى.

يتضح من خلال دراسة الجزاء الإجرائي عبر مرحلتي المنازعة الضريبية، الإدارية والقضائية، الوصول إلى عدّة نتائج هامة تحدّد وتبيّن كيفية تنظيم المشرع الجزائري للجزاء الإجرائي ومدى تحقيقه لتوازن بين احترام القاعدة الإجرائية والحق الموضوعي لأطراف المنازعة الضريبية، تتمثل فيما يلي:

- 1- تختلف إجراءات المنازعة الضريبية عن سائر إجراءات المنازعات الإدارية الأخرى من حيث إجبارية تقديم تظلم إداري مسبق أمام إدارة الضرائب، مما يجعل المنازعة الضريبية تتسم بطول الإجراءات مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، باعتبار أن المشرع الجزائري

جعل إجراء التظلم الإداري المسبق مقترب بالنظام العام لا يجوز الإعفاء من إعمال هذا الجزء الإجرائي في حالة مخالفة النموذج المقرر له قانوناً، هذا ما يجعل إجراء التظلم الإداري المسبق مقترب بجزء إجرائي شديد مما يحول دون إمكانية منح المكلف بالضريبة أي فرصة لتدارك هذا الإجراء في حالة عدم مراعاته.

2- حماية للحقوق الموضوعية للمكلف بالضريبة من تعسّف الإدارة الضريبية أثناء الفصل في التظلم الإداري المسبق، نجد أنّ المشرع نظم إجراءات محدّدة وواجبة الاحترام من طرف إدارة الضرائب تحت طائلة ترتيب جزاءات إجرائية على مخالفة النموذج الإجرائي المقرر لها، مما يمنح للمكلف حق إثارة إعمال هذا الجزء أمام لجان الطعن الضريبية وكذا القضاء لاحقاً.

3- يتضح كذلك، أنّ المشرع الجزائري وفق في تنظيمه لإجراءات الطعن أمام لجان الطعن الضريبية، ذلك من خلال منح المكلف بالضريبة سلطة اللجوء إلى الطعن أمام اللجان من عدمه، لكون أنّ هذا الإجراء جوازي، كما كفل المشرع ضمانة اللجوء إلى القضاء بعد استفادته لحق الطعن ومنحه بالمقابل حق اللجوء مباشرة إلى القضاء في حالة عدم رغبته في الطعن أمام اللجان.

4- يظهر من خلال تحليل كافة الجزاءات الإجرائية المنظمة من طرف المشرع، سواءً في القوانين الخاصة بالمنازعة الضريبية أو القانون العام، لاسيما قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنه لم يولي اهتماماً بالغاً لنوع الجزاء المتتّب في حالة مخالفة العمل الإجرائي لنموذجه القانوني المحدّد القاعدة الإجرائية، فنجد المشرع، في غالب الأحيان، يقع في تناقض بين العيب الإجرائي والجزاء المناسب له.

5- يتضح من خلال دراسة الجزاء الإجرائي على مستوى لجان الطعن الضريبية، أنه غير فعال نظراً لكون الجهة المصدرة للقرار الفاصل في موضوع الشكوى -المدير الولائي للضرائب- يُعدّ في نفس الوقت عضواً وممثلاً للجنة الطعن الضريبية، مما يحول دون إمكانية إعمال الجزاء الإجرائي المثار من طرف المكلف بالضريبة أمام لجنة الطعن

الضريبية، لكون الفاصل فيها-المدير الولائي للضرائب- سبق له أن أصدر قراره في هذا الشأن.

6- رغم امتياز منازعة التحصيل الضريبي بإجراءات كثيرة ومعقدة، إلا أن المشرع لم يولي اهتماماً كبيراً لها، مما نجد في معظم الأحيان ضرورة الإحالة إلى القواعد العامة فيما يخص الجزاءات الإجرائية المثاررة عند مخالفة هذه الإجراءات، لذا يبدو جزاء البطلان أكثر الجزاءات إعمالاً في حالة مخالفة إجراءات التحصيل لنموذجها المقرر قانوناً، لكون جزاء البطلان أشمل الجزاءات الإجرائية التي يتقرر إثارة إعمالها في حالة مخالفة الإجراء لنموذجه القانوني.

7- يظهر من خلال دراسة إجراءات منازعة التحصيل، أن المشرع لم ينظم إجراءات الطعن أمام اللجان الطعن الضريبية كما هو الحال عليه بالنسبة لمنازعة الوعاء، وذلك إنما يعود إلى خصوصية هذه المنازعة التي توصف بـإجراءاتها بالطابع التنفيذي الجبري ولكونها تمس مباشرة الحقوق الموضوعية، لذا طغى على هذا النوع من المنازعة الطابع الاستعجالي، مما منح المشرع لأطراف المنازعة الحق في اللجوء مباشرة إلى القضاء اختصاراً ل الوقت والجهد في الإجراءات.

8- يتجلّى من خلال دراسة الجزاءات الإجرائية المقررة على مستوى المرحلة القضائية أمام قاضي الدرجة الأولى عند رفع الدعوى الضريبية، أن المشرع انتهج سياسة تشريعية مرنّة ومتوازنة في تنظيم الجزاء الإجرائي، ذلك من خلال تقرير إمكانية تدارك العيوب الإجرائية التي تمّس القواعد الإجرائية أمام القضاء بتكرис عدّة وسائل وآليات تشريعية التي من شأنها أن تحول دون إهار الحق الموضوعي على حساب شكل الإجراء، ليكون بذلك المشرع قد وفق في تحقيق التوازن بين المقتضيات الشكلية لتفعيل الجزاء الإجرائي وحماية الحق الموضوعي.

9- نجد أن المشرع، من خلال تنظيمه لفكرة النظام العام، قد سعى إلى تشديد في موقفه لضرورة احترام القواعد الإجرائية التي تُعد السبيل إلى تحقيق نهاية مثالية للحق الموضوعي دون المساس بصحة الإجراءات.

10- تبيّن أيضًا من نتائج هذه الدراسة تنوع الجزاءات الإجرائية المنظمة من طرف المشرع الجزائري بين القوانين الخاصة وال العامة، بحيث لم يكتفي المشرع بتقرير جزء إجرائي واحد لكل المخالفات الإجرائية، وإنما خصص لكل نوع من الإجراءات جزء إجرائي خاص به.

11- حرص المشرع في تنظيمه للجزاء الإجرائي اتخاذ موقف التوازن بين التشديد في إعمال الجزاء الإجرائي في حالة تعلقها بالإجراءات الجوهرية التي لا يمكن لخصومة المنازعة السير في حالة تخلف هذه الإجراءات، لاسيما المواعيد والبيانات الشكلية والموضوعية غير القابلة لتدارك تصحيحها، بينما اتخذ موقف التخفيف من حدة الجزاء الإجرائي بمنح إمكانية تدارك العيوب الإجرائية التي قد ترد على إجراءات الخصومة الضريبية من خلال منح الخصوم فرصة تصحيح الإجراء المعيب مع زوال ذلك العيب، أو موافقة الإجراءات رغم بقاء العيب الإجرائي.

12- يتربّ عن ذلك حتما آثار على القاعدة الإجرائية، إما بمطابقة الإجراء لنموذجه القانوني وبالتالي الاستغناء عن ترتيب الجزاء الإجرائي لصيغة الإجراء المعيب صحيحاً أو تحقيق الإجراء المعيب للهدف من اللجوء إلى القضاء، وكذا توليد الإجراء المعيب لنتائج الإجراء الصحيح.

13- إضافة إلى آثار أخرى تترتب على أطراف خصومة المنازعه الضريبية، بين الحفاظ على إعمال الجزاء الإجرائي وإهادره، حسب السلطة المخولة لكل طرف في إعمال الجزاء من عدمه.

نتوصل من خلال ما تم استخلاصه من دراسة موضوع الجزاء الإجرائي في المنازعه الضريبية، إلى تقديم مجموعة من الاقتراحات التي من شأنها أن تُثري بها المنظومة القانونية الإجرائية نحو بلوغ هدفها المتمثل في تجسيد الاحترام للقاعدة الإجرائية من أجل كفالة وصيانة الحق الموضوعي، أخذًا بعين الاعتبار الخصوصية الإجرائية التي تتميز بها مراحل التسوية التي تمرّ عبرها المنازعه الضريبية من جهة، وكذا التفاوت الذي يتخلّل المراكز القانونية لأطراف هذه المنازعه من جهة أخرى، وتتمثل فيما يلي:

- 1- نقترح على المشرع الجزائري إعادة النظر في تنظيم الجزاء الإجرائي المتعلق بمخالفة إجراء التظلم الإداري المسبق، بجعله كسائر التظلمات الإدارية المسبقة الأخرى، من خلال إضفاء عليه طابع الاختياري في اللجوء إليه من عدمه، حمايةً للحقوق الموضوعية للمكلّف بالضريبة من الهرر لشدة وقساوة الجزاء الإجرائي المترتب عن مخالفة هذا الإجراء في المنازعة الضريبية.
- 2- نقترح على المشرع الجزائري فيما يخص تنظيمه للإجراءات المتخذة بشأن الفصل في التظلم الإداري المسبق من طرف إدارة الضرائب، إقرار هذه الإجراءات بجزء إجرائية مشدّدة من حيث إعمالها عند كل مخالفة ترصد بشأنها، وذلك ضماناً وتكريساً للقيمة الموضوعية للحقوق المطالبة بها من قبل المكلّف بالضريبة أمام هذه الجهة، باعتباره يحتل مركز قانوني ضعيف بالمقارنة مع إدارة الضرائب.
- 3- نقترح على المشرع إعادة النظر في تحديد الجزاءات الإجرائية الخاصة بمخالفة إجراءات المنازعة الضريبية، باقتراح كل مخالفة إجرائية لجزاء إجرائي يتاسب ويتلاءم معها، مع الأخذ بعين اعتبار السياسة التشريعية في تنظيم الجزاء الإجرائي لإزالة الغموض من جهة، وتحقيق التوازن بين المراكز القانونية لأطراف المنازعة الضريبية من جهة أخرى، حماية حقوقهم الموضوعية بإجراءات وجزاءات محددة بدقة ضماناً للحق.
- 4- تفعيل دور القاضي الإداري في إعمال الجزاء الإجرائي على النحو الذي يحقق به التوازن بين مقتضيات الشكل احتراماً للقواعد الإجرائية وحماية الحق الموضوعي، مع الأخذ بعين الاعتبار اختلال المراكز القانونية لأطراف الخصومة الضريبية لاسيما المكلّف بالضريبة المتواجد في مركز ضعيف بالمقارنة بإدارة الضرائب التي تتميز بامتيازات السلطة العامة.

تم بحمد الله.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

❖ باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- 1- إبراهيم أمين النفياوي، الإخلال بالواجب الإجرائي: دراسة في قانون المدفوعات للواجب الإجرائي من حيث مصدره وطبيعته وصور الإخلال به والأثر المترب عليه، دار النهضة العربي، القاهرة، 2011.
- 2- إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص: الخصومة القضائية أمام المحاكم درجة الأولى، ج 2، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.تا).
- 3- أحمد أبو الوفا، نظرية الدفع في قانون المدفوعات، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2015.
- 4- أحمد الهندي، التعليق على قانون المدفوعات على ضوء أحكام النقض وآراء الفقه، ج 1، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
- 5- أحمد سالمة بدر، الدفع الجوهري في الدعوى الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014.
- 6- أنور طلبة، موسوعة المدفوعات المدنية والتجارية، دار الكتب القانونية، القاهرة، 2003.
- 7- أحمد محمد إبراهيم الحنفاوي، البطلان الإجرائي وآثاره على الدعوى التأديبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006.
- 8- أحمد مليجي، التعليق على قانون المدفوعات، ج 1، ط 7، نادي القضاة للطباعة، القاهرة، 2008.
- 9- —————، موسوعة التعليق على قانون المدفوعات، ج 2، ط 8، نادي القضاة، القاهرة، 2010.
- 10- أمينة مصطفى النمر، الدعوى وإجراءاتها، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1990.

- 11- أيمن رمضان، الجزء الإجرائي في قانون المرافعات، الإسكندرية، 2005.
- 12- الأزهر محمد، الدعوى المدنية: شروط الدعوى، التبليغ، الطلبات، الدفوع والخبرة، مطبعة دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 2010.
- 13- الأنصارى حسن النيدانى، القاضي والجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009.
- 14- الشواربى عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991.
- 15- _____، التعليق الموضوعي على قانون المرافعات، منشأة المعارف، ج 1، الإسكندرية، 2003.
- 16- _____، الشواربى عاطف، الشواربى عمروا، البطلان المدنى الإجرائي والموضوعي، المكتب الحديث، الإسكندرية، 2010.
- 17- الشيخة هوم، الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، 2009.
- 18- العلام عبد الرحمن، شرح قانون المرافعات المدنية العراقي، ج 3، ط 2، العاتك لصناعة الكتب، بغداد، 2008.
- 19- المساوي عبد الكريم، القواعد الإجرائية أمام المحاكم الإدارية، مطبعة البيضاوى، (د.ب.ن)، 2012.
- 20- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008، دار بغدادي، الجزائر، 2009.
- 21- بشار عدنان، نائل مساعدة، أمجد منصور، شرح نصوص قانون أصول المحاكمات الأردني، دار وائل، عمان، 2008.
- 22- بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005.
- 23- _____، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009.

- 24- بن شيخ أث ملويا لحسين، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، 2001.
- 25- بنور سعاد ، العمل القضائي في المادة الجنائية، دار القلم، الرباط، 2003.
- 26- بوبشير مهند أمقران، قانون الإجراءات المدنية: نظرية الدعوى، نظرية الخصومة، الإجراءات الاستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 27- _____، قانون الإجراءات المدنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 28- حسن علي حسين علي، الجزء الإجرائي في قانون الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008.
- 29- حمدي ياسين عكاشه، إجراءات الدعوى الإدارية وفقا لقضاء المحكمة الإدارية العليا ومحكمة القضاء الإداري، مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1982.
- 30- خلاصي رضا، النظام الجنائي الجزائري الحديث: جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنوين، ج 1، ط 2، دار هومه، الجزائر، 2006.
- 31- دلاندة يوسف، طرق الطعن العادلة وغير العادلة في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، دار هومه، الجزائر، 2010.
- 32- _____، قانون الإجراءات الجنائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
- 33- ذيب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، ط 3، موفم للنشر، الجزائر، 2012.
- 34- زودة عمر، الإجراءات المدنية والإدارية في ضوء أراء الفقهاء وأحكام القضاء، دار الاتصال، الجزائر، (د.تا).
- 35- سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري وقضاء التعويض وطرق الطعن في الأحكام: دراسة مقارنة، الكتاب الثاني، دار المفكر العربي، القاهرة، 1986.
- 36- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، ج 3، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

- 37- صالح العبيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية: الأنظمة الجنائية والمنازعات الجنائية، دار هومه، الجزائر، 2005.
- 38- صقر نبيل، مكاري نزيهة، الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد الجنائية: طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية وأحدث تعديلات القانون المدني، دار الهدى، عين مليلة، 2009.
- 39- صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: الخصومة، التنفيذ، التحكيم، دار الهدى، عين مليلة، 2008.
- 40- _____، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، عين مليلة، 2009.
- 41- ضو القابسي، البطلان والفسخ والسقوط والانعدام، مجمع الأطرش، تونس، 2017.
- 42- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجنائية، ط 3، دار الخدونية، الجزائر، 2016.
- 43- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012.
- 44- على الشحات الحديدي، ماهية الصفة ودورها في النطاق الإجرائي: دراسة نقدية ومقارنة لمفهوم الصفة وتحديد طبيعتها ومدى استقلالها ودورها أمام القضاء المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.
- 45- علي عوض حسن، الدفع بالتقادم والسقوط والانقضاء، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- 46- _____، الدفع بعدم القبول في المواد المدنية والجنائية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- 47- فتحي والي وزغلول أحمد ماهر، نظرية البطلان في قانون المرافعات، ط 2، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.
- 48- فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، (د.د.ن)، القاهرة، 1959.

- 49- فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 50- فريحة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- 51- فؤاد عبد المنعم أحمد، الحسين علي غnim، أحكام الدفع في نظام المرافعات الشرعية السعودية: دراسة مقارنة عرض للفقه الإسلامي مع المقابلة بالقوانين المعاصرة وبصفة خاصة القانون المصري، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2002.
- 52- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم، القياس، التطبيق، دار المناهج، عمان، 2008.
- 53- كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 54- لحرش كريم، المنازعات الضريبية في القانون المغربي، طوب بريس، الرباط، 2013.
- 55- محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري: قضاء الإلغاء (أو الإبطال)، قضاء التعويض وأصول الإجراءات، الكتاب الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005.
- 56- _____، القضاء الإداري: مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري، الاختصاص القضائي مجلس شورى الدولة، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005.
- 57- محمد عباس محزzi، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومه، الجزائر، 2003.
- 58- محمد مرزاق، عبد الرحمن إبلبي، المنازعات الجبائية بالمغرب بين النظرية والتطبيق، ط 2، مطبعة الأمنية، الرباط، 1998.
- 59- مصطفى محمود الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري: دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 60- نبيل إسماعيل عمر، أحمد الخليل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2004.

- 61- نبيل إسماعيل عمر، إعلان الأوراق القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1981.
- 62- _____، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1989.
- 63- _____، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 64- _____، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د. تا).
- 65- _____، دراسة في السياسة التشريعية والقضائية لـإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
- 66- نوزل عبد الرحمن هيتي، عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، عمان، 2006.
- 67- نيعاني عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، 2002.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات الجامعية

أ- الأطروحات الجامعية

- 1- أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تizi وزو، 2017.
- 2- أيمن أحمد رمضان، الجزء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وأليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003.

- 3-**الأنصاري حسن النيداني**، مبدأ وحدة الخصومة ونطاقه في قانون المرافعات المصري والفرنسي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر، 1996.
- 4-**بشير محمد**، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولة، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009.
- 5-**جوادي إلياس**، الإثبات القضائي في المنازعة الإدارية: دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضر، بسكرة، 2014.
- 6-**حمام محمود**، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.
- 7-**خرجوج مهدي**، الرقابة القضائية على العيوب المسطورية في المادة الجبائية بال المغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، تخصص الأنظمة القانونية والقضائية والإدارية المقارنة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، 2018.
- 8-**زيد الخيل توفيق**، أحكام القاضي الإداري: بين إمتاع الإدارة عن التنفيذ وإحترام حجية الشيء المضني فيه، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، فرع الحقوق، تخصص قانون الجماعات الإقليمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2019.
- 9-**عبد ريم**، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضر، بسكرة، 2015.
- 10- **لعلوي محمد**، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة، 2015.

11- واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية: دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، وهران 2015.

ب- المذكرات الجامعية

1- اخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2016.

2- إدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.

3- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية حقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011.

4- بدایریة يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.

5- بليل بلقاسم، ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2017.

6- حايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2013.

- 7- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- 8- زachi درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر .2017، 1
- 9- زعوزعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2005.
- 10- ذكري فوزية، إجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص القوانين الإجرائية والتنظيم القضائي، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012.
- 11- زين العابدين بلماحي، الوسائل القانونية لضمان تنفيذ القرارات القضائية الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2008.
- 12- سمر عبد الرحمن محمد الدحلة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي: دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، (د.تا).
- 13- شيهوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في مجال اجتهد مجلس الدولة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 1 ، 2009.
- 14- عطوي عبد الحكيم، منازعة الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمر، تizi وزو، 2010.

- 15- فوزي دهيم الرشيدى، بطلان العمل الإجرائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى: دراسة مقارنة من القانون الأردنى، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011.
- 16- فينديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2006.
- 17- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
- 18- قاسي الطاهر، الشروط الشكلية لدعوى الإلغاء في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2012.
- 19- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 1، 2011.
- 20- نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2014.

ثالثاً: المقالات

- 1- أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة نقدية تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 12، عدد 2، 2015، ص 437-453.

- 2- **أغليس بوزيد**، "رقابة القضاء الإداري على بطلان إجراءات التحقيق"، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 8، عدد 1، 2017، ص ص. 223-236.
- 3- **أمقران عبد العزيز**، "الشكوى الضريبية في المنازعة الضريبية المباشرة"، *مجلة مجلس الدولة*، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص ص. 7-15.
- 4- **أيت أرجال سمير**، "الدفع بعدم الاختصاص وفق القوانين الإجرائية المدنية"، *مجلة الحقوق المغربية*، سلسلة الأعداد الخاصة، عدد 1، 2009، ص ص. 200-218.
- 5- **العربي وردية**، "الضوابط والشروط الإجرائية المتعلقة بصدور الحكم القضائي الخاص بالمنازعة الإدارية"، *مجلة القانون والعلوم السياسية*، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بالنعامة، المجلد 2، عدد 2، 2016، ص ص. 170-187.
- 6- **بداييرية يحيى**، "الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018"، *مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية*، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، المجلد 6، عدد 1، 2019، ص ص. 653-671.
- 7- **بطينة مليكة**، "الإشكالية العملية للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة الجزائري"، *مجلة العلوم القانونية والسياسية*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2018، ص ص. 220-231.
- 8- **بلول فهيمة**، "الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية"، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 15، العدد 1، 2017، ص ص. 347-366.
- 9- **بن دباب ماسينيسا**، "تصحيح الإجراء المعيوب ضمانة لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية"، *المجلة الأكاديمية للبحث القانوني*، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، المجلد 10، العدد 3، 2019، ص ص. 661-677.

- 10- بن سنوسي فاطمة، "دور الإجرائي للقاضي الإداري في الدعوى الإدارية"، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 44، عدد 4، ص ص. 127-138.
- 11- بن شعاة حليمة، محمد الأخضر كرام، "حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2017، ص ص. 254-265.
- 12- بن عمار مبني، "سقوط الحق الإجرائي لمخالفات الشكليات المتعلقة بالمواعيد وتطبيقاته في القضاء الجزائري"، مجلة المنبر القانوني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، عدد 1، 2016، ص ص. 11-46.
- 13- بونعاس نادية، "التحقيق في المنازعة الإدارية في الجزائر - تونس، مصر-", مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمّة لخضر، الوادي، المجلد 5، عدد 2، 2014، ص ص. 145-165.
- 14- رواج إلهام شهرزاد، "الموايدات الإجرائية بين حماية الحقوق وإهارها وموقف الشريعة الإسلامية منها: ميعاد الطعن مثلاً"، مجلة البحث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة علي لونيسى، البليدة، عدد 4، 2012، ص ص. 35-64.
- 15- زروق حكيم، "الفرق بين البطلان وبين غيره من الجراءات في قانون الإجراءات المدنية"، مجلة البحث والدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة علي لونيسى، البليدة، المجلد 5، عدد 2، 2016، ص ص. 128-145.
- 16- سعدي عبد الحليم، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، عدد 49، 2018، ص ص. 399-407.

- 17- سلطاني أمينة، "الحقوق القضائية الإجرائية أمام القاضي الإداري ومستلزمات الحق في الدفاع"، مجلة البحوث والدراسات، جامعة حمّة لخضر، الوادي، عدد 21، 2016، ص 145-166.
- 18- سيد عمر مهد، "الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية: دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية الحقوق، جامعة غرداية، المجلد 9، عدد 1، 2016 ، ص ص. 274 - 287.
- 19- _____، "الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية"، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 5، عدد 1 ، 2017، ص ص. 239-257.
- 20- شامي يسین، "النطاق القانوني للجزاء الإجرائي في الخصومة المدنية"، مجلة الدراسات الحقوقية، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي، تسمسيلت، المجلد 6، عدد 1، 2019، ص ص. 94-120.
- 21- شريط ولید، "الشروط الشكلية لقبول دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية 09-08"، مجلة البحث السياسية والإدارية، جامعة زيان عشور، الجلفة، المجلد 3، عدد 2، 2014، ص ص. 53-77.
- 22- شيعاوي وفاء، "إجراءات التحصيل الجبri في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد 18، 2010، ص ص. 187-208.
- 23- _____، "تقسيم النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية"، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 2، العدد 3، 2010، ص ص. 133-151.

- 24- صدق المهدى، خويلدى السعيد، "التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه: ضمانة أو قيد"، مجلة الاجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد 7، عدد 2، 2018، ص ص. 54-77.
- 25- عبد الغنى خالد، "الخبرة الجبائية"، مجلة محكمة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، عدد 11، 2016، ص ص. 70-90.
- 26- عزيز فاطمة الزهراء، "تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر، الوادي، المجلد 8، عدد 2، 2017، ص ص. 438-449.
- 27- فارس علي عمر علي، زياد محمد شحادة، "التدابير الوقائية للحد من الجزاءات الإجرائية: دراسة قانونية مقارنة"، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، عدد 12، 2010، ص ص. 55-82.
- 28- فرات فرات، "مدى قابلية الطعن في قرارات مجلس الدولة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عشور، الجلفة، المجلد 10، عدد 4، 2017، ص ص. 168-183.
- 29- فريحة حسين، "السلطة التقديرية واجتهاد القاضي الإداري"، مجلة الاجتهد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضر، بسكرة، المجلد 2، عدد 2، 2009، ص ص. 203-225.
- 30- كروان سمية، "آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الباحث للدراسات الأكademie، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، المجلد 3، عدد 2، 2016، ص ص. 524-543.
- 31- كوسة فضيل، "الجز الإداري في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، عدد 3، 2011، ص ص. 421-440.

- 32- مانع سلمى، "إجراءات المتابعت الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها"، مجلة المفكر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خضر، بسكرة، المجلد 12، عدد 14، ص ص. 181-194. 2017
- 33- محمد الصالح العياري، "دور الإدارة في توظيف الجبائية"، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، مركز التوثيق والبحوث الإدارية، الجزائر، المجلد 2، عدد 1، 1992، ص ص. 20-35.
- 34- مسعودان فتحية، "الدور الإيجابي للقاضي في الخبرة القضائية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الدراسات القانونية، جامعة يحيى فارس، بالمدية، المجلد 3، عدد 2، 2017، ص ص. 476-493
- 35- مواسة صونية نادية، "السلطات الجديدة المخولة للقاضي الإداري في مجال تدعيم المشروعية الإدارية في مجال تدعيم المشروعية الإدارية في ظل أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 09-08"، مجلة العلوم القانونية السياسية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، المجلد 45، عدد 4، 2017، ص ص. 139-165.
- 36- ميهوبى مراد، "إجراءات تحصيل الضريبة. أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، عدد 39، 2014، ص ص. 240-251
- 37- نوادي عادل، "الدفع بعدم الدستورية كآلية لحماية المكلفين بالضريبة في الجزائر بعد التعديل الدستوري لسنة 2016"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمّة لخضر، الوادي، عدد 16، 2017، ص ص. 328-352.
- 38- يامة إبراهيم، "الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد"، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 2، عدد 1، 2014، ص ص. 215-241.
- 39- يسري محمد أبو العلا، "الاجتهاد القضائي في المواد المالية والضريبية"، مجلة الاجتهد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خضر، بسكرة، المجلد 2، عدد 2، 2006، ص ص. 51-78

رابعاً: المدخلات

- سقلاب فريدة، دموش حكيمة، "إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، يومي 21-22 افريل 2008، ص ص. 170-185.
- هاملي محمد "شرط الميعاد في المنازعات الضريبية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، يومي 21-22 افريل 2008، ص ص. 195-210، (غير منشور).

خامساً: النصوص القانونية

1 - النصوص القانونية الوطنية

أ- الدستور

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استيفاء 28 نوفمبر 1996، المنصور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438-96 مؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 08 ديسمبر 1996، معدل وتمتم بالقانون رقم 02-03 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر عدد 25، صادر بتاريخ 14 أبريل 2002، معدل وتمتم بالقانون رقم 08-19 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد 63، صادر بتاريخ 16 نوفمبر 2008، معدل وتمتم بالقانون رقم 01-16 مؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14، صادر في 07 مارس 2016، استدراك ج ر عدد 46، صادر في 06 أوت 2016.

ب- النصوص التشريعية

- 1- قانون عضوي رقم 98-01 مورخ في 30 ماي 1998، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد 37، صادر بتاريخ 01 جوان 1998.
- 2- أمر رقم 68-654 مورخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1968.
- 3- أمر رقم 75-58 مورخ في 26 ديسمبر 1975، المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.
- 4- قانون رقم 105-76 مورخ 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 100، صادر بتاريخ 15 ديسمبر 1976.
- 5- أمر رقم 76-101 مورخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976.
- 6- قانون رقم 33-88 مورخ في 31 ديسمبر 1988، يتضمن قانون المالية لسنة 1989، ج ر عدد 54، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1988.
- 7- قانون رقم 23-90 مورخ في 18 غشت 1990، يعدل ويتم الأمر رقم 154-66 مورخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج ر عدد 36، الصادر بتاريخ 22 غشت 1990، (الملغى).
- 8- قانون رقم 90-36 مورخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
- 9- مرسوم تشريعي رقم 18-93 مورخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1993.
- 10- أمر رقم 95-27 مورخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 85، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1995.
- 11- قانون رقم 97-02 مورخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 8، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1997.

- **قانون رقم 21-01** مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- **قانون رقم 11-02** مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، صادر بتاريخ 25 ديسمبر 2002.
- **قانون رقم 16-05** مؤرخ في 31 ديسمبر 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005.
- **قانون 06-24** مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، صادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
- **قانون رقم 12-07** مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.
- **قانون رقم 09-08** مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 23 ابريل 2008.
- **قانون رقم 21-08** مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
- **الأمر رقم 01-10** مؤرخ في 26 غشت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49، صادر بتاريخ 29 غشت 2010.
- **قانون رقم 10-13** مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية 2011، ج ر عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
- **قانون رقم 16-11** مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011.
- **قانون 12-12** مؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2012.
- **قانون رقم 10-14** مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014.

- أمر رقم 01-15 مؤرخ في 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج ر عدد 40، صادر بتاريخ 23 يوليو 2015.
- قانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2016.
- قانون رقم 14-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
- قانون رقم 11-17 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 28 ديسمبر 2017.
- قانون رقم 18-18 مؤرخ في 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2018.

ج- النصوص التنظيمية

- 1- مرسوم تنفيذي رقم 46-93 مؤرخ في 06 فبراير 1993، يحدد آجال دفع التسبيقات والتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول لقيم منعدمة، ج ر عدد 09، صادر بتاريخ 10 فبراير 1993.
- 2- مرسوم تنفيذي رقم 290-97، مؤرخ في 27 يوليو سنة 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة و تنظيمها، ج ر عدد 59، صادر بتاريخ 10/09/1997.
- 3- مرسوم تنفيذي رقم 303-02 مؤرخ في 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية صلاحياتها، ج ر عدد 64، صادر بتاريخ 29 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-05 مؤرخ في 26 ديسمبر 2005، ج ر عدد 84، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2005.

2- النصوص القانونية الأجنبية

1- قانون رقم 13 لسنة 1968، مؤرخ في 07 ماي 1968، يتضمن قانون المراقبات المدنية والتجارية المصري، ج ر عدد 19، صادر بتاريخ 09 ماي 1968، معدل ومتّم.

2- قانون المسطّرة المدنيّة المغربي، صادر بتاريخ 11 رمضان 1394 (28 شتّي 1974) بالصادقة على نص قانون المسطّرة المدنيّة، متوفّر على موقع: www.Constitutionnet.org تم الإطلاع عليه: 2019/01/26

4- قانون المراقبات المدنيّة والتجاريّة المصري رقم (13) لسنة 1986 المعدل قانون رقم 13 لسنة 1986 + 1، يتضمن إصدار قانون المراقبات المدنيّة والتجاريّة، متوفّر على موقع: www.Icrdye.org 2019/01/26

سادساً: القرارات القضائية

أ- قرارات مجلس الأعلى والمحكمة العليا

1- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 28496، صادر بتاريخ 26 جوان 1982، نشرة القضاة، عدد خاص، 1982، ص ص. 298-300.

2- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 39681، صادر بتاريخ 23 فيفري 1985، بين كل من ص.م.ت.ط ضدّ ت.ع، (غير منشور).

3- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 32113، صادر بتاريخ 01 جوان 1985، المجلة قضائية، عدد 2، 1990، ص ص. 94-96.

4- قرار المجلس الأعلى، الغرفة الإدارية، رقم 42780، صادر بتاريخ 15 جوان 1985، مجلة قضائية، عدد 4، 1989، ص ص. 238-239.

5- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 54687، صادر بتاريخ 25 مارس 1989، بين مديرية الضرائب الجزائري ضدّ (ك.أ.و.ز.ن)، المجلة القضائية، عدد 3، 1990، ص ص. 22-23.

- 6- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 59728، صادر بتاريخ 30 أبريل 1990،
المجلة القضائية، عدد 4 ، 1992، ص ص. 61-63.
- 7- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، صادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، المجلة
القضائية، عدد 1 ، ص ص. 149-150.
- 8- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 62575، صادر بتاريخ 27 جانفي 1991،
بين كل من (ز.م) ضد ن.م الضرائب للأغواط. (ن.م) الضرائب لغرداية، المجلة
القضائية، عدد 4 ، 1992، ص ص. 157-159.
- 9- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 72087، صادر بتاريخ 07 أبريل 1991،
المجلة القضائية، عدد 1 ، 1993، ص ص. 150-152.
- 10- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 148405، صادر بتاريخ 28 ماي 1997،
المجلة القضائية، عدد 02 ، 1997، ص ص. 42-44.
- 11- قرار المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، رقم 177988، صادر بتاريخ 22 جويلية
1997، بين (م.ب) ضد النيابة العامة ومن معها، المجلة القضائية، عدد 1 ، 1998
ص ص 42-44.
- 12- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 164086، صادر بتاريخ 17 أبريل
1998، (غير منشور).
- 13- قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، رقم 227783، صادر بتاريخ 20
فيفري 2002، بين (بن.ز.ص) والمدير الولائي ضد النيابة العامة، المجلة القضائية،
عدد 1 ، 2004، ص ص. 323-325.
- 14- قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، رقم 387088، صادر بتاريخ 26
سبتمبر 2007، بين (م.ب) ضد مدير الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا،
عدد 1 ، 2008، ص ص. 361-362.

- 31- قرار المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، رقم 430229، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008، بين النيابة العامة العامة ومديرية الضرائب ضدّ (ع.أ)، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2008، ص ص. 397-398.
- 28- قرار المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، رقم 378030، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009، بين (أ.س) ضدّ مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص ص. 333-335.
- 22- قرار المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، رقم 690357، صادر بتاريخ 22 جويلية 2010، بين (ب.ع) ضدّ مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2011، ص ص. 366-368.

ب- قرارات مجلس الدولة

- 1- قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 73259، صادر بتاريخ 21 أكتوبر 1990، بين (ش.ذ.م.م) "سيري" ضدّ نائب مدير الضرائب، المجلة القضائية، عدد 1، 1992، ص ص. 149-151.
- 2- قرار مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم 191060، صادر بتاريخ 14 فيفري 2000، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص ص. 24-26.
- 3- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 190171، صادر بتاريخ 14 فيفري 2000، (غير منشور).
- 4- قرار مجلس الدولة، رقم 564390، صادر بتاريخ 23 أكتوبر 2000، بين مديرية الضرائب لولاية ميلة ضدّ شركة التضامن، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، ج 1، 2003، ص 369.
- 5- قرار مجلس قضاء البليدة، رقم 1720، الصادر في 19/02/2001، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، لسنة 2005، ص ص. 22-24.
- 6- قرار مجلس الدولة، رقم 163903، صادر بتاريخ 19 فيفري 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص. 42-43.

- 7- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 563300، صادر بتاريخ 08 أبريل 2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، 2012، (غير منشور).
- 8- قرار مجلس الدولة، الغرفة الإدارية، رقم 207171، صادر بتاريخ 09 أبريل 2001، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص ص. 92-95.
- 9- قرار مجلس الدولة، رقم 1190، صادر بتاريخ 11 جوان 2001، بين (ل.ك) ضد إدارة الجمارك، مجلة مجلس الدولة، عدد 1، 2002، ص ص. 123-125.
- 10- قرار مجلس الدولة، رقم 1987، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، بين إدارة الضرائب ضد (و.ط)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص ص. 65-67.
- 11- قرار مجلس الدولة، رقم 1903، صادر بتاريخ 30 جويلية 2001، بين إدارة الضرائب ضد (ك.و)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص ص. 94-96.
- 12- قرار مجلس الدولة، رقم 3975، صادر بتاريخ 12 نوفمبر 2001، بين كل من (شركة أوطيب) ضد: (مديرية الضرائب لولاية وهران)، المجلة مجلس الدولة، عدد 2، 2002، ص ص. 191-193.
- 13- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 002060، صادر بتاريخ 28 جانفي 2002، (غير منشور).
- 14- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 5722، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، بين مقاول في التجارة الحديدية بتلمسان ضد إدارة الضرائب، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص ص. 102-104.
- 15- قرار مجلس الدولة، رقم 005722، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد الخاص بالمنازعة الضريبية، 2003، ص ص. 202-204.
- 16- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 004399، صادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002، (غير منشور).

- 17- قرار مجلس الدولة، رقم 6325، صادر بتاريخ 25 فيفري 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، 2003، ص ص. 124-125.
- 18- قرار مجلس الدولة، رقم 6509، الصادر بتاريخ 25 فيفري 2003، بين (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص 124.
- 19- قرار مجلس الدولة، رقم 7440، صادر بتاريخ 15 أفريل 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 4، 2003، ص ص. 89-91.
- 20- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 011010، صادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 3، 2003، ص ص. 99-102.
- 21- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 009805، صادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص. 89-91.
- 22- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 11327، صادر بتاريخ 17 فيفري 2004، (غير منشور).
- 23- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 234576، صادر بتاريخ 19 أفريل 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص ص. 194-196.
- 24- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 657032، صادر بتاريخ 13 مارس 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص ص. 190-192.
- 25- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 22906، الصادر بتاريخ 18 أكتوبر 2005، مجلة مجلس الدولة، عدد 5، ص ص. 186-187.
- 26- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 23957، صادر بتاريخ 19 أفريل 2006، بين العارضة ضد مديرية الضرائب لسيدي محمد، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص ص. 22-24.
- 27- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 903469، صادر بتاريخ 14 جوان 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص ص. 197-199.

- 28- قرار مجلس الدولة، رقم 033289، صادر بتاريخ 13 جوان 2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص ص. 73-75.
- 29- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 43276، صادر بتاريخ 11 جويلية 2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 4، 2009، ص ص. 67-69.
- 30- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 234085، صادر بتاريخ 13 فيفري 2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص ص. 75-78.
- 31- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 38542، صادر بتاريخ 13 فيفري 2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 9، 2009، ص ص. 66-68.

سابعا: الوثائق

- مسودة مشروع قانون المسطرة المدنية، الذي أعدته اللجنة المكلفة بمناقشة هذا القانون
بوزارة العدل، المملكة المغربية، وثيقة منشورة على موقع:
<http://www.justice.gov.ma> 2019/01/26 تم الإطلاع عليه:

❖ باللغة الفرنسية:

I. OUVRAGES

- 1- **AYADI Habib**, Les procédures fiscales de contrôle et de contentieux, Novaprint, Tunis, 2013.
- 2- **BACHELIER Gilles**, Le contentieux fiscal, 2^{ème} éd, *L.G.D.J*, Paris, 2014.
- 3- **BELTRAMI Pierre**, La Fiscalité en France, hachette supérieur, 5^{ème} éd, 1997.

- 4- BOUNICHOT Jean-Claude, CASSIA Paul, POUJADE Bernard,** Les Grands Arrêts du Contentieux Administratif, 4^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2014.
- 5- BOUSQUET René,** Précis fiscal : contentieux du recouvrement, Lexis Nexis, Paris, 2008.
- 6- CASIMIR Jean-Pierre,** Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, la ville guerin, 1990.
- 7- CASIMIR Jean-Pierre,** Le contrôle fiscal : contentieux - recouvrement, Group Revue Fiduciaire, 10^{ème} éd, Paris, 2007.
- 8- DEBBASCH Charles,** Procédure Administrative Contentieuse et Procédure Civile, *L.G.D.J*, Paris, 1962.
- 9- DISLE Emmanuel, SARAF Jacques,** Droit fiscal, Dunod, Paris, 2003.
- 10- GHILLE Noel,** La réclamation préalable devant le service des impôts, *L.G.D.J*, 1985.
- 11- GILLES Noel,** La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J, Paris, 1985.
- 12- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe,** Procédures Fiscales, 4^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2007.
- 13- GUINCHARD Serge, CHAINAIS Cécile, FERRAND Frédérique,** Procédure civile: Droit interne et droit de l'union Européenne, 31^{ème} éd, Dalloz, Paris, 2012.
- 14- LAMARQUE Jean,** Contentieux fiscal : Généralités, Répertoire de contentieux Administratif, Encyclopédie, Dalloz, Paris, 2003.
- 15- LAMBERT Thierry,** Contrôle fiscale: droit et pratique, presses Universitaires de France, Paris, 1989.
- 16- LEROY Michel,** Contentieux administratif, 2^{eme} éd, Bruylant, Bruxelles, 2000.

- 17- MASCELET DE BARBIN Marie**, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, **L.G.D.J**, Paris.
- 18- M. Long, P. Weil, G Braibant, P. Delvolvé, B. Genevois**, Les grands arrêts de la jurisprudence administrative, 12^{ème} éd, Dalloz, Paris, 1999.
- 19- PIERRE-OLIVIER Caille**, Le Contentieux Administratif: La Procédure, Tom 02, IDILA, Paris, 2014.
- 20- ROUAULT Marie-Christine**, Contentieux administratif, édition Larcier, Bruxelles, 2015.
- 21- TROTABAS Luis, COTTERET Jean Marie**, Droit fiscal, 8^{eme} éd, Dalloz, Paris, 1997.
- 22- YAICH Abderraouf**, Manuel de fiscalité d'expertise comptable: La doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l'impôt, Edition Raouf YAICH, 2009.

II. THESES

- 1- ALARDJA Rabih**, La fiscalité directe au liban histoire et processus d'une modernisation, Thèse de Doctorat, finances publiques et fiscalité, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2011.
- 2- ARIFIEV Nicolay**, La fiscalité optimal du capital, Thèse de Doctorat, Faculté de science économique, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2006.
- 3- AUGUSTINE Mbouli**, Le dualisme juridictionnel en matière fiscale, Thèse de Doctorat, Finances publiques et fiscalité, faculté de droit, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2009.
- 4- BAKIZ Abuzer**, Imposition du capital et croissance, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2006.

- 5- DEIRMENDJIAN Elisabeth**, La stratégie d'anticipation procédurale en matière civile, Thèse de Doctorat, faculté de droit, Université de Sud-Toulon Var, 2012.
- 6- D'ESCLAPON Anne De Ravel**, La lutte contre les paradis fiscaux à l'aune des exemples française et Américaine, Thèse de Doctorat, Droit public, faculté de droit, Université de Strasbourg, 2016.
- 7- HALOUI Khalil**, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, Thèse de Doctorat, droit privé, faculté de droit, Université de Grenoble, 2011.
- 8- MAYER Sarah**, Etude des obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, Thèse de Doctorat, Droit privé, Faculté de droit, Université de Panthéon-Assas, Paris 2, 2016.
- 9- MONEMOU Ouo-ouo Waita**, Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en république de Guinée, Thèse de Doctorat, Droit fiscal, Faculté de droit, Université Dauphine, Paris, 2015.
- 10- OUEDRAOGO Sylvain**, Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain, Thèse de Doctorat, droit public, faculté de droit, Université de bordeaux, 2015.
- 11- PARGUEL Pierre-Olivier**, Le président de tribunal administratif, Thèse de Doctorat, faculté de droit, Université lumière, Lyon 2, 2005.
- 12- WENDY Lellig**, L'office du juge administratif de la légalité, thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université de Paris 1-Panthéon-Sorbonne, 2015.

13- **WRAZEN Céline**, Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Thèse de Doctorat, finances publiques et fiscalité, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2011, p128

III. ARTICLES

- 1-** **AIS Souhila**, « Le contrôle fiscale une action constante de l'administration fiscale », Revue al-qanoun, Faculté de Sciences Juridiques et Administratives, Centre universitaire Ahmed Zabana, Relizane, Vol 03, N° 04, 2014, PP. 336-343.
- 2-** **AUSTRY Stéphane**, « La Jurisprudence du conseil d'Etat », Revue des sociétés, Dalloz, N°3, 2002, PP. 471-488.
- 3-** **AYRAULT Ludovic**, « L'autonomie de la procédure fiscale contentieuse », R.T.F, N° 09, 2008, PP. 287-300.
- 4-** **BACHELIER Gilles**, « La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscal », **R.F.D.A**, N°4, 2001, PP. 837-848.
- 5-** **BENMOUHAMED Sara**, « Nature juridique du rescrit fiscal' », Revue sciences humaines, Faculté de droit, Université frères Mentouri, Constantine, Vol B, N° 45, 2016, PP. 107-126.
- 6-** **BERGERS Maurice-Christian**, « L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale », **R.D.F**, N° 20, 2003, PP. 12-28.
- 7-** **CHAABANE Nelia**, « Le contentieux de la fiscalité locale », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 177-198.
- 8-** **CHABCHOUB Taoufik**, « Le contentieux du recouvrement des créances fiscales », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 251-274.

- 9-** **CHEVALIER Jean-pierre**, « Confidentialité et droit fiscal », Revue Internationale de droit comparé, Vol 50, № 02, 1998, PP. 611-628.
- 10-** **DARRIEUTORT Jean-Pierre**, «Le contentieux des vérifications de comptabilité: l'expérience Française», **R.C.E**, Numéro spécial sur Le contentieux fiscal, 2007. PP. 55-70.
- 11-** **DEBASCH Charles, RICCI Jean-Claude**, « Contentieux administratif », 7^{ème} éd, Dalloz, 2001, PP. 911-924.
- 12-** **DENIDENI Yahia**, « Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien », **R.A.S.J.E.P**, Faculté de droit, Université Ben youcef Ben khedda d'Alger, Vol 47, № 03, 2010, PP. 05-18.
- 13-** —————, « La Demande du sursis légal du paiement en référé fiscal », **R.A.S.J.E.P**, faculté de droit, université d'Alger, №3, septembre 2011, PP.143-158.
- 14-** **DUCHON-DORIS Jean-Christophe**, « Procès équitable et contentieux du recouvrement », **R.D.F**, № 17, 2002, PP. 16-28.
- 15-** **FRANCK Moderne**, « Sur le nouveau pouvoir d'injonction du juge administrative », **R.F.D.A**, № 30, 1996, PP.43-60.
- 16-** **GADHOUM Oualid**, « l'évolution du double degré de juridiction dans le contentieux fiscal », **R.T.F**, № 09, 2008, PP. 275-285.
- 17-** **GHANEMI Arezki**, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration algérienne », **R.T.F**, centre d'études fiscales, faculté de droit de Sfax, № 03, 2005, PP. 600-660.
- 18-** **GHANEMI Arezki**, « La gestion du contentieux fiscal par l'administration algérienne », **R.T.F**, № 09, 2008, PP. 161-174.

- 19-** **GILTARD Daniel**, « Tribunal administrative –contenu et effet des requêtes- sursis à exécution et sursis de paiement », **R.D.F**, N° 52, 1982, PP. 497-506.
- 20-** **JENAYAB Mohamed Ridha**, « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale », **R.T.F**, N° 9, 2008, PP. 235-250.
- 21-** **JOCELYN Clerckx**, « Quelques développements jurisprudentiels dans le domaine de sursis au paiement de l’impôt », **R.F.D.A**, N° 3, 2002, PP. 991-1005.
- 22-** **KOLIVA MONIER jean-Marie**, « La représentation de l’impôt dans l’analyse économique de l’impôt et dans l’économie des dispositifs fiscaux », Revue économique, Vol 60, 2009, PP. 33-57.
- 23-** **KRAIEM Sami**, « La recevabilité du pourvoi en cassation fiscal », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 319-346.
- 24-** **LAMBERT Thierry**, « L’influence de la jurisprudence communautaire sur le contentieux fiscal (le cas de la France) », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 447-468.
- 25-** **LAMULLE Thierry**, « La responsabilité pour faute des services fiscaux », **R.D.F**, N° 18, 2012, PP. 265-280.
- 26-** **LECOMTE Didier**, « La dualité de compétence en matière de contentieux fiscal », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 67-76.
- 27-** **LEFEUVRE André**, « De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l’impôt », **R.D.F**, N° 36, 2003, PP. 20-36.
- 28-** **MADJENE Djamel**, « Les relations de l’administration fiscale avec les contribuables, une nouvelle approche », Revue Algérienne des finances publiques, Faculté des Sciences économiques et gestion, Université 2 Tlemcen, Vol 03, N° 03, 2013, PP. 309-334.
- 29-** **MARCHESSOU Philippe**, « Le revirement de la jurisprudence fiscale », **R.T.F**, N° 09, 2008, PP. 227-234.

- 30- NACER Mourad, TAHIR Baala**, « Relation entre le contribuable d'impôt et l'administration fiscale », **R.E.F**, Faculté de Science économique et commerciale, Université Ali Lounissi, Blida, Vol 05, N° 02, 2019, PP. 281-311
- 31- SCHIELE Pascal**, « Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance en matière fiscale sont exécutoires de droit à titre provisoire », Procédures, N° 12, 2000, PP.10-30.
- 32- SELISKY Véronique, COTETTE Philippe, GIRODROUX Cathrine**, « Faire face aux contrôle de l'administration : impot-urssaf- travaille- concurrence et fraude », disponible sur le site : <http://www.commentcamarche.net> /consulté le 10/08/2019 à 10h :24.
- 33- STECKEL-MONTES Marie-Christine**, « Un pouvoir fiscal local en trompe-l'œil », Revue Française de droit constitutionnel, N° 61, 2005, PP .19-33
<http://www.commentcamarche.net> /consulté le 10/08/2019 à 10h :24.
- 34- TAILLEFAIT Antony**, « Le droit au sursis de paiement et au juge du référé fiscal : un droit restauré », **R.D.F**, N°29, 2002, PP. 26-38.
- 35- THIERRY Gascet**, « Action en recouvrement poursuites » , Juris classeur 2000, fasc, N° 550, PP. 30-60.
- 36- TROTTIER Thierry**, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », **R.D.F**, n°28, 1994, PP. 1088-1995.
- 37- VANDERMEERE- Roland**, « Le référé-suspension », **R.F.D.A**, N° 26, 2002, PP. 353-260.
- 38- VAPAILLE Laurence**, « Quelques remarques à propos de l'étendue du contrôle du juge de cassation en matière de contentieux fiscal », **R.T.F**, n° 09, 2008, PP. 347-382.

- 39-** **YELLES Chaouche Bachir**, « la pratique de l'avis à tiers détenteur », Revue de l'entreprise et commerce, N° 01-2005, PP. 90-110.
- 40-** _____, « Le juge fiscal en Algérie », *R.T.F*, N° 09, 2008, PP. 109-120.

IV. TEXTES JURIDIQUES

1- TEXTES LEGISLATIFS

- 1-** **Code De Procédure Civile français**, disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr , consulté :08 /01/2017.
- 2-** **Code Des Procédures Fiscales Français**, disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr , consulté:10 /08/2017.

2- TEXTES REGLEMENTAIRES

- **Décret n° 75-1123** du 5 décembre 1975, instituant un nouveau code de procédure civile, JORF n°0285, du 9 décembre 1975, modifié et complété par la loi n° 07-1787, du 20 décembre 2007, JORF n° 296, du 219 décembre 2007, disponible sur le site : www.legifrance.gouv.fr, consulté :03 /03/2018 .

V. JURISPRUDENCE

- 1- Cass. Com.** Arrêt 12 mai 1987, Bull. civ. IV n° 115, p 88.
- 2- Cass. Com.** Arrêt du 18 juin 1996, bull. civ. n°181, p 156. Paris, 26 septembre 1991, L'avis à L.259 du L.P.F. n°697, RJF 5/92.
- 3- Cass.Com.** Arrêt 25 janvier 2005, N° 164 FD, Laval- Chavet, RJF.5/05 n°498.

VI. DOCUMENTS

- 1- Juris Classeur Fiscal**, Impôts directs fascicule1431 /1, 1978, p 3.

- 2- Ministère des Finances**, D.G.I, «le contentieux fiscal : contentieux de pleine juridiction», Bulletin des Services Fiscaux, N° 13, Décembre 1995.
- 3- Ministère des finances**, D.G.I, direction du contentieux, bulletin des services fiscaux , N°16, septembre1996.
- 4- Ministère Des Finances**, D.G.I, « Précis de comptabilité trésor », Mars 2000.
- 5- Ministère Des Finances**, Direction Générales des finances publiques française, Recouvrement contentieux , instruction codificatrice N°01, 01 octobre 2001.
- 6- Ministère des Finances**, D.G.I, «Les mesures spéciales d'instruction», juillet, 2005.
- 7- Instruction générale sur les procédures contentieuse**, MF, DGI, direction du contentieux, juillet 2005.
- 8- Ministre des Finances**, D.G.I, «Instruction générale au contentieux de recouvrement d'impôt », 2012.

الفهرس

شكر وعرفان	
إهداء	
قائمة المختصرات	
2	مقدمة
	الباب الأول
11	الجزاءات الإجرائية المثارة خلال المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية
	الفصل الأول
13	الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات الوعاء
	المبحث الأول
17	الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب
18	المطلب الأول: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراء التظلم الإداري المسبق
20	الفرع الأول: سقوط الحق في إجراء التظلم الإداري المسبق لفوات آجال تقديمها
21	أولاً: الآجال العامة
23	ثانياً: الآجال الاستثنائية
25	ثالثاً: الآجال الخاصة
	الفرع الثاني: عدم قبول إجراء التظلم الإداري المسبق لمخالفة
26	الشروط الشكلية والموضوعية
28	أولاً: مخالفة الشروط الشكلية للشكوى النزاعية

28	---	1- أن تكون الشكوى مكتوبة
28	---	2- أن تكون الشكوى فردية
29	---	3- أن تكون الشكوى منفصلة
29	---	4- تحديد موطن الشاكى في الشكوى
30	---	ثانيا: مخالفة الشروط الموضوعية
30	---	1- الشروط الموضوعية الواجب توفرها في الشاكى
30	---	أ- الصفة
31	---	أ-1- الأشخاص المؤهلين لتقديم شكوى دون استظهار الوكالة
32	---	أ-2- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكوى بشرط استظهار الوكالة
33	---	ب- المصلحة
33	---	2- الشروط الموضوعية الواجب توفرها في مضمون الشكوى
34	---	الفرع الثالث: إمكانية تصحيح بعض العيوب الإجرائية تفadيا لتقرير الجزء الإجرائي
35	---	أولا: تنظيم إمكانية التصحيح في القواعد العامة
36	---	ثانيا: تنظيم إمكانية التصحيح في القواعد الخاصة
		المطلب الثاني: الجزاءات الإجرائية المرتبطة عن مخالفة إجراءات التحقيق والبت في الشكوى
38	---	الضريبية
41	---	الفرع الأول: الجزاءات الإجرائية المرتبطة عن مخالفة إجراءات التحقيق
42	---	أولا: سقوط الحق في إجراء التحقيق لفوات الآجال

46	ثانياً: عدم اختصاص جهة التحقيق
48	ثالثاً: بطلان التحقيق لمخالفة أحد الإجراءات أثناء عملية التحقيق
50	الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات البت في الشكوى
51	أولاً: سقوط الحق في إجراء البت في الشكوى لفوات الآجال
53	ثانياً: عدم اختصاص الجهات الضريبية بإجراء البت في الشكوى
55	ثالثاً: بطلان القرار الفاصل في الشكوى الضريبية
56	1 - عدم تسبب قرار الفاصل في الشكوى
57	2 - عدم تبليغ قرار الفاصل في الشكوى

المبحث الثاني

59	الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالطعن أمام اللجان الضريبية
61	المطلب الأول: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات تقديم الطعن
63	الفرع الأول: سقوط الحق في إجراء الطعن لفوات الآجال
63	أولاً: تنظيم سقوط الحق في إجراء الطعن قبل تعديل قانون المالية لسنة 1996
64	ثانياً: تنظيم سقوط الحق في إجراء الطعن بعد قانون المالية لسنة 1996
66	الفرع الثاني: عدم القبول لمخالفة شروط تقديم الطعن
66	أولاً: شكل الطعن الضريبي
66	1 - أن يكون الطعن الضريبي مكتوباً
67	2 - أن يقدم الطعن الضريبي بصفة فردية

67	3 - الطابع الأحادي للطعن الضريبي
67	4 - إشتراط توقيع صاحب الطعن باليد
68	ثانياً: محتوى الطعن الضريبي
68	1 - تحديد البيانات الخاصة بالطاعن
69	2 - تحديد البيانات الخاصة بالطعن
70	الفرع الثالث: عدم إختصاص لجان الطعن الضريبية
72	أولاً: عدم إختصاص اللجنة الولاية
73	ثانياً: عدم إختصاص لجنة الطعن الجهوية
74	ثالثاً: عدم إختصاص لجنة الطعون المركزية
75	الفرع الرابع: بطلان إجراء الطعن
76	أولاً: رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية
77	ثانياً: عدم تسبب الطعن
78	المطلب الثاني: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الفصل في الطعن
79	الفرع الأول: سقوط حق الفصل في الطعن
80	أولاً: سقوط حق الفصل في الطعن لفوات آجال اجتماع لجان الطعن
82	ثانياً: سقوط حق الفصل في الطعن لفوات آجال استدعاء الأطراف
83	ثالثاً: سقوط حق البت في الطعن لفوات الآجال
84	رابعاً: سقوط حق الفصل في قرار الطعن لفوات آجال تبليغ

86	الفرع الثاني: عدم اختصاص لجان الطعن الضريبية في الفصل في الطعن
87	أولاً: عدم الإختصاص لعدم الإطلاع على القرار
87	ثانياً: عدم الإختصاص لعدم تحديد مقدار الضريبة
88	الفرع الثالث: بطلان إجراء الطعن
89	أولاً: بطلان قرار الطعن لمخالفة لجنة الطعن لنصابها القانوني
92	ثانياً: عدم حضور الأطراف
93	ثالثاً: مخالفة البيانات الجوهرية لآراء لجنة الطعون
96	رابعاً: مخالفة التوقيع على أراء اللجان وتبليغها

الفصل الثاني

99	الجزاءات الإجرائية الخاصة بمنازعات التحصيل
	المبحث الأول
102	الجزاءات الإجرائية المترتبة عن إجراءات التحصيل
104	المطلب الأول: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن الإجراءات الأولية للتحصيل
105	الفرع الأول: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن عدم إدراج الضريبة في الجداول
105	أولاً: بطلان إجراء التحصيل لعدم إدراج الضريبة في الجداول
107	ثانياً: سقوط الحق في إجراء الجدول الضريبي لفوات الميعاد
108	الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراء الإنذار
109	أولاً: جزاء سقوط الحق في إجراء الإنذار

ثانياً: بطلان إجراء الإنذار	111
الفرع الثالث: الجزاءات المترتبة عن مخالفة إجراء استحقاق الدين الضريبي	114
أولاً: بطلان إجراءات التحصيل لعدم تحديد الضريبة	114
ثانياً: بطلان إجراءات التحصيل لخطأ إدارة الضرائب في تقدير مبلغ الضريبة	115
ثالثاً: بطلان إجراءات التحصيل لانقضاء الالتزام بالدفع	116
رابعاً: سقوط الحق في إجراء التحصيل لفوات ميعاد استحقاق الضريبة	118
الفرع الرابع: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات التنبيه بالدفع	120
أولاً: سقوط الحق في إجراء التنبيه بالدفع	121
ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء التنبيه بالدفع	123
ثالثاً: بطلان إجراء التنبيه بالدفع	123
١- مخالفة البيانات الموضوعية لإجراء التنبيه بالدفع	123
٢- عدم التبليغ	125
المطلب الثاني: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات المتابعة لتحصيل	126
الفرع الأول: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات الغلق المؤقت	127
أولاً: سقوط الحق في إجراء الغلق المؤقت	129
ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لقرار الغلق المؤقت	129
ثالثاً: بطلان قرار الغلق المؤقت	130
١- عدم تبليغ قرار الغلق	131

131	2 - عدم تمكين المكلف بالضريبة من تسوية وضعيته الجبائية
132	الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز
133	أولاً: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التمهيدية لايقاع الحجز
133	1 - سقوط الحق في إجراء الحجز
134	2 - عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء الحجز
135	3 - بطلان قرار الحجز
136	أ- مخالفة بيانات قرار الحجز
137	ب- عدم تبليغ قرار الحجز
137	ثانياً: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التنفيذية للحجز
138	1 - الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز على منقولات المكلف بالضريبة
138	أ- سقوط الحق في إجراء الحجز
139	ب- بطلان إجراء الحجز
140	2 - الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات الحجز على منقولات المكلف بالضريبة لدى الغير
141	أ- سقوط الحق في إجراء الحجز لمخالفة ميعاد إشعار الغير الحائز
142	ب- عدم اختصاص الجهة المصدرة لإجراء الإشعار للغير الحائز
143	ج- البطلان لعدم تبليغ الإشعار
143	ج-1- عدم توقيع محضر المتضمن إشعار الغير الحائز

ج-2 - عدم تبليغ محضر الإشعار للغير الحائز -----	144
3 - الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات الحجز على عقارات المكلف بالضريبة -----	145
أ- سقوط الحق في إجراء الحجز -----	145
ب- بطلان إجراء الحجز على العقار -----	146
الفرع الثالث: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بإجراءات بيع المحوzedات -----	149
أولاً: سقوط الحق في إجراء البيع -----	149
ثانياً: عدم اختصاص الجهة المصدرة لترخيص إجراء عملية البيع -----	150
ثالثاً: بطلان إجراء البيع -----	152
1 - مخالفة البيانات الجوهرية في الإشهار المتضمن إجراء عملية البيع -----	153
2 - مخالفة إجراء التصريح بالبيع لدى الجهات المختصة -----	153
3 - مخالفة الإجراءات المطلوبة قانوناً لإنجاز عملية البيع -----	154
4 - مخالفة البيانات الجوهرية الواجب تضمينها في محضر البيع -----	155
5 - مخالفة إجراء الإشهار بعد عملية إتمام البيع -----	156
المبحث الثاني	
الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالاعتراض على إجراءات التحصيل -----	158
المطلب الأول: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بتقديم الاعتراض أمام إدارة الضرائب -----	159
الفرع الأول: بطلان الاعتراض لفوات ميعاد تقديمها -----	159
أولاً: تشديد المشرع لتنظيم جزء بطلان الاعتراض -----	160

ثانياً: تخفيف المشرع لتنظيم جزاء بطلان الإعتراض بموجب تعديل 2017	161
الفرع الثاني: عدم قبول الاعتراض لمخالفة الشروط الشكلية والموضوعية	163
أولاً: عدم قبول الإعتراض لمخالفة البيانات الشكلية في الشكوى	165
1- تحرير الشكوى	165
2- تحديد البيانات الشخصية للمكلف في الشكوى	166
3- تحديد الضريبة محل الشكوى	166
4- توقيع المكلف بالضريبة على الشكوى	166
ثانياً: عدم قبول الاعتراض لمخالفة البيانات الموضوعية في الشكوى	167
1- انعدام الصفة في المشتكى	167
2- انعدام المصلحة في المتظلم	168
3- عدم تسبيب الشكوى	168
4- عدم إرفاق القرار موضوع الشكوى	169
المطلب الثاني: الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالإجراءات التحقيق والبت في الاعتراض	170
الفرع الأول: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات التحقيق	171
أولاً: عدم اختصاص جهة التحقيق في إجراء الاعتراض	172
ثانياً: بطلان التحقيق لمخالفة أحد الإجراءات المقررة لعملية التحقيق	173
1- مخالفة إجراء تسجيل الاعتراض	173
2- مخالفة إجراء فحص والتحقيق في الاعتراض	174

الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات البت في الاعتراض ----- 176
أولاً: سقوط الحق في إجراء الاعتراض لفوات ميعاد البت فيه ----- 177
ثانياً: عدم اختصاص الجهات الضريبية بإجراء البت في الاعتراض ----- 179
ثالثاً: بطلان القرار الفاصل في الاعتراض ----- 180
1 - عدم تسبب القرار الفاصل في الاعتراض ----- 181
2 - عدم تبليغ القرار الفاصل في الاعتراض ----- 182

الباب الثاني

الجزاءات الإجرائية المُثارة خلال المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية ----- 185

الفصل الأول

الجزاءات الإجرائية المُثارة أمام المحكمة الإدارية ----- 187

المبحث الأول

السياسة التشريعية المُنتهجة في تنظيم الجزاء الإجرائي أثناء رفع الدعوى الضريبية 188
--

المطلب الأول: تقرير الجزاءات الإجرائية الخاصة برفع الدعوى الضريبية ----- 189
--

الفرع الأول: عدم قبول عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية لمخالفة إجراءات رفعها ----- 190
--

أولاً: مخالفة آجال رفع عريضة افتتاح الدعوى الضريبية ----- 190

1 - مخالفة المكلف بالضريبة للأجال الخاصة برفع الدعوى الضريبية ----- 191

أ - مخالفة الآجال الخاصة بدعوى منازعة الوعاء الضريبي ----- 191
--

ب - مخالفة الآجال الخاصة بدعوى منازعة التحصيل الضريبي ----- 195

ب-1- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى الاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل -----	196
ب-2- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى استرداد الأشياء المحجوزة-----	196
ب-3- مخالفة الآجال الخاصة بدعوى الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري ---	197
2- مخالفة الإدارة الضريبية لأجال الخاصة برفع الدعوى القضائية -----	198
ثانيا: مخالفة شروط قبول الدعوى الضريبية-----	199
1- مخالفة الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية-----	200
أ- انعدام الصفة-----	200
ب- انعدام المصلحة-----	202
ج- انعدام الأهلية-----	202
2- مخالفة الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية-----	203
الفرع الثاني: عدم قبول عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية لمخالفة البيانات الشكلية والموضوعية 205	
أولا: مخالفة البيانات الشكلية لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية-----	205
1- أن تكون العريضة مكتوبة ومحررة على ورق عادي -----	206
2- أن يكون المكلف بالضريبة ممثلاً بمحامي -----	207
3- أن تكون عريضة إدارة الضرائب موقعة من طرف الممثل القانوني -----	209
ثانيا: مخالفة البيانات الموضوعية لعريضة افتتاح الدعوى الضريبية-----	210
الفرع الثالث: عدم اختصاص المحكمة الإدارية للبت في الدعوى الضريبية -----	213
أولا: عدم الاختصاص النوعي -----	214

214	ثانياً: عدم الاختصاص الإقليمي
215	المطلب الثاني: موقف المشرع الجزائري من تقرير الجزاء الإجرائي: بين التشديد والخفيف
218	الفرع الأول: التشديد بشأن فكرة النظام العام في إعمال الجزاء الإجرائي
219	أولاً: أثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام على سلطة القاضي في المنازعة الضريبية -
222	ثانياً: أثر فكرة النظام العام على سلطة الخصوم في إعمال الجزاء الإجرائي
224	الفرع الثاني: التخفيف من أثر الجزاء الإجرائي عن طريق تصحيح الإجراء
226	أولاً: تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون
228	ثانياً: تصحيح الإجراء المعيب بتحقق الهدف منه في المنازعة الضريبية

المبحث الثاني

232	السياسية التشريعية الخاصة بتنظيم الجزاء الإجرائي أثناء سير الخصومة الضريبية
233	المطلب الأول: تقرير الجزاءات الإجرائية الخاصة بسير الخصومة الضريبية
234	الفرع الأول: شطب القضية من الجدول
235	أولاً: عدم حضور المدعي
236	ثانياً: حضور المدعي وعدم تقديم محاضر التتابع
238	ثالثاً: عدم تنفيذ الإجراءات التي يأمر بها القاضي أثناء الجلسة
239	الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية الخاصة بإجراءات التحقيق
240	أولاً: الجزاءات الإجرائية الناتجة عن مخالفة إجراءات التحقيق العامة
240	1- سقوط الحق في تقديم مذكرات الرد لفوات الآجال

242	- 2- بطلان إجراءات التحقيق لعدم تبليغ مذكرة الرد
243	ثانيا: بطلان إجراءات التحقيق الخاصة
244	1- مخالفة تشكيلاً لجان التحقيق
246	2- عدم تبليغ محضر التحقيق
247	الفرع الثالث: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراء الخبرة الضريبية
249	أولاً: سقوط الحق في طلب ردّ الخبير
249	ثانياً: عدم اختصاص الخبير
250	ثالثاً: بطلان الخبرة الضريبية
250	1- عدم إخطار الخبير للخصوم بيوم إجراء الخبرة
252	2- عدم إطلاع الخبير على الملف الجبائي
253	3- عدم احترام آجال إيداع تقرير الخبرة
253	4- إعداد تقرير الخبرة من طرف خبير محل طلب الرد
254	الفرع الرابع: الجزاءات الإجرائية الخاصة بصدور الحكم الضريبي عن المحكمة الإدارية
254	أولاً: عدم تضمين البيانات المقررة للحكم القضائي
258	ثانياً: عدم تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية
258	المطلب الثاني: تأثير الخصوم على إعمال الجزاء الإجرائي أثناء سير الخصومة الضريبية
260	الفرع الأول: سلطة الخصوم في إعمال الجزاء الإجرائي
261	أولاً: تقييد سلطة القاضي في إعمال الجزاء الإجرائي المتعلق بمصلحة الخصوم

266	ثانياً: سلطة الخصوم في التنازل عن الجزاء الإجرائي المتعلق بمصلحتهم الخاصة -----
270	الفرع الثاني: سلطة الخصوم في تصحيح الإجراء المعيب -----
271	أولاً: تصحيح الإجراء المعيب بالتكلمة في المنازعة الضريبية -----
274	ثانياً: تصحيح الإجراء المعيب بتنازل أطراف المنازعة الضريبية عن التمسك بجزائه الإجرائي -----

الفصل الثاني

280	الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة -----
-----	---

المبحث الأول

281	تنظيم الجزاءات الإجرائية أمام مجلس الدولة -----
282	المطلب الأول: الجزاءات الإجرائية المترتبة عن مخالفة إجراءات تقديم الطعن بالاستئناف -----
283	الفرع الأول: عدم القبول لمخالفة شروط تقديم عريضة الاستئناف -----
284	أولاً: مخالفة ميعاد تقديم الطعن بالاستئناف -----
285	ثانياً: مخالفة شروط تقديم الطعن بالاستئناف -----
286	١- مخالفة شروط قبول الطعن بالاستئناف -----
286	أ- انعدام الصفة -----
287	ب- انعدام المصلحة -----
287	ج- إنعدام الأهلية -----
288	٢- مخالفة شكل ومحتوى عريضة الاستئناف -----
288	أ- شكل عريضة الاستئناف -----

288	أ-1- أن تكون محررة على ورق مدموغ
289	أ-2- أن تكون موقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة
290	ب- محتوى عريضة الاستئناف
291	الفرع الثاني: الجزاءات الإجرائية المثارة أثناء سير الخصومة الضريبية الاستئنافية
292	أولاً: شطب القضية من الجدول
292	1- عدم حضور المستأنف
292	2- حضور المستأنف وعدم تقديم محاضر التبليغ
293	3- عدم تنفيذ الإجراءات التي يأمر بها القاضي أثناء الجلسة
294	ثانياً: سقوط الحق في تقديم مذكرات الرد لغوات الآجال
295	ثالثاً: بطلان إجراء التحقيق لعدم تبليغ مذكرات الرد
296	رابعاً: بطلان القرار الصادر عن مجلس الدولة
297	1- عدم تضمين البيانات الجوهرية في القرار
299	2- مخالفة إجراء تبليغ القرار
299	المطلب الثاني: الجزاءات الإجرائية المثارة أمام مجلس الدولة كجهة نقض
300	الفرع الأول: عدم القبول لمخالفة شروط تقديم عريضة الطعن بالنقض
302	أولاً: مخالفة ميعاد تقديم الطعن بالنقض
303	ثانياً: مخالفة شروط تقديم الطعن بالنقض
304	1- مخالفة الشروط قبول الطعن بالنقض

304	أ- انعدام الصفة
305	ب- انعدام المصلحة
305	ج- انعدام الأهلية
306	2- مخالفة شكل ومحتوى عريضة الطعن بالنقض
306	أ- شكل عريضة الطعن بالنقض
308	ب- محتوى عريضة الطعن بالنقض
309	الفرع الثاني: نقض وإلغاء القرار محل الطعن بالنقض
310	أولاً: مخالفة الأوجه المتعلقة بشكل العمل الإجرائي
310	1- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات
310	2- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات
311	3- عدم الاختصاص
312	4- تجاوز السلطة
313	ثانياً: مخالفة الأوجه المتعلقة بموضوع الطعن بالنقض
313	1- انعدام التسبيب
314	2- قصور التسبيب
315	3- تناقض التسبيب مع المنطوق
315	4- تحريف المضمون الواضح لوثيقة معتمدة في الحكم
316	5- تناقض الأحكام القضائية

6 - وجود مقتضيات مترادفة ضمن منطوق الحكم	316
7 - السهو في الفصل في إحدى الطلبات	317
8 - الحكم بما لا يطلب أو أكثر مما يطلب	317
ثالثا: مخالفة الأوجه المتعلقة بعدم تطبيق صحيح القانون	318
1 - انعدام الأساس القانوني	318
2 - مخالفة القانون الداخلي	319

المبحث الثاني

الآثار المترتبة عن إعمال الجزاء الإجرائي أمام مجلس الدولة	321
المطلب الأول: آثار الجزاء الإجرائي على القاعدة القانونية الإجرائية	322
الفرع الأول: مطابقة الإجراء لنموذجه القانوني	324
أولاً: إهانة فكرة الجزاء الإجرائي	325
1 - آثار تصحيح الإجراء المعيب	325
2 - أثر تحقيق الإجراء المعيب لهدف خصومة المنازعة الضريبية	328
ثانياً: توليد الإجراء المعيب لنتائج الإجراء الصحيح	329
1 - أثر العيوب التي تصيب الشروط الموضوعية للعمل الإجرائي	329
2 - أثر العيوب الشكلية التي تصيب الأعمال الإجرائية	330
الفرع الثاني: احترام أطراف المنازعة الضريبية للقواعد الإجرائية	331
أولاً: مدى احترام الخصوم للقاعدة الإجرائية	332

334	ثانياً: مدى احترام القاضي للقاعدة الإجرائية
339	المطلب الثاني: آثار الجزاء الإجرائي على أطراف خصومة المنازعة الضريبية
340	الفرع الأول: آثار الجزاء الإجرائي على القاضي الإداري
342	أولاً: آثار الجزاء الإجرائي على سلطة القاضي في إعماله في حالة التشديد
344	1- آثار فكرة النظام العام على سلطة القاضي في إعمال الجزاء
345	2- آثار عدم تعلق الجزاء الإجرائي بالنظام العام على سلطة القاضي
347	ثانياً: آثار الجزاء الإجرائي على سلطة القاضي في إعماله في حالة التخفيف
348	1- توسيع سلطة القاضي بهدف تجنب الجزاء
350	2- منح القاضي سلطة التدرج في إعمال الجزاء
353	الفرع الثاني: آثار الجزاء الإجرائي على الخصوم
354	أولاً: آثار ربط الجزاء الإجرائي بإرادة الخصوم
357	ثانياً: آثار الإبقاء على الحق الموضوعي للخصوم بإهدار الجزاء
360	خاتمة
366	قائمة المراجع
403	الفهرس

ملخص الأطروحة باللغة العربية

الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية

يُعد الجزاء الإجرائي أهم ما تتسم به القواعد الإجرائية، وذلك من حيث تقرير إعماله عند الترصد لكل مخالفة يظهر فيه العمل الإجرائي في شكل غير مطابق للمقتضيات الشكلية التي تملتها قاعدته الإجرائية، والتي وضعت خصيصا لحماية الحق الموضوعي.

أولى المشرع الجزائري لفكرة الجزاء الإجرائي أهمية بالغة في تنظيمها وفقا لقواعد قانونية إجرائية يُؤطر بها الأعمال الإجرائية الخاصة بتسوية المنازعة الضريبية، وذلك نزولا عند رغبة ونية المشرع في تكريس الدور الفعال الذي يلعبه الجزاء الإجرائي والمتمثل في تحقيق الحماية الموضوعية لأطراف هذه المنازعة؛ مع العلم أن ذلك لا يتاتى إلا من خلال سعي المشرع إلى تكريس فعالية مبدأ التوازن بين المقتضيات الشكلية للإجراء والمقتضيات الموضوعية للحق، والذي يُترجم في ظل معادلة إجرائية مفادها عدم المغالاة في شكل العمل الإجرائي إلى حد إهانة القيمة الموضوعية للحق، وإنما أن يحاول المشرع إيجاد آلية يوازي فيها بين شكل الإجراء والحق الموضوعي، من أجل إبراز فعالية إعمال الجزاء الإجرائي في إطار المنازعة الضريبية.

Résumé de thèse en langue française

Sanction procédurale en matière du contentieux fiscal

La sanction procédurale est l'une des caractéristiques principales du droit processuel en ce qu'elle est mise en place pour la détermination et le suivi de chaque violation dans laquelle un acte processuel apparaît non conforme aux exigences de formes spécifiquement édictées pour la protection d'un droit objectif.

Le législateur algérien a attaché une grande importance à l'idée de la sanction procédurale en l'organisant selon des règles processuelles spécifiques au règlement du contentieux fiscal et ce, dans le but de protéger le droit objectif des parties au litige fiscal. Pour ce faire, un équilibre entre exigences formelles de la procédure et exigences de fond du litige doit être recherché par le législateur afin de mettre en évidence l'efficacité de la sanction processuelle dans le cadre du contentieux fiscal.

Abstract in English

Procedural sanction in tax litigation

The procedural sanction is one of the main characteristics of procedural law in that it is put in place for the determination and monitoring of each violation in which a procedural act appears not to comply with the formal requirements specifically laid down for the protection of an objective right.

The Algerian legislator attached great importance to the idea of the procedural sanction by organizing it according to procedural rules specific to the settlement of tax disputes, in order to protect the objective law of the parties to the tax dispute. To do this, a balance between formal procedural requirements and substantive requirements of the dispute must be sought by the legislator in order to demonstrate the effectiveness of the procedural penalty in the context of tax litigation.