

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق

الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق
التخصص: قانون الأعمال

إشراف

الأستاذة الدكتورة رقية عواشيرية

إعداد الطالبة

وفاء شيعاوي

لجنة المناقشة

د. عزري الزين، أستاذ محاضر، جامعة محمد خيضر، بسكرة..... رئيسا
أ.د عواشيرية رقية، أستاذة التعليم العالي، جامعة الحاج الأخضر، باتنة..... مقرر
د. فريجة حسين، أستاذ التعليم العالي، جامعة محمد بوضياف، مسيلة..... ممتحنا
د. مفتاح عبد الجليل، أستاذ محاضر، جامعة محمد خيضر، بسكرة..... ممتحنا
د. رحاب شادية، أستاذ محاضر، جامعة الحاج الأخضر، باتنة..... ممتحنا
د. لشهب حورية، أستاذة محاضرة، جامعة محمد خيضر، بسكرة..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2010/2009

تحرص كل دولة على تحقيق التنمية الاقتصادية، وتعتمد في تحقيق هذه الأخيرة على مواردها المتنوعة من ضرائب ورسوم، ويقتضي ذلك إلزام كل مواطن يتحمل نصيبه من الأعباء العامة لكي تتمكن الدولة من الإنفاق على مرافقها العامة وتقديم الخدمات للأفراد المقيمين على إقليمها وسد احتياجاتهم.

فالنظام الجبائي هو الذي يعكس قيم ووعي المجتمع ومدى العدالة الضريبية ومقوماتها التي تقوم على عدالة توزيع الأعباء العامة على المواطنين والمساواة بينهم أمام القانون، وبدخول الجزائر نظام السوق الحر كثرت الاستثمارات وتشعبت التجارة وتوسعت الشركات على المستوى الوطني والدولي، الأمر الذي تطلب إصلاحات كثيرة في كل المجالات التي لها صلة بالاقتصاد الوطني.

لذا أدرج النظام الجبائي على رأس أهم الإصلاحات المنتهجة في الجزائر، تماشياً مع سياسة السوق الحر قصد تكيفه مع الواقع الجديد وزيادة فعاليته، لذا فقد شهد هذا النظام عدة تعديلات في مختلف القوانين الجبائية.

وقد تضمنت هذه الإصلاحات أو التعديلات إعادة هيكلة النظام الجبائي وإعادة تنظيم الجانب الفني للضرائب، غير أن كثرة التعديلات الواردة على القوانين الجبائية وكثرة التعليمات والمذكرات التي تصدرها الإدارة الجبائية أثار سلباً على فهم وإلمام المكلفين بالضريبة بها، وكذلك إلى صعوبة استيعاب وتطبيق موظفي للإدارة الجبائية لكل هذه النصوص، الأمر الذي تولد عنه عدد كبير من المنازعات الجبائية.

فالتعديلات المتتالية للقوانين الجبائية أدت إلى تعقيد هذا النظام الجبائي وتشعب نصوصه مما يصعب الإلمام به لذا كان من الواجب تغيير هذا النظام، وهو ما قام به المشرع الجبائي حين قام بإصلاحات جذرية في جل القوانين الجبائية بموجب القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، سعياً منه لتصحيح السلبات التي عرفها النظام الجبائي، ورغبة في محاربة الغش الجبائي.

وأهم إصلاح قام به المشرع الجبائي تمثل في إصدار قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة

2002، و الذي يحدد بصفة خاصة الأحكام الإجرائية الواجب إتباعها لحل المنازعات الجبائية، وهذا دون إغفال تطبيق الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إذ لا يمكن التوصل لحل المنازعات الجبائية إذا لم تطبق إجراءات الدعوى الجبائية التطبيق الصحيح، إذ يترتب عن ذلك رفض الدعوى شكلا لعدم تأسيسها أو لعدم استقائها للإجراءات اللازمة لعدم إدراك المكلفين بالضرورية بالإجراءات الجبائية تؤدي إلى عدم إمكانية حل الإشكالات الجبائية أمام الإدارة سواء لعدم طرح الشكايات بالدرجة الأولى أمام الإدارة أو لعدم التوصل إلى حل يرضي كل من المكلفين والإدارة.

ويمكن تسوية الخلافات القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضرورية إما ودي بدون رفع الأمر لقضاء أي على مستوى مديرية الضرائب واللجان الضريبية، وإما قضائيا على مستوى القضاء الإداري، أو على مستوى القضاء الجزائي في حالة تقديم الإدارة الجبائية طلب أمام الجهات الجزائية للقيام بمتابعات قضائية.

فإذا كان النزاع حول تقدير الوعاء الضريبي أو حول التحصيل الضريبية كان القضاء الإداري هو المختص، ويفصل في الدعوى الجبائية على مستوى الغرف الإدارية على حسب نوع الضريبة، ويكون الفصل فيما يتعلق بالضرائب المباشرة بقرار ابتدائي يمكن استئنافه، أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فيفصل فيها بقرار نهائي لا يمكن استئنافه إنما الطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة.

أما إذا كان النزاع بسبب اكتشاف الإدارة الجبائية عند قيامها بالمراقبة أو المعاينة وجود أفعال مجرمة قانونا كعدم تقديم تصريحات برقم الأعمال الحقيقي أو تقديم تصريحات ناقصة أو مزورة، أو أي مناورات تدليسية للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا، فإن النزاع يطرح أمام القضاء العادي أي أمام الغرف الجزائية بحسب نوع الجريمة، وهنا تتسم الدعوى الجبائية بطابع العمومية.

وقد قصد المشرع الجبائي من خلال كل القوانين الجبائية وعلى رأسها قانون الإجراءات الجبائية توضيح وتحديد تلك الإجراءات التي تكفل الحماية للإدارة الجبائية وللمكلفين

بالضريبة على حد سواء، وقد خول المشرع الجبائي للطرفين ضمانا لتطبيق تلك الإجراءات الحق في رفع الدعوى الجبائية.

وإن قلنا أن موضوع إجراءات الدعوى الجبائية من بين الموضوعات الحديثة فإن ذلك لا يعني أنه لم يتم التطرق له إطلاقا، فقد تناولته التشريعات المالية المتتالية، إنما إدراج الإجراءات الجبائية في تقنين خاص هو الأمر الجديد في الموضوع، إذ تفتن المشرع الجبائي الجزائري أن القوانين الجبائية عموما سواء المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو بالضرائب غير المباشرة أو تلك المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال أو التسجيل أو الطابع ينقصها الجانب الإجرائي فما استجد بشأن موضوع إجراءات الدعوى الجبائية هو تنظيم المشرع لحقوق المكلف بالضريبة وموازنتها بحقوق الإدارة الجبائية، وتوضيح الإجراءات الواجب لكليهما إتباعها بشأن الدعوى الجبائية المرفوعة بسبب النزاعات الجبائية باختلافها.

وكثرة الاهتمام بهذا الموضوع مردّه تضاعف الأضرار التي تصيب الخزينة العامة، وتؤدي إلى الإضرار بالاقتصاد الوطني من جهة وعدم الأخذ بالإجراءات السليمة لتفادي هذه الأضرار من جهة أخرى.

غير أن المشرع الجبائي اهتم بتحديد الإجراءات الجبائية من الناحية الإدارية دون تحديدها من الناحية الجزائية، الأمر الذي دفع برجال القانون إلى الاكتفاء بالحديث عن الإجراءات الجبائية الإدارية ورفع الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري دون غيره، على خلاف بعض التشريعات التي تحدد صراحة الإجراءات الجبائية الجزائية كالتشريع التونسي في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية¹، كما تتضمن تشريعات أخرى كالتشريع الفرنسي والمصري كيفية متابعة الجرائم الجبائية وتوقيع العقوبات على مرتكبيها وتخص القضاء الجنائي بالنظر في تلك الجرائم وتحديد الإجراءات المتبعة أمامها وطرق انقضاء تلك الدعاوى.

(1) قانون عدد 82 لسنة 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000 يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وقد تم تخصيص في جزء حقوق التقاضي الجبائي باب خاص بالنزاعات الجبائية الجزائية.

وهو الأمر الذي يجعلنا نتساءل عن موقع الإجراءات الجبائية الجزائية ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وهل يعني عدم التطرق إلى هذه الإجراءات بشكل واضح أن فيه إحالة ضمنية على القواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية ؟
وعليه ومن خلال دراسة الدعوى الجبائية بين القضاء الإداري والقضاء العادي(الجزائي) تبرز إشكالية البحث الأساسية والتي تتمثل في: مدى ترابط الدعوى الجبائية الإدارية بالدعوى الجبائية الجزائية ؟
حول دراسة الدعوى الجبائية بين القضاء الإداري والقضاء العادي(الجزائي) وحدود إجراءات كل من الدعويين.

وتتفرع عن هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

- ما هي حدود إجراءات كل من الدعويين ؟
- وهل القاضي الجزائي ملزم بالأخذ بالإجراءات الإدارية المتبعة وبالحكم الإداري الصادر ؟
- ما مدى سلطة القاضي الجزائي في حل القضايا الجبائية و وجوب تقيده بالإجراءات الإدارية؟
- وهل الأسباب الخاصة لوقف الدعوى الجزائية المنصوص عليها في المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية كسحب الشكوى والمصالحة في جميع الحالات تؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية المتعلقة بالجرائم الجبائية ؟

فإزاء ذلك كان من المهم استجلاء حقيقة الدعوى الجبائية ذات الصلة بالحدود الجزائية والقواعد العامة، وهي من ثم تغطية مسألة مهمة لم تحظ بكثير من الاهتمام في الفقه الجزائري.
وتسوقنا التساؤلات في هذا البحث إلى صياغة بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا لدراستنا لموضوع الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، والتي يمكن حصرها في ما يلي:

- بما أن جباية الضرائب والرسوم يعد من أهم موارد الدولة الذي تسد بها جزء كبير من نفقاتها وحاجاتها المتزايدة، فإن أي عرقلة لهذه الجباية سوف يؤثر سلبا على سياسة التنمية الاقتصادية.

- لجوء المكلفين بالضريبة إلى الحلول الودية مع الإدارة الجبائية بشأن أي نزاعات سواء المتعلقة بالوعاء أو التحصيل عن طريق التنظيم الإداري أمام اللجان الإدارية باختلافها، وتفاعل الإدارة الجبائية مع الطرق الودية من شأنه تخفيف الأعباء على القضاء وتسهيل تعويض الخزينة عما فقدته من حقوق وتوطيد الثقة بين المكلف والإدارة.

- لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري في حالة عدم التوصل مع الإدارة إلى حل ودي يرضيه، ومن أجل تطبيق القاضي الإداري القانون التطبيق الصحيح فإنه يلجأ للخبرة لتحديد الأمور التقنية والحسابية والتي تعد سبب النزاع.

- لجوء الإدارة الجبائية للجهات القضائية الجزائية في حالة وجود مناورات تدليسية من شأنها التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً، مع إمكانية سحب طلب تحريك الدعوى العمومية والتصالح مع المكلف لأن الهدف الرئيسي من تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجبائية هو تحصيل الأموال لخزينة.

وتعد قاعدة العدالة الضريبية من أهم القواعد التي يكفلها التشريع الجبائي بهدف الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي فرض الضريبة على أساس هذا الدخل، غير أن الضرائب بمختلف أنواعها تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الجبائية نتيجة تعدد نصوص القوانين الجبائية وصعوبة تطبيقها وقلة الوعي الضريبي، مما يدعو المكلفين إلى التهرب منها ومن ثم قيام المنازعات الجبائية بشأنها.

ولا جدال في أن موضوع الإجراءات الجبائية عموماً له أهمية كبيرة، وأن دراسة إجراءات الدعوى الجبائية خصوصاً يتميز بأهمية أكبر باعتبارها أهم تلك الإجراءات على الإطلاق، وتبرز تلك الأهمية من الناحيتين العلمية والعملية:

فأما من الناحية العلمية تكمن أهمية موضوع البحث فيما يلي:

- تحديد إجراءات الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري أو القضاء العادي (الجزائي).

- أعمال الإدارة الجبائية لكل وسائل الرقابة الجبائية للمحافظة على حق الخزينة

العامة.

- معرفة كل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية بالحقوق والواجبات المحددة لهم قانونا، وبالتالي التزام كل منهم بما فرضته القوانين الجبائية عموما.
- فتح المجال أمام رجال القانون والباحثين لدراسة مواضيع أخرى لها علاقة بهذا البحث، أو القيام بدراسة معمقة لجملة الإشكالات المطروحة في هذه الرسالة.
- وأما من الناحية العملية فتكمن أهمية موضوع البحث فيما يلي:
- اتصال دراسة موضوع الإجراءات الخاصة بالدعوى الجبائية بالواقع العملي المتعلق بالمعاملات التجارية والاقتصادية ومدى علاقة هذه المعاملات بالجهات القضائية.
- تمكن القاضي من التوصل لتطبيق القانون التطبيق الصحيح بعد إلمامه بكل القوانين الجبائية، وتشديد العقوبات على المخالفين لهذه القوانين الجبائية لمحاربة الغش الجبائي والحفاظ على حقوق الدولة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لردع مرتكبي الجرائم الجبائية.
- وقد كثر الحديث في وقتنا الحالي عن الجباية والنظام الجبائي و الغش الجبائي الذي يحرم الدولة من أهم مواردها، لاسيما بعد انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق، ورغم اهتمام بعض الفقهاء في الجزائر بهذه المواضيع، إلا أن المختصين في القانون لم يبرزوا بشكل كافي الجوانب القانونية للمسائل الجبائية، وعليه فإن اهتمامنا بدراسة موضوع إجراءات الدعوى الجبائية جاء وفق اعتبارات موضوعية قائمة على العناصر الآتية:
- افتقار المكتبات الجزائرية إلى دراسات متعلقة بالقانون الجبائي والمنازعات الناشئة على مخالفة أحكامه.
- عدم التركيز في الجامعة على تدريس القانون الجبائي عموما والمنازعات الجبائية خصوصا، الأمر الذي يؤثر سلبا على الوعي الضريبي والقانوني لطلبة الحقوق.
- عدم اهتمام المختصين سواء في القانون أو الاقتصاد أو الاجتماع بالأسباب التي أدت بالمكلفين بالضريبة إلى مخالفة أحكام القانون الجبائي عموما ليتم التوصل إلى الحلول التي تحد من انتشار تلك المخالفات.
- عدم البحث عن السبل الناجعة التي تعزز تحصيل الضرائب والرسوم من جهة وتشجع الاستثمار من جهة أخرى.

لكل هذه الأسباب حاولنا دراسة موضوع الإجراءات الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالدعوى باعتبارها الطريق القانوني الأمثل لحل المنازعات القائمة بين المكلفين والإدارة. ونظرا للأسباب والدوافع التي قادتنا لاختيار موضوع الرسالة-السابق ذكرها- فإننا نسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ/ أهداف ذاتية: تتمثل في:

- مواصلة البحث الذي قدمناه بصدد التحضير لرسالة الماجستير والذي ركزنا فيه على الجانب القانوني الجزائي للضرائب فدرسنا من خلاله " جريمة التهرب الضريبي " وتعرضنا فيه للأحكام الموضوعية والإجرائية لهذه الجريمة.

- إثراء المكتبات الجزائرية لاسيما الجامعية منها بمراجع متخصصة في المسائل الجبائية وخصوصا في الإجراءات الجبائية.

ب/ أهداف علمية: وتتمثل في:

- توجيه أساتذة القانون للاهتمام بفرع القانون الجبائي والإجراءات المطبقة فيه، وتسهيل الضوء على الدعاوى الناشئة عنه وكيفية إتباع الإجراءات القانونية الخاصة بالدعاوى الجبائية للتوصل إلى أحكام قضائية صحيحة.

- تدريس مادتي القانون الجبائي والإجراءات الجبائية ضمن المواد المدرسة في قسم الحقوق، من طرف أساتذة قانون ومختصين من الإدارة الجبائية.

ج/ أهداف عملية: وتتمثل في:

- الرغبة في تخصص القضاء وبالتالي خلق قضاء جبائي مستقل ومختص فقط في المنازعات الجبائية، وتكوين قضاة ومحامين وخبراء مختصين في القانون الجبائي.

- الاهتمام بالجباية والاستثمار معا، وذلك بتحفيز المستثمرين وإتباع سياسة الحوافز الضريبية لأن الهدف من دراستنا لهذا الموضوع لا يكمن في تسليط الضوء على إجراءات الدعوى الجبائية فحسب إنما تثمين دور الإجراءات الجبائية في توجيه الاستثمار وذلك نظرا لتأثير الضرائب على الاستثمار.

وطيلة فترة بحثنا في هذا الموضوع لم يصادفنا بحث خاص بالدعوى الجبائية والأحكام الإجرائية المتعلقة بها، فكل ما حصلنا عليه أبحاث عامة سواء في المنازعات الجبائية أو في الجرائم الجبائية.

فبالرغم من أهمية موضوع الإجراءات الجبائية ببعديه الإداري والجزائي، إلا أن الدراسات القانونية في الجزائر لم تتناوله بالاهتمام المطلوب وبالمستوى الكافي، بخلاف المنازعات والجرائم الجمركية التي أخذت حيزا كبيرا من الدراسات القانونية. وعلى حد إطلاعنا المتواضع طيلة فترة البحث لم نجد إلا دراسات قليلة متخصصة في هذا الموضوع رغم أن كلا منها يدرس جانبا محددا منه، ورغم ذلك فقد أثار انتباهنا بعض الدراسات القيمة، وسنقتصر في هذا المقام على عرض مختصر لهذه الدراسات:

1 كتاب إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر للأستاذ فريجة حسين¹.

وقد اقتصرت دراسة هذا المؤلف على الجانب الإداري للمنازعات الضريبية، إذ قسم الدراسة إلى أربعة فصول، بحيث تناول في الفصل الأول مفهوم المنازعة الضريبية ومراحلها الإدارية، وتناول في الفصل الثاني لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، وتناول في الفصل الثالث منازعات الضرائب المباشرة أمام الغرفة الإدارية بالمجلس، وتناول في الفصل الرابع الطعن في قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة.

و توصل الباحث من خلال دراسته إلى تسجيل بعض الملاحظات السلبية المتعلقة إلى كثرة المواعيد المتعلقة بإجراءات المرحلة الإدارية، وبطء إجراءات التحقيق في التظلم، وعدم فعالية لجان الطعن لعدم إلزامية آراءها، وكذا طول وتعقيد عدم وضوح إجراءات رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية، وعلى إثر ملاحظاته قدم بعض الاقتراحات كوجوب تطوير العمل بمصلحة الضرائب، وضرورة وضع تقنين ضريبي شامل.

2 كتاب المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري للأستاذ أمزيان عزيز².

(1) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.

وقد اقتصررت دراسة هذا المؤلف على الجانب الإداري للمنازعات الجبائية، إذ قسم الدراسة إلى فصلين، بحيث تناول في الفصل الأول المنازعات أمام الإدارة وقسمها إلى منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل وكذا المنازعات أمام اللجان الإدارية، وتناول في الفصل الثاني المنازعات أمام الجهات القضائية فتطرق إلى التقاضي أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، واستئناف قرارات الغرفة الإدارية أمام المحكمة العليا، والقضاء الاستعجالي في الأمور الجبائية.

و توصل الباحث من خلال دراسته إلى تسجيل بعض الملاحظات السلبية المتعلقة ببطء إجراءات الطعن أمام المدير الولائي للضرائب، وعدم فعالية لجان الطعن الإدارية، وعدم كفاءة الخبراء المعيّنين من طرف القضاء، وأخيرا أشار إلى غموض الأحكام بشأن القضايا الإستعجالية في الأمور الجبائية.

3 كتاب المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري للأستاذ فارس السبتي¹.

وقد اقتصررت دراسة هذا المؤلف على الجانب الجزائري للمنازعات الضريبية، إذ قسم الدراسة إلى أربعة فصول يسبقهم فصل تمهيدي أشار فيه إلى مبادئ الضريبة والتطور التاريخي للنظام الجبائي في الجزائر.

وتناول في الفصل الأول الجرائم الضريبية حيث صنفها حسب الطبيعة وحسب التكيف الجزائري، وتناول في الفصل الثاني معاينة الجرائم الضريبية وإثباتها، وتناول في الفصل الثالث متابعة الجرائم الضريبية من خلال مباشرة الدعوى العمومية والجبائية وإخطار جهات الحكم وإجراءات المحاكمة، وانقضاء الدعويين العمومية و الجبائية، وتناول في الفصل الرابع ردع الجرائم الضريبية فتطرق لمسؤولية الشخص الطبيعي في المادة الضريبية وكذا المسؤولية الجزائرية للشخص المعنوي.

(1) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

وقد توصل الباحث من خلال دراسته إلى سلبيات وإيجابيات الإصلاحات الجبائية، واقتراح بعض الحلول لتفادي الغش الضريبي ومن بينها تطوير العمل بمصالح الإدارة الجبائية بتطوير الموارد المادية والبشرية بهذه الإدارة وكذا تبسيط الإجراءات الإدارية والالتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة، كما أشار إلى ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل، وتنظيم قضاء ضريبي سريع وتعميمه على مستوى كل المحاكم، وتكوين قضاة مختصين في ميدان الضرائب لتفادي التماطل في الفصل في المنازعات الضريبية.

ولكننا في هذا البحث حاولنا الجمع بين الجانب الإداري والجزائي للدعوى الجبائية، وتوضيح مدى علاقة الدعويين ببعض، ومدى وجوب أخذ القاضي العادي (الجزائي) بالإجراءات والقرارات الإدارية، وبذلك تختلف دراستنا عن الدراسات السابقة من حيث عوامل الربط بين الدعويين الجبائية الإدارية والجبائية الجزائية وتوضيح الحدود الفاصلة بينهما، وذلك للكشف عن أي لبس وسد أي ثغرة في هذا المجال.

ولا يفوتنا أن ننوه ونحن بصدد تناول الدراسات السابقة أن نذكر أن ما أوردناه محصور في الدراسات القانونية في الجزائر والمتعلقة بالمنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دون أن نتغاضى عن أهمية الدراسات المقارنة خصوصا في التشريع الفرنسي والمصري والتونسي.

وقد واجهتنا طيلة فترة دراستنا لمختلف جوانب هذا البحث وإلى غاية الوصول إلى خاتمته بطرح بعض آرائنا واقتراحاتنا حول الموضوع عدة صعوبات تمثلت خصوصا في:

- قلة المراجع الخاصة بموضوع الإجراءات الخاصة بالدعوى الجبائية، لاسيما الجزائرية، مما جعلنا نعتمد على المراجع الفرنسية والمصرية والتونسية أحيانا كثيرة.
- عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الإحصائيات أو القضايا أو القرارات المنشورة والمتعلقة بالدعوى الجبائية المنظورة سواء أمام الغرف الإدارية أو الغرف الجزائية.
- صعوبة البحث في موضوع إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية، لاهتمام المختصين في القانون الإداري بالمنازعات الإدارية بشكل عام وعدم تركيزهم على الدعوى الجبائية باعتبارها أهم تلك المنازعات لما لها من علاقة بسياسة التنمية الاقتصادية، نظرا لتمييز هذا

النوع من المواضيع بالطابع التقني، وما يتسم به التشريع الجبائي من عدم استقرار لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه مما يؤدي إلى صعوبة مواكبته.

- كما أن البحث في مجال الجباية يتطلب تخصص ودراية بالعلوم الأخرى كعلم المالية والاقتصاد وقانون الجمارك والقانون الجنائي والمنازعات الإدارية، الأمر الذي يصعب معه الإلمام بكل هذه العلوم والقوانين.

- صعوبة البحث في موضوع إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية، لأن الاهتمام بالجرائم الخاصة لاسيما الجرائم الجبائية قليل جدا مقارنة بالجرائم الأخرى، وفي هذا الصدد لا بد من الإشارة إلى أنه رغم ما تكتسبه المنازعات الجبائية ذات الطابع الجزائي من أهمية فإنها لازالت من أبرز الجرائم غموضا وتعقيدا لدى العامة والخاصة بل حتى لدى رجال القانون، إذ لم تتل حظا وافيا من الدراسة والبحث على المستويين الوطني والدولي.

باعتبار أن المنهج هو الطريق المنظم الذي يتجه إليه العقل ويتوصل إليه الفكر الإنساني لدراسة موضوع معين بقصد الوصول إلى نتيجة معينة سواء يمثل ذلك في التعرف على المبادئ التي تحكم الظواهر والقواعد التي تفسر القضايا العامة، أو إيجاد حل لما تفرزه الظواهر والقضايا من مشكلات.

وقد اتبعنا في بحثنا هذا أساسا المنهج التحليلي باستقراء وتحليل مختلف النصوص القانونية، كما اتبعنا مناهج أخرى كالمنهج الوصفي والمنهج المقارن، فمن خلال المنهج الأول قمنا بتعريف بعض المصطلحات، وتوضيح بعض المفاهيم، ومن خلال المنهج الثاني وحيث تطلب الأمر، قمنا بمقارنة بعض الأحكام في التشريع والقضاء الجزائري مع ما يقابله من تشريع وقضاء فرنسي ومصري وتونسي.

ونظرا لأهمية الموضوع ومن أجل الوصول إلى الأهداف التي سطرناها فقد حاولنا وضع خطة تفي بالغرض، فاتبعنا التقسيم الثنائي بحيث قسمنا دراستنا إلى بابين وقسمنا كل باب إلى فصلين وكل فصل إلى مبحثين:

خصصنا الباب الأول لدراسة إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية:

وقد قسمنا هذا الباب إلى فصلين تناولنا في الفصل الأول إجراءات الطعن الإداري وقد قسمناه بدوره إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى دراسة إجراء التظلم الإداري المسبق والذي وضعنا فيه إجراءات التظلم أمام مدير الضرائب وحددنا مضمون الشكاية و آجال تقديمها.

وتطرقنا في المبحث الثاني إلى إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية بينا فيه كيفية تكوين لجان الطعن واختصاصاتها وحددنا إجراءات سير أعمال اللجان الإدارية. وتناولنا في الفصل الثاني إجراءات الطعن القضائي وقد قسمناه بدوره إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من خلال دراسة إجراءات رفع الدعوى وعريضة الدعوى ثم إصدار الحكم وتنفيذه.

وتطرقنا في المبحث الثاني إلى الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة من خلال تحديد شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة وإجراءات ذلك الطعن وكذلك آثاره، كما تطرقنا إلى القضاء الاستعجالي في الأمور الجبائية من خلال تحديد شروط تقديم الطلب الاستعجالي، و إجراءات الدعوى الاستعجالية.

وخصصنا الباب الثاني لإجراءات الدعوى الجبائية الجزائية:

وقد قسمنا هذا الباب إلى فصلين تناولنا في الفصل الأول معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها وقد قسمناه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى معاينة هذه الجرائم باتباع إجراءات الاستدلال والتحقيق.

وتطرقنا في المبحث الثاني إلى متابعة هذه الجرائم عن طريق توضيح كيفية مباشرة الدعوى العمومية الجبائية وتحديد علاقة الدعوى العمومية الجبائية بالدعوى الجبائية الإدارية. وتناولنا في الفصل الثاني إجراءات المحاكمة والتنفيذ والذي قسمناه بدوره إلى مبحثين حددنا في المبحث الأول إجراءات المحاكمة التي تتم بإخطار جهات الحكم ثم بينا إجراءات سير الجلسة وطرق الطعن في الأحكام وتنفيذها.

وحددنا في المبحث الثاني أسباب انقضاء الدعوى العمومية الجبائية وهي أسباب عامة تتمثل في الوفاة والتقدم والعمو الشامل وإلغاء القانون الجزائي وأسباب خاصة تتمثل في سحب الطلب أو التنازل عن الدعوى وفي المصالحة.

وختمنا موضوع بحثنا هذا بالنتائج التي توصلنا إليها والتي من خلالها حاولنا إيجاد بعض الحلول وإعطاء بعض الاقتراحات بما يتناسب والتعديلات التشريعية والتطورات الاقتصادية.

تولد عن كثرة التعديلات في النصوص الجبائية، والتعليمات والمذكرات المتعلقة بشرحها- إثر الإصلاح الجبائي- صعوبة الإلمام بكل هذه النصوص من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك موظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي أدى إلى نشوء عدة نزاعات جبائية. والمنازعة الجبائية في مفهومها الواسع تعرف بأنها: "مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة"¹، إذ يطلب المكلف من الإدارة الترفق به أو تعديل الضريبة المبالغ فيها².

وفي مفهومها الضيق هي: "خلاف بين طرفين، هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يدفع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم"³.

فتقتصر بذلك المنازعة الجبائية على المنازعات المتعلقة بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة، وتمس موضوعها بصفة مباشرة⁴.

ويمكننا تعريف المنازعة الجبائية بصفة عامة بأنها: "كل خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة، ناشئ عن تطبيق أحكام القانون الجبائي، وبذلك فهي تتعلق بصحة أو شرعية ربط الضريبة أو بكيفية تحصيلها".

(1) عبد القادر ثيعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، المغرب، طبعة 2002، ص 12.

(2) Ministère des Finances, Revue Financière, N°1, Alger, Janvier-Mars, 1977, P 9

(3) عبد القادر ثيعلاتي، المرجع نفسه، ص ص 12، 13.

(4) محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية، المجلد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 34.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وتتخصر المنازعات الجبائية في صنفين هامين هما: المنازعات في

الوعاء¹ والمنازعات في التحصيل².

ويأخذ التشريع الجزائري على غرار تشريعات كثيرة بطريقتين للنظر في المنازعات

الجبائية وهما: الطريق الإداري والطريق القضائي.

وعليه ارتأينا قبل دراسة إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية دراسة المرحلة السابقة لرفع

الدعوى والمتمثلة في الطعن الإداري.

لذا سنعالج من خلال هذا الباب والمتعلق بإجراءات الدعوى الجبائية الإدارية: إجراءات

المرحلة الإدارية (الفصل الأول) ثم إجراءات المرحلة القضائية (الفصل الثاني).

1) نزاع الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة.

2) نزاع التحصيل هو نزاع يهدف إلى الحصول على الحكم بطلب معين، وتنقسم منازعات التحصيل إلى: أ- المنازعات الموضوعية للتحصيل: ولا يتناول هذا النوع من المنازعات سوى الالتزام بالوفاء بالضريبة من حيث الموضوع، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

- المنازعات المتعلقة بوجود الالتزام بالوفاء بالضريبة، أو بانقضائه بالتقادم، أو أي طريق آخر من طرق الوفاء بالالتزامات.

- المنازعات المتعلقة بمقدار الالتزام بالوفاء.

- المنازعات المتعلقة بوجوب أداء الضريبة.

ب- المنازعات الإجرائية للتحصيل: ويتناول هذا النوع من المنازعات الالتزام بالوفاء بالضريبة من ناحية إجراءات التنفيذ جبرا لا من حيث موضوعه، ويشمل نطاق هذه المنازعات ما يلي:

- المنازعات المتعلقة بالعناصر الخارجية للقرار الصادر من الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة جبرا مثل الاختصاص والشكل والإجراءات التي اتبعت في إصداره.

- المنازعات المتعلقة بتنفيذ هذا القرار مثل المنازعات المتعلقة بالحق في التنفيذ وبالمال الذي يجوز التنفيذ عليه وبإجراءات هذا التنفيذ.

الفصل الأول

إجراءات المرحلة الإدارية

لا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء الإداري، لأن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي أن يستنفذ المكلف بالضريبة طعنا مسبقا أمام الإدارة الجبائية¹، أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالة، فتقديم الشكاية النزاعية أمام الإدارة الجبائية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام القضاء، لكن إذا باشرت الإدارة الجبائية فحصا جبائيا في حق المكلف، أو أعادت النظر في العناصر التي صرح بها، فيحق له التقدم بالطعن مباشرة أمام اللجان الضريبية المختصة. فالطاعن في المنازعة الجبائية يلتمس من الجهات المعنية إما استدراك أخطاء في وعاء الضريبة، أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي²، وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق³ نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب. وبعد استنفاد الطعن خلال المرحلة الإدارية يحق له التقدم بالمنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري.

وقد نظمّ المشرع الجبائي أحكام الطعن الإداري أمام الإدارة الجبائية في قرارات فرض الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية في المواد من 71 إلى 79. وعليه سندرس في هذا الفصل والمتعلق بإجراءات الطعن الإداري: التنظيم الإداري المسبق (المبحث الأول) ثم الطعن أمام اللجان الإدارية (المبحث الثاني).

(1) - المادة 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- Richer Daniel, Les Procédures Fiscales, 1^{ère} édition, Presse Universitaires de France, Paris, 1990, p 63.

(2) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المادة 109 من نفس القانون.

المبحث الأول

التظلم الإداري المسبق أمام مدير الضرائب

بالنظر للتعديلات المتكررة للأحكام و النصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية إجراء التظلم الإداري المسبق، و هذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء، لأنه يتعدى كونه مجرد إجراء للمرور إلى الطعن القضائي، فهو إلى جانب اعتباره شرط إلزامي قبل رفع الدعوى الجبائية، فهو يعد وسيلة للتقليل من طرح المنازعات الجبائية أمام القضاء، في حالة التوصل لحل النزاع على مستوى الإدارة أو اللجان الضريبية، مما يعود بالفائدة على المكلف و الإدارة معا.

فبالنسبة للمكلف بالضريبة يجب أن يقوم بإجراء التظلم و تقديم شكايته أمام الإدارة لأنه يعد الوسيلة الفعالة للحوار مع الإدارة و بالتالي احتمال التوصل إلى حل للنزاع قبل اللجوء للقضاء، لا سيما و أن الإدارة الجبائية تملك التقنيات الفنية و الحسابية التي يصعب على المكلف فهمها، خصوصا بوجود التعديلات المتكررة للقوانين الضريبية، بالإضافة إلى معرفة دوافع ومبررات اتخاذ القرار من طرف الإدارة الجبائية¹ مما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة.

فضلا على أن إجراء التظلم الإداري المسبق من شأنه تفادي اللجوء إلى القضاء، وبالتالي توفير الوقت والجهد و المال، و حتى في حالة استحالة التوصل إلى التفاهم فإن المكلف يضمن عدم رفض دعواه شكلا أمام القضاء.

أما بالنسبة للإدارة فتظهر أهمية إجراء التظلم المسبق أمامها في إمكانية تجنبها للنقاضي مع المكلف و مثلها أمام القضاء مما يعزز الثقة بينها و بين المكلف، و يعود بالنفع على الخزينة العمومية.

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

إضافة لذلك فإنه في كثير من الأحيان ما تسفر تظلمات المكلفين عن مجرد أخطاء مادية يمكن تصحيحها على مستوى الإدارة دون اللجوء إلى القضاء. وتتم إجراءات التظلم المسبق أمام مدير الضرائب عن طريق تقديم شكاية، وسنتناول من خلال هذا المبحث: مفهوم الشكاية وشروطها (المطلب الأول)، ثم مضمونها وآجال تقديمها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: شروط التظلم أو الشكاية

طبقا للمادة 169 مكرر والمادة 275 من قانون الإجراءات المدنية¹ يعد التظلم الإداري إجراء إلزامي لقبول الدعوى الإدارية بالمجلس القضائي، لأنه يهدف إلى تحقيق الرقابة القضائية على أعمال الإدارة قبل طرحها أمام القضاء، ويعتبر من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا².

ولكن بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية³ وطبقا للمادة 830 منه أصبح التظلم الإداري إجراء جوازي عود القرار في اتخاذه للشخص المعني بالقرار الإداري، طبعا ما لم تنص القوانين الخاصة على خلاف ذلك.

أما فيما يخص التظلم الإداري المسبق في المنازعات الجبائية فقد ميز المشرع الجبائي بين فئتين من الضرائب، إذ يعد التظلم الإداري المسبق شرطا لازما لقبول الدعوى الجبائية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، وهذا طبقا للمواد 1/329، 1/331، 334، 2/337، 2/339 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك طبقا للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، فقد نص المشرع الجبائي على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

(1) الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.

(2) انظر القرارين رقم 6509 ورقم 006385 المؤرخين في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، ص ص 75، 104.

(3) القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية العدد 21.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في حين لا يعتبر شرط التظلم الإداري المسبق شرطا لازما لرفع الدعوى الجبائية فيما يتعلق برسوم أو حقوق التسجيل والطابع وكذلك الضرائب غير المباشرة، وهذا طبقا للمواد 102 من قانون التسجيل و 489 من قانون الضرائب غير المباشرة. وعليه يجب على المكلف بالضريبة فيما يخص الفئة الأولى من الضرائب قبل أن يقوم بأي طعن أمام القضاء في قرارات الإدارة الضريبية، أن يقدم تظلم أو شكاية إلى إدارة الضرائب ذاتها، وهذا كشرط إلزامي وسابق لقبول كل طعن قضائي. فلا تكون الدعوى القضائية في منازعات الضرائب المباشرة مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكاية يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب¹. وقد اشترط المشرع لقبول الشكاية توفر شروط شكلية (الفرع الأول) وأخرى موضوعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الشروط الشكلية

لا يقبل التظلم الإداري أو الشكاية إلا إذا كانت مستوفية لجميع الشروط القانونية، وقد أحاط المشرع الجبائي الشكاية النزاعية² في مجال الضرائب بجملة من الشروط والآجال

1) فهناك عدة قضايا تم رفضها على مستوى مجلس الدولة لعدم احترام وخرق دعوهم لإجراء التظلم المسبق من بين هذه القضايا ملف رقم 6509 لسنة 2003/02/25، 006325 قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية بتاريخ 2003/02/25 فهذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته من تلقاء نفسه.

2) الشكاية النزاعية هي التي ترفع لمدير الضرائب، و يرمي من خلالها المكلف إلى المنازعة في شرعية فرض الضريبة، ويستعمل قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مصطلح الشكاية في منازعات الوعاء رغم أن المحكمة العليا اعتبرتها مجرد احتجاج، و الملاحظ في هذا المجال أن المشرع الجبائي يستعمل عدة مصطلحات لمفهوم واحد وهو رفض المكلف لأساس فرض الضريبة أو تحصيلها، فتارة يستعمل مصطلح شكاية وتارة شكوى وتارة أخرى احتجاج، والمصطلح الذي اعتبرناه صحيحا واعتمدناه خلال دراستنا هو مصطلح الشكاية وذلك لاستخدامه في معظم القوانين الجبائية، والمذكرات والتعليقات الضريبية أي يخص المسائل الجبائية دون سواها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لتمييزه عن الشكوى التي تستعمل عادة في القانون الجنائي والتي تقدم من الشخص المضرور إلى القضاء في حين أن شكاية المكلف تقدم للإدارة الجبائية، وكذلك لتمييزه عن الاحتجاج الذي يستعمل عادة في القانون المدني أو التجاري والذي يختلف عن الشكاية من

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ضمن المواد من 110 إلى 115 من قانون الإجراءات الجبائية، ولعل هذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي ويجعله يفوق كونه مجرد طعن إداري سابق إلى طعن نزاعي محدد بآجال وخاضع لشكليات وشروط صارمة¹.

ولقد حدد المشرع الجبائي الشروط الواجب توافرها في الشكاية² لقبولها من حيث

الشكل من خلال المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية، و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

- 1— أن تكون الشكاية مكتوبة و موقعة: أي أن تكون محررة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني، و يجب على هذا الأخير أن يحرر و كالتة على ورق مدموغ و يسجلها³.
 - 2— أن تكون الشكاية فردية: أي متعلقة بمكلف واحد إلا إذا كانت الضريبة جماعية، كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية.
 - 3— أن تكون الشكاية بسيطة: أي أن تقدم الشكاية في رسالة بسيطة، إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكاية بواسطة رسالة موصى عليها، رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام⁴.
- و مع ذلك فالإدارة ملزمة قانونا في حالة تقديمها طلب للمكلف بتكملة ملف الشكاية أن يكون طلبها هذا برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

= حيث الشكل والمضمون، بالرغم من أنه ورد في بعض قرارات المحكمة العليا مصطلح احتجاج بدل شكاية، (انظر: قرار رقم 61836 الصادر بتاريخ 1990/04/07، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية، العدد 3، السنة 1992، ص 158).

1) وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي في أحد أحكامه أن الشكاية في مجال نزاع الوعاء تنتمي للاختصاص النزاعي، راجع في ذلك:

Jean François Brisson, les Recours Administratifs en Droits Publique Français, L.G.D.J, Paris, 1996, P 173.

2) وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع قد أوجب شروط خاصة تتعلق بالشكاية في مجال نزاع الوعاء دون أن يحدد أي شروط في مجال نزاع التحصيل.

3) غير أنه وفقا للمادة 75 قانون الإجراءات الجزائية لا يشترط على المحامي المسجل في نقابة المحامين أو الشخص الذي يستمد من وظيفته أو صفته حق التصرف باسم المكلف بالضريبة أن يستظهر وكالة قانونية.

4) Jean Lamarque, Contentieux fiscal (réclamation préalable) Répertoire de Contentieux Administratif, 16^{ème} année , Encyclopédie, Dalloz, Paris, 1999, P19.

4- أن تكون الشكاية على ورق عادي: فقد اكتفى المشرع الجبائي بتقديم الشكاية إلى الإدارة على ورق عادي غير مدموغ، و قد أبقى المشرع إخضاع الشكاية لحقوق الطابع بغرض تسهيل المهمة على المكلف للمطالبة بحقوقه بدون أية نفقات أو تكاليف، وقد كان المشرع الفرنسي يستوجب تحرير الشكاية على ورق مدموغ و ذلك إلى غاية صدور قانون 1977، وهدف المشرع من وراء ذلك هو التقليل قدر الإمكان من الشكايات غير المؤسسة التي ترفع للإدارة الضريبية لاعتبار أن نفقات الورق المدموغ لا تسترجع بعد ذلك¹.

5- أن تكون الشكاية متعلقة بضريبة مفروضة على كل بلدية على حدا: فالشكاية المتعلقة بضرائب مفروضة على عدة بلديات ليست مقبولة إلا للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولا، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات².

6- أن يختار الشاكي المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر: أكدت المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب اتخاذ كل مشتك مقيم بالخارج موطنا له في الجزائر، كما أكدت على ذلك المادة 6/332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و جعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطنا له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بعمليات مع الجزائر، وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم، و فيما عدا ذلك من الضرائب و الرسوم فإنه يتم الرجوع

1) Jean Lamarque, op.cit., p19.

(2) إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، سطيف، 2004، ص 31.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بشأنها إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة¹، وذلك على أن كل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار².
و يكون شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر مستوفى في نظر الفقه القانوني³، في الحالات الآتية:

- أ- تقديم الشكاية من طرف محام باسم مكلف بالضريبة مقيم في الخارج، يعني اختيار الشاكي موطنه بقوة القانون بمكتب المحامي.
- ب - تقديم الشكاية من طرف وكيل، قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع.
- 7- صدور الشكاية من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج و له في الداخل مركز أو عدة مراكز (إقامة ثانوية، وكالة، شركة فرعية...) معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

يجب على المكلف تفصيل شكايته بالعرض المفصل لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة و الأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف.
و تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

- 1 ذكر الضريبة و تحديد القيمة المالية المتنازع عليها.
- 2 بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.

(1) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 15.

(2) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 38.

(3) عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 13، نقلا عن:

Gilles Noel, La Réclamation Préalable devant le servis des impôts, L.G.D.J, 1985, P 391.

3 تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول¹.

4 تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية².

المطلب الثاني: مضمون الشكاية و آجال تقديمها

بعد أن تستوفي الشكاية كل الشروط الشكلية والموضوعية فإنه يتعين أن يعرض فيها المكلف بالضريبة المتظلم بسبب تقدير وعاء الضريبة أو تحصيلها جملة من الطلبات والدفع، ويتعين عليه أن يقدم تلك الشكاية في الآجال المحددة قانونا.

الفرع الأول: مضمون الشكاية

يتضمن مضمون الشكاية في المنازعات الجبائية، عموما عرض المشتكي لطلباته ودفعه:

أولا/ بالنسبة للطلبات: تختلف الطلبات في نزاع الوعاء³ عنها في نزاع التحصيل.

• نزاع الوعاء: و تتمثل الطلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

1 طلب تصحيح الأخطاء المادية البسيطة، والأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا.

2 طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة، بسبب إعادة التصحيح بناء على تصريحات المكلف، أو بناء على تقديرات الإدارة.

(1) انظر: - المادة 4/73-2 من قانون الإجراءات الجبائية، وللشرح أكثر راجع:

-Arezki Ghnemi, **La Gestion du Contentieux Fiscal Par l'Administration Algerienne**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008, P 165.

(2) انظر المادة 4/73-3 من نفس القانون.

(3) يقصد بالوعاء قيام الإدارة الجبائية بإعداد جداول التحصيل لقيمة المستحقات.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- 3 طلب الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها، و لا يلزم المكلف عند طلب تخفيض الضريبة المفروضة عليه أن يحدد بدقة مبلغ التخفيض المطلوب.
 - 4 طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانوناً أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية¹.
 - 5 طلب استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق بسبب خطأ من الإدارة أو المكلف².
- نزاع التحصيل: و تتمثل الطلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

- 1 الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل³ أي وجود عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرط أساسي لقبول الاعتراض، كأن يكون السند غير محرر في الآجال، أو أن العون الذي قام بتحريره غير مختص⁴.
- 2 الاعتراض على سبب الالتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها⁵ و هو ما يسمى بالاعتراض على التحصيل القصري.
- 3 طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وذلك في حالة ما إذا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، و يجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة

(1) أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 109 من نفس القانون.

(3) انظر المادة 4/154 من نفس القانون

4) Philippe Augé , droit fiscal general, edition ellipses, Paris, 2002, p 235.

و انظر قرار: رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 - الغرفة الإدارية- المحكمة العليا- المجلة القضائية- العدد 04 سنة 1998 - ص 157 في قضية (د.م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، حيث اعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرة الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، و بالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب ، مما يترتب عليه =الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه، و وضعت موضع التحصيل ضده باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته، و قام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب بمحل إقامته الجديد.

(5) انظر المادة 5/154 من قانون الإجراءات الجبائية.

المختصة من اتخاذ القرار، كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله لبيعها بالمزاد العلني و حصوله على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة¹.

4 - طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاوي طبقا لنص المادتين 74 و 158 من قانون الإجراءات الجبائية بتوفير الشروط الآتية:

- 1 تقديم الشكاية في الآجال المنصوص عليها في المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 2 توضيح الطلب بصراحة.
- 3 تحديد المبلغ المرجو تأجيل دفعه.
- 4 تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، و تكون للقابض السلطة التقديرية لتقدير قيمة تلك الضمانات بحيث يأخذ بعين الاعتبار سلوك المكلف اتجاه إدارة الضرائب.

ثانيا/ بالنسبة للدفع:

الدفع هي مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوي مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أن يثبت أنها مبالغ فيها، وعرض الوسائل و الحجج من شأنه تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلما نزاعيا أو ولائيا.

فالتظلم النزاعي يقصد به التظلم المرفوع لمدير الضرائب، وهو ما يطلق عليه أيضا الشكاية النزاعية والتي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة إلى المنازعة في شرعية فرض الضريبة، أما الطعن الولاوي فيقصد به الطعن الذي يلتمس المكلف من ورائه الحصول على امتياز أو تخفيض من مبلغ الضريبة، أو إعفائه منها على سبيل التسامح لا غير، ويجد مصدره في القانون الفرنسي².

والملاحظ أنه وفقا للتشريع الجبائي فإن إلزامية إجراء التظلم المسبق وتقديم الشكاية تختلف حسب نوع الضريبة:

(1) انظر المادة 146 فقرة 2-3 من نفس القانون.

2) Carles Debbach et Jean Claude Ricci, Contentieux Administratif, 7^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1999, PP 794,795.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: فهو إجراء ملزم وإجباري إذ يجب أن تتضمن شكاية المكلف عرضاً موجزاً للطلبات والدفع والحجج.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة يعتبر التظلم أيضاً إجراءً لازم قبل المرور إلى رفع الدعوى الجبائية الإدارية، ولا تقبل الشكاية إلا في حالة ما إذا لم يتم تقدير الضريبة الأصلية بموجب تصريحات المكلف إنما تتم تلقائياً من طرف الإدارة¹.
- و الملاحظ أن المشرع الجبائي حدد شروط الشكاية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولم يفعل ذلك في قانون الرسم على القيمة المضافة، ورغم ذلك فإن شروط الشكاية بالنسبة للرسم على القيمة المضافة هي نفسها المحددة صراحة بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ لا يمكن الخروج عنها رغم أنه من باب أولى كان على المشرع تحديد تلك الشروط أيضاً في قانون الرسم على القيمة المضافة.
- بالنسبة لحقوق التسجيل فلا يلزم المكلف القيام بالتظلم أمام مدير الضرائب إنما له اللجوء مباشرة إلى لجنة المصالحة².
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة أيضاً لا يلزم المكلف بالضريبة أن يتظلم أو يقدم شكايته لمدير الضرائب، إنما له الحق مباشرة برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.
- والسؤال المطروح في هذا الصدد: هل يتم رفض الشكاية التي يشوبها أي عيب؟
- لقد حدد المشرع الجبائي في المادتين 4/73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية العيوب التي لا يمكن تداركها أو تصحيحها والتي تؤدي مباشرة إلى عدم قبول الشكاية وهي:
- عدم ذكر الضريبة المعترض عليها في الشكاية.
- عدم بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، أو عدم إرفاق الشكاية بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عدم عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المشتكي.
- عدم توقيع المشتكي على الشكاية باليد.

(1) انظر المادة 2/102 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

(2) انظر المادة 359 من قانون التسجيل.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- عدم استظهار وكالة قانونية، وعدم تحريرها على ورق مدموغ ومسجل قبل العمل المخول بموجبها.

- عدم اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطناً له في الجزائر.

وهنا نلمس التناقض مع التعليمات الصادرة من وزارة المالية والتي تجيز تصحيح تلك العيوب¹، بإلزام إدارة الضرائب بتوجيهها لرسالة مضمونة للمكلف تدعوه فيها لتصحيح شكايته في أجل قدره شهر، وقد كان على المشرع الجبائي أن ينص على إمكانية تدارك تلك العيوب صراحة في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك حتى يحافظ على مصلحة المكلف ويضمن حقه اتجاه الإدارة.

ولا نفهم تدارك المشرع للأمر في المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أنه: "باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الولائية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية".

فقد كان من باب أولى أن ينص على إمكانية تصحيح تلك العيوب في صلب نص المادة 73 فأغفال الالتزام بأحد تلك الشكليات لا يستدعي رفض الشكاية ما دام هناك طريقة لتصحيحها، كما أنه كان من الأجدر تدارك العيوب قبل تقديم عريضة افتتاح الدعوى لأنه يمكن أن يكون رد الإدارة الجبائية بقبول الشكاية على إثر تصحيحها وبذلك يمكن للمكلف المشتكي أن يتجنب اللجوء إلى القضاء.

وما يؤخذ على المشرع أيضاً إقراره بإمكانية تدارك تلك العيوب في عريضة افتتاح الدعوى، باستثناء عيب عدم التوقيع على الشكاية من قبل المشتكي، رغم أنه لم يفرق بينها حين جعلها جميعاً في المادة 73 تقع تحت طائلة البطلان.

ومع ذلك وبالنسبة للعيوب السابق ذكرها فقد أعطى المشرع الجبائي السلطة التقديرية للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب بعد دراسة الشكاية في منح تخفيضات لمبالغ الضرائب والرسوم، مع أنه كان من المفروض أن تكون سلطة مقيدة بنص القانون.

1) Instructions sur les procedures contentieuses, M.F, D.G.I, 1995.

وعلى كل تبقى فرصة أخيرة يمنحها المشرع للمكلف في الوضعية الأخيرة عن طريق إتباع مدير الضرائب إجراء التخفيض التلقائي إذا كان مبررا بعد دراسة الشكاية.¹

الفرع الثاني: آجال تقديم الشكاية

يعتبر احترام الآجال المنصوص عليها قانونا شرطا أساسيا لقبول الشكاية أو التظلم الإداري المسبق، ويختلف الأجل في نزاع الوعاء عنه في نزاع التحصيل:

أولا/ بالنسبة لنزاع تقدير وعاء الضريبة:

لقد حددت المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية أجل الشكاية بنصها التالي: " تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى ² و يختلف حساب الميعاد باختلاف نقطة انطلاقه حسب طبيعة الضريبة المتنازع فيها و كيفية تحصيلها، و لذلك نجد نوعين من الآجال:

1 - الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكاوي، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر مارس 2006 يكون الأجل المحدود لرفع الشكاوي بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2007.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ،ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقا لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونيا و المحدد أساسا بـ 31/12/1982، و عليه

(1) وذلك تطبيقا لنص المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن الناحية العملية يقتصر هذا الإجراء غالبا على حالات تصحيح الأخطاء المادية وحالات الازدواج الضريبي.

(2) على عكس الأجل العام للشكايا في فرنسا و المحدد بسنتين بعد حصول الأحداث الموجبة لتقديم هذه الشكايا.

انظر في ذلك: Philippe Auge, op.cit, p229

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صدر بعدم قبول الدعوى لورودها

بعد الأجل المحدد، أما إذا كانت الضريبة لا تطالب إدراجها في الجدول تصبح كالتالي:

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة الذكر و لم يسبق ذلك تبليغ للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكايا تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

2- الآجال الاستثنائية: نكون بصدد الآجال الاستثنائية في الحالات الآتية:

- حالة الخطأ أو الأزواج في فرض الضريبة: ينتهي الأجل في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم المكلف فيها فعلا بوجود الخطأ أو الأزواج في فرض الضريبة.

- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور مستجدات في ملف المكلف، و هنا ينتهي الأجل بتاريخ 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف الإنذار الجديد.

- حالة الدفع الطوعي للضريبة: و هنا ينتهي أجل رفع الشكوى بتاريخ 31 ديسمبر من السنة التي يتم فيها دفع الضريبة كما تقتضيه المادة 01/331 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري: بسبب ظهور مستجدات تستوجب مراجعة الرسوم العقارية بتخفيضها، كتغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص و الأموال، و بتطبيق قواعد التعمير، و حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية، أو في حالة هدم كل أو جزء من العقار و لو طواعيا، عدم استغلال العقار ذات الاستعمال التجاري و الصناعي المنصوص عليهما في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ففي هذه الحالات يجب أن تقدم الشكاية قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحقق الواقعة التي استوجب فيها رفع الشكاية، و يستوي هنا أن توجه الشكاية إلى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي كالمدير الجهوي أو المدير العام، أو إلى الأعوان المختصين الذين يزاولون مهامهم تحت مسؤولية المدير الولائي كنائب المدير، رئيس المفتشية أو قابض الضرائب، على أن تحول هذه الشكوى إلى صاحب الاختصاص المحلي و هو المدير الولائي للضرائب.

- حالة الرسم على القيمة المضافة: إذا تعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة فإن الشكاية تقبل في أجل 06 أشهر من تاريخ تبليغ التقدير التلقائي للمكلف.

من خلال ما سبق، نلاحظ ما يلي:

1- نص المشرع الجبائي في المادة 72 على أجلين للشكاية فتنتهي في بعض المجالات بـ 31 ديسمبر، وفي مجالات أخرى بـ 30 ديسمبر .

2- لم يحدد المشرع الجبائي كيفية تسليم الشكاية إلى إدارة الضرائب، بالرغم من أنه أورد في الفقرة 2 من المادة 71 قانون الإجراءات الجبائية: " يسلم بذلك وصل إلى المكلف بالضريبة" فهل يعني هذا أن المشرع حصر أمر رفع الشكاية لإدارة الضرائب عن طريق إيداعها شخصيا و تسليم وصل بذلك، وعليه يمنع أو لا يحق للمكلف إتباع إجراء توجيه التظلم أو الشكاية بالبريد المسجل.

و إذا سلمنا بأن هذا الإجراء غير مسموح، فهل يحتسب الأجل الصحيح بتاريخ الإرسال أو بتاريخ الوصول؟

علما أن القضاء الفرنسي¹ كان صارما في موضوع الشكايا المودعة بالبريد برسالة مضمونة، فقد اعتمد إرسال الشكاية في وقت معقول يسمح بوصولها قبل نهاية الأجل إلا إذا حدث تعطيل أو تأخير غير عادي في مصالح البريد، فلا يمكن بداهة أن يبدأ أجل السريان من تاريخ توجيه الرسالة لأن هذه الأخيرة تستغرق وقتا لدى مصالح البريد حتى تصل إلى المعني بها، الأمر الذي يؤثر سلبا على المكلف بالضريبة.

1) Jean Lamarque, CE.le 21/11/1973, req.n° 87674, OP.CIT, P 25.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه يمكننا التوصل إلى القول بأن سريان الأجل لا يبدأ إلا من:

أ- تاريخ بلوغ الرسالة المضمونة إلى مقر المكلف بالضريبة.

ب- أو تاريخ تسلم الرسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ من المكلف بالضريبة إذا تسلمها قبل توجيهها إلى مقره.

ج- إذا صادف آخر يوم لأجل الشكوى 31 ديسمبر يوم عطلة رسمية فإنه تطبق القاعدة الخاصة بتمديد الآجال إلى أول يوم عمل يليه ما لم يرد نص خاص بذلك.

د- يفهم من خلال المصطلحات الواردة بصفة الوجوب في المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية مثل: " يقبل.....إلى غاية" ينقضي....يوم"، " يجب.....أن" الأجل في تقديم الشكاية من النظام العام، يترتب على تفويته سقوط حق المكلف في تقديم الشكاية، و حتى برجوعنا لقرارات مجلس الدولة نجد أنها اعتبرت إجراء الشكاية الضريبية من النظام العام، حيث يتعين على القاضي إثارته من تلقاء نفسه¹.

ثانيا/ بالنسبة لنزاع تحصيل الضريبة:

إذا تمثل الطلب في الاعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القصري، فيجب أن يقدم إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ السند.

إذا تمثل الطلب في إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فيجب أن يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار، و يبادر المدير الولائي بمجرد تلقيه لهذا الطلب بتبليغه إلى القابض المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، واتخاذ القرار سواء برفض الطلب أو بقبوله و بالتالي رفع الحجز²، و يعد الطلب الموجه إلى المدير الولائي إجراء جوهري يترتب على تخلفه بطلان الدعوى القضائية.

1) انظر قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية، ملف رقم 6325، جلسة

2003/02/25، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، العدد 03، سنة 2003.

2) أحمد لعور و نبيل صقر، المنازعات، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر، (بدون سنة نشر)، ص 83.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2001/04/09 عندما قضى بأنه: "..... لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي، و فصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب، و ما دام أن المستأنف لم يتم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين التصريح بعد قبول الدعوى شكلاً..."¹

والشكاية في حد ذاتها لا توقف تسديد المبالغ المتنازع فيها²، غير أنه يجوز للمكلف طبقاً لنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد صراحة، ويحدد المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس، أو الذي ورد فيه خطأ في حسابه أو وعائه، وأن يذكر في شكواه أن في استطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية (كالعقارات) لتحصيل المبالغ المطلوب وقف تسديدها³، أما إذا كانت الضمانات غير كافية فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي ليتخذ بدوره القرار اللازم في أجل (04) أشهر مع تبليغه للمكلف.

والملاحظ أن آجال الشكاية في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء، و يعود هذا لحساسية هذا الإجراء الذي قد يمس بمحجوزات حساسة أو سريعة التلف أو قد يؤدي بغلق محل تجاري وتعرضه للإفلاس.

(1) قرار رقم 207171 بتاريخ 2001/04/09، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص ص 92، 93.

2) Encyclopédie, DALLOZ, Recueil V° Droit Commercial, P 38.

(3) انظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: إجراءات الرد على الشكاية

تتم إجراءات الرد على الشكاية كما يلي:

- 1- بعد أن توجه الشكاية إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يرفع ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيه خلال 15 يوما، فإذا لم يصل الرد في هذا الأجل يقوم مفتش الضرائب بتحرير اقتراحاته¹
- 2- يبت مدير الضرائب الولائي في الشكاية في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديمها، وبالنسبة للشكاية المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني فإن الإدارة المركزية تبت في الشكاية وتبلغ قرارها للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي للضرائب في أجل ستة (06) أشهر.

أما إذا تعلقت الشكاية بأعمال يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات (10 ملايين دينار جزائري فإنه يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية² ليمتد البت في الشكاية وتبليغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل ثمانية (08) أشهر، وذلك طبقا لنص المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما في مجال نزاع التحصيل فالمهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للنظر والفصل في موضوع الشكاية هي شهر واحد طبقا للمادة 3/159 من قانون الإجراءات الجبائية.

- 3- يتم تبليغ الرد بالرفض للمشتكي بواسطة رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالاستلام، أما الرد بالقبول فيبلغ للمشتكي برسالة عادية، وفي حالة رفض الشكاية يجب أن يتضمن التبليغ أسباب الرفض الكلي أو الجزئي، ويكون التبليغ صحيحا إذا تم التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي.

(1) المادة 1/76 من نفس قانون.

(2) الأصل أن ينفرد المدير الولائي للضرائب باختصاص الفصل في موضوع الشكايات ولكن استثناءا يجب الأخذ برأي الإدارة المركزية في حالة تجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات 10.000.000,00 دج، وقد تم إسناد هذا الاختصاص بموجب المادتين 16 و 46 من قانون المالية لسنة 2000 اللتين عدلتا المادتين 2/334 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وقد أوجب المشرع الجبائي تسبيب رفض الشكاية لتمكين المشتكي (المتظلم) من مناقشة سبب الرفض أمام المحكمة الإدارية، رغم أنه لم يحدد جزاء عدم تسبيب قرار الرفض والذي يعد ضماناً أساسية بالنسبة للمكلف، ودليل على جدية الإدارة في دراسة الشكايات من أجل التوصل لحلول دون اللجوء إلى القضاء.

4- وكأخر إجراء يقوم المدير الولائي للضرائب بإرسال نسخة من القرار الذي اتخذته بشأن الشكاية إلى مديرية المنازعات، وفي حالة قبول الشكاية يواجه مدير الضرائب قراره لقبض الضرائب المختص لإلغاء أية متابعة للتحويل أو إرجاع ما تم تحصيله من المكلف المشتكي. ويمكننا في هذا الصدد طرح السؤال الآتي: هل يحق للمدير الولائي للضرائب عدم

الفصل في الشكاية، أو الرد عليها بعد فوات الآجال القانونية المذكورة آنفاً؟

رغم عدم وجود إجابة صريحة ضمن قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه لا يوجد ما يلزم المدير الولائي للضرائب على الفصل في الشكاية، وفي هذه الحالة يعتبر سكوت الإدارة الجبائية رفضاً ضمناً لإدعاءات المشتكي.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه باستقراءنا للقانون الإجراءات الجبائية لم نجد ما يمنع المدير الولائي للضرائب الذي لم يصدر قراره خلال الآجال القانونية من أن يصدر قرار صريحاً بعد فوات المدة، شريطة عدم رفع المكلف الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

المبحث الثاني

إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

لقد منح القانون الجبائي الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم الشكاية ولم يرضه قرار مدير الضرائب، أن يقوم بإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية دون غيرها، وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية، غير أنه يسقط عليه الحق في القيام بهذا الإجراء إذا رفع الطعن القضائي.

و لعل المشرع الجبائي فتح هذا الباب أمام المكلفين بهدف التقليل قدر الإمكان من المنازعات أمام القضاء من جهة، وبهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية، وحمايته من احتمال تعسف هذه الأخيرة من جهة أخرى.

ولكن ذلك يتحقق بشروط تتعلق بتشكيلة هذه اللجان، والضمانات التي تقدمها الإجراءات أمامها، بالإضافة إلى مدى قوة قراراتها، ولعل مبرر ذلك كله انعدام المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية¹ نظرا لما تتمتع به هذه الأخيرة من امتيازات سواء فيما يتعلق بفرض الضريبة أو تحصيلها، أو فيما يتعلق بالمتابعة وفرض العقوبات الجبائية..

ونقف في التشريع الجبائي الجزائري أمام عدة أنواع من اللجان الجبائية التي أحدثت للبت في النزاعات التي تستمر بين المكلف والإدارة بسبب عدم التوصل لاتفاق يرضي كليهما، فليس هناك لجنة إدارية واحدة إنما عدة لجان وفقا لاختلاف المستويات وتبعاً للتركيب النوعية للنظام الجبائي الجزائري.

فهل حققت تلك اللجان الدور المنوط بها ؟ هذا ما سنحاول في هذا المبحث التوصل إليه من خلال توضيح كيفية تشكيلة لجان الطعن واختصاصاتها(المطلب الأول)، وإجراءات سير أعمال اللجان الإدارية(المطلب الثاني).

1) Giltard Daniel, **Commissions Administratives**, Juris-classeur Fiscale, Fascicule Fiscal, Impôts Direct, 1431, 1, traité N°10, édition techniques, Paris 2, P 91.

المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن و اختصاصاتها

تعتبر لجان الطعن لجان إدارية ذات ولاية قضائية، لأنها تختص بنظر المنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يترتب عليه ضرورة إتباع هذه اللجان للأصول العامة للتقاضي والقواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فيما لم يرد به نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية، أو في اللوائح التنظيمية. وتتمثل مهمة لجان الطعن في تصحيح الأخطاء التي قد تحدث في تقدير وعاء الضريبة، أو في تفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية، وكذلك عند عدم رضا المكلف بالضريبة على قرار مدير الضرائب¹.

وقد نصّ المشرع الجزائري على لجان الطعن الإدارية ضمن قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، وذلك على ثلاث مستويات، وهي لجان الدائرة و اللجان الولائية و اللجنة المركزية بموجب قانون المالية لسنة 2007²، ويختلف تكوين لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة والقيمة المضافة عن تشكيلة لجنة المصالحة، فهذه الأخيرة تتميز بطبيعة إدارية بحتة في حين أن الأولى لها طبيعة خاصة نظرا لأن تشكيلتها تتضمن أشخاص متعددة، وسنتعرّض بالتفصيل لتشكيلة وسير أعمال كل لجنة على حدة.

الفرع الأول: لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

سنحاول من خلال هذا الفرع تسليط الضوء على تشكيلة لجان الطعن (لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، اللجنة المركزية) واختصاصات كل منها:

1) Arezki Ghnemi, op-cit , P 167.

2) قانون رقم 06-24 مؤرخ في 2006/12/26، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريدة رسمية، العدد 85، الصادر في 2006/12/27، ووفقا للمادة 50 منه، أحدث ضمن قانون الإجراءات الجبائية المادة 81 مكرّر، التي تنص على إنشاء اللجان الثلاث للطعن في الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة والرّسم على القيمة المضافة، كما قام بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 بإلغاء أحكام المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، حيث تمّ تعويضها بنصّ المادة 81 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر.

أولا/ لجنة الدائرة للطعن¹:

1- تشكيلة لجنة الدائرة للطعن:

حسب نصّ المادة 81 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه تنشأ لدى كلّ دائرة

لجنة للضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة والرّسوم على القيمة المضافة، وتتّشكل من :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكفّف بالضريبة لنشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوّاري للضرائب.
- عضوين (2) كاملي العضوية وعضوين (2) مستخلفين لكلّ بلدية تعيّنهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من

بين المكلفين بالضرائب للبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

والملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها خالية من كل ما يوحي بأنها قضائية بالنظر

إلى انعدام التمثيل القضائي فيها، ومعنى ذلك أن المشرع أراد لهذه اللجنة أن تحافظ على

طابعها الإداري البحت تقاديا للخلط من حيث تكييف طبيعتها القانونية.

ويجب أن تتوافر في الأعضاء الشروط الآتية:

- الجنسية الجزائرية.
 - ألا تقل أعمارهم عن 25 سنة.
 - التمتع بالحقوق المدنية.
- ويتم تعيين هؤلاء الأعضاء في الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، وتدوم مدّة عضويتهم مدّة دوام هذه المجالس.

1) كانت تسمى اللجنة البلدية قبل صدور قانون المالية لسنة 1994، و كان من بين أعضاء تشكيلتها قاض كرئيس لها، لكنه عوض بعد تعديل قانون المالية لسنة 1995 برئيس الدائرة، كما أضيف عضوين هم رئيس البلدية و رئيس المفتشية المختص إقليميا.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في حالة وفاة أو استقالة أو عزل نصف عدد أعضاء اللجنة، تتم تعيينات جديدة حسب نفس الشروط السالفة الذكر.

يتولى مهام الكاتب، موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعينه حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسّر المهني¹، لأنّ العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخصّ إدارة معيّنة أو أرباح تاجر، وعلى ذلك فإنه ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكفين بالضريبة.

2- اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

تتمثل اختصاصات لجنة الدائرة للضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة بما

يلي:

- النظر في طلب المكلف بالحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

- النظر في طلب المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

- النظر في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب إذا كانت تقل عن 500.000 دج أو تساويها².

- النظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب³.

ثانيا/ اللجنة الولائية للطعن:

1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

حسب محتوى المادة 81 مكرّر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه تنشأ

لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرّسم على القيمة المضافة وتتشكل من :

(1) انظر المادة 1/300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) كان النظر في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب قبل تعديل قانون المالية لسنة 2004 إذا كانت تقل أو تساوي 200.000 دج.

(3) انظر المادة 81 مكرّر فقرة 1 بند 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، رئيساً.
 - ممثل عن الوالي.
 - عضو من المجلس الشعبي الولائي.
 - مسئول الإدارة الجبائية للولاية أو - حسب الحالة - رئيس مركز الضرائب.
 - ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه، تلك المختصة إقليمياً في الولاية.
 - خمسة أعضاء دائمي العضوية وخمسة أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل على معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية.
 - ويلزم هؤلاء الأعضاء بالسّر المهني¹.
- أما فيما يخصّ شروط تعيينهم، فهي تقريبا نفس الشروط المتعلقة بأعضاء لجنة الدائرة للطعن².

2- اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

بناء على التعديل الوارد على المادة 2/301 بموجب المادة 81 مكرر فقرة 02 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26/12/2006، والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، فإن اللجنة الولائية للطعن أن تبدي برأيها في الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، والمتمثلة فيما يلي:

(1) أنظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2 بند 2 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفوق 500.000 د.ج وتقل أو تساوي مبالغ الضرائب عن 2000.000 د.ج¹.
- الطلبات التي تخص الرسم على القيمة المضافة التي تفوق 500.000 د.ج و تقل أو تساوي 2.000.000 د.ج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز للضرائب².

ثالثا- اللجنة المركزية للطعن :

1- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

حسب المادة 81 مكرّر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرّسم على القيمة المضافة، تتشكل من :

- 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.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية، إذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، إذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعيّنه مدير المؤسسات الكبرى.

(1) قبل تعديل قانون المالية لسنة 2004 كان يشترط أن تفوق المبالغ 200.000 د.ج وتقل عن 400.000 د.ج
(2) كما ينعقد كاستثناء عند عدم رضا المكلف بقرار لجنة الدائرة طبقا لنص المادة 18 من قانون المالية لسنة 1982.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً، ويلزم أعضاء هذه اللجنة بالسّر المهني¹.

يلاحظ من خلال استقرائنا لتكوين اللجنة المركزية للطعن أنها تضم ممثلين عن عدة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعد على إنصاف المشتكي، إن رأت بأن ظلماً ألحق به، وهذا قبل توجهه إلى الجهات القضائية².

2- اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

يكون اختصاص اللجنة المركزية من حيث الموضوع مماثلاً لاختصاص اللجنتين السابقتين، غير أنه مختلف من حيث قيمة الحصة الضريبية، وعليه فاللجنة المركزية تبدي رأيها حول ما يأتي:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق و الغرامات(الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) 10.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- المبالغ من الضرائب المباشرة والرسم المماثلة وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة و التي تفوق 2.000.000 دج و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- النظر في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لعدم الاختصاص³.
والملاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري راعى التطور الحاصل في النشاط الاقتصادي وتزايد أرقام الأعمال للمكلفين بالضريبة فألغى إمكانية الطعن في قرارات اللجنة

(1) انظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 63.

(3) عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 43.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الولائية لدى اللجنة المركزية بعد التعديل الحاصل بموجب قانون المالية لسنة 1998¹، ولا نجد أي مبرر منطقي لهذا التعديل إلا ما أضافه المشرع لاختصاص هذه اللجنة فيما يخص الطعون ضد قرارات الإدارة المركزية، في الشكايات المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على مستوى الوطن، أضافه المشرع لاختصاص هذه اللجنة فيما يخص الطعون ضد قرارات الإدارة المركزية، في الشكايات المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على مستوى الوطن، بالإضافة إلى رأيها في الشكايات المقدمة أمام مدير الضرائب والتي تتعلق بالعمليات التي تتجاوز مبالغها الإجمالية 10 مليون دج.

الفرع الثاني: لجان الطعن الولائية للتخفيض

ما يميز هذه اللجان عن لجان الطعن الولائية -السابق ذكرها- هو الطلبات الموجهة إليها، إذ لا تتصف بالطابع النزاعي إنما تتعلق بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانونا، وبالتالي فأراء هذه اللجان لا يستطيع المكلف الطعن فيها أمام القضاء، وقد ارتأينا توضيح عمل هذه اللجان لتمييزها عن غيرها.

وتجد لجان الطعن الولائية للتخفيض أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب، وكان الهدف من ذلك هو تمكين المكلف المعوز و المعسر من التماس مساعدته بإعفائه من الضرائب الواجب تسديدها أو على الأقل تخفيضها²، وتتمتع هذه اللجان بسلطات تقديرية واسعة للبت في الطلبات المودعة لديها.

و ترفع الطلبات إلى هذه اللجان إما من المكلفين بالضريبة لغرض الحصول على إعفاء أو تخفيض للحقوق الأصلية في حال العجز أو الإعسار، أو الحصول على إعفاءات أو

1) Circulaire n° 11 du 10/06/1996 , Recueil des circulaires fiscale de l'année 1998, M.F.P75, DGIDLF 98.

(2)- انظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية.

- وانظر: أحمد لعور، نبيل صقر، مرجع سابق، ص 57.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تخفيضات للزيادات الضريبية أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها المكلف، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المكلف أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية، لا سيما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجان¹.

ومن جهة أخرى قد تقدم الطلبات إلى هذه اللجان من قبل قابض الضرائب ابتداء من السنة الخامسة بالنسبة للحصص غير القابلة للتحويل، و يقدم الطلب إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل تاريخ 20 أفريل من كل سنة، و يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، فيتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت ضد المكلف أو ورثته دون جدوى، وإذا ما وجد اختلاف في الآراء بين القابض و رئيس المفتشية يعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب، وفيما يخص هذه اللجان نجد نوعين:

أولا/ لجنة الطعن الولائية (للتخفيض) بالمديرية:

طبقا لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، عندما يلتزم هؤلاء المكلفين بالإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال والتي تضعهم في حالة عجز أو إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة، وذلك عندما تقل الحصة الضريبية المطعون فيها² عن 500.000 دج، و تتكون هذه اللجنة من³:

— المدير الولائي للضرائب رئيسا.

— المدير الفرعي للمنازعات عضوا.

— المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا.

— المدير الفرعي للتحصيل عضوا.

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص52.

(2) يقصد بالحصة الضريبية قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات الخاصة بها(عقوبات التأخير).

(3) المادة 03 من المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضوا.
- رئيس مفتشية و قابض ضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- و يقوم رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية بمهام كتابة الضبط.

ثانيا/ اللجنة الجهوية للطعن الولائي:

لقد خول القانون الجبائي في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف في حال تم رفض طلبه من طرف اللجنة الولائية كليا أو جزئيا، أو تجاوزت الحصة الضريبية المبلغ المحدد ب500.000 دج، أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة، وتتكون هذه اللجنة من:

- المدير الجهوي رئيسا.
 - المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالمنازعات.
 - المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالعمليات الجبائية.
 - مديرين (02) ولائيين يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة.
- و يتولى رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب مهام كتابة اللجنة، وتكون القرارات الصادرة عنها تنفيذية.
- و لأن الأمر يتعلق بمساعدة يطلبها المكلف المعسر، ولأن موضوع الطلبات الموجهة إلى هذه اللجنة لا يتصف بالطابع النزاعي إنما يتعلق الأمر بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانونا، فإنه يمكن للمكلف رفع طلبه إلى اللجنة في أي وقت، غير أنه لا يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام القضاء الإداري.

الفرع الثالث: لجنة المصالحة¹

نصت المادة 102 من قانون التسجيل المعدلة والمتممة بالمادة 40 من قانون المالية لسنة 1991 على لجنة المصالحة، والملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها ذات طابع إداري

(1) وقد أطلق المشرع الجبائي على لجنة المصالحة كذلك مصطلح لجنة التوفيق، وبالرغم من أن المصطلحين يحملان نفس المعنى، إلا أننا نرى أن مصطلح لجنة التوفيق هو الأفضل نظرا لأن رأي اللجنة يبقى غير إلزامي عموما مما يخول للطرفين الحق بالطعن أمام القضاء.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

رغم حضور موثق، ويتمثل دور هذه اللجنة في محاولة التوفيق بين مصالح كل من الخزينة العامة والمكلف بالضريبة في مجال حقوق التسجيل، ومحاولة التوصل إلى حل صحي ينهي النزاع بين الطرفين.

ويعد اللجوء إلى لجنة المصالحة إجراء إجباريا نظرا لأن المكلف لا يمكنه التظلم لدى المدير الولائي للضرائب لغرض الطعن في الرسوم المفروضة عليه إنما يمكنه اللجوء إلى لجنة المصالحة.

أولا/ تشكيلة لجنة المصالحة

تتشكل لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولايات من :

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.

- مفتش التسجيل¹.

- مفتش من مديرية شؤون أملاك الدولة.

- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.

- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- ممثل عن إدارة الولاية.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل، والذي يحضر الجلسة بصفة استشارية.

ثانيا/ اختصاصات لجنة المصالحة

على عكس اختصاصات اللجان السابقة، والتي تتعقد بعد رد الإدارة على شكوى

المكلف بالضريبة، فإن لجنة المصالحة تتدخل قبل صدور سند التحصيل، فدور اللجنة هنا

يعتبر توفيقيا بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف، وهي تشكل ممرا إجباريا في

بعض الحالات للوصول إلى فرض الضريبة، ويعتبر مجال تدخل هذه اللجنة محدودا في حالة

(1) بعد إعادة هيكلة المصالح الجبائية سنة 1994 أصبح الاختصاص يؤول لمفتش من مصلحة التقويمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

اكتشاف الإدارة أن الثمن أو التقدير الذي كان أساساً لتحصيل رسم التسجيل يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية.

وبذلك تختص اللجنة الولائية للمصالحة بالنظر وإعادة كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، والمتعلقة أساساً بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والذباتن والسفن والبواخر، وكذلك حق الإيجار أو الاستفاداة من وعد الإيجار لكل العقار أو لجزء منه.

واللجنة المختصة هي التي توجد في نطاقها الأموال أو المسجلة بها¹، فإذا اكتشفت الإدارة الضريبية بعد تحقيقات أعوان الضرائب أن هناك نقص في تقدير الأموال مقارنة بما صرح به المكلف أو الموثق، تستطيع بعد القيام بمحضر معاينة وتبليغ المكلف بقرار التقييم الجديد طلب استدعاء اللجنة للاجتماع للتحقق من الثمن الحقيقي.

فلجنة المصالحة تعتبر مرحلة صلح إداري وجوبي إذ يمكن للمكلف بالضريبة المنازعة لديها في أساس فرض الضريبة فيمكنه من خلالها مطالبة الإدارة بمراجعة موقفها فتعدل ما توصلت إليه أو تلغيه تماماً، وبالتالي التوصل إلى حل ينهي النزاع بين الطرفين.

المطلب الثاني: إجراءات سير أعمال اللجان الإدارية

تختلف إجراءات أعمال لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة عنها في لجنة المصالحة بالنسبة لرسم التسجيل، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: لجان الطعن في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

سنحاول من خلال هذا الفرع تسليط الضوء على إجراءات سير أعمال لجان الطعن

الإدارية (لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، اللجنة المركزية) والتي نستمدّها من نص المادة 81

مكرر من قانون الإجراءات الجبائية:

(1) انظر المادة 104 من قانون التسجيل.

أولاً/ إجراءات سير أعمال لجنة الدائرة للطعن

- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب-حسب الحالة- إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانياً/ إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن

- تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و يجب أن يتم تبلغهم الاستدعاء رسمياً قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- يتم التصويت على آراء اللجنة، وتتم الموافقة عليها إذا توفرت أصوات أغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب-حسب الحالة- إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثالثاً/ إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن

- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة (10) أيام من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع - حسب الحالة - لأقوال المدير الولائي للضرائب أي المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة.

- يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.

- تبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير المؤسسات الكبرى في أجل 20 يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ولنا أن نتساءل في هذا الصدد عن مدى إلزامية القرارات الصادرة في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة؟ أي إذا كان اللجوء إلى اللجنة اختياريا فهل قراراتها إلزامية؟

كان استقراءنا للمواد 4/300، و4/301، و4/302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يبين لنا مدى العلاقة بين إدارة الضرائب واللجان الإدارية والمتمثلة خصوصا في تمثيل إدارة الضرائب لهذه اللجان وقيامها بكتابة اللجان والمصادقة على آراءها و تبليغها للمكلفين الذين قدموا الطعن أمامها.

ولكن بعدما كانت آراء هذه اللجان ملزمة- بصورة مطلقة- لإدارة الضرائب طبقا لنص المادة 300 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة¹، قام المشرع الجبائي بموجب الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 في المواد 29، 30، 31 باستحداث إجراء جديد فتح بواسطته الفرصة أمام مدير الضرائب بالولاية لتأجيل تنفيذ رأي اللجنة، بشرط مخالفته حكم من أحكام القانون الجبائي مخالفة صريحة²، وذلك بطعنه

(1) والتي تنص على أنه "يجب أن تكون قرارات ... مطابقة لرأي اللجنة ...".

(2) عرفت التعلية رقم 11 المؤرخة في 1997/05/02 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المخالفة الصريحة بأنها الحذف الصريح لنص قانوني.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

في رأي لجنة الدائرة أمام اللجنة الولائية، والطعن لدى المحكمة الإدارية ضد رأي اللجنة المركزية¹، وعليه فإن رأي اللجان الإدارية يعد إلزاميا ما لم يخالف القانون.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة

عندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به، أو التقديرات المقدمة من الأطراف، وقبل أن تقوم بإعادة تقييم الثمن، فإنها تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين، وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المكلف بالضريبة المعني، بحيث تقوم باستدعاء الطرفين (البائع والمشتري) لتعرض عليهم الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه، فإذا قبلا بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف والمدير الولائي للضرائب عقدا جديدا ومطابقا للواقع.

وبالتالي نقول بأن إعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف تتم إما عن طريق الاتفاق الودي بين الإدارة والمكلف أو عن طريق اللجوء إلى لجنة المصالحة:

أولا/ الاتفاق الودي بين الإدارة والمكلف:

قبل اللجوء إلى لجنة المصالحة تقوم الإدارة الجبائية بدعوة الطرفين (البائع والمشتري) لتعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا قبلا بهذا التقدير، فيقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه.

ثانيا/ اللجوء إلى لجنة المصالحة:

في حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي بين الطرفين تتم إجراءات المصالحة كما يلي:

(1) ألغى مجلس الدولة قرارين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البلدية لرفضهما طعن مدير الضرائب ضد قرارين للجنة الولائية بحكم كونه عضوا فيها، القرار الأول رقم 1720 بتاريخ 2001/02/19 والقرار الثاني رقم 1717 بتاريخ 2001/04/23، (غير منشورين)، بينما قرر عكس ذلك في قرار آخر له رقم 2060 بتاريخ 2002/01/28 بناء على نفس الحكم.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- ترفع الإدارة الجبائية الأمر إلى لجنة المصالحة، ويتم استدعاء الأطراف وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 104 من قانون التسجيل، بحيث يستدعى المكلفون المعنيون للمثول أمام اللجنة في أجل عشرون يوما على الأقل قبل تاريخ اجتماع اللجنة، ويتم إعلامهم بإمكانية الإدلاء بأقوالهم شفهيًا أو تقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لاجتماع اللجنة، وإعلامهم كذلك بإمكانية الاستعانة بمستشار يختارونه أو وكيلًا¹.

- ينعقد اجتماع لجنة المصالحة وفقا للمادتين 105 و 106 من قانون التسجيل أساسا بدعوة من رئيسها، ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة أعضاء بما فيهم الرئيس، ويترتب على هذا الاجتماع نتيجتين:

* إما توصل اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين وهنا يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

* وإما عدم توصل اللجنة لأي اتفاق بسبب رفض الاقتراح أو غياب الأطراف المعنية، وهنا تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات، ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وفي العشرين يوما الموالية لتبليغ رأي اللجنة تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحويل.

- تثبت المصالحة في محضر رسمي.

يثور التساؤل هنا أيضا عن مدى إلزامية اللجوء للجنة المصالحة، أي مدى أحقية المكلف في اللجوء إلى اللجنة ومدى سلطة الإدارة بالمقابل في رفض هذا الأمر أي هل هي مجبرة في حالة اكتشاف نقص في التقدير لإحالة محضر المعاينة للجنة أم لا ؟

بالنسبة للمكلف يبدو الأمر غير واضح لأن المشرع الجزائري لم يوضح أحقية المكلف في اللجوء إلى اللجنة، بعكس المشرع الفرنسي الذي قرر إلزامية إجراء اللجوء إلى اللجنة خصوصا في حالة وجود طلب من المكلف، واعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن إجراء اللجوء للجنة المصالحة يعتبر ضمانا للمكلف².

(1) انظر المادتين 105 و 106 من قانون التسجيل.

(2) Cass. Com., 27/02/2001: M.Lambert (Arrêt N° 429F.S.D), B. Poullain, la commission de conciliation, les petites affiches, N° 175, 390^{eme} Année, 03/09/2001.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومن خلال إطلاعنا على ما هو معمول به على مستوى مديرية الضرائب لولاية قالمة، فإن اللجوء للجنة المصالحة يكون آليا بمجرد توجيه إدارة الضرائب الإنذار للمكلف بإعادة التقييم وعدم رضا هذا الأخير ومعارضته في التسديد.

ورغم ذلك فإننا نرى أن إجراءات المصالحة في المجال الجمركي يمكن تطبيقها في المجال الضريبي في العديد من النقاط، فالمكلف بالضريبة يمكنه تقديم طلب مكتوب للجنة المصالحة في حالة عدم اتفاهه وديا مع الإدارة، بعد أخذ موافقة الإدارة في شكل محضر مصالحة، ويحدد في طلب المصالحة الموضوع الذي يريد التصالح بشأنه، وله الحق بالمصالحة الإدارية ما لم يرفع دعوى إدارية.

أما بالنسبة لرأي لجنة المصالحة فإنه من خلال نص المادة 105 من قانون التسجيل¹، يكون ملزما للإدارة الضريبية، لأن التعديل الحاصل بقانون المالية لسنة 1997 لا يشمل مادة حقوق التسجيل.

ومن خلال النص السابق يتضح لنا أن رأي اللجنة يبلغ مباشرة للمكلف دون أي وسيط (الإدارة الجبائية) وهو ما نراه أكثر فعالية.

غير أن ما نعيبه على المشرع هنا هو إغفاله النص على إلزامية تسبب قرارات هذه اللجنة، نظرا لأن التسبب يعود بالفائدة سواء بالنسبة للإدارة أو المكلف فيستطيع أي منهما الاستناد عليه في أثناء رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، بالرغم من أنه نص صراحة على إلزامية تسبب مدير الضرائب للولاية عدم استجابته للشكاية².

وينص القانون الجبائي التونسي على وجوبية الطور الصلحي، إذ تخضع الدعوى الجبائية التي يرفعها المكلف بالضريبة طعنا في قرارات إدارة الجباية لمرحلة صلحية، وأسند المشرع وظيفة المصالحة إلى قاض مقرر مما يوفر ضمانات الحياد والموضوعية والكفاءة من جهة ومن جهة أخرى توصل القاضي الصلحي بما له من سلطة أدبية ومعنوية إلى تحقيق

(1) تنص المادة 105 من قانون التسجيل على أنه: "إذا لم يتم الاتفاق ... تصدر اللجنة رأي يبلغ للمكلف ..."
(2) المادة 4/343 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 1999 و المادة 16 من قانون المالية لسنة 2000 لنفس القانون.

صلح فعلي بين طرفي القضية¹، ونأمل أن يتبع المشرع الجبائي الجزائري التغييرات التي قام بها نظيره التونسي إعطاء أهمية أكبر للمرحلة الصلحية وللجنة المصالحة حتى يتقضى القضاء الكثير من القضايا في مجال الجبائي، وتستفيد الخزينة أكثر من الجبائية.

الفرع الثالث: آثار الطعن أمام اللجان الإدارية

تثير آثار الطعن أمام اللجان الإدارية مسألتين تتعلقان باتخاذ القرار وبوقف التنفيذ:

أولاً/ اتخاذ القرار

من خلال نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإن قرارات لجان الطعن الإدارية كلها أي لجنة الدائرة للطعن ولجنة الطعن الولائية ولجنة الطعن المركزية تكون: "..... بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً".

يتضح من نص هذه المادة أن مسألة اتخاذ القرار من قبل اللجنة يعترتها بعض الاقتضاب في المقتضيات التي تنظمها وتشوبها بعض العيوب في أحكامها.

فمن ناحية أولى اكتفى المشرع الجبائي بتنظيم مسألة الأغلبية عند اتخاذ القرار في اللجنة، إذ نص على أن القرارات تتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، ولكنه أهمل تنظيم مسألة كيفية اجتماع اللجنة وطرق سيرها والنصاب اللازم توفره لاجتماعها، وفي ظل غياب توضيح النصاب القانوني للتصويت يبقى التساؤل مطروح حول عدد الأعضاء الواجب الأخذ بتصويتهم ومتى يكون صوت الرئيس حيادي ومرجح في هذا التصويت خاصة وأن مثل هذا التساؤل قد يطرح بشدة إذا كان عدد الأعضاء فردي مثلاً، فهل يمكننا القول بتساوي الأصوات مثلاً في حال حضور ثلاث أعضاء للتصويت فقط.

(1) سلمى عبيدة، الدعوى الجبائية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 6، السنة 50، تونس، 2008، ص ص 62، 63، وانظر المواد 60 و 61 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لقد جاء المنشور رقم 11 / و م / م ع / ض / م ت ض / 1998 بتاريخ 10/06/1998 المتعلق بلجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة بتوضيح هذه المسألة كما يلي:

- بالنسبة للجنة الدائرة: لا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد أعضائها الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلاثي (2/3) عدد الأعضاء.

- وبالنسبة للجنة الولاية للطعن: لا يكون اجتماعها صحيحا إلا إذا حصل النصاب القانوني، المحدد بسبعة أعضاء .

- أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن: فلا يصح اجتماعها إلا إذا حضره أربعة أعضاء على الأقل، كما يجب أن يطلع جميع أعضائها على جدول الأعمال عشرة أيام قبل تاريخ الاجتماع. ومن ناحية ثانية لم ينص المشرع الجبائي على محتوى أو مضمون القرار الذي تتخذه هذه اللجان الإدارية، أي هل تقوم بمراقبة قرار الإدارة الجبائية في فرض الضرائب والرسوم على المكلف بالضريبة من حيث الشكل والموضوع أم أن لها الحق في إصدار أوامر لإعادة تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم إعادة احتساب الضريبة وفقا لما أوصت به ؟

ثانيا/ وقف تنفيذ القرار

تعد قرارات الإدارة الجبائية قرارات إدارية مبنية على قرينة الشرعية، وبالتالي تتمتع بامتياز التنفيذ المباشر، غير أن هذا التنفيذ يطرح مسألة وقفه بمعنى آخر هل أن الطعن فيه لدى اللجان الإدارية يوقف تنفيذ القرار ؟

تنص المادة 833 في الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: " لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ."

من خلال نص هذه المادة يمكننا القول أنه إذا كان الطعن في القرار أمام المحكمة الإدارية لا يوقف التنفيذ فإنه من باب أولى لا يوقف الطعن أمام اللجان الإدارية التنفيذ أيضا، وهذا الأمر يؤكد أن للطعن نفس الأثر سواء تم أمام اللجان الإدارية أو أمام القضاء الإداري.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

كما أن القول بوقف تنفيذ القرار أثناء نظر اللجنة الإدارية فيه ثم العودة إلى تنفيذه بعد صدور رأي اللجنة وتبليغ المكلف بالقرار من طرف المدير الولائي للضرائب يؤدي إلى عدم الانسجام في نظام التنفيذ، وعلى هذا الأساس يتم تنفيذ القرار بغض النظر عن كل طعن. ونرى كما يرى البعض¹، أن نسبة الطلبات المقدمة إلى لجان الطعن عموماً في الجزائر قليلة مقارنة مع ما هو موجود في أنظمة أخرى، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذه اللجان آراءها غير ملزمة لمصلحة الضرائب، وإلى بطء عمل تلك اللجان، وإلى عدم معرفة بعض المكلفين بالضريبة بوجودها وبإجراءاتها.

ففي بعض التشريعات المقارنة مثل التشريع التونسي، توجد لجنة تسمى باللجنة الإستشارية لفحص عرائض المكلفين بالضريبة²، تحرص على تطبيق العدالة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتقديم الضمانات القانونية لهذا الأخير عن طريق النصوص الجبائية، وحمايته من تعسف الإدارة أو الأخطاء التي يمكن أن تقوم بها أثناء تأدية عملها سواء في الرقابة أو تقدير الضريبة المفروضة على المكلف أو في تحصيلها، مما يضر بمصالحه³. وتتمثل مهام هذه اللجنة في:

- فحص عرائض المكلفين، وإعطاء ملاحظات حول الرسوم والضرائب المفروضة، استناداً على تقارير المراقبين الجبائيين، وردود المكلفين بالضريبة.
- ضمان أن إجراءات الرقابة الجبائية شرعية ومنظمة، وفرض الضريبة كان على أساليب مناسبة، وعلى أسس منطقية، وامتثالاً لشرط العدالة.
- اقتراح الحلول المناسبة لأوجه الغموض التي أثّرت، سواء في تفسير أو تطبيق أحكام تنظيمية معينة على مستوى الأساليب المستخدمة في المراجعة الجبائية.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 51.

(2) جاء قرار إنشاء اللجنة الإستشارية لفحص عرائض المكلفين بالضريبة بناء على قرار رئيس الجمهورية التونسية بتاريخ 11 مارس 1999.

3) Derbel Faycal, **La Commission Consultative Chargée De l'examen des Requêtes des Contribuables**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008, P 89-91.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه فاللجنة مؤهلة لفحص الملفات قبل المرحلة القضائية¹، أو بعدها².

لذا نرى أنه من الضروري إعادة النظر في أحكام النصوص المتعلقة بسير هذه

اللجان في قانون الإجراءات الجبائية الجزائي، وذلك كما يلي:

1- إما جعل الطعن أمام اللجان الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء أمر إجباري، وأن تكون

آراؤها ملزمة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ولها صلاحية تنفيذ القرارات، مما

يخفف العبء أمام القضاء في النظر والفصل في القضايا الجبائية.

2- وإما بإلغاء اللجان الإدارية-لثبات عدم فعاليتها عمليا- ، وجعل الدعوى الجبائية الإدارية

التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الإدارة الجبائية طعنا في قراراتها تخضع وجوبيا لمرحلة

صلاحية تسند فيها مهمة المصالحة إلى قاض مقرر كفؤ موضوعي وحيادي.

(1) المادتين 43 و 47 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية.

(2) المادة 60 من نفس المجلة.

الفصل الثاني

إجراءات المرحلة القضائية

لقد حاولت التشريعات الجبائية حل المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة، فهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء عن القضاء، وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى.

وبالرغم من ذلك لا يمكن أن نبالغ في أهمية هذا الضمان للمكلف بالضريبة، لأن الإدارة الضريبية قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، فضلا عن أن المكلفين بالضريبة لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم، إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم هو خصم لهم في نفس الوقت.

ويترتب على ذلك أن طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارستها نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات تصفية الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ، ولذلك نصت التشريعات الجبائية¹ على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في منازعات الضرائب.

وقد نص المشرع الضريبي الجزائري على وجوب التظلم الإداري (الشكاية) أمام مدير الضرائب بالولاية²، كما منح الحق للمكلف بالضريبة باللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء⁴.

(1) أنظر المادة 81 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 71 من نفس القانون.

(3) المادة 80 من نفس القانون.

(4) المادة 81 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ثم بعد ذلك إمكانية الطعن أمام المحكمة¹ الإدارية بصفتها محكمة أول درجة، كما منح حق الطعن في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف².

وعلى ذلك سننتقل إلى رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (المبحث الأول)، ثم طرق الطعن في الأحكام الجبائية (المبحث الثاني).

(1) المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 90 من نفس القانون.

المبحث الأول

رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية¹

لابد من الإشارة أولا إلى أن سلطة المحاكم الإدارية تتناول جميع العناصر التي أدت إلى فرض الضريبة على المكلف بها، فيعترف لها بالحق في تقدير الوقائع والنظر في التقديرات التي أجرتها إدارة الضرائب لوعاء الضريبة². وترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة إما من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف إدارة الضرائب، ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، ويتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة طبقا لما هو منصوص عليه في قانوني الإجراءات المدنية والإدارية، والإجراءات الجبائية، ثم يصدر القرار حسب الشكل المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي يرتب آثاره القانونية. وعليه سنتناول من خلال هذا المبحث: إجراءات رفع الدعوى (المطلب الأول)، وإجراءات التحقيق وإصدار الحكم (المطلب الثاني).

(1) وفقا للمادة 08 من القانون رقم 02/98 المؤرخ في 30مايو 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية. جريدة رسمية عدد 37 لسنة 1998:

تختص المحاكم الإدارية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها بصدد النزاعات الجبائية (وتؤكد ذلك المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم) و في انتظار تنصيب هذه المحاكم فإن الاختصاص يؤول إلى الغرفة الإدارية لمجلس القضاء-للتفصيل انظر: مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة سنة 1999، الجزائر، ص 463، وانظر: ومحمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص76.

(2) فجميع منازعات الضرائب والرسوم يعود الاختصاص فيها للمحاكم الإدارية وذلك تطبيقا للمعيار العضوي الذي أكدته كل النصوص الجبائية عندما نصت على اختصاص المحاكم الإدارية بمنازعات الوعاء والتحصيل سواء بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادتين 334 و 1/337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، أو بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (المادتين 109 و 142 من ق التسجيل).

المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى الجبائية الإدارية

تتميز الإجراءات النزاعية الجبائية بذاتية معينة، تجعلها مستقلة عن غيرها من الإجراءات لأنها تستمد أحكامها من قانون الإجراءات الجبائية، فهذه الإجراءات المتبعة في المنازعات الجبائية تتمتع بهذه الذاتية في غياب الإجراءات العامة، التي نجدها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

وبالنسبة للدعوى الجبائية الإدارية فإنها ترفع أمام المحكمة الإدارية²، ويجب أن تتوفر فيها نفس الشروط العامة الواجب توفرها في أي دعوى إدارية وهي: المصلحة والصفة والأهلية³، وترفع الدعوى الجبائية الإدارية إما من طرف المكلف بالضريبة (الفرع الأول) أو من طرف إدارة الضرائب (الفرع الثاني).

الفرع الأول: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة الحق بالطعن في قرارات مدير الضرائب للولاية وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاد جميع إجراءات الطعن الإداري.

فقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكاية (تظلم) إلى مدير الضرائب بالولاية وذلك قبل لجوءه إلى القضاء.

ويعد هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 2003/02/25⁴ جاء فيه : كل نزاع ضريبي

1) Ludovic Ayrault , L'Autonomie de la procédure fiscale contentieuse, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9,2008, P 287 et 288.

(2) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) للتفصيل أكثر في الشروط العامة لقبول الدعوى الإدارية ارجع إلى: مسعود شيهوب، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 264.

(4) مجلس الدولة الغرفة الثانية، في 2003/02/25، قرار رقم 006325، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، وجاء في حيثيات هذا القرار في الموضوع:

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، والمطابقة للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء .

ففي حال تم قبول تظلم المكلف فلا مجال للطعن القضائي هنا، كذلك الحال بالنسبة للطلبات الموجهة إلى لجان التخفيض، فالأمر هنا لا ينطوي على نزاع بل مجرد التماس من المكلف إلى هذه اللجان قصد الحصول على تخفيض أو إعفاء من ضريبة مؤسسة قانوناً نظراً لإعساره.

أما في حال فشل مساعي المصالحة في منازعات حقوق التسجيل أو تم رفض شكوى المكلف في منازعات الضرائب المباشرة إما من طرف المدير الولائي للضرائب أو من قبل لجان الطعن الاختيارية، أو لم يقتنع المكلف بالحقوق الضريبية الواردة في سند التحصيل، فيمكن للمكلف في هذه الحالات التقدم بطعن قضائي.

و التظلم الإداري المسبق واجب حتى في منازعات التحصيل ويترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى، وهذا ما أقره مجلس الدولة الجزائري في قرار صادر عنه بتاريخ 1999/03/22¹، حيث جاء في حيثياته ما يلي: "من حيث الموضوع: حيث أنه يتبين من

"حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف، أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية، وذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17= والموجه له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتزم من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

وحيث أنه يتضح من جهة أخرى، أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجه إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب: 3.968.794.75 دج.

و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

و حيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً.

(1) مجلس الدولة الغرفة الثانية، قرار رقم 152508، في 1999/03/22، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة (حاليا 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية)، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها.

يرفع المكلف بالضريبة الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي بموجبه يبلغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه وليس قبل ذلك¹، لأنه إذا وقع الطعن قبل هذا الأجل لا تقبل الدعوى وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2000/02/14 على النحو الآتي: "حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ 1997/02/22، و أنه كان عليه رفع شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب للولاية، وكان يجب عليه الانتظار مدة أربعة (04) أشهر قبل رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، وأنه وبرفعه دعواه بتاريخ 1997/04/05 فإن هذه الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض، و أنه بالفصل كما فعلوا فإن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقا سليما، وأنه يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف فيه".

وترفع الدعوى في نفس المواعيد أي أربعة (04) أشهر بصدد الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و الإدارة المركزية².

لكن الإشكال يطرح في حال سكوت مدير الضرائب أو رئيس المركز عن الرد عن الشكوى، فما هو ميعاد رفع الدعوى في هذه الحالة ؟

تجيبنا الفقرة الثانية من نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يكون في خلال الأربعة (04) أشهر الموالية للأجل المذكور في

(1) للتفصيل أكثر راجع: حسين فريجة، مرجع سابق، ص 87، و محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 220.

(2) المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من القانون 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، وراجع في ذلك: محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص 76.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى المادة 76 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2005، نجد هذا الأجل محددًا في ستة (06) أشهر (وهو الأجل المحدد للمدير الولائي للضرائب للرد على الشكوى)، أما الأجل المحدد في المادة 77 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008 فهو ثمانية (08) أشهر¹ (وهو الأجل المحدد للبت في الشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات 20 مليون دج).

و عليه وتبعًا لنصوص المواد المعدلة -التي سلف ذكرها- فإن مواعيد رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة في حال سكوت المدير الولائي للضرائب عن البت في الشكاية يكون كالآتي:

- أربعة (04) أشهر بعد انقضاء أجل الستة (06) أشهر المخصصة للبت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب بالنسبة للشكاية النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

- أربعة (04) أشهر بعد انقضاء أجل الثمانية (08) أشهر المخصصة للبت في الشكاية النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

غير أن الإشكال قد تطرحه الفقرة الأولى من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية يجب أن يباشر خلال الأربعة (04) أشهر التي تلي تاريخ تلقي قرار المدير الولائي للضرائب المبني على شكاية المكلف، أو على رأي لجان الطعن الإدارية الصادر بخصوص الاحتجاجات المقدمة إليها سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 76 فقرة 2 و 3 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

فقد يفهم من عبارة هذه المادة أن المكلف يستطيع انتظار قرار المدير الولائي حتى بعد انقضاء أجل الستة أشهر المقررة للبت في الدعوى و هنا تكون دعواه مقبولة، وهذا ما جرى عليه قضاء مجلس الدولة بالفعل في قرار له بتاريخ 2001/04/23 عندما نص:

(1) المادة 25 من قانون المالية لسنة 2008.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا و قبل الدعوى شكلا "، غير أنه في قرار آخر فإن ذات المجلس قد رفض دعوى المكلف لكونها وقعت خارج أجل الأربعة أشهر من انتهاء المهلة المخصصة للبحث في الشكوى، وهذا على الرغم من أن المدير الولائي للضرائب رد على هذه الشكوى بعد انقضاء أجل البت أي أربعة أشهر¹، وكان من الأجدر أن يوضح المشرع هذا الغموض في ظل التعديلات المتتالية للقانون الجبائي والإجراءات الجبائية، خاصة وأن هذه المواعيد من النظام العام، وهذا ثابت في قرار المحكمة العليا بتاريخ 1985/06/25 (في قضية خ ع ق/ ضد نائب مدير الضرائب لتلمسان) عندما قضت أنه:

"من المقرر قانونا أن كل من يتقدم بشكوى بغرض تخفيض الضريبة فإن قبولها معلق بمراعاة الآجال القانونية، ولما كان من الثابت في قضية الحال أن المدعي سدد دينه الضريبي في 1982/01/26 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا في 1982/01/23 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا، ومنه فإن المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى يكون قد طبق القانون تطبيقا سليما".

وفقا لنص المادة 135 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق والبت في دعاوى الاسترداد، يتم حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة معينة، وعليه سنتناول تلك الإجراءات بحسب نوع الضريبة تباعا:

أولا/ بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

تكون القرارات القابلة للطعن القضائي تلك الصادرة عن المدير الولائي للضرائب إثر فصله في الشكوى المقدمة من قبل المكلف، أو آراء لجان الطعن الإدارية غير المرضية للمكلف أو الإدارة، وأيضا القرارات المتخذة تلقائيا من طرف الإدارة فيما يخص نقل الحصص طبقا لنص المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، أما القرارات المتخذة بشأن إجراءات

(1) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، 2000/06/12 القرار رقم 185670 (غير منشور)، نقلا عن عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 28.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المتابعة والتحصيل فالطعن فيها يكون ضد قرار المدير الولائي للضرائب المتخذ بناء على اعتراض المكلف على سند إجراء المتابعة أو على التحصيل القصري طبقا للمادة 135 من نفس القانون¹.

ثانيا/ بالنسبة للرسم على رقم الأعمال

يكون القرار المطعون فيه قضائيا بالنسبة للرسم على رقم الأعمال هو ذلك المتخذ بناء على احتجاج المكلف، سواء تضمن ذلك القرار رفضا كلياً أو جزئياً، أما في حال عدم الرد على هذا الاحتجاج فمن المفروض أن القرار المطعون فيه هو القرار محل الشكوى الإدارية مرفقا بوصل إيداع الشكوى، ذلك أن سكوت المدير الولائي للضرائب عن الرد يعد بمثابة رفض لهذه الشكوى.

ثالثا/ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة

بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمنازعات التقدير التفائي، فيجب أن يرفع خلال الأربعة (04) أشهر الممنوحة للمدير الولائي للبت في الشكاية المعروضة عليه هذا بالنسبة لمنازعات الوعاء.

أما بالنسبة لمنازعات التحصيل فيجب على المكلف أن يبادر تحت طائلة البطلان برفع طعنه القضائي على سند التحصيل أو على التحصيل القصري في أجل شهر واحد اعتباراً من تاريخ تبليغ سند الإجراء من قبل رئيس المصلحة.

و فيما يخص الطعن في إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات فحسب المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن يقدم في أجل شهر من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية الإدارية أو في خلال شهر من تبليغ قرار رئيس المصلحة.

مع التأكيد دائماً على عدم قبول مباشرة الدعوى قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة، مع الإشارة أيضاً إلى أن هذا الطعن القضائي لا يوقف الدفع (التنفيذ).

(1) تنص المادة 135 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يتم التحقيق والبت في دعاوى الاسترداد، حسب الأشكال الخاصة بكل ضريبة معنية".

رابعاً/ بالنسبة للضرائب غير المباشرة

لا يلزم المكلف بالضريبة في منازعته بشأن الضرائب غير المباشرة أن يقدم تظلم مسبق لمدير الضرائب الولائي كما هو الشأن مثلاً في الضرائب المباشرة، فوفقاً للمادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة يكفي أن يقدم المكلف الطعن أمام القضاء الإداري خلال أربعة أشهر من استلامه تبليغ سند التحصيل، فيعد بذلك هذا الأخير هو القرار الذي يتعين الطعن فيه أمام القضاء.

أي يجب رفع الطعن القضائي خلال أربعة أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل وبانقضاء هذا الأجل فإن حق المكلف بالتظلم القضائي يسقط حتى لو كانت دعواه مبنية على أسس متينة¹.

خامساً/ بالنسبة لقانون التسجيل

بالنسبة لقانون التسجيل أيضاً لا يلزم المكلف بالضريبة القيام بإجراء التظلم الإداري المسبق، إذ يعتبر سند التحصيل هنا كذلك هو القرار الواجب الطعن فيه. فمن خلال نص المادة 105 من قانون التسجيل يتبين لنا أنه إذا لم يتم الاتفاق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، أو إذا لم يحضر أحد الأطراف لجلسة الصلح، فإن لجنة المصالحة تصدر رأيها، والذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي للضرائب بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

وبالتالي يجب أن يرفع طعن المكلف الذي يعترض فيه على سند التحصيل خلال الأربعة (04) أشهر الموالية لتاريخ استلام سند التحصيل، ويعتبر ذلك بمثابة قرار يحق للمكلف الطعن فيه أمام القضاء الإداري خلال أربعة أشهر، وهذا ما أكدته المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و خالد بيوض، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 80.

سادسا/ بالنسبة لقانون الطابع

لقد أحالت المادة 23 من قانون الطابع مسألة تطبيق إجراءات المنازعات الجبائية إلى قانون التسجيل، وعليه كل ما يتعلق بتحصيل رسوم الطابع وغرامات المخالفات المتعلقة بذلك تطبق عليه الأحكام المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم في قانون التسجيل، بما في ذلك إجراءات رفع الدعوى الجبائية الإدارية.

وقد اكتفى قانون الطابع فيما يخص إجراءات المنازعات الجبائية بالإحالة على ما جاء بشأنها في قانون التسجيل.

أما بالنسبة للحالات المستعجلة كحالة الغلق المؤقت للمحل المهني من طرف مدير الضرائب لمدة لا تتجاوز ستة أشهر، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة طبقا للمادة 3/146 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع دعوى من أجل رفع اليد عن طريق تقديم عريضة بسيطة أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، والذي يفصل في القضية كما في مادة الاستعجال، بعد الاستماع إلى الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.

ولأن الدعوى الاستعجالية لا توقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، يمكن للمكلف بالضريبة ولقاضي الاستعجال الإداري إتباع إجراءات الاستعجال من ساعة لساعة ضمانا للفصل في العريضة قبل أن تقوم إدارة الضرائب بالشروع في البيع¹، ونفس الحال إذا ما رفضت إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة بإرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، إذ يحق للمكلف في هذه الحالة اللجوء إلى القضاء المستعجل لطلب هذا الإرجاء.

و في إطار تدابير الاستعجال، على القاضي أن يتخذ قراره على وجه السرعة فيما يتعلق بجدية الضمانات المقترحة، و من ثم وجوب قبولها أم لا من طرف قابض الضرائب².

ففي قرار له بتاريخ 2002/12/17، قضى مجلس الدولة بأن: " الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده

(1) حسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دار هومه، الجزائر، 2007، ص 271.

(2) مرحوم محمد الحبيب، المنازعات الضريبية، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،

منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص53.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إلى حين الفصل في الموضوع، وقد استقر قضاء مجلس الدولة على الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف¹.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من طرف إدارة الضرائب

لأن الاحتكام إلى القضاء ليس حكرا على المكلف بالضريبة، فيمكن للإدارة الجبائية الالتجاء إلى القضاء إذا ما رأت لذلك ضرورة، ويتم ذلك عادة إما بعرض مدير الضرائب بالولاية شكاية المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية، وإما بقيام مدير الضرائب بالولاية بالطعن في رأي اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية للطعن:

أولا/ عرض مدير الضرائب بالولاية شكاية المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية
يستشف حق الإدارة في اللجوء إلى القضاء من نص المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية...."

والأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية لعرض النزاع مباشرة على المحكمة الإدارية، هو نفس الأجل الممنوح له للرد على الشكاية، أي يشترط أن يتم ذلك خلال الستة (06) أشهر المتاحة للمدير الولائي للضرائب للبت في الشكاية، وبانقضاء هذا الأجل يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى ضد القرار الضمني لمدير الضرائب بالولاية.

و على الرغم من وضوح نصوص المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² التي تمنح لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء

(1) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 5671، قرار بتاريخ 2002/12/17، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، منشورات الساحل، عدد خاص، 2003، ص 73، 74.

(2) المادة 300 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2004، والفقرة 02 من نفس المادة معدلة بموجب المواد 22 من قانون المالية لسنة 1995، و 26 من قانون المالية لسنة 1996، و 29 من قانون المالية لسنة 1997، و 17 من قانون المالية لسنة 1998. والمادة 301 من نفس القانون معدلة بموجب المواد 27 من قانون المالية لسنة 1996، و 30 من قانون المالية لسنة 1997، و 18 من قانون المالية لسنة 1998، والفقرة 02 من المادة 301 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2005، والفقرة 03 من نفس المادة معدلة بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2004.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لجان الطعن الثلاث، إلا أن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن للولاية، على أساس أن مدير الضرائب للولاية عضو في اللجنة وبالتالي لا يحق له الطعن في رأيها.

و قد ألغى مجلس الدولة هذين القرارين بقرارين أصدرهما بتاريخ 2001/02/19 و 2001/04/23 فاصلا في استئنافين مرفوعين من مدير الضرائب لولاية تيبازة¹، وقد سبب مجلس الدولة قراره الصادر في 2001/04/23 على النحو الآتي: " حيث بالفعل فإن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة، المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا القرار المؤرخ في 1998/07/28، حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام المادة 30 من قانون المالية المؤرخ في 1996/12/31 لسنة 1997 التي تنص على أنه: "عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة لحكم القانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وأن يعلم المكلف بالضريبة بذلك، وأنه بالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجان الطعون . وأنه عن خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل.

لهذه الأسباب:

يقضي مجلس الدولة في الشكل بقبول الاستئناف، وفي الموضوع إلغاء القرار المستأنف فيه و القول بقبول دعوى مدير الضرائب المباشرة "

وعليه فحق الإدارة في التقاضي ثابت قانونا و قضاء، إلا أنه يتعين مراعاة بعض الإجراءات والتي من ضمنها ضرورة اطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة،

= والمادة 302 فقرة 02 من نفس القانون معدلة بموجب المواد 28 من قانون المالية لسنة 1998، و 31 من قانون المالية لسنة 1997، و 19 من قانون المالية لسنة 1998، و 7 من قانون المالية لسنة 2004، و 15 من قانون المالية لسنة 2005.

(1) - مجلس الدولة الغرفة الثالثة، 2001/02/19 القرار رقم 001720، (غير منشور).

- مجلس الدولة الغرفة الثالثة، 2001/04/23 القرار رقم 001717، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد وأن له أجل 30 يوما للاطلاع على الملف وإبداء ملاحظاته.

وعند انقضاء الأجل يسلم الملف إلى مدير الضرائب للولاية للإطلاع عند الاقتضاء على الملاحظات المقدمة، وفي حالة ما إذا قدمت إدارة الضرائب وقائع وأسباب جديدة فإنه يتم إخبار المكلف بها قصد تقديم ملاحظاته من جديد.

وما يمكن استخلاصه من النصوص الجبائية¹ وكذا التعليمات المفسرة لها² أن إدارة الضرائب يمكنها عرض شكاية المكلف بالضريبة تلقائيا على المحكمة الإدارية بتوفر الشروط الآتية:

1- أن لا يكون مدير الضرائب للولاية قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل عرضه النزاع على الغرفة الإدارية.

2- أن لا يكون المكلف بالضريبة نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب مدير الضرائب للولاية خلال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكاية.

3- إعلام مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بعدم وجوب تقديمه شكاية جديدة، لأن السابقة قد تم تحويلها إلى العدالة وكذلك بحقه في الإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوما.

ثانيا/ طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي لجان الطعن

فبعدما كانت آراء اللجان الثلاث ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة، أصبحت منذ صدور قانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة حتى لإدارة الضرائب، حيث منح لهذه الأخيرة سلطة الرقابة على قانونية اللجان الإدارية الثلاث، وأصبح يحق للمدير الولائي للضرائب أن يقوم بتقديم طعن ضد رأي اللجان الإدارية وذلك كما يلي:

(1) انظر المادتين 2/79 و 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) Minister des finances, Direction General des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses, 1995, p 68.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- فيما يخص رأي لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، يحق لمدير الضرائب أثناء معابنته مخالفة رأي اللجنة صراحة لقانون الضرائب المباشرة وله تأجيل تنفيذه والطعن فيه أمام اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة في أجل شهر من تاريخ صدوره رغم إعلام المكلف بذلك¹.

- أما فيما يخص رأي اللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، يحق لمدير الضرائب في رأي اللجنة المخالفة لقانون الضرائب المباشرة أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر من تاريخ صدوره مع وجوب إبلاغ المكلف المشتكي².

ورغم اعتبار البعض أن إمكانية الطعن في رأي اللجان الإدارية ومنح المدير الولائي للضرائب سلطة تقدير مدى شرعية هذه الآراء يشكل عائقاً أمام فعالية هذه اللجان، مما يؤدي إلى إثارة الشك حول اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية للطعن، وبالرغم من صراحة النصوص الجبائية في إمكانية طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجان الطعن إلا أن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول مثل هذا الطعن من طرف مدير الضرائب للولاية باعتباره عضواً في اللجنة ومن ذلك قرارين صادرين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البلدة إلا أن هذين القرارين تم إلغاؤهما بقرارين من مجلس الدولة³.

المطلب الثاني: عريضة الدعوى الجبائية

يتم افتتاح الدعوى الإدارية أمام المحكمة الإدارية بعريضة تودع وتسجل لدى كتابة ضبط تلك المحكمة، وتكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات

(1) المادة 29 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) المادتين 30 و 31 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلتين للمادتين 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) انظر:- قرار رقم 001720 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، بتاريخ 2001/02/19، (غير منشور) - قرار رقم 001717 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، بتاريخ 2001/04/23، (غير منشور)

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

المدنية والإدارية، ولكن السؤال المطروح هل تطبق الأحكام العامة للدعوى الإدارية على عريضة الدعوى الجبائية أم أن لهذه الأخيرة شكل خاص بها ؟
للإجابة على هذا السؤال سنتناول شكل العريضة (الفرع الأول)، ثم محتوى العريضة (الفرع الثاني):

الفرع الأول: شكل العريضة

تعرف العريضة على أنها: عبارة عن طلب تقديمه غير مقيد بأوضاع خاصة، يمكن أن تحرر على ورق عادي، ترسل لقلم كتاب الغرفة الإدارية بشرط أن تتضمن ملاحظات وترفق بالوثائق والمستندات المفروضة قانوناً¹.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية على شروط شكلية يجب توافرها في عريضة الدعوى الجبائية، ولكن يجب دائماً التمييز بين عريضة المكلف بالضريبة وعريضة إدارة الضرائب:

أولاً/ تحرير العريضة على ورق مدموغ

إن تسمية الورق المدموغ كانت تعني في السابق ورقاً معيناً يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، وهو الأمر الذي كان معمولاً به بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة فترة الاستعمار.

أما في الوقت الحاضر فيقصد بالورق المدموغ الورق العادي وعليه الطابع الضريبي أي طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع²، والورقة المدموغة لا قيمة لها قانونياً ما لم يحرر عليها الضابط العمومي عقداً رسمياً، فالرسمية هنا مستمدة من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة³.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 86.

(2) علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموتق، العدد 02، (جويلية - أوت)، 2001، ص 39.

(3) قرار رقم 89033، صادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، بتاريخ 1993/01/03، (غير منشور).

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

ومن خلال المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية فقد أوجب المشرع تحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ، وكذا كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف وكيله، ويثور السؤال حول مصير العريضة غير المحررة على ورق مدموغ، هل يؤدي ذلك إلى عدم قبولها؟

لم نجد رأي واضح ومستقر في هذا الأمر، فهناك قرارات تقرر بإمكانية تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى، وتصحيح العريضة بجعلها مطابقة لما هو مقرر قانونا، وهذا ما جاء في قرار صادر عن المحكمة العليا في 1993/01/03¹ تم النص فيه على ما يلي:

" حيث أنه لا يبرز من قراءة القرار المطعون فيه بأن قضاة الموضوع أجابوا على الوجه المأخوذ من المادة 397 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة بتحرير طعنه على ورق مدموغ.

حيث أن هذه المادة تسمح للقاضي بدعوة المكلف بالضريبة بتسوية هذا الإغفال أثناء الدعوى، وأنه يتعين إلغاء القرار المطعون فيه من أجل انعدام الأسباب مع الإحالة".

كما جاء في قرار آخر صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/02/19² أن عدم دمج العريضة لا يرتب أصلا عدم قبولها شكلا على أساس أن دمج العريضة من صلاحية كتابة الضبط.

وهناك قرارات أخرى تقرر بعدم قبول العريضة بسبب عدم دمجها على أساس أن دمج العريضة من النظام العام، وعدم إمكانية تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى، حيث جاء في قرار صادر عن مجلس الدولة في 2000/06/26 ما يلي:

" عدم قبول العريضة بسبب عدم دمجها على أساس أن دمج العريضة من النظام العام"³.

1) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1993/01/03، القرار رقم 89033، عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 50.

2) قرار رقم 001125 صادر عن مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، بتاريخ 2001/02/19، (غير منشور).

3) مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في 2000/06/26، القرار رقم 176922، نقلا عن: عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 51.

من خلال استقراءنا للمادتين 1/83 و 3/84 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أكد على وجوب تحرير عريضة الدعوى وكل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، وهذا ما طبقه مجلس الدولة في قراراته الأخيرة متراجعا عن ما أقره سابقا بإمكانية تصحيح عيب الشكل الناتج عن عدم تحرير العريضة على ورق مدموغ. ورغم ذلك يبقى هناك من يقول بجواز تصحيح عيب عدم دمج العريضة إلى غاية قفل باب التحقيق¹، ونحن نؤيد هذا الرأي الذي يسمح بتدارك تحرير العريضة على ورق مدموغ قبل قفل باب التحقيق بحيث يتعين على المستشار المقرر دعوة المكلف الذي حرر العريضة إلى تصحيحها عملا بقاعدة الطابع الاستقصائي لإجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية ولكن بشرط أن يجسد ذلك بقرار صادر عن جميع الغرف، طبقا للمادة 31 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المحدد لاختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله².

2- بالنسبة للإدارة الجبائية:

فبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية بخصوص شكل العرائض المقدمة من طرف الإدارة، فإننا نجد أنه لم ينص إلا على شرط واحد تضمنته الفقرة 3 من المادة 169 منه يتعلق بتوقيع الطعون والمذكرات المقدمة من الدولة أي من الإدارة، حيث نصت على: " و يجب أن يكون الطعن ومذكرات الدفاع المقدمة من الدولة موقعا عليها من الوزير المختص أو من الموظف الذي يفوض لهذا الغرض أو من أية سلطة تفويض بذلك بمقتضى نص في القانون أو في لائحة تمثيل جميع المجموعات العامة الأخرى أمام القضاء بواسطة السلطات المنصوص عليها في المواد التي تنظمها."

أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية فلم ينص أيضا على شكل معين تفرغ فيه عريضة إدارة الضرائب، إذ نصت المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية على:

(1) انظر: حسين فريجة، مرجع سابق، 90، و عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 52 .

(2) القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30/05/1998، المحدد لاختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية رقم 37.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 2/84 أدناه من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ.

من هذا النص يتضح أن المشرع أعطى الحق لمدير الضرائب بالولاية في رفع الدعوى تلقائيا. غير أنه هناك من يرى أن فتح إمكانية إخضاع الشكاية مباشرة لقرار المحكمة الإدارية، يكون في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية لا يحسم النزاع، حيث أن فحص الشكاية من طرف الأعوان المؤهلين يوحى لهم بأن المكلف بالضريبة يرغب في رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية¹.

وتبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية دون أن يقوم المكلف بالضريبة بتجديدها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى الأصلية باعتبارها عريضة وعليه يعفي مدير الضرائب بالولاية من شرط الورق المدموغ².

كما أنه في حالة طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة، فإن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على تشكيلات معينة يتعين على مدير الضرائب بالولاية أن يفرغ فيها عريضة الدعوى.

ثانيا/ توقيع العريضة:

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

فإنه يجب أن تكون عريضة الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية موقعة من قبله³، وهذا يدل على أن المكلف بالضريبة تقدم إلى المحكمة الإدارية بمحض إرادته، وعليه عدم توقيع العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع، فأوجب في المادة 73 أن تتضمن الشكوى توقيع صاحبها باليد تحت طائلة عدم القبول، كما استثنى في المادة

1) Lamarque Jean, op-cit, p 35.

(2) انظر المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

4/83 عدم التوقيع من العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 -سالفة الذكر- والتي

يمكن تغطيتها في الدعوى الموجهة للمحكمة الإدارية.

غير أن السؤال الذي يطرح نفسه ماذا يترتب عن العريضة التي يستحيل توقيعها من

قبل صاحبها لوجود عائق يحول دون ذلك ؟

على خلاف المشرع الجزائري أوجد المشرع الفرنسي الحل، حيث أنه نص في قانون الضرائب على أنه إذا وجد مانع ، فإنه يجوز لصاحب العريضة أن يودعها دون توقيع، على أن يقر من اللحظة التي يقدم فيها الطلب أمام المحكمة الإدارية وجود استحالة مادية تحول دون التوقيع¹ كوجود إعاقة حركية تمنعه من التوقيع مثلا، ووفقا للمادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى المقدمة أمام المحكمة الإدارية من قبل وكيل² يجب أن تكون موقعة من قبل صاحبها.

2- بالنسبة للإدارة الجبائية:

فقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الشرط، لكننا نرى أنه من الضروري أن يضع المدير الولائي للضرائب توقيعها على العريضة المقدمة أمام المحكمة لإثبات صفة لأنه لا يحق لغيره رفع هذه الدعوى إلا بتفويض صريح منه.

ثالثا/ تسبيب العريضة:

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

يجب أن يحدد المكلف بالضريبة كل الأسباب التي جعلته يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، ولا يمكنه الخروج عن الإطار الذي حدده في شكايته المقدمة لإدارة الضرائب، لذا فإنه وإذا كان يستطيع بدوره إثارة أوجه جديدة، وبذلك يكون مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه³ فلا يمكنه تغيير الأسس التي بنى عليها شكايته، ورغم ذلك يمكن أن تقبل

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 91.

(2) ووفقا للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن يستظهر الوكيل وكالة قانونية، إلا إذا رفعت الدعوى من قبل محام مسجل قانونا في نقابة المحامين، أو من الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، فهنا لا يشترط تقديم وكالة.

(3) انظر المادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الأوجه الجديدة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية ما عدا الأوجه من النظام العام التي تكون مقبولة، وهذا على عكس الطلبات الجديدة التي لا تقبل انطلاقاً من مبدأ ثبات الطلب.

فاختلاف مضمون عريضة الدعوى عن مضمون الشكاية يؤدي إلى عدم قبول الدعوى، وللقاضي الجبائي (القاضي الإداري) لما يتمتع به من سلطة تقديرية أن يقوم بالتمييز بين الطلبات الجديدة في عريضة الدعوى وتلك الموجودة في الشكاية.

2- بالنسبة للإدارة الجبائية:

إن الأمر بالنسبة للإدارة الجبائية مختلف، فنظراً لما تتمتع به من امتياز فإنها تستفيد من حرية استبدال الأوجه والطلبات في عريضة الدعوى سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، وبالتالي لها الحق في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير أوجه طلباتها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد ليس من النظام العام¹.

فالإدارة الجبائية تستطيع أن تثير ما تشاء من الأوجه الجديدة، انطلاقاً من كونها ملزمة دوماً بالاحتجاج بالمقتضيات الجبائية المقررة في النصوص الجبائية من أجل الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية.

وبالرغم من ذلك فإنه يتعين على الإدارة أثناء عرضها النزاع على المحكمة الإدارية، أن تبين بوضوح موقفها من القضية، سواء بدفاعها عن مواقفها السابقة المقررة من طرف مصالحها، أو بتقديمها لأدلة جديدة تخص موضوع النزاع²، وذلك بهدف ضمان حقها.

رابعاً/ محاولة الصلح

طبقاً للمواد 970 و 971 و 972 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجوز للخصوم التصالح تلقائياً، أو بسعي من القاضي، في جميع مراحل الخصومة، وتتم محاولة الصلح في المكان والوقت الذي يراهما القاضي مناسبين، ما لم توجد نصوص خاصة في القانون تقرر ذلك.

1) Charle Debasch et Jean Claude Ricci, op-cit, p 790.

2) Minister de Finance, Bulletin des services Fiscaux, December 1996- n°17, Direction General des Impôts, P 11.

فإذا تم الصلح طبقا للمادة 973 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يفرغ في محضر يحرره رئيس تشكيلة الحكم يبين ما تم الاتفاق عليه، ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف، وينفذ حسب إجراءات التنفيذ الواردة في نفس القانون، أما في حالة عدم الاتفاق فإن القاضي يحرر محضرا بعدم الصلح.

ولكن الإشكال يثور حول اعتبار محاولة الصلح في المنازعة الجبائية المعروضة على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي كشرط لقبول الدعوى شكلا؟

ففي حين سكت الكثير من فقهاء القانون الإداري والجبائي على هذه المسألة، يرى البعض¹ أن مجال المنازعات الإدارية عموما يختلف عن مجال المنازعات الجبائية، مما يجعل عدم وجوب إعمال شرط الصلح فيها، ويبررون ذلك بعدة حجج:

- **أما الحجة الأولى:** فترجع إلى الغاية النهائية للمنازعة الجبائية والتي تكمن في تحصيل المبالغ المالية التي تعتبر ديونا للخزينة العمومية عملا بالمقتضيات الدستورية²، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهو ما أكدت عليه المديرية العامة للضرائب في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية³ ذاهبة إلى أنه: "وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء".

- **وأما الحجة الثانية:** فتتعلق بقانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية بحيث يكفلا مختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة

(1) انظر: عبد العزيز أمقران، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، الجزائر، ص 21 وما يليها.

(2) تنص المادة 64 من الدستور على أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.....".
كما تنص المادة 122 من الدستور على أن: "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية:

.....إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها،...."

3) Ministère des finances, Direction Generale des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses, P 79.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بإمكانيته الضريبية لتسديد ديونه الجبائية مثل التأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد والتخفيض.

- أما فيما يتعلق بالحجة الثالثة: فهي مرتبطة بالقاضي الذي يفصل في المنازعة الجبائية فبحسب رأيهم هي منازعة من منازعات القضاء الكامل وبالتالي يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق وفي تعديل أساسها وتغييره وإحلال أساس آخر بدلها وضمن حقوق المكلف بالضريبة على مستوى منازعات التحصيل¹. كما يرى البعض الآخر² أيضا أنه بتطبيق مبدأ الخاص يقيد العام، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على الصلح، فإنه يتم إعفاء طرفي المنازعة الجبائية من عملية الصلح المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأن فشل التظلم الإداري المسبق يعبر على عدم وصول الطرفين إلى حل ودي.

غير أننا نرى أنه على القاضي أن يحاول التوفيق بين طرفي المنازعة الجبائية ونستند في ذلك لعدة حجج أهمها:

- أما الحجة الأولى: فتقوم على أصل المنازعة الجبائية، فباعتبارها من المنازعات الإدارية التي يشترط فيها قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراء الصلح، فإنه طالما لم يمنع المشرع الجبائي صراحة إجراء محاولة الصلح في المنازعات الجبائية فيبقى هذا الإجراء ضروري.

- وأما الحجة الثانية: فترجع إلى غاية المنازعة الجبائية، فبما أنها تكمن في تحصيل الضرائب والرسوم والحقوق الجبائية لصالح الخزينة العمومية فإن الإدارة الجبائية لا تضيع حقها بقبول الصلح مع المكلف بالضريبة إنما تمنح له بذلك فرصة للتسديد فتتفادى بذلك تضييع الوقت والمال الذي يهدر في التقاضي.

- وأما الحجة الثالثة: فإنه إذا كان إجراء المصالحة يتم قبل اللجوء إلى القضاء أمام لجنة المصالحة فإنه كان من باب أولى أن توكل هذه المهمة إلى المحكمة المرفوع أمامها النزاع

(1) انظر المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، الجزائر، ص 112.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الجبائي حتى يبذل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، ومن ثم تحرير تقرير مفصل بأعمال ونتائج الصلح.

فإذا أسفرت هذه النتائج عن اتفاق بين الإدارة والمكلف تم تحرير محضر بالصلح وتوقيعه من الطرفين فتنتهي بذلك القضية.

وقد أصاب المشرع الجبائي التونسي حين ألغى لجنة المصالحة أو ما يطلق عليها لجنة المراضاة، ليجعل إجراء الصلح أمر وجوبي أمام القضاء¹، وذلك تكريسا للنزعة الصلحية في الإجراءات القضائية².

الفرع الثاني: محتوى العريضة

يجب أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات نصت عليها المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها ما يلي:

" يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاء على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه."

من خلال نص هذه المادة يتبين لنا أن المشرع قد استعمل مصطلح دعوى لكنه يقصد بها عريضة الدعوى التي يجب أن تحتوي على عرض صريح للوسائل، ويجب أن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

(1) الفصل 60 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، والتي تنص على أن: " يحيل رئيس المحكمة القضية إلى القاضي المقرر الذي يبذل ما في وسعه لتقريب وجهات النظر بين الإدارة والمطالب بالأداء، ويمكن للمطالب بالأداء الاستعانة خلال الجلسة الصلحية بمن يختاره أو إنابة وكيل عنه للغرض طبق القانون "

(2) للتفصيل أكثر راجع كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص من 158 إلى 168.

أولا/ يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة

طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وقانون الإجراءات الجبائية² فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من كل ذي صفة ومصلحة، ويجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توفرها في كل الدعوى والمتمثلة في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، واسم المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني، وموطنه، والإدارة الجبائية، ومقرها، وموضوع الدعوى.

ثانيا/ يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع (الدفع)

لقد أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل، أي عرضا للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إيداعات المدعي³.

وعلى المدعي تحديد طبيعة الوسائل التي يذكرها، بحيث تكون العريضة مسببة تسببا كافيا، وهنا يختلف الأمر فيما إذا كانت العريضة مقدمة من طرف إدارة الضرائب أو من طرف المكلف بالضريبة.

- فبالنسبة للإدارة فيكون لها حرية استبدال الأوجه المثارة في النزاع سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، وبالتالي تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى استبدال الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها، حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام⁴، بحجة أن الإدارة ملزمة بإثارة أي دفع حفاظا على مصالح الخزينة العمومية.

- أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب⁵، وبالتالي لا يمكنه إثارة أوجه جديدة، رغم أننا لا نرى إطلاقا أي داع لهذه التفرقة بين الإدارة والمكلف إذ المفروض أن لكليهما الحق في إثارة أي أوجه جديدة لتمكن كل منهما من إثبات حقه والدفاع عليه.

1) انظر المواد 13 و 15 و 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2) انظر المادتين 75 و 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1980, p 308.

4) Charles Debbach, op-cit, p 790.

5) Ibidem, p 790.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وهذا ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة في 14/02/2000¹، وفصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية، وجاء في حيثيات هذا القرار ما يلي: " حيث وأنه في قضية الحال فإن المستأنف عليه وجه للمستأنفة شكوى ... لمنازعة ضريبية الرسم على النشاط غير التجاري ... وفي عريضته الافتتاحية للدعوى ... فإن المستأنف عليه اللجوء إلى الجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقييم الجزافي.

وأن المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة اشتراكات مختلفة عن تلك التي ذكرها في شكواه، وأنه يتعين معاينة بأن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة 338 الفقرة 2 و3 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي إلغاء القرار المستأنف المصرح بقبول الدعوى".

ومن خلال نص المادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أنه على الرغم من عدم إمكانية المكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكايته المقدمة للمدير الولائي للضرائب، إلا أن إمكانيته في تقديم طلبات جديدة غير تلك التي تقدم بها إلى مدير الضرائب بالولاية تبقى قائمة إذا كانت في حدود التخفيض الملتزم في البداية، وعليه أن يعبر عن هذه الطلبات صراحة في عريضته الخاصة بافتتاح الدعوى.

والطلبات في الدعوى القضائية عموماً هي ما يصبو إليه المدعي من وراء رفع دعواه، ولا يحق للمكلف تقديم طلبات جديدة إلا إذا تعلقت بالتخفيض الذي يلتزمه في حالة عسره وإقراره بقيمة الضريبة المفروضة عليه، ومن المستقر عليه أن مبدأ ثبات الطلب يبرر عدم قبول الطلبات الجديدة وأن الأوجه الجديدة تكون مقبولة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية عدا الأوجه من النظام العام التي تكون مقبولة².

(1) مجلس الدولة، الغرفة الأولى، قرار رقم 190171، المؤرخ في 14/02/2000، (غير منشور).

(2) شادية إبراهيم المحروقي، الإجراءات في الدعوى الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، طبعة 2005، ص 188.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويجب عليه أن يرفق العريضة بنسخ منها بعدد الأطراف، ولا تشترط أن تكون النسخ على ورق مدموغ، وذلك لتبليغ كل الأطراف المعنية¹.

ثانياً/ يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه

أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه² أو المطعون فيه، وفي هذا المجال أصدرت المحكمة العليا قراراً بتاريخ 1990/04/07³ جاء فيه ما يلي:

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

ولما كان من الثابت - في قضية الحال- أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن ضده رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون.

ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه."

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق

في مجال المنازعات الجبائية تطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق في جميع الدعاوى الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما تطبق إجراءات التحقيق الخاصة بالدعاوى الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لما تتميز به هذه الأخيرة من خصوصية.

1) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, op-cit, p 308.

(2) المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1990/04/07، القرار رقم 64255، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991، ص 232.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعليه سنتطرق في هذا المطلب أولاً إلى إجراءات التحقيق العامة (الفرع الأول)، ثم إلى إجراءات التحقيق الخاصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة

لا تختلف إجراءات التحقيق العامة في عريضة المنازعات الجبائية عن إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وقبل توضيح إجراءات التحقيق العامة نقوم بالإشارة إلى خصائصها:

أولاً/ خصائص إجراءات التحقيق العامة

تتميز إجراءات التحقيق العامة في المنازعات الجبائية بعدة خصائص تتمثل إجمالاً في الاستقصاء، والكتابة والحضور:

1- خاصة الاستقصاء

وتساعد هذه الخاصية على إعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة الدعوى، فتكون له سلطة المبادرة¹ في التحري والتحقيق، ويتمتع بذلك بالسلطة التقديرية منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم إلى غاية انقضاء الدعوى، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات أو للإطلاع.

كما تكون له سلطة إعلان قفل باب التحقيق، ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، وله أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته².

وقد أبرزت المادة 488 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هذا الدور، وأكدت عليه المحكمة العليا في قرارها الصادر في 14/01/1989³ والذي جاء فيه:

(1) شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 65، و ليلي زروقي، **صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا**، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999، ص 178.

(2) حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981، ص ص 184، 186.

(3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 14/01/1989، القرار رقم 57024، المجلة القضائية، سنة 1990، العدد 04، ص 189.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" من المستقر عليه قضاء أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية لا تجد عمليا ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري، مادامت الإجراءات تكتسي طابع التحري والتحقيق ويتولى الإشراف عليها قاض يتمتع بحرية التصرف تجاه هذه الإجراءات، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون يستوجب إلغاء القرار المطعون فيه ".¹

2- خاصة الكتابة

وهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، والمجال المحدود و المخصص للشفاهة ، فهو يستخدم فقط لإيضاح الأدلة المكتوبة وبغرض إلقاء الضوء عليها، وعند اعتناق القاضي حلا فاصلا للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية¹.

3- خاصة الحضور

وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي مبدأ الحضور مبدأ عام في الإجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي والمدعى عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفعه في النزاع مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات ومذكرات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وتقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف².

وعدم مراعاة الطابع الحضورى لإجراءات التحقيق في القضية، يجعل القرار الصادر معيبا وقابلا للإلغاء من قبل الجهة القضائية الأعلى³.

وقد ألغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 22/06/1997⁴ قرارا صادرا عن مجلس قضاء سيدي بلعباس، بسبب انعدام الطابع الحضورى المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية حيث جاء في قرارها:

(1) حسن السيد بسيوني مرجع سابق، ص ص 189، 190 و

- Gustave Peiser, Droit Administratif Général, 20^e édition, Dalloz, 2000, Paris, p 238.

2) Ibidem, p 181.

(3) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 56.

(4) قرار رقم 115992، المؤرخ في 22/06/1997، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبقا لمقتضيات المادة 3/170 من قانون الإجراءات المدنية بتبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة الافتتاحية للدعوى، وأنه لا يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترام نص هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار".

ويترتب على هذا المبدأ، استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي¹.

هذا وتعمل إجراءات التحقيق العامة في عريضة منازعات الضرائب على تحقيق التوازن بين طرفي الخصومة، فتسيير القاضي للخصومة يمكنه من إصدار أوامر للإدارة بتقديم ما تحت يدها من مستندات أو ملفات أو وثائق يتوقف عليها الفصل في الخصومة أو أنه يحملها عبء الإثبات حال كونها مدعى عليها، وبالتالي تكفل هذه الإجراءات إعادة التوازن بين طرفي الخصومة².

وقد أصدرت المحكمة العليا في هذا المجال قرارا في 1987/06/06³ جاء فيه:
"من المقرر قانونا أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه.

ومن المقرر أيضا أنه على القاضي المحقق في إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار المطعون فيه بعدم الصحة القانونية ويستوجب إلغاؤه".

(1) شادية إبراهيم المحروقي، المرجع السابق، ص 77 .

(2) انظر: حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 196، ومعوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، طبعة 1999، دار الفكر العربي القاهرة، ص 386 .

(3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1987/06/06، القرار رقم 54003، المجلة القضائية لسنة 1990، العدد 3، ص 198 .

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وتتميز إجراءات التحقيق بالخاصية الاستقصائية والحضورية والكتابة، يسمح للقاضي بالسيطرة على الخصومة وما يتبع فيها من إجراءات تكفل سرعة الفصل في المنازعة الإدارية ولا تترك لتماطل الخصوم¹.

ثانيا/ سير إجراءات التحقيق العامة

بالنسبة لإجراءات التحقيق العامة فليس هناك اختلاف بين المنازعة الجبائية والمنازعة الإدارية العادية من حيث إجراءات التحقيق المنتهجة في الدعويين، ويتم سير التحقيق بشأن الدعوى الجبائية بإتباع الإجراءات الآتية:

- 1- يتم إيداع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية².
 - 2- يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طرق محضر قضائي، كما يتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر³، ويمنح للخصوم أجلا يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم.
 - 3- تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي.
 - 4- وإذا تبين لرئيس المحكمة الإدارية من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بألا وجه للتحقيق، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم طلباته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة⁴.
- ويمكن لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر:

- إما بألا وجه للتحقيق إذا تبين له من الاطلاع على العريضة الافتتاحية والوثائق المرفقة بالملف أن المدعي رفع دعواه خارج الآجال القانونية، أو في الحالات التي يشترط فيها المشرع إتباع إجراء مسبقا قبل رفع الدعوى.

وقد أكدت المحكمة العليا هذا المبدأ في قرارها الصادر في 28/01/1989 حيث جاء فيه :

1) Charles Debbasch, op-cit , p 792.

(2) المادة 1/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) المادة 2/838 من نفس القانون.

(4) المادة 847 من نفس قانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" فالتظلم المسبق في منازعات الضرائب ضروري قبل رفع الدعوى، وتختلف هذا الإجراء يجعل حل القضية مؤكد وبالتالي يغني عن التحقيق ".¹

- وإما أن يقرر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يحيلها إلى المستشار المقرر الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم، وإعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها بتحديد الأجل الممنوح للخصوم لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود¹.

فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعى عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم و ذلك في المواعيد التي يحددها².

5- عندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، أو عندما تقتضي القيام ببعض الإجراءات كالخبرة أو سماع شهود يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه بعد دراسته من قبل القاضي المقرر³، ثم يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر للخصوم في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر⁴.

أما إذا لم يصدر الأمر باختتام التحقيق يعتبر هذا الأخير منتهياً ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁵، فلا تقبل بعد تحديد تاريخ اختتام التحقيق أي طلبات جديدة من طرف الخصوم ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق⁶.

6- ويتم إجراء إعلان عريضة الدعوى عن طريق كتابة الضبط، ومن ثم فإن خطأ الإعلان لا يبطل العريضة، وتمثل دعوة المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئة لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة⁷.

(1) المادة 844 من الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 845 من نفس القانون.

(3) المادة 846 من نفس القانون.

(4) المادة 852 من نفس القانون.

(5) المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(6) المادة 2/854 من نفس القانون.

(7) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 230.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

7- بعد تلاوة لقاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان إدارة الضرائب للاستماع إليهم وتلقي توضيحاتهم¹.

ويمكن بذلك لمدير الضرائب بالولاية أثناء التحقيق في الدعوى أن يقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدره في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي طبقا لمقتضيات المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

8- وكأخر إجراء للتحقيق يقدم محافظ الدولة طلباته بعد إتمام كل إجراءات التحقيق مفرغا طلباته في شكل تقرير يتضمن عرضا عن وقائع الدعوى والحل القانوني المقترح والواجب تطبيقه على موضوع النزاع مراعيًا في ذلك الظروف والحالات الخاصة بالنزاع²، ويجب أن يكون هذا التقرير معدا باللغة العربية، تطبيقًا لنص المادة السابعة من القانون رقم 91-05 المؤرخ في 16/01/1991 والمتضمن تعميم استعمال اللغة العربية والتي تنص على: "تحرر العرائض والاستشارات القانونية أمام الجهات القضائية باللغة العربية، تصدر الأحكام والقرارات القضائية وآراء المجلس الدستوري ومجلس المحاسبة وقراراتها باللغة العربية وحدها".

ويسمح التحقيق بتكوين اقتناع القاضي للحل الواجب اتخاذه في النزاع، وإجراء التحقيق لا يكون إلا بناء على اقتناع القاضي، فقد يقوم به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم، ويكون له تقدير الأدلة التي يقدمها الخصوم³.

وبعد تلاوة التقرير يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم المكتوبة، فيمكن بذلك سماع أي عون أو مأمور تابع للإدارة لتقديم التوضيحات اللازمة ثم تحال القضية بعد ذلك للمداولة.

(1) المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 885 من نفس القانون.

(3) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 233

ويتم طبقاً للمواد 272 و 171 و 273 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية النطق بالحكم علنياً في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية باستثناء محافظ الدولة على اعتبار أنه يمثل النيابة العامة، ومن ثم فإنه لا يمكنه أن يحضر في المداولات بأي شكل كان، فقد نصت المادة 269 من القانون أعلاه على أنه: "تتم المداولات في سرية وتكون وجوباً بحضور كل قضاة التشكيلة، دون حضور ممثل النيابة العامة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط."

ثالثاً/ الإثبات في المنازعات الجبائية

الإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء على وجود واقعة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به وذلك بالكيفية أو الطرق التي يحددها القانون¹.

ويقع عبء الإثبات في المنازعات الإدارية في الأصل على عاتق المدعي²، إلا أن الأخذ بهذا الأصل على إطلاقه في مجال المنازعة الإدارية لا يستقيم مع واقع الحال، بالنظر إلى احتفاظ الإدارة في غالب الأمر بالوثائق والملفات ذات الأثر الحاسم في المنازعات، لذا فإنه من المستقر في المجال الإداري أن تلتزم الإدارة بتقديم سائر الأوراق والمستندات المتعلقة بموضوع النزاع.

غير أن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي الإداري لا يلقى بصورة آلية على المدعي بل تتقاسمه إدارة الضرائب مع المكلف بالضريبة³، وللقاضي الإداري سلطة إلزام الإدارة الحائزة للأوراق الإدارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع

(1) فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقله، الطبعة الأولى المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.

(2) كما في الحالة المنصوص عليها بالمادة 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، الطبعة الأولى، (بدون دار نشر)، 2005، ص 877 وما يليها.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إعمالاً للطبيعة الاستقصائية والتحقيقية في المنازعات الجبائية، وهو ما قرره الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1997/04/27¹، والذي جاء فيه ما يأتي:

" حيث أنه إذا كان المكلف بالضريبة ملزماً بالإتيان بالدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإن إدارة الضرائب ملزمة هي الأخرى بنفس الالتزام في حالة رفع رقم الأعمال المصرح به خاصة إذا كان هذا الرفع يفوق (10) مرات الرقم المصرح به كما هو الحال في قضية الحال. حيث أنه في هذه الحالة بالتحديد وبوضعهم عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة وحده، فإن قضاة الدرجة الأولى يكونون قد أساءوا تفسير وقائع الدعوى وبهذا يستوجب قرارهم الإلغاء".

إن المكلف بالضريبة عند قيامه بالتصريح في الأجل المحددة قانوناً غير مطالب بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح. أما في حالة تقاعس المكلف بالضريبة عن التصريح فإن قرينة الصحة تستبعد ويتحمل المكلف بالضريبة عبء الإثبات².

والإجراءات التي يمكن عن طريقها الحصول على أدلة الإثبات تتمثل أساساً في:

الفحص المستندي، نتائج الإطلاع، الاستفسارات والمناقشات مع المكلف بالضريبة³.

وتختلف وسائل الإثبات في المنازعة الجبائية عن غيرها من المنازعات نظراً للخصوصية التي تتمتع بها، حيث لجأ المشرع الجبائي إلى إختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام كالمعاينة، والإقرار، واستبعاد بعض وسائل الإثبات كالإستجواب، واليمين، والشهود، والقرائن، واستحداث وسائل أخرى للإثبات كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد والخبرة، وقصرها على المنازعة الجبائية دون غيرها خاصة فيما

(1) القرار رقم 116250 في 1997/04/27، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).

(2) - عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص 76، و

- Philippe Augée, droit fiscal général, édition ellipses, Paris 2002, p 232 .

- Charles Debbasch, Op-Cit, p792.

(3) نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2008، ص.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في: الدفاتر التجارية الإلزامية، والوثائق والمستندات المحاسبية، والوسائل غير المحاسبية المتمثلة في: المحاضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين، وعلامات الرفاهية.

ومع ذلك، يرى اجتهاد القضاء الفرنسي أنه لا يمكن الإعتماد على وثائق أو أية إثباتات حصلت عليها الإدارة الجبائية بطرق غير مشروعة كأن يسرقها موظف الضرائب من المكلف بالضريبة¹

رغم القيام بإجراءات التحقيق التي يتم إتباعها في كل المنازعات الإدارية، إلا أنه ونظرا لخصوصية المنازعات الجبائية غالبا ما لا تكون إجراءات التحقيق العامة كافية لتمكين القاضي من إصدار قراره بشأن القضية، فإذا تبين للمحكمة الإدارية أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للبت في الدعوى الجبائية، فإنها تؤول إصدار قرارها إلى غاية استنفاد أحد أو كل إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذه الحالة لا يقوم القاضي بتحديد تاريخ إصدار القرار إلا بعد استيفاء إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة

لقد منح المشرع الجبائي للقاضي للفصل في المنازعة الجبائية صلاحيات واسعة، فبالإضافة إلى سلطة التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الممنوحة لأي قاضي إداري فقد خصه بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها، وتتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والتي تتمثل في التحقيق الإضافي والتحقيق المضاد والخبرة القضائية:

وقد نصت على هذه الإجراءات الخاصة المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية

والتي جاء فيها:

1) Kamoun Fériel, **La Preuve En Droit Fiscal**, Memoire Pour L'Obtention Du Diplôme D'Etudes Approfondie en Droit des Affaires, Sfax, Tunisie, 2002, p 73.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة ."

والملاحظ من خلال نص هذه المادة أن الإجراءات الخاصة بالتحقيق لا تتم إلا في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بالرغم من أننا نرى أن هذه الإجراءات تعتبر ضرورية أيضا في منازعات الضرائب الأخرى.

أولا/ التحقيق الإضافي

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا وفقا للفقرة الثانية من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع. يتبين لنا من خلال هذه الفقرة أن التحقيق الإضافي يكون:

- إما جوازيا أو تلقائيا إذا تبين للقاضي عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة للتوصل إلى حل أو قرار بشأن المنازعة الجبائية، ورأى أنه في حاجة إلى أعمال وسائل تحقيق أخرى للفصل في النزاع المطروح أمامه، وللقاضي السلطة التقديرية في ذلك .

- وإما إلزاميا في حالتين:

* **الحالة الأولى:** إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل أو أوجه جديدة تدعم مطالبه التي أسس عليها إدعاءه قبل الفصل في الدعوى وصدور القرار، ويتم التحقيق الإضافي في هذه الحالة كما يلي:

- يقدم المكلف طلب التحقيق الإضافي إلى المحكمة الإدارية التي تنظر في النزاع، وبما أن الإجراءات في المادة الجبائية تتمتع بخصوصية الكتابة فلا يكون هذا الطلب إلا في شكل طلب مكتوب.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- ثم يقوم القاضي بتوجيه أمر للمدير الولائي للضرائب بتعيين محقق له رتبة مفتش على الأقل تابع للإدارة الجبائية¹، لانتدابه للقيام بإجراءات التحقيق الإضافي في المسائل التي أثارها المكلف بالضريبة.
- ثم يشرع العون المحقق المعين من الإدارة الجبائية مباشرة بالتحقيق في الأوجه التي أثارها المكلف بالضريبة بتاريخ بدء عملية التحقيق، ويجب أن تتم هذه العملية بحضور المكلف أو بحضور وكيله.
- يمكن للمحقق أثناء التحقيق أن يتخذ الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة الأوجه المثارة من طرف المكلف بتقديم هذا الأخير ما يثبت ادعاءاته كتقديم الفواتير الخاصة بنشاطه لفحص حساباته.
- بعد انتهاء العون المحقق من جميع مراحل التحقيق يحرر محضر يبدي فيه ملاحظاته وملاحظات المكلف بالضريبة، ليتولى المدير الولائي للضرائب إرسال الملف مرفقا بالمحضر إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية.
- * **الحالة الثانية:** إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، يتم وجوبا إعلامه بتلك الوقائع أو الأسباب، وكذلك إعلامه بأن له أجل ثلاثون (30) يوما للإطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة².
- بمعنى أنه إذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف لإثارة وقائع أو أسباب جديدة، يفتح التحقيق من جديد، مع إعلام وتبليغ الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة³.

(1) تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يشر في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إلى حالات التنافي بالنسبة للعون المحقق كما فعل في الخبرة، فكان من الأولى أن يؤكد على تعيين عون محقق لم يشارك في إعداد أسس الضريبة، حفاظا على النزاهة و الحيادية، كما نعيب على المشرع عدم تحديده للمدة اللازمة للتحقيق.

(2) المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, op cit, p 310

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعلى الرغم من أن تبادل المذكرات بين الأطراف (المكلف و الإدارة) يجعل عملية الإجراءات تطول مما يؤخر عملية صدور القرارات، إلا أنها تعتبر الطريقة المثلى للوصول إلى أحكام دقيقة تعطي كل ذي حق حقه¹.

فهذا الأخذ والرد أوردته المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية².

كما تجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم إعلام المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية بالوقائع الجديدة يعد خرقاً لمبدأ الوجاهية وحق الدفاع الذي يكرسهما المشرع الجبائي، لذلك يأمر القاضي الإدارة بتقديم تلك الوقائع بالجلسة لإطلاع المكلف عليها. وكل مذكرة تقدم إلى المحكمة الإدارية من قبل المدعين أو وكلائهم، يجب أن تحرر على ورق مدموغ³.

وما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه أغفل تحديد مدة التحقيق الإضافي، الأمر الذي قد تطول معه المدة وتعطل به مصالح المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء. ومع كل ما سبق فإننا نرى وجوب تحديد مدة التحقيق وإعطاء آجال محددة لأطراف الدعوى الجبائية لتبادل المذكرات والدفع وذلك لتيسير سير الإجراءات والتوصل لحل المنازعة الجبائية بأسرع وقت.

ثانياً/ مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

تنص المادة 85 في الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنها تأمر بذلك. خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ورأى القاضي عدم جدية التحقيق

(1) فريجة حسين، مرجع سابق، ص 93.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 78.

(3) انظر: المادة 3/84 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الإضافي و شكك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها.

وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، والتي يراها ضرورية لحل النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق وفقا للمادة سالفه الذكر على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول أو التحقيق الإضافي. وما يؤخذ على المشرع الجبائي أنه على الرغم من أنه أقر بأن المحقق الثاني في مراجعة التحقيق يجب أن يكون محقق غير الذي قام بالتحقيق الإضافي إلا أنه لم يحدد رتبته، وكان من الأولى أن تكون رتبته أعلى من رتبة المحقق الأول وذلك لضمان فعالية ومصداقية التحقيق.

وهذا ما يدعونا أيضا إلى الميل لاعتماد مصطلح التحقيق المضاد وهو الترجمة المطابقة لما جاء في النص الفرنسي (contre vérification) بدل مراجعة التحقيق التي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي.

وتتم إجراءات التحقيق المضاد على النحو الآتي:

- يكلف مدير الضرائب بالولاية عوناً للقيام بالتحقيق المضاد غير العون الذي قام بالتحقيق الإضافي والذي يكون على الأرجح مفتش.
- يبلغ المكلف بالضريبة بتاريخ عملية إجراء مراجعة التحقيق.
- تتم إجراءات التحقيق المضاد بحضور المكلف أو بحضور وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- يقوم العون المكلف بالتحقيق بتحرير محضر بيدي فيه رأيه، ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة، وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، إذا اقتضى الأمر ذلك.
- ثم يرسل الملف بعد مراجعة التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية، والذي يرسله بدوره إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

والملاحظ أن المشرع الجبائي نص في المادة 85 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية على حضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة لمراجعة التحقيق (التحقيق المضاد) في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من نفس القانون، غير أننا وبالرجوع إلى نص المادة 76 لا نجدها تنص على أي حالات، إنما تتعلق فقط بالشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب للنظر فيها.

وما يؤخذ على المشرع في هذا المقام أيضا أنه سمح لرئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن حضور مراجعة التحقيق، وكان من باب أولى ودائما لضمان مصداقية وفعالية التحقيق أن يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة لسير عملية التحقيق المضاد، مثلما فعل بشأن إجراءات الخبرة إذ خول لهذا الأخير حضور عمليات الخبرة متى اقتضى الأمر.

وكما أغفل المشرع تحديد مدة التحقيق الإضافي فقد أغفل أيضا تحديد مدة التي يتم خلالها مراجعة التحقيق، ولا يمكننا تبرير هذا الإغفال إلا بأنه ترك تحديد مدة التحقيق في الحالتين للسلطة التقديرية للقاضي بحسب نوع وأهمية النزاع المطروح أمامه.

ونرى عدم فعالية مراجعة التحقيق لأنه يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في صالح المكلف لأنه لا يضيف الجديد للتحقيق السابق لأن القائم به من الإدارة التي تعتبر خصم و حكم في آن واحد، مما قد يؤثر سلبا على مبدأ الحياد، ويمس بمصداقية التحقيق، ويعمل على طول الإجراءات الأمر الذي لا يكون في صالح المكلف بالضريبة.

لذا نجد أن المشرع الفرنسي قد ألغى عملية مراجعة التحقيق وأبقى على إجراء الخبرة فقط كإجراء للتحقيق في المنازعات الجبائية، لأن الخبراء هم من أعوان القضاء و مستقلين عن الإدارة الجبائية مما يضيفي مصداقية أكثر على التحقيق.

وعليه نطالب المشرع الجزائري بأن يخطو خطأ المشرع الفرنسي لضمان حقوق المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، ويكتفي بإجراءات الخبرة التي توضح كل

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الإشكالات القائمة بين المكلف والإدارة بكل حياد وموضوعية، ويتلافى معها تضييع الجهد والوقت والمال.

ثالثا/ الخبرة

تعتبر الخبرة وسيلة من وسائل التحقيق في المنازعة وليست وسيلة إثبات، ويجب أن تحترم الخبرة مبدأ مزدوج، فمن جهة لا يمكن أن يحل الخبير محل القاضي، وهذا المبدأ يذكر بوجود خطرين في الخبرة: خطر تعدي الخبير على المهام القضائية للقاضي، وخطر تفويض القاضي للمصدقية التقنية، ومن جهة أخرى الخبير لا يمكنه أن يحل محل الأطراف لاسيما الذي فرض عليه عبء الإثبات، فالخبرة عليها أن تحترم عبء الإثبات¹.

لم يتم تنظيم الخبرة في القانون الجزائري بقواعد قانونية موحدة، فبدون شك يوجد قانون عام للخبرة القضائية، ولكن إلى جانب الخبرة في القانون العام يوجد بعض الأنواع الخاصة للخبرة والتي تنظم بنصوص خاصة تميزها عن الخبرة في القانون العام، كقانون العقوبات وقانون التأمين، والقانون الإداري وغيرها من القوانين.

فهل عرف لمشروع الجزائري الخبرة وهل نص على أحكام خاصة بها في القانون الجبائي ؟ لم يعرف المشرع الجزائري الخبرة لكنه بين هدفها من خلال نص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثل في توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.

ويعرف البعض² الخبرة بأنها: " عملية ينتدب من خلالها القاضي أعوانا لهم خبرة في ميدان ما، أو فن معين أو علوم، والذين يكتسبون معرفة ومفاهيم حول بعض المسائل والوقائع، والهدف من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى أنها ضرورية من أجل اتخاذ قراره لحل النزاع، حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده "

1) Kossentini Mohamed, **L'Expertise Dans Le Contentieux Fiscal**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, Tunisie, 2008, p 301 et 302.

2) Expertise comptable judiciaire , Répertoire Pratique de DALLOZ, Livre de Chevet de Justice " L'expertise et l'opération confier par le juge a des agents expérimentés dans un métier, dans un art, dans une science du possédant des notions sur litige, et au ils ne peut se prononcer lui-même " .

كما يرى البعض¹ أن الخبرة هي عبارة عن: " مجموعة معاينات وأراء موجهة لتنوير العدالة، صادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معرفة تقنية، إذ يبدي الخبراء رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم ".
من خلال هذين التعريفين يتبين لنا أن الأمر بإجراء الخبرة يعتبر من بين أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية، والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين.
وقد نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية بالمواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المنازعة الجبائية في المادة 86 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.

1- ندب الخبير:

وفقا للمادتين 126 و 128 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القاضي يقوم بتعيين خبير أو أكثر إما من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم، ويحدد القاضي مهام الخبراء بدقة في الحكم الأمر بإجراء الخبرة.
والأصل أن القاضي يعين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول المجلس القضائي، والذين قد أدوا اليمين القانوني أمامه، أما الخبير غير المقيد بهذا الجدول فقبل أن يقوم بإنجاز المهام المسندة إليه يقوم بأداء اليمين أمام القاضي المعين في الحكم والأمر بالخبرة، ما لم يعف منها بطلب من أحد الخصوم وفقا للمادتين 132 و 133 من نفس القانون.
وتطبق إجراءات الخبرة هذه سواء أمام الجهات القضائية العادية أو الإدارية، ونظرا لخصوصية المنازعات الجبائية فقد خص المشرع الجبائي الخبرة القضائية بأحكام خاصة.
فقد نصت المادة 86 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

(1) مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002، ص ص 42،

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

" يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء ".¹

فالخبرة تمثل إحدى إجراءات التحقيق الخاصة الرئيسية، سواء أمرت بها المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب بالولاية، وفي نفس الوقت ينبغي ألا نقلل من قواعد الإختصاص، وإشراك الغير خارج نطاق اختصاص القاضي الإداري¹.

وقد ورد في القضاء الإداري " أن قضاة الموضوع قد اعتمدوا في التعويض الذي حكموا به للمستأنفة، على التقدير الذي قامت به مصلحة أملاك الدولة وذلك بطلب من البلدية ومن جانبها فقط، بيد أنه كان عليهم الأمر قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير ليحرر تقريرا غير منازع فيه من حيث الشكل، وأن قضاة المجلس برفضهم للطلب الاحتياطي للطاعن الرامي إلى تعيين خبير لتسند إليه مهمة البحث في النزاع القائم حول معدل الضريبة الخاصة بصيدليته خالفوا القانون²."

ورغم أن إجراء الخبرة يبقى أمر اختياري يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، حسبما تقتضيه الضرورة، وأن هذا الإجراء كثيرا ما نجده في المنازعات الجبائية، نظرا للطابع التقني الذي يتميز به هذا النوع من المنازعات، إلا أن رفض طلب الطاعن بتعيين خبير يعد مخالفا للقانون، وهذا ما أكده قرار للمحكمة العليا في 10/02/1990³، حيث جاء فيه:

" من المقرر قانونا أنه يمكن أن تأمر الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بإجراء الخبرة، إما تلقائيا، و إما بناء على طلب المكلف وإما بناء على طلب المدير، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفا للقانون".

1) Chabanol Daniel, Contentieux Administratif, **Expertise**, Encyclopédie, Dalloz, 1995, p 2.

2) بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية، الطبعة الأولى، (بدون دار وبلد النشر)، 2003، ص 200.

3) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 10/02/1990، القرار رقم 62731، المجلة القضائية العدد 04، سنة 1991، ص 224.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تتجزأ الخبرة من طرف خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية بقرار تمهيدي قبل الفصل في الموضوع، ويمكن أن تسند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة فإن كل طرف يعين خبيره، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية¹، وهو الأمر الذي يميز الخبرة في المنازعات الجبائية إذ يحق لكل طرف من أطراف الدعوى أن يختار الخبير الذي يراه مناسباً، وتعتبر الدولة أو المجتمع طرف في عملية الخبرة لهذا يتم تحديد مهام الخبير بدقة².

ونرى أنه كان من الأفضل أن تعين المحكمة الإدارية بنفسها الخبراء المختصين في المجال الجبائي والذين يكونون من بين المستشارين الجبائيين أو الخبراء المحاسبين، لكي تحافظ على مبدأ العدالة وكفالة حقوق المكلف بالضريبة ولا تترك فرصة للإدارة الجبائية بأي شكل من الأشكال أن تنفرد بالقيام بمختلف إجراءات التحقيق (التحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد، والخبرة).

ولضمان حقوق المكلف بالضريبة فقد اشترط المشرع الجبائي على الإدارة الجبائية ألا تسند مهمة الخبير إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير من أدلى برأيه في القضية، أو من تمّ توكيله من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق³.

يحدد القاضي الإداري المهام المسندة للخبير أو للخبراء تحديداً دقيقاً، وتتمثل خصوصاً في ما يلي:

- تحديد الضريبة الواجب دفعها.
- تحديد الرسوم على القيمة المضافة المترتبة على نشاط تجاري ما.
- الإطلاع على مختلف المستندات المحاسبية.
- تحديد رقم الأعمال الخاصة بسنة معينة.
- تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفترة معينة لفائدة الإدارة.

(1) المادة 2/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) Baccouche Néji, Droit Fiscal General, Novaprint , sfax, Tunisie, 2008, p 416.

(3) المادة 3/86 من القانون أعلاه.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وعلى هذا الأساس صدر قرار عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة بتاريخ: 2004/11/07 ملخص ما جاء فيه: " أن المدعى رفع دعوى ضد مديرية الضرائب لولاية بسكرة التمس فيها تعيين خبير مختص لمراجعة ملفه الجبائي الذي كان محل ضريبة فرضت عليه للسنة المالية 2000 وخلص القرار إلى الاستجابة إلى طلبه بحيث جاء في منطوقه ما يلي: " وقبل الفصل في الموضوع تعيين الخبير... للقيام بالمهام التالية: إجراء تحقيق في محاسبة المدعى لسنة 2000 وتحديد رقم أعماله وعلى ضوءه تحديد الضريبة والرسوم المستحقة الأداء لفائدة الإدارة لتلك السنة - كل ذلك بعد الإطلاع على مجمل الوثائق ومستندات المدعى ... "1.

2 - رد الخبير:

يحق لكل من طرفي النزاع رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، يوجه طلب رد الخبير المسبب إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في طلب الرد بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الخصم².

ويجب ردّ الخبير حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه، وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه، ولا ينبغي انتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف³، وذلك حسب ما جاء في قرار مجلس الدولة، أين استأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قراراً صادقاً على تقرير خبرة ضريبية محررة من طرف خبير عقاري، أثارت لأول مرة مسألة عدم اختصاص الخبير " في حين أنه بالنسبة للسيد.....خبير عقاري ليس مؤهلاً للقيام بالخبرة الحسابية، فإن هذا الدفع جاء

1) قرار صادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة بتاريخ 2004/11/07 تحت رقم 04/59.

2) المادة 4/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

3) عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 42.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

متأخرا، وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، مما يجعل هذا الدفع غير سديد¹.

وفي حالة رفض الخبير إنجاز الخبرة أو القيام بالمهمة المسندة إليه، يتم تعيين خبير آخر بدلا عنه يقوم بنفس المهام²، بواسطة أمر يصدره القاضي الذي أمر بإجراء الخبرة.

3 - إجراءات الخبرة:

تطبيقا لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 341 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الخبير يقوم بإجراءات الخبرة وفقا للمراحل الآتية:
- يبلغ الخبير من طرف أمانة ضبط المحكمة الإدارية التي عينته أو من طرف الخصوم، ويستلم نسخة من القرار المحدد لمهامه.

- ثم يشرع الخبير (أو الخبراء المعينين) مباشرة في القيام بالمهمة المنوطة به شخصيا، فيقوم بتحديد يوم وساعة ومكان بدء عمليات الخبرة، ويخبر إدارة الضرائب المعنية والشاكي، وعند الاقتضاء يعلم الخبيرين الآخرين مسبقا بعشرة (10) أيام على الأقل قبل الشروع في عمليات الخبرة³.

وفي فرنسا رئيس المحكمة الإدارية هو الذي يحدد بدء العمليات ويخطر الخبراء والمدعي ومدير الضرائب ورئيس البلدية وممثلي اللجنة البلدية⁴.

و نرى أيضا أنه من الأفضل من الناحية العملية أن يخول المشرع الجبائي الجزائري أمر تحديد تاريخ وساعة بدء العمليات للقاضي الذي أصدر أمر إجراء الخبرة، ولا يترك ذلك للخبير حتى يضمن سرعة وجدية عملية الخبرة.

(1) قرار رقم 163903، بتاريخ 2001/02/19، مجلس الدولة، الغرفة الرابعة. (غير منشور)

(2) المادة 5/86 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 5/341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) المادة 6/86 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 6/341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4) Louis Troabas et Jean-Marie Cotteret, op-cit , p 31.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- يقوم الخبير بتبليغ الخصوم برسالة مضمّنة أو بتسليم التبليغ مباشرة له، ثم يتوجه إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، والمكلف بالضريبة أو من يمثله، كما يمكن لرئيس لجنة الطعن للدائرة الحضور، ثم يبدأ الخبير بتنفيذ المهام المحددة له في القرار القضائي، ويتلقى جميع تصريحات و أقوال الأطراف وغيرهم للتوصل للحقيقة.

ويجب أن تتم عمليات الخبرة بدقة ضمن المهام والعناصر المحددة من طرف القاضي الإداري في تحديده المسائل الفنية والتقنية التي يجب على الخبير توضيحها بتفصيل ودقيقة.

وإذا تم تبليغ إدارة الضرائب من طرف الخبير باستدعائه ولم يحضر لعملية الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة وليس للإدارة التمسك بهذا أمام جهة الاستئناف لإلغاء القرار المستأنف، لأنه لا يمكن لإدارة الضرائب التمسك بخطئها حسبما جاء في قرار الغرفة الإدارية، بتاريخ 1998/04/2، ولا يمكن الإدعاء ببطلان البيانات الواردة في الخبرة أمام القاضي الإداري، طالما لم يطعن فيها بالتزوير¹.

- يقوم الخبير باطلاع الأطراف على مختلف الوثائق الضرورية التي من شأنها الكشف عن الحقيقة والتوصل لحل النزاع، وعليه احترام مبدأ الوجاهية بسماع أطراف النزاع ودراسة الوثائق المحاسبية التي بحوزتهم، وكذا الإطلاع على الملف الجبائي²، وعلى الخبير ألا يتردد في الاتصال بمختلف الإدارات التي تحوز وثائق قد تكون حاسمة، أو اللجوء إلى الجهة القضائية التي عينته لطلب تدخلها على مستوى الإدارات المعنية حتى تساعده على إنجاز مهامه³، ولا يمكنها أن تحتج بالسر المهني.

- يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمّنه رأيه، ويحرر الخبراء تقرير مشتركاً أو تقارير منفردة، فقد نصت المادة 7/86-2 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: " يقوم عون إداري

(1) قرار رقم 164086 الصادر بتاريخ 1998/04/27، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، (غير منشور)

(2) انظر:- قرار رقم 009350 الصادر بتاريخ 2003/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور)

- قرار رقم 005722 الصادر بتاريخ 2002/10/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور)

(3) مقداد كوروغلي، مرجع سابق، ص 47.

بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة"

بالتدقيق في قراءة نص المادة على تحرير محضر من طرف عون الإدارة وتحرير تقرير من طرف الخبير أو الخبراء، وهنا لنا أن نتساءل عن وجوب تحرير محضرين ؟ فإذا كان الجواب بنعم فما الفائدة من تحرير محضرين وما مصيرهما في حالة التناقض في محتواهما ؟

أما إذا كان الجواب بلا، وهو الأقرب من الصحة أي أنه يتم تحرير محضر واحد يتضمن تقرير الخبير أو الخبراء ولكن يبقى التساؤل قائماً بشأن جدوى قيام عون الضرائب بتحرير المحضر وتضمينه لرأيه، ما دام الخبراء يقومون بتحرير تقارير عن المهام المنوطة بهم في الخبرة بموجب حكم قضائي ؟

يرى البعض¹ بأن تدخل عون الضرائب في كتابة المحضر ما هو إلا تزيّد أو مبالغة لا أساس لها، خاصة وأن رأي العون لن يكون في صالح المكلف لأنه في أغلب الأحيان سيتأثر العون بقرار مدير الضرائب، وإضافة لهذا فإن السماح لعون الإدارة بإبداء رأيه دون السماح بذلك للمكلف لا يحقق مبدأ العدالة بين الطرفين، لذا نرى بأن على المشرع أعمال الأحكام العامة وجعل تحرير المحضر أو تقرير الخبرة منوط فقط بالخبير (أو الخبراء) الذي أوكلت له هذه المهمة، والذي عليه إثبات صحة إدعاءات كل من الإدارة والمكلف وتسجيل أقوالهم وملاحظاتهم في التقرير الذي يقدم للمحكمة.

- يودع الخبير (أو الخبراء) وفقاً للمادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية تقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تتطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة.

(1) انظر حسين فريجة، مرجع سابق، ص 98، و أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 83.

4- شكل ومضمون الخبرة:

لم يحدد المشرع الجبائي شكل معين يتم من خلاله تحرير تقرير الخبرة، إلا أن العرف القضائي و ما استقر العمل عليه مهنيًا، كرس بعض القواعد الهامة التي يجب على الخبير ذكرها واحترامها.

ففي ديباجة التقرير يتناول الخبير ذكر وقائع تكليفه بعد تحديد اسمه و لقبه و عنوان مكتبه والتعريف بالأطراف أو وكلائهم و عناوينهم ثم القرار الذي بموجبه تم تعيينه وذلك بتحديد تاريخه ورقم القضية ورقم الفهرس، على أن يذكر بكل دقة " منطوق القرار القاضي بتعيينه حرفيا مع الإشارة إلى أن التنفيذ كان بموجب الصيغة التنفيذية للقرار "، كما عليه أن يحدد تاريخ تسلمه القرار و طبيعة المهمة الفنية المقرر إجراؤها.

و يجب على الخبير أن يرفق بتقريره جميع الوثائق المقدمة إليه من قبل الأطراف والتي ساعدته في التوصل إلى النتائج المقترحة على القضاء، كما يجب أن تتضمن الخبرة:

- عرض موجز للوقائع و أقوال الخصوم مع ذكر أسباب امتناع أو تخلف احدهم عن الحضور مع التأكيد على وجه الخصوص تكليفهم بالحضور طبقا لأحكام المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية، وذكر المستندات و الأدلة المقدمة من كل طرف.

- مناقشة الأدلة بمقارنة أقوال الأطراف و ادعاءاتهم بالمعاينات المادية التي يكون قد أجراها، و في الخلاصة تحديد ما يجب استبعاده و الإجابة عن التساؤلات المطروحة من القاضي.

- وضع الخبير لتوقيعه، والتاريخ قبل إيداعه بكتابة ضبط الجهة القضائية المختصة .
وفي حالة تعدد الخبراء، فهم ملزمون بتقديم بيان عن خبرتهم في تقرير واحد ما لم يختلفوا في الرأي، فإذا لم يتفقوا وجب على كل واحد منهم أن يدلي برأيه معللا، ما لم تقرر الجهة القضائية خلاف ذلك¹.

ويتم إيداع محضر وتقارير الخبراء كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حتى يتسنى للأطراف المخطرة قانونا بالإطلاع عليها في أجل عشرين (20) يوما كاملة².

(1) المادة 127 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- نتائج الخبرة:

يترتب على الخبرة المقدمة أحد النتائج الآتية :

- إما قبول الخبرة كلياً: إذا تمكن الخبير من الإلمام بمضمون المهمة المسندة إليه و أنجزها على أكمل وجه، متبعاً في ذلك الطرق القانونية مع احترامه للإجراءات الواجبة الإلتباع ، بالإجابة على الأسئلة المطروحة عليه قانونياً وعلمياً، تعين على الجهة القضائية اعتماد تقرير الخبرة كعنصر أساسي وجوهري أثناء الفصل في النزاع المطروح عليها، و بالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلاً للإثبات.

- وإما قبول الخبرة جزئياً: يحق للقاضي أن يعتمد جزء من الخبرة ويصادق عليه ويستبعد الجزء الآخر، كأن يقضي مثلاً بالمصادقة على تقرير الخبرة فيما يتعلق بالإلزام أحد طرفي النزاع بتعويض الطرف الآخر بمبلغ مالي مقابل نزع الملكية للمنفعة العامة أو بدفع جزء من الضريبة وليس كلها¹.

- أو رفض الخبرة كلياً: بما أنه من المؤكد قانوناً وقضائياً أن القاضي غير ملزم برأي الخبير، فمتى لاحظ أي نقص في المعلومات حق له رفض الخبرة جملة واتخاذ الإجراء الذي يراه مناسباً للتوضيح والذي لا يخرج عن ثلاث:

- إما الأمر بالانتقال للمعاينة: وهو الأمر الذي يسمح للقاضي بالتعرف شخصياً على النزاع المطروح أمامه مباشرة، وطبقاً للمادة 146 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن القرار الصادر بانتقال القاضي وقيامه بإجراء معاينات وتقديرات يتم في جلسة علنية ليدعو الخصوم للحضور بعد أن يحدد لهم يوم وساعة الانتقال، فإذا لم يحضر أحد الخصوم ولم يعينوا عنهم أحد في الجلسة يتم تبليغهم رسمياً بقرار المعاينة، وبعد انتهاء العملية يقوم كاتب الضبط بتحرير محضر المعاينة.

(1) قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ : 2000/02/19، (غير منشور)

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وتطبيقاً لذلك قضت الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بالانتقال للمعاينة في قرار صادر بتاريخ: 1991/01/27 و بررت ذلك بدعوى أن الخبرة المأمور بها لم تتر كفاية المحكمة فيما يتعلق بشكل الأمكنة و حقوق كل واحد من أطراف الدعوى¹.

- وإما الأمر بخبرة جديدة: إذا أنجز الخبير المهمة الموكلة إليه لكن القاضي لم يقتنع بها في النزاع إما لعدم أو وجود تناقض مع تقرير خبرة منجز سابقاً، فإنه باستطاعته اللجوء إلى خبرة مضادة، وتعيين خبيراً آخر للقيام بخبرة جديدة تكميلية، تتم وفقاً للشروط المحددة أعلاه، وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية وما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ: 1999/07/26 والذي قضى بتعيين خبير آخر للقيام بخبرة مضادة للخبرات الثلاثة التي طرحت للمناقشة و جاء في تسبيب القرار أن "... أن المبلغ الممنوح لا يتطابق و التقييم الذي اقترحته الخبرات الثلاثة المعينة ..."².

- وإما استبعاد الخبرة نهائياً: يحق للقاضي استدعاء الخبير ليفيده بكل التوضيحات والتفسيرات حول تقريره وهذا ما أكدته المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية، فإذا رأى أن الخبرة يشوبها الغموض أو أنها بنيت على عناصر وهمية و أنها غير جدية، حق له القضاء بعدم المصادقة على تقرير الخبرة و في هذه الحالة يجب على القاضي أن يبيت في النزاع المطروح دون الاستناد على الخبرة المستبعدة، ودون الأمر بخبرة جديدة، وهذا ما أكده مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ: 1999/07/26 الذي قضى برفض الدعوى على الحال مع القول بأنه لا جدوى من التصديق على تقرير الخبرة نظراً لكون الخبرة جاءت غامضة كما أنها لم تتوصل إلى اقتراح حل للقضية³.

1) قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا بتاريخ: 1991/01/07، (غير منشور)

2) انظر:- المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

- قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 1999/07/26، الغرفة الرابعة، (غير منشور)

- وانظر: مقداد كور و غلي، مرجع سابق، ص 50.

3) قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ: 1999/07/26، الغرفة الرابعة، (غير منشور)

ولا يقيد رأي الخبير القاضي الإداري، ولا يلزمه في شيء حتى ولو كان في مسألة تقنية أو فنية، فإن خالفه فعليه أن يسبب قراره، ويذكر ما اعتمد عليه من عناصر في ذلك¹. وما تجدر إليه الإشارة وبالنظر للخصوصية التي تتمتع بها الإجراءات الجبائية فإن المشرع في المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية جعل السلطة التقديرية للقاضي الإداري في تعيين الخبير، لكن كان من الأولى التأكيد و الحرص على أن يكون هذا الخبير من بين الخبراء الجبائيين، لما لهم من دراية كافية بالميدان الجبائي، والذي يتطلب الإلمام بالجوانب المحاسبية والقانونية.

إضافة إلى هذا فإننا نرى دوماً وجوب تخصص القضاة في كل المجالات لاسيما في المجال الجبائي، حتى يتسنى للقاضي متابعة وفهم عناصر ومعطيات الخبرة كي يؤسس قراره عليها.

6- أتعاب ومصاريف الخبرة:

من الثابت أن الخبير أثناء قيامه بالمهام المسندة إليه من طرف القاضي الإداري في القرار التحضيري قبل الفصل في الموضوع، يتحمل مصاريف ونفقات مختلفة، وبما أن الخصوم هم الذين لهم المصلحة في إجراء الخبرة فإن هذه المصاريف تقع على عاتقهم. فبالنسبة لمسألة أتعاب الخبراء ومصاريف الخبرة في المنازعات بشكل عام نظمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 143 منه، وضبط الأمر رقم 07/67 المؤرخ في 1969/09/18 المعدل للأمر 224/66 المؤرخ في 19966/07/22 المتضمن المصاريف القضائية، مسألة تكفل الخصوم بالنفقات المترتبة على إجراءات الخبرة.

أما بالنسبة لأتعاب ومصاريف الخبرة في المنازعات الجبائية فقد تولت المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية الترتيبات المتعلقة بها فنصت على أن: " يقدم الخبراء كشفاً بمصاريفهم وأتعابهم، وتتم التصفية وتحديد الرسم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة بقرار يصدره الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند

(1) للتفصيل أكثر راجع: محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، طبعة 2002، دار هومة، الجزائر، ص

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تحديد الأتعاب التقارير المودعة بعد مرور أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر، ويستطيع الخبراء أو الأطراف ضمن أجل ثلاثة (03) أيام كاملة ابتداء من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية، والتي تبت في هذه المنازعة في هيئة غرفة مشورة " .

ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة، إلا أنه إذا تمت الاستجابة لطلبه جزئياً، فإنه يتحمل جزءاً من مصاريف الخبرة، حسب النسب التي يحددها القرار القضائي، وذلك مع مراعاة حالة الخلاف عند بداية الخبرة¹.

وبالنسبة لمصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فتنكف بها :

- إما الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات حصلت لفائدة الدولة.
- وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية، إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب اقتطاعاً مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة².

المطلب الرابع: إجراءات الحكم

بعد النظر والتحقيق في المنازعة الجبائية أمام المحكمة الإدارية، تأتي مرحلة الفصل فيها بإصدار حكم وفقاً لقناعة القاضي بعد جملة من التحقيقات والخبرات المنجزة ويتم النطق بذلك الحكم في جلسة علنية³، ويتطلب النطق بالحكم حضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم⁴.

ويتضمن القرار بيانات إلزامية، كما يجب أن يبلغ للأطراف لترتيب آثاره. وسنتطرق أولاً إلى محتوى الحكم ثم إلى تبليغ الحكم والآثار المترتبة عليه:

(1) المادة 2/98 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 100 من نفس القانون.

(3) انظر المادة 2/89 من قانون الإجراءات الجبائية، و

- Charles Debbasch, op-cit, p 793.

(4) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 264.

الفرع الأول: محتوى الحكم

بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول المنازعة الجبائية يجوز للمكلف أو الإدارة إبداء ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويجوز لرئيس تشكيلة الحكم دعوة أعوان الإدارة الجبائية للاستماع إليه وتقديم توضيحاته¹.

وبعد إتمام هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته²، ثم يتم النطق بعد المداولة بالحكم في الحال أو بتاريخ لاحق، ويبلغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة³.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع الجبائي وفقا لمقتضيات المادة 888 والتي تحيلنا للمادة 270 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تقضي بأن يصدر الحكم بأغلبية الأصوات.

ويجب أن يتضمن الحكم بعض البيانات الأساسية والمتمثلة فيما يلي:

- 1- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، وتاريخ النطق به.
- 2- وأسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية، واسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، واسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- 3- أسماء وألقاب أطراف الدعوى وصفاتهم ومهنتهم، ومحل إقامتهم والمحامين عنهم، وفي حالة وجود شخص معنوي ذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي، والطلبات التي قدمت والدفع والأسانيد التي يستند عليها كل منهم.
- 4- تصدير الأحكام بالعبارة: "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية- باسم الشعب الجزائري"

وفقا لما نصت عليه المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- 5- تضمين القرار بما يفيد أن الحكم صدر علانية، وما يفيد تأشير المحكمة الإدارية على جميع المستندات والوثائق المقدمة من الخصوم، ومحاضر إجراءات التحقيق، وتاريخ إصداره

(1) المادة 1/884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) المادة 885 من نفس القانون.

(3) المادة 1/271 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومكانه، وذكر ما إذا كانت النيابة العامة قد أبدت طلباتها عند الاقتضاء من عدمه، كما يوقع على أصل الحكم كل من الرئيس والعضو المقرر وكاتب الضبط.

6- تسبب الحكم وهو إجراء شكلي جوهري، ويتمثل في مجموعة الأدلة الواقعية والحجج القانونية التي استندت عليها المحكمة الإدارية في تكوين اقتناعها بالحل الذي تضمنه قرارها، ويترتب على إغفاله بطلان القرار، كما يجب الإشارة إلى النصوص القانونية التي أثارها النزاع، وكذا ما يفيد تلاوة تقرير المستشار المقرر.

والتسبب يحقق عناية القاضي بأحكامه وتوحيه العدالة فيها، كما أنه يمكن كل من الخصوم وقاضي الدرجة الثانية من مراقبتها إذا ما شابها عيب¹، غير أن هناك دفع لا يلتزم القاضي الإداري بالرد عليها، مثل الدفع غير المنتجة في القضية².

7- منطوق الحكم وهو الرأي الذي انتهى إليه القضاة في مداولاتهم في الخصومة، بالاستجابة الكلية أو الجزئية لطلبات المدعي أو رفضها.

ويعد منطوق الحكم أهم جزء فيه، حيث تتحدد على أساسه مراكز الخصوم التي كانت متنازعة³، غير أن المادة 342 من قانون الضرائب المبشرة والرسوم المماثلة قد أشارت إلى أن هناك بعض الإجراءات التي قد تكون سببا في تغيير حكم المحكمة الإدارية، والتي نوردها في النقاط الآتية:

- كل مشتكي يرغب في سحب طلبه يجب عليه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق مدموغ وموقعة من طرف وكيله.
- تدخل الأشخاص الذين تثبت مصلحتهم في حل الخلاف، ويشترط تحديد طلب التدخل على ورق مدموغ قبل صدور الحكم.
- لمدير الضرائب تقديم طلبات فرعية أثناء الدعوى قصد إبطال أو إلغاء القرار الصادر في موضوع الشكاية الابتدائية وتبليغ هذه الطلبات إلى المشتكي.

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 265.

(2) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 273.

(3) حسن السيد بسيوني، المرجع أعلاه، ص 266.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يتبين لنا من خلال نص هذه المادة أن المحكمة الإدارية تصدر قرارها النهائي بعد انتهاء كل الإجراءات العادية والاستثنائية التي قد تصبح سببا في تغييره.

الفرع الثاني: تبليغ الحكم والآثار المترتبة عنه

يحكم إجراءات تبليغ الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية والمتعلقة بالمنازعات الجبائية قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية، ويترتب على هذا التبليغ آثار تمس المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، ولهذا سنتعرض أولا إلى تبليغ الحكم وثانيا إلى الآثار المترتبة عنه.

أولا/ تبليغ الحكم

تبلغ الأحكام التي تصدرها المحكمة الإدارية وجوبا إلى جميع أطراف الدعوى، وقد أولى المشرع عند تعديله لقانون الإجراءات المدنية والإدارية أهمية بالغة لهذا التبليغ فجعله يتم أساسا عن طريق محضر قضائي واستثناء عن طريق كاتب الضبط.

فقد نصت المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي". كما نصت المادة 895 من نفس القانون على أنه: " يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

فالقرار يبلغ رسميا عن طريق محضر قضائي إلى إدارة الضرائب وإلى المكلف بالضريبة في موطنه الحقيقي، وإذا كان هذا المكلف شركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الاجتماعي.

ثانيا/ الآثار المترتبة عن الحكم

يترتب على النطق بالحكم تمتعه بحجية الشيء المقضي به، بمقتضاه يعتبر الحكم متضمنا قرينة لا تقبل الدليل العكسي على أنه صدر صحيحا من حيث إجراءاته، وأن ما قضى به هو الحق بعينه من حيث الموضوع¹.

(1) حسن السيد بسيوني ، مرجع سابق ، ص 406 ، و Charles Debbasch, op cit, p 793

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فالأثر المترتب عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هو حيازته لقوة الشيء المقضي فيه، ومن ثم يتم تنفيذه، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية، وتكون نتيجة القرار:

- إما ضد إدارة الضرائب وهنا يكون على مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها¹.

- وإما لمصلحة إدارة الضرائب وهنا يكون على المكلف بالضريبة تنفيذ قرار القضاء، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها².

وبإمكان كل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب أن يستأنفا أمام مجلس الدولة إذا لم يرضهم قرار المحكمة الإدارية³.

1) Louis Troabas et Jean- Marie Cottert, op cit, p 311.

2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 87.

3) المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

إجراءات الطعن في الأحكام الجبائية

يعتبر مبدأ التقاضي على درجات في التشريع الجزائري من أهم المبادئ الأساسية التي تحكم المنازعة الإدارية عموماً والمنازعة الجبائية خصوصاً، إذ يكفل هذا المبدأ حماية القاضي وتمكينه من تقاضي التناقض وتصحيح الأخطاء بتعديل الحكم المطعون فيه من جهة، كما يكفل حقوق المتقاضين بتمكينهم من الطعن في الأحكام والقرارات بالطرق العادية وغير العادية وتدارك ما شابه من أخطاء في تقدير الوقائع أو في تطبيق القانون من جهة أخرى. ووفقاً للتشريع الجزائري¹، فإن الطعن في الأحكام الجبائية يكون بإتباع طرق الطعن العادية وغير العادية، إذ يختص مجلس الدولة بالنظر والفصل في الطعون ضد القرارات

(1) ووفقاً للتشريع الفرنسي، فإن الطعن في الأحكام الجبائية يكون كما يلي:

أولاً/ بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال:
1- طرق الطعن العادية: لا يجوز الطعن فيها بطريق المعارضة، وإنما يجوز الطعن فيها بطريق الاستئناف.
2- طرق الطعن غير العادية: لا يجوز الطعن فيها بطريق التماس إعادة النظر، وإنما يجوز الطعن فيها بطريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

ثانياً/ بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة:

1- طرق الطعن العادية: يجوز الطعن في الأحكام الغيابية بطريق المعارضة، ويكون الطعن وفقاً للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، وللإشارة فقط فإن الطعن بالمعارضة أمام المحاكم الإدارية الفرنسية لم يعد معمولاً به منذ الإصلاح الذي بدأ بتاريخ 10/04/1959، ثم قرر المرسوم رقم 707-88 المؤرخ في 09/05/1988 المتعلق بالإجراءات أمام المجالس الإدارية الاستئنافية في مادته 13 جواز الطعن بالمعارضة في القرارات الصادرة عن المجالس غيابياً، غير أن هذه المعارضة لا تكون جائزة عندما يصدر القرار حضورياً اتجاه طرف له نفس مصلحة الطرف المتغيب.

ولا يجوز الطعن بطريق الاستئناف وتعتبر قاعدة عدم جواز الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة من النظام العام.

2- طرق الطعن غير العادية: يجوز الطعن فيها بطريق النقض، وبطريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة وبطريق التماس إعادة النظر.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

الصادرة من قبل المحكمة الإدارية، ويحق لكلا طرفي الدعوى الجبائية أن يلجأ إلى كل طرق الطعن المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إذ أكدت المادة 40 من القانون العضوي 98-01 على إخضاع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية¹.
وعليه سنتناول إجراءات الطعن بالطرق العادية (المطلب الأول)، وإجراءات الطعن بالطرق غير العادية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إجراءات الطعن بالطرق العادية

وتتمثل طرق الطعن العادية في الاستئناف والمعارضة، ومن الناحية العملية يعد الاستئناف الطريق الأكثر إتباعاً للطعن في أحكام المحكمة الإدارية، وعليه سنتناول بالتفصيل الاستئناف (الفرع الأول) والمعارضة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الطعن بالاستئناف

بالنسبة للأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال يختص مجلس الدولة في نظر طعون الاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية في دعاوى إلغاء القرارات الفردية الصادرة في مجال الضرائب والرسوم، ودعاوى التعويض عن هذه القرارات، وذلك لتوحيد الاختصاص بنظر طعون الاستئناف في الأحكام الصادرة بشأن دعاوى الجبائية لتكون أمام جهة قضائية واحدة وهي مجلس الدولة.

(1) تنص المادة 40 من القانون العضوي 98-01 على أن: تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية، وبصدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد فإننا نرى أنه وتماشياً مع أحكامه يجب أن يعدل القانون العضوي القديم.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويعتبر الاستئناف وسيلة طعن عادية يكفلها المشرع لأطراف الدعوى لإعادة النزاع إلى القضاء والنظر فيه من جديد، ويتم ذلك أمام جهة قضائية أعلى من تلك التي أصدرت الحكم المطعون فيه، كي تعيد بحث النزاع من جديد.

ويعد الاستئناف الطريق الأكثر استعمالاً للطعن في قرارات المحكمة الإدارية¹ في مجال الضرائب المباشرة، وقد وردت أحكامه في المواد من 949 إلى 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وفي المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية، ونظراً لأهمية هذا الطعن واهتمام المشرع الجبائي بإفراد مواد خاصة توضح كيفية اللجوء إليه للطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، ونظراً لكثرة اللجوء إليه تعمدنا دراسته بنوع من التفصيل مقارنة مع غيره من طرق الطعن التي رغم عدم ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه في ظل غياب النص في القانون الخاص فإنه يتم إعمال الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفقاً للمادة 90 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن الطعن في القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية في المادة الجبائية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو سنة 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وتسييره.

وقد أوضحت المادة 332 من قانون إجراءات المدنية والإدارية أن الهدف من الاستئناف يكمن في مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن المحكمة.

أولاً/ شروط قبول الاستئناف

تخضع شروط قبول الطعن وآثاره وإجراءات نظره-بصفة أساسية- للشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية على أن يسري فيما لم يرد بشأنه نص خاص أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(1) عبد العزيز أمقران، مرجع سابق، ص 130.

وطبقا لما ورد في المادة رقم 10 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 والمنشئ لمجلس الدولة، وكقاعدة عامة فإن القرارات الصادرة ابتدائيا من المحاكم الإدارية تقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلا إذا وجد نص يقضي بغير ذلك. وعليه فإن الأمر سيان بالنسبة للمنازعات الجبائية التي تكون فيها القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة، وهذا ما أكدته المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

فالطعن بالاستئناف في المنازعات الجبائية يخضع للقواعد العامة، وعليه لقبول الطعن أمام مجلس الدولة فإنه يجب توفر الشروط الآتية:

(1) الشروط المتعلقة بالمستأنف:

ويقصد بالمستأنف هنا أحد أشخاص الخصومة في الاستئناف، وقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون و منها الطعن بالاستئناف سواء أمام القضاء العادي أو الإداري²، والشروط الواجب توفرها في المستأنف هي نفسها الواجب توفرها في رافع الدعوى أمام المحكمة، وقد قضت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه لا يجوز لأي شخص رفع دعوى أمام القضاء ما لم تكن له صفة، و مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، وأهلية للتقاضي.

كما قضت المادة 335 من نفس القانون بأن حق الاستئناف مقرر لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم.

(1) يحيي محيت، قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 66. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد تلافى إشكالية الاختصاص القضائي عندما أخضع كل المنازعات الجبائية لاختصاص القضاء الإداري، على خلاف الوضع في بعض الدول كفرنسا، ومصر، وتونس بحيث يتم توزيع الاختصاص في المادة الجبائية بين القضاء العادي والقضاء الإداري، غير أن المشرع الجزائري ميز بين منازعات الضرائب المباشرة وجعلها من اختصاص الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، مع إمكانية استئناف قرارات هذه الأخيرة أمام مجلس الدولة، أما منازعات الضرائب غير المباشرة فقد جعلها من اختصاص الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، بالدرجة الأولى والأخيرة.

(2) محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005، ص 272.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ومن ثم فإنه يشترط في أشخاص الخصومة لدى الطعن بالاستئناف توافر الصفة والأهلية والمصلحة:

1 الصفة:

للصفة في الطعن بالاستئناف معنى ضيق، إذ تقضي بأن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصمًا في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلًا فيها¹، وبالنسبة للمنازعات الجبائية فقد أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية بصفة مباشرة و مجسدا إياه في المادة 38 من القانون رقم 36/ 90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وعلى عكس الوضع في فرنسا، فإن هذا الحق منح لوزير المالية بالرغم من عدم كونه طرفًا في الدعوى الابتدائية مستندا في ذلك إلى أن دعوى المكلف لم تكن في الحقيقة ضد الإدارة بل ضد قرارها الذي يؤخذ باسم الوزير.

وعموما فإن شرط الصفة الوارد في نص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه دون طلب الخصوم، ومن ثم يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطراف في المنازعة الابتدائية.

2 الأهلية:

عادة ما يميز في موضوع الأهلية بين الشخص الطبيعي و المعنوي، فبالنسبة للشخص الطبيعي يفترض به أنه يتوفر فيه هذا الشرط لدى رفعه للدعوى لأول مرة أمام المحكمة الإدارية المختصة، ووفقا للمادة 40 من القانون المدني فإنه يشترط في الشخص الطبيعي أن يكون بالغًا لسن الرشد ومتمتعًا بقواه العقلية ولم يحجر عليه.

وبالنسبة للأشخاص المعنوية فقد أجاز المشرع الجزائري من خلال نص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية لكل من المدير الولائي للضرائب أو المسئول المؤهل أن يطعن

(1) عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 92.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بالاستئناف أمام مجلس لدولة، والأهلية أيضا من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه من دون أن يطلبه الخصوم.

3 المصلحة:

تطبيقا لقاعدة لا دعوى من دون مصلحة فإن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يقبل إلا إذا كان للطاعن مصلحة، رغم ما يكتنف مفهوم المصلحة من غموض¹، وفي مجال المنازعات الجبائية فإن شرط المصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها وكلاهما له مصلحة في الطعن بالاستئناف.

(2) الشروط المتعلقة بمحل الاستئناف:

و يقصد بمحل الاستئناف هنا القرار القضائي الصادر من المحكمة الإدارية والمتعلق بالمنازعات الجبائية، و يمكن أن نستنتج هذه الشروط من مقتضيات المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و التي تقضي بما يلي: " يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع، أن يرفع استئنافا ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية، ما لم ينص هذا القانون على خلاف ذلك".

إذن، يشترط في محل الطعن بالاستئناف العناصر الآتية:

- أن يكون الحكم محل الطعن بالاستئناف صادر من جهة قضائية مختصة بالفصل في المسائل الإدارية وهي المحاكم الإدارية وفقا لقواعد الاختصاص التي جسدها المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- أن يؤول الاختصاص للفصل في هذا الحكم الابتدائي للمحاكم الإدارية، وذلك بحكم أن المنازعات الجبائية تدخل كلها في اختصاص المحاكم الإدارية ماعدا تلك التي لا تظهر فيها الإدارة الجبائية كسلطة إدارية بل تتصرف كأفراد، كأن تحل محل المكلف المدين لاستفتاء ديونه لدى الغير.

(1) محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008، ص119.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- أن يكون الحكم الصادر من المحاكم الإدارية ابتدائيا، والحكم الابتدائي هو الحكم الصادر من محكمة الدرجة الأولى والقابل للطعن فيه بالاستئناف خلافا للحكم النهائي الذي لا يقبل إلا الطعن بالنقض¹.

وبالنسبة للحكم لتمهيدي والتحضيرى فإنه يجوز استئناف كل حكم تمهيدي قبل الحكم القطعي في الدعوى أما الحكم التحضيرى فلا يجوز رفعه إلا مع الحكم القطعي، وهذا ما طبقه القضاء الإدارى فعلا² فاستبعد القرارات القضائية التحضيرية³.

(3) الشروط المتعلقة بالميعاد:

في حال عدم رضا أحد طرفي المنازعة الجبائية عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، يمكنه رفع استئنافه إلى مجلس الدولة⁴.

وكما أشرنا سابقا فقد كان المشرع واضحا عندما ميز بين الضرائب المباشرة التي أجاز فيها الاستئناف أمام مجلس الدولة، خلافا للضرائب غير المباشرة التي لا يكون لطرفي النزاع بعد صدور قرار المحكمة الإدارية سوى الطعن فيها بالنقض⁵.

يجب أن تودع عريضة الاستئناف بكتابة الضبط لدى الغرفة الثانية المختصة بالقضايا ذات الصلة بالوظيفة العمومي...، وبالمنازعات الجبائية في مجلس الدولة⁶، في ميعادها المحدد بشهر والذي يسري بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ للمدير الولائي للضرائب أو المسئول المؤهل⁷.

(1) محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم، الجزائر، 2004، ص 154.

(2) ملف رقم 07675، بتاريخ 14/01/1990، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، مجلة قضائية، العدد الأول، 1993، ص 63.

(3) رشيد خلوفي، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002، ص 316.

(4) ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، سنة 1998 جريدة رسمية عدد 37.

(5) انظر المادة 498 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(6) انظر المادة 44 من النظام الداخلي لمجلس الدولة.

(7) انظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 344 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

و يجب أن تودع عريضة الاستئناف في أجل شهر من تاريخ تبليغ القرار المستأنف فيه، ويحسب ميعاد الاستئناف كاملاً، فإذا صادف آخر يوم عطلة أسبوعية أو رسمية إمتد إلى أول يوم يليه.

و يوقف ميعاد الاستئناف في حال وفاة المكلف و لا يعاد سريانه إلا بعد إبلاغ الورثة طبقاً للأوضاع المنصوص عليها قانوناً¹، وطبقاً لنص المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية والتي تعتبر المواد الجبائية إحداها، وفي حال استئناف القرارات الاستعجالية فيجب أن يتم في أجل 15 يوماً من تاريخ تبليغها طبقاً للمادة 950 من نفس القانون.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فلا يملك طرفا النزاع إلا الطعن بالنقض في القرار الصادر أمام مجلس الدولة²، ويجب أن يبنى هذا الطعن على إحدى الأوجه المحددة في المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويجب أن يقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه³.

وبالنسبة لمسألة تمديد آجال الاستئناف بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر، فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم ينص على أي تمديد بخلاف قانون الإجراءات المدنية الملغى الذي نص على تمديد أجل الاستئناف لشهر واحد بالنسبة للمقيمين في تونس والمغرب وبشهرين إضافيين للمقيمين في دول أخرى⁴.

(1) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 96.

(2) انظر:- المادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تقضي بأن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يصدر بدون استئناف ولا يمكن أن يخضع إلا للطعن بالنقض.

- المادة 10 من القانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1989 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

(3) انظر المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) بينما نصت المادة 104 من قانون الإجراءات المدنية على تمديد أجل الاستئناف لشهر واحد بالنسبة للمقيمين في تونس والمغرب وبشهرين إضافيين للمقيمين في دول أخرى، ولم ينص قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد على أية إمكانية لتمديد الأجل، وحسب رأينا فقد عمد المشرع إلى ذلك لتوحيد الآجال من جهة، وإلى تكريس فكرة الموطن المختار من جهة أخرى.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وبالرجوع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المادة 336 منه قد نصت على أن: "يمدد أجل الاستئناف إلى شهرين (2) إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار" وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية قد نصت على أنه: "يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر". كما نصت المادة 2/99 من نفس القانون على أنه: "... وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى". وعليه يجب على المكلف بالضريبة اختيار موطن في الجزائر ليتم وجوباً تبليغه في هذا الموطن المختار، وبالتالي فلا مجال لتمديد آجال الاستئناف لغير المقيمين في الجزائر في مجال منازعات الضرائب. ويسري ميعاد الشهر بالنسبة لإدارة الضرائب اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية¹، لأنه يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة². وقد طبق مجلس الدولة الميعاد المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية في عدة قرارات، ففي قرار أصدره مجلس الدولة في 19/02/2001³، جاء فيه: "وعليه في الشكل: في شأن الدفع المتعلق بعدم قبول الاستئناف. حيث أن القرار المستأنف فيه قد تم تبليغه في 02/06/1998 إلى المستأنف الذي لم يطعن بالاستئناف فيه إلا في 04/07/1998 مع العلم بأنه كان عليه أن يرفعه في 03/07/1998 وهو يوم سبت وغير يوم عطلة آنذاك مما ينبغي القول بأن هذا الاستئناف رفع خارج الأجل المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية وبالتالي فهو غير مقبول شكلاً".

(1) المادة 2/91 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 1/91 من نفس القانون.

(3) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في 19/02/2001، القرار رقم 000037، (غير منشور).

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ويجب أن يتم التبليغ من طرف كاتب الضبط لمجلس الدولة إلى جميع الأطراف¹. وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر في 25/10/1999²، والذي جاء فيه: "القرارات الصادرة في المواد الإدارية تبلغ بقوة القانون بمعرفة قلم كتاب الضبط إلى جميع أطراف الخصومة".

ثانيا/ إجراءات الطعن بالاستئناف

لا يوجد في مجال الضرائب المباشرة سوى جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة، نصت عليها المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: " يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف...".

فكل قرارات المحكمة الإدارية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وتطبق هذه القاعدة في منازعات الضرائب المباشرة³.

وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁴ وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

فتودع عريضة الاستئناف والمرفقات بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة، وذلك في الآجال المحددة قانونا.

(1) عريضة الاستئناف:

لقد اشترط المشرع الجبائي شروط خاصة يجب توفرها في عريضة الاستئناف بالنسبة للأحكام الجبائية، وتتمثل فيما يلي:

(1) المادة 408 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، في 25/10/1999، القرار رقم 170466، (غير منشور).

(3) Louis Trotabbas et Jean- Marie Cotteret, op-cit , p 311.

(4) انظر المادتان 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية.

1 أن تكون العريضة مكتوبة:

نظرا للطابع الكتابي والتحريري للإجراءات القضائية الإدارية فإن عريضة الاستئناف في المواد الجبائية أيضا يجب أن تكون مكتوبة¹، وهذه الشكلية من النظام العام يجوز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وقد أكدت ذلك الغرفة الإدارية للمحكمة العليا حينما قررت أنه عندما يشترط القانون في الطعن أمام المحكمة العليا أشكالا و أوضاعا بين فيها كيفية رفعه وجب احترامها كما وردت في المواد 241، 244، 281 من قانون الإجراءات المدنية التي تنص على أن الطعن يجب أن يرفع بعريضة مكتوبة وموقع عليها من طرف محامي مقبول أمام المحكمة العليا ، وتودع لدى كتابة الضبط مقابل إيصال . ومن ثم كان استئناف قرار صادر عن الغرفة الإدارية للمجلس القضائي بواسطة برقية تلغرافية استئناف غير مقبول لعدم احترام الأوضاع القانونية المذكورة. إذن الكتابة التي يعتد بها هنا ليست مجرد أية كتابة وإنما تلك التي تأخذ شكل عريضة تودع لدى كتابة الضبط مقابل وصل يثبت تسجيل الدعوى بعد دفع رسومها القضائية، فلا يعتد بالعريضة التي تأخذ شكل برقية ما لم يتم تأييدها لاحقا بعريضة تتضمن البيانات والشروط اللازمة في عرائض الاستئناف.

2 أن تكون العريضة موقعة ومؤرخة:

يجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة ومؤرخة، ويجب أن يكون التوقيع من الطاعن إذا كان شخصا طبيعيا أو من الممثل القانوني إذا كان شخصا معنويا، وتوقيع عريضة الاستئناف بالنسبة للمكلفين بالضريبة يجب أن يكون من طرف محامي مقبول أمام مجلس الدولة أو المحكمة العليا، وهذه النيابة وجوبية ما عدا بالنسبة للدولة التي تعفى من ذلك، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ينيب عنه محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا.

(1) انظر المادة 1/169، والمادة 1/281 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وقد أكدت هذا الشرط الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1991/03/10¹ والذي جاء فيه ما يلي:

" من المقرر قانوناً أن الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة، والنيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محام مقبول أمامها.

و نيابة المحامي وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول، ومن ثم فإن عريضة الطعن - في قضية الحال - الممضاة باسم الطاعن وبدون توكيل محامي معتمد لدى المحكمة العليا تعد غير قانونية. ومتى كان كذلك استوجب عدم قبول الطعن شكلاً".

وهذا ما عملت به أيضاً المحكمة العليا سابقاً في قضية (ف،ت) ضد والي ولاية معسكر²، والتي قضت بأن الدعوى التي ترفع بعريضة موقعة كما هو الشأن بالنسبة للاستئناف دون أن يحدد الجزاء الذي يترتب في حالة عدم التوقيع على العريضة، ومتى كان من المقرر أنه لا بطلان إلا بمقتضى نص قانوني يقضي بذلك فإن قضاة الموضوع التزموا بتطبيق القانون عند التصريح بقبول الاستئناف شكلاً و عليه يستوجب رفض الطعن، والأمر سيان بالنسبة لموقف مجلس الدولة الذي أكد موقفه استناداً لنص المادة 239 من قانون الإجراءات المدنية بأن الأصل في التداعي أمام المحكمة العليا ومجلس الدولة لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين أمام تلك المحكمة مما يجعل استئناف بلدية وهران غير مقبول شكلاً³.

(1) المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، في 1991/03/10، القرار رقم 75631، المجلة القضائية، العدد 02، سنة 1993، ص 146.

(2) ملف رقم 26563، بتاريخ 1982/02/27، قضية (ف،ت) ضد والي ولاية معسكر، الغرفة الإدارية، المجلس الأعلى.

(3) ملف رقم 880223، بتاريخ 1999/12/20، قضية بلدية وهران ضد (ر،ع) ومن معه، مجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث، 2003، ص 201.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

وإذا كانت هذه هي القاعدة العامة بالنسبة للأفراد، فإن الأمر يختلف بالنسبة للدولة فقد أعفاها المشرع من هذا الإجراء، ويمثلها الوزير المعني أو الموظف صاحب الوكالة في هذا الشأن¹، وعليه يكفي أن يمثل الإدارة الجبائية المدير الولائي للضرائب.

في حين أن المشرع الفرنسي جعل النيابة بالنسبة للأفراد جوازية، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمحام معتمد لدى مجلس الدولة أو يباشر دعواه بنفسه².

3- أن تكون العريضة مستوفية للبيانات الأساسية:

بالرجوع للمادة 540 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن قبول عريضة الطعن بالاستئناف يتوقف على اشتغالها للبيانات الأساسية والمتمثلة في:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- بيانات الخصوم أي المستأنف والمستأنف عليه المتمثلة في الاسم واللقب والموطن.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الإستئناف.
- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- ختم وتوقيع محامي المكلف بالضريبة وعنوانه المهني.

وفي حالة عدم اشتغال العريضة على البيانات السابقة فإن الاتجاه السائد هو عدم الاعتداد بذلك مع إمكانية تصحيحه ما دام النقص أو الخطأ لا يكون من شأنه التجهيل بالخصوم، والهدف من ضرورة ذكر اسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم في عريضة الاستئناف، هو تحديد أطراف هذه الخصومة وأماكن إقامتهم بدقة لتمكين المستشار المقرر من القيام بدوره على أحسن وجه وهذا ما يبرر عدم قبول عريضة الطعن التي لا تحترم هذه الإجراءات³.

(1) المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 95.

(3) بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، طبعة 1991، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 80.

أما اشتراط احتواء العريضة على موجز للوقائع وعلى الأوجه التي يبني عليها الطعن، فإنه يعد ضمانا لجدية الطعن ويمكن المستأنف عليه من الرد على كل وجه من الأوجه المؤسس عليها¹.

كما يجب أن ترفق عريضة الاستئناف بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، أي الحكم القضائي الصادر من المحكمة الإدارية المختصة والتي قام المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية برفع دعوى ابتدائية أمامها، كما يجب أن ترفق بمحاضر التبليغ الرسمي، والوثائق المدعمة للاستئناف في أول جلسة، وكذلك بعدد من النسخ بعدد الخصوم المشار إليهم في العريضة، وذلك لتسليمها للإطلاع عليها قصد إعداد مذكرات ردودهم ودفوعهم².

أما في حالة عدم القيام بإرفاق العريضة بمحاضر التبليغ والوثائق فإنه يمنح للمستأنف أجل وبعد فواته دون القيام بذلك تشطب القضية بأمر غير قابل للطعن، ويترتب عن ذلك إزالة الأثر الموقوف للاستئناف³.

والهدف من إرفاق صورة رسمية من القرار المطعون فيه مع عريضة الاستئناف، فهو تمكين مجلس الدولة من التعرف على القرار المستأنف، أي مجموع الطلبات والوسائل التي قدمت أمام المحكمة الإدارية كأول درجة، والطريقة التي فصلت بها هذه الجهة، حتى تتكون في أذهان قضاة الدرجة الثانية فكرة أولية عن مدى سلامة الحكم المستأنف أمامهم، والتقارير في بعض الحالات بأن لا محل للتحقيق وإرسال الملف مباشرة للنيابة العامة لتبدي ملاحظاتها قبل الفصل فيها⁴.

4- أن تكون محررة على ورق مدموغ:

نصت المادة 90 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: "عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات على ورق مدموغ"

(1) بشير محمد، مرجع سابق، ص 83.

2) Charle Debbach et Ricci Claude, op-cit, p 791.

(3) المادة 542 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 45-قائمة، 2005، ص 155.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

يتضح من هذا النص بأنه يجب أن تقدم عريضة المكلف بالضريبة على ورق مدموغ مهما كانت قيمة النزاع.

وقد أقر مجلس الدولة وجوب دمع عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها في قراره الصادر في 2001/07/30¹ والذي جاء فيه ما يأتي :

" وعليه: من حيث الشكل: حيث أنه وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يجب لزوما أن تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة، وأنه خلافا لذلك تعد عريضة الاستئناف غير مقبولة، وأنه بالرجوع إلى عريضة الاستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعلها غير مقبولة، وتكون الإدارة معفاة من هذا الشرط ."

إلا أن الملاحظ أن المشرع الجبائي لم يضع جزاءات عند تخلف هذا الشرط لكن القضاء الإداري بمناسبة فصله في المسائل التي تعرض عليه أرسى أحكاما في هذا الخصوص منها قرار مفاده: "من المقرر قانونا أنه تجب في الضرائب أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ وموقع من أصحابها وعندما تقدم من طرف وكيل فتطبق أحكام الفقرة 05 من المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سديد، ولما كان من الثابت في قضية الحال أن النص القانوني إذا لم يجعل مذكرة غير مدموغة تحت طائلة البطلان، فإنه يوضع قاعدة يستوجب احتواؤها ولو بإصلاح الخطأ بعد إيداع المذكرة الأولى غير أن تصحيح الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة وإلا سوف يترتب البطلان على ذلك ، ومن ثم فإن قضاة الموضوع طبقوا القانون تطبيقا صحيحا و متى كان ذلك استوجب رفض الطعن"².

(1) القرار رقم 001903، بتاريخ 2001/07/30، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص94.

(2) ملف رقم 73259، بتاريخ 1990/10/21، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، مجلة قضائية، العدد الأول، 1992، ص149.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

من خلال هذا القرار يتبين أن اجتهاد الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا اعتمد على صيغة الوجوب الواردة في نص المادة 338 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لكنه أجاز هذه الشكلية قبل وضع القضية في المداولة¹.
غير أننا نرى أنه لا يمكن رفض عريضة الاستئناف لمجرد عدم تحريرها على ورق مدموغ ذلك أن هذا الأمر يمكن تداركه قبل الفصل النهائي في النزاع حفاظا على مصلحة المكلف بالضريبة.

(2) إيداع عريضة الاستئناف:

وفقا لنص المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجوز لكل من المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية رفع استئناف ضد الحكم أو الأمر الصادر من المحكمة الإدارية، يرفع الطعن أمام مجلس الدولة بعريضة مكتوبة وموقعة، تودع لدى كتابة ضبط مجلس الدولة.

يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا².

وفي حالة سقوط حق المستأنف عليه في الاستئناف الأصلي فإنه يجوز له الاستئناف الفرعي، أما في حالة التنازل عن الإستئناف الأصلي فلا يجوز هنا قبول الإستئناف الفرعي³.

(3) التحقيق في الإستئناف:

يغلب على سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة الطابع الكتابي والاستقصائي، ويشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية.

(1) فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة 08

ماي 45، قالمة، 2007، ص 62.

(2) المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) المادة 951 من نفس القانون.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة¹.

بعد دراسة القاضي المقرر للملف يقوم بإرساله إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، وذلك عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات².

كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالألا وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، ويرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة³.

وعندما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر⁴، وأما إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، فإنه يعتبر منتهياً ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁵.

(4) المرفقات:

يقوم الطاعن عادة بدعم طلباته ودفعه وادعاءاته بالأسانيد والوثائق ذات العلاقة بالطعن وتسمى مرفقات العريضة، وهي محددة حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 121.

(2) انظر المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وللإشارة فقد كانت مهام محافظ الدولة تقوم بها النيابة العامة وفقاً للمادة 248 من قانون الإجراءات المدنية، غير أن هذه المادة الأخيرة قد حددت المهلة التي تتمتع بها النيابة العامة لتقديم تقريرها في حين لم تحدد المادة 846 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد المهلة الممنوحة لمحافظ الدولة لتقديم تقريره.

(3) المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) المادة 852 من نفس القانون.

(5) المادة 853 من نفس القانون.

ثالثاً/ آثار الطعن بالاستئناف

إن الطعن بالاستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الاستئنافية، ولا يفهم من ذلك أن سلطة الجهة الاستئنافية تكون مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف¹، وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية، يجوز للمكلف أو الإدارة الجبائية تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيماً لطلباتهم الكتابية، كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تقديم توضيحاتهم بناء على دعوة رئيس تشكيلة الحكم²، و قد منح المشرع كل هذه الضمانات لكلا الطرفين حرصاً منه على حماية حقوق كليهما.

وبعد إتمام كل هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته، وبعد تقديم المدعي ملاحظاته الشفوية يتناول المدعي عليه الكلمة الأخيرة³.

تتعدّد جلسة الفصل في الإستئناف بمجلس الدولة، إذ يتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره، ويمكن محامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية، وتحال القضية بعد ذلك للمداولة⁴، وأخيراً يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف في جلسة علنية⁵.

وعليه يترتب على الاستئناف الفصل في النزاع من جديد، وعدم قبول طلبات جديدة، وسنتناول هذه الآثار تباعاً:

(1) الفصل في النزاع من جديد:

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية يسمح له بالفصل فيه من جديد سواء من حيث الوقائع أو من حيث القانون، وهو ما يعرف بالآثر الناقل

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 277.

(2) المادة 884 من نفس القانون.

(3) المادتين 885 و 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) المادة 259 من نفس القانون.

(5) المادة 260 من نفس القانون.

للطعن بالاستئناف¹.

وهذا تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، وهو من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التقاضي أمام القضاء².

ولا بد أن يكون هدف المستأنف هو إلغاء قرار المحكمة الإدارية أو التعديل في منطوقه، ويعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية وذلك بالتزامه بمجموعة من الضوابط أهمها³:

- التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف.

- فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون أن يتطرق لفحص مسائل جديدة.

يتلقى القاضي الإداري النزاع ويقوم بدراسته من فحص المسائل التي سبق إثارتها وعرضها أمام قاضي الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ودون تجاوزها إلى فحص أوجه جديدة، ولقاضي الاستئناف ما لقاضي الدرجة الأولى إذ له مراجعة مدى مشروعية فرض الضريبة وكذا إجراءات تحصيلها، فله من أجل تحقيق ذلك الدور الفعال خاصة في تحقيق التوازن لحالة اللامساواة الظاهرة بين طرفي النزاع المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، خاصة إذا كان المكلف بالضريبة في وضعية المدعي فيتحمل عبء الإثبات طبقاً لقاعدة "البينة على من ادعى".

فهنا يتدخل القاضي باستعمال سلطته المتمثلة في السعي من أجل دفع إدارة الضرائب إلى تقديم الوثائق والبيانات والمعلومات اللازمة في النزاع مما يؤدي إلى نقل عبء الإثبات من المكلف بالضريبة المدعي إلى إدارة الضرائب المدعى عليها، فهكذا تتجاوز رقابة القاضي الإداري مجال المشروعية إلى رقابة مجال السلطة التقديرية التي تتحصن وراءها الإدارة

1) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 348، وراغب الحلو، القضاء الإداري، طبعة 1995، دار المطبوعات الجامعية، مصر، ص 589.

2) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 120.

3) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

لرفض تقديم تفسيرات حول بواعث قراراتها، الأمر الذي يستنتج منه القاضي قرائن على وجود تصرف خاطئ.

كما يمكن للقاضي الإداري من أجل الوصول إلى الحقائق الاستعانة بوسائل التحقيق العامة والخاصة المتاحة لذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون الإجراءات الجبائية، وإعمال ما تلائم منها في مراجعة القرار الابتدائي وفق ما تم التعرض إليه سابقا.

(2) وقف تنفيذ القرار المستأنف:

خلافا للقاعدة المعمول بها أمام القضاء العادي، فإن الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف، وهو ما نصت عليه المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. و ذلك لأنه لا يمكن قبول إعاقه السير العادي للإدارة بواسطة طعون يتزايد عددها إذا ما اعترفنا لها بالأثر الموقوف¹.

ورغم ذلك فإنه تجدر الإشارة إلى أنه يحق للمستأنف طلب وقف تنفيذ القرار المستأنف في حالات معينة وفي إطار إجراءات خاصة بوقف تنفيذ الأحكام القضائية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف إلى خسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها². وتمثل عريضة وقف التنفيذ طلبا تبعا للطعن الأصلي، بمعنى أن طلب وقف التنفيذ يجب أن يكون لاحقا أو متزامنا مع استئناف القرار المراد إيقاف تنفيذه³، ولقد اشترط مجلس الدولة أن يؤسس وقف تنفيذ قرار فاصل في مادة الضرائب وجوبا على أوجه جدية في قراره الصادر في 2002/04/30⁴، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

(1) محمد بن ناصر، "إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية"، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، لسنة 2003، ص 17.

(2) المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) محمد بن ناصر، المرجع نفسه، ص 25.

(4) القرار رقم 009451، في 2002/04/30، مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، مجلة مجلس الدولة، العدد 02، سنة 2002، ص 224.

" حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكذلك فيما يخص جسامته واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار"

ولقد استقر الاجتهاد القضائي على أن طلب وقف التنفيذ لا يكون مقبولا إلا إذا سبقته دعوى مرفوعة في الموضوع¹.

وبما أن الطعن أمام القاضي الإداري في المادة الجبائية، ليس له أثر موقوف، فإن قاضي الإستعجال الإداري هو الذي يكون مختصا بتأجيل التحصيل الجبائي.

(3) عدم قبول طلبات جديدة:

ينظر مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف بنفس الحالة التي كانت عليها الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، وفي حدود الطلبات المقدمة أمام مجلس الدولة، ولهذا الأخير سلطة التصدي للفصل في موضوع الدعوى إذا توفرت الشروط الآتية:

- إلغاء حكم المحكمة الإدارية سواء أكان صادرا بعدم الاختصاص أو بعدم القبول.
- إذا كانت الدعوى الجبائية مهياة للفصل في موضوعها، وأن يكون الخصوم في الطعن قد أبدوا طلباتهم النهائية أمام مجلس الدولة².

تكون سلطة مجلس الدولة مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف، وذلك باستثناء إذا ما تعلقت الخصومة بأمر من الأمور التي تتعلق بالنظام العام، كما في حالات الاختصاص والتي يمكنه التصدي لها ولو لم يطلبها المستأنف³.

وبصفة عامة لا يجوز لمجلس الدولة أن يقضي بأكثر أو بأقل مما طلبه الخصوم في الطعن، كما يلتزم بأن يكون الفصل في الدعوى في حدود الضرائب المتنازع عليها، فلا يجوز

1) Charle Debbasch, op-cit, p 644, 649.

(2) مجلس الدولة، الغرفة الثالثة، في 28/02/2000، القرار رقم 189791، (غير منشور).

(3) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في الشريعة المصري المقارن، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، مصر، ص 523.

بأن يقضي بأكثر من مقدار الضريبة المحدد في الإخطار بالربط¹، وهذا تطبيقاً لقاعدة لا تنتظر المحكمة إلا فيما يطلب منها.

فسلطة القاضي الإداري في الاستئناف محدودة كقاعدة عامة بعدم قبول طلبات جديدة، إذ يقتصر نظره للنزاع على الأوجه السابق إثارتها وعرضها أمام قاضي الدرجة الأولى، فمنها ينطلق قاضي الاستئناف إلى مراقبة القرار القضائي الصادر بشأنها، فيصدر في الأخير قراره إما بتأييدها أو إلغائها أو تصحيحها لها، فلا يقبل مثلاً من المكلف بالضريبة المستأنف طلب رفع الضريبة بصفة كلية، إذا كان طلبه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي مقتصرًا على طلب تخفيضها فقط².

إن التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، ينبع من المبدأ القائل بأن دور قاضي الاستئناف لا بد أن يقتصر على مراقبة عمل قاضي أول درجة، أو على الأكثر تصحيح هذا العمل³.

كما لا يملك مجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه وأسبابه التي أبدتها المستأنف أمام محكمة أول درجة⁴.

غير أنه استثناء لذلك، يمكن للقاضي قبول طلبات جديدة طالما كانت تتعلق بمسائل من النظام العام إذا طلبها المستأنف، وحتى إذا لم يطلبها فيمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لمسألة الاختصاص، ومواعيد الطعن، والتظلم المسبق.

1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 278.

2) أحمد محيو، مرجع سابق، ص ص 74، 73.

3) شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350.

4) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 122.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ولذلك فإن الطلب الاحتياطي الذي يبديه الطاعن يعتبر طلبا جديدا متى لم يسبق طرحه على المحكمة الإدارية المطعون في قرارها، ومن ثم يكون غير مقبول، ويحكم مجلس الدولة بعدم قبوله من تلقاء نفسه¹.

ويعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلالا بمبدأ التقاضي على درجتين².

كما يمكن للمستأنف طلب وقف تنفيذ القرار المستأنف طبقا للمادة 843 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتعتبر عريضة وقف التنفيذ طلبا تبعا للطعن الأصلي، ولا يقبل طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، ما لم يكن متزامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع. وفي منازعات الضرائب المباشرة، لا يقبل من المكلف بالضريبة الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة طلب رفض الضريبة بصفة كلية، إذا كان طلبه أمام المحكمة الإدارية مقتصرًا على طلب تخفيضها فقط³، لأنه يعد طلب جديدا.

(4) إصدار القرار:

كما أشرنا سابقا، فإن الطعن بالاستئناف يعد ضمانا لحماية مبدأ المشروعية، إذ يمكن القاضي من إعادة تسليط الضوء على الوقائع موضوع النزاع والإشكالية القانونية المطروحة ومراجعة قرار قاضي الدرجة الأولى في إسقاط حكم القانون عليها، وبالتالي التمكن من اكتشاف الأخطاء التي قد احتوى عليها القرار القضائي الابتدائي للتمكن من تصحيحها. كما تعتبر ضمانا أخرى للمتقاضين في تحقيق مبدأ التقاضي على درجتين، وتمكينهم من الدفاع عن حقوقهم بإعطاء المتقاضي الذي لم يرقه القرار فرصة أخرى لإعادة طرح النزاع من جديد و إلغاء القرار الابتدائي واستصدار قرار يحقق مصالحه.

(1) أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003، ص 354.

(2) - حسين فريجة، مرجع سابق، ص 123.

- وانظر قضية رقم 018743، بتاريخ 2004/06/15، قضية والي ولاية الجزائر ضد (ع. ش، ومن معه)، قرار مجلس الدولة عن الغرف مجتمعة، مجلة مجلس الدولة، العدد 5، 2004، ص 249.

(3) وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة عن الغرف مجتمعة بتاريخ 15/06/2004 في إحدى حيثياته ما يلي: "يجب أن يرتبط حتما طلب وقف التنفيذ بدعوى إلغاء سابقة أو متزامنة معه وإلا كان غير مقبول شكلا".

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

فعقب المداولة، يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة، ويتمثل هذا القرار إما في:

1 تأييد القرار المستأنف¹:

إذا جاء متفقاً مع صحيح القانون والواقع فيكون القرار القضائي الابتدائي:

- إما لمصلحة إدارة الضرائب، وهذا الوضع لا يطرح إشكالا كون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي.

- وإما ضد إدارة الضرائب وهنا إما:

* أن تنفذ الإدارة القرار وفي نيتها فقط احترام القوة التنفيذية للقرار القضائي، وهذا وضع نادرا ما يتوفر.

* أو أن تنفذ الإدارة القرار ولا يعد هذا التنفيذ قبولا منها وإنما تقاديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية².

2- تعديل القرار المستأنف:

وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إلغائه كلية، و إنما يحتاج إلى تعديله ليتفق و صحيح القانون.

3 إلغاء القرار المستأنف³:

متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصورا شاب القرار المطعون فيه قضى بإلغائه، ويتضمن القرار الصادر عن مجلس الدولة نفس البيانات المنصوص عليها في المادة المدة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل إجمالاً في أسماء وألقاب وصفات ومهن أطراف الخصومة، وأسماء وعناوين محاميهم وطلباتهم.

1) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2002/12/17، القرار رقم 5671، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 68.

2) انظر عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 96 وما بعدها.

3) مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2002/10/15، القرار رقم 005543، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 87.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

كما يجب أن يتضمن محضر الخبرة إن وجد، وأسباب القرار، وأسماء القضاة الذين حضروا المداولة، واسم محافظ الدولة، ويوقع على أصل القرار كل من الرئيس والمستشار المقرر وكتاب الجلسة تطبيقاً لنص المادة 555 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. ويبلغ قرار مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط إلى محامي كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بموجب كتاب موسى عليه بعلم الوصول، كما يبلغ هذا القرار بنصه الكامل إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة.

ويعاد ملف الدعوى بالكيفية نفسها إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويكون قرار مجلس الدولة نهائياً وحائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة الجبائية.

إن هذا الطابع النهائي للقرار الصادر عن مجلس الدولة، طابع لا يمكن الطعن فيه إلا بواسطة طريقي الطعن غير العاديين المتمثلين في إلتماس إعادة النظر وتصحيح الخطأ المادي، الذين تم حصرهما في إطار ضيق، كما تم إخضاعهما لشروط محددة قانوناً¹.

الفرع الثاني: الطعن بالمعارضة

أولاً/ إجراءات المعارضة

يتبين لنا من خلال نص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المشرع قد أعطى الحق للمدعي عليه في القيام بالطعن في الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية و كذلك عن مجلس الدولة بالمعارضة.

(1) مجلس الدولة، الغرفة الخامسة، في 2002/04/30، قرار رقم 009889، مجلة مجلس الدولة، العدد 02،

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

تهدف المعارضة المرفوعة من قبل الخصم أمام نفس الجهة التي أصدرته إلى مراجعة الحكم أو القرار الغيابي¹، و ترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو للقرار الغيابي².

ورغم نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على المعارضة كطريق من طرق الطعن في الأحكام والقرارات الإدارية إلا أنه يتبين لنا عدم جدوى هذا الطريق لتعذر صدور قرار غيابي في منازعة إدارية، وذلك لتعارض طريق الطعن بالمعارضة مع طبيعة الدعوى الإدارية التحقيقية ومع طبيعتها الكتابية، لاسيما وأن المدعي عليه غالبا ما يكون الإدارة والتي يكون محل إقامتها معلوم، وعليه فلن يتعذر الاستدلال عليه لإعلانه، فإن لم يمتثل للإعلان أعتبر الحكم حضوريا في مواجهته³.

فالإدارة الجبائية دائما مكان معلوم يتم إبلاغها فيه رسميا، كما أنها غالبا لا تتغيب عن الحضور، لذا يعتبر صدور الحكم غيابيا في حقها أمر نادر الحدوث.

وحتى وإن كان المدعي عليه هو المكلف بالضريبة فإن تبليغه بالحكم الجبائي يكون شخصا برسالة موصى عليها مع علم الوصول، فإذا تسلم المدعي عليه التكليف بالحضور شخصا أو وكيله أو محاميه وامتنع عن الحضور، اعتبر الحكم حضوريا اعتباريا، ولا يمكن المعارضة فيه⁴.

(1) انظر المادتين 1/327 و 328 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

(2) انظر المادة 954 من نفس القانون، و يجدر الملاحظة أن هذه المادة قد أزلت الإشكال الذي كان موجودا في المادة 2/171 وكذلك المادة 286 من قانون الإجراءات المدنية القديم واللذان قررتا عدم جواز المعارضة إلا في الأحكام التي لم يكن المدعي عليه قد أبلغ بالطعن فيها، وهذا سواء أمام المجلس القضائي أو مجلس الدولة، لذا كانت القرارات الفاصلة في المعارضة تخلط بين عدم تبليغ القرار وعدم تبليغ الطعن، ومنها قرار رقم 206717 صدر عن مجلس الدولة، الغرفة الرابعة، بتاريخ 1999/03/08 (غير منشور)، وكذلك قرار رقم 181164 صدر عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية، بتاريخ 1999/11/08 (غير منشور).

(3) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 274.

(4) وفقا لما نصت عليه المادتين 293 و 295 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانيا/ آثار الطعن بالمعارضة

- 1- الفصل في القضية من جديد، فيصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كأن لم يكن.
- 2- للمعارضة أثر موقف للتنفيذ، ما لم يؤمر بخلاف ذلك طبقا لنص المادة 955 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني: إجراءات الطعن بالطرق غير العادية

وتتمثل طرق الطعن غير العادية في اعتراض الغير الخارج عن الخصومة، والتماس إعادة النظر، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ويعد هذا الأخير أكثر الطرق إتباعا وعليه سنتناول بالتفصيل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (الفرع الأول) والتماس إعادة النظر (الفرع الثاني)، والطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الطعن باعترض الغير الخارج عن الخصومة

نتناول من خلال هذا الفرع إجراءات الطعن الخارج عن الخصومة وسلطة القاضي

فيه:

أولا/ إجراءات الطعن باعترض الغير الخارج عن الخصومة

لقد اعتمد المشرع بشأن الطعن بطريق اعتراض الغير الخارج عن الخصومة في الأحكام والقرارات القضائية الإحالة من خلال المادة 161 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث نصت على تطبيق الأحكام المتعلقة بهذا الطريق وفقا للمواد 381 إلى 389 أمام الجهات القضائية الإدارية.

واعترض الغير الخارج عن الخصومة هو وسيلة طعن غير عادية أوجدها المشرع لمصلحة الذين لم يمثلوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم في خصومة انتهت بحكم من شأن تنفيذه أن يلحق بهم ضررا، وترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي أصدرت الحكم¹، و يهدف هذا الطعن

(1) حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 289.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع، بحيث يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون¹.

فاعترض الغير الخارج عن الخصومة طريق مقرر للغير لإلغاء أو تعديل الحكم أو القرار القضائي الذي تضرر منه والذي لم يكن طرفا في تلك الدعوى، فيحق له تبعا لذلك الطعن بهذا الطريق أمام نفس الجهة التي أصدرت ذلك الحكم أو القرار.

فيجوز بذلك للغير الذي ترتب على صدور الحكم تحمله بجزء من دين الضريبة المستحق على المكلف أن يطعن في الحكم بهذا الطريق ما لم يكن هو أو من يمثله حاضرا، أو لم توجه له الدعوة لحضور الجلسات.

وقد كان مجلس الدولة الفرنسي قد أقر جواز الطعن باعتراض الغير الخارج عن الخصومة حتى ولو لم يكن هناك نص قانوني ينص صراحة عليها².

ويمكن الطعن بها في الأحكام الناطقة بوقف التنفيذ والقرارات الصادرة في المواد الاستعجالية في المنازعات الجبائية³.

ثانيا/ سلطة القاضي

في حالة قبول القاضي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار (الجبائي)، فإنه يجب أن يقتصر قضاءه على إلغاء أو تعديل مقتضيات الحكم أو القرار الذي اعترض عليها الغير والضارة به، ويحتفظ الحكم أو القرار المعترض فيه بآثاره إزاء الخصوم الأصليين⁴.

(1) المادة 387 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر المادة 960 من نفس القانون.

3) Charle Debbasch et Claude RICC , op.cit , p 577.

4) Christian Gabolde, op.cit, p 366.

الفرع الثاني: الطعن بالتماس إعادة النظر

نتناول من خلال هذا الفرع إجراءات الطعن بالتماس إعادة النظر وآثاره:

أولاً/ إجراءات الطعن بالتماس إعادة النظر

يهدف التماس إعادة النظر إلى مراجعة الأمر الاستعجالي أو الحكم أو القرار الفاصل في الموضوع، والحائز لقوة الشيء المقضي به، وذلك للفصل فيه من جديد من حيث الوقائع والقانون¹.

يخضع الطعن بالتماس إعادة النظر للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والملاحظ أن النص الجديد استبعد إمكانية الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، وقد وفق المشرع في ذلك لأن هذه الأحكام قابلة لطرق الطعن العادية وبالتالي لا وجود لمبرر للجوء إلى طريق الالتماس بوصفه طريق غير عادي، بينما يجوز ممارسة الطعن بهذا الطريق في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، ولا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى التماس².

وعليه فإنه لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة³.

ووفقاً للمادة 967 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن تقديم التماس إعادة النظر يكون في الحالتين الآتيتين:

- إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة.
 - إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم.
- و أجل الطعن بالتماس إعادة النظر هو شهرين (2) من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من

(1) المادة 390 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص 513.

(3) انظر المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم¹. ولا يجوز الطعن بهذا الطريق في الأحكام الصادرة من محكمة النقض، ولكن يجوز الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة في التماس إعادة النظر.

ثانيا/ آثار الطعن بالتماس إعادة النظر

لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى التماس إعادة النظر.

الفرع الثالث: الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

من خلال هذا الفرع نتناول إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير، ثم

آثاره:

أولا/ إجراءات الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

أحالت المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الإدارية إلى المادتين 286 و 287 من نفس القانون، كما أحالت المادة 965 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كل ما يتعلق بدعوى تفسير الأحكام إلى المادة 285 من نفس القانون.

وقد قرر المشرع الإحالة لعدم وجود اختلاف فيما يتعلق بتصحيح أو التفسير بالنسبة للأحكام المدنية أو الإدارية.

ووفقا للمادتين 286 و 287 السابق ذكرهما فإنه يجوز طلب تصحيح الخطأ المادي (عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل وجودها)، أو الإغفال الذي يشوب الحكم أو القرار من الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو التي تم الطعن أمامها.

(1) انظر المادة 968 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أنه وفي حين وخلافا لنص المادة 393 منه حيث يبدأ سريان أجل رفع التماس إعادة النظر المقرر بشهرين من تاريخ ثبوت تزوير شهادة الشاهد، أو ثبوت التزوير، أو تاريخ اكتشاف الوثيقة المحتجزة، فإن أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة المحدد بشهرين، يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ اكتشاف التزوير أو من تاريخ استرداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.

يتم رفع الطعن بتصحيح الأخطاء المادية من طرف الخصم منفردا أو مشتركا مع غيره من الخصوم، أو من طرف النيابة العامة إذا تبين لها أن ذلك الخطأ يعود إلى النيابة العامة، ثم يتم الفصل في الطعن بعد سماع الخصوم أو عد صحة تكليفهم بالحضور. وأما بالنسبة للتفسير فوفقا للمادة 285 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يجوز طلب تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أو توضيح مضمونه من الجهة القضائية التي أصدرته.

ثانيا/ آثار الطعن بتصحيح الأخطاء المادية أو التفسير

- 1- يمكن الطعن في الحكم القاضي بتصحيح عن طريق الطعن بالنقض.
- 2- تصحيح الخطأ المادي أو الإغفال لا يؤدي إلى تعديل ما قضى به الحكم من حقوق والتزامات للأطراف.

وعلى الرغم من أننا لم نجد في قانون الإجراءات الجبائية مادة صريحة تنص على الطعن بتصحيح الخطأ فإنه يتم في هذه الحالة إعمال الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ونرى أن مجال الطعن بتصحيح الأخطاء المادية في الأحكام والقرارات الجبائية أكثر اتساعا مقارنة مع غيرها، لاعتمادها على العديد من الإجراءات التقنية والتي تحتل وقوع العديد من الأخطاء المادية التي يتوجب المطالبة بتصحيحها.

ولا يقتصر الطعن بتصحيح خطأ مادي على الخطأ المادي المتمثل في إصلاح الأخطاء المطبعية فحسب إنما تعداه إلى تصحيح الخطأ الفكري القانوني الذي يقع فيه القاضي عند الفصل في القضية، وبالتالي لم يعد مجرد وسيلة لإصلاح صياغة حكم لا يعبر عما قصده القاضي، ففي فرنسا أصبح الطعن بتصحيح خطأ مادي قاعدة عامة تطبق أمام الجهات القضائية الإدارية التي تصدر قرارات غير قابلة للاستئناف.

فأصبح الطعن لتصحيح خطأ مادي ينصب كذلك على موضوع الحكم ذاته، أي ينتقل من تعبير القاضي إلى قصده¹ ، وقد وسع مجلس الدولة الفرنسي مؤخرا هذه المفهوم فأصبح

1) Charles Debbach, op-cit, p 589.

يقبل الطعن من أجل تصحيح خطأ مادي، عندما يكون مؤسسا على عدم الجواب على أحد الأوجه المعروضة عليه¹.

وبالنسبة للقضاء الجزائري -وعلى سبيل المثال لا الحصر- صدر قرار عن مجلس الدولة بتاريخ 1998/11/23 فصل في الطعن بتصحيح خطأ مادي وارد حسب الطاعن في قرار سابق فاصل في منازعة جبائية صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، ومن خلال هذا الطعن ناقش الطاعن عدم قانونية الضريبة المتابع بها ومسألة عدم ضم استئنافين مختلفين في الموضوع ويتعلقان بضريبتين لنفس السنة. وبالرغم من عدم التزام الطاعن بتصحيح الخطأ المادي فقط ومناقشته لمسائل موضوعية، فإن مجلس الدولة قد قبل الطعن شكلا، وتطرق للموضوع مسيبا عدم أمره بالضم ومبررا فصل المحكمة العليا في كل استئناف على حدا².

الفرع الرابع: الطعن بالنقض

أولا/ إجراءات الطعن بالنقض

لم يحدد المشرع صراحة الأحكام والقرارات الإدارية التي يمكن الطعن فيها بالنقض، ولكن وإعمالا للمادتين 394 و 350 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه يتم الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الإدارية الفاصلة في موضوع النزاع والصادرة في آخر درجة عن المحاكم الإدارية، وتلك التي تنهي الخصومة بالفصل في أحد الدفوع الشكلية أو بعدم القبول أو أي دفع أو عارض آخر.

فلا يجوز بذلك الطعن بالنقض إلا ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، وهو ما أكدته قرار صادر عن مجلس الدولة³ يتضمن ما يلي: لا يمكن لمجلس الدولة الفصل

1) Conseil d'état, Rapport Publique, Etudes et Documents, N°52, La Documentation Française, Paris, 2001, p 45.

2) قرار رقم 161695، مؤرخ في 1998/11/23، مجلس الدولة، الغرفة الأولى، (غير منشور).

3) قرار رقم 007304، مؤرخ في 2002/09/23، مجلة مجلس الدولة، العدد 2 لسنة 2002، ص 155.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بطريق الطعن بالنقض في قرار صادر عنه عملاً بأحكام القانون العضوي رقم 98-01 الصادر في 1998/05/30 المتعلق بمجلس الدولة¹.

ويحدد أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الإدارية بشهرين (2) من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن¹، ولا محل لتمديد الآجال هنا كما نصت عليه المادة 2/354 بحيث مددت أجل الطعن بالنقض إلى ثلاثة (3) أشهر، إذا تم تبليغ الطاعن بالحكم أو القرار تبليغاً رسمياً في موطنه الحقيقي أو المختار، لأن الأصل في المواد الإدارية أن يتم التبليغ في الموطن الحقيقي أو المختار للشخص، وهو ما أكدته أحكام قانون الإجراءات الجبائية².

ثانياً/ شروط قبول الطعن بالنقض

ينعقد الاختصاص بنظر الطعن لمحكمة النقض، والطعن بالنقض طريق غير عادي لا يجوز إتباعه ما لم تتوافر حالة من حالات الطعن بالنقض التي حددها القانون على سبيل الحصر³، وتشمل:

- المخالفة لقاعدة جوهرية أو إغفال الأشكال الجوهرية في الإجراءات.
- عدم الاختصاص، أو تجاوز السلطة.
- مخالفة القانون الداخلي أو الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة، أو الاتفاقيات الدولية، أو مخالفة الإجراءات التي نص عليها القانون.
- إغفال تسبيب الحكم أو القصور في التسبيب، أو تناقض التسبيب مع المنطوق.
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، أو تناقض مقتضيات ضمن منطوق الحكم أو القرار، تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي.
- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب، أو السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.

(1) انظر المادة 354 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 959 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالتنا إلى المادة 358 لتحديد أوجه الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

— إذا لم يتم الدفاع عن ناقصي الأهلية.

ورغم إحالة المشرع حالات النقض في الأحكام والقرارات الإدارية إلى المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أننا نرى أنه لا يمكن تطبيق كل هذه الأوجه أو الحالات على المنازعات الإدارية نظراً لاختلاف هذه الأخيرة عن النزاعات العادية التي تنتظر أمام القضاء العادي، فعلى سبيل المثال لا يمكن إيجاد مخالفة للقانون الداخلي أو الأجنبي يتعلق بقانون الأسرة في القضاء الإداري، لذا كان من الأولى بالمشرع أن يوضح بأن الإحالة تتم بالنسبة لما ينطبق على المنازعات الإدارية.

وفيما يخص المنازعات الجبائية تحديداً، فإن الطعن بالنقض لا يكون إلا في الحالة التي خول فيها المشرع للغرفة الإدارية بالمجلس القضائي سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة، وذلك بموجب المادة 1/489 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي قضى فيها صراحة بأن قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يصدر بدون استئناف ولا يمكن أن يخضع إلا للطعن بالنقض.

ثالثاً/ سلطة محكمة النقض

لا تملك محكمة النقض الرقابة على تقرير قاضي الموضوع للوقائع أو التحقق من وجودها من الناحية المادية سواء بالنسبة للطعون الجبائية أو غير الجبائية¹، أما بالنسبة لتكييف الوقائع فإن المحكمة تراقب تكييف قاضي الموضوع للوقائع سواء بالنسبة للطعون الجبائية أو غير الجبائية، على أنه فيما يتعلق بتقدير الوقائع أو إعطائها الوصف المناسب بهدف التوصل إلى الحل القانوني، فإن محكمة النقض لا تراقب تقدير قاضي الموضوع للوقائع بالنسبة للطعون غير الجبائية، ويتمتع قاضي الموضوع بسلطة كاملة في هذا التقدير.

1) – Ph.Bern, La Protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative.R.S.F , 1971, p 123-126.

– F.Labie, **le contrôle des faits par la cour de cassation dans le contentieux d'imposition**, un étude de finances de finances publiques offertes à Paul Marie Gaudemet, Economica, Paris, 1984, p 974-977.

أما في الطعون الجبائية فقد قضت محكمة النقض الفرنسية- منذ حكمها الصادر في 24 مارس 1846¹ بأنه في مجال ضريبة التسجيل، وهي من مجالات القانون العام ما دامت تتعلق بتحديد مشروعية الضريبة، فإن تقديرات قاضي الموضوع-بخلاف الطعون العادية- تخضع لرقابة محكمة النقض إذا ثبتت مخالفته للقانون.

وامتد نطاق رقابة محكمة النقض لتقدير الوقائع إلى الطعون المتعلقة بضريبة الدمغة أو الطابع وغيرها من طعون الضرائب غير المباشرة الأخرى، وذلك حتى حكمها الصادر في 8 جانفي 1957، فكانت تؤكد هذه السلطة في الرقابة ضمن حيثيات الأحكام التي تصدرها. وقد تعددت الأسباب التي أبقاها الفقه لتبرير السلطة الخاصة لمحكمة النقض عند نظر الطعون الضريبية، ومن أهم هذه الأسباب أن المسائل الضريبية تتصل بالنظام العام، واتجه رأي آخر إلى أن أساس هذه السلطة يكمن في استبعاد المشرع لطريق الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في دعاوى الضرائب غير المباشرة المختصة بها ولذلك تتحول المحكمة إلى قاضي وقائع بالإضافة إلى دورها الأساسي كقاضي قانون.

ولكن يلاحظ أن محكمة النقض لا تتحول إلى قاضي وقائع، ولكنها تراقب قاضي الموضوع في تقديره للوقائع دون تقريرها، ولا تعيد محكمة النقض النظر في الوقائع كاملة مثل محكمة الاستئناف، وترفض قبول أي دفوع أو مستندات جديدة متعلقة بالوقائع، ويتجه الرأي الحديث في الفقه² إلى أن السبب الرئيسي للسلطة الخاصة لمحكمة النقض في الطعون الضريبية هو زيادة الضمانات القضائية للمكلفين.

واعتبارا من الحكم الصادر في 8 جانفي 1957 لم تعد محكمة النقض تؤكد في حيثيات أحكامها على سلطتها في رقابة تقدير قاضي الموضوع للوقائع في الطعون الضريبية، بل وكانت تقرر صراحة السلطة الكاملة له في هذا التقدير، وهذا العدول من جانب محكمة النقض يعتبر عدولا كلياً، وأصبحت السلطة المطلقة لقاضي الموضوع في تقدير الوقائع تشمل الطعون المتعلقة بمعظم أنواع الضرائب غير المباشرة.

1) Cass, Req, 24/3/1846, D.P.1846.1.321

2) F.Labie, art préc. p 977-983.

والأصل أن محكمة النقض - باعتبارها محكمة قانون - لا تقبل أي دافع جديدة ما لم تكن متعلقة بالنظام العام، وتطبق المحكمة نفس القواعد بالنسبة للطعون الجبائية فتقبل الدفوع الجديدة المتعلقة بالنظام العام بشرط أن تكون من الدفوع القانونية البحتة، ولذلك فإن سلطة محكمة النقض في قبول الدفوع الجديدة في الطعون الجبائية ما هي إلا تطبيقاً للقواعد المعمول بها في الطعون غير الجبائية¹.

وعليه لا يعتبر الطعن بالنقض ثالث درجة من درجات التقاضي، فلا يقبل أمام مجلس الدولة إلا الدفوع القانونية التي سبق طرحها على قاضي الموضوع، ولا يجوز قبول أسباب جديدة لم يسبق طرحها في الاستئناف، حتى ولو سبق إيدؤها أمام المحكمة الإدارية (محكمة أول درجة)، باستثناء الأسباب المتعلقة بالنظام العام والأسباب المتعلقة بعيوب الشكل التي تشوب الحكم المطعون فيه ولم يمكن إيدؤها أمام قاضي الموضوع، لأن الطاعن لم يمكنه العلم بها إلا بعد صدور الحكم والإطلاع على الملف².

المطلب الثالث: الاستعجال ووقف التنفيذ في الدعوى الجبائية

شهد موضوع الاستعجال في القضاء الإداري من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد تغييراً مهماً، ولعل تركيز المشرع على الاستعجال في القضاء الإداري يعود سببه لتقاضي العمومية ولتدراك لبعض النقائص التي كانت تشوب قانون الإجراءات المدنية القديم من جهة، و للدور الذي يلعبه الاستعجال في توازن العلاقة بين الإدارة والأفراد المخاطبين بقراراتها وتصرفاتها القانونية والمادية وما ينتج ذلك من تصادم بين أعمال الإدارة أثناء سعيها لتحقيق المصلحة العامة والخاصة للأفراد من جهة أخرى.

1) Ph.Bern,op.cit, p 120-123.

2) تنص المادة 395 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض، باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه".

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

ووفقا للمادة 948 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الاستعجال في المادة الجبائية يخضع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية. وعليه سنتناول الإستعجال في الدعوى الجبائية (الفرع لأول)، ووقف التنفيذ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الاستعجال في الدعوى الجبائية

وتتمثل المظاهر التي تدل على تطور الاستعجال في القانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد فيما يتعلق بالدعوى الإدارية عموما وبالدعوى الجبائية خصوصا في:

أولا/ تحديد حالات الاستعجال:

لقد تطرق القانون 109/08 ولاسيما في الشق المتعلق بالإجراءات الإدارية إلى حالات الاستعجال بالتفصيل وهو ما لم يتوفر في القانون السابق، ومن بين هذه الحالات، حالة الاستعجال المتعلقة بالمادة الجبائية، والتي تشمل كل ما يتعلق بجباية الضرائب والرسوم وتبعاتها.

وقد أخضعت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية إضافة لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثانيا/ النظر في الاستعجال من طرف نفس التشكيلة الجماعية التي تبت في الموضوع:

إن النظر في الاستعجال من طرف نفس التشكيلة الجماعية التي تبت في الموضوع من شأنه أن يعطي لتدابير الاستعجال لاسيما في المادة الجبائية فعالية أكثر.

(1) قانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 سنة 2003، ص 3.

ثالثاً/ تعزيز صلاحيات وسلطات قاضي الاستعجال في تناول الدعوى الجبائية الاستعجالية:

والتي يمكن أن نلمسها من خلال المواد 919، 920، 921، 922، على التوالي من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:

1- صلاحية إيقاف تنفيذ قرار جبائي متى ظهر لقاضي الاستعجال من التحقيق وجود وجه مثار يحدث شك جدي حول مشروعية القرار بشرط أن يكون هذا القرار الجبائي موضوع طلب إلغاء(تخفيض) كلي أو جزئي، وعلى القاضي الاستعجالي الفصل في هذا الطلب في أقرب أجل، ويعتبر لاغياً أثر الأمر الاستعجالي الذي يقضي بوقف التنفيذ عند الفصل في الموضوع.

2- صلاحية اتخاذ أي تدبير يراه القاضي ضروري للحفاظ على الحريات الأساسية المنتهكة من الإدارة الجبائية الخاضعة في تقاضيتها لجهات القضاء الإداري، وعلى قاضي الاستعجال الفصل في هذه الحالة في أجل 48 ساعة من تسجيل الطلب.

3- صلاحية الأمر بكل التدابير الضرورية بموجب أمر على عريضة حتى في غياب القرار الإداري المسبق، وكذلك صلاحية اتخاذ أمر وقف تنفيذ القرار المطعون فيه، عندما يتعلق الأمر بحالة تعدي أو استيلاء غير شرعي أو غلق إداري.

4- صلاحية تعديل التدابير الاستعجالية التي سبق أن اتخذها في أي وقت، بناء على طلب كل من له مصلحة عند بروز مقتضيات جديدة وله أيضاً أن يضع حداً لها، فقاضي الاستعجال يباشر اختصاصه وينظر في مدى كفاية أو عدم كفاية الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ويتحدد مدى اختصاصه بهذا الموضوع في الأمر بتأجيل الدفع، ولكن بضرورة توفير ضمانات أكبر¹.

رابعاً/ ضبط إجراءات الدعوى الجبائية الاستعجالية:

فقد تم ضبط الإجراءات لتسهيل عمل القاضي، وكذلك لتسهيل التقاضي أمام المواطنين، ويمكننا اختصار هذه الإجراءات القاضي على النحو الآتي:

1) Richer Daniel, op-cit, p 106-107.

1- العريضة الخاصة بالدعوى الاستعجالية الجبائية: يشترط لقبولها أن تستوفي

شروط معينة¹ وهي:

- أن تتضمن العريضة عرضاً موجزاً للوقائع والأسباب المدعمة للطابع الاستعجالي للقضية.
- أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع تحت طائلة الرفض.
- أن تبلغ للخصوم رسمياً وتمنح لهم أجال قصيرة يجب احترامها وإلا استغني عنها دون إعدار، لتقديم المذكرات الجوابية أو الملاحظات.

2 - إجراءات التحقيق: تتم إجراءات التحقيق وفقاً للمراحل الآتية:

- يُستدعى الخصوم من طرف قاضي الإستعجال، بعد أن يخطر بطلبات مؤسسة، وقد أكد المشرع في المادة 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يكون ذلك في أقرب الآجال وبكل الطرق، إلا أنه لم يحدد تلك الآجال ولا تلك الطرق مما يؤكد السلطة التقديرية للقاضي وتعزيز صلاحياته.
- ويختتم التحقيق عندما تنتهي الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل اختتام التحقيق، وفي هذه الحالة يعاد افتتاح التحقيق من جديد، ويجوز للقاضي إخبار لخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة إعمالاً للمادة 932 وخلافاً للمادة 843 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3 - صدور الأمر الاستعجالي:

- بعد تقديم العريضة مستوفية لشروطها يستكمل التحقيق، الذي يتم في الدعوى الاستعجالية على وجه السرعة وحسب إجراءات ومهل سريعة².
- يصدر القاضي الاستعجالي أمر يتضمن وجوباً إشارة إلى المادتين 931 و 932 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(1) انظر المواد من 924 إلى 928 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) انظر مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص 516.

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

- يبلغ لأطراف الدعوى بكل الوسائل وفي أقرب الآجال، وللأمر الاستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للمحكوم عليه، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدور.
- يبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي منطوق الأمر ممهورا بالصيغة التنفيذية في الحال إلى الخصوم مقابل وصل استلام متى اقتضت ظروف الاستعجال ذلك.

خامسا/ الطعن في الأوامر الاستعجالية الجبائية:

- تكون الأوامر الصادرة طبقا لأحكام المادة 920 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوم التالية للتبليغ الرسمي أو العادي وعلى مجلس الدولة الفصل خلال 48 ساعة.
- والأوامر القاضية برفض الدعوى بسبب أن الطلبات غير مؤسسة أو لعدم الاختصاص النوعي فيكون الطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة الذي عليه الفصل خلال شهر واحد.
- أما الأوامر الصادرة تطبيقا لأحكام المواد 919 و 921 و 922 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فهي غير قابلة لأي طعن طبقا لأحكام المادة 936 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكون هذه الأوامر تتضمن مجرد تدابير تحفظية مؤقتة ينتهي أثرها عند الفصل في دعوى الموضوع، ويمكن تحديد هذه الأوامر كما يلي:
- 1- الأمر القاضي بوقف تنفيذ قرار إداري تشوبه إحدى الوجوه التي تشكك جديا في مشروعيته وبالتالي إمكانية إلغائه.
 - 2- الأمر الصادر بمناسبة حالة استعجال قصوى أو حالة تعدي أو استيلاء غير شرعي أو غلق إداري.
 - 3- الأمر بتعديل الأوامر بتدابير الاستعجال المتخذة أو وضع حد لها.

الفرع الثاني: وقف تنفيذ القرار الجبائي

مع أن القاعدة العامة هي أن رفع الدعوى لا يوقف تنفيذ القرار الإداري بسبب خاصية التنفيذ المباشر للقرارات الإدارية، فإنه يجوز وقف التنفيذ إذا وجد نص خاص يقضي

الباب الأول: إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية

بذلك، أو قرر القضاء ذلك بناء على طلب من المدعي¹، فاستثناءا يتدخل المشرع أحيانا ليضفي الطابع الإستعجالي لبعض المنازعات منها ما ورد في المادة 399 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تنص على منح قاضي الإستعجال الفاصل في الأمور الإدارية صلاحية الفصل في طلب توقيف تحصيل الضريبة المادة 114 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا/ شروط وقف التنفيذ:

يشترط لوقف تنفيذ القرارات الجبائية الإدارية ما يلي²:

- 1- يجب على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة دعواه بما يثبت إما إيداع التظلم المسبق الذي قدمه للإدارة الجبائية، أو قيد الدعوى الجبائية الإدارية، أي يجب أن يكون طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي متزامنا مع الدعوى المرفوعة في الموضوع أو التظلم، دون أن يشترط أن تكون الدعوى الجبائية سابقة عن الدعوى المتضمنة طلب وقف تنفيذ القرار الإداري، إذ يمكن قيد الدعويين في وقت واحد.
- 2- يجب أن يقدم الطلب الرامي إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة، وليس إثارته بمناسبة النظر في الدعوى الجبائية.
- 3- يجب أن يقدم طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي قبل تنفيذه، وإلا كان دون جدوى.

ثانيا/ إجراءات وقف تنفيذ القرارات الجبائية:

تتسم إجراءات التحقيق في طلب وقف تنفيذ القرار الجبائي بالتعجيل، إذ يتم تقليص الأجل الممنوحة للإدارة الجبائية لتقديم ملاحظاتها حول موضوع الطلب، فإن لم تبد ملاحظاتها في الأجل الممنوح لها، استغني تلقائيا عن ملاحظاتها، ويجوز للمحكمة الإدارية الفصل في الطلب بدون تحقيق متى تبين لها من عريضة افتتاح الدعوى ومن طلبات وقف التنفيذ أن رفض هذه الطلبات مؤكد.

(1) المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) نستشف شروط وقف تنفيذ القرار الجبائي من خلال نص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تنص على وقف تنفيذ كل القرارات الإدارية بما فيها الجبائية.

يؤدي الوقف إلى عدم السير في إجراءات التحصيل الجبري التي بدأت فيها الإدارة الضريبية ويستمر إلى حين زوال سبب الوقف وبهذا يختلف الوقف عن التأجيل الذي يتم إلى يوم معين¹، وينقسم وقف تنفيذ القرارات الجبائية إلى وقف وجوبي و وقف جوازي:

(1) وقف التنفيذ الوجوبي: تتمثل حالات الوقف الوجوبي بصفة أساسية فيما يلي:

1- الوقف نتيجة المنازعة في التحصيل الجبري:

ويشترط لكي تكون المنازعة متعلقة بالتحصيل الجبري:

* أن يكون التحصيل جبريا، وبذلك يخرج عن نطاقها المنازعات المتعلقة بالوفاء الاختياري للضريبة.

* أن تكون المنازعة منصبة على إجراء من إجراءات التحصيل أو مؤثرة في سير التحصيل وإجراءاته، بأن يكون الحكم الذي يصدر في المنازعة متعلقا بصحة أو بطلان إجراء من إجراءات التحصيل أو منصبا عليه أو مؤثرا فيه، إلا أن المنازعة في التحصيل الجبري لا تعتبر جزءا من إجراءات التحصيل أو مرحلة منها.

2- الوقف الاتفاقي بين المكلف والإدارة الجبائية:

لم يتكلم المشرع الجبائي الجزائري عن إمكانية الوقف الاتفاقي بين المكلف والإدارة الجبائية في حالة اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري على المنقولات لدى المكلف بينما أجاز القانون المصري للإدارة الضريبية في حالة الحجز على المنقولات لدى المكلف الاتفاق معه على وقف البيع.

كما تلتزم الإدارة الضريبية بوقف البيع في حالة موافقتها على طلب المكلف بتقسيط الضرائب المستحقة طبقا لما يقرره القانون، وصدور قرار التقسيط، بيد أن صدور هذا القرار لا يؤدي إلى رفع الحجز، ويظل البيع موقوفا إلى حين سداد جميع الأقساط والمبالغ المستحقة على المكلف فيسقط الحجز، أو إلى حين إلغاء قرار التقسيط إذا توقف عن السداد².

(1) فتحي والي، التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص 750.

(2) محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 302.

3- الوقف في حالة إنهاء المكلف نشاطه:

إذا أنهى المكلف نشاطه وكانت له أموال تفي بكل أو بعض الضريبة المستحقة عليه، ففي هذه الحالة توقف إجراءات التحصيل الجبري بحيث يتبقى للمكلف أموال تكفي لتغل إيراداته في حدود الأعباء العائلية المقررة له سنويا، ولكن يتعين في هذه الحالة على المكلف أن يتقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية للنظر في إعفائه من الضرائب المستحقة كلها أو بعضها، ويضل الوقف مستمرا مادام لم يثبت للإدارة الضريبية حصول المكلف على أية إيرادات أو آلت إليه أية أموال أخرى يمكن تحصيل الضريبة جبرا منها، باعتبار أن أموال المدين كلها ضامنة للوفاء بديونه¹.

2) الوقف الجوازي: و تشمل هذه الحالات بصفة أساسية ما يلي:

1- وقف بيع العقار بأمر من قاضي التنفيذ:

يعتبر هذا الوقف من المنازعات الوقتية في التنفيذ التي يختص بها قاضي الأمور المستعجلة، و يقرر فيها إما وقف البيع أو الاستمرار فيه بحسب تقديره لجدية سببه، و من أمثلة هذه الأسباب أن يقيم المكلف منازعة موضوعية في التحصيل لقيامه بأداء دين الضريبة و يطلب من قاضي التنفيذ وقف البيع لحين الفصل في منازعة موضوعية في التحصيل لقيامه بأداء دين الضريبة و يطلب من قاضي التنفيذ وقف البيع لحين الفصل في المنازعة الموضوعية، ولا يجوز الطعن في الحكم الصادر من قاضي التنفيذ برفض الوقف بأي طريق من طرق الطعن، أما في الحكم الصادر بالوقف فيجوز الطعن فيه بطريق الاستئناف وفقا للقواعد العامة².

(1) المرجع نفسه، ص 300.

(2) فتحي والي، مرجع سابق، ص ص 710، 711.

3- وقف بيع العقار لعدم جدواه للإدارة الجبائية الحاجزة:

من حق الإدارة الجبائية توقيع الحجز التنفيذي من واقع إقرارات المكلف بالضريبة، كما لها الحق في توقيع الحجز التحفظي إذا تبين لها أن حقوق الخزينة العامة معرض للضياع، فلا يجوز التصرف في تلك الأموال المحجوزة إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من المدير الولائي للضرائب بعد سداد المكلف بالضريبة لدينه الضريبي¹.

أمّا إذا سبق الإدارة الجبائية الحاجزة حقوق عينية مقيدة على العقار²، أي حقوق الامتياز التي تزامنها في استثناء الدين من قيمة العقار، بحيث لا يكفي ثمن البيع لاستثناء دينها بعد استثناء أصحاب هذه الحقوق، جاز لها وقف البيع³، ومع ذلك لا يسقط حقها في المطالبة بدين الضريبة⁴.

(1) انظر: - ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص - أحمد جمال الدين موسى، القانون الضريبي المصري، الطبعة الأولى، الكتاب الأول، قانون

الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص ص 312، 313.

- انظر: قرار رقم 004713، بتاريخ 2003/04/15، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، حيث كان طرفي النزاع: مدير البنك الجزائري الخارجي بتلمسان ضد مديرية الضرائب لولاية تلمسان ومن معها، والذي قضى بحق الإدارة الجبائية في حصولها على دين الضريبة بالأولوية من المكلف بها عملاً بحق الامتياز المنصوص عليه في المادة 991، و 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) - وفاء شيعاوي، الإفلاس والتسوية القضائية في القانون التجاري الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 43 وما يليها.

- سامي أحمد محمد إسماعيل، مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، 2006، ص ص، 294، 295.

(3) يجيز القانون المصري وقف بيع العقار بناء على اتفاق الإدارة الجبائية والمكلف أو موافقتها على طلب هذا الأخير تقسيط الضرائب المستحقة عليه، فالوقف بالنسبة للعقارات جوازي لرئيس جلسة المزاد بينما وجوبي بالنسبة لوقف بيع المنقولات.

(4) فتحي والي، مرجع سابق، ص 307.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

ينص القانون الجزائي على قواعد إجرائية عامة تتعلق بكل جرائم القانون العام، ومن هذه القواعد الضبطية القضائية وكيفية قيامها بالبحث والتحري عن الجرائم، وكيفية ممارسة النيابة العامة لإجراءات التحقيق، ومباشرتها للدعوى العمومية، وإجراءات المحاكمة، كما ينص القانون الجزائي على أسباب انقضاء الدعوى العمومية.

وينص المشرع الجبائي على قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الجبائية، تقوم على تحديد من لهم صفة الضبطية القضائية وحق الاطلاع، والقيود الواردة على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأن تلك الجرائم.

كما ينص خصوصا على الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية في الجرائم

الجبائية.

لذا قسمنا الباب الثاني المتعلق بالإجراءات الجبائية الجزائية إلى فصلين:

تتناولنا في الفصل الأول: معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها.

وتتناولنا في الفصل الثاني: إجراءات المحاكمة وأسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية.

الفصل الأول

معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها

تعد معاينة الجرائم الجبائية ومتابعتها، أول مرحلة في المنازعات الجبائية الجزائية، مما يبرز أهمية هذه المرحلة، لذا خص لها المشرع الجبائي نصوص تحدد إجراءات مميزة لمعاينة الجرائم الجبائية تختلف في الكثير من الأحيان عما هو معتاد في جرائم القانون العام. وتأتي مرحلة المتابعة بعد مرحلة المعاينة، وفيها تدخل المنازعات الجبائية مرحلتها الحاسمة بحيث يتقرر فيها مآل الجريمة من حيث التكييف القانوني لها، وتقرير العقوبة بشأنها، وما تملكه الإدارة الجبائية من حق باعتبارها صاحبة الدعوى الجبائية الجزائية في رفع الدعوى، وإنهائها، وفقا للشروط التي خولها لها قانون الإجراءات الجبائية. ونظرا لأهمية هذه المرحلة بالنسبة للدعوى الجبائية الجزائية، سنعرض بالدراسة والتحليل إجراءات المعاينة (المبحث الأول)، وإجراءات المتابعة (المبحث الثاني).

المبحث الأول

معاينة الجرائم الجنائية

تتطلق الإجراءات الجنائية الجزائية بمعاينة الجريمة الجنائية، والتي يعبر عنها أيضا بمرحلة الاستدلال، وهي المرحلة السابقة على نشوء الخصومة الجنائية، أي هي المرحلة التحضيرية للدعوى الجنائية، ويتم فيها إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبيها لتسهيل مهمة سلطات التحقيق و المحاكمة.

فلمرحلة الاستدلال¹ في الجرائم الجنائية أهمية بالغة تضاهي أهميتها في الجرائم العادية، لأنها تلعب دور فعال في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجنائية بشأنها لتقرير العقوبة اللازمة لمرتكبيها، و يقوم بمهمة التحري والكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبط القضائي، والذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون. لهذا سنتناول من خلال هذا المبحث إجراءات الاستدلال (المطلب الأول)، وإجراءات التحقيق (المطلب الثاني).

1) فمرحلة الاستدلال جوهرها إضاعة الطريق للسلطات القضائية بشأن الجريمة التي وقعت وتحديد شخصية فاعلها، وبالرغم من أهمية إجراءات الاستدلال إلا أنها لا تعتبر إطلاقا من إجراءات الدعوى الجنائية ولا تؤدي حتما إليها، فهي تبقى تمهيدا لإقامتها متى استدعى الأمر ذلك، انظر في نفس المعنى:

المطلب الأول: إجراءات الاستدلال

تتم إجراءات الاستدلال عن طريق الضبط القضائي، و يقصد به تلك الإجراءات التي يتخذها ضباط الشرطة القضائية وأعوانهم في البحث والتحري عن الجرائم لمعرفة مرتكبيها، وكيفية وقوعها وإسنادها إليهم¹ ما لم يبدأ فيها بتحقيق قضائي² وتضفى صفة الضبط القضائي على موظفين عموميين خصهم المشرع بالقيام بأعمال الاستدلال بموجب نصوص قانونية خاصة.

وعليه سنحدد الأعوان المختصين بمباشرة إجراءات الاستدلال (الفرع الأول)، والمحكمة المختصة التي تنظر في الجرائم الجبائية (الفرع الثاني)، وإجراءات التحري والاطلاع (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الأعوان المختصين بمباشرة إجراءات الاستدلال

وقد حدد المشرع الجزائري الأشخاص الذين يمنحون صفة الضبط القضائي في المادة

14 من قانون الإجراءات الجزائية بقوله:

" يشمل الضبط القضائي:

- ضباط الشرطة القضائية

- أعوان الضبط القضائي

- الموظفين والأعوان المنوط بهم قانونا بعض مهام الضبط القضائي"

ومن خلال هذه المادة نجد أن المشرع قد قسم هؤلاء الأشخاص بحسب اختصاصهم

إلى نوعين سنحددهما من خلال هذين الفرعين:

أولا/ أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام

وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي، ويشمل اختصاصهم

جميع الجرائم، وقد تم تحديدهم على سبيل الحصر وفقا للمادتين 15 و 19 من قانون الإجراءات

(1) سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1986، ص 133.

(2) المادة 3/12 من قانون الإجراءات الجزائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

الجزائية، وبذلك فهم يتمتعون بصفة ضابط الشرطة القضائية أو عون ضبط قضائي و ضباط الشرطة القضائية هم:

- رؤساء المجالس الشعبية و البلدية.
- محافظو و ضباط الشرطة.
- ضباط الدرك الوطني من ذوي الرتب و رجال الدرك الذين أمضوا في سلك الدرك ثلاث سنوات على الأقل و تم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الدفاع الوطني وبموافقة لجنة خاصة.
- مفتشو الأمن الوطني الذين لهم ثلاث سنوات خدمة على الأقل و عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الداخلية و الجماعات المحلية و بموافقة لجنة خاصة.
- و أعوان الضبط القضائي هم:
- موظفو مصالح الشرطة.
- ذوو الرتب في الدرك الوطني و رجال الدرك و مستخدمو مصالح الأمن العسكري الذين ليست لهم صفة ضباط الشرطة القضائية.

ثانيا/ أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص

- وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها، وقد تم تحديد هؤلاء الأشخاص أيضا على سبيل الحصر في المادتين 21 و 27 من قانون الإجراءات الجزائية، وهم:
- رؤساء الأقسام والمهندسون والأعوان الفنيون والتقنيون المختصون في الغابات وحماية الأراضي واستصلاحها.
 - أعوان الإدارات والمصالح العمومية التي تناط بهم بعض سلطات الضبط القضائي بموجب قوانين خاصة.
 - ومن بين من خولهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية، وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

يتمتع هؤلاء الأشخاص بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاص عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي بالنسبة لها. و يباشر أعضاء الضبط القضائي في حدود اختصاصاتهم وعلى اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجنائية، ومختلف قوانين الضرائب.

الفرع الثاني: المحكمة المختصة

يحدد قانون الضرائب والإجراءات الجنائية نطاق اختصاص الجريمة، من حيث المكان والزمان وذلك على النحو الآتي:

أولاً/ الاختصاص النوعي

يوصف الاختصاص في المجال الضريبي بأنه اختصاص نوعي أو عيني، يتحدد بمناسبة ارتكاب جرائم معينة، و ليس من حيث شخص مرتكب الجريمة¹. يحدد قانون الإجراءات الجنائية الاختصاص الأصيل أو الاستثنائي الذي يباشره أعضاء الضبط القضائي الضريبي في حالات معينة . ويتمثل الاختصاص الأصيل لأعضاء الضبط القضائي الضريبي في القيام بجميع إجراءات البحث والتحري عن الجرائم الضريبية، و ضبط مرتكبيها، وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق و التي تعتبر كتمهيد لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم المتعلقة بأعمال وظيفتهم. أما الاختصاص الاستثنائي فيتمثل في مباشرة أعضاء الضبط القضائي الضريبي بعض اختصاصات التحقيق في حالة التلبس بشأن الجرائم الضريبية، و مما سلف فإنه لا يجوز لضباط الشرطة القضائية وأعاونهم القيام بمهمة كشف الجرائم الضريبية لأن القانون الضريبي خول هذه المهمة لأشخاص مؤهلين لذلك.

(1) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 201.

ثانيا/ الاختصاص المحلي

يمارس ضباط الشرطة القضائية اختصاصهم المحلي في الحدود التي يباشرون ضمنها وظائفهم الخاصة والمعتادة، إلا أنه يجوز لهم في حالة الاستعجال أن يباشروا مهمتهم في كافة دائرة اختصاص المجلس القضائي الملحقين به، أو أن يباشروا مهمتهم على كافة تراب الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية إذا طلب منهم أداء ذلك من طرف أحد رجال القضاء المختصين قانونا¹.

فهل ينطبق هذا الأمر على غيرهم ممن خولهم القانون مهمة الضبط القضائي و التابعين لمصلحة الضرائب أم لا ؟

بالنسبة للأشخاص المخولين صفة الضبط القضائي الضريبي فإن القوانين الضريبية لم تحدد صراحة الاختصاص المحلي المنوط بهم ، غير أنه يمكننا القول في هذا الصدد انه لا يمكن لموظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي أن يقوموا باتخاذ أي إجراء خارج المنطقة التي يمارسون فيها اختصاصهم، وإلا تجاوزوا بذلك سلطاتهم المحددة بحدود دائرة اختصاصهم، ومع ذلك فهم ملزمين بتبليغ موظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي الذين وقعت في دائرة اختصاصهم تلك الجريمة لأنهم ملزمين بالتبليغ عن أي جريمة كأشخاص عاديين².

وعليه لا يجوز لأعضاء الضبط القضائي الضريبي مزاوله عملهم خارج الاختصاص المحلي، و إلا كان عملهم معيبا و مشوبا بالبطلان³.

غير أنه يجوز لأعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي ملاحقة مرتكب الجريمة الضريبية حتى خارج اختصاصهم المحلي إذا كان للمكلف بالضريبة مؤسسة يقع مقرها

(1) انظر المادة 16 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، كلية الحقوق، 2002، ص 94.

(3) مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1995، ص 297.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

الرئيسي في دائرة اختصاصهم و تقع فروعها خارج اختصاصهم المحلي، و ذلك بالتعاون مع أعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي الذي وقعت الجريمة في دائرة اختصاصه¹.

ثالثا/ الاختصاص الزماني

تظل صفة الضبط القضائي لصيقة بضباط الشرطة القضائية ذوي الاختصاص العام، فلا يتجردون من هذه الصفة حتى خارج أوقات العمل الرسمية ما لم يتم وقفهم عن العمل أو منحهم إجازة إجبارية².

فهل ينطبق هذا الأمر على المخولين صفة الضبط القضائي من موظفي مصلحة الضرائب؟ يختلف الأمر بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي ذوي الاختصاص الخاص والذي يتحدد بضبط الجرائم المتعلقة بوظيفتهم فقط.

ولما كانت وظيفتهم تتم في وقت معين فإن اختصاصهم يتقيد بأوقات مباشرة عملهم والساعات المحددة لذلك، فلا يجوز لهم تجاوز الوقت المحدد قانونا³.

وبالرغم من ذلك فإن بعض الفقهاء⁴ يرى أن صفة الضبط القضائي تبقى لصيقة بموظفي الضرائب الفنيين حتى خارج أوقات العمل الرسمية لأنه يفترض في تحديد ساعات العمل الرسمية أنه الحد الأدنى فلا مانع من مواصلة العمل بعد انتهاء الوقت المحدد ومباشرة كل السلطات المخولة له خلال ساعات العمل الرسمية، فلا يحق بذلك للمكلف بالضريبة منع موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي من مباشرة عمله بحجة أن وقت عمله قد انتهى.

(1) انظر قضية الغش الجبائي، ملحق رقم 1، مشار إليها في هامش 2 من مذكرة الماجستير للباحثة، المرجع السابق، ص 94.

(2) أنظر المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية.

(3) نقض 1973/11/05، مجموعة أحكام النقض (س 24 ق 213)، ص 1023، مشار إليه في حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء 1، مرجع سابق، ص 202.

(4) حسني الجندي، مرجع سابق، ص 204.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

غير أنه وفي نفس الوقت يجب احترام مواعيد العطل والأعياد الرسمية التي تقرها الدولة، ولا يجوز أن يقوم موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي بمباشرة مهامه خلالها إلا إذا كلف من جهة رسمية بالقيام بذلك و بموافقة المكلف بالضريبة و بشرط أن تقتضي السرعة أو الضرورة اتخاذ ذلك العمل، وإلا كان تصرف الموظف محاطا بالشك والريبة مما قد يضعف الدليل المستمد من مباشرته للعمل في تلك الأوقات، ويترك تقدير هذه الأمور للقاضي.

ونحن نؤيد ما ذهب إليه هذا الرأي نظرا لأن اكتشاف جرائم التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم لا يمكن تقييده بأوقات العمل الرسمية فقط لاسيما إذا كان من الضروري استمرار موظفي الضرائب بالبحث والتحري لكشف أي غش أو تزوير في أوراق ومستندات المكلف بالضريبة حتى بعد انتهاء ساعات العمل الرسمية.

الفرع الثالث: إجراءات التحري و الإطلاع

يقوم أعضاء الضبط القضائي المحددين في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية بالمهام المنوطة بهم قانونا وفي حدود السلطات المقررة لهم.

وبما أن المشرع الجنائي لم يحدد هذه الاختصاصات والسلطات لأعضاء الضبط القضائي في الجرائم الجنائية فإنه يتم الرجوع للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية.

وكما سبق القول فإن الاستدلالات هي مرحلة سابقة على تحريك الدعوى الجنائية وتقوم على جمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبيها لتسهيل مهمة التحقيق الابتدائي و المحاكمة.

ومن خلال استقراء نصي المادتين 17 و 18 من قانون الإجراءات الجزائية يمكن أن نحصر هذه الإجراءات فيما يلي:

أولا/ تلقي البلاغات و الشكاوى

لقد ألقى المشرع في قانون الإجراءات الجزائية واجب قبول البلاغ أو الشكوى على رجال الضبط القضائي بما فيهم موظفي و أعوان إدارة الضرائب المنوط بهم مهام الضبطية القضائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

و المقصود بالشكوى هو التظلم عن سوء فعل و غالبا ما تصدر من نفس الشخص المتضرر أو أحد أقاربه شفها قصد متابعة الجاني، كما يمكن تقديمها كتابة من الشخص المعنوي المتضرر من الجريمة أو محاميه، وأما البلاغ فالمقصود به الإخبار عن الجريمة سواء حصل ذلك من شخص مجهول أو معلوم، وسواء من المجني عليه أو من غيره، كما يستوي أن يكون من جهة عمومية أو خاصة شفاة أو كتابة، و سواء عن طريق الهاتف أو الصحف أو أية وسيلة من وسائل الإعلام¹.

و قد فرض القانون على كل شخص يصل إلى علمه وقوع الجريمة أن يقدم عنها بلاغا للنيابة العامة أو لأحد مأموري الضبط القضائي، كما فرض على أعضاء الضبط القضائي قبول البلاغات التي ترد إليهم في شأن مختلف الجرائم، ولا يوجد فرق في كون الجريمة المشكو منها خطيرة أو بسيطة، كاملة أو ناقصة، شفوية أو كتابية.

فبالنسبة للجرائم الجبائية فإنها تصل إلى علم موظف الضرائب بعدة طرق:

فقد يبلغ هذا الموظف من أحد الأفراد العاديين أو من أحد ضباط الشرطة القضائية بمعلومات ضد بعض التجار تدل على وقوع جريمة ضريبية أو تساعد على الكشف عنها كما يتضمن البلاغ معلومات عن مزاوله أحد الأشخاص لنشاط معين خاضع للضريبة دون دفعه لها أو إخفاءه جزء كبير من الأرباح عن مصلحة الضرائب.

وقد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء قيامه بوظيفته كأن يكتشف

الغش والتحايل في دفاتر المكلف بالضريبة أثناء قيامه بفحص للدفاتر و الإطلاع عليها.

كما قد تقوم السلطة القضائية بإطلاع الإدارة الضريبية على كل المعلومات التي تحصل

عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الضريبي أو أية

مناورة كانت نتيجتها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية حتى

و إن أفضى الحكم انتفاء وجه الدعوى².

(1) جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية، الطبعة 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1999، ص ص 23، 24.

(2) انظر المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

ورغم أن المادتين 32 و 42 من قانون الإجراءات الجزائية قد أوجبتا على أعضاء الضبط القضائي أن يرسلوا التبليغات والشكاوى التي تصلهم إلى النيابة العامة، إلا أن هذا لا ينطبق على تلك التي يتلقاها موظفو مصلحة الضرائب، لأن الدعوى الجنائية بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي يتوقف على تقديم طلب من مصلحة الضرائب إلى النيابة العامة، وعليه من غير المجدي إرسال البلاغات المتعلقة بهذه الجريمة إلى النيابة العامة ثم قيام هذه الأخيرة بإعادتها لمصلحة الضرائب لتقدم مرة أخرى طلب إلى النيابة العامة لتحريك الدعوى العمومية.

ثانيا/ التحري و الإطلاع

حسبما قضت به المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية فإنه يقع على عاتق أعضاء الضبط القضائي واجب البحث والتحري بعد وقوعها والتحقق منها، وبالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي فهم ملزمين بعمل التحريات اللازمة عن المكلف بالضريبة لمعرفة مصدر ثروته و حدود نشاطه ورقم أعماله وقيمة أرباحه ونفقاته للتحقق من قيامه بجريمة التهرب الضريبي، وبالتالي معرفة المبالغ المتهرب من دفعها.

ويقوم موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبط القضائي بعد تلقي البلاغات والشكاوى وقيدها بدفتر خاص بذلك بجمع الاستدلالات وإجراءات التحريات والبحث عن مصادر الإيرادات للمكلف بالضريبة، و عما يقوم به من نشاط لم يخطر به مصلحة الضرائب، وذلك بالرجوع إلى ملفه الضريبي الموجود بالإدارة الضريبية المختصة، ومن الإقرارات الضريبية التي قدمها لها.

ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجنائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتفحص الوثائق والمعلومات¹ الموجودة بدفاتر المكلف ومستنداته والتي تعبر عن كل أسرار المهنية ومن شأن الإطلاع على الدفاتر التجارية للمكلف بالضريبة التحقق من عدم استطاعة المكلف إثبات ما يخالف الثابت بتلك الدفاتر عن الإقرار.

(1) نظر المادة 45 من قانون الإجراءات الجنائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

فإذا حدث تغيير في الحقيقة بتحقيق التهرب من عبء الضريبة واستوجب مساءلته قانونيا بتحريك الدعوى الجبائية قبله، و أما إذا كانت عن إهمال فإن ذلك لا يستوجب مساءلته حتما¹ و سلطة أعوان الإدارة الجبائية في الإطلاع لا تقتصر على الدفاتر والمستندات الموجودة لدى المكلف فقط إنما تمتد إلى جهات أخرى، دون أن يحق لهذه الجهات الاحتجاج بالسر المهني، ورفض تقديم هذه الدفاتر والمستندات لإدارة الضرائب للإطلاع عليها² و الهيئات التي يتوجب عليها تقديم الوثائق الموجودة في حوزتها لأعوان الإدارة الجبائية للإطلاع عليها وفقا لقانون الإجراءات الجبائية³ هي:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة.
- المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات.
- المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية.
- الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية.
- الهيئات المودع لديها سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب أو السندات العمومية، أو دفاتر المخازن العمومية.
- الموثقين و المحضرين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية.
- المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين، وأصحاب العمولات، والقائمين بإدارة الأموال، و دفع إيرادات عن القيم المنقولة.
- الأشخاص أو الجمعيات أو الشركات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة .
- المؤسسات و الشركات و المؤمنين و شركات التأمين و مقاولي النقل
- المؤسسات أو الهيئات التي تدفع أجور أو مرتبات أو أتعاب، أو تقبض أو تسيير أو توزع أموال لحساب أعضائها.

(1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص ص 251 ، 252.

(2) انظر المادة 1/46 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 61 / 2 من ذات القانون.

(3) انظر المواد من 46 إلى 53 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو الشراء باسمها بصفة اعتيادية نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لإعادة بيعها. وعليه يمكن لأعوان الضرائب أن يطلبوا من كل هذه الهيئات جميع المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن يحتج عليهم بالسر المهني، تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية، و المتمثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج إلى 50000 دج و تلجئه قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات رفض تقديم المعلومات و السماح لأعوان الضرائب بالإطلاع و ينتهي سريانها يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعينة¹.

ولكي يتسنى لموظفي مصلحة الضرائب ذوي صفة الضبطية القضائية القيام بالاطلاع يلزم تحقق أمرين:

- الأمر الأول: التزام الممول باستقبال موظف مصلحة الضرائب في محل مزاوله نشاطه سواء كان محلا تجاريا أو مصنع أو غيرهما.

- الأمر الثاني: تمكين موظف مصلحة الضرائب من الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات و الوثائق التي يطلبها.

ولكن يثور التساؤل عما إذا كان الالتزام بإطلاع الموظف المذكور على ما لدى المكلف من دفاتر ووثائق ومستندات تجارية، يقتصر على أماكن مباشرة نشاطه فقط، أم يجوز له الاطلاع على هذه المستندات و لو كانت في أماكن أخرى ؟

1) في حالة رفض الهيئات العامة أو الخاصة الاطلاع على الوثائق اللازمة يحرر عون الضرائب محضر الرفض، ثم يقدم المدير الولائي للضرائب عريضة للمحكمة الإدارية المختصة إقليميا، والتي تثبت في القضايا الاستعجالية فيتم النطق بالغرامة و بعد أن تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كاتب ضبط المحكمة الإدارية يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

ورغم أن الإطلاع إجراء خاص لا يمنح أصلا إلا لسلطة قضائية تباشر التحقيق سواء كانت النيابة العامة أو قاضي التحقيق و لكنه استثناء أجز لأعضاء الضبط القضائي مباشرته إذا اقتضى الأمر ذلك¹.

ومع ذلك و نظرا لسرية الأعمال التي يقوم بها المكلف و يدونها في دفاتره و مستنداته فقد جعل المشرع حق الإطلاع عليها مقصورا على أشخاص معينين، فلم يجز بذلك لأي موظف من موظفي مصلحة الضرائب ممارسة هذا الحق إنما قصره على الموظفين الفنيين فقط، لأنهم من جهة أدرى بإجراءات الإطلاع وكشف أي مخالفات أو غش في دفاتر المكلف ومستنداته، ومن جهة أخرى لتجنب تفشي أسرار المكلف بين جميع موظفي مصلحة الضرائب مما يؤدي إلى احتمال تسربها إلى منافسيه مما قد يشكل خطرا على نشاطه التجاري أو الصناعي².

وعليه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق في الوظيفة الشاملة للمكلف إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتب مراقب على الأقل³.

والأصل انه يجوز للمراقب أن يجري الإطلاع على المستندات و الدفاتر و المحررات في مقر نشاط المكلف أو في المكان الذي توجد فيه هذه المستندات، و ذلك حتى لا يحمل المكلف بالضريبة مشقة حمل تلك الدفاتر والمستندات إلى مصلحة الضرائب لتفادي احتمال إتلافها أو ضياعها إذا ما تكدست مع غيرها ، فضلا على مراعاة الحفاظ على استمرار عمل المكلف وعدم تضييع وقته في نقل دفاتره إلى مصلحة الضرائب.

غير أنه ومن خلال نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن: " التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يجب أن يتم بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة ، يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة، و أما في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المحكمة "

يتبين لنا أنه يجوز استثناء لأعوان الضرائب الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته

والتحقق فيها في مصلحة الضرائب وذلك في حالتين:

- (1) انظر المادة 84 قانون الإجراءات الجزائية.
- (2) لمزيد من التفصيل انظر: وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 101 وما بعدها.
- (3) انظر المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

الحالة الأولى: إذا وجه المكلف بالضريبة طلب كتابي إلى مصلحة الضرائب يصرح فيه برغبته في نقل دفاتره و مستنداته و جميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الضرائب إلى مصلحة الضرائب للإطلاع عليها و التحقيق فيها.

الحالة الثانية: إذا أقرت مصلحة الضرائب بوجود قوة قاهرة على إثرها قام المكلف بنقل دفاتره ووثائقه المحاسبية إلى مصلحة الضرائب للإطلاع عليها و التحقيق فيها ليؤكد على حق الموظف أو المراقب في الإطلاع على دفاتر و مستندات المكلف في أي مكان تتواجد به، وعليه إذا كانت هذه الأخيرة موجودة لدى محاسب فمن من حقه الانتقال إلى مكتب هذا المحاسب للإطلاع و التحقيق .

فيتسع بذلك نطاق تطبيق حق الإطلاع إلى كل أماكن وجود دفاتر و أوراق و مستندات التاجر، ولا يقتصر على مكان ممارسة نشاطه فقط.

ولكن يبقى السؤال المطروح عن نطاق تطبيق حق الإطلاع من حيث الزمان، أي هل يحق لأعوان الضرائب ممن لهم سلطة الإطلاع القيام بذلك في كل وقت ؟

لقد جاءت المادة 18 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية بالإجابة على هذا السؤال، فأعطت لأعوان الضرائب المراقبين حق ممارسة الرقابة على المؤسسات خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها¹.

فحق الإطلاع يرتبط بقيام صفة الضبطية القضائية لدى موظف إدارة الضرائب المختص، فهو في الأصل يرتبط بساعات العمل العادية، إذ يجوز له الإطلاع خلال هذه الساعات، و يلتزم المكلف بتمكين هذا الموظف من الإطلاع على ما لديه من مستندات، وبالتالي لا يجوز للمراقبين مباشرة هذا الحق أيام العطل سواء كانت عطل رسمية كأيام الأعياد الدينية أو الوطنية أو العطل الخاصة كيومي الخميس و الجمعة.

وما يدعو في هذا الصدد للتساؤل هو هل يحق للموظف الضريبي متابعة أو مواصلة الإطلاع حتى بعد انتهاء ساعات عمله؟

(1) المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

رغم أن البعض¹ يرى أنه يجوز الامتداد الزمني بتجاوز هذه الساعات في حالة توافر الضرورة والاستعجال وفي حالة اكتشاف الموظف خلال ساعات العمل حالة تثير شبهة ارتكاب المكلف لجريمة ضريبية، وفي الحالتين يجوز لموظف المصلحة ذي الصفة استثناء أن يواصل أو يستمر في عمله حتى و لو تجاوز ساعات العمل العادية سواء له أو للمكلف .

و يثبت الموظف المختص هذا الإطلاع، وما اكتشفه أثناءه في محضر أعماله، ويوقع عليه مع المكلف، كما يجوز له ضبط المستند المحرر و تحريره.

فلا يجوز بذلك للمكلف منع الموظف المختص من مباشرة عمله، حتى بعد ساعات العمل، طالما توافرت حالتني الاستعجال و الضرورة.

غير أنه في رأينا لا يستطيع الموظف تجاوز ساعات عمله المحددة قانونا حتى لو كانت بصدد الإطلاع على دفاتر المكلف واكتشف فيها بعض المخالفات، فلا يجوز له أن يواصل عمله في المراقبة والتحقيق إذا انتهت ساعات عمله الرسمية بحجة أنها إحدى حالات الضرورة، أو أنه يتوجب عليه الاستعجال خوفا من ضياع الدليل على غش المكلف و مخالفته للأحكام الجبائية، لأنه لو سلمنا بذلك لكان هذا الأمر ذريعة للمراقبين في تجاوز ساعات عملهم، ولكان قرينة على تواطئهم مع المكلفين المتهربين بحيث يمكنهم التحايل في الأمور المحاسبية والتقنية في دفاتر ومستندات المكلف بالضريبة.

ورغم أن ساعات العمل الرسمية المحددة للموظفين داخل أماكن عملهم هي 08 ساعات، إلا أنه بالنسبة لأعوان الإدارة الجبائية بوصفهم أحد أعضاء الضبط القضائي فقد حدد لهم المشرع الجبائي² أوقات خاصة بهم لممارسة حقهم في الرقابة على مختلف المؤسسات والمحلات المهنية فجعل عملية الرقابة و التحقيق تتم :

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة 6 صباحا حتى الساعة الثامنة مساء.

- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة 5 صباحا حتى الساعة الثامنة مساء.

(1) حسني الجندي، مرجع سابق، ص 219.

(2) انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

وبالنسبة للأشخاص القائمين بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة فقد حدد القانون لأعوان الضرائب المراقبين الحق في الدخول للمحلات ذات الاستعمال المهني و وسائل نقل البضائع وكذا حمولتها خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء.

والملاحظ أن المشرع حدد ساعات العمل للمراقبين بالنسبة للمؤسسات والمحلات التي تمارس نشاطها نهارا، ولكن ماذا عن تلك التي تمارس نشاطها ليلا، فهل تستبعد من المراقبة باعتبار أنها تبدأ بالعمل بانتهاء عمل المراقبين ؟

نظرا لأن حق الإطلاع و المراقبة يقع على جميع المؤسسات و المحلات التي تقوم بممارسة نشاط تجاري أو صناعي بهدف الحفاظ على حق الدولة في استيفاء الضريبة و مكافحة كل أشكال التهرب منها، فقد منح القانون استثناء لأعوان الضرائب المراقبين الحق في الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير، والمؤسسات الأخرى التي لا تمارس نشاطها إلا ليلا مثل دور السينما و الملاهي العمومية وبعض الورشات، والقيام بالرقابة عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين و التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط¹.

ورغم أن المشرع الجبائي حدّد ساعات المراقبة التي تتم في المحال و المؤسسات التي تمارس نشاطها نهارا، إلا أنه لم يحدد ذلك بالنسبة لتلك التي تمارس نشاطها ليلا، فهل يحق لأعوان الإدارة الضريبية المراقبين القيام بالمراقبة في مثل هذه الأماكن طوال الليل أم لغاية انتهاء النشاط ؟ أو هل يمكن القياس على ساعات العمل النهارية ؟

نرى بأنه رغم إغفال المشرع تحديد ساعات المراقبة الليلية إلا أنها تبدأ بانتهاء وقت المراقبة النهارية و تنتهي بابتدائها.

هذا بالنسبة لتحديد وقت الإطلاع أو ساعات المراقبة و التحقيق المسموح بها للمراقب، أما بالنسبة للمدة المستغرقة في ذلك، فإن المشرع لم يجعل مباشرة هذا الحق مقتصرًا أو محصورًا في زيارة واحدة، خصوصا أمام كثرة الدفاتر و المستندات و الأوراق الضريبية التي

(1) انظر المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

تتطلب أكثر من مرة للتحقيق في محاسبتها، و في نفس الوقت لم يجعل المشرع هذا الحق مطلقا حتى لا يسيء الموظف المختص استعمال هذا الحق مما يضر بالمكلف.

ولهذه الأسباب فقد أوجب المشرع من خلال نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ألا تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الوثائق والدفاتر المحاسبية أكثر من أربعة أشهر، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء بالنسبة :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- و لكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.0000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

و تمتد مدة التحقيق إلى ستة أشهر بالنسبة:

- لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- و لكل السنوات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 10.000.00 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

ويجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة¹ في باقي المؤسسات التي تقوم بتأدية الخدمات و يفوق رقم أعمالها 5000.000 دج، والمؤسسات الأخرى التي يفوق رقم أعمالها 10.000.000 دج لكل سنة مالية.

كذلك بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل فلا يمكن أن يتجاوز سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق².

(1) انظر المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن مدة المراقبة المحددة في المادة 5/20، لا تنطبق في حالة استعمال مناورات تدليسية، أو في حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.

(2) انظر المادة 4/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

ولم يحدد المشرع الزمن اليومي للإطلاع ماعدا ما يتم داخل المستودعات حيث لا يحق لأعوان الضرائب ممارسة حقهم في الإطلاع لمدة تتجاوز 04 ساعات¹، وأمام هذا السكوت نستطيع القول أن أعوان الضرائب يقومون بالتحقيق في الدفاتر والمستندات ويستغرقون الزمن الكافي لكشف مدى إتباع الأحكام الجبائية، شرط ألا يتجاوزوا ساعات العمل المحددة طبقاً للمادة 23 والمادة 4/33 السالف ذكرهما.

ولا يعد دخول المستودعات أو المحال الذي يهدف إلى ضبط أدلة معينة في جريمة يدور حولها التحقيق من قبيل أعمال التفتيش، وإنما هو إجراء من إجراءات التحري والاستدلال خوله قانون الإجراءات الجبائية لأعوان الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بهدف ضمان تطبيق هذه المحال للقوانين واللوائح والكشف عن مختلف الجرائم الجبائية.

ولكن هل حق المراقب في الإطلاع مطلق، أي بدون قيود؟

من خلال مختلف نصوص قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن المشرع أجاز لموظف مصلحة الضرائب الذي له صفة الضبطية القضائية الإطلاع على ما يلي:

- 1- الدفاتر الإجبارية وكل المستندات والمحركات والوثائق والدفاتر والأوراق الملحقة بها والموجودة لدى المكلف سواء بمقر عمله أو في أي مكان آخر.
- 2- البيانات المتعلقة بقوائم العملاء والموردين، و بحساباتهم و ودائعهم.
- 3- الوثائق اللازمة لربط الضريبة.

غير أن حق الموظف المختص بالإطلاع غير مطلق وإنما مقيد بثلاث قيود تمثل في:

- 1- قيد مكاني: لا يجوز للمراقب و هو يمارس حق الإطلاع في محل المكلف الدخول إلى المكان المخصص لراحته و نومه، لأن هذا الجزء من المحل يأخذ حكم المنزل ودخوله بدون إذن يعتبر مساس بحرمة المنزل.
- 2- قيد زماني: لا يجوز للمراقب ممارسة حق الإطلاع خارج أوقات العمل العادية، أو التي يباشر فيها المكلف عمله.

- 3- قيد غائي: لا يجوز للمراقب الدخول إلى محل المكلف إلا إذا كان ذلك قصد:

(1) انظر المادة 5/20 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

* الإطلاع على ما لدى المكلف من دفاتر ومستندات ووثائق ومحركات بغرض ربط الضريبة.

* كشف محاولة المكلف التهرب من أداء الضريبة متى توفرت لدى مصلحة الضرائب أسباب جدية على قيام هذا التهرب من جانب المكلف بالضريبة.

والسبب في وضع هذه القيود هو عدم الخلط بين حق الإطلاع وحق التفتيش، والفرق بينهما يكمن في أن الأول مخول لأعوان الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بدون وجوب الحصول على إذن، ويلزم المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات إلى المراقب للإطلاع عليها، في حين التفتيش يكون بناء على إذن حتى يتمكن المفتش من القيام بكل إجراءات التفتيش ولو بدون رضا المكلف.

ولكن قد يكتشف موظف الضرائب المختص أثناء مباشرة حق الإطلاع جريمة من الجرائم الضريبية، أو يحوز أشياء تشكل جريمة فيكون له مباشرة الإجراءات التي يمنحها القانون لمأمور الضبط القضائي عند ضبط جريمة في حالة تلبس، ويكون مباشرته لهذه الإجراءات على أساس توافر حالة التلبس بالجريمة، وليس على أساس حق الدخول في المحل أو مقر العمل¹.

ويتعين على موظف الضرائب الذي منح صفة الضبط القضائي أثناء مباشرته حق الإطلاع الالتزام بإجراءات المنصوص عليها قانوناً، كما يجب أن يقوم المراقب في المرحلة التمهيدية للإطلاع أو الفحص بإعداد برنامج للإطلاع على حسابات المؤسسة بغرض تسهيل مهمته، وتحديد الخطوات التي سيقوم بها عند قيامه بعملية المراقبة لتحديد النقاط التي ستكون محل اهتمامه وذلك لتوفير الوقت والجهد².

(1) حسني الجندي، مرجع سابق، ص 228.

(2) محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، (بدون تاريخ)، ص

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

ويشمل الإطلاع عملية المراقبة والتحقيق¹ أي أن عون الضرائب الذي يباشر إجراءات الإطلاع والتأكد من صحتها وكذا التحقق من دقة القيود المحاسبية الموجودة في الدفاتر والوثائق ومقارنتها مع المستندات الثبوتية لكشف أي نوع من أنواع الغش و التحايل. والملاحظ أن القوانين الجبائية لم تشترط أن يحصل الإطلاع بعد الترخيص به من المدير العام لمصلحة الضرائب، لكن هذا لا يمنع من أن يصدر هذا الأخير قرارا بتحويل حق الإطلاع للموظفين الذين لهم صفة الضبط القضائية. ونحن نرى أن عدم اشتراط الترخيص بالإطلاع الهدف منه تسهيل الإجراءات وسرعتها وعدم تعقيدها.

إلا أنه لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في عملية الإطلاع وإجراء أي تحقيق في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل² دون أن تعلم المكلف بذلك مسبقا³ ويتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، أو في وضعيته الجبائية⁴.

كما تعطي الإدارة الجبائية للمكلف مدة 10 أيام - كحد أدنى - ابتداء من تاريخ استلام الإشعار ليقوم فيها بتحضير دفاتره وكل مستنداته المحاسبية محل التحقيق، ولا يمكن البدء في فحصها من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير، وبالنسبة لأجل التحضير فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للشخص الطبيعي فتقدر بـ 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام⁵ كأجل أدنى، غير أن منح هذه الأجال حسب رأينا من شأنه أن يؤدي إلى قيام المكلف

1) Saidani Mohamed, **Les voies et Moyens de lutte contre la fraude fiscale**, Direction des recherches et vérifications, Algérie, 1999, P4-11.

2) وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب مفهوم المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3) أنظر المادة 4/20 والمادة 3/61 من قانون الإجراءات الجبائية.

4) أنظر المادة 3/21 من نفس القانون.

5) أنظر المادة 4/20 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

بإخفاء أدلة الجريمة وبالتبعية إعاقة عمل التحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية:

- ألقاب وأسماء المحققين.

- رتب المحققين.

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.

- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية.

- الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

كما يجب أن يشير الإشعار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء.

وفي حالة استبدال أو تغيير المحققين فيجب إعلام المكلف بذلك، وإعلامه هنا ليس على سبيل الاستئذان منه وإنما على سبيل إعلامه فقط، أي أن سلطة اختيار المحققين تعود للإدارة الضريبية، وعلى المكلف قبول اختيارها وببقي حقه مقتصرًا فقط على معرفة الشخص المخول قانونًا بالتحقيق معه.

لقد فرض المشرع على الإدارة الجبائية قبل القيام بإجراء الإطلاع أن تعلم المكلف بالضريبة وهذا لمصلحة المراقب من جهة ومصصلحة المكلف من جهة أخرى.

فبالنسبة للأول يسهل عليه القيام بتحرياته لأن المكلف قد حضر له مسبقًا الدفاتر والمستندات وجميع الأوراق الضريبية محل الإطلاع، فلا يبقى أمامه سوى مراقبتها والتحقق من صحتها ولا يضيع بذلك الوقت في البحث عنها وإحضارها.

أما بالنسبة للثاني فأعطائه مهلة لتحضير دفاتره ومستندات يسمح له بتنظيمها وضبط حساباتها وجمع كل المبررات والوثائق الثبوتية، وبهذا يكون مستعدًا لمواجهة التحقيق بدون أن يفاجأ بذلك.

وبالرغم من أن الأصل هو إعلام المكلف بإجراء الإطلاع مسبقًا، إلا أنه قد تحدث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، وفي هذه الحالة يجب أن يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

عملية المراقبة شرط ألا تتم عملية التحقيق الموضوعية في الوثائق المحاسبية إلا بعد مرور 10 أيام يقوم فيها المكلف بجميع التحضيرات التي سبق الإشارة إليها.

وكما قلنا سابقا وحسبما قضت به المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أعوان الإدارة الجبائية يقومون بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية من أجل تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

وإذا رأى العون المحقق ضرورة إعادة التقويم¹، فيجب أن يرسل أو يسلم إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها.

كما يجب -تحت طائلة البطلان- أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها².

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في الأجل بمثابة قبول ضمني، إلا أنه قبل انقضاء أجل هذا الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية³.

وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة⁴.

(1) إعادة التقويم وهو الإجراء الذي تقوم به إدارة الضرائب لتعديل أو تغيير أسس فرض الضريبة والذي تقوم به أثناء إجراء عملية التحقيق في التصريحات أو المحاسبة وكذا بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) ويتم ذلك بإسهام المكلف في تحديد أساس الضريبة وتقديم جميع ملاحظاته.

(2) أنظر المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) أنظر المادة 6/20 و المادة 5/21 من القانون نفسه.

(4) ارجع إلى نفس المادتين السابقتين.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

أما في حالة القبول الصريح فيصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا إذا اكتشف المحقق أن المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن¹.

بعد أن تنتهي الإدارة الجبائية -عن طريق العون المحقق - من إجراءات التحقيق فإنه لا يمكنها أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الضريبة وفي نفس الفترة، إلا إذا استعمل المكلف مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق².

رابعاً/ تحرير محضر بالإجراءات

يقوم موظف الضرائب الذي له صفة الضبط القضائي بإثبات جميع الإجراءات التي باشرها في محضر، والذي يسجل فيه أيضاً رفض المكلف تقديم المحاسبة أو رفضه لإمضاء المحضر³.

وأخيراً يجب على الإدارة الجبائية بعد تحديد أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة تبليغ النتائج للمكلفين حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض للمحاسبة⁴.
مما سبق نخلص إلى أن حق الإطلاع يضمن للإدارة التوصل لمراقبة محاسبة المكلف، وبالتالي التوصل إلى معرفة كل المعلومات الهامة بفحص المستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية⁵، وتكمن أهمية المراقبة الجبائية في النقاط الآتية⁶:

(1) أنظر المادة 7/60 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 8/60 والمادة 6/61 من نفس القانون.

(3) أنظر المادة 9/60 من نفس القانون.

(4) أنظر المادة 82 من نفس القانون.

5) -Martinez Jean Claude, La Fraude Fiscale, 1^{ère} édition, Presse Universitaire de France, Paris, 1984, P 99.

- Wilfrid Jean Didier, Droit Pénale des affaires, 2^{ème} édition, Dalloz Delta, Paris, 1996, P184 et 185.

6) Défi Juris, Quand Le Fisc Vous Contrôle, Anticiper un Contrôle Fiscal Gérer La Procédure et Réagir en Cas de Redressement, 2^{ème} édition, Paris, 2002, p XVI.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- ضمان التنسيق والاستمرارية في نظام التصريح الجبائي، والذي يتمثل في الردع الذي يتم عن طريق المراقبة الجبائية مما يجعل المكلفين بالضريبة يتجنبون إغفال بيانات التصريح أو ارتكاب أخطاء فيه لوجود الجزاء الذي لا يأخذ بعين الاعتبار حسن النية.
- ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة، واحترام المنافسة المشروعة بين المؤسسات.
- ترسيخ غاية المراقبة الجبائية والمتمثلة في الحفاظ على أموال الخزينة العامة.

فالمراقبة الجبائية هي نتيجة حتمية للنظام التصريحي، والتي تضع المكلف في مواجهة ميكانيزمات فرض الضريبة، والأهم هو توطيد الثقة بينه وبين الإدارة الجبائية التي تقدر وتفرض الضريبة من خلال الإقرارات والتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة¹.

وعادة تمر المراقبة الجبائية بثلاث مراحل:

- **المرحلة الأولى:** يقوم المراقب بجمع المعلومات على النشاط الممارس، وعلى العلاقات بين الموردين والعملاء.

- **المرحلة الثانية:** يجري فحص المستندات المحاسبية لتقدير دقتها.

- **المرحلة الثالثة:** تتمثل في معاينة الوضعية الخاصة بالمستغل لكل سنة مراقبة اعتماد على الميزانية، كما يتأكد المراقب من أن التكاليف حقيقية وغير مبالغ فيها².

ويستطيع المراقب الجبائي طلب كل المبررات للأرقام المصرح بها، ولا يستطيع المكلف منعه من ذلك أو رفضه تقديم المستندات التي يطلبها المراقب، كما يستطيع هذا الأخير أن يطلب من جميع المصالح العمومية المعلومات الضرورية لأداء مهمته، والإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها دون أن يعترض على ذلك بالسر المهني³.

ويقول "MARGAIRAZ" أن فحص المحاسبة كقاعدة عامة تبدأ من دفترى اليومية والجرد

لتذهب إلى الخصوص لحساب الاستغلال ومراقبة المستندات الثبوتية لتصل لمراقبة المحاسبة

1) Péchillon Eric, Le contrôle fiscal des Particuliers Déroulement des Opérations et Recours, L'Harmattan, Paris, 2003, p 14.

2) Brunon Jacques, Le Contrôle Fiscale, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1991, P86.

3) -Margairaz André, La Fraude Fiscale et ses succédanés, comment en échappe à l'impôts, Suisse, 1907, P109.

-Bichon André, **Contrôle Fiscale**, revue de droit Fiscale, édition du juris classeur, 1999, P

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

الداخلية أي معرفة نسبة الأرباح الصافية مقارنة مع البيع ونسبة الأرباح مقارنة برقم الأعمال... وهذا هو موضوع المراقبة الجبائية.

ونصوص كل هذه المواد تفرض على كل المؤسسات والهيئات العمومية أو الخاصة تقديم كل الدفاتر والمستندات وجميع المعلومات التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية القائمين بالمراقبة دون الاحتجاج أو الدفع بالسر المهني.

والتحقيق في المحاسبة¹، يؤدي إلى كشف وجود أي مناورات تدليسية في الدفاتر والمستندات التي يمسكها المكلف خصوصا إذا كانت غير منتظمة.

إلا أن بعض أنواع المحاسبة التدليسية تختبئ وراء نتائج عادية أو صحيحة، فالغشاشين يعيدون تشكيل المحاسبة بطريقتهم لإعطاء تصريحات صحيحة، وبالعكس فالنتائج غير الصحيحة ليست دائما دليلا كافي للطبيعة الاحتمالية للمحاسبة، فمن الممكن وجود خسائر استثنائية أو بيوع في ظروف غير ملائمة، فهذه المعليات لا تشكل دائما مخالفات جبائية، وبالتالي لا نستطيع القبول في الحال بأن تقديم المحاسبة المنظمة هي دليل على صحتها ودقتها وعدم وجود أي غش ضريبي فالعكس يمكن أن يوجد².

فهذا النوع من المراقبة يسمح بالدرجة الأولى بأن يضمن لجميع المكلفين اكتتاب ووضع تصريحاتهم في الآجال القانونية، كما يهدف إلى تصحيح الأخطاء والإخفاء ابتداء من التصريح نفسه³.

وأخيرا نخلص إلى القول أن حق الإطلاع وسلطة التحقيق تبقى أهم الوسائل المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لمباشرة إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة على المكلفين بالضريبة والكشف والتحري عن الجرائم الضريبية بصفة عامة، وجريمة التهرب الضريبي بصفة خاصة.

ويبقى نجاح هذه العملية أو هذه الإجراءات متوقف على قدرة وكفاءة أعوان الإدارة الجبائية المخولين صفة الضبط القضائي - والقائمين بمراقبة تصريحات المكلفين والتحقيق في محاسبتهم - في كشف غش المكلفين وتحايلهم قصد التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

(1) انظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المواد التالية: 312، 309، 315، 316.

2) Margairaz André, op-cit, p 11 et 112.

3) Courtois Pierre, Face au fix, Contribuable et Controleurs, edition stock, Paris, 1976, p 130.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق

التحقيق في مفهومه الضيق هو: مجموعة من الإجراءات التي يباشرها الجهاز القضائي المكلف بالتحقيق قصد التثبت من الوقائع المعروضة عليه ومعرفة كل من ساهم في اقترافها، ثم إحالة مرتكبيها إلى جهة الحكم لتوقيع الجزاء المناسب لهم عند الاقتضاء¹. تتميز إجراءات التحقيق المتعلقة بالدعوى الجبائية الجزائية بنوع من الخصوصية وهي تتمثل في إجراءات التحقيق المعمق (الفرع الأول)، وإجراءات التفتيش (الفرع الثاني)، واتخاذ التدابير التحفظية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: إجراءات التحقيق المعمق

يتمثل التحقيق المعمق في الفحص الوجيه للوضعية الضريبية للأشخاص الطبيعية أو ما يسمى بالتحقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل، حيث يقصد به: مجموع العمليات التي ترمي إلى كشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به².

فالتحقيق المعمق يشمل المقارنة بين التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مع الكتابة المحاسبية ومع الدفاتر والمستندات وكل الوثائق المنصوص عليها في القوانين الجبائية والقانون التجاري، وكذلك الفحص للتأكد من دقة وانتظام المحاسبة بالإعتماد خصوصا على المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة أثناء عملية الإطلاع أو المعاينة المادية³.

أولا/ مجال تطبيق التحقيق المعمق

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يخضعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتم التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط

1) جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، الجزائر، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999.

2) المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

3) Ltifi Mohamed Habibi, Lcontrolle Fiscal et Garanties Administratives du Contribuable Vérifié, édition L'Expert, Tunisie, 2006, p 80.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

المعيشة أعضاء المقر الجبائي¹، وتفرض الضريبة على الدخل على المكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخيل الأولاد الذين معه والمعتبرين في كفالتة. يكون الفحص الوجيه أحيانا امتداد للفحص المحاسبي خاصة لما تكون متعلقة بمشاريع مؤسسات فردية أو شركات أشخاص، كما هو الشأن في التحقيق في المحاسبة فإن الفحص الوجيه يجب أن يتميز بحق الإطلاع خاصة إذا كانت الإدارة تستعمل هذا الحق تجاه المكلف.

ثانيا/ سير التحقيق المعمق

يقتضي توضيح سير التحقيق المعمق التعرض إلى التزامات إدارة الضرائب في هذا التحقيق، ومكان إجراء الفحص الوجيه وأخيرا نتائج هذا الفحص. وعلى الإدارة الجبائية أثناء الشروع في التحقيق المعمق أن تلتزم بمجموعة من الالتزامات هي كالاتي:

- لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل².
- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية البدء في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية شاملة لشخص طبيعي دون إعلامه بذلك مسبقا، وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار الاستلام، مرفوقة ببطاقة واجبات وحقوق المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى لتحضير يقدر بـ 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام³.
- وإذا قررت الإدارة الجبائية تأجيل عملية التحقيق المعمق يجب أن تعلم رسميا المكلف بتاريخ التأجيل وإلا كان إجراءها باطلا، والغاية من إعلامه يتمثل في ضمان الحفاظ على حقوقه التي

(1) المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 21 / 2 المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009.

(3) المادة 21 / 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

كفلها له التشريع الجبائي طوال فترة القيام بإجراءات الرقابة الجبائية، وفي نفس الوقت الإلتزام بتمكين الأعوان المحققين من القيام بالمهام المنوطة بهم¹.

ثالثا/ مكان إجراء التحقيق المعمق

يجري التحقيق المعمق أو الفحص الوجيه كأصل في مقر الإدارة، فمقرات الإدارة تكون ملائمة لإجراء المراقبة والتي تترجم في أغلب الحالات في تبادل الوثائق والمعلومات، رغم أنه لا يوجد ما يمنع إجرائه في أماكن أخرى، ونعتقد أن أفضل مكان لإجراء عملية التحقيق المعمق هو مقر مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه لوجود كل الوثائق التي يحتاجها العون الضريبي المحقق في الوضعية الإجمالية للمكلف بالضريبة.

رابعا/ نتائج التحقيق المعمق

بعد تأسيس فرض الضريبة إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي، على العون المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها حتى في حالة غياب إعادة التقويم، ويكون ذلك بوساطة رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 06، و 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مبررا ويصاغ ملاحظات المكلف بالضريبة ويصرح بقبوله².

وعند الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لإدارة الضرائب الشروع في تحقيق جديد خاص لنفس الفترة والضريبة إلا إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية³.

1) Yelles Chaouche Bachir, **La Verification Approfondie De La Situation Fiscale D'Ensemble Du Contribuable En Algerie**, Revue Tunisienne De Fiscalité, N° 7, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2007, p 194 et 195.

(2) المادة 21 / 5 من قانون الإجراءات الجبائية

(3) المادة 21 / 6 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وبالمقابل يجوز إجراء مراجعتين معمقتين متعاقبتين بنفس الفترة الأولى كأن تخصص الأولى الرسم على القيمة المضافة، والثانية تخص الضريبة على الشركات¹، ويتعين على المحقق أثناء إجراء عملية المراجعة أو التحقيق المعمق إحترام جملة من القواعد الإجرائية تشكل من زاوية المكلف بالضريبة ضمانات جوهرية من شأنها أن توفر له حماية إيجابية، وتضمن سيراً عادياً لعملية مراجعة المحاسبة عبر تأمين حوار مباشر ومثمر بين الطرفين مما يكفل لكلاهما فرصة الحفاظ على حقوقه².

كما أن القانون لم يشترط صيغة معينة لإستجواب المكلف بالضريبة حول وضعيته الجبائية، فهو حق مخول للإدارة الجبائية لمعرفة حقيقة حسابات ومستندات المكلف بالضريبة محل المراقبة، هذا الحق يعكس عبء الإثبات فيلزم المكلف بالضريبة بتقديم عناصر الإثبات رغم أن الإدارة هي التي يقع عليها ذلك العبء³.

الفرع الثاني: إجراءات التفتيش

التفتيش هو الإطلاع على محل منحه القانون حرمة خاصة باعتباره مستودع سر صاحبه لضبط ما قد يحتوي عليه من أدلة في كشف الجريمة⁴، وينصب التفتيش على جميع الأماكن التي يمكن العثور فيها على أشياء يكون كشفها مفيداً لإظهار الحقيقة⁵.
فهل يحق لموظفي الإدارة الجبائية ممن لهم صفة الضبطية القضائية مباشرة سلطات التحقيق؟

وللإجابة على هذا السؤال سنتناول حق التفتيش، زمان ومكان التفتيش، وإجراءات التفتيش، وأخيراً الآثار المترتبة على عملية التفتيش.

(1) سليم كمون، قاضي الجباية ومراجعة المحاسبة، مجلة القضاء والتشريع، العدد 8، السنة 48، تونس، 2006، ص 211 وما يليها.

(2) المرجع نفسه، ص 201.

(3) Kamoun Fériel, **La Preuve En Droit Fiscal**, op-cit, p 70.

(4) مراد رشدي، محاضرات في الإجراءات الجنائية، 1980، الجزائر، ص 100، منقولاً عن سليمان بارش، مرجع سابق، ص 185.

(5) أنظر المادة 81 من قانون الإجراءات الجزائية.

أولا/ حق التفتيش

لقد منح المشرع حق التفتيش أصلا لسلطة التحقيق وهي النيابة العامة، ولكنه لم يلتزم بهذا الأصل على إطلاقه إنما خرج عليه في بعض الحالات التي تقتضيها الضرورة، حيث يجيز لمأموري الضبط القضائي في بعض الحالات مباشرة بعض سلطات التحقيق ويستمد مأموري الضبط القضائي هذه السلطات إما من نصوص القانون، أو بناء على إنابة من القائم أصلا بالتحقيق¹.

وقد خول القانون الجبائي أعوان الضرائب المختصين بضبط الجرائم الضريبية سلطة تفتيش المنازل والمحال²، ولا يجوز الخلط بين الإطلاع والتفتيش لاختلاف طبيعة كل منهما إذ الأول لا يعدو أن يكون إجراء من إجراءات الاستدلال، بعكس الثاني الذي يعد من إجراءات التحقيق، فالإطلاع - كما رأينا سابقا - هو عبارة عن إجراء يقوم به موظف الضرائب ليتحقق من تطبيق المكلف لأحكام القوانين الجبائية ويتأكد من صحة الدفاتر، والمستندات المحاسبية بعد مقارنتها بالأوراق الثبوتية، أما التفتيش فهو قيام موظف الضرائب بالبحث عن الأشياء محل الجريمة الجاري التحقيق بشأنها.

كما أن الإطلاع يكون قبل وقوع الجريمة ومن المحتمل أن يكشف عن وقوعها، في حين التفتيش يكون بعد وقوع الجريمة بحيث يتم البحث عن الأدلة الخاصة بها والتحقيق بشأنها، ومن ثم فوقت القيام بالإجراءين والهدف منهما مختلف، ولا يستطيع القائم بالإطلاع القيام بالتفتيش لأن هذا العمل الأخير له إجراءات خاصة به.

(1) تنص المادة 1/84 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه: "إذا اقتضى الأمر أثناء إجراء تحقيق وجوب البحث عن مستندات فإن لقاضي التحقيق أو لضابط الشرطة القضائية المنوب عنه وحدهما الحق في الإطلاع عليهما..."

(2) رغم أن البعض ذهب إلى عدم إجازة هذا الأمر بدعوى أن ذلك يزيل القيود والحدود التي قررت للإطلاع كما يفتح باب إساءة الاستعمال إلى أبعد الحدود (حبيب المصري، ضرائب الدخل في مصر، 1945، ص 652 و634، منقولا عن أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 243).

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وعليه نخلص إلى أن حق الإطلاع لا يغني عن حق التفتيش ولا يقوم عون الضرائب بإجراء التفتيش إلا بعد اكتشاف مناورات تدليسية في الدفاتر والمستندات المحاسبية للمكلف أثناء الإطلاع عليها.

لقد أعطى المشرع للإدارة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة الجرائم الجبائية عموماً بتحويل موظفي هذه الإدارة ممن لهم صفة الضبطية القضائية القيام بتفتيش شخص المكلف و كل الأماكن الخاصة به.

والغرض من التفتيش بالنسبة للجرائم الضريبية هو البحث عن أدلة ارتكابها في دفاتر المكلف وأوراقه ومستنداته، والتي تبين الحجم الحقيقي لإيراداته وأرباحه التي لم يذكرها في إقراراته الضريبية المقدمة للإدارة، وكذلك تكشف عن كل نشاطات المكلف التجارية أو الصناعية أو المهنية التي لم يخطر إدارة الضرائب بمزاولته لها.

وتنص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين هم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً بإجراء المعاينة¹ في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"².
من خلال نص هذه المادة يتبين لنا:

- 1- أن العون القائم بالتفتيش ليس نفسه القائم بالإطلاع، فإذا كان القائم بالإجراء الأخير تكون رتبته على الأقل مراقب فإن القائم بالإجراء الأول يجب أن تكون رتبته مفتش على الأقل.
- 2- أن للمفتش الحق باتخاذ إجراءات البحث والتفتيش في كل مستندات المكلف وأوراقه، سواء التي في منزله أو في مكتب محاميه أو محاسبه قصد حجز كل ما من شأنه تبرير تصرفات المكلف الهادفة للتهرب والتملص من الضرائب.

(1) إن عبارة المعاينة في المواد الجبائية مطابقة لعبارة التفتيش في المواد الجنائية.

(2) نظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

والغرض من التفتيش بالنسبة للجرائم الضريبية هو البحث عن دليل على ارتكاب تلك الجرائم ونسبتها إلى مرتكبيها، ويتم ذلك بالبحث في الدفاتر و المستندات التجارية و كل الأوراق التي تحدد الحجم الحقيقي لإيرادات المكلف وأرباحه، والتي لم يصرح بها في إقراره الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب، و كذا البحث عن كل نشاط تجاري أو صناعي أو مهني دون إخطار مصلحة الضرائب بتاريخ مزاولته لهذا النشاط أو إخفاءه عنها.

ومتى وصل إلى علم مفتش الضرائب بوجود تلك المستندات والأوراق وجب عليه اتخاذ إجراءات البحث عنها و ضبطها.

ثانيا/ زمان ومكان التفتيش

لا يمكن للأعوان الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساء.

- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الساعة الثامنة مساء¹.

إلا أنه يمكن للأعوان الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لمراقبتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط².

مما سبق نلاحظ أن الزمان والمكان المخولين للمراقب للقيام بإجراء الإطلاع هما نفسهما المحددين للمفتش للقيام بإجراء التفتيش لأن الاختلاف بين الإجراءين ليس كبير، وبهدف عدم انتهاك حرمة المحل الذي سيجري فيه التفتيش جعل المشرع وقت إجراء هذا الأخير هو

(1) انظر المادة 63 من نفس القانون، غير أن المادة 5/77 منه تنص على أنه: "لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباح ولا الساعة الثامنة مساء" فنرى أن هذه المادة قد جمعت بين توقيتي الصباح والمساء المذكور في المادة 63 (حسب الفصول) وهنا نجد أن المشرع وقع في تناقض بالنسبة لوقت المعاينة، فهل يعد إجراء المعاينة على الساعة الخامسة صباحا باطلا بالنظر إلى المادة 63 ؟

(2) أنظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

نفسه وقت إجراء الإطلاع، والأماكن التي تتم فيها عملية المراقبة والتحقيق يتم فيها التفتيش أو المعاينة.

وباعتبار أن المقصود بالتفتيش هو البحث في مستودع السر عن أدلة تفيد إثبات الجريمة أو نسبتها إلى متهم معين¹، ولخظورة هذا الإجراء تعين أن يحاط بضمانات تحمي المتهم من العبث أو التعسف في استعماله².

ولكن يثور التساؤل حول مدى جواز القيام بالتفتيش خارج محال المكلف أو مستودعاته، أي هل يجوز التفتيش في مسكن المكلف أو سيارته لإثبات الجريمة الضريبية؟ باستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع حصر الأماكن محل التفتيش في المحلات والمؤسسات والمعامل والمصانع، دون أن يذكر الأماكن الخاصة بالمكلف كمسكنه أو سيارته، ويعتبر تفتيش المنزل إجراء خطير، لما ينطوي عليه من انتهاك لحرمة وحرمة منزله لذا كفل الدستور حماية هذه الحرمة.

ولأن هذه الحماية التي تقررت للمساكن تسري أيضا في المجال الضريبي، فلا يجوز دخول المنازل أو تفتيشها بقصد البحث عن جرائم جبائية إلا بأمر قضائي مسبب³. وعليه، يجوز التفتيش في منزل المكلف بالضريبة في حالة العلم بوجود الدفاتر والمستندات محل الجريمة الجبائية في منزله بشرط حصول المفتش الجبائي على أمر قضائي مسبب لضمان حرمة المسكن من جهة وعدم ضياع الأدلة لإثبات الجريمة من جهة أخرى.

(1) جيلالي بغدادي، مرجع سابق، ص 31.

(2) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963، ص 247.

(3) محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص 214 وما بعدها.

ثالثا/ سير عملية التفتيش

يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحريات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة¹.

تقضي المادة 44 من قانون الإجراءات الجزائية أنه: "لا يجوز لضباط الشرطة القضائية الانتقال إلى مساكن الأشخاص الذين يظهر أنهم ساهموا في الجناية أو أنهم يحوزون أوراقا أو أشياء متعلقة بالأفعال الجبائية المرتكبة لإجراء التفتيش إلا بإذن مكتوب صادر من وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق مع وجوب الاستظهار بهذا الأمر قبل الدخول إلى المنزل والشروع في التفتيش".

يتبين لنا من خلال هذه المادة أنه لا يجوز القيام بالتفتيش إلا بعد الحصول على إذن من وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق، فهل يشترط هذا الإذن قبل قيام مفتش الضرائب بعملية التفتيش أو المعاينة؟

كما قلنا سابقا فإن حق التفتيش ليس حقا مطلقا أي مسموح القيام به في أي وقت يراه مفتش الضرائب، إنما هو حق مقيد بإجراءات خاصة تضمن الحفاظ على حق الدولة وحق المكلف في أن واحد، ومن ثم لا يستطيع المفتش القيام بإجراء المعاينة إلا بعد الترخيص له بذلك.

وقد أكدت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسئول الإدارة الجبائية المؤهل - وهو المدير الولائي لإدارة الضرائب - مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، والتي تبرر سبب طلب ترخيص للمعاينة، ويجب أن يشمل طلب الترخيص ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

(1) أنظر المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم¹.

و رغم أن المشرع الجبائي لم يحدد صراحة حالات التفتيش، إلا أنه يمكن إجمالها فيما يلي:

- إيجاد أعوان الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبط القضائي قرائن يستدل منها بوقوع جريمة ضريبية.

- ضبط جريمة ضريبية في حالة من حالات التلبس المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

ويقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان للمشاركة في إجراء المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية وذلك تحت سلطة القاضي ورقابته².

ويجب أن يتم تبليغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن - التي تتم فيها المعاينة - ويستلم هذا الشخص نسخة مقابل إشعار بالاستلام، ويعتبر تاريخ التبليغ هو تاريخ الاستلام، ومكان التبليغ هو مكان المعاينة³.

وفي حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وهنا تتم المعاينة بحضور شاهدين اثنين بطلب من ضابط الشرطة القضائية شرط ألا يكونا من بين المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين فإن ضابط الشرطة القضائية يقوم بالاستعانة بمحضر قضائي⁴.

(1) أنظر المادة 2/35 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 35 الفقرة 4 و 5 من نفس القانون.

(3) أنظر المادة 37 الفقرة 1 و 2 من نفس القانون.

(4) أنظر المادة 37 الفقرة 3 و 4 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

ولا تقتصر سلطة التفتيش على المحلات والمؤسسات والمخازن فحسب بل تمتد إلى المنازل، ففي حالة الشك تجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة يجوز لأعوان الضرائب القيام بالتفتيش¹ داخل منازلهم عن الأدلة التي تثبت غشهم². غير أنه لا يمكن أن يكون الإبلاغ عن طريق شخص مجهول أساسا للشك بالغش³، لأنه لا يمكن القول بوجود جريمة جبائية على مجرد التبليغ، وعليه لا يجوز التفتيش بناء على الشك أو الاشتباه.

ووجود الدلائل وكفايتها متروك للقائم بالتفتيش، بشرط أن يكون ما استند إليه يؤدي عقلا إلى صحة الاتهام، ويخضع في ذلك لإشراف النيابة العامة، وأخيرا إلى رقابة محكمة الموضوع⁴.

ولا يتم التفتيش في المنازل إلا برخصة مكتوبة صادرة عن السلطة القضائية المختصة، وبأمر إلزامي لجميع المستخدمين صادر عن مدير الضرائب للولاية المختص⁵، بحيث يقوم موظف سامي⁶ بتقديم عرض عن الأسباب إلى مدير الضرائب المختص. ويجب أن يتضمن الأمر بالتفتيش الأسباب التي أسست عليها إدارة الضرائب شكها بالغش وذلك تحت طائلة البطلان ولا تتم عملية التفتيش إلا بعد قراءة هذا الأمر للمكلف أو ممثله والذي يطلب منه التوقيع عليه، وفي حالة رفضه تكتب عبارة الرفض في المحضر، وتقدم خلال ثلاثة أيام نسخة من الأمر إلى المكلف أو ممثله بناء على طلبهما.

(1) وقد جاءت عبارة زيارة المنازل في المواد من 499 إلى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة ويقصد بها تفتيش المنازل.

(2) أنظر المادة 1/499 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(3) أنظر المادة 2/500 من نفس القانون.

(4) حسن الجندي، مرجع سابق، ص 246.

(5) أنظر المادة 499 والمادة 1/500 من قانون الضرائب غير المباشرة..

(6) رغم أن المشرع لم يحدد صفة أو رتبة الموظف السامي، إلا أنه من النصوص السابقة يقصد به موظف الضرائب الذي له رتبة مفتش.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

هذا ويجب أن يكون الأمر بالتفتيش مؤشرا من قبل ضابط الشرطة القضائية الذي يرافق أعوان الضرائب قبل قيامهم بالتفتيش¹، ويقع التفتيش على كل ماله علاقة بالمكلف بالضريبة ومن شأنه إثبات وقوع جريمة ضريبية.

ولا يستوجب إجراء التفتيش رضاء المكلف، فهو ينفذ طوعا أو جبرا عنه، ويجوز استعمال القوة بالقدر اللازم لإجراء التفتيش، ويمكن الجمع في ذلك بين أعضاء الضبط القضائي الخاص وأعضاء الضبط القضائي العام، أي أنه ليس هناك ما يمنع من الاستعانة بأعضاء الضبط القضائي العام، أيا كان النطاق الإجرائي لتدخله، وسواء كانت جريمة متلبس بها أو بناء على ندب للتحقيق².

ووفقا للفقرة 04 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية فإن ضابط الشرطة القضائية الذي يعينه وكيل الجمهورية مخول بإعطاء كل التعليمات لأعوان الضرائب الذين يقومون بالمعاينة، والسبب في ذلك يعود إلى أن الأصل في التفتيش يعود إلى النيابة العامة بمساعدة الضبطية القضائية.

وبعد الانتهاء من عملية التفتيش، ينبغي على أعوان إدارة الضرائب أن يعيدوا ترتيب المحلات التي زاروها³.

ويسجل ضابط الشرطة القضائية الاعتراضات التي قد تثار في عقد معلل⁴ تعطى نسخة نسخة

منه إلى المعني⁵.

(1) أنظر المادة 500 الفقرة 3 و4 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(2) Encyc.juris-class procedures penal, sous.art 52à73, Montreuil Juris crimes Edition flagrant, fasc2, no 1204.

(3) أنظر المادة 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(4) عقد معلل يقصد به المحضر الذي يسجل فيه ضابط الشرطة القضائية أسباب اعتراضات المكلف بالضريبة فيما يتعلق بعملية التفتيش.

(5) نفس المادة 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- والملاحظ أن المشرع الجبائي لم يحدد طريقة التفتيش بل أوكّلها لموظف الضرائب المختص، نظرا لخصوصية الجرائم الجبائية، ورغم ذلك فإنه يبقى مقيدا بالغاية من التفتيش وهي البحث عن الأوراق والمستندات محل الجريمة الضريبية المأذون البحث عنها، وعليه:
- لا يجوز للمفتش تجاوز هذه الغاية، أو اتخاذها ذريعة لغاية أخرى.
 - ولا يجوز له البحث عن هذه الدفاتر و المستندات في أماكن يستحيل إخفاءها فيها.
 - كما لا يجوز التفتيش في دفاتر ومستندات لا علاقة لها بنشاط المكلف أو لم يحل موعد تقديم الإقرار الضريبي بشأنها.

رابعاً/ آثار التفتيش

- اشترط كذلك على المفتش إثر انتهاء إجراء المعاينة تحرير محضر يرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص ما يلي:
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله، أو كل شاغر آخر، الشهود المختارون...).
 - تاريخ وساعة التدخل.
 - جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.
- وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تسميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة.
- وأخيرا تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة¹.

الفرع الثالث: اتخاذ التدابير التحفظية

- لقد منح المشرع الجنائي ضابط الشرطة القضائية سلطة ضبط وحجز كل الأدوات والأوراق والوسائل المستعملة في الجريمة².

(1) أنظر المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه:

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

فهل يحق لموظف الضرائب بصفته من أفراد الضبط القضائي القيام بذلك؟

لقد منح المشرع الجبائي أيضا أعوان الضرائب المؤهلين قانونا لكشف الجرائم والتحري عنها سلطة اتخاذ بعض التدابير التحفظية، فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش وجميع الوسائل المستعملة في ذلك.

فقد جاء في المادة 34 -السابق ذكرها- أن الإدارة الجبائية ترخص للمفتشين القيام بإجراءات تفتيش كل المحلات للقيام بحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة للتملص من دفع الضريبة¹.

كما جاء في المادة 34 فقرة 3: " تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته"².

وتنص المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "تحتج لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر الأشياء والوسائل التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين"³.

وتودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا، ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات¹.

" يجب على ضابط الشرطة القضائية أن يضبط كل ما يمكن أن يؤدي إلى إظهار الحقيقة ..."
- وتنص المادة 45 من نفس القانون على أنه: " لضابط الشرطة القضائية وحده مع الأشخاص السابق ذكرهم ... الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات قبل حجزها".

- وتنص المادة 84 من نفس القانون على أنه: " إذا اقتضى الأمر أثناء إجراء تحقيق وجوب البحث عن مستندات فإن لقاضي التحقيق أو ضابط الشرطة القضائية المنوب عنه وحدهما الحق في الإطلاع عليها قبل ضبطها، ويجب على الفور إحصاء الأشياء والوثائق المضبوطة ووضعها في أحرار مختومة".

(1) أنظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أنظر المادة 3/35 من نفس القانون.

(3) تحجز الوسائل والأشياء الخاصة بالتزوير، وكذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، وكذلك الأجهزة أو أجزائها المخصصة للتقطير وغير المدموغ. (المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة).

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية بأنه: "يجب على ضابط الشرطة القضائية الذي بلغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور ثم ينتقل بدون تمهل إلى مكان الجناية ويتخذ التحريات اللازمة...".

وقد يتبادر إلى ذهننا بعد استقراء نص هذه المادة السؤال الآتي:

هل يمكن القول بحالة التلبس في جريمة التهرب الضريبي؟

فالتلبس معناه أن الجريمة واقعة والأدلة عليها ظاهرة ومظنة الخطأ أو احتمال وقوعه بعيدة، وهي بعد هذا تستوجب إجراءات سريعة تتفق والحالة التي هي عليها²، ولم يتناول المشرع التلبس بالتعريف، إنما اقتصر على بيان الحالات التي تكون فيها الجريمة متلبسا بها، وحصر هذه الحالات في نوعين من التلبس وهما: التلبس الحقيقي والتلبس الاعتباري³.

ولا يتصور ارتكاب جريمة التهرب الضريبي إلا في صورة تلبس حقيقي، أي مشاهدة الجريمة حال ارتكابها أو عقب ارتكابها بوقت قصير، والأمثلة العملية تبرر هذه الحالة ومن أهمها:

أن يفاجئ موظف الضرائب المكلف أو أحد مستخدمييه وهو يقوم بتحرير دفترين أحدهما حقيقي مطابق للواقع وتقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها المكلف بدقة، والآخر غير حقيقي يقيد فيه المكلف عمليات غير مطابقة لتلك المقيدة في الدفتر الأول بحيث يقلل في الدفتر الثاني من ربحه الخاضع للضريبة ليتهرب منها كلياً أو جزئياً.

(1) أنظر المادة 513 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 237.

(3) تضمنت المادة 1/41 من قانون الإجراءات الجزائية حالة التلبس الحقيقي بقولها: "تعد الجناية أو الجنحة في حالة تلبس إذا كانت مرتكبة في الحال أو عقب ارتكابها.

= كما تضمنت نفس المادة في فقرتيها 2 و 3 حالة التلبس الاعتباري بقولها: "تعتبر الجناية أو الجنحة متلبسا بها إذا كان الشخص المشتبه في ارتكابه إياها في وقت قريب جدا من وقت وقوع الجريمة قد تتبعه العامة بالصياح، أو وجدت في حيازته أشياء أو وجدت آثار أو دلائل تدعو إلى افتراض مساهمته في الجناية أو الجنحة".

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

فوجود صفحات فارغة أو أسطر غير مكتوبة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد، والمكلف يترك تلك الفراغات عمداً لمأها فيما بعد بقيود محاسبية غير صحيحة ولا تبين ربحه الحقيقي مما يسمح له بالتهرب الكلي أو الجزئي من الضريبة.

وإذا لم يحدث اكتشاف الجريمة المتلبس بها في الحال فيجب أن يحدث في وقت قريب جداً من وقت ارتكابها، وبالتالي لا تعتبر جريمة متلبس بها إذا وقعت قبل أن يكتشفها عون الضرائب القائم بعملية المراقبة والتحقيق بوقت كبير.

ومثال ذلك أن العون المراقب إذا تبين له أثناء فحصه لدفاتر المكلف ومستنداته وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة، فلا نكون هنا بصدد جريمة متلبس بها، لأن العبرة بكشف المراقب الجريمة عقب ارتكابها وليس بكشفها فقط.

وتتسم بصفة التلبس كل جناية أو جنحة وقعت ولو في غير الظروف المنصوص عليها في الفقرتين السابقتين، إذا كانت قد ارتكبت في منزل وكشف صاحب المنزل عنها عقب وقوعها وبادر في الحال باستدعاء أحد ضباط الشرطة القضائية لإثباتها".

ولكن هل يشترط أن يكشف العون المراقب بنفسه الجريمة المتلبس بها؟

نحن نرى أنه لا يشترط أن يشاهد أو يكشف المراقب الجريمة في إحدى حالات التلبس التي حددها القانون، لأنه باستقراء المادة 41 من قانون الإجراءات الجزائية لا نجد شرط اعتبار الجريمة متلبس بها إذا شاهدها عضو الضبط القضائي.

وفضلاً عن ذلك نجد أن المادة من 42 قانون الإجراءات الجزائية توجب على عضو الضبط القضائي في حالة التلبس بجنابة أو جنحة أن ينتقل إلى محل الواقعة فوراً، الأمر الذي جعلنا نستنتج أنه تعتبر جريمة التهرب الضريبي متلبساً بها إذا كشف موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي ذلك بعد أن تم تبليغه عن الجريمة من أي شخص مما جعله ينتقل إلى مكان الجريمة، شرط أن تكون دائماً الفترة بين وقوع الجريمة وكشفها ليست طويلة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

لأنه غالبا ما يتم اكتشاف هذه الجريمة بعد التبليغ عنها، وعادة يتم التبليغ عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي من منافسي المكلف بالضريبة القائم بالغش أو من أحد مستخدمييه أو من كل من له مصلحة في ذلك.

والسؤال المطروح في هذا المجال هل يحق أو هل يملك موظف الضرائب الذي كشف عن الجريمة سلطة القبض على المكلف المتهرب؟

لقد سكت المشرع الجبائي عن هذا الحق، فلم نجد في أي نص من النصوص الضريبية سلطة القبض على المكلف بالضريبة - الذي يقوم بمناورات تدليسية قصد التخلص من الضريبة - تمنح لموظف الضرائب الذي اكتشف هذه المناورات وهذا الغش.

وعليه يمكننا القول أن الموظف الضريبي القائم بالإطلاع أو بالتفتيش إذ اكتشف جريمة تهرب ضريبي سواء كان متلبسا بها أو غير متلبس بها فإنه لا يحق له القبض على المكلف بالضريبة المرتكب تلك الجريمة، إنما يكفي أن يسجل ذلك بالمحضر ثم يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

المبحث الثاني

متابعة الجرائم الجبائية¹

من المتفق عليه أن النص الجزائي لا ينتج أثره ولا يكون له مفعول إذا لم يستتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فاعليته وحسن تطبيقه.

ولا يخرج النص الجزائي الجبائي عن هذا المنطق، ذلك أن تجريم بعض الأفعال الجبائية يستوجب العديد من النصوص الجزائية التي تنظم إجراءات المتابعة وكيفية ممارسة الدعوى العمومية، ولكن أمام خصوصية الجرائم الجبائية فهل تعتبر الإجراءات الجزائية كافية لتحقيق النتيجة المرجوة من المتابعة وهي زجر هذه الجرائم وتسليط العقوبات على مرتكبيها أم

1) وتكتسي الجرائم الجبائية عموماً خطورة كبيرة على مستويين:

فعلى المستوى الأول: تشكل الجرائم الجبائية خطورة على ميزانية الدولة باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تضر بالخزينة العامة وتقلص من الدخل الجبائي الذي يمكن الدولة من مواجهة الأعباء العامة وسداد النفقات المتزايدة، وعليه فإذا كان الهدف الأساسي من التجريم الجبائي هو المحافظة على أحد أهم موارد الخزينة العامة، فإنه بانتفاء الضرر الحاصل للخزينة ينتفي العقاب، وبالتالي متى وجد طريق آخر لجبر الضرر كالمصالحة التي بواسطتها يتم سداد كل المستحقات الجبائية وكذا كل التعويضات والغرامات التأخيرية، وجدت الضرورة لوضع حد للتجريم والعقاب.

وأما على المستوى الثاني: فإن الجرائم الجبائية تشكل خطورة على الاقتصاد الوطني باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تخلق عدم التوازن بين المؤسسات الاقتصادية وتمس بمبدأ العدالة الضريبية، إذ أن تملص فئة معينة من دفع الضرائب قد يشجع باقي الملتزمين بأدائها بانتهاج نفس المسلك والتهرب من الالتزام بدفعها، وبالتالي فمن الأولى أن يراعي المشرع عند انتهاجه سياسة التجريم الجبائي طبيعة المخاطبين بهذه القواعد القانونية، لأنهم يتميزون عن غيرهم نظراً لأن معظمهم شركات تجارية ومؤسسات اقتصادية تساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، وعليه عند فرض عقوبات جزائية يراعي خصوصية هذه الجرائم فيفرض ما يتوافق مع طبيعتها فيحد بذلك من انتشار الجرائم الجبائية دون أن يضر بتلك المؤسسات مما ينعكس سلباً عن الاقتصاد الوطني.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

أن خصوصية النزاعات الجبائية يجعل الأمر صعباً مما يتطلب سن إجراءات خاصة في مجال النزاعات الجبائية الجزائية؟

انطلاقاً من هذه الاعتبارات وعلى أساس أنه بعد مرحلة معاينة الجرائم الجبائية والتحقق من وقوعها تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم على مرتكبيها، ارتأينا أن نبين خصوصية إجراءات المتابعة في هذه الجرائم من خلال المبحث الثاني والذي قسمناه إلى مطلبين تناولنا فيهما: مباشرة الدعوى الجبائية الجزائية (المطلب الأول)، وعلاقة الدعوى العمومية الجبائية بالدعوى الجبائية الإدارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مباشرة الدعوى الجنائية الجزائرية

الأصل العام أن للنيابة العامة كامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبأ وقوعها، ولكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة التهرب الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب.

وتتم مباشرة الدعوى العمومية الجنائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للقضاء للنظر والفصل فيها.

وعليه سنتناول شروط تحريك الدعوى الجنائية الجزائرية (الفرع الأول)، والمحكمة المختصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى الجنائية الجزائرية

جاءت المادة 29 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائرية بما يلي:

"تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية"¹.

فالأصل في الإجراءات الجزائرية أن للنيابة العامة مطلق الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية²، ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، فنظرا لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى معلق على تقديم شكوى أو طلب أو إذن.

والهدف من وراء هذا تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية صالح معين، وقصد المشرع أن يكون شخص آخر أو جهة أخرى غير النيابة العامة هو الحكم في تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأوفق تحريك الدعوى الجنائية من عدمه³.

(1) تعتبر النيابة العامة وكيلة عن المجتمع لذا تقوم برفع الدعوى العمومية باسمه ولصالحه ولها الحق في تحريك الدعوى أو السكوت عنها حسبما تقتضيه المصلحة العامة.

(2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص184.

(3) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الجزائر، دار هومة، 2008، ص 193.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

وتعتبر الجرائم الجبائية من أبرز الجرائم التي يشترط المشرع لرفع الدعوى العمومية بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، لذا سنتكلم عن وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب والشروط الواجبة في هذا الطلب.

أولاً/ وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب

تتفق كل النصوص الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، فقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن: " تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي "

ونصت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: " المخالفات المشار إليها في المادة 532 السابق ذكرها تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية " كما جاء في المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه: " تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر "

ونفس الأمر أكدت عليه المادة 119 من قانون التسجيل بقولها: " فيما يتعلق بالمخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى من نفس المادة تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى من إدارة الضرائب فيما يخص الرسوم والضريبة التابعة لاختصاصها " وأما المادة 34 من قانون الطابع كذلك فقد نصت على أن: " تلاحق المخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى أعلاه والمادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى من إدارة الضرائب "

والملاحظ -حسب رأينا- أن استعمال مصطلح "شكوى" في النصوص الضريبية السابقة الذكر غير سليم لأن الشكوى تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر مما تمس بمصلحة الجماعة، لذا كان من الأجدر

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

استعمال مصطلح "طلب" على أساس أن هذا الأخير يقدم من طرف الجهة المتضررة أي عندما تمس الجريمة بمصلحة عامة.

ورغم أن الطلبات المقدمة إلى القضاء بتحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة التهرب الضريبي تكون تحت عنوان "شكوى من المدير الولائي للضرائب"، إلا أننا سنستعمل في بحثنا هذا المصطلح الصحيح وهو "طلب" بدل "شكوى".

والسبب في اشتراط تقديم شكوى كما يرى البعض¹ في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف المكلف والإدارة الجبائية فقط نظرا للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لما لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب.

وإضافة إلى ذلك، فإننا نرى أن هدف الإدارة الجبائية عموما هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة وبالتالي هي الأدرى بمصلحتها في تقديم الطلب ورفع الدعوى من عدمه. وعليه يفهم من هذه النصوص أنه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم الطلب.

لكن ماذا يترتب على تحريك النيابة العامة للدعوى ورفعها للقضاء دون سبق تقديم

طلب من الإدارة الجبائية؟

يترتب عن عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصحح هذه الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها

(1) محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء 1، 1953، ص186.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً¹ وبالتالي يكون أي إجراء من إجراءات النيابة العامة باطلاً بطلاناً مطلقاً.

فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم طلب الجهة المخولة قانوناً يكون الإجراء باطلاً بطلاناً متعلقاً بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية، ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً بانتقاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه، وإذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين عليها القضاء بالبراءة لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسها أيضاً².

ويرى الدكتور "المرصفاوي" - ونحن نؤيد رأيه- أن رفع الدعوى الجنائية (العمومية) بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة لأنه لا يجوز أن يقدم الطلب فتعاد الإجراءات من جديد، وحينئذ متى وجد حكم بالبراءة امتنعت محاكمة المتهم ثانياً، أما عدم القبول فإنه لا يمنع من نظر الدعوى متى زال سببه ما لم تنقض الدعوى الجنائية لأي سبب من أسباب الانقضاء، وإذا حركت الدعوى بغير طلب فلا يصحها أي إجراء لا حق تقديمه فيما بعد، لأنها في الواقع حركت معدومة فلا يجيئها الإجراء اللاحق³.

ونخلص مما سبق أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم إدارة الضرائب طلباً بذلك، ولذا نجد المادة 87 من قانون الإجراءات الجنائية تفرض على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب

(1) انظر رأي المستشار احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، المحكمة العليا، العدد 1، 1998، ص 27.

(2) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 193.

(3) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، لبنان، 1990، ص 246.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

فالسطة القضائية التي تكتشف أثناء قيامها بالتحقيق أو الحكم في قضية معينة وجود مناورات تدليسية أدت إلى التهرب من الضريبة لا تستطيع أن تباشر أي إجراء قبل أن تطلع الإدارة الضريبية بذلك على أساس أن لهذه الأخيرة وحدها حق تحريك الدعوى العمومية أو عدم تحريكها.

وعلة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية -بما فيها جريمة التهرب الضريبي- هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر، وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حد¹.

أما ما يسبق تحريك الدعوى العمومية من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد، كما يجوز مباشرة إجراءات التحقيق المسموح بها للمراقب أو للمفتش استثناء لأنها تسبق تحريك الدعوى العمومية، كالقيام بإجراءات التفتيش والمعاينة والحجز.

وعليه، فإن كل إجراءات الاستدلال أو الإجراءات الأولية التي تسبق تحريك الدعوى العمومية أيا كان القائم بها لم يفيد المشرع مباشرتها على طلب، غير أنه لا تعتبر الدعوى قد بدأت بأي إجراء تقوم به سلطات الاستدلال ولو في حالة التلبس بالجريمة².

مما سبق نخلص إلى أن الدعوى العمومية يتم تحريكها بتقديم إدارة الضرائب طلب للنيابة العامة باعتبارها السلطة المختصة أصلا بتحريك الدعوى العمومية، ولكن هل يشترط توفر شروط معينة في الطلب المقدم من الإدارة ؟

ثانيا/ الشروط الواجبة في الطلب

بالرجوع إلى النصوص الضريبية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد الشروط الواجبة في تقديم الطلب من طرف الإدارة الجبائية، وبالرغم من ذلك يمكن أن نستنتج تلك الشروط من تلك النصوص:

(1) البشرى الشوربجي، الجرائم المالية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، طبعة أولى، مصر، 1972، ص 217.

(2) المادة 1/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

أولاً/ يجب أن يقدم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب: لقد منحت النصوص الضريبية - السابق ذكرها - حق تقديم الطلب إلى شخص معنوي هو إدارة الضرائب دون أن تحدد الأشخاص الطبيعية الممثلين له والقائمين فعليا بذلك، أي لم تمنح حق تقديم الطلب لأي من موظفيها على وجه التحديد.

إلا أن الطلبات المقدمة إلى القضاء تكون دائماً باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب، وبإمكان هذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يحق لهم طلب رفع الدعوى العمومية وغالباً هم الموظفون المختصون بالمنازعات.

وفي حالة تعيين موظف بعينه للقيام بإجراء طلب رفع الدعوى فإنه لا يحق لموظف آخر أن يقوم بهذا الإجراء حتى ولو تساوت درجته الوظيفية مع الموظف المعين، وقيامه بتقديم هذا الطلب يكون عملاً باطلاً قانوناً لتجاوزه حدود اختصاصه الإداري، وبالتالي يكون تصرفه معدوماً أي لا أثر له، إلا أن الموظف المفوض من المدير الولائي لمصلحة الضرائب بإمكانه توكيل موظف آخر من نفس المصلحة لتقديم طلب رفع الدعوى ما دام لا يوجد في قانون ما يمنع من ذلك.

ثانياً/ يجب أن يكون الطلب مكتوباً وموقعاً من صاحب السلطة في إصداره سواء كان المدير الولائي أو الجهوي أو الوطني ومتضمناً ملخص موضوع الطلب.

ثالثاً/ يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب أي إدارة الضرائب وعنوانها، والبيانات المتعلقة بالمكلف كتعيينه ما إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني وجميع الشركاء، وكذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة وكل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.

رابعاً/ يجب أن يتضمن الطلب قيمة مبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه وما يترتب عنه من عقوبات جزائية وغرامات جبائية.

خامساً/ الإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب.
كما تجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الطلب لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقاً بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي¹.

(1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 212.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

الفرع الثاني: المحكمة المختصة

لم يخص المشرع الجنائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجنائية، في حين أخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وترك للإدارة الجنائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجنائية المرتكبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وعليه سنتناول الاختصاص النوعي، ثم الاختصاص المحلي:

أولا/ الاختصاص النوعي

يؤول الاختصاص النوعي في الجرائم الجنائية إلى المحاكم الجزائية، المتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجرح إضافة إلى محكمة الجنايات.

لقد قسمت المادة 05 من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة لها، فتعد مخالفة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج، وتعد جنحة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من شهرين إلى خمس سنوات وبغرامة تتجاوز 20.000 دج، وتعد جناية كل جريمة يعاقب عليها بالسجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة، أو السجن المؤبد.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجنائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجرح والجنايات، وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات.

1) المخالفات الجنائية

تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جنائية والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجنائية والتي تتمثل فيما يلي:

1- مخالفة الأحكام: والمنصوص عليها في المادتين 114، و115 من قانون الرسم على

رقم الأعمال، والمتمثلة عموما في مخالفة الأحكام التنظيمية المنصوص عليها في المواد 60

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

و61 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أي عدم وضع لوحات هوية للأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو ينجزون أشغال المقاوله، وكذا الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه بالمادة 76 من نفس القانون، وكذلك كل المخالفات للأحكام التنظيمية المتعلقة بقانون الضرائب غير المباشرة المنصوص عليها في المواد من 523 إلى 528 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- المتعلقة بإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله: والمنصوص عليها في

المادة 18 من قانون الطابع والمتمثلة عموما في مخالفة أحكام المادة 11 والتي يتركبها الخواص من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة، وكذلك كل مخالفة لأحكام المادتين 12 و 13 اللتان تمنعان استعمال الورق المدموغ لتحرير عقد ثان ما لم ينتهي العقد الأول، وأيضا كل مخالفة لأحكام المادة 15 والمتعلقة بوجوب تبيين الرسوم المدفوعة للخزينة فيما يتعلق بكشوف المصاريف التي يعدها كاتب الضبط والموتقون والمستكتبون، وكذا كل مخالفة لأحكام المرسوم المحدد لشكل وكيفيات استعمال الطابع المنفصلة.

3- الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها: أي مخالفة أحكام المواد 90 و

91 من قانون الطابع والتي تلزم المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب غير المباشرة لدفع رسم الطابع وفقا لشكليات و آجال معينة لحساب الخزينة على مستوى قباضة الضرائب، وكذلك كل مخالفة لأحكام المواد من 77 إلى 89 من نفس القانون والمتعلقة بالطابع الخاصة بالأوراق القابلة وغير القابلة للتداول، وكذا مخالفة أحكام المادتين 144 و 145 المتعلقة بعدم الدفع الكلي أو الجزئي لرسم الطابع سواء فيما يخص رسوم امتحانات الحصول على رخصة السياقة أو وضع بطاقات الترخيم للسيارات والعربات، كما تدخل ضمن مخالفات الامتناع عن أداء الضريبة ما نصت عليه المادتين 98 و 125 من قانون التسجيل والمتعلقان بوجوب التصريح بالأموال المنقولة المكتسبة عن طريق الوفاة، ووجوب ذكر عبارة " مخالصة الرسوم " في العقود العمومية أو المدنية أو القضائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

4- ذكر بيانات غير صحيحة في إقرارات ضريبية: والمنصوص عليها في المادة 99 من قانون التسجيل والمتعلقة بالتصريح ببيانات غير صحيحة في عقود الهبة أو في رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، وكذلك مخالفة أحكام المواد من 175 إلى 179 و المادتين 232 و 237 من قانون التسجيل ومخالفة أحكام المادتين 172 و 177 من قانون الطابع، وكل إغفال في تصريح بتركة للتعاضي عن الرسوم، وأيضا ما جاء في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال المتعلق بالتصريح الناقص أو غير الصحيح، وكذلك تتدرج ضمن هذا النوع من المخالفات الجبائية ما نصت عليه المادتين 128 و 129 من قانون التسجيل، والمادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقة بالمشاركة في إعداد واستعمال وثائق أو حسابات أو معلومات غير صحيحة.

5- الإخلال بالرقابة الضريبية: عن طريق أي تصرف يعيق الأعوان المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي من أداء مهامهم، وهذا ما اتفقت بالنص عليه المواد 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.

6- رفض تقديم الوثائق أو المستندات أو الدفاتر التجارية الإلزامية والسجلات المتعلقة العمليات المحاسبية للإدارة الجبائية للإطلاع عليها أو القيام بإتلافها قبل انتهاء الأجل المحدد للاحتفاظ بها وفقا لما نصت عليه المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد استنتجت المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية منح الاختصاص لمحكمة المخالفات فيما يتعلق ببعض المخالفات كمخالفة رفض تقديم أو منح الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 85 إلى 101 من قانون الإجراءات الجزائية، أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، وجعلت المحكمة الإدارية هي المختصة بالنطق بالغرامة التي تتراوح بين 5000 دج، و 50000 دج إضافة إلى تلجئة (غرامة تهديدية) قدرها 100 دج.

(2) الجنح الجبائية

لقد تضمن التشريع الجبائي بمختلف قوانينه الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تنظر فيها محكمة الجنح ومع أن قسم المخالفات ليس بإمكانه أن يبيت في قضايا جنحية بل يتعين عليه الحكم بعدم الاختصاص النوعي وإذا فصل فيها فإن حكمه يكون باطلا لمخالفته قاعدة جوهرية من النظام العام فإن لقسم الجنح أن يبيت في المخالفات والجنح معا اعتمادا على قاعدة من يملك الأكثر يملك الأقل¹ خصوصا إذا اتصلت المخالفة بالجنحة فهنا يبيت في الموضوع بموجب حكم واحد.

ومن خلال مختلف القوانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جنح جبائية تتمثل إجمالا في:

1- الاحتيال الضريبي:

يعرف الفقه الاحتيال على أنه: كل فعل يعبر عن تغيير الحقيقة سواء تم باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة، بسوء نية، لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني². وبالرغم من أن المشرع الجبائي لم يعط مفهوما محددًا للطرق الاحتيالية إلا أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية في المواد 303، 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمواد 117، 118 قانون الرسم على رقم الأعمال، والمواد 33، 34، 37 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، والمواد 530، 532 قانون الضرائب غير المباشرة، ومن خلال نص المادة 36 من الإجراءات الجبائية نجده ذكر على سبيل المثال الأفعال التي تعتبر احتيال ضريبي والتي يمكننا إجمالها فيما يلي:

(1) ذكر المشرع الجبائي الأفعال الاحتيالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الأفعال والطرق التي يتقن المحتالون في إيجاد غيرها.

2) - Geneviève Giudicelli-Delage, Droit Pénal Des Affaires, 3ème édition, Dalloz, Paris, 1996, p 104-105.

- Gautier Pierre et Lauret Bianca, Droit Pénal Des Affaires, 5^{ème} édition, Economica; Paris, 1995, p 280-281.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق بالأخطاء بالسنوات المالية التي أفلتت حالاتها.
- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا.
- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو استيادتها.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادتها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

2- التزوير في الإقرارات الضريبية:

- وقد نصت عليها المواد 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

3- الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب:

لقد أكدت المواد 20، و 21 من قانون الإجراءات الجبائية، على حق الإدارة الجبائية في المراقبة الجبائية وذلك بالإطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية دون أن يحق للمكلف بالضريبة منعهم من الإطلاع عليها، فإذا امتنع المكلف عن اطلاعهم عليها فإنه يكون بذلك قد ارتكب جنحة الامتناع عن تقديم أوراق ضريبية لأعوان الضرائب، ويكون ذلك بقيامه بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

4- الإخلال بالرقابة الجبائية:

نصت على هذه الجنحة المواد 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادتين 530 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادتين 121 و 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 37 من قانون الطابع، والمادة 122 من قانون التسجيل، ويندرج تحت وصف الإخلال بالرقابة الجبائية:

- عدم تقديم الإقرارات الضريبية.
- عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.
- الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات.
- إتلاف الوثائق والدفاتر التجارية والمستندات قبل مرور المدة اللازمة للاحتفاظ بها وهي 10 سنوات طبقاً للمادة 11 من القانون التجاري.

5- تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها:

لقد نص قانون العقوبات في المادة 122 منه على اعتبار أن كل تحصيل لضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو منح إعفاءات من الضرائب أو من جزء منها، أو التسليم لجزء من منتجات مؤسسات الدولة جنحة يعاقب عليها بنفس المادة.

6- تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات:

أي استعمال طوابع منفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع ضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

7- الإخلال بالسر المهني:

مثلما أقرت معظم القوانين ضرورة المحافظة على السر المهني فقد فعلت كذلك القوانين الجنائية إذ نصت على وجوب الالتزام بالسر المهني، واعتبرت إخلال أعوان الضرائب بالسر المهني جنحة ضريبية يعاقب عليها بموجب المادة 301 من قانون العقوبات، وقد نصت على ذلك صراحة المواد 124 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 315 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 65 من قانون الإجراءات الجنائية.

3) الجنايات الجنائية

تتمثل الجنايات الجنائية في نوعين وهما جناية التهرب الضريبي، و جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات.

1- جناية التهرب الضريبي:

وقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً. – ولا تتظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية إلا إذا كيفة على أنها جناية، وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب منها 10.000.000 دج لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه¹.

2- جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات:

كما نصت المادتين 205 و 206 من قانون العقوبات على أن كل تقليد وتزوير واستعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة أو على طابع وطني أو علامة أو دمغة يعتبر جناية.

1) انظر المواد: - المادة 1/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- المادة 2/119 من قانون التسجيل.

- المادة 2/34 من قانون الطابع.

ثانيا/ الاختصاص المحلي

إن الاختصاص المحلي بالنسبة للنظر في الجرح تحدده المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية التي تقضي بأنه: "تختص محليا بالنظر في الجرح محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم، أو محل القبض عليهم...".

إلا أنه خروجاً على هذه القواعد العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في المادة الجبائية للإدارة حق اختيار محكمة الجرح المختصة، فقد أجمعت النصوص الضريبية على ترك اختيار المحكمة المختصة محليا في نظر الدعوى والفصل فيها للإدارة الضريبية ف جاء ذلك بالعبارة الصريحة الآتية: ".....والجهة القضائية المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة"¹.

وعليه فالإدارة لها الحق في اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وبرأينا أن المشرع الجبائي لم يخرج خروجاً مطلقاً عن الأصل العام بالنسبة لتحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية إنما راعى فقط خصوصية هذه الجرائم، فجعل فاختصاص المحكمة بالنظر في هذه الجريمة يجب أن يكون له علاقة بالضريبة دون الخروج عن الإطار العام لتحديد الاختصاص المحلي، فنكون بذلك محكمة الجرح التي تنظر في الدعوى المقدمة بشأن هذه الجرائم هي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها إما المكان الذي فرضت فيه الضريبة (بدل محل ارتكاب الجريمة)، أو المكان الذي تم فيه حجز الأشياء محل الغش والمخالفة (بدل محل القبض عليهم)، أو المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة (بدل مكان إقامة أحد المتهمين أو شركاءهم).

فغاية المشرع الجبائي من تحديد الاختصاص المحلي بهذا الشكل وترك الاختيار للإدارة الجبائية تتمثل في ما يلي:

1- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم للقضاء بكل المعلومات والإثباتات المتعلقة بالمكلف والموجودة على مستواها.

(1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 200.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

ويبقى تحديد مكان فرض الضريبة واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها، وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو دائرة أو ولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية، وبالتالي يمكن الإعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما لمحكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضريبية¹.

2- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان الحجز يعود لعدة أسباب أهمها: منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وأنه كان في حالة تلبس، والحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة.

ونجد أن المشرع الجبائي قد نص وأكد على الحجز في قانون الضرائب غير المباشرة² لأنه غالبا ما تتم عملية الحجز ضد المكلف الذي يملك أو ينقل بضائع مخالفة لقانون الضرائب غير المباشرة، وتوخيا للسرعة في البت في هذه القضايا فإن للإدارة الجبائية أن تختار محكمة مكان الحجز الثابت بمحضر رسمي محرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين قاموا بعملية الحجز سواء تم ذلك بالمراكز الجمركية البرية أو بالموانئ أو المطارات.

3- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة أي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة أو لمركز إدارتها بالجزائر إذا كان مركزها الرئيسي بالخارج، وذلك لتسهيل ربط الضريبة ومراقبة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية، واكتشاف التحايل والتهرب وبالتالي تسهيل مهمة الإدارة في إثباته لأنه وقع على مستواها أيضا.

المطلب الثاني: علاقة الدعوى الجبائية الجزائرية بالدعوى الجبائية الإدارية

من المفروض أن تقدم الدعوى الجبائية من طرف الإدارة الجبائية، ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى العمومية، فالإدارة يمكن أن تمارسها باستقلالية وبخصوصية، ولها كذلك أن تمارسها بالتوازي أو بضمها مع الدعوى العمومية المتابعة من

(1) انظر المواد 506 و 511 و 513 و 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2) A.Hatiez , La Contravention Fiscale Devant La Jurisdiction Repressive, Recueil Sirey , Paris, 1918, p 137.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

طرف النيابة العامة في أي حال، فلها بذلك إتباع الطريق الرئيسي أو طريق الانضمام للدعوى العمومية¹.

ولئن كان اشتراك كل النيابة العامة مع الإدارة في مباشرة الدعوى العمومية ليس بالأمر الغريب أو الجديد عن القانون الجنائي الاقتصادي عموماً والجبائي خصوصاً، فإن وجود الإدارة الجبائية كطرف مشترك في الدعوى الجبائية الإدارية والدعوى العمومية الجبائية يجعل التساؤل مطروحاً عن مدى ارتباط الدعوى الجبائية الجزائية بالدعوى الجبائية الإدارية (الفرع الأول) ومدى تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى العمومية الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مدى ارتباط الدعوى الجبائية الجزائية بالدعوى الجبائية الإدارية

تثار مسألة ارتباط بين الدعويين العمومية الجبائية والجبائية الإدارية عند إثارة إحدى المسائل الأولية وبالنظر إلى وسائل الإثبات الجنائية والإدارية، وكذلك بتأثير إجراء الصلح على الدعوة العمومية الجبائية.

أولاً/ إثارة المسائل الأولية

يقصد بالطلبات أو المذكرات كل ما يتقدم به أطراف الدعوى للتأثير على الحكم في القضية أو تأخير الفصل فيها كطلب نذب خبير أو إجراء معاينة أو تأجيل القضية، وقد تكون الطلبات شكلية كطلب تعديل الوصف، أو موضوعية كطلب سماع شاهد نفي، أو أمر حجز المبالغ المختلصة.

ويقصد بالدفع كل ما يتمسك به الدفاع بغية تقاضي الحكم عليه بما طلبه ممثل النيابة العامة أو المدعي المدني، وقد تكون الدفع موضوعية كإجراء معاينة بدون ترخيص من رئيس المحكمة بخلاف أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، أو تكون دفع إجرائية كالدفع بانقضاء الدعوى العمومية وفق أحكام المادة 06 من ق الإجراءات الجزائية، أو الدفع بعدم تقديم شكوى لمدير الضرائب في قضية النزاع.

(1) انظر المادة 288 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وتقدم الدفوع من النيابة العامة أو المتهم أو المدعي المدني أو المسؤول المدني، ويمكن لممثل النيابة العامة أثناء الجلسة تقديم الطلبات الكتابية أو الشفوية التي يراها صالحة للعدالة¹، كما يحق للمتهم أو الخصوم أو محاميهم إيداع مذكرات ختامية يؤشر عليها من الرئيس والكتاب وبنوه عن هذا الأخير عن إيداعها بمحضر الجلسة، كما يجوز للمحكمة أن تأمر بضم الطلبات أو الدفوع للموضوع والفصل فيهما بحكم واحد حتى لا تبقى الخصومة مهددة بعدم السير فيها ما لم يتعلق الأمر بالنظام العام².

وقد تثار أمام المحكمة الجزائية مسائل ليست في الأصل من اختصاصها ولكن الحكم في الدعوى متوقف عن الفصل فيها، فهل يحق للمحكمة الجزائية التي تنتظر في الدعوى المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي، ودفع المتهم أمامها بأنه غير مطالب أصلا بالدفع لأنه مستفيد من الإعفاء الضريبي أن تنتظر وتفصل في الدعويين؟

في هذه الحالة يصبح القول باستقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الإدارية الجبائية محل نقاش:

وفقا لأحكام المادة 330 من قانون الإجراءات الجزائية وتطبيقا للقاعدة العامة فإن قاضي الأصل هو قاضي الفرع، وعليه فإن المحكمة الجزائية تختص بالفصل في جميع الدفوع التي يبديها المتهم دفاعا عن نفسه ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

غير أن المادة 331 من قانون الإجراءات الجزائية حددت الحالات التي يجب فيها وقف نظر الدعوى العمومية إلى أن تفصل الجهة المختصة في المسائل الأولية أو العارضة، شرط أن يتم دفع المتهم قبل الدفع في الموضوع وأن يكون جديا بحيث ينفي عن الواقعة موضوع المتابعة وصف الجريمة وبالتالي لا تقبل المسألة الأولية إلا إذا ظهر أن القصد منها مجرد المماثلة ولم يكن لها تأثير خاص ومباشر على المتابعة الجزائية، وبذلك لا يكون هناك مجال للتوقف عن النظر في القضية الجزائية.

(1) انظر المادة 352 من قانون الإجراءات الجبائية.

2) J .Pierre Chevalier, La Relativité de L'Autorité de la Chose Jugée dans le Contentieux Fiscal , Paris, P U F ,1 975, p 141.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

وعليه فإن المحكمة الجزائرية متى توفر الشرطين فإنها توقف النظر في الدعوى العمومية إلى أن تصدر المحكمة الإدارية المختصة بالنظر في القضية المتعلقة بوجوب دفع الضريبة من عدمه قرارها، ويتم ذلك بمنح المحكمة الجزائرية مهلة للمتهم المتهم بالتهرب لرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، وعند انقضاء الأجل دون رفعه للدعوى فإنه يجوز للمحكمة الجزائرية أن تواصل النظر والفصل في الدعوى.

وفي نفس الاتجاه سار فقه القضاء الفرنسي، فهو رغم تطبيقه لمبدأ التوقف عند المسائل الأولية في موضوعات مختلفة، بعضها بنص القانون وبعضها بالاجتهاد، فإنه لم يتقيد به في المادة الجبائية: فقد رفضت محكمة النقض الفرنسية في العديد من قراراتها قبول الدفع بتلك المسائل الأولية التي تؤدي إلى خضوع القاضي الجزائري إلى القاضي الجبائي (الإداري)، بما أنه سيوقف النظر في القضية الجزائرية إلى أن ينظر القاضي الجبائي في أساس ربط الضريبة ليتخذ على ضوء قراره حكمه الجزائري.

وقد أكدت محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر في 24 ماي 1967 بشأن قضية SEBAC أن القاضي الجزائري لا يوقف النظر في القضية الجزائرية إلى أن يتخذ القاضي الجبائي قراره في أساس الضريبة وذلك لأن مهمة القاضي الجزائري لا تتمثل في مراجعة الحسابات لإقامة قاعدة أساس الضريبة ولكنها تتمثل في البحث عما إذا قام المكلف بالضريبة بالتحايل أو محاولة التحايل للتملص من كامل الضريبة أو من جزء منها¹.

ومما سبق نخلص إلى أن إثارة المسائل الأولية أمام المحكمة الجزائرية لا يمس من استقلالية الدعوى العمومية عن الدعوى الإدارية.

كما قد يطرح التساؤل حول إمكانية القاضي الجبائي إيقاف النظر في قضية جبائية عند وجود قضية جزائية إلى أن يبت فيها القاضي الجزائري، وعليه فهل يمكن في هذه المسألة تطبيق القاعدة المعمول بها في القانون الجنائي " الجزائري يوقف النظر في المدني " ؟

1) J .Pierre Chevalier, op-cit, p 133.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

لقد أجاز اجتهاد القضاء الفرنسي الإداري على ذلك بحيث خول للقاضي الجبائي كامل الحرية والسلطة التقديرية في تقرير وقف النظر من عدمه إلى أن تقرر المحكمة الجزائرية بخصوص مصير الجريمة الجبائية محل المتابعة¹.

كما ذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى أن موضوع النزاع الجبائي يختلف عن موضوع النزاع الجزائي، فلا توجد قاعدة قانونية تجبر القاضي الجبائي على وقف النظر إلى أن يتخذ القاضي الجزائي قراره².

إضافة لكل هذا فإنه وكقاعدة خاصة يحق للإدارة الجبائية استدعاء المخالف ويكون هذا الاستدعاء بطلب من المدير العام لإدارة الضرائب³.

ولعل كل ما سبق قوله يؤكد استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الجبائية الإدارية، إلا أن هذه الاستقلالية قد تبدو محدودة إذا ما أقررنا بتداخل وسائل الإثبات.

ثانيا/ تداخل وسائل الإثبات

إن القول باستقلالية وسائل الإثبات في المادة الجبائية يعني أن القاضي الجزائي لا يمكنه أن يعتمد وسائل الإثبات الخاصة بإقرار أصل أداء الضريبة.

ومرجع هذا الرأي هو أن المتابعات الجزائية والإجراءات الإدارية تختلف من حيث طبيعتها وموضوعها⁴، فإذا كانت غاية القاضي الإداري تحديد الوعاء الضريبي قصد تحصيل المبالغ الناقصة، فإن القاضي الجزائي يهدف إلى الكشف عن مخالفة التشريع الجبائي قصد التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة، كما أن المشرع قد سمح للإدارة باعتماد وسائل إثبات مختلفة لإقرار أداء الضريبة وذلك عن طريق مراقبة ومراجعة وإعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

1) Ibidem, p 139.

2) A.Hatiez , op-cit , p 141

3) juris-classeur fiscal.C ,p121614-Fasc.

(4) انظر المواد 405 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

في حين أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية لا نجد ما يدل على أنه يعتمد على وسائل أخرى لإثبات الجرائم الجبائية غير محاضر المعاينة¹.

وبالتالي فإن الإقرار باستقلالية الإثبات الإداري عن الإثبات الجزائي في المادة الجبائية من شأنه أن يحد من المبدأ العام الذي يقضي بحرية الإثبات في المادة الجزائية أي أن للقاضي الجزائي أن يعتمد جميع الوسائل التي تفيده في القضية، وإذا كان محضر المعاينة هو وسيلة هامة لإثبات الجريمة الجبائية فإنه لا يعد الوسيلة الوحيدة، وبالتالي للقاضي الجنائي الحرية في اعتماد كل القرائن والوسائل القانونية للإثبات.

فالقاضي الجنائي لا يتقيد بدليل معين من أدلة الإثبات وإنما العبرة بالعقيدة التي تكونت لديه نتيجة لاقتناعه بناء على الأدلة المطروحة عليه²، ولا يستثنى من ذلك سوى المسائل الأولية التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجبائية، إذ يخضع إثبات هذه المسائل لحكم القانون الذي ينظمها³.

وعليه فإن القاضي الجزائي لا يمكنه أن يثبت استعمال المتهرب لطرق تدليسية أو إخفاء عن قصد للمداخل الخاضعة للضريبة بالاقْتِصَار على التقدير الذي تقوم به الإدارة الجبائية في نطاق تحديدها للوعاء الضريبي.

وفيما يتعلق بالإثبات في المادة الجزائية الجبائية فإنه بالرجوع للأحكام المنظمة لهذه المسألة في مواد قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الضرائب المباشرة⁴، يتبين لنا بأن المشرع الجزائري لم يبين بطريقة مفصلة هذه المسألة، عكس المشرع الفرنسي الذي فصلها بدقة.

(1) أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 493، 503.

(2) ادوارد جرس بشاي، الجريمة الضريبية في التشريع المصري، الطبعة الأولى، مصر، (بدون تاريخ)، ص 208.

(3) انظر المواد 83، 84، 60، 61 من قانون الإجراءات الجنائية.

(4) Tixier et Robert, droit pénal fiscal, Dalloz, 1980, p 118.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

فعبء الإثبات يتوزع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فيكون على عاتق الإدارة الجبائية في حالة إتباع الإجراءات الوجيهة لتقويم أسس الضريبة، ويكون على عاتق المكلف بالضريبة إذا تم إتباع الإجراءات التلقائية في تحديد أسس الضريبة. غير أن المشرع لم يحدد وسائل الإثبات الواجب اتخاذها عندما يقع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية وحدها، مما يدل أن للإدارة حرية اختيار وسائل الإثبات المحددة قانوناً، خاصة وأن المشرع قد مكن أعوان الضرائب من حق الاطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية وحق التفتيش وسماع الشهود، وكل هذا من شأنه أن يوسع من دائرة الإثبات الممكن اعتماده من طرف الإدارة الجبائية.

ومن خلال ما سبق نخلص إلى وجود تداخل بين وسائل الإثبات الجزائرية الجبائية ووسائل الإثبات الإدارية الجبائية، وقد جاء في إحدى قرارات محكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 1977/11/07 أن: " القاضي الجزائري يمكنه أن يستمد عناصر قناعته من المعاينات المادية التي قام بها من يتولى المراجعة الجبائية"¹.

وعليه فإذا كان المحضر هو وسيلة الإثبات الأساسية لأنه يضم كل ما حرره أعوان الضرائب بعد معاينتهم للمخالفات وحجزهم للوثائق والمواد غير المصرح بها، فإنه يمكن للقاضي الجزائري أن يكون قناعته من خلال ظروف وملابسات القضية إعمالاً لمبدأ حرية الإثبات الجزائري مع مراعاة حقوق الدفاع للمتهم المكلف بالضريبة.

وبالرغم من ذلك، فالبعض يرى أن أمر تخويل القاضي الجنائي سلطة فحص المركز الضريبي للمكلف وتكييف هذا المركز طبقاً لأحكام القانون الجبائي، وهي سلطة أصيلة يمارسها القاضي الجنائي المختص، قد يؤدي إلى نتائج متعارضة في بعض الأحيان والإضرار بمصالح المكلف وإهدار الضمانات المقررة، هذا فضلاً عن أن مبدأ الاختصاص المطلق والشامل للقاضي الجنائي الذي يخوله الفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجنائية لا يجوز إعماله في الحالات التي يكون فيها الحكم في الدعوى الجنائية متوقف على

1) Castagnede.B, "La Répartition Compétences Juridictionnelles En Matière Fiscale En Droit Français", Thèse Doctorat, Université de Paris Tome 2, 1972, p 562.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

الفصل في مسألة أولية تدخل في الاختصاص المطلق والشامل لقاضي آخر مستقل عن القاضي الجنائي.

ولذلك يتجه هذا الرأي -ضمانا لحسن سير العدالة- إلى تحقيق نوع من التنسيق بين كل من القاضي الجنائي والقاضي الجنائي وبحيث يتم الفصل في الدعوى الجنائية أو الدعوى الجنائية المتعلقة بنفس الوقائع لحين الفصل في الدعوى الأخرى وذلك تلافيا للتعارض بين الأحكام¹.

وعلى ضوء ما سبق لا يسعنا إلا أن نقر بتداخل وسائل الإثبات الجزائية مع وسائل الإثبات الإدارية في المادة الجنائية، باعتبار أن القاضي الجزائي يتمتع بسلطة مطلقة في تقدير القرائن المتوفرة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى اقتناعه بوجود تحايل لم يتمكن أعوان الإدارة الجنائية من كشفه خلال قيامهم بأعمال المراقبة والمعاينة.

ثالثا/ تأثير إجراء المصالحة في وقف الدعوى الجنائية الجزائية

غالبا ما يقع ربط الصلح بانقضاء الدعوى العمومية الجنائية، ورغم أن ذلك صحيحا إلا أن إجراء الصلح لا يقتصر على الفترة التالية لتحريك الدعوى العمومية الجنائية والتي تسبق صدور حكم نهائي فيها، إنما يمكن للإدارة الجنائية أن تقوم بإجراء الصلح مع المخالف حتى في الفترة اللاقضائية، أي التي تسبق تحريك الدعوى العمومية.

فعلى إثر المعاينة والتفتيش في مرحلة البحث والتحري إذا تم اكتشاف الجريمة الجنائية فإنه يحرر محضر المعاينة ويبلغ للمخالف، وهنا تملك الإدارة الجنائية وحدها حق التصالح مع المكلف المخالف، والتخلي عن المتابعة القضائية في كل الأطوار، ما لم يصدر قرار نهائي في الدعوى، باعتبار أنها صاحبة الحق في تقديم طلب لتحريك الدعوى العمومية بشأنها.

1) cass. crim, 16/04/1970, Bull n° 132. Cette constitution de partie civile a pour but de permettre à l'administration de suivre la procédure et d'y intervenir dans l'intérêt du fisc: elle se trouve limitée dans ses effets par les dispositions du code général des impôts qui réservent à l'administration fiscale le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même à la charge du fraudeur, non seulement le moment des droits, taxes, redevances et amendes fiscales qui ont pour partie le caractère de réparations civiles destinées à dédommager l'administration du préjudice causé par les fraudes fiscales.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

فالمصالحة أو الصلح في المادة الجبائية الجزائية هو وسيلة قانونية غير قضائية يؤدي إما إلى تخلي الإدارة الجبائية عن المتابعة أصلاً، وإما إلى الاتفاق مع المخالف بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على قطع الخصومة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ مالي.

فبالرغم من أن الدعوى العمومية تتميز بخاصيتين هما العمومية وعدم القابلية للتنازل بعد رفعها إلا أن إجراء الصلح يعتبر استثناء من هذه القاعدة، فالدعوى العمومية ملك للمجتمع وهي تعبير عن سلطة الدولة في العقاب، وتهدف من ورائها لتحقيق الصالح العام، وهو المقصود بالعمومية، أما عدم قابلية التنازل فيعني أنه قبل رفع الدعوى العمومية فإن النيابة وحدها حق التصرف فيها، ومتى وصلت الدعوى للمحكمة فيصبح القاضي وحده المختص في إصدار القرار الذي يحمي مصلحة المجتمع، مما يحرم النيابة العامة من إمكانية التنازل عنها أو وقفها.

إلا أن الطبيعة الخاصة للجرائم الاقتصادية عامة والجبائية خاصة فرضت بعض المرونة التي تتماشى مع ممارسة الدعوى العمومية، إذ أن الهدف من هذه الأخيرة لا يتمثل بالدرجة الأولى في تسليط العقاب على المخالف إنما في جبر ضرر الخزينة العامة بتدارك النتيجة الإجرامية عن طريق تحصيل المبالغ المستحقة والتي استولى عليها المخالف بدون وجه حق، وهذا خلافاً لجرائم القانون العام التي يصعب فيها تدارك النتيجة الإجرامية.

من كل ما سبق يعتبر إجراء الصلح المخول للإدارة الجبائية ضماناً لحقوقها وفقاً لما تمتلكه من سلطة تقديرية في الموازنة بين المتابعة أو إجراء الصلح.

وهنا يؤثر الصلح على الدعوى العمومية الجبائية فيؤدي إلى انقضائها مما يبين مدى تأثير هذا الإجراء الإداري على الدعوى العمومية.

الفرع الثاني: تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى الجبائية الجزائية

الأصل أن الدعوى الجبائية تقدم من طرف الإدارة الجبائية، ولا تمارسها النيابة العامة إلا كطرف ثانوي في الدعوى العمومية، فالإدارة يمكن أن تمارسها باستقلالية وبخصوصية، ولها كذلك أن تمارسها بضمها مع الدعوى العمومية المتابعة من طرف النيابة العامة. وهنا تطرح مسألة تأثير الإجراءات الإدارية على سير الدعوى العمومية الجبائية في إطار الدفع باتصال القضاء أو الطعن في صحة الإجراءات الإدارية، وكذا في تفسير القرارات الإدارية وتقدير مشروعيتها.

أولا/ الدفع باتصال القضاء

بالرغم من أنه يترتب على كل جريمة دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات ويترتب عليها في حالة وقوع ضرر دعوى مدنية لجبر ذلك الضرر، إلا أن الملاحظ في المادة الجبائية أن الجريمة الجبائية لا يمكن أن تؤدي من حيث المبدأ إلا للدعوى العمومية ويعود منع الإدارة من تقديم دعوى مدنية لاعتبارها بمثابة مساعد للحق العام في هذا الشأن، كما أنها هي التي تتولى تحديد مبالغ الضرائب والرسوم التي تم التملص منها عن طريق التهرب والتحايل، وكذلك الغرامات الجبائية التي لها طابع التعويض المدني عن الضرر الذي لحقها جراء أعمال الغش والتحايل.

غير أنه يبقى من الجائز متابعة الجريمة الجنائية المقترنة بالتحايل الجبائي الذي ألحق ضررا بخزينة الدولة، إذ أنه باستطاعة الإدارة الجبائية أن تنظم للنيابة العامة للقيام بالحق الشخصي دون أن يؤدي ذلك إلى تمكين الإدارة طلب التعويض الزائد على العقوبات، كما أكد ذلك فقه القضاء الفرنسي في القرار الصادر عن محكمة النقض الفرنسية والمؤرخ في 16 أفريل 1970¹.

حيث اعتبر القيام بالحق الشخصي في المواد الجبائية ذو طابع خاص لا يبيح للإدارة طلب التعويض عن الضرر، وإنما يمكنها من أن تصبح مساعدا للنيابة العامة فلا تتحمل بذلك

(1) عبد الله الهلالي، التتبع الجزائي في مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تونس، م.ق.ت، 1990، ص 55.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

مصارييف الدعوى بعد سماع الحكم، كما أنها لا تخضع لشكليات القيام بهذا الحق التي يقتضيها قانون الإجراءات المدنية، إذ يمكن الاكتفاء بمجرد طلب كتابي يوجه للنيابة العامة حتى يتحقق القيام بالحق الشخصي، والمطالبة بالغرامة لا مجال له مادامت العقوبات الجزائية المالية ذات طابع تعويضي والعقوبات البدنية نوعا من وسائل الضغط والجبر لاستخلاص التعويضات المستحقة.

وبالنسبة لقرينة اتصال القضاء فالأصل أن تمنع المحكمة الجزائرية من النظر في الأفعال التي تمت متابعتها سابقا، غير أنه في المواد الجبائية تثير قرينة اتصال القضاء بعض الإشكاليات بسبب مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية، ذلك أنه يمكن أن يرتكب الشخص المكلف بالضريبة في نفس الوقت جريمة حق عام وجريمة جبائية، فإذا كان للنيابة العامة تحريك ورفع الدعوى العمومية بشأن جريمة الحق العام، فهل يجوز أن يدفع المتهم بسبق الفصل الجزائي وباتصال القضاء إذا ما أثارت الإدارة الجبائية دعوى عمومية جبائية بناء على نفس الفعل ؟

سبق وأن بينا أن القاضي الجزائي لا يوقف النظر في الدعوى الجزائية إذا ما طرحت أمامه مسألة من المسائل الأولية، إلى أن يعطي فيها القضاء الإداري الجبائي كلمته رغم خروج تلك المسألة عن اختصاصه العادي، وهذا يعد كافيا للإقرار بأن القضاء الجزائي لا يتقيد بالحكم الذي يصدره القاضي الجبائي الإداري، ثم إن مبدأ استقلال الدعوى العمومية الجبائية يقف حائلا دون قبول الدفع باتصال القضاء في الإدارة¹، كما أن القاضي الجزائي لا يهتم إن كان القاضي الجبائي قد صرح أم لا ببطلان قرار فرض وتحصيل الضريبة.

وقد أيد اجتهاد القضاء الفرنسي هذا الاتجاه²، وأقر مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى العادية حيث اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن الإدارة الجبائية تحتفظ بحقها في القيام بصفة منفردة ومستقلة، كما يمكنها الانضمام للنيابة العامة وطلب تطبيق العقوبات المالية والبدنية، فلو كان للدعويين نفس السبب، فإن لكل منهما موضوعها الخاص، إذ

1) Cass .crim 7 mai 1968 bull ,n104, voir : Tixier et Robert , op-cit, p 113.

2) Casimir Jean-Pierre, Contrôle Fiscal, Contentieux-Recouvrement, 10ème édition, Groupe Revue Fiduciare, Paris, 2007.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

يتمثل موضوع الدعوى العمومية الجبائية في متابعة الجريمة الجبائية، في حين أن موضوع الدعوى العمومية العادية يتمثل في متابعة جريمة الحق العام.

فقد جاء في قرار محكمة النقض الفرنسية أن المتابعة الجزائية والإجراءات الإدارية الرامية لتحديد أساس الضريبة وتحصيلها يختلفان من حيث طبيعتهما وموضوعهما فكل منهما مستقل عن الآخر، وقرارات المحكمة الإدارية ليست لها قوة الأمر المقضي إزاء القضاء الجزائي، وعلى هذا الأساس فإن المحكمة التي رفعت إليها الدعوى العمومية العادية أو الدعوى العمومية الجبائية ستفرض الدفع بأسبقية أو باتصال القضاء في إحدى الدعويتين، وبالتالي فإنها تصدر حكمتين مختلفتين يخص كل منهما جريمة معينة¹.

بيد أن مثل هذا الإقرار لم يسلم من النقد خاصة في الحالة التي يقر فيها القانون الجبائي أن المخالف لم يعد مدينا للخرينة العامة، ومع ذلك فإن القاضي الجزائي يواصل النظر في الدعوى الجزائية، الأمر الذي يخالف الغاية من رفع الدعوى العمومية الجبائية وهي إضافة إلى ضمان احترام القانون والعدالة في توزيع الأعباء الجبائية فهي تهدف إلى الحرص على تحصيل الأموال لصالح الخزينة العامة لسد نفقات الدولة، وبالتالي من المنطقي توقف القاضي الجزائي عن النظر في الدعوى العمومية الجبائية لانتفاء سبب قيامها، وهو ما يجعل المتابعة في غير محلها.

فمثل هذا الحل الذي أقره فقه القضاء الفرنسي من شأنه أن يؤدي إلى صدور حكمتين متناقضتين واحد بالإدانة بشأن الجريمة الجبائية و الآخر بالبراءة بشأن جريمة الحق العام وهو ما قد يؤدي إلى التأثير سلبا على وحدة أحكام القضاء الجزائي.

ولكن يبقى السؤال مطروح حول مدى تأثير قرينة اتصال القضاء على مبدأ استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عندما تكون هذه الأخيرة مستقلة عن دعوى الحق العام والقائمة على نفس السبب مما ينتج عنه عدم إمكان الدفع باتصال القضاء من طرف المخالف محل المتابعة الجزائية من طرف الإدارة الجبائية؟

1) Cass .crim 4 juin 1970 bull ,n186, idem, p 119 ,120.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

أي هل يمكن للمخالف مثلا أن يدفع أمام القضاء الجزائري بانتفاء أساس الضريبة نظرا لوجود قرار إداري جبائي اتصل به القضاء يبرئ ذمته من ذلك الدين الجبائي ؟
غير أن القضاء الفرنسي لم يساير هذا الاتجاه حين اعتبر أن كل ما يقرره القاضي الجبائي لا يتمتع بقوة اتصال القضاء أمام القاضي الجزائري، إذ تبقى المحكمة الجزائرية مستقلة عن المحاكم الإدارية وأن قرارات هذه الأخيرة لا تمتلك سلطة الأمر المقضي به تجاه قرارات الأولى.

وقد تؤكد هذا الموقف الذي لم يسلم هو الآخر من النقد من خلال القرار الشهير "DELFAUX"¹ والذي تتمثل وقائعه في أن السيد " دلفو " وقعت إدانته من أجل الغش الجبائي، فقام بالطعن بالتماس إعادة النظر استنادا على ظهور وقائع جديدة ذلك أنه أدلى للمحكمة الجزائرية بقرارين صادرين عن محكمة مجلس الدولة يتعلقان بإلغاء السندات الإدارية الجبائية الصادرة ضده والذين أكدا عدم التزامه بدفع الضرائب التي اتهم من أجلها.
إلا أن المحكمة الجزائرية رفضت ذلك المطلب مبررة قضائيا باستقلالية الإجراءات الجزائرية من حيث طبيعتها وموضوعها عن الإجراءات الإدارية، وأن هذه الأخيرة ليست لها حجية الأمر المقضي على الحكم الجزائري، ذلك أن إبطال السندات الإدارية لا يتعارض مع الحكم الصادر عن القاضي الجزائري.

مما جعل هذا القرار عرضة للانتقادات من الفقه الفرنسي بسبب تعارضه مع قواعد العدل، وذلك أن المخالف الذي تمت إدانته جزائيا رغم أنه قد ثبتت براءة ذمته تجاه الخزينة العامة، سيحرم من التمتع بالإعفاء الجبائي لأن القوانين المالية وفيما يتعلق بالإعفاء الجبائي تستثني الأشخاص المحكوم عليهم بسبب إدانتهم بجريمة الغش الجبائي.

ولقد رأى البعض في هذا القرار رجوعا عن قبول الوقائع الجديدة كأساس لإعادة النظر² وخاصة منها الوقائع التي يزول مع ظهورها عنصر أساسي لقيام الجريمة، خاصة وأن القرار يتناقض مع المنطق والذي يفترض أن جنحة الاحتيال الجبائي لا يمكن أن يقوم إلا متى

1) Jean Pierre Chevalier , op-cit, p 138.

2) Christian Louit, L'Application Du Droit Pénal En Matière Fiscale, 3^{eme} colloque de la société de droit fiscal 4/5 décembre 1980 présenter, p 21.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

كانت الضريبة مفروضة وأن الإدارة الجبائية عندما تكشف خطأها في هذا الشأن يجب عليها العدول عن متابعة المكلف بالضريبة جزائياً.

فالتمسك بوجود جريمة جبائية في غياب المساس بموارد الخزينة العامة يكون غير مبرر، خصوصاً وأن العقوبة الجبائية الجزائية المالية تتميز بطابع تعويضي ولا مبرر لتعويض الإدارة من قبل القاضي الجزائي انطلاقاً من فرضه للغرامة مثلاً في الوقت الذي ثبت فيه عدم وجود ضريبة مستوجبة أصلاً، أو عدم وجود نقص فيه من خلال القرار الجبائي الصادر عن المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة¹.

وعليه وباعتبار أن الدعوى الجبائية تتمتع بذاتية واستقلالية عن المنازعة الجبائية، فالقاضي الجنائي عند الفصل في الدعوى الجبائية المتعلقة بالجرائم الجبائية يباشر كل السلطات المقررة له قانوناً بالاستقلال عن القاضي الإداري، الذي لا يستهدف سوى التحقق من مشروعية ربط الضريبة التي يلتزم المكلف بأدائها، في حين أن القاضي الجنائي لا يستهدف سوى التحقق من ارتكاب المكلف أو محاولة ارتكابه للجريمة الضريبية باستعمال الوسائل التدليسية التي نص عليها القانون.

فيكون للقاضي الجنائي أثناء نظر الدعوى الجبائية سلطة تحديد مقدار الضريبة التي تهرب منها المكلف، بينما ترى محكمة النقض الفرنسية أن سلطة القاضي الضريبي تقتصر على التحقق من تحايل المكلف وإخفاءه لمبالغ تسري عليها الضريبة دون اشتراط تحديد مقدارها².

لكن القول بالاستقلال المطلق للقضاء الجزائي عن القضاء الإداري، وبالتالي بعدم إمكانية تطبيق قاعدة اتصال القضاء قد يؤدي إلى إمكانية تعارض الأحكام الصادرة عن النظامين القضائيين، حيث أن القرارات الصادرة من الجانبين لا تمتلك حجية على بعضها البعض، وينتج عن ذلك عدم تطبيق قاعدة وقف النظر حتى وإن كانت الدعويين محل نظر متزامن من طرف النظامين القضائيين، هذا فضلاً عن انتفاء قاعدة الحجية، ومرد ذلك هو استقلالية الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الجبائية الإدارية.

1) Cass .crim 10/02/1976 bull.crim .p117 No 49.

2) انظر المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

وكخلاصة لما سبق، فإن الدعوى العمومية الجبائية ومن ورائها النزاع ينقضيان باتصال القضاء في صورة وجود حكم جبائي جزائي سابق استنادا لحجية الجزائي على الجزائي، ولكن أيضا عن طريق إجراء المصالحة والذي تكون الإدارة الجبائية حرة للقيام به لإنهاء الدعوى وبالتالي إنهاء النزاع.

ثانيا/ الطعن في صحة الإجراءات الإدارية

كثيرا من القضايا الجزائية التي يتهم فيها الخاضعون للضريبة بارتكاب جرائم الغش الجبائي تنطلق إثر أبحاث إدارية تقوم بها الإدارة الجبائية في نطاق ما لها من حق مراقبة ومراجعة وإطلاع وتفتيش، وتخضع كل تلك الأعمال لإجراءات إدارية محددة قد يحصل خلل في تطبيقها فيتم التمسك بذلك الخلل أمام المحكمة الجزائية لطلب الحكم ببطلان الإجراءات والإفراج عن المكلف المتهم، فهل تتعهد المحكمة الجزائية بالنظر في صحة هذه الإجراءات أم لا؟ وهل يمكن أن يترتب على بطلان الإجراءات الإدارية بطلان إجراءات المتابعة الجزائية؟ لقد نص القانون الجبائي على عدة إجراءات يتوجب إتباعها قبل ممارسة حق المراجعة الجبائية (إعادة التقويم الجبائي) مثل وجوب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بعملية التقويم من أجل إعطائه الحق في تحضير مستنداته وحساباته والاستعانة بمستشار أو خبير محاسبي أثناء عملية التقويم¹، ووجوب الحصول على إذن كتابي من وكيل الجمهورية لممارسة حق التفتيش كلما وجدت قرائن تدل على ممارسة المكلف القائم بنشاط خاضع للضريبة دون تصريح أو القيام بأعمال احتيال جبائي.

ومن ثمة فإن الإخلال بهذه الإجراءات الإدارية التي أدت إلى كشف الجريمة الجبائية من شأنه أن يدعو إلى التساؤل حول إمكانية إثارة المتهم للدفع بالبطلان أمام المحكمة الجزائية وطلب الحكم بإبطال الإجراء المعيب وما تترتب عنه؟

1) Arrêt de 4 décembre 1978, bull.crim ,n 340 , p 887, cite par Jean Cosson ,Vérification Fiscale et Communication de Pièces Comptables Devant La Justice Pénale, R.S.C.D.P.C , 1984, p 760 ,761.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

إن الإجابة على هذا السؤال ليست سهلة، ذلك أن القاضي الجزائري يجد نفسه بين أمرين متناقضين أولهما حماية الفرد ولو كان متهما وإعمال مبدأ استقلال الدعوى العمومية الجبائية، وفي ظل غياب اجتهاد قضائي جزائري بخصوص هذه المسألة فإننا سنعرض ما أقره الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي تردد بين أمرين:

الأمر الأول: أن القاضي الجزائري ليس من اختصاصه تأويل النصوص القانونية الجبائية التي لا تطبق إلا على إجراءات تحديد أساس الضريبة والتي تعود للقاضي الإداري، وأن محكمة الاستئناف خالفت ذلك المبدأ عند نظرها في قضية غش جبائي بقضائها ببطلان إجراءات المراجعة.

والأمر الثاني: حين اتخذت المحكمة منحي آخر في قرارات أخرى، وذلك من خلال إقرارها بالسماح للقاضي الجزائري بالثبوت من صحة الإجراءات الإدارية دون أن يمس حسب رأيها بمبدأ الاستقلالية حيث حولت محكمة النقض الفرنسية القاضي الجزائري إمكانية إبطال الإجراءات الجزائية بسبب خلل أو عيب إجرائي اعترى إجراء حق المراجعة عملاً بقاعدة "قاضي الأصل هو قاضي الفرع".

وقد تدعم هذا الاتجاه بقرارات أخرى حيث جاء صراحة بقرار مؤرخ في 28 جوان 1982 أن البطلان الذي رتبته القانون على عدم احترام الإجراءات اللازمة للقيام بحق المراجعة يمتد إلى الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الجزائرية التي تنتظر في جنحة الغش الجبائي التي اكتشفت عقب عملية المراجعة، وهذا استثناء من المبدأ القاضي باستقلال الإجراءات الجزائية، لا يمتد إلى الفاعل الثاني الذي ثبتت مشاركته نتيجة لعملية مراقبة أولية لا نزاع في صحتها¹.

كما أكدت محكمة النقض الفرنسية في قرار آخر لها بتاريخ 24 جوان 1985² أن قضاة الأصل يمكنهم القضاء ببطلان الإجراءات لعدم احترام نصوص قانون الإجراءات الجبائية، وعليه ببطلان إجراءات المتابعة الجزائرية لبطلان الإجراءات المتبعة في الدعوى

1) Gazette De Palais, 1985, table analytique, tome 2, p 6

2) — عبد الفتاح مراد، جرائم التهرب الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002، ص 973 و 940.

— محمد أحمد عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 473.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

الإدارية الجبائية، رغم ما في ذلك من خرق للمبدأ المعترف به والقاضي باستقلال الدعوى العمومية الجبائية عن الإجراءات الإدارية.

ثالثا/ تفسير القرارات الإدارية وتقدير مشروعيتها

الأصل أن المقرر أن للقاضي الجنائي سلطة تفسير القرارات التنظيمية أو اللوائح الإدارية وكذلك تقدير مشروعيتها إعمالا لمبدأ الإختصاص المطلق والشامل للقاضي الجنائي للفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجبائية¹.

أما القرارات الفردية فلا يجوز للقاضي الجنائي تفسيرها أو تقدير مشروعيتها ما لم يقرر المشرع خلاف ذلك بنص قانوني صريح، وهو ما انتهت إليه محكمة التنازع الفرنسية منذ حكمها الصادر بتاريخ 5 جويلية 1951، ومع ذلك يجري قضاء محكمة النقض في فرنسا على أن للقاضي الجنائي سلطة تقدير مدى نفاذ القرار الإداري الفردي وهو ما ينطوي على التعرض لتقدير المشروعية².

والمبدأ المقرر في التشريع الجزائري أنه لا يجوز للمحاكم بصفة عامة - ومن بينها المحاكم الجبائية- تفسير القرار الإداري لخروجه عن اختصاصها، فيتعين عليها الالتزام بآثاره في الدعوى المعروضة عليها والناشئة عنه، غير أن هذا لا يمنع القاضي الجنائي من تفسير القرارات التنظيمية العامة أثناء نظر الدعوى الجبائية دون أن يلتزم بوقف الفصل في الدعوى لحين صدور حكم بالتفسير من المحكمة الإدارية.

وعليه ومما سبق يحق للقاضي أثناء نظر الدعوى العمومية الجبائية تفسير القرارات التنظيمية الجبائية دون أن يكون ملزما بوقف الدعوى إلى غاية صدور حكم من المحكمة الإدارية لتفسير القرار الإداري في المادة الجبائية والذي له علاقة بالدعوى العمومية.

وأخيرا، نخلص مما سبق أن استقلال الدعوى العمومية الجبائية عن الدعوى الإدارية الجبائية يترتب عليه نتيجتين وهما:

1) B.Castagbede ,op-cit, p 559

(2) انظر المادتين 164، و333 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

1- عدم التزام القاضي الجنائي بوقف الفصل في الدعوى العمومية لغاية الفصل في الدعوى الجبائية من قبل القاضي الجبائي فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة، وفي نفس الوقت عدم التزام القاضي الإداري الجبائي بوقف الفصل في الدعوى الجبائية لغاية الفصل في الدعوى العمومية من قبل القاضي الجنائي فيما يتعلق بالغش الجبائي.

2- عدم تقيد القاضي الجنائي بالحكم الصادر في الدعوى الجبائية فيمكنه بذلك الحكم بإدانة المكلف المتهم بجريمة التهرب الضريبي رغم صدور قرار إداري بإلغاء ربط الضريبة، فلا يعتبر صدور ذلك القرار مبرر لالتماس إعادة النظر في ذلك القرار، ونفس الأمر بالنسبة للقاضي الجبائي فإنه لا يتقيد بالتقدير الذي حدده القاضي الجنائي بالنسبة للضريبة المتملص منها.

وعليه نخلص إلى أن الدعوى الجبائية تتميز باستقلالها لأنها لا تهدف إلى مجرد المحافظة على احترام القواعد القانونية الآمرة أو ضمان العدالة من حيث توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وإنما تحرص إلى حد كبير إلى استخلاص الأموال لفائدة الخزينة العامة للدولة لتمويل المصالح العامة و ضمان إستمراريتها، هذه الاستقلالية تتجلى من خلال معاينة الجريمة الجبائية وإثارة الدعوى العمومية بشأنها.

الفصل الثاني

إجراءات المحاكمة وأسباب انقضاء الدعوى الجنائية الجزائية

تعتبر المحاكمة آخر مرحلة في الدعوى الجزائية، ويتم في هذه المرحلة التحقيق النهائي حول الجريمة المنسوبة للمتهم، وتمحيص الأدلة المقدمة في الدعوى سواء التي في مصلحة المتهم أو ضده، بقصد تقصي الحقيقة ووصولاً إلى الفصل في الموضوع من طرف القاضي المختص في نظرها والحكم فيها إما بالإدانة في حالة توافر الأدلة الكافية لإدانته وبالتالي تسليط العقوبات المقررة عليه قانوناً سواء كانت نافذة أو موقوفة التنفيذ، جراء ما ثبت اقترافه من أفعال منسوبة إليه، وإما بالبراءة في حالة عدم توافر الأدلة ضده.

وتتميز مرحلة المحاكمة بخصائص مشتركة أمام مختلف جهات الحكم الجزائية أي على مستوى جميع درجات الحكم سواء على مستوى محكمة الجناح والمخالفات، أو على مستوى المجلس القضائي كجهة استئناف أو على مستوى محكمة الجنايات أو على مستوى المحكمة العليا.

وسنركز من خلال هذا الفصل على إجراءات المحاكمة (المبحث الأول) وأسباب انقضاء

الدعوى الجنائية الجزائية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

إجراءات المحاكمة

تخضع إجراءات المحاكمة عموماً أمام جهات الحكم في القضايا الجبائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، لأن كل القوانين الجبائية وعلى رأسها قانون الإجراءات الجبائية لم تتضمن أية إشارة إلى القواعد الإجرائية الواجب إتباعها أمام مختلف الجهات القضائية الجزائية، الأمر الذي يجبرنا على إتباع القواعد العامة التي تحكم الإجراءات أمام هذه المحاكم في غياب إجراءات خاصة بالمحاكمة بشأن الجرائم الجبائية. وعليه سنوضح إجراءات المحاكمة (المطلب الأول)، وإجراءات سير الجلسة (المطلب الثاني)، وتنفيذ الحكم وإجراءات الطعن فيه (المطلب الثالث).

المطلب الأول: إخطار جهات الحكم

وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية فإن كل القضايا تحال أمام الجهات المختصة بالمحاكمة إما عن طريق الإحالة من قاض التحقيق¹ أو بقرار من غرفة الاتهام² أو التكليف المباشر بالحضور³ أو التلبس⁴.

وبالنسبة للقضايا المتعلقة بالجرائم الجنائية فإن قانون الإجراءات الجنائية لم يحدد طرق خاصة لإخطار جهة الحكم، لذلك تبقى الطرق العادية المتبعة في كل القضايا هي المتبعة بشأن القضايا الجنائية على الرغم من عدم فاعلية بعضها كإخطار عن طريق التلبس. وعليه سنتناول الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام(الفرع الأول)، التكليف المباشر بالحضور(الفرع الثاني)، والتلبس(الفرع الثالث).

الفرع الأول: الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام

بتطبيق القواعد العامة المنصوص عليها في المادتين 66 و 164 من قانون الإجراءات الجزائية فإن لوكيل الجمهورية القيام بإخطار قاضي التحقيق بتقديم طلب افتتاحي إجراء تحقيق، وعلى اثر ذلك الإخطار يقوم قاضي التحقيق باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة للكشف عن الحقيقة، وذلك بكافة الطرق وخصوصا اللجوء إلى خبير محاسبي للتأكد من المبلغ المالي المتملص من دفعه وتحديد بدقه.

وإذا أسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع مخالفة أو جنحة فإنه يصدر أمر بإحالة الدعوى إلى محكمة الجرح أو المخالفات.

أما إذا أسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع جنائية فإن الجريمة تحال على محكمة الجنايات بناء على قرار غرفة الاتهام تطبيقا لأحكام المادة 248 من قانون الإجراءات الجزائية.

(1) انظر المادتين 196، و248، من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) انظر المادتين 333، و335 من نفس القانون.

(3) انظر المادتين 59، و338 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

الفرع الثاني: التكليف المباشر بالحضور

تنص المادة 440 قانون الإجراءات الجزائية على أنه: "يسلم التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة: ومن كل إدارة مرخص لها قانونا بذلك....."

من خلال هذه المادة فإن التكليف بالحضور يتم إما:

1- بناء على طلب النيابة العامة.

2- بناء على طلب من كل إدارة مرخص لها قانونا بذلك.

والسؤال المطروح هنا ما هي تلك الإدارات المرخص لها قانونا، وكيف يكون ذلك

الترخيص؟

إن الإدارة التي يقصدها المشرع هي تلك التي يتم بواسطتها جباية الأموال لصالح

الخزينة العامة مثل الإدارة الجمركية والإدارة الجبائية.

وبالنسبة للترخيص القانوني، فإنه بالرجوع إلى المادة 337 مكرر من قانون الإجراءات

الجزائية فإن المشرع حدد الجرائم التي يمكن فيها اللجوء إلى التكليف المباشر بالحضور وهي

القفذ، ترك الأسرة، عدم تسليم الطفل، انتهاك حرمة منزل، إصدار شيك بدون رصيد، وفي

الحالات الأخرى لأبد من الحصول على ترخيص النيابة العامة للقيام بالتكليف المباشر

بالحضور.

إن يشترط في غير الجرائم المحددة بنص المادة للقيام بالتكليف المباشر بالحضور أن

تحصل على ترخيص من النيابة العامة، وعليه ومن خلال المادتين 440 و 337 من قانون

الإجراءات الجزائية فإن الإدارة الجبائية باعتبارها طرفا متضررا يحق لها اللجوء إلى طريق

تكليف المتهم المتهم من دفع الضرائب بالحضور مباشرة أمام الجهات القضائية للمحاكمة

بتعويض الضرر الذي أصابها جراء تهرب المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

فالأستدعاء المباشر المحرر من طرف الإدارة الجبائية يكون بطلب من المدير العام للإدارة الجبائية، فله الحق وحده بطلب المكلف المخالف، والأستدعاء الذي لا يكون من طرفه يعد باطلا¹.

وما يؤكد ذلك أيضا المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أن: " التكاليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب.

ومع كل ذلك فإنه من الناحية العملية غالبا ما تقتصر الإدارة الجبائية على تقديم الطلب للنيابة العامة بقصد تحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة التهرب الضريبي مرفقا بكل ما يثبت قيام تلك الجريمة.

وحتى في حالة حفظ النيابة العامة للطلب المقدم من الإدارة الجبائية فإنه يمكن لهذه الأخيرة اللجوء إلى طريقة الإدعاء المدني المصحوب بشكوى أمام قاضي التحقيق طبقا لأحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية².

وفي مواد الجرح يمكن أن تحال القضية على جهة المحاكمة بناء على إخطار من النيابة العامة يسلم إلى المتهم المتهم بالجلسة بعد أن تتأكد النيابة العامة من هويته وعلاقته بالجريمة الجبائية.

ويتضمن الإخطار التنويه عن الواقعة محل المتابعة، والإشارة إلى النص الذي يعاقب عليها وأنه يغني عن التكاليف المباشر بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه بإرادته³.

(1) فخلافًا لقانون الجمارك الذي جعل من إدارة الجمارك طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تبت في المسائل الجزائية(المادة 259 قانون الجمارك)، فإن القانون الجبائي لم يضيف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب، ومع ذلك فقد أجاز لها أن تتأسس طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب (المادة 307 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

(2) انظر: المواد المتعلقة بالتكاليف المباشر بالحضور في مواد الجرح من 334 إلى 336 من قانون الإجراءات الجزائية، والمواد المتعلقة بالتكاليف المباشر بالحضور في مواد المخالفات من 394 إلى 396 من قانون الإجراءات الجزائية، وانظر المواد 333 و335 و337، والمواد المتعلقة بطريق الإحالة بقرار من غرفة الاتهام 196 و248 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) للتفصيل ارجع إلى الفصل الثاني من الباب الثاني من بحثنا والمتعلق بمرحلة التحقيق.

الفرع الثالث: التلبس

بالنسبة لطريق إخطار جهة الحكم بجريمة جنائية عن طريق التلبس¹ - فكما رأينا سابقا- فإن المادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية أوجبت على ضابط الشرطة القضائية الذي بلغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور ثم ينتقل بدون تمهل إلى مكان الجناية ويتخذ التحريات اللازمة.

وعليه فعقب فحص العون المراقب لدفاتر المكلف ومستنداته واكتشافه وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة، فإنه بعد تسجيل ذلك بالمحضر يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

المطلب الثاني: إجراءات سير الجلسة

تخضع الإجراءات أمام جهات الحكم بالنسبة للجرائم الجنائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، سواء فيما يتعلق الأمر بإجراءات المحاكمة أو بطرق الطعن، ولا يختلفان إلا فيما يتعلق بالمحكمة المختصة محليا، إذ خرجت القوانين الجنائية عن القواعد المتعلقة بالاختصاص المحلي المنصوص عليه في المادتين 40 و 329 من قانون الإجراءات الجزائية.

وعليه سنقسم من خلال هذا المطلب إجراءات المحاكمة إلى إجراءات تتم أمام محكمة المخالفات والجنح (الفرع الأول)، وإجراءات تتم أمام محكمة الجنايات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات أو الجنح

تنعقد محكمة المخالفات والجنح للنظر في مواد المخالفات والجنح بما فيها تلك المتعلقة بالمسائل الجنائية، وتتخلص الإجراءات أمامها في إثبات حضور الخصوم وسماع شهود الإثبات والنفي، والمرافعة في الدعوى ثم إصدار الحكم إعمالا لما نصت عليه المواد 381 من إلى 406 قانون الإجراءات الجزائية.

1) A.Hatiez , op-cit , p 144

أولاً/ إجراءات التحقيق النهائي

يعتبر التحقيق الذي يتم في جلسة المحكمة هو آخر تحقيق قبل الفصل في الدعوى، ويتم بإتباع الإجراءات الآتية:

1- إثبات حضور الخصوم والشهود (المواد من 343 إلى 347 من قانون الإجراءات الجزائية).

يبدأ التحقيق في الجلسة بالمناداة على الخصوم والشهود، ويسأل المتهم في الجريمة الجنائية عن اسمه ولقبه وسنه ومهنته، ومحل إقامته، ويتم التأكد من هوية المتهم وفقاً لنص المادة 343 قانون الإجراءات الجزائية، ويثبت حضور الخصوم والشهود وغيابهم بمحضر الجلسة.

والأصل أن يحضر المتهم بصفة شخصية، غير أنه يجوز أن يحضر ممثله إلا إذا لم تتضمن المخالفة عقوبة حبس¹.

2- تلاوة التهمة على المتهم

يجب أن تتلى التهمة الموجهة للمتهم بأمر الإحالة أو التكليف بالحضور حتى يعلم ما يسند إليه من تهم، رغم أن تخلف ذلك لا يترتب عليه البطلان، لأنه أعلن بها في إخطار التكليف بالحضور، فضلاً عن حقه في الإطلاع على أوراق الدعوى وطلب التأجيل لإعداد دفاعه إن لم يكن قد مكن من الإطلاع، ثم تتقدم النيابة العامة بعد ذلك ممثلة في سلطة الاتهام بطلباتها إلى المحكمة، ثم يتقدم المدعي بالحق المدني (الإدارة الجنائية)، ويقدم المتهم دفاعه على ذلك.

وبعد كل ذلك يسأل المتهم إذا كان معترفاً بارتكاب الفعل المسند إليه، فإن اعترف جاز للمحكمة الاكتفاء باعترافه والحكم عليه بغير ضرورة سماع الشهود.

3- استعانة المتهم بمحامي

لكل متهم بجنحة أو مخالفة جنائية الحق في أن يستعين بمحامي ليثبت براءته، ويساعد المحكمة للوصول للحقيقة من خلال مرافعته وإيداء طلباته، وبالمقابل لا يفرض القانون على المحكمة ندب محامي للمتهم إلا في الجنايات.

1) A.Hatiez , op-cit , p 14

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

وفي جميع الأحوال لا يمكن للنيابة العامة أو الإدارة الجبائية متى قبلت المرافعة من وكيل لم يثبت وكالته الاستئناف فيما بعد فيما يتعلق بإغفالها لهذه الشكلية¹.

4- سماع الشهود

يعتبر أهم تحقيق هو ذلك الذي يجري أمام المحكمة، حيث يستدعى الشهود وتتم المناداة عليهم في الجلسة، وبعد التحقق من شخصياتهم يودعون غرفة مخصصة لهم لتستمع المحكمة إليهم الواحد تلو الآخر حتى لا تتأثر شهادة أحدهم بالآخر، إلى أن يقفل باب المرافعة، ولا تترتب مخالفة ذلك أي بطلان.

وقد بينت المادة 225 من قانون الإجراءات الجزائية قواعد ترتيب الشهادة أمام المحكمة، إذ يتم البدء بسماع أقوال شهود الإثبات ثم معلومات شهود النفي، وبعد حلفهم اليمين يطلب الرئيس من كل شاهد الإدلاء بشهادته عن كل ما يتعلق بالوقائع المسندة للمتهم، ثم تجري مناقشة كل شاهد من طرف الخصوم والمحكمة التي يحق لها أيضا توجيه الأسئلة فضلا عن تنظيم كل ما يوجه للشهود من أسئلة واستفسارات عن الجريمة الجبائية المرتكبة وإثبات ذلك في محضر الجلسة.

5- سماع الخبراء

كأصل عام أن للمحكمة الجزائية متى كلفت خبير بوضع تقرير في مسألة فنية معينة وقدم الخبير تقريره أن تستدعيه لتسمعه وتناقشه فيما ورد في تقريره سواء بناء على طلبها أو بناء على طلب الخصوم، وطبقا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجزائية، فإن مهمة الخبير تنحصر في فحص المسائل ذات الطابع الفني.

ويجب أن يحدد له أجلا لإنجاز مهمته وتقديم تقرير خبرته إلى أمانة ضبط المحكمة مقابل وصل استلام، وفي حالة الضرورة يجوز للمحكمة تمديد الأجل بموجب أمر على ذيل عريضة مسبب ولأجل محدد يكفي لإتمام إجراءات الخبرة، كما يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها

(1) انظر: - المادة 353 قانون الإجراءات الجزائية.

- قرار رقم 55291، المجلس الأعلى للقضاء، بتاريخ 1989/02/28.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

أو بناء على طلب النيابة العامة أو من أحد أطراف الدعوى استبدال الخبير بغيره إذا لم ينجز الخبرة كما طلب منه وفي الوقت المحدد دون تقديم تبرير لذلك.

أما في حالة انجاز الخبرة على أكمل وجه أي وفقا للطلب والأجل المحددين في الحكم، فإن تقرير الخبرة يصبح وثيقة رسمية تضاف لملف الدعوى وحجة إثبات لصالح المتهم أو ضده، على الرغم من عدم إلزام أخذ المحكمة بما جاء في تقرير الخبرة.

ولكن السؤال المطروح بالنسبة للدعوى الجبائية الجزائية: هل للمحكمة الجزائية أن تكلف خبيراً لإثبات وجود تحايل أو غش جبائي وتحديد قيمة الضريبة المتملص منها؟ وفي حال كان نزاع مطروح أمام الغرفة الإدارية بشأن مقدار الضريبة المفروض على المكلف أداءها، وعين القاضي الإداري خبير للفصل في مقدارها فهل على المحكمة الجزائية الأخذ بخبرة الخبير الذي كلف من طرف القاضي الإداري؟

ثانياً/ سماع مرافعات أطراف الدعوى

بعد انتهاء التحقيق مع المتهم ومناقشة الشهود، يتم سماع أقوال المدعي المدني والنيابة العامة والدفاع، ولرئيس الجلسة وحده إدارة سير المرافعة دون أن يلتزم في إعطائه الكلمة لأي ترتيب¹.

1- مرافعة المدعي المدني

بالرجوع للنصوص الضريبية لا نجد سوى المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تشير إلى إمكانية تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني في الدعوى، وبالتالي لها الحق في مباشرة الدفاع عن حقوقها بنفسها أو بواسطة محامين، وغالبا ما يشتمل هذا الدفاع على عرض ملخص الوقائع وعرض أدلة إثبات الجريمة سواء بالخبرة أو محاضر المعاينة أو الحجوز.

وبالرغم من عدم إشارة باقي النصوص الضريبية لذلك، إلا أننا نرى أن هذا الحق مخول دائما لإدارة الضرائب حتى وإن لم تقدم إدارة الضرائب طلباتها مباشرة في الجلسة بصفتها المدعي المدني فإنها تباشر حقها هذا من خلال الطلب الذي قدمته لتحريك ومباشرة

(1) انظر المادة 238 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

الدعوى والذي ذكرت فيه كل الوقائع التي من شأنها إدانة المكلّف المخالف للأحكام الجبائية وبالتالي تحصيل ديون الخزينة العامة¹.

وبالرجوع للمادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و121 من قانون التسجيل، و36 من قانون الطابع، نجد أن المحاكم ملزمة في حالة الإدانة أن تحكم على المتهم بدفع الرسوم المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر.

2- التماسات النيابة العامة

بعد انتهاء المدعي المدني من تقديم مرافحته تقدم النيابة العامة عرضا مفصلا لوقائع الدعوى والظروف التي أحاطت بها، والأدلة التي تثبت إسنادها للمتهم، ثم تطلب الحكم بالإدانة، ومعاقبة المتهم على جريمته بالعقوبة المناسبة لذلك، ولممثل النيابة أن يقدم طلبات كتابية أو شفوية والتي يراها مناسبة لصالح العدالة².

كما يمكن للنيابة العامة إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم غير خطيرة ولا توجد دلائل كافية على ارتكابها أو إسنادها للمتهم، أو أن الضرر الذي ترتب على الجريمة قد وقع تعويضه، وللمحكمة أن تقضي ببراءة المتهم وعدم معاقبته ولا إلزامه بدفع المصاريف متى رأت أن الواقعة موضوع المتابعة لا تكون جريمة في قانون العقوبات أو غير مسندة للمتهم³.

3- مرافعة الدفاع:

يحق للمتهم أن يختار ويستعين بمدافع عنه وإذا لم يتم باختياره قبل الجلسة فله الحق أيضا أن يطلب ذلك من الرئيس الذي يقوم بنذب مدافع عنه تلقائيا، وفي حالة إصابة المتهم بعاهة طبيعية تعوق دفاعه فإن نذب مدافع عنه يصبح وجوبيا⁴.

(1) انظر المادة 364 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 351 من نفس القانون.

(3) انظر المادة 352 من قانون الإجراءات الجزائية.

(4) انظر المادة 354 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

ويبقى على المحامي أن يدافع ويرافع نيابة عن المكلف المتهم مستعملا في ذلك كل الوسائل القانونية والأدلة والقرائن التي يراها في صالح موكله لإقناع هيئة المحكمة ببراءته، ويقدم مذكرة كتابية لدحض أدلة النيابة العامة أو الإدارة الجنائية من جهة وللتمسك بالدفع التي ترمي إلى القضاء بعدم قبول الدعوى، والاستناد في ذلك إلى بطلان الإجراءات أو إلى انقضاء الدعوى لأي سبب من أسباب الانقضاء من جهة أخرى، كما يحق للمحامي أن يطلب إجراء خبرة محاسبية أو إفادة موكله من الأعدار القانونية أو بالظروف المخففة فيما يتعلق بالعقوبات السالبة للحرية وفقا للمادة 54 من قانون العقوبات.

ويتعين على المحكمة الملزمة بالإجابة على المذكرات الختامية المودعة من طرف المتهم أو باقي الأطراف ومحاميهم أن تضم المسائل الفرعية والدفع المبداء أمامها للفصل فيها بحكم واحد، إلا إذا استحال ذلك أو تطلب نص متعلق بالنظام العام إصدار قرار مباشر في مسألة فرعية أو دفع¹.

وقبل انتهاء المحامي من مرافحته يحق للنيابة العامة أو الإدارة الجنائية أن ترد على الدفاع.

ثالثا/ قفل باب المرافعات

بعد سماع المحكمة للمرافعات من كل أطراف الدعوى وبعد الإطلاع على الأدلة تصدر قرارا بإقفال باب المرافعة أو حجز القضية لغاية النطق بالحكم بعد المداولة في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة، فلا يجوز بعد ذلك الإطلاع على أية أوراق أو مستندات أو السماع لأقوال أخرى، غير أنه يجوز لرئيس المحكمة أن يعدل عن قراره بقفل باب المرافعات من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الأطراف متى رأى ضرورة لذلك.

(1) هيثم عبد الرحمان البقلي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 2005، ص ص 253 ، 254.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

فإذا كانت المحكمة قد صرحت للدفاع بتقديم مذكرة في فترة حيز القضية للحكم، فإن الدفاع الذي يرد بها يعتبر متمم للدفاع الشفوي المبدى بجلسة المرافعة أو بديل عنه إن لم يبد سابقا، ولا تكون المحكمة بعد إقفال باب المرافعة ملزمة بإجابة الدفاع بمذكرته إلى طلباته بها كالأحالة للتحقيق أو سماع شهود لم تسمع شهادتهم ما دام هو لم يطلب ذلك بجلسة المحكمة قبل إقفال باب المرافعة.

كما يحق للمحكمة بعد حيز الدعوى للحكم أن تصدر قرارا بإعادة الدعوى للمرافعة إذا رأى القاضي أن الدعوى لا يزال ينقصها بعض إجراءات التحقيق، أو تقدم لها أحد الخصوم بإعادة فتح باب المرافعة لسبب مؤثر وفعال في الدعوى، فللمحكمة إذن السلطة التقديرية في إصدار قرار إعادة فتح باب المرافعة، بيد أنها إذا قررت ذلك فعليها دعوة الخصوم للاتصال بالدعوى بإعلانهم بقرارها وفق أحكام القانون¹.

رابعاً/ تخلف المتهم عن الحضور

يحكم على المكلف بالضريبة غيابيا:

— إذا لم يسلم التكليف بالحضور لشخص المتهم طبقا للمادة 346 من قانون الإجراءات الجزائرية.

— إذا كلف المكلف بالحضور تكليفا صحيحا وتخلف عن الحضور في اليوم والساعة المحددين في أمر التكليف طبقا لنص للمادة 407 من قانون الإجراءات الجزائرية.

غير أنه، ووفقا لنفس المادة فإنه إذا كانت المخالفة لا تستوجب غير عقوبة الغرامة جاز للمكلف أن يندب للحضور عنه أحد أعضاء عائلته بموجب توكيل خاص.

1) بالرجوع للمواد: 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 122 من قانون التسجيل، نجدها جميعا تتكلم عن الأفعال التي من شأنها أن تضر بالخزينة العامة وتعرقل الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: إجراءات المحاكمة أمام محكمة الجنايات

تختلف الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات عن تلك المتبعة أمام محكمة الجناح والمخالفات، وتعتبر جنائية في المادة الجنائية كل الأفعال الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني كتتظيم اعتراض جماعي على رفض دفع الضرائب، والتملص أو محاولة التملص من دفع ضريبة باستعمال طرق تدليسية المبلغ الإجمالي الناتج عن ذلك يفوق 10 ملايين دج¹، وكذلك تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات².

وفيما يلي سنحاول إبراز أهم الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات³ فيما يخص الجرائم الجنائية:

أولاً/ الإجراءات التحضيرية

— بعد تبليغ المتهم (المكلف) بالقرار الصادر من غرفة الاتهام بإحالته على محكمة الجنايات يرسل النائب العام ملف الدعوى وأدلة الاتهام إلى المحكمة أين يقدم المتهم للمحاكمة في أقرب دورة جنائية.

— يقوم رئيس محكمة الجنايات أو أحد مساعديه بتفويض منه باستجواب المتهم عن هويته والتحقق من تلقيه قرار الإحالة وتسليمه نسخة إذا لم يكن قد تسلمها.

— يطلب الرئيس من المتهم اختيار محامي للدفاع عنه، وإلا يختار له محامي من تلقاء نفسه.

— يحرر محضر بذلك ويوقع عليه الرئيس والكاتب والمتهم، وفي حالة عدم توقيع المتهم يذكر ذلك في المحضر.

(1) انظر المادة 303 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(2) انظر المواد 205 و 206 و 207 من قانون العقوبات.

(3) تختلف محكمة الجنايات عن محكمة الجناح من حيث انعقادها إذ تعقد دورة كل ثلاثة أشهر بأمر من رئيس المجلس القضائي (المادة 253 من قانون الإجراءات الجزائية)، وتتشكل محكمة الجنايات من قاضي برتبة رئيس غرفة بالمجلس القضائي على الأقل وقاضيين برتبة مستشار على الأقل ومن محلفين، ويعين القضاة بأمر من رئيس المجلس القضائي (المادة 258 قانون الإجراءات الجزائية).

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

- يجب إجراء هذا الاستجواب قبل افتتاح المرافعة بثمانية أيام على الأقل، وللمتهم أو وكيله التنازل عن هذه المهلة.
- تبلغ النيابة العامة والإدارة الجبائية للمتهم (المكلف) قبل افتتاح المرافعات بثلاثة أيام على الأقل قائمة بالشهود، ويبلغ لهم هو بدوره قائمة بأسماء شهوده.
- تبلغ للمتهم قائمة المحلفين المعنيين للدورة في موعد لا يجاوز اليومين السابقين على افتتاح المرافعات.
- يجوز لرئيس المحكمة أن يضم أحكام الإحالة عن جناية واحدة ضد عدة متهمين أو أحكام الإحالة عن جرائم مختلفة ضد المتهم نفسه.
- يجب أن تقدم القضية المهيأة للفصل فيها إلى المحكمة في أقرب دورة لنظرها.

ثانيا/ إجراءات الاستجواب والمناقشة

1 - استجواب المتهم

- تفتتح الجلسة رسميا بأمر من رئيس المحكمة، ثم يأمر رجال القوة العمومية بإحضار المتهم إلى قاعة الجلسات.
- يعين الرئيس تلقائيا محامي للمتهم إذا لم يختار هذا الأخير محامي للدفاع عنه، لأن وجوده أمر وجوبي (م 292 قانون الإجراءات الجزائية).
- المناداة على المحلفين الرسميين والمحلفين الإضافيين، بعد إجراء عملية القرعة لاختيارهم ويكون للمتهم الحق في رد ثلاثة محلفين وللنيابة الحق في رد اثنين، ثم يقوم المحلفين بتأدية اليمين.
- يعلن رئيس على تشكيل المحكمة تشكيلا قانونيا، وعلى إثر ذلك يتحقق من هوية المتهم ثم يقرر الرئيس متابعة إجراءات المحاكمة أو تأجيل القضية إلى دورة جنائية أخرى إذا تبين أنها غير مهيأة للفصل فيها سواء تلقائيا أو بناء على طلب من النيابة العامة أو الدفاع.
- إذا لم تؤجل القضية فإن المحكمة تقرر علنية أو سرية الجلسة، غير أنه بالنسبة للقضايا الجبائية فإنها غالبا ما تكون جلسة علنية لأنها لا تمس بالنظام العام أو الآداب العامة إنما تمس بالاقتصاد الوطني والذي يهتم المجتمع بأسره.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

— تتم المناداة على الشهود وعلى ممثل الإدارة الجنائية، ثم يأمر بوضع الشهود في القاعة المخصصة لهم.

— يطلب الرئيس من كاتب الجلسة قراءة قرار الإحالة وتبنيه المتهم بمتابعة الاتهامات الموجهة إليه.

— تقديم المحامي الدفوع الرامية إلى منازعة الإجراءات التحضيرية بمقال واحد، وتفصل محكمة الجنايات في هذه الدفوع دون المحلفين.

— يستجوب رئيس المحكمة المتهم، ويتلقى تصريحاته ويعرض عليه أدلة الإثبات ليفحصها معه، ويواجه بها إذا اقتضى الأمر الإدارة الجنائية باعتبارها الطرف المتضرر، ويجوز أن يعرضها على الخبراء والشهود والمحلفين إذا كان ذلك ضروري لإظهار الحقيقة¹.

— يجوز لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم عن طريق الرئيس توجيه الأسئلة للمتهم، أما النيابة العامة فتوجه له الأسئلة والاستفسارات مباشرة.

2- استجواب الشهود

— يأمر الرئيس بإحضار الشهود واحد تلو الآخر لسماع أقوالهم حول الاتهامات المنسوبة للمتهم بعد أدائهم لليمين.

— يحق بعد ذلك لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم والإدارة الجنائية أن تطرح الأسئلة والاستفسارات على كل واحد من الشهود حسب ما تقتضيه الضرورة لاستقصاء الحقيقة.

ثالثا/ إجراءات المرافعات

بعد الانتهاء من مرحلة الاستجواب يأمر الرئيس بفتح باب المناقشة للبدء في مرحلة المرافعات:

(1) معراج جديدي، الوجيز في الإجراءات الجزائية مع التعديلات الجديدة، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 76.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

1- مرافعة الدفاع المدني

– يقوم ممثل الإدارة الجبائية بنفسه أو بواسطة محامي عنه بالمرافعة مركزا في ذلك على علاقة السببية بين الفعل المجرم الذي قام به المكلف بالضريبة وبين النتيجة المترتبة على ذلك والمتمثلة في ضياع حق الخزينة في استيفاء حقوقها، وتقديم كل ما يثبت ذلك كتابيا.

2- مرافعة النيابة العامة

– ترفع النيابة العامة باعتبارها جهة اتهام وممثلة المجتمع، وتبرز من خلال مرافعتها كل أدلة الإثبات المرفقة بملف الدعوى وبمحاضر التحقيق والمعاينة لإدانة المكلف.

– تطالب النيابة العامة عادة بتطبيق أقصى العقوبات المقررة قانونا على المتهم حسب الجريمة المنسوبة إليه.

3- مرافعة محامي المتهم

– يرفع المحامي لصالح موكله المكلف بالضريبة، فيقوم بتحليل الوقائع والمواد القانونية التي تضمنها قرار الإحالة، وأدلة الاتهام التي ركزت عليها النيابة العامة في طلباتها، وتلك التي ركزت عليها الإدارة الجبائية.

– يحاول المحامي بكل الطرق القانونية أن ينفي التجريم عن موكله أو استغلال عناصر الشك لتفسيرها لصالحه، أو الاعتماد على الظروف المخففة في حالة تأكده من إدانته.

– يحق لكل طرف الرد على مرافعة محامي المتهم، وتكون للمحامي أو للمتهم الكلمة الأخيرة.

4- إقفال باب المرافعات

– يقوم الرئيس بقراءة الأسئلة التي ستطرح للمناقشة والتصويت في قاعة مداولة محكمة الجنايات¹.

– يأمر الرئيس بإخراج المتهم من القاعة لرفع الجلسة بقفل باب المرافعة، والانسحاب للمداولة (م 308 قانون الإجراءات الجزائية).

(1) تكون صياغة الأسئلة حسب الوقائع والظروف المشددة والأعذار القانونية: أي لكل واقعة سؤال ولكل ظرف مشدد سؤال ولكل عذر قانوني سؤال وفقا لما بينته المادة 305 قانون الإجراءات الجزائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائرية

— ثم يأمر الرئيس بنقل الأوراق إلى غرفة المداولة(م 3/308 قانون الإجراءات الجزائرية).

رابعاً/ إجراءات المداولة

— يأمر رئيس المحكمة بوضع الملف تحت تصرف أعضائها للإطلاع على الوثائق والأدلة.

— يتداول أعضاء المحكمة في كل واقعة وفي كل ظرف مشدد، ويصوتون بالاقتراع السري على كل

سؤال بالنفي أو الإيجاب، ويؤخذ برأي الأغلبية في إصدار جميع الأحكام¹.

— في حالة تصويت الأغلبية بالإدانة تتداول محكمة الجنايات في العقوبة ويتم التصويت بالأغلبية المطلقة²، وي طرح الرئيس السؤال حول الظروف المخففة والإجابة عليه بالإيجاب يكون لها دور فعال في تحديد العقوبة لصالح المتهم.

— وفي حالة تصويت الأغلبية بعدم إدانة المتهم لعدم ثبوت ركن من أركان الجريمة أو لانقضاء الدعوى العمومية لأي سبب من الأسباب يصدر حكم بالبراءة.

— بعد المداولة تستأنف الجلسة العلنية وبحضور المتهم، وينطق الرئيس بالحكم سواء كان بالإدانة أو البراءة، ويتلو على الجميع الأسئلة التي طرحت على هيئة المحكمة والتي تمت الإجابة عليها بالأغلبية بنعم أو لا.

— في حالة البراءة يتم الإفراج عنه في الحال ما لم يكن محبوساً لسبب آخر وفقاً لنص المادة 311 من قانون الإجراءات الجزائرية، وترفع بذلك أيضاً الجلسة.

— أما في حالة الحكم بالإدانة فيصرح بالعقوبة والنصوص القانونية التي جاءت بها، وينبه بحقه بالطعن في الحكم الصادر ضده، وترفع بذلك الجلسة.

(1) انظر المادة 2/309 من قانون الإجراءات الجزائرية.

(2) انظر المادة 3/309 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

— بعد أن تفصل المحكمة في الدعوى العمومية بإدانة المكلّف بالضريبة(المتهم)، يطلب الرئيس من المحلفين الانسحاب من التشكيلة ويفتح الجلسة للنظر في طلبات الإدارة الجبائية، فتقدم هذه الأخيرة أو محاميها عريضة تتضمن طلباتها المتمثلة في دفع المستحقات والرسوم والتعويضات، وكذا الجزاءات الجبائية، وترفق العريضة بنسخ بعدد الخصوم.

لا يجوز للمحكمة الجزائرية إذا حكمت بالبراءة في الدعوى المدنية التبعية بل يجب عليها بحكم القانون أن تفصل في الدعوى المدنية التبعية سلباً أو إيجاباً لأنها لو حكمت بعدم الاختصاص تكون قد خالفت القانون وخرقت نص المادة 316 من قانون الإجراءات الجزائية¹.

— يقدم ممثل النيابة العامة ملاحظاته أو يفوض ذلك للمحكمة باعتبار أن الأمر لا يتعلق بالدعوى العمومية.

— يقدم محامي المتهم مرافعته، برفض طلبات الإدارة الجبائية إذا كانت غير مؤسسة، لاسيما إذا وجد فاعلين أصليين آخرين أو شركاء في الجريمة، وإذا كانت مؤسسة فإنه يرفض طلبات التعويض.

— بعد انتهاء مرافعة الدفاع ينسحب القضاة للمداولة في طلبات الإدارة الجبائية، ثم يصدر القاضي حكمه مسبباً وفقاً لسلطته التقديرية إما بقبول طلبات الإدارة الجبائية أو برفضها.

خامساً/ الإجراءات الخاصة بالمتهم الغائب

— في حالة تخلف المتهم عن حضور الجلسة² بعد صدور قرار الاتهام ضده، يأمر القاضي باتخاذ إجراءات التخلف عن الحضور، وتعلق نسخة من هذا الأمر خلال 10 أيام على باب مسكن المتهم، وعلى باب مقر المجلس الشعبي البلدي التابع له، وعلى باب محكمة الجنايات.

(1) عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 143.

(2) تصدر المحكمة حكمها على المتهم الغائب بعد محاكمة المتهمين الحاضرين في جميع الأحوال(المادة 5/319 قانون الإجراءات الجزائية)، ولا يترتب على ذلك إيقاف أو تأخير إجراءات التحقيق بالنسبة للمتهمين المشاركين الحاضرين(المادة 1/324 قانون الإجراءات الجزائية).

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائرية

— يجب أن يذكر في الأمر هوية المتهم وأوصافه الجنائية المنسوبة إليه والأمر بالقبض، وبأنه يتعين عليه أن يقدم نفسه في مهلة 10 أيام من تاريخ التعليق-المشار إليه أعلاه- وإلا اعتبر خارجا عن القانون ويوقف عن مباشرة حقوقه المدنية وتوضع أمواله تحت الحراسة مدة التحقيق في إجراءات الغياب ويحظر عليه رفع أية دعوى قضائية أثناء تلك المدة، وأنه سيحاكم رغم غيابه، ويتعين على كل شخص أن يدل على المكان الذي يوجد فيه.

— تتخذ إجراءات محاكمة المتهم المتخلف عن الحضور بعد مهلة 10 أيام من توجيه النائب العام نسخة من هذا الأمر لمدير مصلحة الأملاك بموطنه.

— يتلى قرار الإحالة على محكمة الجنايات وتبليغ الأمر بحضور المتهم الغائب¹ والمحاضر المحررة لإثبات التعليق، ثم تبدي النيابة العامة رأيها لتصدر المحكمة حكمها في أمر التخلف عن الحضور.

— تصدر المحكمة حكمها بشأن المتهم الغائب بدون حضور المحلفين رغم أنه يجوز لها سماع الشهود والإدارة الجنائية إذا اقتضى الأمر، ولكن لا يجوز لها منح المتهم الغائب حق الاستفادة من الظروف المخففة(المادة 4/319 قانون الإجراءات الجزائية)، كما لا يحق للمحكوم عليه المتخلف حق الطعن بالنقض(المادة 323 قانون الإجراءات الجزائية)، وبعد ذلك تقضي المحكمة في الحقوق المدنية(المادة 6/319 قانون الإجراءات الجزائية).

— يجب أن ينشر مستخرج من حكم الإدانة بسعي من النائب العام في الجرائد اليومية والوطنية وتعلق على باب آخر محل إقامة له، وعلى باب مقر المجلس الشعبي البلدي التي ارتكبت الجناية بدائرتها، وعلى باب المحكمة، ويوجه مستخرج من الحكم إلى مدير مصلحة الأملاك بموطن المحكوم عليه.

1) كاستثناء يجوز لأقارب المتهم أو أصدقائه أو محاميه أن يبدو عذره في استحالة الاستجابة للأمر، فإذا اقتنعت المحكمة أمرت بإيقاف محاكمة المتهم وعند الاقتضاء إيقاف تنفيذ الحراسة على أمواله خلال مدة محددة حسبما نصت عليه المادة 318 قانون الإجراءات الجزائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

— إذا سلم المحكوم عليه المتخلف غيابيا أو قبض عليه قبل انقضاء العقوبة المقضي عليه بها بالتقادم فإن الحكم والإجراءات المتخذة منذ الأمر بتقديم نفسه تتعدم بقوة القانون وتتخذ بشأنه الإجراءات الاعتيادية(المادة 326 قانون الإجراءات الجزائية).

— إذا قضي ببراءة المتهم المحكوم عليه غيابيا بعد تسليمه نفسه ألزم بمصاريف المحاكمة الغيابية وإجراءات النشر- السابق ذكرها- إلا إذا أعتته المحكمة من ذلك (المادة 327 قانون الإجراءات الجزائية).

لكن السؤال الذي يطرح نفسه: إذا صدر حكم غيابي بإدانة المكلف بالضريبة المتخلف عن الحضور وقضى بمصادرة أمواله لصالح الخزينة العامة وتم تنفيذ الحكم، وبعد تقديم المكلف المتخلف المحكوم عليه نفسه صدر قرار لا يؤيد عقوبة المصادرة، ما هو الحل ؟

في هذه الحالة وحسبما نصت عليه المادة 326 من قانون الإجراءات الجزائية ، فإنه يتم إعادة الناتج الصافي لقيمة بيع الأموال المتصرف فيها للمكلف المحكوم عليه غيابيا، كما تعاد إليه الأموال التي لم يجر التصرف فيها بالحالة التي تكون عليها، ولا يتم هذا الاسترداد إلا إذا سلم هذا المكلف نفسه خلال الخمس سنوات التالية ابتداء من يوم صدور الحكم الغيابي إلا في حالة القوة القاهرة.

المطلب الثالث: تنفيذ الحكم والطعن فيه

يكتسي الحكم الصادر عن الدعوى الجزائية أهمية أساسية بين إجراءات الدعوى، ذلك أن غاية الدعوى هي الوصول إلى حكم حاسم لها حائز قوة إنهاؤها ثم تنفيذ ما يقضي به.

الفرع الأول: صدور الحكم وتنفيذه

سنتناول من خلال ما يلي الشروط الواجب توفرها في الحكم الصادر في الدعوى الجزائية الجبائية، ومدى إمكانية تنفيذ الحكم.

أولاً/ شروط الحكم الجزائي الجنائي

ومن ثم يمكن القول بأن الحكم أهم إجراءات الدعوى لأنه غايتها، كما أن الحكم هو الأساس القانوني لوحدة الدعوى واتخاذها صورة ظاهرة قانونية متماسكة الأجزاء¹.
فالحكم هو نطق لازم وعلني يصدر من القاضي ليفصل به في الخصومة أو النزاع المطروح عليه، ولكي يكون الحكم سليماً ينبغي أن تتوافر له عدا صحة إجراءات المحاكمة عدة شروط تنصب عليه كإجراء أخير في الدعوى وعلى طريقة صدوره وتحريره، وهي أن يصدر بعد مداولة قانونية فيه، وأن ينطق به في جلسة علنية وأن تحرر أسبابه ويوقع عليه في الميعاد، وأن يشتمل على البيانات المطلوبة².

وتتبع الأحكام الصادرة في الدعاوى الجزائية الجنائية ذات القواعد العامة بالنسبة للأحكام، إذ يجب أن يشتمل الحكم بالإدانة على بيان الواقعة المستوجبة للعقاب، والأدلة التي استخلصت منها المحكمة الإدانة، وفي حالة الحكم بالبراءة يجب أن يشتمل الحكم على ما يفيد أن القاضي قد أحاط الدعوى بكل الأدلة التي قام عليها الاتهام، وأن تبرئته للمتهم جاءت على أساس نفي أو عدم إثبات ما يدين المتهم.

غير أنه نظراً للطبيعة الخاصة للجرائم الجنائية عموماً فإنه وإضافة إلى وجوب صدور حكم علني ومسبب وموقع فإنه يجب أن يشتمل على بعض البيانات الخاصة كأن يتضمن بيان أن الدعوى قد أقيمت بناء على طلب، وكذا في حالة الحكم بانقضاء الدعوى بالمصالحة يجب أن يشتمل الحكم على ما يفيد إجراء المصالحة وصفة من صدرت عنه.

ثانياً/ تنفيذ الحكم الجزائي الجنائي

بعد دراسة الملف أمام القضاء الجزائي، يصدر الحكم الفاصل في القضية، ويكون قطعياً أو تمهيدياً أو تحضيرياً من حيث كونه فاصل في موضوع الدعوى أو إجرائياً وكذلك يكون هذا الحكم حضورياً وجاهياً أو حضورياً غير وجاهياً أو غيابياً.

(1) محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988، ص 879.

(2) رؤوف عبيد، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، الجزء 17، مصر، 1989، ص 75.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

والحكم القطعي هو الحكم الذي يفصل في الدعوى العمومية بالإدانة وتسليط العقوبة أو الإعفاء منها، وفي الدعوى المدنية بالبت في مقدار التعويض، فإذا كان هذا الحكم حضوري يكون قابل للاستئناف أمام الغرفة الجزائرية بالمجلس القضائي طبقا للمادة 416 من قانون الإجراءات الجزائرية، وذلك في مهلة 10 أيام من تاريخ النطق بالحكم وطيلة هذه المدة وكذا خلال سريان إجراءات النظر في الاستئناف إلى حين صدور قرار المجلس في الموضوع لا يتخذ أي إجراء من إجراءات تنفيذ الحكم المستأنف.

أما إذا كان الحكم غيابي فإنه يكون قابل للمعارضة من قبل الطرف الذي صدر في غيابه، بعد تبليغه بالحكم سواء كان متهما أو طرفا مدنيا، وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ التبليغ في موطنه أو بتعليقه في لوحة الإعلانات بمقر البلدية التي يوجد موطنه في إقليمها، أو بلوحة إعلانات المحكمة طبقا للمادة 412 من قانون الإجراءات الجزائرية، وفي حالة تسجيل المعارضة لا تتخذ إجراءات تنفيذ الحكم.

أما في حالة تسجيل الطعن بالنقض ضد الحكم أمام المحكمة العليا طبقا للمادة 498 من قانون الإجراءات الجزائرية خلال ثمانية أيام من تاريخ صدور الحكم أو القرار، أو من يوم إجراء التبليغ إذا صدر غيابيا، وطيلة هذه المدة وخلال سريان إجراءات الفصل في الطعن، لا يمكن تنفيذ أي حكم جزائي ما عاد الشق المدني الذي ينفذ دون انتظار الفصل فيه.

أما بالنسبة لتنفيذ الحكم الجزائي الفاصل في الجريمة الجبائية في شقه الجزائي، يتم وفقا لإجراءات تنفيذ الأحكام الجزائية بصفة عامة، وهذا إذا كان الحكم نهائي، أما الشق المدني لهذا الحكم ينفذ بإجراءات خاصة من قبل إدارة الضرائب كون الإدارة تتمتع بامتيازات في التنفيذ، ولها موقع خاص في القضية فهي طرف مدني وتتمتع بصلاحيات واسعة، إذ تقدم طلبات وتحدد مبلغ الغرامة الجبائية وقيمة الضريبة المفروضة على المتهم فإذا رفض المحكوم عليه الخضوع للتنفيذ يتابع جزائيا.

إضافة إلى ذلك فإن لإدارة الضرائب صلاحية تحصيل الضرائب دون اللجوء إلى القضاء وهذا يسمح بالتقليل من القضايا الجبائية المطروحة أمام القضاء.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وكل الأحكام القضائية يجوز الطعن في الأحكام الصادرة في القضايا الجبائية بكل طرق الطعن العادية وغير العادية.

الفرع الثاني: إجراءات الطعن في الحكم

تتمثل طرق الطعن في المعارضة والاستئناف والطعن بالنقض والتماس إعادة النظر، غير أن هذا الطعن الأخير يكاد يكون منعدما بالنسبة لمختلف الجرائم الجبائية، لذلك سنقتصر في دراستنا على باقي طرق الطعن، وهذا ما سيتم توضيحه من خلال النقاط الآتية:

أولا/ الطعن بالمعارضة

الطعن في الحكم الغيابي بالمعارضة يجوز بتقرير كتابي أو شفوي لدى كتابة ضبط المحكمة التي أصدرت الحكم في مهلة 10 أيام من التبليغ، ويحكم في المعارضة من نفس الجهة التي أصدرت الحكم.

وكأصل عام يحق للمحكمة أن تصدر حكما غيابيا اتجاه أي طرف تخلف عن حضور جلسة المحاكمة سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، رغم أننا نستبعد تخلف هذه الأخيرة لأنها هي من قدم طلب تحريك الدعوى العمومية، وعليه يعتبر الحكم غيابيا بالنسبة للمكلف إذا لم يسلم التكليف بالحضور له شخصيا وفقا لما تقتضيه أحكام المواد 345 و 346 و 407 من قانون لإجراءات الجبائية.

ويبلغ الحكم الغيابي إلى الطرف المتخلف عن الحضور، وينوه في التبليغ على أن معارضته تكون مقبولة إذا قدمت في مهلة 10 أيام اعتبارا من تاريخ تبليغ الحكم إذا كان التبليغ لشخص المتهم، وتمدد المهلة إلى شهرين إذا كان الطرف المتخلف يقيم خارج التراب الوطني طبقا لأحكام المادة 411 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما إذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم فإن مهلة المعارضة تسري اعتبارا من تبليغ الحكم بموطن الطرف الذي قدم معارضته، أو بمقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة طبقا لأحكام المادة 412 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وإذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم المكلف، ولم يخلص من إجراء تنفيذي ما أن المتهم قد أحيط علماً بحكم الإدانة فإن معارضته تكون جائزة القبول حتى بالنسبة للحقوق المدنية إلى حين انقضاء مواعيد سقوط العقوبة بالتقادم، وتسري مهلة المعارضة اعتباراً من اليوم الذي أحيط به المتهم علماً بالحكم طبقاً لأحكام المادة 412 فقرة 03 من نفس القانون.

وتطبيقاً لنص المادة 413 من قانون الإجراءات الجزائية فإن المعارضة الصادرة من المتهم تلغي الحكم الصادر غيابياً حتى بالنسبة لما قضى به في شأن طلب الإدارة الجبائية. وأما المعارضة الصادرة من الإدارة الجبائية عن الحقوق الجبائية باعتبارها الطرف المدني كما جاء في المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا أثر لها إلا على ما يتعلق بالحقوق الجبائية (مستحقات وغرامات تأخير...)

وتعتبر المعارضة كأن لم تكن إذا لم يحضر المعارض في التاريخ المحدد له في التبليغ الصادر إليه شفويًا والمثبت في المحضر في وقت المعارضة أو بتكليف بالحضور مسلم لمن يعنيه الأمر، وفي جميع الأحوال يتعين أن يتسلم أطراف الدعوى الآخرون تكليفاً جديداً بالحضور.

ثانياً/ الطعن بالاستئناف

يتم الطعن بالاستئناف طبقاً لشروط معينة ووفقاً لإجراءات محددة قانوناً مما يترتب عليه عدة آثار وسنتناول كل هذه النقاط فيما يلي:

1- شروط الاستئناف:

لقد خول المشرع الجنائي لأطراف الدعوى الحق في استئناف الأحكام الصادرة في مواد الجرح والمخالفات باستثناء الأحكام التحضيرية التي فصلت في مسائل عرضية أو دفع إلا بعد الحكم الصادر في الموضوع¹.

(1) انظر المادتين 416 و 427 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وعليه، وبالرجوع للمادة 416 قانون الإجراءات الجزائية فإنه بالنسبة للجنة الجبائية يجوز استئناف الحكم الصادر فيها سواء كانت العقوبة حبس أو غرامة مالية أو تعويضات مدنية أو غرامات جبائية.

أما بالنسبة للمخالفة الجبائية فإنه لا يجوز استئناف الحكم الصادر فيها إلا إذا قضى بعقوبة حبس تتجاوز 5 أيام أو غرامة تتجاوز 100 دج، وعلى المجلس القضائي رفض الاستئناف شكلا في حالة عدم توافر هذه الشروط الإجرائية.

وكقاعدة عامة وبالرجوع للمادة 418 قانون الإجراءات الجزائية فإن الاستئناف يرفع في مهلة 10 أيام:

— اعتبارا من يوم النطق بالحكم الحضورى.
— أو اعتبارا من التبليغ للشخص أو للموطن أو لمقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة العامة إذا كان الحكم غيابي.

ويعتبر الحكم حضوريا اعتباريا طبقا للمادتين 345 و347 قانون الإجراءات الجزائية:

— إذا حضر المتهم الجلسة.

— إذا بلغ المتهم بالتكليف بالحضور شخصا، وتخلف عن الحضور بدون عذر مقبول.

— إذا أجاب المتهم على نداء اسمه وغادر القاعة قبل سماع الحكم.

— إذا حضر الجلسة ورفض الإجابة أو برر تخلفه عن الحضور.

— إذا امتنع عن حضور الجلسات التي أجلت إليها الدعوى.

هذا وقد وضع المشرع الجنائي مدد أخرى للاستئناف تتمثل في:

— 15 يوما لباقي الخصوم إذا استأنف أحدهم في المواعيد القانونية المقررة للاستئناف.

— شهرين اعتبارا من يوم النطق بالحكم بالنسبة للنيابة العامة.

2 – إجراءات الاستئناف

– يرفع الاستئناف بتقرير كتابي أو شفوي أو بعريضة تتضمن أوجه الاستئناف بقلم كتابة المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه ويعرض على المجلس القضائي، ويجب أن توقع من كاتب ضبط المحكمة ومن المستأنف أو محاميه أو وكيله المفوض بالتوقيع¹.

– يرسل وكيل الجمهورية العريضة وأوراق الدعوى إلى المجلس القضائي في أجل شهر على الأكثر².

– يبلغ الاستئناف المرفوع من النائب العام إلى المتهم، ويكون إجراء التبليغ صحيحا إذا حصل بتقرير بجلسة المجلس القضائي متى قدمت القضية في مهلة الاستئناف المقررة للنائب العام بناء على استئناف المتهم أو أي خصم آخر³.

– يفصل في الاستئناف في الجلسة بناء على تقرير شفوي من أحد المستشارين وباستجواب المتهم سماع شهادة الشهود وأقوال أطراف الدعوى فيقضي بتأييد الحكم أو إلغائه لصالح المتهم أو لغير صالحه⁴.

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنه من جهة قد ألزمت أحكام المواد 522 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 136 من قانون الرسم على الأعمال، و 121 من قانون التسجيل، والمادة 36 من قانون الطابع، المحاكم في حالة الإدانة أن يحكم على المكلف المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر، ومن جهة أخرى نجد أن المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد أجازت لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني.

وعليه لنا أن نتساءل عن إمكانية صدور حكم في غياب الإدارة الجبائية، وهل يمكنها

في هذه الحالة الطعن في الحكم بالاستئناف؟

(1) انظر المواد 420 و 421 و 423 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) المادة 2/423 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) المادة 424 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) المادة 431 و 1/433 من نفس القانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

من خلال أحكام المواد السابق ذكرها نجد أن المشرع قد منح الإدارة الحق في أن تتأسس كطرف مدني في الدعوى لأنها هي الأصلية في معرفة حقوقها الجبائية وفقا للمبالغ المتملص منها، وكنتيجة للحكم المستأنف فإنه إما أن يكون بإدانة المكلف وإما ببراءته.

ففي حالة الإدانة فإنه وعلى الرغم من عدم حضور الإدارة الجبائية للجلسة أو عدم تؤسسها كطرف مدني لا يجرمها من حقها في الاستئناف إذ يبقى قائما متى كانت المبالغ المحكوم بها غير مطابقة للمبالغ الحقيقية المتملص منها.

ورغم عدم حضورها الجلسة فإنه وحفاظا على حق الخزينة العامة فالقاضي يجب أن يحكم على المكلف المدان بدفع الرسوم والمبالغ المتملص منها، ويعد هذا خروجاً أيضاً عن الأصل العام الذي يقضي بحياد القاضي وعدم حكمه فيما لم يطلب منه، وذلك نظراً لخصوصية الدعوى الجبائية عموماً.

لكن هناك عدة تساؤلات قد تطرح نفسها في هذا المجال: ما هو تأثير طعن الإدارة الجبائية بالاستئناف في الحكم الجزائي الجبائي عندما يكون قد صدر حكم ببراءة المتهم بسبب عدم قيام الجريمة أو استناداً إلى عدم كفاية الأدلة لإثبات إسنادها للمتهم؟ فهل يجوز لقضاة المجلس في مثل هذه الحالة أن يتصدوا إلى البحث في الدعوى الجزائية تمهيداً للفصل في الدعوى الجبائية، وهل هذا يتناقض مع مبدأ تقييد القاضي المدني بالحكم الجزائي؟

للجواب على هذه التساؤلات يتعين علينا أن نشير إلى أن الحكم الصادر من المحكمة الجزائية بالبراءة لصالح المتهم لا يمنع الإدارة الجبائية من الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الجزائية في هذا الحكم المشترك بين الدعوى العمومية والدعوى الجبائية.

وعليه فلقضاة الاستئناف أن يتصدوا لفحص معطيات الدعوى الجزائية بقصد البحث عن وجود الخطأ الناتج عن الجريمة محل المتابعة والذي لم تفصل فيه المحكمة الجزائية أو فصلها فيه كان غير ضروري للفصل في الدعوى الجزائية، ولا حرج عليهم إذا فحصوا قيام أو عدم قيام العلاقة السببية بين الفعل الجرمي والضرر، ودون حاجة إلى التمسك بضرورة طعن النيابة العامة¹.

(1) عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص 146.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

مما سبق فإنه في حالة براءة المتهم فإنه يجوز أيضا للإدارة الجبائية الاستئناف في الحكم القاضي بالبراءة في غياب استئناف النيابة العامة، وإذا حصل ذلك يتعين على المجلس البت في الدعوى الجبائية وله الحق في إعادة فحص في الدعوى العمومية بقصد الوصول للحقيقة و إصدار حكم عادل لا يمس بالحقوق المكتسبة للمتهم المحكوم ببراءته ولا يضر في نفس الوقت بحقوق الإدارة الجبائية المستأنفة.

وإعادة فحص وقائع الدعوى العمومية بعد الحكم بالبراءة لا يشكل اعتداء أو خرقا لمبدأ حجية القضية المقضية أو حجية الشيء المحكوم فيه جزائيا ذلك لأن عدم مراعاة ما سبق وفصل فيه القاضي الجزائي وكان فصله فيه ضروريا للحكم في الدعوى الجزائية يشكل قفزا فوق نص المادة 339 من القانون المدني ويسئ إلى قدسية أحكام القضاء واستقرارها¹.

3- آثار الاستئناف

من خلال المادة 425 من قانون الإجراءات الجزائية نستخلص الآثار الآتية:

- وقف تنفيذ الحكم أثناء مهل الاستئناف وأثناء دعوى الاستئناف، مع مراعاة تنفيذ حكم المحكمة في الدعوى الجبائية والرامي للدفع المؤقت كليا أو جزئيا للتعويضات المدنية المقدرة، أو للمبلغ الاحتياطي.
- تنفيذ حكم إخلاء سبيل المتهم المحبوس احتياطيا بعد النطق ببراءته أو إعفائه من العقوبة أو الحكم عليه بالحبس مع إيقاف التنفيذ.
- لا يقبل استئناف الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو التي فصلت في مسائل عارضة أو دفوع إلا بعد صدور حكم في الموضوع ثم استئنافه.

ثالثا/ الطعن بالنقض

يتم الطعن بالنقض أيضا طبقا لشروط معينة ووفقا لإجراءات محددة قانونا مما يترتب عليه عدة آثار وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

(1) عبد العزيز سعد، مرجع سابق، ص 147.

1- شروط الطعن بالنقض

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجزائية نجد أن للنيابة العامة وللمتهم وللطرف المدني الطعن بطريق النقض أمام المحكمة العليا¹ في مهلة 8 أيام² من يوم النطق بالقرار بالنسبة للأطراف الذين حضروا أو من ينوب عنهم³ :

— في قرارات غرفة الاتهام ما عدا ما يتعلق منها بالحبس الاحتياطي.

— في أحكام المحاكم والمجالس القضائية الصادرة في آخر درجة أو المقضي بها بقرار مستقل في الاختصاص.

ووفقا للمادة 489 من قانون الإجراءات الجزائية فإن مهلة 08 أيام:

— تسري اعتبارا من يوم النطق بالقرار بالنسبة لأطراف الدعوى الذين حضروا أو حضر من ينوب عنهم يوم النطق به.

— وتسري اعتبارا من تبليغ القرار المطعون فيه بالنسبة للأحكام للمتهمين الذين بلغوا ولم يحضروا الجلسة (المادة 345 من قانون الإجراءات الجزائية) أو حضروا ثم غادروا الجلسة أو رفضوا الإجابة بحضورهم أو امتنعوا عن حضور الجلسة المؤجلة (المادة 347 من قانون الإجراءات الجزائية) أو المتهم الذي يستجوب بمسكنه أو مكان حبسه إذا كان في حالة صحية سيئة (المادة 350 من قانون الإجراءات الجزائية).

— وتسري من اليوم الذي تكون فيه المعارضة غير مقبولة بالنسبة للأحكام الغيابية.

ونفس الحكم يطبق على المتهم الذي يقوم بالطعن بالنقض في قرار غيابي قبل انقضاء

المهلة، وعلى هذا الأساس استقرت المحكمة العليا على التصريح بعدم قبول طعون متهمين وأطراف مدنية لكونها سابقة على أوانها كلما رفعا طعوننا في قرارات غيابية لم تبلغ لهم بعد⁴.

(1) انظر المواد 495، 497، 498 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) انظر المادة 498 من نفس القانون.

(3) انظر المواد 345، 347، 350 من نفس القانون.

(4) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، (تصنيف الجرائم ومعابنتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر، 2001، ص 261.

2- إجراءات الطعن بالنقض

— يرفع الطعن بالنقض بتقرير لدى قلم كتاب الجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويجب أن يكون التقرير موقعا من الكاتب والطاعن أو محاميه أو وكيل مفوض عنه بالتوقيع، وترفق نسخة من المحضر وكذا التقرير بملف القضية(المادة 504 من قانون الإجراءات الجزائية)، وبالنسبة للنيابة العامة فيحصل طعنها من قبل النائب العام لدى المجلس القضائي شخصا أو من أحد مساعديه عن طريق التصريح برغبته في رفع الطعن بالنقض أمام كاتب الضبط التابع للجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه¹.

وبالنسبة للمتهم غير المحبوس والمدعي المدني(الإدارة الجبائية) فإن طعنهما يحصل بالتقدم إلى كتابة الضبط التابعة للجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه وإيداء الرغبة في رفع الطعن أمام الكاتب المختص الذي يقوم بتدوين رغبته في محضر، وإذا تم من محاميه أو وكيله الخاص المفوض بحق الطعن وقع المحضر من قبل المصرح به².

— يودع الطاعن بالنقض لدى قلم كتابة المحكمة التي سجل فيها إيداع تقرير الطعن أو في قلم كتابة المحكمة العليا في ظرف شهر ابتداء من تاريخ تبليغ الإنذار من العضو المقرر بكتاب موسى عليه مع علم بالوصول مذكرة موقعة من محامي معتمد لدى المحكمة العليا، يعرض فيها أوجه دفاعه مرفقة بنسخ بعدد الأطراف(المادة 505 من قانون الإجراءات الجزائية).

— يقوم الطاعن بالنقض بسداد الرسم القضائي باستثناء حالة المساعدة القضائية أو المحكوم عليهم بعقوبات جنائية والمحكوم عليهم المحبوسين تنفيذًا لعقوبة الحبس مدة تزيد عن شهر(المادة 506 من قانون الإجراءات الجزائية).

— يبلغ كاتب الضبط طعن المسؤول المدني أو الإدارة الجبائية إلى النيابة العامة وباقي الأطراف بكتاب موسى عليه مع الإشعار بالوصول، ويبلغ طعن المحكوم عليه إلى جميع الخصوم في

(1) جيلالي بغدادي، مرجع سابق، ص 280.

(2) محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص 224.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

أجل لا يتعدى 15 يوما اعتبارا من تاريخ التصريح بالطعن(المادة 507 من قانون الإجراءات الجزائرية).

والسؤال المطروح هنا هو: هل يحق للإدارة الجبائية الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة بالبراءة؟

برجعنا لقانون الإجراءات الجزائرية نجد أن المادة 469 منه قد خولت هذا الحق للنيابة العامة فقط، وبرجعنا لقانون الجمارك نجد أن المشرع الجمركي قد منح إدارة الجمارك أيضا الحق في الطعن بالنقض، إذ تنص المادة 280 مكرر على ذلك صراحة بقولها: "يجوز لإدارة الجمارك الطعن بكل الطرق في الأحكام والقرارات الصادرة عن جهات الحكم التي تبت في المواد الجزائرية بما فيها تلك القاضية بالبراءة".

وحتى قبل النص على هذه المادة بموجب تعديل قانون الجمارك لسنة 1998 فقد أجاز معظم الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا للطرف المدني مسألة الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في مواد الجنح والمخالفات دون الجنايات، واستندوا في ذلك للنص الفرنسي الذي يفرق بينهما¹، فقد جاء النص بالعربية للمادة 496 فقرة 01 جاء كما يلي:

" لا يجوز الطعن بهذا الطريق فيما يأتي:

1/ في الأحكام الصادرة بالبراءة إلا من جانب النيابة العامة."

وجاء النص بالفرنسية كما يلي: " Ne peut être frappé de pourvoi:

" sauf par le ministère public.,1/ les jugement et arrêt d'acquiescement

والترجمة الصحيحة للنص الفرنسي هي أنه: لا يجوز الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في الجنايات من النيابة العامة لأن مصطلح acquiescement لا يقصد به كل الأحكام والقرارات إنما تلك الصادرة في الجنايات دون الجنح والمخالفات.

وانطلاقا من هذا جاءت اجتهادات المحكمة العليا في المواد الجمركية لتمنح الحق لإدارة الجمارك في الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة بالبراءة في مواد الجنح

(1) على الرغم من عدم تأييد البعض لهذا الاجتهاد وأخذوا بحرفية النص العربي الذي لا يجيز لغير النيابة العامة بالطعن في كل الأحكام، وبالنسبة لكل الجرائم بما فيها الجمركية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

والمخالفات قبل أن يتفطن المشرع لذلك ويقضي بحقها القانوني في ذلك بموجب المادة 280 مكرر، وهكذا صدرت عدة اجتهادات من بينها:

1- إن عدم استئناف النيابة العامة الحكم القاضي ببراءة المدعي عليه في الطعن من جنحة التهريب لا يحول دون استئناف إدارة الجمارك الحكم المذكور بصفتها المزدوجة كطرف مدني كصاحبة الدعوى الجبائية¹.

2- طالما أن القرار المطعون فيه فصل في الدعوى الجبائية فحسب فإن النيابة العامة تكون بدون صفة للطعن فيه بالنقض ومن ثم يتعين رفض طعنها لانعدام المصلحة².

وأمام نفس الإشكال الذي يصادفنا في المسائل الجبائية ليس أمامنا سوى إتباع ما جاء في الاجتهاد القضائي في المسائل الجمركية حتى يتفطن المشرع لوضع مادة مماثلة للمادة 280 مكرر من قانون الجمارك ليحسم بها أي خلافات قد تثار حول أحقية الإدارة الجبائية في الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة في مواد الجنح والمخالفات.

3- آثار الطعن بالنقض

يترتب على الطعن بالنقض وفقا للمادة 499 من قانون الإجراءات الجزائية ما يلي:

- وقف تنفيذ الحكم خلال ميعاد الطعن.
- وقف تنفيذ الحكم من يوم رفع الطعن إلى يوم صدور الحكم من المحكمة العليا بشأن الطعن.
- الإفراج عن المتهم أو المحبوس - بعد استنفاد مدة الحبس المؤقت - المقضي ببراءته أو إعفائه أو إدانته بالحبس مع إيقاف التنفيذ أو بالغرامة.

(1) ج.م.ق.3 ملف 119939، قرار 1997/07/28، غير منشور، احسن بوسقيعة، قانون الجمارك في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، طبعة 2005-2006، ص 135.

(2) ج.م.ق.3 ملف 171263 وأيضا ملف 169467، قراران صدرا في 1998/07/27، غير منشورين، احسن بوسقيعة، المرجع نفسه، ص 135.

المبحث الثاني

انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

لم تنص النصوص الجبائية صراحة على أسباب انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجبائية، ورغم ذلك فإنه يتم الرجوع إلى الأحكام العامة والتي تقضي بأن الدعوى العمومية تنتضي للأسباب العامة الآتية: وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم لقوة الشيء المقضي¹ (المطلب الأول)، كما تنتضي لأسباب خاصة في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة² (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

تنتضي الدعوى العمومية الجبائية للأسباب العامة المتمثلة في وفاة المتهم، وصدور العفو الشامل وبإلغاء القانون الجزائي وبصدور الحكم النهائي، وبالتقادم: غير أن سقوط الدعوى العمومية بهذه الأسباب لا يتبعه سقوط الدعوى المدنية وذلك حتى لا يضيع الحق المدني للمدعي وهو إدارة الضرائب.

الفرع الأول: وفاة المكلف المتهم

تطبيقا لأحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية فإن من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية وفاة المتهم:

- فإذا توفي المكلف أثناء التحقيق فإن قاضي التحقيق يصدر أمر بالألا وجه للمتابعة وتنتضي عندئذ الدعوى العمومية، مع العلم أنها لا تنتضي بالنسبة لشركاء المتوفى إن وجدوا.
- وإذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم وجب على المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم، مع استمرارية المحاكمة بالنسبة للشركاء.

(1) المادة 6/1 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) المادة 6/3 من نفس قانون.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

— أما إذا توفي المكلف بعد صدور الحكم بإدانتته فإن العقوبات البدنية تسقط لاستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية الجبائية والمصاريف القضائية فإنها تنفذ على تركة المتوفى باعتبارها ديناً عليه¹.

إلا أن انقضاء الدعوى العمومية لا يؤثر على الدعوى المدنية، وعليه فإنه يحق للمدعي المدني وهو هنا إدارة الضرائب السير في الدعوى المدنية ضد ورثة المتوفى لأنه وإن كان مبدأ شخصية العقوبة يمنع من متابعة المتهم المتوفى فإنه لا يمنع من اقتضاء الحقوق المدنية من تركته.

الفرع الثاني: العفو الشامل

تسقط الدعوى العمومية أيضاً بالعفو الشامل، والذي يختلف عن العفو عن العقوبة إذ أن هذا الأخير عبارة عن إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي منصوص عليه في الدستور²، وبموجبه يتم تخفيض أو إلغاء العقوبة الصادرة بحكم بات وواجب التنفيذ.

في حين أن العفو الشامل لا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية³، فينزع عن الجريمة الوصف الجرمي مما يترتب عليه عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة من المراحل ما لم يصدر فيها حكم بات، وينصرف أثر العفو الشامل إلى كل شركاء المكلف المتهم.

الفرع الثالث: إلغاء القانون الجزائي

تطبيقاً للمادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية فإنه لا عقوبة ولا جريمة أو تدبير أمن إلا بنص، فإنه بإلغاء القانون الجزائي يصبح الفعل الذي كان مجرماً مباحاً.

(1) المادة 147 / 2 من قانون رقم 01-21 المتضمن لقانون المالية 2002.

(2) المادة 77 / 7 من الدستور.

(3) المادة 122 / 7 من الدستور.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

فإذا ألغى القانون الجزائري قبل تحريك الدعوى العمومية، فإنه لا مجال لتحريكها وعليه لا تستطيع الإدارة الجبائية ذلك، وإذا كانت الدعوى مطروحة أمام القضاء وألغى القانون الجزائري قبل صدور الحكم فيها فإن القاضي يحكم بانقضاء الدعوى، أما إذا صدر الحكم النهائي بالإدانة في الدعوى فيوقف تنفيذه ويطبق القانون الجديد لأنه الأصلح للمتهم، وبذلك تنقضي الدعوى العمومية.

الفرع الرابع: صدور حكم نهائي

تنقضي الدعوى العمومية بصدور حكما قضائيا نهائيا قطعيا، ولكي يكون للحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه يجب أن يثار في نزاع يشمل نفس الأطراف ونفس الوقائع ونفس الموضوع.

الفرع الخامس: التقادم

يعني التقادم مضي فترة من الوقت على ارتكاب الجريمة محددة بنصوص قانونية يترتب عليها سقوط الدعوى العمومية¹.

وتختلف مدد التقادم بحسب نوع الجريمة، فقد حددت المواد 7، 8 و 9 من قانون الإجراءات الجزائية مدة التقادم في الجنايات ب 10 سنوات تسري من يوم اقرار الجريمة أو من تاريخ اتخاذ آخر إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة، وفي الجناح بثلاث سنوات وفي المخالفات بسنتين.

وكما قلنا فإن الدعوى العمومية الجبائية تضم دعويين:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامة الجزائية.
 - دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة.
- وتتميز الجرائم الجبائية بخلاف الجرائم الجمركية- بوحدة الدعويين من حيث التحريك بحيث تملك صلاحية تحريكهما في نفس الوقت إدارة الضرائب فقط.

(1) سليمان بارش، مرجع سابق، ص 100.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

إلا أن مدة التقادم تفصل بينهما ففي حين مدة التقادم بالنسبة للجنح في الدعوى العمومية ثلاث سنوات فإن مدة التقادم بالنسبة للدعوى الجبائية هي أربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة¹.

وبالنسبة للرسم على القيمة المضافة فإن أجل التقادم هو 04 سنوات من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، أو قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، ويمدد هذا الأجل بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف قام باستعمال طرق تدليسية، ورفعت ضده دعوى قضائية²، وسريان أجل التقادم يسري بالسنة المدنية اعتباراً من أول جانفي من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المدين المكلف بالضريبة قصد إخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من الحكم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق والمخالفات³.

كما تتقادم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور 04 سنوات اعتباراً من يوم الدفع⁴. ويقطع التقادم على الخصوص بمحضر إثبات المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من أفعال القانون العام⁵.

والملاحظ أن مدد التقادم وردت في قانون الإجراءات الجبائية بشكل معقد ومختلف حسب نوع الضريبة ونوع المخالفة، كما أن معظمها يتعارض مع مدة التقادم بالنسبة للجنح والتي جاء بها قانون الإجراءات الجزائية وهي 03 سنوات، وكان من الأجدر بالمشرع الجبائي

(1) أنظر المادة 3/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 2/564 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 153 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 27 من قانون الطابع.
(2) المادة 150 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.
(3) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.
(4) المادة 166 والمادة 170 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.
(5) المادة 4/305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 180 من قانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

إتباع المشرع الجنائي فيما يخص التقادم وتوحيد مدتهما لكي لا يكون هناك أي تعقيدات أو إشكاليات تثار في هذا المجال سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية.

وأمام هذا الاختلاف في مدد التقادم فإننا نطبق قاعدة الخاص يقيد العام، وبالتالي فإن أجل التقادم في الجرح الجبائية هو أربع سنوات، ويقع عبء إثبات الجريمة وتاريخ اقترافها على الإدارة الجبائية، ويجب أن تعين محكمة الموضوع تاريخ وقوع الجريمة الذي تحتسب من خلاله مدة التقادم.

كما أن مدة التقادم دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة في إطار حقوق التسجيل هي 10 سنوات تبدأ من يوم تسجيل التصريح بالتركة فيما يتعلق بعدم صحة شهادة أو تصريح بديون أو إثبات صورية الدين¹، وتبدأ من يوم فتح التركة فيما يتعلق بالتصريح بالهبة ونقل الملكية عن طريق الوفاة².

وبالنسبة لمخالفات التسجيل فإن مدة التقادم هي 04 سنوات يبدأ سريانها من يوم إثبات المخالفة في العقد الخاضع للتسجيل، أو من يوم تقديم الفهارس عند التأشير عليها من طرف الأعوان (المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية).

ويسري الأجل فيما يتعلق بحقوق الطابع بداية:

— من تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها.

— قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق.

وإذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف التكليف بالحضور أمام الجهات القضائية

المختصة قصد إدانته يجب أن يتم في أجل شهر واحد من يوم غلق المحضر.

ويوقف التقادم بالنسبة للجرائم الجبائية بالإجراءات الآتية:

— الطلبات المبلغة.

— دفع تسبيقات على الحساب.

— المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.

(1) انظر المواد: 122، 123 من قانون الإجراءات الجزائية، والمادة 40 من قانون التسجيل.

(2) انظر المواد: 125 من قانون الإجراءات الجزائية، والمادة 44 من قانون التسجيل.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

- إيداع طلب تخفيض العقوبات.
- تبليغ النتائج المحصل عليها إثر إجراء التحقيق في المحاسبة المنصوص عليها بالمادة 2/113 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- تقديم أول رسالة موصى عليها أو سند تنفيذ إما عند عنوان المدين بالضريبة الذي تعرفه الإدارة وإما إلى المدين بالضريبة نفسه أو إلى وكيله المفوض.
- الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبيها.
- كل عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام.
- كل تبليغ للسند التنفيذي المذكور بالمادة 487 قانون الضرائب غير المباشرة يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.

المطلب الثاني: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى الجنائية الجزائية

إضافة للأسباب العامة السالف ذكرها فإن الدعوى العمومية تنقضي لأسباب خاصة تتمثل في سحب الشكوى أو المصالحة، فهل تنقضي أيضا الدعوى العمومية الجنائية لنفس الأسباب؟

الفرع الأول: سحب الطلب: (التنازل عن الدعوى)

من أهم الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية والذي نص عليه المشرع الجنائي في المادة 6 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجزائية، هو التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة أي إذا كان تحريك الدعوى العمومية متوقف على تقديم شكوى من الشخص المضرور، ولا نعتقد أن المشرع يقصد الشكوى فحسب إنما يقاس نفس الكلام على الطلب الذي يقدم من هيئة إدارية.

فهل يحق لإدارة الضرائب سحب الطلب والتنازل عنه وإقامة الصلح مع المكلف

وعدم متابعته جزائيا؟

أولاً/ حق السحب أو التنازل

الأصل أن لصاحب الحق التنازل عنه - حسبما جاء في المادة سابقة الذكر - إلا أنه لا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يجيز سحب الطلب أو التنازل عنه بعد تحريك أو رفع الدعوى العمومية الجبائية، وعليه لا نستطيع أن نطبق ما ورد في القانون الجنائي على ما لم يرد في القانون الجنائي.

ويرى البعض أنه إذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فإن الأمر يترك للقضاء لمعالجة القضية لإصدار الحكم المناسب¹.

غير أننا نرى أنه يمكن للإدارة الجبائية سحب طلبها والتنازل عن دعوها وبالتالي انقضاء الدعوى العمومية استناداً على المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية التي تخولها الحق في طلب تحريك الدعوى العمومية وبالتالي من يملك هذا الحق يملك التنازل عنه، وبذلك لا يمكنها إقامة الدعوى من جديد.

ثانياً/ شروط التنازل

رغم إقرارنا بحق الإدارة الجبائية في سحب طلب تحريك الدعوى إلا أننا نرى بأنه لا يكون حق سحب طلبها حقاً مطلقاً وتلقائياً، إنما يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- 1- أن يكون مكتوباً ومبرراً لأنه صادر من هيئة عامة.
- 2- أن يصدر التنازل ممن يملك حق تقديم الطلب أي من المدير العام للضرائب.
- 3- أن يتم التنازل عن الدعوى وسحب الطلب على مستوى التحقيق أو المحاكمة، ويكون

هذا التنازل إما:

- غير مشروطاً إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعة قد تمت بناء على معلومات غير صحيحة وأن المكلف لم يرتكب أي جريمة جبائية.
- أو مشروطاً أي بعد إعطاء المكلف مهلة لتسديد الديون، وفقاً لما يسمى بعملية المصالحة².

(1) احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مرجع سابق، ص 27.

(2) - André Bicon, Contrôle Fiscale, Op-cit, P 1325 et 1370.

- Cass-Crim-14/11/94 N°J 93-81294D-(Décision du mois N°412) Revue de jurisprudence Fiscale-

ثالثا/ آثار التنازل

- 1- يقتصر التنازل عن الطلب على الوقائع التي كانت محلا للطلب دون غيرها من الوقائع ولو كانت مرتبطة بها¹.
- 2- يشمل التنازل كل الدعوى، فيعد التنازل بالنسبة لأحد المتهمين تنازلا بالنسبة لباقي شركائه.
- 3- يترتب على التنازل انقضاء الدعوى بقوة القانون وبالتالي لا يمكن تقديم طلب جديد ولو بظهور وقائع وأدلة جديدة.

الفرع الثاني: المصالحة

من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية التي ترفع بناء على طلب الإدارة هو إجراء تلك الإدارة مصالحة مع المخالف باعتبارها صاحبة الحق، كما هو الحال في الجرائم الجمركية، فطبقا لنص المادة 265 من قانون الجمارك فإن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والجبائية².

وباعتبار أن المحكمة لا تقضي بانقضاء الدعوى العمومية إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، فهل تنقضي الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجبائية بالمصالحة التي تتم بين المكلف والمدان والإدارة الجبائية رغم عدم النص³ على ذلك صراحة في القوانين الجبائية ؟

– CAA Lyon-20/12/94 N° 92-847- (décision du mois N° 286) Revue de Jurisprudence Fiscale-

– Francis Lefebore-Bultin Fiscale- Tour d'horizon de l'année 1999- Menseuel Janvier 2000- P5912.

(1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 100.

(2) تنص المادة 389 من قانون الإجراءات الجزائية على ما يلي: " تنقضي الدعوى العمومية بقيام المخالف بدفع مقدار غرامة الصلح ضمن الشروط والمهل المنصوص عليها في المادة 384 "

(3) يجيز القانون المصري الصلح صراحة في المادة 191 من قانون الضرائب رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993، وتم تحديد الجهة المختصة بإجراء الصلح بالمادة 85 من القانون رقم 14 لسنة 1939 المعدلة بالقانون 253 لسنة 1953 والتي تنص على أنه: ".....ويكون رفع الدعوى العمومية بناء على =مصلحة الضرائب ولها النزول عنها إذا رأت محلا لذلك، وفي حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه الصلح في التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل ما لم يؤد من الضريبة "

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

فبالرجوع للنصوص الجبائية لا نجد سوى المادة 540 قانون الضرائب غير المباشرة التي تجيز إمكانية إجراء مصالحة فيما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون والتي تقضي صراحة بما يلي: " إن التخلف عن دفع الضريبة بعد توفر الالتزامات القانونية أو التنظيمية يترتب عليه بحكم القانون ومن دون المساس بأحكام المادة 532 من هذا القانون تحصيل عقوبة جبائية 10% من مبلغ الرسوم الذي يتأخر في دفعها تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الرسوم.

وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة..."

كما تنص أيضا صراحة المادة 555 قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب وتبعا للشروط المحدد من قبل الوزير المكلف بالمالية..."

ومع ذلك فإنه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد الجواب على مدى اعتبار الصلح سبب من أسباب انقضاء الدعوى الجبائية الجزائرية، إذ جاء في المادة 4/391 منه أنه: " لا تطبق أحكام الصلح في المخالفات المنصوص عليها في المواد من 381 إلى 390 من نفس القانون في الأحوال التي ينص فيها تشريع خاص على استبعاد إجراء غرامة الصلح".

إلا أن التشريع الجزائري يمتاز بشأن المصالحة في الدعوى العمومية بثلاثة خصائص وهي: تردد المشرع وتلاعب الإدارة بالمصالحة، وعدم فعالية المصالحة¹.

فتردد المشرع يبدو من خلال انتقال التشريع الجزائري من الإجازة إلى المنع فالإجازة من جديد، كما يبدو كذلك من خلال حصر مجال المصالحة.

كما يجيز القانون التونسي أيضا الصلح صراحة في المادة 78 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: " يمكن لمصالح الجبائية إبرام الصلح بخصوص المخالفات الجبائية الجزائرية التي يرجع لها بالنظر إلى معابنتها أو تتبعها قبل أن يصر في شأنها حكم نهائي.....". كما شرع كذلك قانون الضرائب الفرنسي الصلح في المادة 1879.

(1) للتفصيل أكثر انظر: احسن بوسقيعة، المصالحة في الدعوى العمومية في التشريع الجزائري،

<http://montada.echoroukonline.com/archive/index.php/t-79086.html> / 10:22, 2009-04-11

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

أما تلاعب الإدارة بالمصالحة فإن مجمل النصوص التي تجيز المصالحة على عدم ضبط المسائل العملية المتعلقة بالمصالحة تتفق على إحالة شروط تطبيقها إلى نصوص تنظيمية، وبالرجوع إلى هذه النصوص نلاحظ تمادي الإدارة باعتبارها طرف في المصالحة، في إفراغ المصالحة من جوهرها وتحويلها إلى جزء إداري مقنع، ويتجلى ذلك من خلال اشتراط دفع غرامة لا تقل عن الغرامة المقررة قانونا للجريمة، واعتبار المصالحة عقوبة مع إبعاد القضاء من مسار المصالحة.

وأما عدم فعالية المصالحة في المواد الجزائية فيظهر من خلال النظر إلى حصيلتها في الجزائر، فرغم جواز المصالحة في الجرائم الجمركية وجرائم الصرف وجرائم المنافسة والأسعار إلا أنها تبدو جد متواضعة مقارنة بما هو جار في البلدان المجاورة أو في فرنسا. وبما أن التشريع الجبائي لم ينص صراحة على استبعاد إجراء الصلح في المخالفات الجبائية فإنه يجوز أن تنقضي الدعوى الجبائية الجزائية بالصلح أو المصالحة حتى ولو لم يتم النص عليها صراحة في كل النصوص الجبائية.

وعليه، إذا سلمنا بحق الإدارة الجبائية في المصالحة مع المكلف بالضريبة واعتبار هذه المصالحة سببا لانقضاء الدعوى العمومية، فهذا من شأنه أن يثير إشكاليين:

– **الإشكال الأول:** ما الذي يضمن جدية الصلح والوفاء بكل المبالغ المتملص منها والغرامات المترتبة عنها بعد انقضاء الدعوى العمومية بمجرد توقيع المصالحة بين المكلف والإدارة الجبائية لاسيما أن هذا الأخير قد يعتمد إلى قبول الصلح لغاية وقف المتابعات الجزائية ثم يخلف وعده في السداد بدون أن يحق للإدارة متابعته بعد أن سحبت طلبها في الدعوى؟

– **والإشكال الثاني:** هل يتم الصلح قبل أو بعد صدور الحكم النهائي بالإدانة، وهل يؤدي

الصلح إلى إلغاء الحكم الجزائي؟

سنحاول الإجابة على هاذين الإشكاليين من خلال تعريف المصالحة ومبرراتها ثم

شروطها وإجراءاتها:

أولا/ تعريف المصالحة أو الصلح

لم يضع المشرع الجنائي تعريفا للصلح الذي يتم بين المكلّف والإدارة الجنائية والذي تنقضي به الدعوى العمومية، مما أثار اختلافا في تعريفه.

فيرى البعض¹ أنه وإن كان الصلح الجنائي يشترك مع الصلح المدني في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه (المكلّف والإدارة) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما، إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين الإثنين، ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم نزاع مدني وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية وتنفيذ العقوبة، ويترتب هذا الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ولو لم تنتج إرادة الطرفين لإنتاجه بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد آثاره وفقا لإرادة المتعاقدين.

هذا بالإضافة إلى أن الصلح المدني يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف لا باعتبارهم خصوما في الدعوى، بخلاف الصلح الجنائي الذي لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة وقوع جريمة باعتباره طرفا في الخصومة الجنائية لا بناء على سلطة التصرف الممنوحة له باعتباره شخصا مدنيا في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، أي أن الصلح الجنائي يترتب أثره بغض النظر عن دور الإرادة في تحقيق هذا الأثر، وبالتالي فهو يعتبر عملا إجرائيا.

وذهب رأي آخر² إلى أن الصلح هو تعبير عن إرادة ينتج آثاره القانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية والخصومة الجنائية وبالتالي فهو تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، لأن القانون يحدد دائما أساس التصالح أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة ولا دخل للمخالف ولا للإدارة في تحديد أو تعديل تلك الشروط.

فالمخالف إما أن يقبلها ويبيدي ذلك في طلبه الذي يبين فيه موافقته على الصلح، أو يرفضها وحينئذ لا يتم التصالح، وتسير إجراءات الدعوى في طريقها الطبيعي، فلا تعد بذلك الإدارة طرفا في هذا التصرف ولا يجوز لها أن ترفض طلب التصالح كقاعدة عامة مما يبني عليه عدم جواز اعتبار هذا النظام تصرفا قانونيا من جانبين.

(1) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ص 260، 262.

(2) أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص 173.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

كما يرى البعض¹ أن الصلح هو عقد بين طرفين أو اتفاق بين إرادتين على التزامات معينة ومن ثم فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين، لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعاً ببطله، ورضا المكلف بالصلح يفترض تبعاً تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في براءته فلا محل إطلاقاً لتصالحه، مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب.

وكذلك ذهب رأي في الفقه² إلى أن الصلح بطبيعته كعقد بين طرفيه لأبد لانعقاده من تلاقي إرادتهما، وكل ما في الأمر أنه إذا اتفق الاثنان - المكلف والإدارة - على الصلح فيتعين إجراؤه على الأساس المحدد قانوناً أي على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة، لكن الصلح بطبيعته لا يجوز فرضه على أي من الطرفين.

كما يرى البعض الآخر³ أن الصلح هو عقد بين طرفين - المكلف وإدارة الضرائب - تتجه فيه إرادتهما إلى ترتيب التزامات معينة تتمثل في نزول الهيئة الاجتماعية ممثلة في إدارة الضرائب عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل التعويض الذي يلتزم المكلف بسداده ويهدف إلى الدعوى الجنائية.

وأخيراً يرى أحد الباحثين الجزائريين⁴ أن الصلح تعبير عن إرادة فردية ويعني تخلي الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي ارتكبها، محققاً أيضاً تخلي الدولة عن حقها في العقاب وتنقضي بذلك الجريمة.

بالنظر إلى كل ما سبق من تعريفات للصلح فإننا نرى أنه تصرف قانوني إجرائي ملزم لجانبين، فهو يقع بإرادة الطرفين - المكلف وإدارة الضرائب - يلتزم فيه المكلف بمحض إرادته بدفع المبالغ المستحقة، مقابل أن تلتزم الإدارة بسحب الطلب والتنازل عن الدعوى، ويخضع كليهما في ذلك للنص القانوني الذي يحدد شروط وإجراءات الصلح.

(1) حسن صادق المصفاوي، مرجع سابق، ص 222.

(2) البشري الشوربجي، مرجع سابق، ص 222.

(3) مجدي محمد علي الخولي، مرجع سابق، ص 398.

(4) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 262.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

ومع ذلك، فالمصالحة ليست إجراء مسبق ملزم للإدارة ولا حق ثابت للمكلف إنما هي مكنة أجازها المشرع للإدارة تمنحها متى أرادت للأشخاص الملاحقين الذين يطلبونها ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم¹.

ثانياً/ مبررات المصالحة

يتميز التصالح الضريبي بخصوصية كبيرة تستند إلى ذاتية القانون واستقلاله الذي ينظمه، مما قد يؤدي إلى الاصطدام بالعديد من المسائل التي لا تقرها التشريعات القانونية-ولا سيما الجزائية- ففي حالة التصالح فإن تحقيق أغراض فرض العقوبة قد لا يكون متحققاً بشكل كامل، فإن تحقق الردع الخاص بالمكلف عند دفع المقابل للتصالح الضريبي، فإن الردع العام لن يتحقق ولا سيما من حيث النظرة الاجتماعية العامة للأمر باعتباره عملية شراء من المكلف لحريته في عدم فرض العقوبة الجزائية في حقه².

ومع ذلك تنص أغلب القوانين³ على التصالح أو المصالحة مع المكلفين المخالفين لعدة اعتبارات أهمها:

- تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مبالغ الضريبة واعتبار هذا الأمر هو الغرض الأساسي، إذ يكون للإدارة الجبائية إمكانية إجراء التصالح الجبائي حتى بعد رفع الدعوى الجزائية وقبل إصدار الحكم بحق المكلف المخالف.
- تمكين المكلف من تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحريته، وفي نفس الوقت ردعه عن طريق فرض مبلغ تصالح الذي يفوق قيمة الضريبة المفروضة عليه.

(1) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 239.

(2) قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 270.

(3) مثل: القانون الفرنسي، المصري، التونسي، الأردني، العراقي... للتفصيل أكثر ارجع إلى المرجع أعلاه ص من 270 إلى 274، وارجع كذلك إلى: التوفيق شبشوب، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية، ملتقى "القاضي الجبائي" اليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، ص 3،

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجنائية الجزائية

- تحقيق مبالغ كبيرة للخرينة العامة، مما يشجع الإدارة الجنائية على إجراء التصالح وإرغام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المالية المطلوبة.

وعلى الرغم من الاعتبارات السابق ذكرها فإن البعض¹ يعارض فكرة الصلح الجنائي لعدة أسباب أيضا أهمها:

- تعارضه مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة الفصل بين السلطة التنفيذية والسلطة القضائية في حين أن الصلح يسند للإدارة دور الخصم والحكم في مواجهة المخالف.

- إقصاءه للضمانات التي تكفلها الإجراءات الجزائية للمخالف خاصة فيما يتعلق بحقوق الدفاع من قبل قاضي محايد ومستقل.

- يمس من مبدأ مساواة المواطنين أمام العقوبة.

- ضياع جزء من الموارد المالية للدولة.

- عدم تحقق الردع العام وبالتالي عدم اعتبار الجرائم الجنائية من الجرائم الخطيرة التي يجدر تجنبها.

فالصلح في المجال الجزائي ليس بالجديد إذ أن أغلب القوانين الجزائرية الخاصة ذات الطابع الاقتصادي قد تضمنت إمكانية إجراء عملية الصلح مع المخالف مثل قانون الجمارك وقانون الصرف وقانون المنافسة والأسعار².

1) - A.Cissé, **La Transaction Pénale Administrative**, Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Juridiques de Tunis, Tunisie, 1993, p 17.

- محمود محمود مصطفى، مرجع سابق ص 220.

- سر الختم عثمان ادريس، **النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1979، ص 305.

- محمد سعد محمد الشربيني، **جرائم التهرب الضريبي**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص ص 376، 377.

2) بالنسبة لقانون الجمارك فقد تم النص صراحة على المصالحة في المادة 265 من القانون رقم 98-10 المؤرخ في 1998/08/22، غير أنه وطبقا للفقرة 03 من نفس المادة فإن المصالحة غير جائزة في المخالفات المتعلقة بالبضائع المحظورة عند الإستيراد أو التصدير.

- وبالنسبة لقانون الصرف فإنه بموجب المادة 09 من الأمر 96-22 المؤرخ في 96/07/09 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال، أصبحت المصالحة جائزة في كل جرائم الصرف وبمختلف صورها.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

ويجد الصلح مبرراته في انعدام الجدوى في غالب الأحيان من إيقاع العقوبة الجزائية على المخالف من ناحية أولى وفي رغبة الإدارة في تمويل خزينتها باعتبار أن الصلح يقضي بأن يدفع المخالف مبالغ مالية محددة لقاء تخلي الإدارة عن حقها في ممارسة التتبع الجزائي من ناحية أخرى¹.

وعليه فإن الغاية الأساسية من الصلح في المجال الاقتصادي وفي الجرائم الاقتصادية والمالية خصوصا يتمثل في رغبة الإدارة في الحصول على تعويضات مادية نتيجة ما لحقها من أضرار جراء مخالفة القوانين التي تهدف للنهوض بالاقتصاد الوطني، بدل الحصول على حكم بالسجن لا تستفيد منه، أو حكم بالتعويض أو الغرامة يصعب تنفيذه في غالب الأحيان لاسيما إذا كان المكلف في ضائقة مالية.

ويبقى السؤال دائما مطروحا، إذا سلمنا بإمكانية إجراء المصالحة فما هي شروط

تطبيقها ؟

ثالثا/ شروط المصالحة

لتحديد شروط المصالحة فإننا نعود للإشكاليين السابق طرحهما:

— بالنسبة للإشكال الأول: والذي يتعلق بضمانات المصالحة:

== وبالنسبة لقانون قانون المنافسة والأسعار فقد نظم قانون رقم 04-02 المؤرخ في 23/06/2004 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية المصالحة في الجرائم المنصوص عليها في القانون، ويستشف من نص المادة 60 أن المصالحة جائزة في جرائم ممارسة التجارة المنصوص عليها في المواد من 32 إلى 36، والمتمثلة في: عدم الإعلام بشروط البيع، عدم الفوترة، عدم مطابقة الفاتورة، ممارسات تجارية غير شرعية، ممارسات أسعار غير شرعية، وغير جائزة في تلك المنصوص عليها في المادتين 37 و 38 والمتمثلتين في: الممارسات التجارية التديسية والممارسات التجارية غير النزيهة والممارسات التعاقدية التعسفية.

ولا نعلم لماذا لم ينص المشرع الجبائي صراحة في كل النصوص الجبائية على المصالحة مثلما فعلت باقي القوانين الاقتصادية والمالية على الرغم من أن كل هذه القوانين تجمعها غاية واحدة وهي الحفاظ على أموال الدولة والنهوض بالاقتصاد الوطني، ولأن أكثر طريق فعالية هو المصالحة لتقاضي التقاضي وهدر الوقت والمال.

(1) كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007، ص 346.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

فقد أجابت على ذلك المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998، وكذلك المذكرة الصادرة من المديرية العامة للضرائب رقم 175 بتاريخ 1999/05/09، والمذكرة الصادرة من مديرية الشؤون الجزائرية وإجراءات العفو لوزارة العدل رقم 1438 بتاريخ 1999/05/31، إضافة إلى المادتين 540 و 555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

فإنه غالبا ما يكون سحب الطلب مشروط بالدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة، إلا أنه نظرا لل صعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة عند دفعهم تلك الحقوق والغرامات المطالبين بها خاصة عندما يكون أساس الضريبة موضوع منازعة فإنه يتم منح آجال في شكل رزنامة دفع لصالح المكلفين بالضريبة الراغبين في تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية.

ويشترط لتطبيق هذا الإجراء عند منح كل رزنامة استحقاقات دفع مسبق ل 20 % من المبلغ الكلي للدين الجبائي وتتم تصفية باقي الدين وفقا للأجال الآتية:

- في مدة الستة أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10 ملايين دينار.
- في مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 مليون دينار.
- في مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون دينار.

وبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض المختص محليا يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفقا بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى.

وفي حالة عدم دفع المكلف للضريبة المستحقة عليه بالرزنامة المتعهد بها فإنه يتعين مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب.

وأخيرا وفي حالة تصفية الدين الجبائي المستحق في الأجل المحددة وبعد سحب الطلب بصفة نهائية ومن طرف المدير الولائي للضرائب فإنه يتعين اتخاذ الإجراءات القضائية لانقضاء الدعوى العمومية وبذلك تعد المصالحة من الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية فيما يخص الجرائم الجبائية.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وعليه ومن خلال المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 وكذلك المذكرتين الصادرتين من المديرية العامة للضرائب ومديرية الشؤون الجزائية - اللذين أشرنا إليهما سابقا- ومن خلال المادتين 540 و 555 من قانون الضرائب غير المباشرة يمكننا استخلاص شروط المصالحة التي تتم بين المكلف وإدارة الضرائب، والتي يمكننا تلخيصها فيما يلي:

1- يجب أن تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية فيستبعد بذلك المخالفات الجبائية الإدارية، لأن المصالحة في النوع الأول من شأنها تجنيب المكلف صدور الحكم الجزائي ووضع حد للمتابعة الجزائية، ولا نجد أي فائدة منها في النوع الثاني لعدم وجود دعوى عمومية أصلا يراد انقضائها بإجراء عملية المصالحة.

2- يجب أن تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف المخالف والإدارة الجبائية، دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن من خلالها سداد ما في ذمته لها، مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى.

3- يجب أن تصدر المصالحة من المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب، فوفقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة - سابقة الذكر - لقولها: "..... وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبات أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة: المدير الولائي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250000 دج.

المدير الجهوي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250000 دج....."

4- يجب أن تصادق السلطة المختصة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة - السابقة الذكر - في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها وتكون لها قوة القضية المقضية فيما يخص العقوبات.

5- يجب ألا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة وفقا لما نصت عليه الفقرة 03 من نفس المادة السابقة.

— وأما بالنسبة للإشكال الثاني: والمتعلق بأجل المصالحة، أي هل تتم قبل أو بعد الحكم في الدعوى العمومية الجبائية، وهل تلغي المصالحة الحكم الجزائي؟ فإننا نعود دائما إلى المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 فنجد أنه بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القباض المختص محليا يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفقا بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى، الأمر الذي يعني أنه:

— إذا كانت الدعوى على مستوى وكيل الجمهورية فيتعين توقيف تحريكها.

— وإذا كانت الدعوى على مستوى قاضي التحقيق أو جهات الحكم فيتعين التماس تأجيل

الفصل في القضية.

ومع ذلك فإننا لا نجد إجابة صريحة على الإشكال المطروح لأن المادتين اقتصرتا على إجراء المصالحة قبل صدور الحكم الجزائي بالإدانة، فهل في هذا إجابة ضمنية على عدم إمكان إجراء المصالحة بعد صدور الحكم؟

لقد أجاز قانون الجمارك بمقتضى المادة 265 المصالحة قبل وبعد صدور حكم جزائي بالإدانة، الأمر الذي لم يحدده قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص صراحة على المصالحة خلافا لباقي القوانين الجبائية.

في ظل هذا السكوت من المشرع الجبائي وبالرجوع إلى التشريعات المقارنة نجد اختلاف حول هذه المسألة:

إذ يرى البعض أنه طالما للإدارة الحق في رفع الدعوى العمومية ثم التنازل عنها مقابل الصلح في التعويضات فيكون لها من باب أولى أن تتصلح ابتداء بمجرد وقوع المخالفة دون حاجة إلى رفع الدعوى ثم التنازل عنها¹.

(1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 263.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وذهب جانب من الفقه إلى أن الصلح الذي يتم بين المكلف وإدارة الضرائب لا يكون إلا بعد تقديم الطلب برفع دعوى عمومية، فقبل هذا لا محل له لأن الصلح يكون عن التعويض وهذا بغير دعوى وغير مستند إلى موضوع ولا يمكن القول بأن سنده هو وقوع الجريمة لأن وقوعها أو عدم وقوعها يصدر بحكم من القضاء¹، فتقديم الطلب وإحالة الأوراق للنيابة العامة حتى تكون كافة أدلة الاتهام قد توافرت ضد المكلف وتفيد ارتكابه للجريمة وتحديد قيمة المبالغ المتملص منها، وفي هذه الحالة فقط ينشأ حق الصلح².

ويبقى الصلح جائز في أي وقت طالما لم يصدر حكم نهائي مما تقتضي به الدعوى العمومية، فبصدور هذا الحكم وحده والذي لا يقبل الطعن بطريق عادي أو غير عادي يغلق باب الصلح إذ لا يؤتى أثره بعد أن انقضت الدعوى العمومية، أما قبل ذلك فلا مانع من قبول الصلح في الجرائم الضريبية ولو كان قد صدر فيها حكم لا يقبل الطعن بالطرق العادية فيبقى الصلح جائزا مادام الطعن بالطرق غير العادية متاحا³، أما إذا كان الحكم بات فلا مجال للتصالح بشأنه ويتعين تنفيذه⁴.

ويبقى الإشكال مطروحا، ما هو الأثر القانوني للصلح الذي أبرمه المكلف مع إدارة الضرائب بعد صدور الحكم الابتدائي ضده، هل يطبق الحكم أم الصلح وهل يلغي هذا الأخير الحكم الجزائي؟

حتى التشريعات التي أجازت صراحة الصلح قبل صيرورة الحكم نهائيا كالتشريع المصري أو التونسي سكتت عن هذه المسألة.

وقد يجد الإشكال حلا في إقدام المكلف الذي أبرم الصلح مع الإدارة على الطعن بالاستئناف في الحكم الجزائي الابتدائي ثم يدلي أمام محكمة الاستئناف بما يفيد إبرام الصلح

(1) حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 206.

(2) مجدي محد الخولي، مرجع سابق، ص 403.

(3) مجدي محد الخولي، مرجع سابق، ص 405.

(4) عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، ص 569.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

وفي هذه الحالة تقضي تلك المحكمة بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بانقراض الدعوى بموجب الصلح¹.

ونحن نويد هذا الرأي لأنه الأصح من الناحية العملية الإجرائية، ولكن ماذا لو ابرم الصلح بين المكلف المخالف والإدارة دون أن يستأنف الحكم الجزائي؟ ففي هذه الحالة يكون الصلح صحيحا وعلى المخالف تطبيق شروطه أو ما جاء فيه من اتفاق مع الإدارة، ويكون الحكم الجزائي صحيحا لأنه لم يطعن فيه مما يجعله واجب التنفيذ، فما هو حل الإشكال؟ أمام هذا الإشكال يرى بعض الدارسين أن الصلح في هذه الحالة يحتمل تأويلين وهما:

— إما أن يكون الصلح بمثابة التخفيف من آثار الحكم الجزائي وهذا يعني أن الحكم يبقى ساريا فإذا لم يقع تنفيذ الصلح يمكن اللجوء إلى التنفيذ الجبري.

— وإما أن يكون الصلح حال محل الحكم الجزائي ولا يمكن بالتالي الحديث عن الحكم أو اعتباره أساسا للتنفيذ، بالرغم من أن هذا التأويل الأخير يفتقد للأسانيد القانونية والمنطقية².

غير أننا نرى -وبالرجوع إلى المذكرتين السابق الإشارة لهما- أنه بإبرام الصلح تنقضي الدعوى العمومية ولا يطبق الحكم الجزائي إلا إذا لم تتم تصفية الدين الجبائي المستحق في الآجال المحددة، لأن سحب الطلب يكون مشروطا بسداد كل المستحقات، ومن ثم يسحب المدير الولائي للضرائب الطلب بصفة نهائية مما يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية وعدم تطبيق الحكم الجزائي بالإدانة.

وبعد كل هذا يبقى إشكال آخر: هل دفع المكلف للمستحقات التي في ذمته بموجب الصلح يؤدي إلى إلغاء الحكم الصادر بالإدانة في حقه وبالتالي إسقاط كل العقوبات مهما كان نوعها؟

يرى البعض أنه يجب التمييز بين الجرائم المقررة لها عقوبة مالية وتلك المقررة لها عقوبة بدنية، فباعتبار أن الأولى لا تلحق ضرر بالحياة الاجتماعية خلافا للثانية فإنها تضر بالنظام وتقلق نظام الأمن العام، مما لا محل لجعل العقاب وقفا على موافقة موظفي إدارة

(1) كمال العياري، مرجع سابق، ص 352.

(2) المرجع نفسه، ص 353.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

الضرائب، وأن ذلك التمييز أمر يتفق مع كون الصلح لا يسفر إلا عن أداء مبلغ الرسوم والحقوق المتملص منها¹.

وإن كنا نختلف نوعا ما مع هذا الرأي من حيث أن جرائم القانون العام تختلف عن الجرائم المالية عموما، وتماشيا مع سياسة التجريم الضريبي التي تميل إلى الأخذ بمبدأ النفعية حيث أن الدولة لا يهملها توقيع العقوبة السالبة للحرية للمكلف بقدر ما يهملها ما تحصله الخزينة العامة من ضرائب وتعويضات والتي كانت معرضة للضياع بسبب مخالفات المكلف، وعليه لا مجال هنا للتمييز بين العقوبات كأساس للتصالح.

ومع ذلك نرى أنه يجب التمييز من ناحية أخرى والاعتراف بوجود فرق بين المكلف الذي يتصالح مع الإدارة قبل صدور الحكم وبعده، فأعمالا لمبدأ العدالة الضريبية فإنه من العدل أن تفرض رسوم أو غرامات على المكلف الذي أبرم الصلح مع الإدارة بعد صدور الحكم بالإدانة أكثر من تلك التي تفرض على المكلف الذي أبرم الصلح قبل صدور الحكم، وذلك لأن الحالة الأولى من شأنها تضييع الكثير من حق الخزينة العامة مقارنة بالوقت الذي يهدر في المحاكم.

رابعاً/ إجراءات المصالحة

رغم أن المشرع الجبائي تناول صراحة المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة، إلا أنه لم يتطرق في قانون الإجراءات الجبائية لإجراءات المصالحة، ومع ذلك وقياسا على القوانين الأخرى التي نصت على المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية كقانون الجمارك وقانون المناقسة والأسعار وقانون الصرف، فإنه يمكننا تلخيص الإجراءات الواجب إتباعها للمصالحة في النقاط الآتية:

1- يتقدم المكلف المخالف بطلب المصالحة إلى المدير الولائي للضرائب يفصح فيه عن رغبته في التصالح مقابل سداد كل المستحقات والتعويضات الضريبية التي تحددها الإدارة

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 265.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائرية

الجبائية، ويفترض في طلب المصالحة أن يشتمل على اسم المكلف، ورقم القضية إذا رفعت الدعوى وموطنه وطبيعة نشاطه وتوقيعه.

2- يتم تشكيل لجنة لدراسة طلب المصالحة، وتتكون هذه اللجنة من مسؤولي إدارة الضرائب أو من المفتشين الذين قاموا بالتفتيش، لأنهم على دراية بأحوال المكلف الضريبية.

3- ثم تقوم هذه اللجنة بدراسة ملف المكلف لمعرفة مبررات تقديمه هذا الطلب، بعد ذلك تقوم بمناقشة أوجه الدفاع والاعتراض ثم الرد عليه بالقبول أو الرفض.

4- إذا تمت المصالحة قبل رفع الدعوى فإنه يتم إخطار النيابة العامة لتأمر بالألا وجه للمتابعة لانقضائها بالمصالحة، وإذا رفعت الدعوى فإنه يتم إخطار المحكمة لتقضي بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالمصالحة.

5- أما إذا لم يتوصل المكلف لاتفاق مع الإدارة الجبائية على شروط المصالحة فإنه ملف الدعوى يحال على النيابة العامة مرفقة بمذكرة رفض المصالحة لاتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف المتمثلة في التحقيق والإحالة إلى المحكمة.

خامسا/ آثار المصالحة

يترتب على القيام بالمصالحة عدة آثار تلحق بالدعوى العمومية وبالمكلف وبإدارة الضرائب، والتي سنتناولها بالتفصيل الآتي:

1- آثار المصالحة بالنسبة للدعوى

يترتب على المصالحة انقضاء الدعوى العمومية الجبائية، وبالتالي انقضاء كل ما يترتب عنها من إجراءات، ووقف تنفيذ كل ما ينجر عنها من عقوبات:

— إذا حصلت المصالحة قبل إحالة الملف إلى النيابة العامة، فإن الملف يحفظ على مستوى الإدارة الجبائية.

— وإذا حصلت المصالحة بعد إخطار النيابة العامة وقبل مباشرة الدعوى أمام المحكمة فإن النيابة العامة تصدر أمر بالألا وجه لإقامة الدعوى العمومية الجبائية لانقضائها بالمصالحة.

— وإذا تمت المصالحة بعد مباشرة الدعوى العمومية وقبل صدور الحكم فإن المحكمة تقضي بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالمصالحة.

الباب الثاني: إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية

– أما إذا تمت المصالحة بعد صدور الحكم في الدعوى – دون أن يحوز قوة الشيء المقضي فيه – فإنه يتم وقف تنفيذ العقوبات المقضي بها سواء كانت سالبة للحرية أو تعويضات أو غرامات مالية أو مصادرة شرط أن يتم الدفع الكلي للحقوق والمستحقات المتفق على دفعها بموجب المصالحة.

– لا ينصرف أثر انقضاء الدعوى العمومية المترتب على المصالحة إلى باقي جرائم القانون العام أو الخاص المرتبطة بالجريمة الجمركية.

2- آثار المصالحة بالنسبة للمكلف

– تنقضي الدعوى العمومية الجبائية بالنسبة للمكلف المخالف لجريمة معينة ولنشاط معين.
– تقتصر المصالحة على طرفيها، أي الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وهو المكلف المخالف فلا تمتد بذلك لباقي الفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه الجرم، أي لا يستفيد من المصالحة الأشخاص الذين شاركوا المتهم في ارتكاب المخالفة.
– لا تشكل المصالحة التي تتم مع أحد المخالفين حاجزا أمام متابعة الأشخاص الآخرين الذين ساهموا أو شاركوا معه في ارتكاب الجريمة، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرار بتاريخ 1997/12/22 في قضية جمركية تتعلق بمصالحة جمركية، حيث أنه من الثابت أن للمصالحة أثرا نسبيا بحيث ينحصر أثرها في طرفيها ولا ينصرف إلى الغير فلا ينتفع الغير بها ولا يضر منها¹.

– إذا كانت الجريمة التي تصالح المخالف بشأنها تتضمن فترات زمنية مختلفة تكون كل منها تشكل جريمة منفصلة فإن الدعوى تنقضي عن الجريمة المتصالح عنها في الفترة الزمنية الواقع عليها التصالح فقط، دون الفترات الأخرى التي تكون صالحة لإقامة دعوى وإنزال عقوبة².

(1) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، مرجع سابق، ص 240.

(2) هيثم عبد الرحمان البقلي، مرجع سابق، ص 233.

3- آثار المصالحة على إدارة الضرائب

وباعتبار أن المخالفات الجمركية تشبه المخالفات الجبائية من حيث الآثار السلبية التي تضر بالخزينة العامة، فإن آثار المصالحة في الجرائم الجبائية تماثل تلك المتعلقة بالجرائم الجمركية فإنه:

يترتب على المصالحة استثناء إدارة الضرائب حقها في الضريبة والتعويضات والمستحقات من المكلف طبقاً لما اتفق عليه بموجب المصالحة، وبذلك لها الحق في اتخاذ كافة الإجراءات للحصول كالحجز على منقولاته وأمواله بالبنوك حجز تحفظي وغيرها من الإجراءات¹.

(1) - مجدي محمد علي الخولي، مرجع سابق، ص 419.

- ابراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 934.

يعتبر موضوع المنازعات الجبائية عموماً من المواضيع التي اهتم بها الفقه الحديث بعد أن أصبحت الجباية تمثل أهم الموارد المالية للدولة، لذا أولت هذه الأخيرة أهمية خاصة للتشريعات الجبائية، مما يكفل حق الإدارة الجبائية في استيفاء الضرائب والرسوم والمستحقات الجبائية، دون المساس بحقوق المكلفين بالضريبة أثناء فرض الضرائب أو تحصيلها.

وقد خوّل المشرع الجبائي لكل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة في حالة وجود نزاع بينهما حول تقدير الضريبة أو تحصيلها الحق في اللجوء إلى القضاء لفض النزاع القائم بينهما وذلك برفع دعوى جبائية إما أمام القضاء الإداري، وإما أمام القضاء العادي (الجنائي)، وبغرض التمييز بين الدعويين بالنظر إلى طبعة كل منهما والجهة القضائية التي تنظر فيهما، أطلقنا مصطلح الدعوى الجبائية الإدارية على الدعوى التي تنظر أمام الجهة القضائية الإدارية، ومصطلح الدعوى الجبائية الجزائية على الدعوى التي تنظر أمام الجهة القضائية العادية.

لذا حاولنا حصر هذا الموضوع الواسع في بابين: تناولنا بالدراسة والتحليل في الباب الأول إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية، المتمثلة في إجراءات الطعن الإداري وإجراءات الطعن القضائي، وتناولنا من خلال الباب الثاني إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية المتمثلة في إجراءات المعايينة والمتابعة وإجراءات المحاكمة والتنفيذ.

وخلصنا من خلال بحثنا هذا إلى أن الدعويين تربط بينهما الإجراءات الجبائية الإدارية السابقة على رفع الدعوى الجبائية أو الجزائية المتمثلة خصوصاً في كل أشكال الرقابة الجبائية، إلا أنهما يختلفان في مدى تأثير كل دعوى على الأخرى، وفي الإجراءات اللاحقة على رفع الدعوى لأن موضوع كل منهما مختلف فالدعوى الجبائية الإدارية موضوعها النزاع حول تقدير أو تحصيل الضريبة، والعلاقة فيها مقتصرة على المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، في حين أن الدعوى الجبائية الجزائية موضوعها متابعة المكلف بالضريبة متى ثبت قيامه بأي فعل من

الأفعال المجرمة قانونا والتي تضر بمصلحة الخزينة العامة، وبالتالي العلاقة فيها تتعدى المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لتمس بالمجتمع ممثلا في النيابة العامة.

ومن خلال دراستنا لموضوع الإجراءات الخاصة بالدعوى الجبائية، تبين لنا فعلا أن المشرع الجبائي اهتم بالنصوص الجبائية بتعديلها عن طريق سنّ قوانين مالية متعددة ومتعاقبة بما يوافق الضرورات الحتمية لمواكبة التحولات الإقتصادية، وترسيخ سياسة اقتصادية ملائمة للبلاد من جهة، والعمل على الموازنة بين حق الإدارة الجبائية وحق المكلف بالضريبة، ورغم التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي، إلا أنه ما يزال يعترى التشريع الجبائي بعض القصور.

وعليه قمنا بتقديم بعض الملاحظات المتمثلة خصوصا فيما يلي:

أولا/ ملاحظات الشكلية:

1 - عدم تقسيم قانون الإجراءات الجبائية بما يتماشى و قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما يؤدي إلى صعوبة البحث عن مدى تطابق الإجراءات المنصوص عليها في كل من القانونين.

2 - عدم مطابقة المعنى في بعض النصوص الجبائية باللغتين العربية والفرنسية، ويعود ذلك إلى سوء الترجمة.

3 - عدم مسايرة قانون الإجراءات الجبائية للتعديلات الطارئة على القوانين المالية المتتالية، مما يصعب على المكلفين بالضريبة، والمهتمين بالمجال الجبائي الإلمام بها.

ثانيا/ ملاحظات موضوعية:

1 - عدم تحديد طبيعة الضمانات الواجب تقديمها من طرف المكلف بالضريبة، وتوضيح دور القضاء في الرقابة على تقدير هذه الضمانات.

2 - عدم تحديد بعض الآجال والمواعيد في بعض الإجراءات كالتأجيل القانوني، والنظر فيه من طرف القاضي.

3 - عدم فعالية مراجعة التحقيق لأنه يعتبر مجرد إجراء شكلي لا يكون في صالح المكلف لأنه لا يضيف الجديد للتحقيق السابق، ولأن القائم به من الإدارة التي تعتبر خصم و حكم في آن واحد، مما قد يؤثر سلباً على مبدأ الحياد ويمس بمصدقية التحقيق.

ومن خلال الملاحظات السابق ذكرها ارتأينا تقديم الإقتراحات الآتية:

أولاً/ اقتراحات متعلقة بالتشريع الجبائي:

1 - وجوب تقسيم وتبويب ووضع العناوين في قانون الإجراءات الجبائية طبقاً لما هو معمول به في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك الاهتمام بتسلسل الإجراءات الواجب إتباعها في كل مرحلة من مراحل النزاع الجبائي وعدم الفصل بينها، كتلك المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، حتى يتسنى للجميع فهمه وتطبيقه.

2 - وجوب ترجمة النصوص الجبائية إلى اللغة الفرنسية ترجمة قانونية صحيحة، مع وجوب التدقيق في العبارات القانونية في قانون الإجراءات الجبائية بما يتطابق مع باقي القوانين وخصوصاً قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مثل ما جاءت به المادة 1/83 إذ نصت على الطلبات الجديدة، والأصح هو الأوجه الجديدة.

3 - وجوب مسايرة قانون الإجراءات الجبائية للتعديلات الطارئة على قوانين المالية المتعاقبة، وباقي القوانين التي لها علاقة بالتشريع الجبائي كقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية.

4 - ضرورة تحديد طبيعة الضمانات الواجب تقديمها من طرف المكلف بالضريبة، وتفعيل دور القاضي الإداري في الرقابة على تقدير الضمانات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

5 - وجوب اعتبار عدم التوقيع على الدعوى الأولية كغيرها من العيوب الشكلية التي يمكن تصحيحها في نفس الأجل الذي حدّته الإدارة الجبائية لتكملة ملف الشكاية وهو ثلاثين (30) يوما، لتفادي رفضها بشكل تلقائي ومباشر وذلك لضمان حقوق المكلف.

6 - وجوب تحديد الإجراءات الواجب إتباعها في الحالة التي تخضع فيها الإدارة الجبائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية مباشرة، لاسيما بعد إلغاء المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية وفقا للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007.

7 - وجوب إخضاع الترخيص ببيع المحل التجاري من طرف الجهة القضائية، وليس من طرف الوالي أو مدير الضرائب للولاية كما هو مذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

8 - وجوب تفعيل دور الطعن الجبائية، بجعل مستشار قانوني بين قائمة كل لجنة، واعتبار رأيهم حياديا وإلزاميا لكلا طرفي المنازعة الجبائية، وكذلك وجوب تحديد آجال الطعن أمام هذه اللجان وتقليصها، وتوسيع مهمة لجنة المصالحة للتقليص من اللجوء إلى المحكمة.

9 - ضرورة إلغاء عملية مراجعة التحقيق والإبقاء فقط على إجراء الخبرة كإجراء للتحقيق في المنازعات الجبائية، وتعيين الخبراء من بين المختصين في المجال الجبائي كالمستشارين الجبائيين و الخبراء المحاسبين، لكي تحافظ على مبدأ العدالة وكفالة حقوق المكلف بالضريبة، مما يضمن مصداقية أكثر على التحقيق لضمان حقوق المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء.

10 - ضرورة إصدار قانون ضرائب شامل وموحد لكل الأحكام الجبائية الموضوعية والإجرائية لكل أنواع الضرائب والرسوم، على أن يأخذ بعين الاعتبار تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، بتفادي كل التعقيدات والإشكالات التي تواجه كليهما أثناء تطبيقه، وتبسيط الإجراءات الواجب إتباعها.

11 - ضرورة تخصيص فصل خاص بالإستعجال الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية، بما يتماشى والأحكام الخاصة بالإستعجال الإداري المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

12 - ضرورة تخصيص فصل في قانون الإجراءات الجبائية للإجراءات المتعلقة بالنزاعات الجبائية الجزائية، وفصل آخر للعقوبات الجبائية الإدارية والجزائية.

13 - ضرورة تكريس آلية الصلح الجبائي كآلية لفض المنازعات الجبائية دون اللجوء إلى القضاء، لتوفير الجهد والوقت.

ثانيا / اقتراحات متعلقة بالقضاء الجبائي:

1 - وجوب إنشاء قضاء جبائي مستقل عن القضاء الإداري، لضمان السرعة في الفصل في المنازعات الجبائية، مما يضمن حقوق الإدارة الجبائية ومن جهة والمكلفين من جهة أخرى، فالإحاطة الكاملة بالتشريع الجبائي من طرف الإدارة والمكلفين والقضاة يضمن التطور الاقتصادي للجزائر.

2 - وجوب تخصص القضاة في المجال الجبائي، حتى يتسنى للقاضي متابعة المنازعات الجبائية، وفهم عناصر ومعطيات الخبرة كي يؤسس قراره عليها، كما نرى أنه من الأفضل من الناحية العملية أن يخول المشرع الجبائي الجزائري أمر تحديد تاريخ وساعة بدء العمليات

للقاضي الذي أصدر أمر إجراء الخبرة، ولا يترك ذلك للخبير حتى يضمن سرعة وجدية عملية الخبرة.

3 -وجوب عدم التمييز بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، إذ نجد بأن المشرع قد ميز بين المستأنف مقدم العريضة، فالزرم فقط المكلف بالضريبة دون الإدارة الجبائية بتقديم العريضة على ورق مدموغ، ولا نرى داع لهذا التمييز إطلاقاً.

4 -منح النيابة العامة سلطة مراقبة الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق مع المكلف بالضريبة وأثناء الإدعاء المدني والمطالبة بالتعويض عما أصابها من أضرار، ومنح الإدارة الجبائية الحق في تحريك الدعوى العمومية أمام المحكمة إذا تقاعست النيابة العامة في تحريكها، ويبقى للنيابة العامة حق الانضمام إليها والحلول محلها في حالة التنازل أو التصالح.

5 -منح النيابة العامة سلطة أوسع في تحريك الدعوى الجبائية الجزائية، عن طريق تحديد وقت محدد يقدم فيه الطلب، فإذا لم تقدمه الإدارة الجبائية، استردت النيابة العامة سلطتها في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية دون أن تكون الدعاوى الناشئة عن الجرائم الجبائية رهنا بالسلطات الإدارية وإجراءاتها.

6 -تحديد الإجراءات التي تباشرها النيابة العامة قبل تقديم طلب تحريك الدعوى الجبائية الجزائية، وكذا الإجراءات الخاصة بالتحقيق قبل توجيه الاتهام للمكلف بالضريبة.

7 -وجوب النص صراحة في قانون الإجراءات الجبائية على جعل المصالحة سبباً لإنقضاء الدعوى الجبائية قبل صدور الحكم النهائي فيها، وعدم ترك تقدير مبلغ الصلح للإدارة الجبائية إنما يجب تحديده سلفاً من طرف المشرع بما يعادل المخالفة المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، الأمر الذي يترتب عليه ردع المكلف و تحصيل أموال أكثر للخزينة العامة.

8 ضرورة النص صراحة في قانون الإجراءات الجبائية على أن تنازل الإدارة الجبائية عن الطلب يؤدي إلى إنقضاء الدعوى الجبائية الجزائية، إذا كان قبل تحريك الدعوى العمومية، أمّا إذا صدر منها بعد تحريكها فلا يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية، لأن النيابة العامة بمجرد تقديم الطلب من الإدارة الجبائية تعتبر قد استردت حقها في تحريك الدعوى العمومية الأمر الذي لا يتماشى مع جعلها مرهونة بمشيئة من قدم إليها الطلب في استمرار تلك السلطة من عدمها.

ثالثا / اقتراحات متعلقة بالإدارة الجبائية:

1 وجوب تغيير كل التعليمات التي أصدرتها المديرية العامة للضرائب وفقا لما يتماشى والتعديلات التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، وكذلك وفقا لكل التعديلات التي جاءت به قوانين المالية المتتالية.

2 وجوب توفير أجهزة الإعلام الآلي بكل الإدارات الجبائية، وإنشاء نظام معلومات متكامل، بإدخال قاعدة خاصة للبيانات المتعلقة بكل المكلفين بالضريبة عبر كافة التراب الوطني، تحتوي على بياناتهم الذاتية والمهنية، والأنشطة التجارية وغير التجارية التي يقومون بها، وكل الإقرارات الواجب عليهم تقديمها، وكل المعلومات الخاصة بهم، والتي تسهل على الإدارة عملية تقدير الوعاء الضريبي، وكيفية تحصيل تلك الضرائب، وكذا عملية المراقبة الجبائية، وتسهيل اكتشاف الغش الجبائي.

3 ضرورة عقد تربيصات دورية، خاصة بالموظفين على مستوى الإدارات الجبائية المختلفة، لاسيما القائمين بعملية المراقبة الجبائية، لتسهيل التعامل مع المكلف بالضريبة ومع الجهاز الآلي الذي يحتوي على بياناته، وتقديم تحفيزات مالية للمراقبين والمفتشين للقيام بواجبهم بشفافية ونزاهة أكثر.

4 - ضرورة إصدار الإدارة الجبائية كتيبات للمكلفين بالضريبة توزّع عليهم سنويا وبدون مقابل مع الإقرارات الضريبية، وتتضمن هذه الكتيبات ملخص لأهم أحكام القانون الجبائي مشفوعا بأهم التعديلات والمنشورات، لتوضيح الإجراءات الواجب على المكلفين بالضريبة إتباعها إزاء الإدارة الجبائية، ولتعلمهم من خلالها بواجباتهم وحقوقهم لاسيما تلك المتعلقة بالطعون سواء أمام المدير الولائي للضرائب أو لجان الطعن المختلفة، أو أمام القضاء.

5 - تصميم وبناء مجتمعات تضم مختلف الإدارات الجبائية على مستوى كل ولاية، لتسهيل انتقال المكلفين إليها، ومعرفة كل قسم متخصص فيها.

وأخيرا فإننا نرى أن الأخذ بهذه الإقتراحات من شأنه:

- 1 - توطيد العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، ويعزز الثقة بالقضاء الجبائي.
- 2 - خلق الوعي الضريبي ونشره في المجتمع ككل، ويرسخ فكرة أن التهرب من دفع الضرائب جريمة أخلاقية قبل أن تكون جريمة مالية.
- 3 - استقطاب المستثمرين الوطنيين والأجانب إلى الاستثمار في الجزائر في مختلف القطاعات وليس القطاع البترولي فقط، وهو ما يحقق أرباح ويحقق السياسة الاقتصادية المرجوة للبلاد، ولا نرى أن الجزائر بإمكانها جذب واستقطاب المشروعات الاستثمارية الكبرى إلا من خلال اللجوء إلى سياسة الحوافز الجبائية.

وفي الأخير نأمل أن تدرّس مادتي القانون الجبائي، والمنازعات الجبائية في كل الجامعات الجزائرية، حتى يلم الطالب بهذا المجال القانوني الواسع، ويستعد لأن يعمل فيه ويشارك في تحسينه وتطويره سواء كان موظف بالإدارة الجبائية، أو مستشار جبائي، أو محامي متخصص في القضايا الجبائية، مما يعود بالنفع عليه كفرد، وعلى المجتمع والدولة ككل.

قائمة المراجع:

1. المصادر:

1) التعديل الدستوري سنة 1996 الصادر في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية، العدد 76، المؤرخة في ديسمبر 1996.

2) النصوص القانونية:

1. قانون رقم: 90-36 المؤرخ في: 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل والمتمم بالأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24/07/2008، جريدة رسمية العدد 57.
2. قانون رقم: 76-104 المؤرخ في: 09/09/1996 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
3. قانون رقم: 76-105 المؤرخ في: 29/12/1976 المتضمن قانون التسجيل.
4. قانون رقم: 76-103 المؤرخ في: 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع.
5. قانون رقم: 01-21 المؤرخ في: 22/12/2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
6. قانون رقم: 01-08 المؤرخ في: 26/07/2001 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجزائية.
7. القانون رقم: 91-25 المؤرخ فيك 18/12/1991 المتضمن قانون الرسم على القيمة المضافة، جريدة رسمية العدد 54.
8. المرسوم التشريعي رقم: 93/18 المؤرخ في: 29/12/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 جريدة رسمية العدد 88.
9. الأمر رقم: 94-03 المؤرخ في: 31/12/1994 المتضمن قانون المالية لسنة 1995، جريدة رسمية العدد 87.
10. الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09/07/1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج.
11. القانون رقم: 96-31 المؤرخ في: 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية العدد 85.
12. القانون رقم: 97-12 المؤرخ في: 31/12/1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998، جريدة رسمية العدد 89.
13. القانون رقم: 99-11 المؤرخ في: 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 جريدة رسمية العدد 92.

14. القانون رقم: 01-21 المؤرخ في: 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية العدد 97.
15. قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجبائية.
16. القانون رقم: 03-22 المؤرخ في: 22/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 جريدة رسمية العدد 83.
17. قانون رقم 04-02 المؤرخ في: 23/06/2004 المتضمن تحديد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية.
18. قانون رقم 04-21 المؤرخ في 21/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المعدل لقانون والمتمم لقانون الإجراءات الجبائية.
19. القانون رقم: 05-16 المؤرخ في: 31/12/2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 جريدة رسمية العدد 85.
20. قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26/12/2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، جريدة الرسمية، العدد 85.
21. قانون رقم : 08-09 المؤرخ في: 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية العدد 21.
22. قانون رقم: 21-08 المؤرخ في: 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية العدد 74.

(3) النصوص التنظيمية:

1. التعليم رقم: 11 المؤرخة في: 02/05/1997 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
2. التعليم رقم 219 (وم/م.ع.ض/م.م)، بتاريخ: 09/04/1996 والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات.
3. المنشور رقم 191 (وم/م.ع.ض/م.م)، بتاريخ 24/04/2000 والمتعلق بالشكاوي النزاعية (صلاحيات الإدارة المركزية) .

II. المراجع:

أولاً/ المراجع باللغة العربية:

(1) الكتب:

1. ابراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، مصر، 2000.
2. أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فائز أنجق و بيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2003.
3. احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء، دار الحكمة، 1998.
4. _____، قانون الجمارك في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، طبعة 2006/2005.
5. _____، المنازعات الجمركية، (تصنيف الجرائم ومعاينتها، المتابعة والجزاء)، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر، 2001،
6. أحمد لعور ونبيل صقر، المنازعات، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، وهران، الجزائر (بدون تاريخ).
7. أحمد جمال الدين موسى، القانون الضريبي المصري، قانون الضريبة على الدخل، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
8. أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2003.
9. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، لبنان، 1990.
10. _____، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
11. البشرى الشوربجي، الجرائم المالية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، طبعة أولى، مصر، 1972.
12. الحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دار هومه، الجزائر، 2007.
13. أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، طبعة 1981، مصر، (بدون تاريخ).

14. بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
15. بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية(قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008)، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009.
16. بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1991.
17. بعلي محمد الصغير، القضاء الإداري، مجلس الدولة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2004.
18. _____، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، عنابة، 2005.
19. _____، محمد الصغير بعلي، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة في التشريع الجزائري، منشورات جامعة باجي مختار، الجزائر، 2008.
20. بعلي محمد الصغير، ويسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، 2003.
21. حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة ،مصر، طبعة 1981.
22. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963.
23. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
24. حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
25. _____، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
26. جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، الجزائر، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999.
27. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 1995.
28. رشيد خلوفي، قانون المنازعة الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

29. رؤوف عبيد، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري، الجزء 17، مصر، 1989.
30. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، الطبعة الأولى، طباعة النسر الذهبي للطباعة، مصر، 2006.
31. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، الجزائر، دار هومة، 2008.
32. فرج محمد علي، عبء الإثبات ونقل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.
33. فتحي والي، التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، مصر، 1981.
34. قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
35. محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2007.
36. محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما وعملا، مطبعة دار الطباعة الحرة، مصر، 1997.
37. _____، المنازعات الضريبية، مطبعة دار الطباعة الحرة، مصر، 2007.
38. محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، 2002.
39. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء 1، 1953.
40. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، طبعة 1999.
41. _____، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثالث، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، طبعة 2005.
42. _____، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، طبعة 2000.

43. معراج جديدي، الوجيز في الإجراءات الجزائية مع التعديلات الجديدة، دار هومة، الجزائر، 2002.
44. معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة، طبعة 1999.
45. ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2007.
46. محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، دار هومة، الجزائر، طبعة 2002.
47. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988.
48. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2008.
49. كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية تشريعا وقضاء وفقها، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2007.
50. سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1986.
51. عبد القادر ثعلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، طبعة 2002.
52. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
53. عبد الفتاح مراد، جرائم التهرب الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002.
54. عبد الله الهلالي، التتبع الجزائي في مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تونس، م.ق.ت، 1990.
55. عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996.
56. عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، دار هومة، الجزائر، 2006.
57. وفاء شيعاوي، الإفلاس والتسوية القضائية في القانون التجاري الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
58. يحيي محيت، قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2007.

(2) رسائل الدكتوراه والماجستير:

1. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في الشريعة المصري المقارن، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، مصر (بدون تاريخ).
2. محمد سعد محمد الشربيني، جرائم التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2001.
3. مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1995.
4. سامي أحمد محمد إسماعيل، مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، 2006.
5. سر الختم عثمان ادريس، النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 1979.
6. هيثم عبد الرحمان البقلي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 2005.
7. أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 45، قالمة، 2005.
8. إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، سطيف، 2004.
9. فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة 08 ماي 45، قالمة، 2007.
10. وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، كلية الحقوق، 2002.

(3) المقالات:

1. احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، المحكمة العليا، العدد 1، 1998.
2. احسن بوسقيعة، المصالحة في الدعوى العمومية في التشريع الجزائري،
<http://montada.echoroukonline.com> 04/11/2009 10:22
3. التوفيق شبشوب، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، ص 3، <http://www.profiscal.com>
4. سليم كمون، قاضي الجباية ومراجعة المحاسبة، مجلة القضاء والتشريع، العدد 8، السنة 48، تونس، 2006.
5. ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999.
6. عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.
7. علاوة بوتغرار، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، العدد 02، جويلية، أوت 2001.
8. محمد بن ناصر، إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، لسنة 2003.
9. مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، سنة 2002.
10. مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003.

ثانيا/ المراجع باللغة الفرنسية:

1) Livres:

1. Auge Philippe, droit fiscal général, édition ellipses, paris 2002.
2. Bichon André, Contrôle Fiscale, édition du –juris classeur, revue de droit Fiscale, Paris, 1999.
3. Brisson Jean François, les recours administratifs en droits Publique Français, L.G.D.J, Paris, 1996.
4. Bruron Jacques, Le Contrôle Fiscale-Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris,1991.
5. Casimir Jean-Pierre, Contrôle Fiscal, Contentieux-Recouvrement, 10^{eme} édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
6. Debbach Charles et Ricci Jean Claude, Contentieux Administratif, 7^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1999.
7. Chevalier J.Pierre , la relativité de l'autorité de la chose jugée dans le contentieux fiscal , P.U.F, Paris,..1975.
8. Courtois Pierre, Face au fix, Contribuable et Controleurs, edition stock, Paris, 1976.
9. Défi Juris, Quand Le FISC Vous Controle, Anticiper un Controle Fiscal, gérer la procedure et réagir en cas de redressement, 2^{eme} édition, Edition d'Organisation, Paris, 2002.
10. HATIEZ(A) ,La Contravention Fiscale Devant La Juridiction Repressive, Recueil Sirey ,Paris, 1918.
11. Lamarque Jean, Contentieux fiscal (réclamation préalable) répertoire de contentieux administratif, 16^{eme} : année , Encyclopédie, Dalloz, Paris, 1999.
12. Ltifi Mohamed Habibi, Lcontrole Fiscal et Garanties Administratives du Contribuable Vérifié, édition L'Expert, Tunisie, 2006.
13. Margairaz André, La Fraude Fiscale et ses succédanés, comment en échappe à l'impôts, Suisse, 1907.
14. Martinez Jean Claude, La Fraude Fiscale, 1^{ere} édition, Presse Universitaire de France, Paris, 1984.
15. Geneviève Giudicelli-Delage, Droit Pénal Des Affaires, 3éme édition, Dalloz, Paris, 1996.

16. Gilles Noel, La Reclamation Prealable devant le servis des impots, L.G.D.J, 1985.
17. Gustave peiser, Droit administratif général, 20° édition, Dalloz, 2000.
18. Péchillon Eric, Le contrôle fiscal des Particuliers Déroulement des Opérations et Recours, L'Harmattan, Paris, 2003.
19. Richer Daniel, Les Procédures Fiscales, 1^{ere} édition, Presse Universitaires de France; Paris, 1990.
20. Rouault Marie–Christine, droit administratif, 2° édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.
21. Soyer (JCL), Manuel le droit Pénal et de procédure, N°470, Paris, 1984.
22. SAIDANI Mohamed- Les voies et Moyens de lutte contre la fraude fiscale-Direction des recherches et vérifications, Algérie, 1999.
23. Tixier et Robert, droit pénal fiscal, Dalloz, Paris, 1980.
24. Trotabas Louis et Cotteret Jean-Marie, Droit Fiscal, 4^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1980.
25. Wilfrid Jean Didier, Droit Pénale des affaires, 2^{eme} édition, Dalloz Delta, Paris, 1996.

2) Thèses doctorat et majistaire:

1. Castagnede. B. "**La Répartition Compétences Juridictionnelles En Matière Fiscale En Droit Français**", Thèse Doctorat, Tome 2, Université de Paris, 1972.
2. Cissé. A, **La Transaction Pénale Administrative**, Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Juridiques de Tunis, Tunisie, 1993.
3. Kamoun Fériel, **La Preuve En Droit Fiscal, Memoire Pour L'Obtention Du Diplôme D'Etudes Approfondie en Droit des Affaires**, Sfax, Tunisie, 2002.

3) Articles:

1. Arezki Ghnemi, **La Gestion du Contentieux Fiscal Par l'Administration Algerienne**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008.
2. Bern(Ph), **La Protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative**, R.S.F , 1971.

3. Chabanol Daniel, **Contentieux Administratif, Expertise**, Encyclopédie, Dalloz, 1995.
4. DERBEL FAYCAL, **La Commission Consultative Chargée De l'examen des Requêtes des Contribuables**, Revue Tunisienne de Fiscalité, N° 9, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, TUNISIE, 2008,
5. Giltard Daniel, **Commissions Administratives**, Juris-classeur Fiscale, Fascicule Fiscal, Impôts Direct, 1431 , 1, traité N°10, édition techniques, Paris2.
6. Lambert(M) et Poullain(B)., **la commission de conciliation**, les petites affiches, N° 175, 390^{eme} Année, 03/09/2001
7. Labie.F, **le contrôle des fais par la cour de cassation dans le contentieux d'imposition** , un étude de finances de finances publiques, Economica, Paris, 1984.
8. Louit Christian, **L'Application Du Droit Pénal En Matière Fiscale**, 3eme colloque de la société de droit fiscal 4/5 décembre 1980.
9. Saidani Mohamed, **Les voies et Moyens de lutte contre la fraude fiscal**, Direction des recherches et vérifications, Algérie,1999
10. Yelles Chaouche Bachir, **La Verification Approfondie De La Situation Fiscale D'Ensemble Du Contribuable En Algerie**, Revue Tunisienne De Fiscalité, N° 7, Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, Tunisie, 2007.

4) Documents

1. Encyclopédie.juris-class procedures penal, sous.art 52à73, Montreuil Juris crimes Edition flagrant, fasc2, no 1204.
2. Encyclopédie, DALLOZ, Recueil V° Droit Commercial.
3. Bultin Fiscale, Tour d'horizon de l'année 1999.
4. Conseil d'état, Rapport Publique, Etudes et Documents, N°52, La Documentation Française, Paris, 2001.
5. Expertise comptable judiciaire , Répertoire Pratique de DALLOZ, Livre de Chevet de Justice.
6. Instructions sur les procédures contentieuses, M.F, D.G.I, 1995.
7. Ministère des Finances, Revue Financière, N°1, Alger, Janvier-Mars, 1977.
8. Minister des finances, Direction General des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses, 1995.
9. Minister de Finance, Bulletin des services Fiscaux, December 1996-n°17,Direction General des Impôts.

10. Ministère des finances, Direction Generale des Impots, Instruction sur les Procédures Contentieuses.
11. Recueil des circulaires fiscale de l'année 1998.
12. juris-classeur Fiscal.
13. juris-classeur Procédures Fiscales.

ملخص:

يعد موضوع إجراءات الدعوى الجبائية من بين الموضوعات الحديثة، إذ تفتن المشرع إلى إدراج الإجراءات الجبائية في تقنين خاص لتوضيح الجانب الإجرائي للمنازعات الجبائية عموماً، بهدف الموازنة بين حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الإدارة الجبائية، غير أن المشرع الجبائي اهتم بتحديد الإجراءات الجبائية من الناحية الإدارية دون تحديدها من الناحية الجزائية، الأمر الذي دفع برجال القانون إلى الاكتفاء بالحديث عن الإجراءات الجبائية الإدارية.

وعليه تدور إشكالية البحث الأساسية حول دراسة الدعوى الجبائية بين القضاء الإداري والقضاء العادي وحدود إجراءات كل من الدعويين، لذا حاولت في هذا البحث دراسة الدعوى الجبائية من خلال تحديد الإجراءات الخاصة بها، وقد ميزت بين إجراءات الدعوى الجبائية الإدارية والإجراءات الجبائية الجزائية إذ تنتظر الأولى أمام القضاء الإداري في حين تنتظر الثانية أمام القضاء العادي(الجزائي)، وتوصلت في خاتمة البحث إلى إعطاء عدة اقتراحات أهمها:

- 1- وجوب تحديد طبيعة الضمانات الواجب تقديمها من طرف المكلف بالضريبة، وتبيين دور القضاء في الرقابة على تقدير الضمانات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- 2- وجوب تخصص القضاة في كل المجالات لاسيما في المجال الجبائي، حتى يتسنى للقاضي متابعة وفهم عناصر ومعطيات الخبرة، وكل الأمور التقنية كي يؤسس قراره عليها.
- 3- اللجوء إلى سياسة الحوافز الجبائية حتى يتسنى للجزائر استقطاب الاستثمارات الأجنبية.

Abstract:

The subject of the proceedings of the modern fiscal subjects as the legislature realized the inclusion of fiscal measures in particular to clarify the legalization of the procedural aspects of tax disputes in general in order to balance between the rights of responsible tax administration rights.

However, the legislation was interested by identifying the fiscal measures administratively without being identified in a criminal way , thus pushing the jurists just to talk about fiscal management procedures.

According , the main problem of the reseach revolves around the study of the tax case between the administrative courts and ordinary courts and the limits measures for each of the two cases.

So I tried in this research to study the case of tax through identifying its own procedures , I have distinguished between administrative and fiscal measures and those of penal tax , as the first is considering before the administrative courts while the second is considering before the ordinary (criminal) courts and I have reached at the conclusion of the research to give several suggestions including :

- 1-The nature of the guarantees provided should be determined by the tax charge and show the role of the judiciary in the control of the guarantees provided by the tax law.
- 2-Judges should be allocated in all fields particularly in the field of tax so that the judges follow up and understand the elements and data experience , and all technical matters to establish decisions based on them.
- 3-To resort to the policy of tax incentives so that Algeria would be able to attract foreign investment.