

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع: .....

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم : الحقوق

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

## الأحكام القانونية الخاصة بالدعوى الجبائية في القانون الجزائري

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون قضائي

تحت إشراف الأستاذ:

بن بدرة عفيف

الشعبة: الحقوق

من إعداد الطالبة:

منصوري سارة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا مقررا

مناقشا

بوسحبة الجيلاي

بن بدرة عفيف

بن عوالي علي

الأستاذ:

الأستاذ:

الأستاذ:

السنة الجامعية: 2023/2022

تاريخ المناقشة: 2023/07/03



## الإهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا

نحمد الله عز وجل أنه وفقنا على إنجاز هذا العمل المتواضع

إلى قرة عيني، إلى نبع الحنان... إلى من وهبتني الحياة...

أمي العزيزة حفظها الله

إلى من يزيدني إنتسابي له وذكره فخرا وإعتزازا

أبي العزيز

إلى أهلي وعائلي الحبيبة

وإلى كل من جمعني معهم حدائق الدراسة.

## شكر وتقدير

اعترافا بالفضل لأهله و عملا بقول الرسول صلى الله عليه وسلم:  
((من صنع اليكم معروفا فكافئوه فإن لم تجدوا ما تكافئونه به  
فادعوا له حتى تروا أن قد كافئتموه)).

أتقدم بخالص الشكر والإمتنان والعرفان إلى الأستاذ الطيب

### بن بدرة عفيف

الذي كان لي عظيم الحظ في نيل شرف إشرافه ومرافقته في المذكرة  
وطوال المسار الدراسي

كما أشكر كل الأساتذة الذين درسوني طوال مسار دراستي  
وأشكر كل طاقم الإدارة وكل موظفي كلية الحقوق صلامندر

## قائمة المختصرات

### أولاً: باللغة العربية:

ج : الجزء

ج.ر : الجريدة الرسمية

ص : صفحة

ص.ص : من الصفحة إلى الصفحة

ط : الطبعة

ف : الفقرة

ق.ج : قانون الإجراءات المدنية

ق.إ.ج : قانون الإجراءات الجزائية

ق.إ.م.ف : قانون الإجراءات المدنية الفرنسي

ق.ع : قانون العقوبات

ق.ض.م.ر.م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.م : قانون المالية

م : المادة

م.ق : المجلة القضائية

### ثانياً: باللغة الفرنسية:

Art : Article

Ed : Edition

In : Dans

Op.cit : (Opère-citato), Référence précédemment citée

P : Page

PP : De la page a la page

مقدمة

للضريبة دور بالغ الأهمية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة من خلال ما تحصله من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها، حيث تشكل هذه الإيرادات الأهم والأكبر والأكثر إستقراراً وأماناً، وقد اقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة، فالجزائر تنتمي إلى دول العالم الثالث التي تتميز بضخامة ميزانية التسيير حيث تشهد ارتفاعاً متواصلاً من سنة إلى أخرى وسبب ذلك هو التوجه الاستراتيجي التي تبنته في تشييد المنشآت الاستراتيجية والقاعدية الأساسية للدولة ومن أجل التسيير الإداري من جهة، وتحقيق المصلحة العامة من جهة أخرى، فلجأت بذلك لسد النفقات سواء كانت خاصة بالتسيير أو التجهيز اعتماداً على الجباية، حيث تعد الضريبة من بين الموارد الأساسية لميزانية الدولة، ازدادت أهميتها في الوقت الحالي إذ أضحت من وسائل التدخل غير المباشر للدولة في النشاط الاقتصادي، وقد ظلت الضريبة على مر السنين موضوعاً مهماً لدى الدول والأنظمة الاقتصادية المختلفة، وازدادت أهميتها إذ اكتسبت قواعد قانونية كبيرة تنظم كل جوانبها الشكلية والموضوعية والاجرائية في حال وجود نزاع.

فالدولة تعتمد على الضريبة في تمويل نفقاتها وتعتبرها وسيلة فعالة للمراقبة والتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في الغالب تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا بالاعتماد على كل الطرق الممكنة، لذلك نجد أن للضريبة لها وظيفتان الأولى كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعاً عاماً، والثانية فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفاً هذه العلاقة في جميع الأحوال، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة، سعياً منه لحل وتسوية

هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة.

ففي إطار أداء الإدارة الضريبية لهذه المهام قد تثار المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول مقدار الوعاء أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة، وعلى هذا يلجأ هذا المكلف إلى منازعة الإدارة الضريبية فيما تم فرضه من ضرائب والتي يرى أنها غير عادلة، أو حول طرق وآليات التحصيل الجبري للضريبة، على هذا جاءت هذه المطبوعة من أجل أن تبين لنا الطرق والآليات والمراحل التي تتبع في مجال حل النزاع الجبائي، بدءا من التزامات المكلف الجبائية وصولا إلى حق الرقابة الذي تقوم به الإدارة الضريبية انتهاء عند رفع التظلم الضريبي في إطار النزاع الضريبي أمام الإدارة أو أمام لجان الطعن أو حل النزاع الضريبي على مستوى القضاء.

### الإشكالية:

فيما يتمثل الإطار القانوني لمعالجة ومتابعة الدعاوى الجبائية في التشريع الجزائري؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي لتحديد المفهوم والمصطلحات التي تحتاج إلى تفسير وتوضيح في المعنى، كما استعنا بالمنهج التحليلي لتحليل مضامين النصوص القانونية المتعلقة بالاجراءات الجبائية او القرارات القضائية، كما استعنا به في تحديد وتحليل الاجراءات المتبعة لتسوية المنازعات التي تحدث بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية والقضاء الاداري.

وتم إقتراح الخطة التالية:

## الفصل الأول: الإجراءات القضائية لمباشرة الدعوى الجبائية

المبحث الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية

المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة

## الفصل الثاني: المتابعة الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية

المبحث الأول: إجراءات المتابعة السابقة للدعوى الجبائية

المبحث الثاني: العقوبات الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية

# الفصل الأول

الإجراءات القضائية لمباشرة

الدعوى الجبائية

## تمهيد

تختص المحاكم الإدارية وفقا للتشريع الجزائري بالنظر في المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة، وهذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري، طبقا للمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه يحق لكل طرف في الخصومة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن يلجأ إلى القضاء وذلك برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية.

ويعتبر اللجوء الى القضاء ضمانا تمنح للمكلف بالضريبة في علاقته بالإدارة الضريبية، فالقاضي الإداري هو الضمان الأخير للمكلف بالضريبة وذلك فيما عدا إجراء الصلح بين الطرفين الذي من شأنه أن يحقق له ما يرتئيه هذا الأخير من عدالة جبائية دون بروز دور كبير لهذا الأخير، كما أن هذه المكانة التي يتصف بها القاضي الإداري لا تنسحب على المكلف بالضريبة فحسب، بل هي تنسحب أيضا على الإدارة الجبائية التي تكون مدعوة للدفاع عن مصالحها بواسطة الدفوعات القضائية.

وكقاعدة عامة فإن الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية الإدارية لا يترتب عن إقامتها أثر موقف، وبالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه، كما أن للقاضي دور كبير في هذا الميدان فهو يشارك بصفة فعالة في مجريات الدعوى وسيرها، هذا ما يسمح له غالبا من تخفيف عبئ عدم المساواة التي تحل محل المدعي في مواجهة الإدارة.

## المبحث: الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية

يشترط في الدعوى الضريبية شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الشكل أو في الموضوع، وهي تلك الشروط التي يجب توفرها حتى يتسنى للمكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب من عرض النزاع على القاضي الإداري، والتي تمكنه من الفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه، ويترتب عن عدم إحترام أحد هذه الشروط عدم قبول الدعوى الضريبية، ويدفع به على شكل وجه من الأوجه الشكلية من طرف من صاحب المصلحة.

و الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يعرف الدعوى القضائية بصفة عامة، ولا الدعوى الضريبية بصفة خاصة، بل إكتفى بالنص على شروطها سواء بصفة عامة أو خاصة، وذلك وفقا للأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يشترط فيها أن تكون مستوفية للشروط الشكلية المشتركة بين كل دعاوى الإدارية كشرط الصفة والمصلحة في الطاعن وكذلك شرط الاختصاص القضائي، كما تنفرد الدعوى الضريبية بصفة خاصة بشروط خاصة نظرا للطابع المتميز لها وهي الشروط المنصوص عليها بمقتضى القانون الجبائي.

ف نجد أن المشرع الجزائري ألزم المكلف، وبالأخص في حالتي الاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل ومنازعات الضرائب المباشرة الالتجاء أولا إلى الإدارة عن طريق التظلم الإداري المسبق قبل تحريك الدعوى، إلا أنه قبل أن تصل المنازعة إلى مرحلة دراستها من حيث الموضوع والفصل فيها، لا بد أن تكون الدعوى المرفوعة سواء من الإدارة أو المكلف مقبولة شكلا. وكذلك لا بد أن تتوفر فيها شروط محددة من حيث الشكل والموضوع على أن تتم المراجعة الإدارية المسبقة للقرار المطعون فيه.

وقد أحاط المشرع المنازعات الضريبية بأحكام وواجب التقيد بها لرفع الدعوى، لذلك لا بد أن تتوفر في هذه الدعوى شروط محددة من حيث الشكل والموضوع على أن تتم المراجعة الإدارية المسبقة للدعوى.

### المطلب الأول: الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى الجبائية

لقد وضع قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة تسري على مختلف الطعون والدعاوى الإدارية، ومنها الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية<sup>1</sup>، فرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة، وقد ميز المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية اللازمة لعرض أي قضية على القاضي الإداري للتأكد من أنها ضمن إختصاصه<sup>2</sup>، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف طبقاً لمواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية أولاً وكذلك قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

ويقصد بشروط قبول الدعوى بشكل عام تلك الشروط التي من شأنها أن تجعل إجراءات الدعوى سليمة ويتوفر فيها الشكل المطلوب لانعقاد الخصومة دون النظر إلى مدى أحقية المدعي في طلبه، أو هي الشروط التي يجب أن تتوفر حتى تملك أي جهة قضائية بصفة عامة فحص الدعوى من حيث الموضوع<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009، ص 159.  
<sup>2</sup> بوحميده عطاء الله، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم، عمل وإختصاص)، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 195.  
<sup>3</sup> عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، 2005، ص 255.  
<sup>4</sup> عمر محمد الشوبكي، مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، سنة 1981، ص 143.

## الفرع الأول: شروط العريضة

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بعريضة تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك في القواعد المنصوص عليها من 122 إلى 131 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية وترفع الدعوى إما بعريضة من طرف المكلف بالضريبة وإما بعريضة من طرف إدارة الضرائب.

## أولاً: رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

يمكن للمكلف أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاذ جميع إجراءات الطعن الإداري.<sup>1</sup>

فقد ألزم قانون الإجراءات الجبائية المكلف بالضريبة بتقديم تظلم إلى مدير الضرائب بالولاية قبل اللجوء إلى القضاء.

فعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء، فالمكلف له حق الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة بما في ذلك سند التحصيل، التحصيل القصري، إلغاء الحجز أو الاعتراض عليه، الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري، ولقبول دعوى المكلف لأبد من توافر شروط محددة لذلك، وتتناولها كالاتي:

## 1- شرط التظلم الإداري المسبق:

<sup>1</sup> امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 67

نجد أساس هذه القاعدة بالنسبة لإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية التي تثار من طرف المكلف في المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات التحصيل والإجراءات المتابعة.

فبعد الإطلاع على هذه المواد يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2003/12/25: " حيث الرجوع إلى القانون 23-90 المؤرخ في 18/08/1990 والمتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وبالأخص المادة 168 منه،<sup>1</sup> التي تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن الشكوى بمادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وتعد من النظام العام، وحيث أن رفع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقاً لهذا الإجراء مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً.<sup>2</sup>

حيث أنه يتضح من خلال هذه النصوص أن المشرع أوجب على المدعي قبل التوجه الى المحكمة الإدارية، التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب، رأي مركز الضرائب، أو رأي المركز الجوارى للضرائب، وذلك بغرض صدور قرار إداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعد ذلك الطعن أمام القضاء الإداري.

أ- مواعيد رفع الدعوى:

<sup>1</sup> المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية. نقلت إلى المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.  
<sup>2</sup> قرار مجلس الدولة 006509، الصادر بتاريخ 2003/12/25، الغرفة الثانية.

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية لا يختلف كأصل عام عن القواعد العامة الخاصة بالمنازعة الإدارية، ولكن نظرا لخصوصية الدعوى الأولى فإنها تتضمن أحكاما خاصة، تم ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا، وشرط الميعاد نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فلقد أوجبت رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها في المادة 76 الفقرة 2 و3 والمادة 77

من قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المواد 80، 81، 81 مكرر من هذا القانون.

وإذا لم يتحصل المشتكي على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية يمكن له في الأجل المنصوص عليها بالنسبة للمادتين 76 الفقرة 2 و77 من قانون الإجراءات الجبائية وإن مفاد هذه النصوص أن يبت المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب في الشكاوي المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة (6) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها. كما يمدد هذا الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، كما أشارت المادة 77 بأن تبت الإدارة المركزية في الشكاوي التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

<sup>1</sup> فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010، ص 79.

ويتم تبليغ القرار إلى المكلف عن طريق المدير الولائي للضرائب خلال أجل ثمانية (8) أشهر، وهنا يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (4) الموالية للأجل المذكور أعلاه.<sup>1</sup>

ب- الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها:

#### 1- الشكل:

لقد أورد المشرع في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف والتي تتمثل في:

أ- تحرير العريضة على ورق مدموغ: فيما يخص شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ، فلقد كان شرطا وجوبيا واعتبر من النظام العام وهذا طبقا لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي قضية أخرى يقضي عكس ذلك، إلا أن تم إلغاء هذا الشرط بمقتضى المادة "28" من قانون المالية لسنة 2008.<sup>2</sup>

ب- أن تكون موقعة من طرف صاحبها: لقد نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إلزامية التوقيع من طرف صاحب العريضة تحت طائلة عدم القبول حسب نص المادة 123 فقر 01 من قانون المالية لسنة 2002،<sup>3</sup> وهو ما ذكرته المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولقد استثنت المادة 83 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية عدم التوقيع من العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه.

<sup>1</sup> فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، المطبوعات الجامعية، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 108.

<sup>2</sup> وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكر، 2011، ص 97.

<sup>3</sup> المادة 123 فقر 01 تنص "يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل وتطبق أحكام المادة 115 أعلاه.

- ج- في حالة تقديمها من طرف الوكيل، يتعين على هذا الأخير أن يتوفر على وكالة قانونية تحرر على ورق مدموغ وتسجل قبل قيام الوكيل بالتصرف الذي ترخص به.
- هـ- ويعفى من تقديم وكالة المحامون والأشخاص الذين يستمدون من وظيفتهم وصفتهم الحق في التقاضي باسم المكلف بالضريبة.
- د- يجب أن تتضمن العريضة صراحة الأوجه المعتمد عليها.
- هـ- يجب أن تكون مصحوبة بنسبة من الإشعار بتبليغ القرار لمدير الضرائب للولاية المنازع فيه.
- و- أن تسبب العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية بموضوع الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية، غير أنه في حدود التخفيض المطالب في الشكوى، يمكن أن تقدم طلبات جديدة.
- ي- يجب إيداع العريضة لدى المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر، تحسب من يوم استلام المكلف بالضريبة الإشعار الذي يبلغ به مدير الضرائب للولاية بالقرار المتخذ بخصوص شكواه سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انقضاء أجل أربعة (04) أشهر.

## 2- محتوى العريضة:

إلزامية أن تتضمن العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان بيانات قضت بها المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تضمنت ما يلي: "يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المتعرض عليه " من خلال نص هذه المادة يتضح لنا أن المشرع قد أوجب أن تحتوي عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل وأن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية.

أ- الشروط العامة: طبقاً لأحكام المواد 13 و15 و816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأحكام المادتين 75 و83 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلاً إلا إذا رفعت من

قبل ذي صفة ومصالحة، ويجب أن تتضمن الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع  
الدعاوي المتمثلة في:<sup>1</sup>

- أن تكون العريضة مكتوبة.
- أن تتضمن المحكمة المرفوع أمامها الطلب وأسس الطعن والوقائع بإيجاز.
- أن تتضمن العريضة تاريخ ومكان الجلسة وعدد النسخ بعدد الخصوم.
- أن تكون مؤرخة وموقعة من قبل المدعي أو محاميه.

ب- الشروط الخاصة: وتتعلق هذه الشروط بشرط تحرير العريضة على ورق مدموغ وشرط إرفاق  
العريضة بالقرار المطعون فسه وشرط العرض الصريح، وكذا شرط إشعار تبليغ الضرائب بالولاية  
المعتزض عليه.

تحرير العريضة على ورق مدموغ: إن تسمية الورق المدموغ كانت تعني في السابق ورق معين يتم  
الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، أما في الوقت الحاضر فيقصد بها الورق العادي وعليه  
الطابع الضريبية الخاضع لقانون الطابع.<sup>2</sup>

ولا يزال العديد من المواطنين الجزائريين يعتقدون أن الورق المدموغ مكسو بحالة الطابع  
الرسمي ومحصن من البطلان، وضمانا لصحة المعاملة فهذه الورقة المدموغة لا قيمة قانونية لها ما لم  
يحرر عليها الضابط العمومي (الموثق، المحضر...) عقدا رسميا، فالرسمية هنا مستمدة من صفة القائم  
بتحرير العقد على هذه الورقة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المواد 13 و15 و816 من القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> المواد 83/1 و84/3 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

<sup>3</sup> علاوة بوتراغ، سر الروق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، جويلية، أوت 2001، عدد2، ص39.

حيث يعتبر شرط الدمغة شرطا خاصا بالدعوى الضريبية على غرار الدعاوي الإدارية الأخرى، وقد كان منصوص عليه ضمن نص المادة 338 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة.<sup>1</sup>

إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه: يجب أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار المطعون فيه، إذ أنه لا يمكن الحكم بالإبطال على القرارات أو المستندات التي لن تطلع المحكمة على فحواها ولا حتى على وجودها.

العرض الصريح للوقائع: إن العريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، حيث يجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدعي ووسائله لتثبيت صحة إدعائه وتكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية، وعلى المكلف بالضريبة تحديد طبيعة هذه الوسائل التي يذكرها والتي تؤسس عليها الدعوى.

توقيع العريضة من طرف صاحبها: هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا من طرف المحكمة الإدارية، غير أن قانون الضرائب المباشرة لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق لإمضاء الطلب.<sup>2</sup>

إرفاق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه: أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بالإشعار تبليغ القرار المعترض عليه وحسب أحكام المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- رفع الدعوى من طرف الإدارة:

<sup>1</sup> المادة 338 من قانون لضرائب المباشرة نصت على ما يلي: "يجب تحرير الطلبات على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها.

<sup>2</sup> حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتشريع، 2008، ص 76.

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بعريضة تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القواعد المنصوص عليها في المواد 122 إلى 131 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، فنجد أنه ينص قانون الإجراءات الجبائية ولا قانون الضرائب المباشرة لا على شكل معين يتعين إفراغ عريضة إدارة الضرائب فيه، ولا على أجل يتعين تقديمها خلاله، وتوجد حالتين يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إليهما إلى القاضي الإداري:

**1- الحالة الأولى:** حالة عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة مباشرة على القاضي الإداري. ففي هذه الحالة على مدير الضرائب بالولاية أن يعلم المكلف بالضريبة أن له أجل مدته ثلاثون يوماً للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته المكتوبة إن رأى ذلك مناسباً ويعلن رغبته في اللجوء إلى الخبرة، وعند انقضاء الأجل يسلم الملف إلى مدير الضرائب للولاية للاطلاع عند الاقتضاء على الملاحظات المقدمة، وإذا ما قدمت إدارة الضرائب وقائع وأسباب جديدة فإنه يتم اختيار المكلف بالضريبة بها قصد تقديم ملاحظاته من جديد.<sup>1</sup>

**2- الحالة الثانية:** سكوت الإدارة الجبائية وعدم إجابتها عن الشكوى بعد أربعة أشهر له حق رفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للمدة المذكورة أعلاه.

### الفرع الثاني: شرط الميعاد

كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعات الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة وواجبة الاحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلاً.

ومن خاصيات الدعوى الضريبية أن للإدارة امتياز المبادرة لرفع الدعوى أمام القضاء من تلقاء نفسها دون أن يفصل المدير الولائي في الشكاية الموجهة إليه من طرف المكلف، ونجد أن المشرع

<sup>1</sup> مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 37.

الجزائري حدد أربعة أشهر ومنحها للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوي المكلفين بالضريبة وهذا ما نصت عليه المادة 122/ الفقرة 01 من قانون المالية 2002.<sup>1</sup>

وإن تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية وجب التمييز ما بين ما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف أو الإدارة وكذلك نوع النزاع أهو نزاع الوعاء أم نزاع التحصيل.

أولاً- ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف: حدد في هذه الحالة الميعاد بأربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار رفض التظلم أو تاريخ انتهاء مهلة السكوت المقررة للإدارة وهذا ما قرر في مجال نزاع الوعاء، أما في حال نزاع التحصيل فميعاد رفع الدعوى القضائية يختلف عن ميعاد نزاع الوعاء، فنجد أن الأجل الممنوح في نزاع التحصيل هو شهر وهذا الأجل يعتبر قصير رغم ما يحققه للمكلف في حالة حجز المنقولات التي يحتاجها في العمل أو سلع سريعة التلف، فلقد منح المشرع المكلف بالضريبة أجل 04 أشهر لدراسة شكواه من قبل مدير الضرائب نص المادة 76 فقر 02 قانون الإجراءات الجبائية ومنح له كذلك أجل 04 أشهر للطعن أمام القضاء في قرارات المدير الولائي للضرائب.

ثانياً- ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الجبائية: الأصل أن الإدارة الجبائية تكون في موقع المدعى عليها، واستثناء عن ذلك منح لها القانون رفع دعوى أمام القضاء تلقائياً دون أن تفصل في الشكاية المقدمة من طرف المكلف وبالتالي تتحول من مدعى عليها إلى مدعي، ولكن يجب مراعاة ما يلي:<sup>2</sup>

1- إطلاع المشتكي بأن احتجاجه قد تم تحويله إلى العدالة وإعلامه بأنه غير ملزم بتقديم شكاية من جديد، وأن يشترط كتابة الطلب على ورق مدموغ.

2- إعلامه بالأجل الممنوح له للإطلاع على الملف الذي تم إيداعه لدى المحكمة الإدارية، وهذا قصد تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسباً، أو يعلن عن رغبته إن كانت له رغبة في الاستعانة بالخبرة

<sup>1</sup> المادة 01/122 تنص على أنه: يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في مدة أربعة أشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.  
<sup>2</sup> المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2019.

وهذه المدة محددة بـ 30 يوما، وهذا الميعاد لم تنص عليه قوانين الضريبة بل جاء ضمنا في نص المادة 81 ف 6 و 8 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

كما يحق لمدير الضرائب الولائي الطعن في قرارات اللجان الإدارية إذا كانت مخالفة لنص قانوني في أجل 30 يوما من تاريخ صدور قرار اللجنة.

### المطلب الثاني: إجراءات التحقيق وطرق الإثبات في الدعوى الجبائية

تعد اجراءات التحقيق في الدعاوى الضريبية إلى غاية صدور الحكم القضائي لا تخرج عن الاجراءات المنتهجة في غيرها من المنازعات الادارية، باستثناء بعض الاجراءات الخاصة المنصوص عليها صراحة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الاجراءات الجبائية، فهذه الاجراءات تعد اجراءات فاحصة او تحقيقية من خلالها يتمتع القاضي بدور توجيهي للدعوى.

### الفرع الاول: اجراءات التحقيق

ان المشرع الجبائي في نص المادة 84 الملغاة، نص على ان إجراءات التحقيق العادية التي اعتمدت على أحكام هذه المادة أصبحت غير مجدية، حيث أكد المشرع الجبائي إجراءات التحقيق، فيقوم القاضي بالأمر بإجراء عملية التحقيق الخاصة اذا رأى اهمية لذلك، او إذا أمر المكلف بدفع الضريبة بذلك قبل اتخاذ القرار في الدعوى المرفوعة، وهذا ما قضت به المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

### أولا- التحقيق الإضافي

<sup>1</sup> المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2019.

لقد نص المشرع الجزائري في المادة 1 - 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن إجراءات التحقيق الخاصة هي الوحيدة التي يجوز للقاضي الأمر بها في الضرائب المباشرة كالرسم على رقم الاعمال، و هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وفي حالة ما إذاتمت عملية إجراء التحقيق الإضافي، أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد.<sup>1</sup>

#### ثانيا-مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد:

إذا رأى القاضي بان المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فانه يمكن له ان يأمر بمراجعة التحقيق على يد احد اعوان الضرائب المباشرة غير ذلك الذي قام بالتحقيق الاول.وهذا يكون بحضور المدعي او وكيله، وحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي او عضوين من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.<sup>2</sup>

وبعد اتمام عملية التحقيق والتدقيق يقوم العون الذي كلف بعملية اجراء التحقيق يحرر محضر يتضمن ملاحظات المدعي، ورئيس المجلس الشعبي البلدي ان اقتضت الضرورة لذلك.كما يبدي هو بدوره رأيه بشأن النزاع، ثم يرسل الملف الى المدير الولائي للضرائب لإبداء طلباته في الموضوع، ويتم تحويل الملف كاملا الى المحكمة الادارية صاحبة الاختصاص للفصل في الموضوع.

#### الفرع الثاني: الخبرة

تمثل الخبرة احدى الاجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الادارية سواء اكان ذلك تلقائيا او بناء على طلب احد اطراف الخصومة الادارية او المكلف بالضريبة او كليهما معا، فالخبرة كإجراء نجد انه تم تنظيمه في القواعد العامة والخاصة، حيث نظمها المشرع الجزائري في المادة 858 من

<sup>1</sup> حسين طاهري، المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 27.  
<sup>2</sup> امزيان عزيز:المرجع السابق، ص79.

قانون الاجراءات المدنية والإدارية، والتي تحيلنا الى المواد من 125 الى 145 من نفس القانون. كما تطرق اليها قانون الاجراءات الجبائية في المادتين 85 و86 منه بالإضافة للقانون رقم 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.<sup>1</sup>

فالخبرة كوسيلة من وسائل التحقيق هي استشارة فنية يطلبها القاضي من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد اطراف الدعوى لمساعدته على الفصل فيها، ولقد استقر القضاء الإداري على الأخذ بتلك الوسيلة في مجال إثبات الدعوى الإدارية لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى، إضافة لانتفاء تناورها مع روابط القانون العام، و تمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، حيث يتم اختيار أشخاص من ذوي الاختصاص وتمنح لهم مهمة تقنية لإبداء ملاحظاتهم فيقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل النزاع.<sup>2</sup>

وتهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضبة للقاضي، حسب أحكام المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

### أولاً: تعيين الخبير ورده

إن اللجوء إلى الخبرة في هذا المجال تقرره المحكمة الإدارية من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الاطراف المتنازعة.<sup>3</sup>

#### 1-تعيين الخبير

عندما تأمر بإجراء خبرة فإنها تختار الخبير المعين من ضمن القائمة المعتمدة وتسند اليه المهمة بغض النظر عن نوع التعيين ان كان تلقائيا او بناء على طلب احد اطراف الخصومة طبقا

<sup>1</sup> رشيد خلوفي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007، ص 171.

<sup>2</sup> حسين فريجة، المرجع السابق، ص 140.

<sup>3</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 81.

للمادة: 86 الفقرة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية، غير انه كاستثناء يحق للمحكمة الادارية ان تسند هذه المهمة الى ثلاثة خبراء، الاول معين من طرف المحكمة الادارية والثاني يعينه المكلف بالضريبة والأخير معين من قبل ادارة الضرائب، فمهمة الخبير هذه كقاعدة عامة لايمكن اسنادها الى احد الموظفين المشاركين في اعداد الضريبة المتنازع بشأنها، بالإضافة الى انه لايمكن ان يعين كخبير كل شخص ادلى برأيه في القضية المتنازع بشأنها.<sup>1</sup>

كما تضمنت المواد من 126-131 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية تعيين الخبراء، حيث اشارت المادة 127 الى انه في حالة تعدد الخبراء المعينين فإنهم توكل المهام اعمال الخبرة معا وبذلك يعدون تقريرا واحدا، وفي حالة اختلاف رأيهم يتعين على كل واحد منهم تسبيب ذلك.<sup>2</sup>

### 1- رد الخبير

يحق لكلا طرفي النزاع "المكلف بالضريبة والإدارة" رد الخبير سواء المعين من قبل المحكمة الادارية او من قبل الخصم ، ثم يوجه طلب الرد الى المحكمة الادارية في اجل اقصاه ثمانية 08 ايام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير، وعلى الاكثر قبل بداية اجراء الخبرة، ثم يبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، كذلك طبقا للمادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية واستنادا للمادة 132 و 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فبالعودة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف أن رد الخبير لا يقبل إلا في الحالات التالية:<sup>3</sup>

### أ- القرابة المباشرة.

<sup>1</sup> رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 173.

<sup>2</sup> المواد 126-131 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية

<sup>3</sup> نصر الدين هنوني، نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 112.

ب- القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة.

ج- وجود مصلحة شخصية او سبب جدي.

### ثانيا: اجراءات الخبرة

يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين كذلك قبل عشرة "10" أيام على الأقل من بدء العمليات طبقاً لأحكام المادة 86 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة.<sup>1</sup>

ثم يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، ويحق للأطراف التي تم إبلاغها، أن تطلع عليها في أجل عشرين 20 يوماً كاملة.

وفي الأخير بعد انتهاء عملية الخبرة يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريهم وأتعابهم، ويتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية ( هذا ما تضمنته المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية، فاللجوء للخبرة لا يعني أنها ملزمة للقاضي الإداري، بل تتميز دائماً بالطابع النسبي استناداً إلى مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي الإداري وحده، باعتباره غير ملزم بنتائج الخبرة، حتى ولو كانت على المستوى المحاسبي، ويحق للمحكمة الادارية ان تأمر بإجراء خبرة تكميلية جديدة ان اقتضى الامر ذلك.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: قرار المحكمة الادارية

<sup>1</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 82.

<sup>2</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة الطبعة الثالثة، 2008، ص 79.

وطبقا لنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية فإن القضايا المعروضة أمام المحكمة الادارية يحكم فيها طبقا لأحكام الأمر 154 - 66 ، المؤرخ في 08 يونيو 1966 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية الجزائري، وبالتالي فإنه يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة للفصل في القضية المتنازع فيها، المعروضة امامها، بحيث انه بعد استنفاذ جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين، وبعد ان تصبح القضية مهيئة للفصل فيها أي أنها لا تحتاج الى تحقيق إضافي ويكون الاطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع.<sup>1</sup>

يقوم المقرر بإيداع تقرير مكتوب ثم يحيل الملف للنيابة العامة للاطلاع عليه، وذلك خلال شهر ويقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس لتحديد الجلسة ليتم خلالها صدور قرار المحكمة في موضوع النزاع، فيأمر بعدها الكاتب بان يخطر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة قبل ثمانية ايام على الاقل من تاريخ الانعقاد.

#### أولاً: صدور القرار ومحتواه

##### أ- شكل القرار

يتم إصدار القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأت المحكمة أن في العلنية خطراً على النظام العام، مع حضور قضاة التشكيلية الذين تداولوا في القضية وعددهم ثلاثة حسب ما نصت عليه المادة 03 من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، والتي تنص : يجب لصحة احكامها أن تتشكل المحكمة الإدارية من ثلاثة قضاة على الاقل من بينهم رئيس ومساعدان إثنان برتبة مستشار.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 84.

<sup>2</sup> لمادة 03 من القانون 98/02 المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في، 30/05/1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر، ع، 37. 1998.

فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخيرا طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى عندئذ للمداولة بغية دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن جميع البيانات المقررة قانونا.<sup>1</sup>

### ب- بمحتوى القرار

تبدأ صيغة القرار القضائي في الدعوى الإدارية عموما بكلمة "يقرر" حسب نص المادة 890 ق. إ. م إ، ويجب ان يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ويجب أن يتضمن القرار البيانات التالية:

1-الجهة القضائية التي أصدرته.

2- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.

3- الإشارة إلى تلاوة التقرير.

4-تاريخ النطق بالقرار.

5- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء، ....الخ.<sup>2</sup>

ويتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك، مع ذكر اسم قاضي المحكمة الإدارية ومقرها، مع تبيان تغيب او حضور الخصوم وكذا اعضاء المحكمة الادارية الذين اشتركوا في القرار ومحتواه وتبيان قيمة التخفيض ان وجدت، او الرفض الكلي للطلب.

<sup>1</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 85.

<sup>2</sup> انظر المادة 553 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

ثانيا: تبليغ القرار واثاره

يبلغ القرار الى جميع اطراف الدعوى، وتنتج عنه آثار قانونية سواء بالنسبة للمكلف أو ادارة

الضرائب

أ- تبليغ القرار

فالتبليغ عادة ما يكون وفق ما هو معمول به عن طريق المحضر القضائي، وهو ما كرسه  
المشع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال المادة " 894 " منه والتي تنص " يتم  
التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم، عن طريق محضر قضائي " ، أما المادة " 895 " من نفس  
القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة ان يأمر بتبليغ الحكم او الأمر الى الخصوم عن  
طريق أمانة الضبط.<sup>1</sup>

- اذا كان المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وفي حالة انعدام  
موطنه بالجزائر، فإنه يبلغ القرار او الحكم وفقا لأحكام المادتين 414 و 415 من قانون الإجراءات  
المدنية والإدارية، أما إذا كان المكلف بالضريبة شخص معنوي فيجب ان يكون تبليغ القرار في مقر  
الشركة أو المؤسسة.

ب- آثار القرار

من بين الآثار الأساسية المترتبة عن القرار الصادر عن المحكمة الادارية في ميدان المنازعات الجبائية :

1- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية الإدارية

من بين نتائج صدور الحكم استنفاذ سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الجبائي المطروح،  
بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، ماعدا الحالات المذكورة في نص

<sup>1</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 86.

المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلة في الطعن بالمعارضة او اعتراض الغير الخارج عن الخصومة او دعوى تصحيح الخطأ المادي او تفسيره.<sup>1</sup>

## 2- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه

من بين اهم الاثار المترتبة عن صدور الحكم عن المحكمة الإدارية وحيازته لقوة الشيء المقضي فيه، مالم يطعن فيه بالاستئناف خلال الفترة المحددة قانونا فطبقا لأحكام المادة 296 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، يكون الحكم حائزا لقوة الشيء المقضي فيه بمجرد النطق به، وبالتالي ينتج اثاره بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف بالضريبة، وليس من حقها التنصل من آثاره.<sup>2</sup>

## المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة

يختص مجلس الدولة بإعتباره كدرجة ثانية من درجات التقاضي بالفصل في الإستئناف المرفوع ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الضريبة كما يختص أيضا بالنظر في الطعون المقدمة عن طرف المكلفين بالضريبة ضد القرارات التي يصدرها في حدود ما ينص عليه القانون.

إن إجراءات التقاضي على مستوى مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبة لاتخرج عن الإطار القانوني العام للإجراءات المتبعة في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة.

فلا توجد نصوص خاصة تنظم إجراءات التقاضي بخصوص المنازعات الضريبة، لا في قانون الإجراءات الجبائية ولا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup> المادة 285 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

<sup>2</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 87.

## المطلب الأول: إجراءات إسئناف الدعوى الجبائية

يعد الاستئناف من طرق الطعن العادية التي يلجأ إليها الطرف الذي يشعر بالغبن من جراء حكم الدرجة الأولى، حيث يقوم بنقل القضية إلى جهة التقاضي الأعلى درجة بغرض الحصول على إبطال أو إلغاء الحكم المطعون فيه، ويظهر هذا من خلال اعتماد المشرع الجزائري لمبدأ التقاضي على درجتين، حيث نصت المادة 10 من القانون العضوي 01-98 على ما يلي: يفصل مجلس الدولة في إسئناف القرارات الصادرة إبتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.<sup>1</sup>

وهو ما نصت عليه أيضا المادة 02 من القانون 02-98 بقولها أن أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

كما أجازت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه الإسئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواع من قبل مصلحة الضرائب.

## الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة في الاستئناف

يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال، بالمستأنف والمستأنف عليه، فيشترط حسب المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية توافر الصفة والمصلحة، فنجد ان المشرع جعل الصفة من النظام العام دون المصلحة. حيث نجد أنه لم يشر للأهلية، وهذا يعني أنه تبني الرأي الفقهي الذي يعتبر الأهلية من إجراءات الخصومة وليس من شروط الدعوى.

## أولا: الصفة

<sup>1</sup> عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 296.

الصفة في التقاضي، تعني أن يكون المدعي في وضعية تسمح لمباشرة الدعوى، أي أن يكون في مركز قانوني سليم يتيح له التوجه إلى القضاء، فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب، فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، فلا تقبل الدعوى التي ترفع من فرد ليست له الصفة، في إلغاء الحكم مهما تكن صلته بالمكلف إلا إذا كان له توكيل في هذا الشأن.<sup>1</sup>

وعلى العكس يقبل الطعن المقدم من شركة ضد حكم المحكمة من الشخص الذي يمثلها طبقاً لقانونها النظامي أو بناء على توكيل عام، كذلك يجوز للمكلف الذي لم يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ولكنه أدخل فيها أن يستأنف الحكم إلى مجلس الدولة وذلك بطريقة معارضة الخصم الثالث.<sup>2</sup>

وأن شرط الصفة في الاستئناف أضيق في الدعاوي الابتدائية والتي يكون صاحب الحق فيها محل الاعتداء هو الذي يبشر الدعوى أما الصفة في الاستئناف، فيكون صاحب الحق في هذا الطعن مقتصرًا على من كان خصمًا في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلًا فيها.<sup>3</sup>

وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بصفة غير مباشرة رداً على دفاع المستأنف عليه الذي أنكر صفة رفع الاستئناف لوزير المالية في الدعوى الجبائية، حيث قالت أن مدير الضرائب قد رافع الدعوى الابتدائية لحساب وزير المالية باعتباره ممثلًا له، وبالتالي فإن الدفع الذي يحتج به المستأنف عليه غير مؤسس ولا يعتد به حيث أنه بموجب المادة 38 من قانون الضرائب المباشر، فإن المشرع أجاز للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية بصفة مباشرة، فشرط الصفة ويعتبر من النظام العام وبالتالي يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائياً ودون

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص 157.

<sup>2</sup> حسين فريجة، المرجع السابق، ص 129.

<sup>3</sup> سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الجزء الثاني، قضاء التعويض، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 2003، ص 51.

طلب من أحد الخصوم بعدم قبول الطعن في حالة رفعه من او ضد اشخاص لم يكونوا اطرافا في المنازعة الابتدائية.

### ثانيا: المصلحة

لا يوجد تعريفا قانونيا للمصلحة، بينما نجد تعريف الفقه للمصلحة على أنها " الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها للجوء الى القضاء. فيشترط في المدعي، فضلا عن صفته وأهليته في التقاضي أن تكون له أيضا فائدة يجنيها من وراء مباشرة دعواه، كأن يكون مضورا في دعوى القضاء الكامل، سواء هو ذاته أو ذوي حقوقه بعد وفاته، فإن شرط المصلحة، وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع دعاوي القضاء، تطبيقا لمبدأ هام مفاده أنه لا مصلحة فلا دعوى فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للمدعي أو المستأنف، حكم مجلس الدولة بعدم قبول الإستئناف، ومثال ذلك أن يطالب المستأنف برفع الضريبة التي سبقت أن قررت المحكمة الادارية برفعها، أو ينازع في ضريبة لم يخضع لها ويتساهل القضاء الإداري في قبول شرط المصلحة بالنسبة لدعوى الإلغاء، بينما يتشدد، فيه بالنسبة لدعوى القضاء الكامل.<sup>1</sup>

وما نلاحظه سكوت المشرع عن تخلف هذا الشرط من دون تبيان جزاء تخلفها في الدعوى، بعكس شرط الصفة المذكور في نص المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية. وبالتالي المصلحة ليست من النظام العام ولا يجوز للقاضي اثارها من تلقاء نفسه.<sup>2</sup>

### ثالثا: الاهلية

يختلف الأمر بالنسبة لأهلية الشخص الطبيعي عنه بالنسبة لأهلية الشخص المعنوي، فبالنسبة للشخص الطبيعي أي الفرد يشترط القانون المدني في المادة 40 بلوغه سن الرشد يوم رفع

<sup>1</sup> فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 37.

<sup>2</sup> المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية 2008.

الدعوى، وهي 19 سنة كاملة دون أن يكون مجنوناً أو معتوهاً أو محجوراً عليه بحكم قضائي، وكذلك عندما يكون مدعياً أو متدخلاً في الخصام أن يدفع مبلغاً مالياً يحدده القاضي يدفع بكتابة الضبط في شكل ضمان يغطي المصاريف والتعويضات.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للشخص المعنوي فيجب التفرقة بين ما إذا كان هذا الشخص هيئة تابعة للقانون الخاص أو هيئة إدارية عمومية، فالشخص الاعتباري الخاص مثل الشركات الخاصة والمؤسسات العمومية الاقتصادية في معاملاتها العادية يمثل أمام القضاء من طرف الهيئات التنفيذية التي يخولها القانون الأساسي لذلك الشخص المعنوي، ويمثل الأشخاص الاعتبارية الإدارية، ماعدا الدولة ممثلوها المحددين لهذه المهمة، ولقد نصت المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية عن الاهلية ضمن الدفع ببطلان الإجراءات وتعد الاهلية من النظام العام بحيث يجوز لأي طرف من الخصوم اثارتها في اي مرحلة كانت عليها الدعوى ويجوز للقاضي اثارتها من تلقاء نفسه.

#### الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف

يمكن استخلاص هذه الشروط بالرجوع إلى أحكام المادة " 902 " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي كالتالي:

#### أولاً: أن يكون الحكم المستأنف قضائياً

أي صادر من جهة قضائية، متمثلة في المحكمة الإدارية وما يجدر الإشارة إليه هو ان قانون الإجراءات المدنية والإدارية اضاف امكانية الاستئناف في الاوامر الصادرة عن ذات الهيئة بشرط ان تكون قضائية وهذا ما حددته المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>2</sup>

#### ثانياً: أن يكون الحكم المستأنف صادر ابتدائياً

<sup>1</sup> بوحميدة عطاء الله، المرجع السابق، ص 187.  
<sup>2</sup> المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

إذا كان الاستئناف لا ينصب إلا على الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أي حكم قضائي يمكن استئنافه بل يجب أن يكون هذا الحكم ابتدائياً، فبخصوص المنازعات الجبائية نجد أنها من اختصاص المحاكم الإدارية والتي تختص بالفصل فيها ابتدائياً، بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة. وشرط الحكم الابتدائي يقصد به استبعاد الحكم التحضيري كالحكم الصادر بشأن إجراءات التحقيق تحضيراً للفصل في الموضوع.<sup>1</sup>

ثالثاً: أن يكون الحكم المستأنف صادراً عن المحاكم الإدارية

أن المنازعات الجبائية تدخل في اختصاص المحكمة الإدارية، ما عدا حينما لا تظهر فيها الإدارة الجبائية كسلطة عامة، أي تتصرف كأفراد العاديين، مثل حلول الإدارة الجبائية محل المدين لإستيفاء ديونه لدى الغير وبالتالي يجب أن يكون الحكم الذي يتم استئنافه أمام المجلس القضائي صادر عن محكمة إدارية

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف

نجد أن المشرع الجزائري تناول كل من الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي:

أولاً: الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط بمجلس الدولة، ثم يقوم أمين الضبط بتقييد القضية حسب تاريخ الإيداع والرقم التسلسلي في سجل خاص، على أن يقدم للمستأنف وصلاً باستلام العريضة، وأن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت بأنه معفي من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم تسجيل الطعن

<sup>1</sup> امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 91.

بالاستئناف، أو يثبت أنه معفي من دفع قيمة الرسم على أساس المساعدة القضائية. بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلاً.<sup>1</sup>

فلقبول عريضة الاستئناف شكلاً يجب أن يرفق بها الإيصال المثبت المقرر لدفع الرسم القضائي لإيداعها، وبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله بدوره إلى رئيس المحكمة المختصة لتعيين القاضي المقرر، والذي يقوم بعد وصول الملف إليه بتبليغ أطراف الخصومة به، وبناءً على ظروف القضية يحدد أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود.

كما يجوز للخصوم أن يطلبوا كل وثيقة أو مستند يفيد فض النزاع وهذا وفقاً لما قضت به المادة 844 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبعدها يتم تبليغ الطلبات والأعمال الاجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثلهم طبقاً لأحكام المادة 845 من نفس القانون.

كما يجب أن تتوفر في عريضة الاستئناف البيانات الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي كالتالي:<sup>2</sup>

- أن يكون الطلب مستقلاً بالنسبة لكل حكم على حدى.

- أن يكون موقفاً عليه من الطاعن أو من يمثله.

- أن يكون مقمداً على ورق مدموغ.

- أن يكون مسبباً.

- أن يرفق بالطلب عدد من النسخ والحكم المطعون به.

<sup>1</sup> عبد القادر عدو، المرجع السابق، ص 293.

<sup>2</sup> رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ج 2، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 217.

-ان تكون عريضة الاستئناف موقعة من قبل محامي معتمد لدى مجلس الدولة تحت طائلة عدم القبول وفقا لأحكام المادة 905 قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

كما يجب ان ترفق عريضة الاستئناف بعدد من النسخ يساوي عدد الخصوم طبقا لما قضت به المادة 541 من نفس القانون.

#### ثانيا: ميعاد تقديم الاستئناف

يقصد بميعاد الاستئناف "المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف، فحسب المادة " 91 " من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل الاستئناف بالنسبة لإدارة الضرائب يسري من تبليغ المصلحة الجبائية، وفي هذا السياق يلاحظ أن المادة المذكورة لم تحدد سريان الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة، وهذا يعني تطبيق الاجال المنصوص عليها في المادة " 950 " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فلقد حدد المشرع أجل الاستئناف في مدة شهرين تسري وفق احكام المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية.

#### الفرع الرابع: أثار الطعن بالاستئناف

من أهم ما يترتب على رفع الاستئناف هو طرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية على مجلس الدولة، باعتباره قاضي إستئناف، ليعيد الفصل فيه من جديد، وهو ما يسمى بالأثر الناقل، فيصبح مجلس الدولة مختصا بالبحث في الاستئناف والفصل فيه، وبهذا يملك مجلس الدولة السلطات من حيث بحث الوقائع والوسائل القانونية وإتخاذ الإجراءات اللازمة، وينتج عن ذلك أن مجلس الدولة ليس مقيدا بحكم محكمة أول درجة، فله أن يلغي أو يؤيد حكمها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسين فريجة، المرجع السابق، ص 136.

ويثار في الطعن بالإستئناف مسألة حق مجلس الدولة في التصدي لموضوع النزاع بعد إلغاء القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، حيث أنه من المفترض في حالة عدم قانونية الحكم أن تعيد محكمة الإستئناف ملف الدعوى إلى المحكمة الإدارية للفصل فيه من جديد، وهذا تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، إلا أنه لتفادي أي تأخير فإنه يتم الفصل في الدعوى من طرف مجلس الدولة، ويعتبر حكم محكمة الدرجة الأولى كأن لم يكن أبداً، ويعتبر التصدي إجراءً جوازياً، فالبرغم من أن قاضي الإستئناف كثير ما يلجأ إليه، إلا أن هذا لا يقصد به سوى التأكيد على وظيفته كمرشد للمحاكم الدنيا وقيادتها إلى الإعتراف بأخطائها.<sup>1</sup>

كما أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، فهي تتضمن أحكام قابلة للتنفيذ فيها إلى غاية نهاية التحقيق وصدور قرار مجلس الدولة.

#### أولاً: عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف

ان المشرع الجزائري اقر قاعدة عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف وهذا ماتناولته المادة 908<sup>2</sup> من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، غير ان هذه القاعدة غير مطلقة، فإذا كان المشرع قد سمح للأفراد طلب وقف تنفيذ القرارات الادارية بشروط معينة، فانه اجاز للمستأنف في هذه الحالة وقف تنفيذ الحكم المستأنف الى غاية صدور الحكم النهائي للخصومة أما في حالة صدور الحكم ضد الإدارة، فإنه لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها، فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر قبولاً منها لمحتوى الحكم، إذن فإن تنفيذ الحكم لا يعد قبولاً لما جاء به وإنما تفادياً للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية.

#### ثانياً: قرار مجلس الدولة

<sup>1</sup> حسين فريجة، المرجع السابق، ص 138.  
<sup>2</sup> انظر المادة 908 من قانون الاجراءات المدنية والادارية 09/08

## أولاً: صدور القرار

يجب أن يتضمن قرار مجلس الدولة بياناً بأسماء الخصوم، ومحل إقامتهم وما قدم من طلبات، وخلاصة ما استندوا إليه من أدلة وإن يشار إلى الحكم المطعون فيه، ومحضر وتقارير الخبرة إن وجدت، حيث يودع المستشار المقرر تقريره حول القضية عندما تصبح جاهزة للفصل فيها، ويحيل الملف إلى النيابة العامة، وتتمتع هذه الأخيرة بمهلة شهر لكي تقدم تقريرها الذي تودعه مع ملف الدعوى وبعد تقديم النيابة تقريرها وبعد إنتهاء المدة الممنوحة لها أو لم تقدم التقرير، يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن ويتم ذلك بالاتفاق مع الأطراف مع اخطارهم قبل تاريخ الجلسة ب 10 ايام مع اخطار محافظ الدولة بذلك لإبداء ملاحظات شفوية وهذا طبقاً للمادتين 885 و 889 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية لتحال بعد ذلك الى المداولة طبقاً للمادة 269 من نفس القانون.

وبعد انتهاء المداولة يتم نطق الحكم في جلسة علنية، حتى وان تمت اجراءات المحاكمة بشكل سري، وعليه يصدر المجلس قراره في الدعوى الضريبية ملتزماً بأحكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية كسائر الاحكام الصادرة عن الجهات الادارية في الموضوع.

## ثانياً: تبليغ قرار مجلس الدولة وتنفيذه

## 1-تبليغ القرار:

يكون التبليغ عن طريق المحضر القضائي، هذا الاجراء مكرس من قبل المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، في تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس، حيث وعن طريق الإحالة تطبق أحكام المادة " 894 " منه والتي تنص على أنه "يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في

موطنهم عن طريق المحضر القضائي"، أما المادة " 895 " من نفس القانون فإنها أجازت بصفة استثنائية ان يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.<sup>1</sup>

وعليه يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة الصادرة بواسطة المحضر القضائي كطريقة عادية، وبواسطة كتابة الضبط بموجب رسالة موصي عليها مع إشعار بالاستلام كطريقة استثنائية، إلى كل من الخصمين، المكلف بالضريبة ومصالحة الضرائب المعنية.<sup>2</sup>

إلا أنه فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، هو أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا في قانون الإجراءات الجبائية، المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة.<sup>3</sup>

## 2- تنفيذ القرار

تعد اهم مرحلة في التقاضي هي مرحلة تنفيذ القرار، وهو ما يهدف إليه المتقاضي من خلال لجوئه إلى القضاء، فطبقاً لأحكام المادة " 281 " من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القرارات لا تنفذ إلا إذا كانت ممهورة بالصيغة التنفيذية، حيث توقع وتسلم من طرف امين الضبط المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة تنفيذه، وتحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية: "نسخة مطابقة للأصل مسلمة للتنفيذ".

ان تنفيذ القرارات الإدارية يطرح إشكالا كبيرا، مقارنة بالأحكام المدنية كذلك بسبب الحماية المقررة للمال العام، الذي لا يمكن الحجز عليه، إضافة إلى أن القاضي الإداري لا يمكنه توجيه أوامر للإدارة طبقاً لمبدأ الفصل بين السلطات

<sup>1</sup> حسين فريجة، المرجع السابق، ص 118.

<sup>2</sup> امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 109.

<sup>3</sup> امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 109.

أو السلطة الإدارية والسلطة القضائية، فالإدارة تقوم بإصدار قراراتها بحرية في حين يستقل القاضي في القيام بعمله والمتمثل في الفصل في النزاعات المطروحة امامه.

### المطلب الثاني: إجراءات نقض الدعوى الجبائية

يتميز نقض الدعوى الجبائية أمام الجهات القضائية بعدم إيقاف التنفيذ، والتي يمكن أن ترتب حالات يصعب حلها، لذا فالغرض من ذلك حماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة فإن المشرع الجزائري، كباقي التشريعات الأخرى، وضع مجموعة من الشروط يجب على قاضي الأمور المستعجلة أن يتقيد بها.

كما جاء نص المادة 235 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كآتي: تطبق المواد من 231 إلى 234 و238 من هذا القانون على التنازل المتعلق بالإستئناف والمعارضة والطعن بالنقض، وعليه يمكن القول أن المشرع أجاز للطرف الذي يطعن بالإستئناف على الحكم الضريبي أمام مجلس الدولة سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن يتنازل عنه، ويمثل هذا الأخير الوسيلة المخولة قانونا للمستأنف، لكي ينهي الخصومة الضريبية في مهدها، ولا يترتب عليه التخلي عن الحق في الدعوى.

لا يترتب على إعتراض الغير ضد القرار الصادر عن مجلس الدولة في مجال المنازعات الضريبية وقف تنفيذه، غير أنه لقاضي الإستعجال أن يأمر بوقف تنفيذها متى كان من شأن تنفيذ ذلك القرار أن يرتب أضرارا من الصعب إصلاحها.<sup>1</sup>

حيث نصت المادة 386 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: يجوز لقاضي الإستعجال أن يوقف تنفيذ الحكم أو القرار أو الأمر المطعون فيه، بإعتراض الغير الخارج عن الخصومة حسب الأشكال المقررة في مادة الإستعجال.

<sup>1</sup> المادة 386 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: الشروط الشكلية والاجرائية

أولاً: إجراءات رفع الدعوى

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع بها الدعوى العادية، إلا أنها تختلف عليها في بعض الأمور نظراً لما تتميز به الدعوى الاستعجالية وما تقتضيه طبيعة القضاء الاستعجالي اعتباره قضاء استثنائي، وهذه الإجراءات متمثلة في:

1- شرط الكتابة: ترفع الدعوى الاستعجالية في مادة الجباية بعريضة مكتوبة ويشترط فيها أن ترفع من قبل المدعي إلى رئيس المحكمة المختصة ويجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة للعرضة العادية، فوفقاً لنص المادة 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه يجب تضمين العريضة الرامية لاستصدار تدابير إستعجالية على عرض موجز للوقائع كالأوجه المبررة للطابع الاستعجالي للقضية.

وبالنسبة للعريضة فيجب أن ترفق بنسخة من عريضة دعوى الموضوع والا كانت محل عدم قبول وفقاً لما جاء في المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فالمشرع الجزائري لم يكتفي بوصول ايداع العريضة أما جهة الموضوع وهو ما يثبت رفعها، وإنما أضاف نسخة من العريضة ليطمئن قاضي الاستعجال بوجود ارتباط بين الدعويين وهو ما تضمنته المادة 834 من نفس القانون.<sup>1</sup>

2- استدعاء المدعي عليه: لم تشترط المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضرورة استدعاء المدعي عليه المحتمل إختصامه، بينما في الطلبات المستعجلة، التي تتم برفع دعوى إستعجالية فيشترط تبليغ العريضة إلى المدعى عليه المحتمل إختصامه مع تحديد أجل .

3- توافر شروط الصفة والمصلحة والأهلية: الشروط الأساسية في كل دعوى قضائية توفر شروط الصفة والمصلحة والأهلية وقد نصت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على شروط

<sup>1</sup> المادة 926 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قبول الدعوى بصفة عامة بالإضافة الى ما اكدته احكام المادة 65 من نفس القانون، وانعدام هذه الشروط يؤدي بالدعوى الى عدم القبول.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الحكم في الدعوى الاستعجالية واثره على دعوى الموضوع

بتوافر الشروط الشكلية والموضوعية وبعد رفع الدعوى ودراسة ملف القضية من قبل القاضي، يصدر القاضي الاستعجالي امره في النزاع المعروض عليه.

### اولا: الحكم في الدعوى الاستعجالية

في القانون القديم طبقا لنص المادة 172 من قانون الاجراءات المدنية الأمور الإدارية المستعجلة يختص بها قاضي فرد، وهو رئيس المحكمة الادارية يصدر امر استعجالي باعتبار ان القضايا الاستعجالية لا تتطلب وقتا كبيرا. اما في القانون الجديد فهو يفصل بالتشكيكة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع طبقا لما تضمنته المادة 917 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وتعتبر القضية مهيئة للفصل فيها بمجرد استكمال الاجراء المنصوص عليه في نص المادة 926 من نفس القانون.<sup>2</sup>

يختتم التحقيق بانتهاء الجلسة مالم يقرر قاضي الاستعجال اختتامه في اجل لاحق، والامر الاستعجالي كغيره يجب ان يتضمن ثلاثة اقسام هامة وهي:

1-الوقائع

2-الاسباب والحيثيات

3-منطوق الامر الاستعجالي

<sup>1</sup> المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> المادة 917 من قانون الاجراءات المدنية والادارية

## ثانيا: اثار الحكم على دعوى الموضوع

يرتب الأمر الاستعجالي آثاره من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ للخصم المحكوم عليه، غير انه يجوز لقاضي الاستعجالي أن يقرر تنفيذه فور صدوره، ويبلغ امين ضبط الجلسة، بأمر من القاضي، منطوق الأمر الممهور بالصيغة التنفيذية الحال الى الخصوم طبقا للمادة 935 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، فالأمر الاستعجالي القاضي بوقف تنفيذ القرار الاداري هو امر ذو طابع وقتي غير حائز على قوة حجية الشيء المقضي فيه، فحجيته تنتهي بمجرد الفصل في الموضوع.

## الفرع الثالث: استئناف الامر الاستعجالي وتنفيذه قبل الفصل في الموضوع

## اولا: استئناف الامر الاستعجالي

تخضع الاوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الادارية للاستئناف امام مجلس الدولة في اجل 15 يوم طبقا لنص المادة 920 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، ليفصل فيها مجلس الدولة خلال 48 ساعة طبقا لنص المادة 937 من نفس القانون. والملاحظ ان المشرع الجزائري لم يحدد أي اجراء شكلي للاستئناف في هذه الحالة وبالتالي نكيف القواعد العامة للاستئناف المنصوص عليها في المواد 949 الى 952 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية ويرفع الاستئناف الى الجهة القضائية المختصة حسب الاختصاص النوعي والإقليمي. والاستئناف الاستعجالي ليس له اثر موقف كما هو الحال في الدعوى العادية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 952 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية

## ثانيا: تنفيذ الامر المستأنف قبل الفصل في الموضوع

لا اشكال في تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الإستئناف، الا في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي، فإذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجود ضمان، يجب تقديمه من طرف المكلف حتى يتسنى له هذا التأجيل في التنفيذ.<sup>1</sup>

كذلك قاضي الإستعجال يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري، فإن أمر القاضي الإستعجالي يكون إما بقبول الطلب للمكلف المتضمن الحصول على أجل للتسديد وبالتالي توقيف تنفيذ قرار الغلق، أو بالرفض لهذا الطلب والتي ينتج تنفيذ قرار الإدارة. وبالتالي فإن قرار مجلس الدولة بالنسبة لاستئناف الأمر الاستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية، فإذا أيد الأمر الذي صدر في صالح الإدارة وهذا ما يضمن حقه أما إذا ألغى الأمر فإن الإدارة لا تفقد شيئا من حقوقها.

<sup>1</sup> عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 97.

## خلاصة الفصل الأول

يهدف تنظيم الإجراءات القضائية للمنازعة الضريبية إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة وحقوق الخزينة العامة إضافة إلى حماية الإدارة الضريبية.

وتعتبر مرحلة التسوية القضائية مرحلة إجرائية يتمتع فيها القاضي الإداري بسلطات واسعة نظرا لطبيعة القانونية لهذا النوع من المنازعات، والذي يمر بمرحلتين مهمتين بداية بمرحلة الإجراءات القضائية أمام المحكم الإدارية باعتبارها صاحبة الاختصاص عندما يقع في دائرتها مقر للإدارة الضريبية التي فرضت الضريبة عن طريق الدعوى الضريبية المرفوعة أمامها، وهنا يكون للقاضي سلطة التحقيق فيها عن طريق إجراءات التحقيق العامة والخاصة لما تعترضها عوارض تسمى بعوارض الخصوصية وبعدها يتم الفصل فيها مع إمكانية الطعن في الحكم الفاصل فيها.

أما المرحلة الثانية فتكون أمام مجلس الدولة الذي يحقق بالنظر في المنازعات الضريبية باعتباره قاضي اختصاص أول وآخر درجة فهو قاضي استئناف وقاضي نقض حيث يتم الفصل في المنازعات المطروحة أمامه عن طريق إجراءات الطعن ضد أحكام المحاكم الإدارية ولكل منهما إجراءاته وشروطه.

# الفصل الثاني

المتابعة الجزائية المتعلقة

بالدعوى الجبائية

تمهيد

بما أن الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية وهي تختلف عن باقي الجرائم الأخرى لذلك خصها المشرع بإجراءات متميزة سواء في المعالجة التي لا تتم بالتفتيش أو الإستجواب، بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من ناحية اثبات الواقعة ووسائل الإثبات التي لا يمكن اثباتها إلا بما نص عليه التشريع الضريبي،

ويتجسد التهرب الضريبي في الواقع عن طريق استعمال المكلف لطرق وتقنيات عديدة وذلك بهدف التخلص من العبء الضريبي إذ يمكن القول أن التهرب من الضريبة هو العمل على عدم الإلتزام بها كليا أو جزئيا أو التهرب من دفعها بعد استحقاقها كذلك كليا أو بصورة جزئية.

ونظرا للآثار السلبية العديدة وتأثير التهرب الضريبي الكثير على اقتصاد الدولة، فقد قام المشرع الجزائري بوضع عدة وسائل منها المعالجة وأخرى قمعية وهذا بهدف غلق جميع المنافذ أمام المتمردين من الضريبة بشتى الوسائل المتاحة.

### المبحث الأول: إجراءات المتابعة السابقة للدعوى الجبائية

إن من أكثر الآليات فعالية لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، آلية الوقاية على اعتبار أنه تتضمن العديد من الحلول التي تساعد على التقليل من هذه الظاهرة.

إذ تهدف الدولة من وراء استعمال هذه الآليات إلى الحد من هذه الأخيرة، وذلك بإتباع إجراءات وقائية لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من جهة وتفعيل التشريع الضريبي من جهة أخرى.

بالإضافة إلى ذلك تهدف الآليات الرقابية التي تضعها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي إلى رقابة مدى صحة المعلومات المصرح بها بهدف التهرب من دفع الضريبة سواء كانت بقصد أو بدون قصد.

### المطلب الأول: آليات مكافحة الجرائم ذات الطابع الجبائي

قبل اللجوء إلى مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وجب علينا البحث عن الإجراءات الوقائية للحد منها وذلك بإيجاد الحلول الممكنة بكل من المكلف بالضريبة والتشريع والإدارة الجبائية وذلك ابتداءً، بغلق جميع المنافذ على مستوى المكلف بالضريبة كإجراء وقائي، ثم البحث عن آليات الوقاية على مستوى كل من التشريع، والإدارة الجبائية.

### الفرع الأول: الإجراءات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية:

نتناول في هذا الفرع الإجراءات الوقائية بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية:

أولاً: الإجراءات الوقائية بالنسبة للمكلف بالضريبة:

يتوجب على الإدارة الجبائية توعية المكلفين بالضريبة و تحسيسهم بأن دفع الضريبة هو واجب أخلاقي قبل أن يكون قانونيا من قبل الإدارة الجبائية، كما تبين لهم حق الدولة في تحصيل هذه الضرائب التي تستخدم لتنمية المشاريع، وبذلك يكون المكلف بالضريبة على دراية تامة بكل المستجدات التشريعية من مواقيت الإيداع وأجال الدفع والقيمة وغيرهما.

بالإضافة إلى ذلك تلتزم الإدارة الجبائية بتحسين علاقتها بالمكلف عن طريق حسن الاستقبال لتغيير نظرته إلى الضريبة والحصول على تعاونه واستجابته للدفع.

وللوصول إلى هذه النقطة وجب على إدارة الضرائب الإلتزام بما يلي:

- عدم تعسفها في استخدام السلطات المحولة لها قانونا ضد المكلف بالضريبة، والحجز عليه دون مبرر قانوني.
- احترام الحريات الفردية والشخصية كحقه في الدفاع عن نفسه أو عند التعدي على حياته الشخصية، وفي حالة تطبيق الإدارة للقانون تطبيقا خاطئا أو القانون لا يرخص لإدارة الضرائب التدخل في الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

ويتوجب على الدولة أن تقوم بإنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرات الولائية للضرائب مهمتها تقديم الإرشادات والتوضيحات اللازمة للمكلف بالضريبة والمتعلقة بمختلف الأحكام والإجراءات الجبائية، شرح الحقوق والإلتزامات، ويجب أن تشيد من طرف موظفين مؤهلين من أجل إعطاء إجابات واضحة كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين.

1 برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009 ص317.

ولإزالة هذا التوتر قام المشرع الجزائري بإنشاء المصلحة العامة "DRPC" والتي مهمتها تحسين العلاقة بين الطرفين، تقدم خدمات ذات جودة للمكلف تعكس تطور التحضر والإعلام على المستوى المركزي والمحلي، كما تم إنشاء مكاتب للعلاقة العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تقوم بتنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وتقوم بنشر المعلومات لفائدة المكلفين.<sup>1</sup>

#### ثانيا الإجراءات الوقائية بالنسبة للإدارة الجبائية:

حتى تؤدي الإدارة الجبائية مهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بالمداخيل الحقيقية مكافحة للتهرب الضريبي بمختلف أنواعه باعتبارها هيئة تنفيذية لكل التشريعات والإجراءات القانونية، يجب أن تتضمن جهاز إداري ذو كفاءة يتماشى مع التطورات الجديدة، إذ أن أي تقصير أو خلل قد يؤدي إلى عدم تحقيق النتائج المرجوة في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

لذا يتوجب إصلاح الإدارة الجبائية من جهتين:

#### أولا: تحسين الإمكانيات البشرية:

لقد أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين الكمي والنوعي للإمكانيات البشرية خاصة بعد توجه الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق الذي أدى بدوره إلى زيادة النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة، مما يستوجب تدعيم الأجهزة الجبائية بالعدد

1 المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 28/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج1، عدد 59، 2006.

الكافي من الموظفين المتخصصين في هذا المجال مع ضرورة اختيار هؤلاء بناء على أسس علمية وعملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري و أقدمية معقولة وكفاءة متخصصة.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى ذلك لا بد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى التأهيل والتدريب.<sup>2</sup>
- تحسين علاقة الإدارة بالمولدين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، كما لا بد من تحقيق التعاون اللازم إضافة إلى الاستماع إلى انشغالاتهم والاهتمام بمقترحاتهم.
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف مثل كيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية.<sup>3</sup>
- تحسين مردودية الموظفين المعنيين بالرقابة وزيادة عددهم.<sup>4</sup>

ثانيا: تحسين الإمكانيات المادية:

من أجل تحقيق الغاية المرجوة للحد من التهرب الضريبي وتحسين فاعلية الجهاز الضريبي لا بد من اللجوء إلى وسائل مادية متطورة والمتمثلة في التكنولوجيا الحديثة والرقمنة الذي أصبح ضرورة لا بد منها تماشيا مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات وجيزة.

1 علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص124.

2 ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، العدد2/ 2003، ص30.

3 أعاد حمود القسيبي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص155.

4 La lettre de DGI bullent d'information de la direction général des impôts 64/2012, p5.

إضافة إلى إمكانية تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات وعدم ضياعها وسرعة الاطلاع عليها مما يحسن عمليات الرقابة الجبائية.

ويجب التنويه إلى أن هناك العديد من الإجراءات التي وضعت من قبل الإدارة الجبائية بهدف الحد من التهرب الضريبي منها:<sup>1</sup>

- تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش ومرتكي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية.
- إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخرينة العمومية لكن لا يمكنه إعفاؤه من المتابعة
- الفرع 2: الإجراءات الوقائية بالنسبة للتشريع الضريبي:

تسعى العديد من التشريعات الضريبية لبذل جهود قصوى من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والدليل على ذلك الإصلاحات الجبائية المستمدة لسد الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي. وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي يجب اللجوء إلى:

أولاً: تحسين التشريع الضريبي واستقراره:

1 عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوس السعيد، الجزائر، 2011، ص 56

تعتبر أحسن وسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي تمكن المشرع من صياغته صياغة جيدة تمكن المكلف منظمها واستيعابها دون بذل أدنى مجهود وهذا يسمح بغلق المجال أمام المتهرب، مما يستدعي أن تصاغ النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واضحا، إذ أنه حتى ولو تمت الاستعانة بذوي الخبرة لا يمكنهم تفسير النص إلا تفسيرا واحدا لا يشوبه أية غموض.

ولا يمكن الوصول إلى هذا المستوى من الدقة إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطات، كما تلعب الإدارة دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية بإزالة الغموض والنقص في حدود صلاحياتها المخولة لها عن طريق إصدار لوائح تفسيرية وتطبيقية للنصوص التشريعية دون أن تتعدى في ذلك حدودها بأن تعدل نصا أو تلغيه<sup>1</sup>.

#### ثانيا: تميز النظام الضريبي بالبساطة والعدل:

إن أحسن طريقة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي هي إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس ولا تترك مجالاً للتفسير<sup>2</sup>.

إذ يجب أن يتم التعديل بناء على ما يتناسب مع السياسة المالية والحالة الاقتصادية والاعتبارات النفسية وعادة ما يكون المكلف هو الطرف الضعيف واعتراضه يعتبر اعتراضا على الدولة وبالتالي يكون في مواجهة مباشرة معها وهذا لا يخدم أهداف السياسة الضريبية الرشيدة.

إذ يجب على المشرع الضريبي تفادي أدنى إزعاج ممكن للمكلف وحتى لا يلجأ للتهرب من دفع الضريبة تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها<sup>3</sup>.

1 برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 312.

2 العقيلي إبراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدرى الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية دراسة مقارنة، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 180.

3 ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 165.

بالإضافة إلى ذلك يجب مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.

### المطلب الثاني: آليات الرقابة على المسائل الجبائية

إن الوقاية من التهرب الضريبي من خلال العمل الجاد والفعال للإدارة الضريبية من أجل تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة وتقريبه منها لكسب ثقته وتوفير كافة الإمكانيات المدنية والبشرية لنجاح العملية الضريبية، وبما أن النظام الجزائري يقوم على أساس التصريح، فقد منح المشروع لإدارة الضرائب حتى الرقابة الجبائية من أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة من جهة وصحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

إذ يسمح حق الرقابة لهذه الإدارة من التأكد عن طريق إجراءات وتقنيات التشريع الضريبي لمعرفة مدى تأدية المكلف لواجباته وامكانية إلحاقه بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي. وبناء على ما سبق ذكره نتطرق لدراسة الوسائل الرقابية من خلال الفروع التالية.

### الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة<sup>1</sup>.

فالهدف منها ليس فرض الجزاءات بقدر ما هو عمل إداري يهدف للتحقق من صحة القواعد: إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ونظرا لتطبيقاتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ إلى توزيع

1 المادة 18، ف1، قانون الإجراءات الجبائية.

تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات<sup>1</sup>. فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها رقابة داخلية ورقابة خارجية.

### أولاً: الرقابة الداخلية:

وهي تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم وتقسم بدورها إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق

### 1/ الرقابة الشكلية:

مفادها أنه يجب على المحقق التأكد من وجود محاسبة كاملة ومنتظمة وكذا وجود محاسبة دقيقة، والتأكد من أن المحاسبة مقنعة وصادقة<sup>2</sup>.

ويكون ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم المقارنة بين المعلومات المتحصل عليها من التصريحات، لا سيما تلك المذكورة في التصريح السنوي وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريح. تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعتمدة<sup>3</sup>.

ويجب الإشارة أنه قبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل فإن العون المحقق يقوم بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبة للتأكد من أنها ممسوكة يوميا ومدعمة بالوثائق التبريرية

1 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص48.

2 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص112.

3 العوادي مصطفى - زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن هوس السعيد، الوادي، الجزائر، 2011، ص 12.

الضرورة من خلال بعض المؤشرات أهمها: تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجبارية وتاريخ شراء الدفاتر الممسوكة وحالتها<sup>1</sup>.

## 2/ الرقابة على الوثائق:

وهو الإجراء التالي للرقابة الشكلية والذي تقوم به الإدارة الفرنسية من طرف مفتشيه الضرائب التابع لها النشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، وذلك بعد أن يقوم المكلف بإحضار الوثائق والسجلات المحاسبية التي طلبت منه، ليقوم بعد ذلك الأعوان بفحص التصريحات فحصا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي<sup>2</sup>.

ويجب أن تحفظ هذه الوثائق لمدة 10 سنوات انطلاقا من تاريخ آخر عملية مقيدة في الدفاتر والوثائق، إذ تتميز هذه الأخيرة ببعض الخصائص الإجبارية وخصوصا بالنسبة للفواتير والتي يجب أن تشمل بصفة عامة التاريخ، طبيعة العمليات ومقدارها بالقيمة والكمية وتتمثل هذه الوثائق في الوثائق القاعدية، والوثائق المجملة<sup>3</sup>.

## ثانيا: الرقابة الخارجية:

وهي من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل الوجه الآخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي أي بالتنقل إلى المقر المعني للمكلف وتكون هنا الرقابة على شكلين إما عن طريق التحقيق في المحاسبة أو الرقابة المحاسبية بالنسبة للشخص المعنوي أو بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للشخص الطبيعي<sup>4</sup>.

1 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص48.

2 العوادي مصطفى و زين يونس، المرجع السابق، ص12.

3 زروقي نجيب، المرجع نفسه، ص49.

4 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص50.

1/ الرقابة المحاسبية:

طبقا لما جاء في نص المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية من الفصل الثاني التحقيقات الجبائية في التصريحات القسم الأول التحقيق في المحاسبة، فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، كما لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات<sup>1</sup>.

ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا. عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق<sup>2</sup>.

2/ التحقيق المصوب:

حسب ما ورد في المادة 20 مكرر فإنه: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو الجزء منها غير متقاربة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

1 المادة 20 ف 1، 2، 3 قانون الإجراءات الجبائية.

2 المادة 20 ف 1، قانون الإجراءات الجبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق شروط تهدف إلى تجنب أو تقليل الأعباء الجبائية.

وخلال هذا التحقيق فإنه يمكن أن يطلب من المكلف تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية، الفواتير، العقود و وصول الطلبات، ولا يمكن المباشرة بإجراء هذا التحقيق إلا بإعلام المكلف.<sup>1</sup>

### 3/ التحقيق المعمق:

بالإضافة إلى التحقيق الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر يتمثل في التحقيق المعمق والذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات ويخص هذا النوع كل من الضريبة على الدخل والضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين.

والهدف من وراء هذا النوع من التحقيق هو التحقق من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها والوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى.<sup>2</sup>

إذا فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح بالتجانس مع عناصر نمط المعيشة، الوضعية المالية، النفقات الاستهلاكية، نمو ثروة المكلفين.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة في مجال الرقابة الجبائية:

1 المادة 20 مكرر المرجع نفسه قانون الإجراءات الجبائية.

2 المادة 21، المصدر السابق، قانون الإجراءات الجبائية.

يجب على المكلفين الإلتزام بكل ما يتعلق بالضريبة سواء من ناحية الإلتزامات المحاسبية أو من ناحية الإلتزامات الجبائية.

أولاً: الإلتزامات المحاسبية للمكلف بالضريبة:

يلتزم المكلفون بالضريبة باحترام المبادئ العامة للمحاسبة وخاصة أولئك الذين يخضعون للنظام الجبائي الحقيقي، إذ تكون محاسبتهم قانونية ودقيقة، إذ يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية وهي<sup>1</sup>:

- مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات والتحرركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات.
- مسك دفتر الجرد والقيام كل سنة بجرد عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة واقفال كل حساباتها واعداد الميزانية وحساب النتائج.
- كما يجب ألا يحوي أي من الدفاتر "اليومي والجرد" على فراغ أو بياض أو كتابة هامشية.
- كما يجب أن تكون الصفحات مرقمة ومؤشرة من طرف قاضي المحكمة.

ولابد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية.

ثانياً: الإلتزامات الجبائية للمكلف:

هناك عدة تصريحات يجب على المكلف بالضريبة الإلتزام بها وهي:

1-التصريح بالوجود:

1 المادتين 9-10 من الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26/09/1975 يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101 الصادرة بتاريخ 19/12/1975.

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحاً بالوجود إلى متفشية الضرائب التابعين له طبقاً للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### 2-التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

ألزم القانون المكلفين بتقديم تصريح شهري أو فصلي بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً، أو عن طريق إقطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها، وذلك قبل 20 يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج المحدد من طرف الإدارة.<sup>1</sup>

### 3-التصريح السنوي:

على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا تصريحاً بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن الأرباح الصناعية والتجارية فقد ألزمهم القانون بالإيداع قبل 1 أفريل من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققها المكلف لدى متفشية الضرائب بمقر فرض الضريبة والنموذج يقدم مجاناً من الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

### 4-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط للمكلف الخاضع لنظام التحقيق، يتوجب عليه تقديم قبل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي لمداخليه.

1 لا بد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص152.  
2 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 52.

- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

هذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، أما في حالة الوفاة للمستغل الخاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المنوفي خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة<sup>1</sup>.

### 5-تدوين رقم التعريف الجبائي:

يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو أية عملية أخرى تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

### الفرع 3: أهداف الرقابة الجبائية:

بناء على ما سبق ذكره في الرقابة الجبائية يمكن استنتاج بعض الأهداف منها والمتمثلة في:

#### أولاً: الهدف المالي والاقتصادي:

تبرز أهمية الرقابة في الجانب المالي في الحفاظ على الأموال العامة من التلاعب والسرقة بمعنى حمايتها كم كل ضياع حتى تضمن دخول أكبر قد ممكن من الإيرادات في الخزينة العمومية وذلك عن طريق تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

1 المادة 195 من قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية ل 2021، الجريدة الرسمية عدد رقم 67، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.  
2 شيخي بلال، مغاري عبد الرحمن، دور في الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، 2013، ص32.

أما بالنسبة للهدف الاقتصادي من الرقابة الجبائية هو المحافظة على المال العام من ظاهرة التهرب الضريبي وحمائته لضمان أكبر تحصيل ضريبي، التي تنعكس على زيادة الإنفاق العام وبالتالي انعكاس الاقتصاد الوطني.<sup>1</sup>

ثانيا: الهدف الاجتماعي:

ويتمثل عموما في تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.

ثالثا: الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، وكذا مدى احترام التصريحات الجبائية، فالرقابة الجبائية تعتمد على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية وكذا معاقبة كل من يتهاون أو ينتهي عن دفع المستحقات الضريبية.

رابعا: الهدف الإداري:

إن الرقابة الجبائية ذات أهمية بالغة خاصة بالنسبة للإدارة الضريبية وذلك من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها، ويمكن تحديدها فيما يلي:

- إن الرقابة الجبائية تعمل على إعداد الإحصائيات اللازمة مثل نسب التهرب الضريبي.
- كما تلعب دور مهما في التنبيه إلى النقائص والثغرات الموجودة في التشريعات المعمول بها.

<sup>1</sup> مقالاتي منى، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، أكتوبر 2015، ص 6.

إن المعلومات التي تقدمها تساهم بشكل ملفت في زيادة المردودية كما تساعد على اتخاذ

القرارات السليمة في السياسة الجبائية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: العقوبات الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية

لا شك أن تحول المشرع الجزائري من تطبيق القواعد العامة في فرض دفع موارد المالية العامة لميجد من الفاعلية التي ينتظر منها ضمان موارد الخزينة العامة بقدر ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إضافية تقتضيها المتابعات القضائية والتي تنتهي بعقوبات جزائية بدون تحقيق هدفها، وهذا ما أدى بقانون المالية لسنة 2012 إلى تبني سياسة تصالحية تمكن من استرجاع أكبر قدر من الديون الجبائية وتم إلحاق هذه السياسة بوضع إجراءات خاصة، بالشكوى تعطي الفرصة للإدارة الجبائية من أجل تطبيق السياسة لصالحه وبنظر لخطورة الظاهرة التهرب الضريبي التي تنعكس سلبا على الخزينة العمومية ولتنمية الاقتصادية ومن أجل حماية مصالح الدولة و الحفاظ على استقرارها حاولت التشريعات الضريبية، قمعها وردعها وذلك عن طريق عقوبات أخف مما كانت عليه سابقا الغرامات مالية، عقوبات مقيدة للحرية بتقرير أدوات عقابية مختلفة.<sup>2</sup>

### المطلب الأول: العقوبات الإدارية ذات الطابع الجبائي

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا تلتزم الدولة بإتباعه للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بهدف معاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي هذه الجريمة، حيث انه متى تم اكتشاف العنوان المحققين بالمخالفات والأخطاء الجبائية يلجا مباشرة إلى تطبيق العقوبات تجاه المكلف الخاضع

1 شارقي ناصر، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.

2 الهمال حمزة - مرسلي عبد الحق، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد والدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص 168.

للرقابة، ويتم تقسيم هذه العقوبات إلى نوعين حسب درجة الخطورة وحجم المخالفة وهي عقوبات جبائية، وعقوبات جزائية.

### الفرع الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

تتخذ العقوبات الجبائية صورة الغرامات والمصادرة التي توقع على المتهم من الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف هذه العقوبات من نص لأخر مضمونا و مقدارا و ان كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات

#### أولا: الغرامات.

يرى معظم الفقهاء إن الغرامة الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة حيث تجمع بين صفتين هما العقوبة والتعويض، إذ أنها عقوبة هدفها الحصول على تعويض للخزينة العامة جراء ما لحقها من ضرر<sup>1</sup>.

والمشرع الجزائري أخذ بالطبقة المختلطة للغرامة الجبائية، وعليه وقبل الخوض في هذه العقوبات يجب أولا معرفة من هم الأشخاص الخاضعين للجزاء:

#### أ\_ المكلف بالضريبة:

يعتبر المكلف بالضريبة الفاعل الأصلي لارتكاب جريمة التهرب الضريبي وطبقا لنص المادة 41 قانون العقوبات يعتبر فاعله كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل، أو الوعد أو التهديد أو أساء استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي<sup>1</sup>.

1 ابن صفية الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكر مكملة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014 ص 73.

والمقصود بالمكلف هو كل مدين للخرينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب او الرسوم التي يتملص او يحاول التملص منها كليا او جزئيا بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانونا<sup>2</sup>.

### ب\_ الشريك:

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية والمادة 41 من الأمر 156\_66 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات، وتطبق عليه العقوبات المقررة إذ أن كل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقة الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف فيه مختلف القوانين الجبائية<sup>3</sup> طبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات فإنه كل من كان يشترك اشتراكا مباشرا، و لكن ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلية على ارتكاب الأفعال التحضيرية او المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك، يعتبر شريكا في الجريمة<sup>4</sup>.

### ج\_ الشخص المعنوي:

إن الجرائم الضريبية تتمتع بذاتية خاصة وخصائص مميزة ومن هذه المظاهر الذاتية، إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم ومن بين أهم وأخطر أنواع المساءلة والعقوبات المقررة قانونا توقيع غرامات مالية على مثل هؤلاء الأشخاص<sup>5</sup>.

1 المادة 41 من الأمر رقم 156-66 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم.

2 عوادي مصطفى، رحال ناصر، المرجع السابق، ص 31.

3 المادة 42 من قانون العقوبات.

4 المادة 41 من الأمر 156\_66 المتضمن قانون العقوبات.

5 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 151.

ولقد اقر المشرع الجزائري في قوانين الضريبة مبدأ مساءلة الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفة من طرف شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص وعموما أقرته المادة 9/303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و التي تنص على ما يلي عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصير الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.<sup>1</sup>

ولقد حصر المشرع الجزائري مسؤولية الأشخاص المعنوية في الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص كالشركات و الجمعيات و المؤسسات و الهيئات يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم.<sup>2</sup>

أما الأشخاص المعنوية العامة مثل: الدولة، الولاية، البلدية والمرافق العمومية فإنه لا يمكن مساءلتهم جنائيا لأنه يطبق عليها القانون العام.<sup>3</sup>

وبناء عليه فإن الشخص المعنوي يتحمل المسؤولية الجزائية على مخالفته الإلتزامات الضريبية باعتباره المسؤول القانوني و بالتالي فإن العقوبات المقررة تطبق عليه من جهة، ومن جهة أخرى تطبق على ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي.

أما إذا ارتكب جريمة التهرب الضريبي، فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى لغلق، حل مصادرة... على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقررة للحرية وبعض العقوبات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي باسم الشخص المعنوي أو الممثل المسير.<sup>1</sup>

1 المادة 13 من القانون رقم 12\_12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لل 2013، ج، عدد 72، الصادر في 30 ديسمبر 2012.

2 المادة 36 الأمر رقم 76\_103 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ن ج، عدد 103 صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، معدل و متمم، المتضمن قانون الطابع.

3 عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق ص 30.

وبناء على ما سبق تجدر الإشارة إلى أن الغرامات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا و مقدارا ويتضح ذلك فيما يلي:

#### أ\_ بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة:

هنالك نوعين من العقوبات الجبائية:

##### 1\_ عقوبات ثابتة:

حيث يعاقب على جميع المخالفات بالأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5000 دج إلى 25000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 424 إلى 527 قانون الضرائب المباشرة إذ تنص المادة 523 منه على انه دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لاسيما بالنسبة، وحق ضمان المعادن الثمينة ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 الى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات و الأحكام القانونية التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج الى 25000 دج، معدلة بموجب قانون المالية 2002.<sup>2</sup>

##### 2\_ العقوبات النسبية:

1 طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق جامعة قسنطينة 1، 2014 الجزائر، ص 152.  
2 المادة 523 قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة.

في حالة التهرب من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة او الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50000 دج وهو ما نصت عليه المادة 524 ف2 من نفس القانون، اما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للرقابة نذكر منها:<sup>1</sup>

\_ حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح ما بين

10000 دج إلى 100000 دج<sup>2</sup>

\_ حالة إتلاف الوثائق قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها أو رفض تقديمها وتتراوح الغرامة المقدمة ما بين 1000 دج إلى 1000 دج<sup>3</sup>.

- حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق غير صحيحة تفرض غرامة من 1000 بالنسبة للمخالفة الأولى المسلطة في حقهن 2000 بالنسبة للمخالفة الثانية وهكذا مع زيادة 1000 في مبلغ الغرامة لكل مخالفة جديدة.

ب\_ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

في حالة عدم التصريح بالوجود في الأجال المحددة يتعرض المكلف بالضريبة إلى غرامة جبائية تفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة بغرامة مالية محددة ب 30000 دج لمخالفة الإجراءات الجبائية.<sup>4</sup>  
أما بالنسبة للمكلفين المنتمين للنظام الجزائي او التقدير الإداري والذين يملكون الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المواد 15، 12، 30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيتعرضون لغرامة مقدرة ب 5000 دج.<sup>1</sup>

1 المادة 524 فقرة 2 المرجع نفسه.

2 المادة 537 فقرة 1، المرجع نفسه.

3 المادة 538 قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة.

4 المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المرجع نفسه.

كما يعاقبون أيضا بغرامة تتراوح ما بين 10000 دج الى 30000 دج عن عرقلة أعوان الضرائب في القيام بأعمالهم وهو ما أكدته المادة 1/304 من نفس القانون.<sup>2</sup>

### جـ\_ بالنسبة لقانون التسجيل:

وطبقا لما جاء في نص المادة 119 ق1 قانون التسجيل فإنه بالإضافة إلى العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضرائب أو عن طريق التديليس بغرامة تتراوح ما بين 5000 دج الى 20000 دج.<sup>3</sup>

أما فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

وطبقا لما جاء في نص المادة 33 من قانون الطابع فإن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبة المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10000 دج.

وتطبق غرامة جزائية تتراوح ما بين 5000 دج الى 20000 دج على كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال الغش وهذا طبقا لما جاءت به المادة 34 قانون الطابع<sup>4</sup>، كما قد تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس

1 المادة 3/194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المرجع نفسه.

2 المادة 01/304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المرجع نفسه.

3 المادة 119 ف1 من قانون التسجيل أمر رقم 105-76، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية ل 2012.

4 المادة 34 من أمر 103-76 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع، المعدلة بموجب المادة 31 قانون المالية ل 2000.

مرات الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص الضريبي وهو ما أقرته المادة 02 /35 من نفس القانون.<sup>1</sup>

إن كل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم فإنه يعاقب بغرامة تتراوح ما بين 10000 دج الى 100000 دج وهو ما نصت عليه المادة 37 من نفس القانون.<sup>2</sup>

### هـ بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

نصت المادة 144 منه على معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 الى 2500 دج، وترتفع في حالة استعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1000 و10000 دج.

وفي حالت ما إذا اتضح بعد عملية التحقق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدنيين غير كاف أو إذا طبق الحكم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:  
\_10٪، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها والمجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.

\_15٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

1 المادة 02 /35 المرجع نفسه معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية ل 2000.

2 المادة 37 المرجع نفسه معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية ل 2000.

25٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية ي زيد عن مبلغ 200.000 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 ٪ على مجمل الحقوق و هذا ما أكدته المادة 116 ف1 و2 من نفس القانون.<sup>1</sup>

كما تفرض غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10000 دج على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم وهذا ما نصت عليه المادة 122 من قانون الرسم على الأعمال.

#### ثانيا: الزيادات:

هذه الزيادات تعرض تلقائيا على المكلف عند عدم دفعه بتسوية وضعيته في الأجل المحددة قانونا وتختلف باختلاف درجة المخالفة وهي مقررة في حالات معينة ورد ذكرهما في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتمثل فيما يلي:

#### أ\_ الزيادة بسبب نقص في التصريح:

تعرض الزيادة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي يقدم التصريح السنوي، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25٪ وترتفع الزيادة بنسبة 35٪ في حالة تبليغه وعدم استجابته في أجل 30 يوما وهو ما جاء في المادة 192 قانون الرسم على رقم الأعمال.<sup>2</sup>

#### ب- الزيادة بسبب التأخير في تقديم التصريح:

في حالة ما لم يقدم المكلف بالضريبة في الأجل المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة منه تترتب عليه دفع غرامة جبائية إضافة إلى فرض ضريبة تلقائية، ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25٪.<sup>1</sup>

1 المادة 116 من، قانون رقم 07-20 مؤرخ في 04 جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي ل 2020، الجريدة الرسمية عدد رقم 33. المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال.  
2 المادة 1/192 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ج- الزيادة بسبب نقص في التصريح:

في حالة قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحديد الضريبة أو يبين دخلا أو، ناقصا أو غير صحيح، يضاف على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسبة 10٪ إلى 25٪ حسب قيمة الحقوق المتملص منها.<sup>2</sup>

عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة لا تقل عن 50٪ من قيمة الحقوق المتملص منها، وترفع إلى نسبة 100٪ في حالة عدم دفع أي حق، أو عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

ثالثا: المصادرة:

تعرف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعدل قيمتها عند الاقتضاء كم أنها نقل ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزينة الدولة كتعويض عما سببته من ضرر وهذا ما أكدته المادة 15 قانون العقوبات.<sup>3</sup>

كما تنص المادة 525 قانون الضرائب الغير مباشرة على أن المخالفات التي يتم ضمها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه وتصادر أيضا الأجهزة وأجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير والغير مدفوعة أو التي تكون حيازتها غير شرعية.

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير ليس فقط الأجهزة والأوعية والآليات والأواني الغير مصرح بها، العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.<sup>1</sup>

1 المادة 192 فقرة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2 المادة 193 ف1 قانون الرسم على رقم الأعمال.

3 المادة 15 من قانون العقوبات.

غير أنه توجد استثناءات فبعض الأشياء لا تكون غير قابلة للمصادرة وهو ما نصت عليه المادة 15 قانون العقوبات وتتمثل في:

\_ محل السكن اللازم لإيواء الزوج وأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا عند نهاية المخالفة على شرط ألا يكون المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.

\_ الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2، 3، 4، 5، 8 من المادة 636 قانون الإجراءات المدنية.

\_ المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي:

العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها وتأخذ وصف الجنحة على مرتكب جريمة التملص الضريبي وتتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية<sup>3</sup> نعالجها فيما يلي:

#### أولا: العقوبات الأصلية:

قد تقوم الإدارة الجبائية بإجراءات المتابعة الجزائية ضد كل من يحاول التملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا وتتمثل عقوبتها في الغرامة فقط في حالة معينة، أو الحبس والغرامة معا في حالات أخرى كم يلي:

\_ غرامة مالية من 50000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

1.000.000 دج.

1 المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2 المادة 15 من قانون العقوبات.

3 زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 156.

\_ الحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.

\_ الحبس من 5 إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج أو بإحدى

هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 0.100.000 دج وهو ما أكدته المادة 303 ق ض م ر م.<sup>1</sup>

كما حددته المادة 532 قانون الضرائب الغير مباشرة العقوبات المقررة لكل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها وذلك بغرامة من 50000 دج إلى 200000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز 10/1 (المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10000 دج.<sup>2</sup>

وبناء عليه فإن الغرامة المطبقة تتراوح ما بين 5000 دج إلى 20000 دج وسجن من عام إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين وهو ما أكدته المادة 119 قانون التسجيل، وما يجب الإشارة إليه أن العقوبة لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا تجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

وبالرجوع إلى نص المادة 42 قانون العقوبات فإن هذه العقوبات لا تقتصر على الفاعل الأصلي فقط وإنما تمتد إلى الشريك، ويعتبر شركاء كل من:

1 المادة 303 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتين 28 قانون المالية 2003 والمادة 13 قانون المالية 2012.  
2 المادة 532 أمر رقم 76-105، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم

\_ يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار بصفة غير منقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

\_ الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.<sup>1</sup>

وتنص المادة 306 على أن: يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق ومعلومات يثبت عدم

صحتها، من قبل وكيل الأعمال أو خبير وبصفة أعم من كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك

السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:<sup>2</sup>

\_ 1000 دج عن المخالفة الأولى المثنية.

\_ 2000 دج عن المخالفة الثانية.

\_ 3000 دج عن المخالفة الثالثة.

بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيما

إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب واما بالتوازن.

هذا من جهة ويضاف إلى ذلك ففي حالة، التي يرتكبها المكلف خلال 5 سنوات تضاعف العقوبات

سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة مثل: المنع من ممارسة المهنة أو، من

الوظيفة، غلق المؤسسة.

**ثانيا: العقوبات التكميلية:**

1 المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

العقوبات التكميلية هي تلك الجزاءات السالبة للحقوق في حالة المخالفات، الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة، بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:<sup>1</sup>

وتحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من مباشرة بعض الحقوق، المصادرة الجزئية للأموال، حل الشخص الاعتباري نشر الحكم وتعليقه.

وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تنشر الحكم كاملاً أو مستخرجاً منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه<sup>3</sup> وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود وهو ما أكدته المواد 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 516 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 قانون التسجيل.<sup>2</sup>

كما نصت المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة على مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.<sup>3</sup>

ونصت أيضاً المادة 544 قانون الضرائب غير المباشرة على أنه فيما يخص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة المشتبه يحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشر جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وتطبق عليهم عقوبة غلق المؤسسة.

\_ غلق المحل أو المؤسسة مؤقتاً.

1 عوادي مصطفى رجال ناصر، المرجع السابق ص 38.

2 المواد 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة

3 المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة

### المطلب الثاني: العقوبات الجزائية الجبائية

تتضمن القوانين الجبائية إضافة إلى جانب العقوبات الأصلية الجزائية و الجبائية عقوبات تكميلية وتبعية مالية، تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل الإلتزام بواجباتهم الضريبية أقرها المشرع الجزائري بهدف ردع التهرب الضريبي وهي ما يعرف أيضا بالعقوبات التهديدية، وعقوبات مهنية، تمنع المكلف من مزاولة المهنة وتمس نشاطه.

#### الفرع الأول: العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي:

تعتبر العقوبات التهديدية وسيلة ضغط على المكلفين بالضريبة أقرتها النصوص الجبائية بهدف إجبارهم على تنفيذ إلتزاماتهم من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ من المال عن كل يوم تأخير لإدراك الإلتزامات الضريبية من طرف المكلف.<sup>1</sup>

وطبقا لنص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفضها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 5000 إلى 50000 دج.<sup>2</sup>

وبناء على ما ورد في نص المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، فغنه يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئه مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحدد لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد الدفاتر المعني، تثبت أن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق.

1 بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 80.

2 المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية

ويتم النطق بالغرامة و التلجنة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا المستعجلة، بناء على ضريبة يقدمها ندير الضرائب في الولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كاتبه ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجنة المالية.

وما يلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجنة المالية ب 100 دج أما في المادة 538 ق الضرائب غير المباشرة فقد حددها بمبلغ 50 دج و بالتالي يمكن أن نستنتج أنه قد أغفل في إلغاء نص المادة 538 و نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما فعل بالنسبة للمادتين 123 من قانون الرسم على قانون الأعمال و المادة 40 من قانون الطابع لذلك فإن النص الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، إذ جاء في نص المادة 538 قانون الضرائب غير المباشرة أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يتوجب عليه تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها تعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 1000 دج يترتب على تطبيقها إكراه مالي أو تلجنة مالية قدرها 50 دج عن كل يوم تأخير<sup>2</sup>.

وحتى يتم فرض الغرامة التهديدية يجب توفر عنصرين وهما:

1\_ يجب ألا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة ظاهرة أو سبب أجنبي بمعنى أن يكون التنفيذ العيني لا يزال ممكنا، أي لا ضرورة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان سبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

1 طورش بناتة، المرج السابق ص181.  
2 المادة 538 قانون الضرائب غير المباشرة.

2\_ أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصيا.

وتتولى تطبيق الغرامة التهديدية المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للطرفين وهو ما أقرته المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>5</sup>

وعليه تبدأ الغرامة التهديدية من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية وهذا لعدم إمكانية التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ الحكم في حالة عدم قبوله التنفيذ وفي حالة إصراره على الرفض ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع مهما كانت اللجنة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيتهما عن طريق تحويلها إلى تعويض الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن نتيجة عدم التنفيذ.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي:

إضافة إلى العقوبات التهديدية أقرع المشرع الجزائري عقوبات مهنية على مرتكب جريمة التهرب الضريبي بهدف حماية حقوق الخزينة العامة ودفع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية وتمثل هذه العقوبات في:<sup>1</sup>

#### أولا: المنع من المشاركة في الصفقات القانونية:

جاء في نص المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15\_275 الذي يتضمن تنظيم الصفقات القانونية على أنه يقصى بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون:<sup>2</sup>

1 طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 182.

2 المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15\_275، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، وتفويض المرفق العام المؤرخ في

\_ الذين لا يستوفون واجباتهم.

\_ المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.<sup>2</sup>

ثانيا: غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا:

في حالة لم يقم المكلف بدفع الاستحقاقات الضريبية أو لم يكتب سجلا لذلك يتعرض لقرار الغلق المؤقت والذي لا يمكن أن تتجاوز مدته 6 أشهر ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقدير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي وهو ما أقرته المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانونا ألا يوقف الطعنة بتنفيذ قرار الغلق المؤقت وهذا ما جاء في الفقرة الرابعة من المادة السابق ذكرها.<sup>1</sup>

ثالثا: المنع من ممارسة النشاط التجاري:

يمكن لكل من رجال الأعمال الخبير الجبائي أو المحاسب وكل من له الصفة حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الضرورة غلق المؤسسة في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم

16 سبتمبر 2015، الصادر في 31 ديسمبر 2005.  
1 المادة 146 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

أو عدة أحكام من مزاولة النشاط التجاري وهذا ما أكدته المواد 544 و303 قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup> والمادة 306 قانون الضرائب غير المباشرة والرسم المماثلة.<sup>2</sup>

بالإضافة إلى ذلك فإنه يمنع من ممارسة النشاط التجاري الأشخاص الذين تمت إدانتهم بتهمة الغش الضريبي وهو ما أكدته المادة 29 قانون المالية 2004.<sup>3</sup>

#### رابعاً: التسجيل في بطاقة معلوماتية وطنية لمرتكبي أعمال الغش:

تقوم المديرية العامة للضرائب بوضع بطاقة وطنية معلوماتية خاصة بالمخالفين للتشريع الجبائي والإشراف عليها وتتضمن هذه البطاقة كلاً من المعلومات المتعلقة بالمكلف المتمرب من دفع الضريبة حيث نجد فيها: الاسم واللقب، عنون المتمرب، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، الديون الضريبية.

ويجب تسجيل المكلفين ضريبياً وتبليغهم من أجل تسوية وضعيتهم وإذا تمت التسوية يمكن للمكلف طلب إلغاء طلب تسجيله من البطاقة وهذا الإلغاء يكون بعد سنتين من تسوية الوضعية.

#### خامساً: سحب التوظيف المصرفي:

وهي شهادة تمنح للمكلفين بالضريبة الذين يزاولون نشاط الإستيراد وهي عبارة عن رخصة تقدمها البنوك الوطنية للمتعاملين معهم بهدف السماح لهم بالقيام بعمليات الإستيراد.

1 المواد 544 و303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 طورش بتاتة، المرجع السابق ص186.

3 المادة 29 من قانون رقم 03\_22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية 2004 عدد 85 الصادر في 22 ديسمبر 2003.

فقد أقر المشرع الجزائري رسم خاص للتوظيف المصرفي الذي يتم تطبيقه على عمليات الإستيراد في المادة 2 من الأمر رقم 05\_50 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 التي تنص على:<sup>1</sup>

كل طلب يخضع بفتح ملف توظيف مصرفي خاص بعمليات الإستيراد يخضع لتسييد رسم مقداره 10000 دج، ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب، ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك وتحدد كليات التطبيق عن طريق التنظيم<sup>2</sup>

وفيما يخص طريقة سحب التوظيف المصرفي فقد حددته التعلية ال وازرية رقم 04 بتاريخ 10/08/2005 المتعلقة برسم التوظيف المصرفي، ويلتزم قابض الضرائب قبل تسليمه هذه البطاقة للمستوردين أن يقوم بالتحقيقات اللازمة، وعندما ينتهي من هذه التحقيقات اللازمة، و عندما ينتهي من هذه التحقيقات و، في عملية التحقيق أن المكلف لم يقم ب:

\_ واجباته والتزاماته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية.

\_ أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالمتهمين أو المستوردين غير المعروف نشاطهم.<sup>3</sup>

في الحالات المذكورة سابقا يحق لقابض الضرائب رفض الطلب مع توضيح الأسباب والطلب من المكلف تسوية وضعيته الجبائية وهنا يأتي دور البنوك التي تقوم بسحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين بناء على طلب إدارة الضرائب إلى غاية تسوية الوضعية الجبائية تجاه الخزينة العمومية.<sup>3</sup>

1 بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق ص 83.

2 المادة 2 من الأمر رقم 05\_05 المؤرخ في 2005/07/27 المتضمن قانون المالية التكميلي ل 2005 ج، عدد 52

3 طورش بتاتة، المرجع السابق ص 188.

## خلاصة الفصل الثاني:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تهدف للتملص من أداء الواجب الضريبي مما يخلف أضرار على الخزينة العمومية، وهذا ما دفع بالتشريع الجزائري إلى محاولة محاربتها بشتى الوسائل من اجل ضمان مداخيل مستقرة.

ومن اجل ذلك اتخذت إجراءات صارمة للحد من هذه الظاهرة أنجعها تشديد الرقابة وفرض عقوبات على المتهربين بهدف تحقيق الردع الخاص والعام على حد سواء، وقد تباينت هذه الإجراءات بين إجراءات وقائية خاصة سواء بالمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أو التشريع الضريبي وإجراءات رقابية تتضمن أشكال مختلفة للرقابة الجبائية وتحديد واجبات و ضمانات المكلف بالضريبة.

إضافة إلى ذلك وضعت إجراءات قاسية وصارمة تتمثل في الإجراءات القمعية والتي تتضمن عقوبات تهديدية و أخرى مهنية وكذلك العقوبات الجبائية والجزائية

الآنتممة

إن الهدف من القواعد الاجرائية التي وضعها المشرع الجزائري لتسوية المنازعات الضريبية هي توفير الحماية لكل من المكلف بالضريبة وكذلك الخزينة العمومية ممثلة في الادارة الضريبية عن طريق وضع إجراءات خاصة حددت عملية اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة في المنازعة الضريبية والتمثلة في المحكمة الادارية كأولى درجة يليها مجلس الدولة باعتباره درجة ثانية وأخيرة وهذا نظرا لطبيعة المنازعات الضريبية كونها من الدعاوى الادارية.

إن منازعة المكلف بالضريبة للإدارة الضريبية تحكمه ضوابط لا بد من مراعاتها أخذها بعين الاعتبار من طرف المكلف وإلا رفضت شكواه بعيب مخالفة الشكل، ومن هذه الإجراءات والشكليات أن يتوافق موضوع الشكوى مع الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يرفع هذا التظلم في الآجال القانونية المحددة له وإلا تم الفصل فيه مباشرة بعيب تجاوز الآجال، وعند عدم احترام الآجال ترفض الشكوى دون النظر إلى موضوعها، ومن جهة أخرى فإن التشريع الجبائي وضع ضوابط أمام الجهات الإدارية للفصل في موضوع الشكاوى المرفوعة أمام الجهات الضريبية حسب الحالة وجعل لكل جهة إدارية من إدارة الضرائب آجال محددة للفصل في موضوع الشكوى، وإلا جاز للمكلف بالضريبة الذي لم يتلق الرد على موضوع شكواه في الآجال القانونية أن يرفع تظلمه إلى لجان الطعن بمختلف مستوياتها وحسب الحالة من أجل النظر في موضوع هذه الشكاوى، وهذه الأخيرة تفصل في هذه الشكاوى في مدة زمنية محددة، أما عدم الفصل في الشكوى بعد فوات الأجل، فالمشرع يعتبر ذلك رفضا ضمنيا للشكوى، كما أن القرارات الصادرة عن لجان الطعن أمام الإدارة الضريبية لا تحمل صفة الإلزامية، والذي يؤدي إلى رفع النزاع الضريبي أمام الجهات القضائية، كما أن رفع النزاع أمام الجهات القضائية أي المحكمة الإدارية كدرجة أولى، ومجلس الدولة كدرجة استئناف تحكمها العديد من الضوابط والإجراءات التي ينبغي على طرفي النزاع احترامها وإلا تم رفض الشكوى.

ومن خلال هذا الموضوع يتجلى أن المنازعات الضريبية تنقسم حسب الموضوع الذي تطبق عليه فيمكنها، أن تأخذ شكل نزاع حول أساس القاعدة الضريبية أو طريقة التحصيل وهنا تكون المنازعة من اختصاص الجهات الإدارية المختصة وذلك عن طريق التظلم الذي يتقدم به المكلف.

وقد تكون المنازعة من اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، كما يمكن أن تأخذ المنازعة الصفة الجزائية في حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش، وهنا تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية.

### النتائج

- إن المنازعة الجبائية نوعان هما المنازعة الجبائية التي يختص بها القضاء الإداري والمنازعة الجبائية التي يختص بها القضاء الجزائي.
- يتم رفع الدعوى الضريبية في أجل قصير محدد بشهر واحد يسري من تاريخ تبليغ قرار الإدارة وهذا الوقت الضيق قد يلحق ضرر بالمكلف في حالة عدم تداركه للأجل المحدد.
- تعتبر الإدارة الضريبية الطرف الأقوى في المنازعة الضريبية نظرا لأسناد مراجعة التحقيق لأحد أعوان إدارة الضرائب رغم كونه طرفا أساسيا في النزاع.
- عدم وجود قاضي متخصص في المادة الضريبية مما يستدعي كثرة الاستعانة بخبراء غير متخصصين أيضا في المجال الجبائي.
- إن النزاع الضريبي يأخذ وقتا طويلا خاصة في الخبرات والتحقيقات

التوصيات:

- ضرورة تبسيط الاجراءات الرقابية ووضع عقوبات صارمة لحماية حقوق كل من المكلّف بالضريبة في حالة تعسف الادارة الضريبية وحماية حقوق هذه الاخيرة في حالة التهرب الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الادارة والمكلّف من خلال التوجيه وتقديم المعلومات والإرشادات.
- إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس ولا تترك مجالاً للتفسير
- التأكيد من وجود محاسبة كاملة ومنتظمة وكذا وجود محاسبة دقيقة، والتأكد من أن المحاسبة مقنعة وصادقة.
- التأكيد من مصداقية الأرقام المصرح بها من طرف المكلّفين بالضريبة.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## أ- القوانين والتشريعات

1. القانون 90-23 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
2. القانون 98/02 المؤرخ في، 30/05/1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية.
3. القانون رقم 22\_03 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية 2004 عدد 85 الصادر في 22 ديسمبر 2003.
4. القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
5. قانون رقم 07-20 مؤرخ في 04 جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي ل 2020، الجريدة الرسمية عدد رقم 33، المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال.
6. قانون رقم 16-20 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية ل 2021، الجريدة الرسمية عدد رقم 67.
7. الأمر رقم 156-66 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم .
8. الأمر رقم 59-75 مؤرخ في 26/09/1975 يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101 الصادرة بتاريخ 19/12/1975.
9. الأمر رقم 105-76 ، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.
10. الأمر رقم 103\_76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ن ج، عدد 103 صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976، معدل ومتمم، المتضمن قانون الطابع.
11. الأمر رقم 05\_05 المؤرخ في 27/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي ل 2005 ج، عدد 52
12. القانون رقم 12\_12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية ل 2013، ج، عدد 72، الصادر في 30 ديسمبر 2012.
13. المرسوم الرئاسي 15\_247، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، وتفويض المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، الصادر في 31 ديسمبر 2005.
14. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 28/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج ر، عدد 59، 2006.

## ب- الكتب

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
2. امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005.
3. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
4. بوحميده عطاء الله، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم، عمل وإختصاص)، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
5. حسين طاهري، المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2007.
6. حسين فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008.
7. رشيد خلوفي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2007.
8. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ج 2، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013.
9. سليمان محمد الطماوي، القضاء الاداري، الجزء الثاني، قضاء التعويض، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 2003.
10. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
11. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
12. العقيلي إبراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية دراسة مقارنة، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
13. عمار عوايدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزء الثاني، الجزائر، 2005.
14. عمر محمد الشوبكي، مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، سنة 1981.
15. العوادي مصطفى - زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن هوس السعيد، الوادي، الجزائر، 2011.
16. عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوس السعيد، الجزائر، 2011.

17. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة الطبعة الثالثة، 2008.
18. فريجة حسين، الاجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، المطبوعات الجامعية، دار الهدى، الجزائر، 2005.
19. محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
20. ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
21. نصر الدين هنوني، نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.

### ج- الرسائل والمذكرات

1. فضيل كوسة، القانون الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010.
2. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكر، 2011.
3. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012.
4. بن صفحي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014.
5. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2014.
6. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016.
7. مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

## د- الملتقيات والمجلات

1. علاوة بوتراغ، سر الروق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، عدد 2، جويلية، أوت 2001.
2. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، العدد 2، 2003.
3. شيخي بلال، مغاري عبد الرحمن، دور في الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، 2013.
4. مقالاتي منى، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، أكتوبر 2015.
5. شارقي ناصر، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
6. الهمال حمزة - مرسلي عبد الحق، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد والدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2019.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

La lettre de DGI bullent d'information de la direction général des impôts 64/2012.

# فهرس المحتويات

الفهرس

	الإهداء
	التشكرات
2	مقدمة
5	الفصل الأول: الإجراءات القضائية لمباشرة الدعوى الجبائية
6	تمهيد
7	المبحث: الأول: الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية
8	المطلب الأول: الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى الجبائية
18	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق وطرق الإثبات في الدعوى الجبائية
26	المبحث الثاني: الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة
27	المطلب الأول: إجراءات إسئناف الدعوى الجبائية
37	المطلب الثاني: إجراءات نقض الدعوى الجبائية
42	خلاصة الفصل الأول
43	الفصل الثاني: المتابعة الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية
44	تمهيد
45	المبحث الأول: إجراءات المتابعة السابقة للدعوى الجبائية
45	المطلب الأول: آليات مكافحة الجرائم ذات الطابع الجبائي
51	المطلب الثاني: آليات الرقابة على المسائل الجبائية
60	المبحث الثاني: العقوبات الجزائية المتعلقة بالدعوى الجبائية
60	المطلب الأول: العقوبات الإدارية ذات الطابع الجبائي
74	المطلب الثاني: العقوبات الجزائية الجبائية
80	خلاصة الفصل الثاني
81	الخاتمة
85	المراجع
90	الفهرس
92	الملخص

## ملخص مذكرة الماستر

يكتسي موضوع المنازعات الجبائية أهمية كبيرة، حيث تظهر الأهمية النظرية من خلال النصوص القانونية التي أقرها المشرع في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات، ومن من حيث تطبيق النصوص والإجراءات القانونية التي أقرها المشرع عند قيام النزاع الجبائي ومدى فعاليتها في تسويته إداريا وقضائيا، فالدور الأساسي للمنازعات الجبائية في حل الخلاف أو النزاع هو الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية، والفصل في الدعوى على مستوى القضاء، بحيث يوجد نوعين من النزاعات منها ما هو متعلق بالوعاء ومنها ما هو متعلق بالتحصيل.

المنازعات الجبائية هي المنازعات التي تنشأ بين الأشخاص والسلطات الضريبية بشأن الالتزامات الضريبية والمبالغ المستحقة للدفع، ويمكن أن تشمل هذه المنازعات كل القضايا المتعلقة بالضرائب من الأخطاء أو التصنيفات الضريبية، والإعفاءات الضريبية، والمبالغ المستحقة للضرائب، والعقوبات الضريبية، وخاصة الاختلافات في تفسير وتطبيق القوانين الضريبية نظرا لتغيرها الدائم كما وأن قانون المالية يتم صياغته في بداية كل سنة.

الكلمات المفتاحية:

التحصيل الضريبي، الجبائية، المنازعات الجبائية، الإعفاء الضريبي، الجزاءات الضريبية، قانون المالية.

### Abstract of Master's Thesis

The issue of tax disputes is of great importance, as the theoretical importance appears through the legal texts approved by the legislator in the various laws that govern this type of dispute, and in terms of applying the texts and legal procedures approved by the legislator when the tax dispute arises and the extent of their effectiveness in settling it administratively and judicially. The main basis for tax disputes in resolving a dispute or dispute is the settlement of the complaint at the level of the tax administration, and the settlement of the lawsuit at the level of the judiciary, so that there are two types of disputes, some of which are related to the base and others are related to collection.

Tax disputes are disputes that arise between persons and tax authorities regarding tax obligations and amounts due for payment. These disputes may include all issues related to taxes such as errors or tax classifications, tax exemptions, amounts due for taxes, and tax penalties, especially differences in the interpretation and application of tax laws given Because of its permanent change, just as the Finance Law is drafted at the beginning of each year.

#### Keywords:

Tax collection, collection, tax disputes, tax exemption, tax penalties, finance law.