

منازعات حقوق التسجيل وطرق تسويتها في التشريع الجزائري

أ. بوزكري سليمان

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة غرداية

ملخص بالعربية

ينطوي موضوع هذا المقال على نوع من أنواع الإخضاع القانوني، لتداول حقوق الملكية وتحويلها بمختلف المصادر التي يقرها القانون (التصرفات القانونية، والوقائع القانونية، والدعوى القضائية)، وهذا على اختلاف التحويل بعوض أو بدون عوض، بين الحياء، أو بسبب الوفاة، ونقصد بذلك حقوق التسجيل، ومن ثم ظهر وجوب تعريفها ومناقشة طبيعتها، وتصنيفها، ثم استخلاص أهم المبادئ المتعلقة بها والتي تميزها، وهذا تمهيدا لبحث مسألة النزاعات الناشئة عنها، ومناقشة طبيعتها، وكيفية تسويتها، ومدى ارتباط الإدارة الضريبية، ثم الهيئات الجبائية المنشأة بشأن الضريبة في هذه التسوية، ثم مناقشة التسوية القضائية، على ضوء ذلك، ولقد رأينا التنوع الكبير في طبيعة هذه المنازعات، مع غموض قانوني وتطبيقي في الإفصاح عن ذلك، وإقراره، حتى من جانب الإدارة القضاء، على الرغم من أننا أثبتنا وقدمنا الاستدلالات الكافية على هذا التنوع، وخلصنا إلى طرح جملة من النتائج من خلال هذا المقال.

الكلمات مفتاحية :

الحقوق المالية، مصادر الحقوق المالية، حقوق التسجيل، الشكلية، الضرائب، الرسوم، منازعات الوعاء، منازعات التحصيل، منازعات إعادة التقدير، الطعن النزاعي، الاعتراضات، لجنة المصالحة، الدعوى القضائية، التحقيق، والتحقيق الإضافي، الأحكام القضائية.

Résumé

Le présent article traite la problématique du prélèvement légal, qu'on le nome les droits de l'enregistrement. Ces droits sont généralement des impôts imposés sur le transfert et la transaction des droits patrimoniaux à titre gratuit ou à titre onéreux. La nature juridique des droits de l'enregistrement est un impôt direct quand il est relatif au transfert de la richesse a cause de la mort, et un impôt indirect dans toutes les dispositions légales.

Le contentieux relatif à cet impôt à un régime spécial qui se constitue le contentieux de l'assiette fiscale et le contentieux de recouvrement ainsi que le contentieux de la réévaluation. Ces contentieux se régularise en trois phase : la phase administrative, la phase facultative devant la commission fiscale et enfin la phase judiciaire.

تقديم:

يتميز كل نظام قانوني لموضوع معين بجملة من الخصائص التي تؤكد وحدته وتجانسه، وتحدد مبادئه التي يركز عليها، إذ يظهر ذلك في مجموعة القواعد التي تكونه، ويختبر تماسكه عند أي منازعة تثار حول جزئياته، فالقانون السليم يؤدي بالضرورة إلى ضبط حدود المنازعة وبالتالي وضع اختصاصها وإجراءات تسويتها وتسهيل استخلاص الحل القضائي المناسب لها، ومن بين هذه المواضيع، نجد حقوق التسجيل، فسنرى من خلال الإجابة على الإشكالية التالية:

ما نظام ضبط وتسوية منازعات حقوق التسجيل في التشريع الجزائري؟.

ولالإجابة على هذه الإشكالية، نتناول أولاً، مفهوم حقوق التسجيل حتى نحدد الحق الموضوعي محل المطالبة والتي تنشأ حوله المنازعة، ثم نعرف ونوضح صور المنازعة المتعلقة بهذه الحقوق ثانياً، ثم نذكر طرق تسويتها ثالثاً، ونفصل فيما يلي:

أولاً- مفهوم حقوق التسجيل:

التعريف بموضوع القانون المراد هو دائماً النواة التي يتحدد من خلالها هذا الموضوع وتبرز معالمه وتميزه عن باقي الموضوعات، لذا علينا تعريف حقوق التسجيل ثم نحدد طبيعتها استناداً إلى معايير تصنيف الضريبية، ونوضح في الأخير تمييزها بمعايير خاصة بها.

01 - تعريف حقوق التسجيل:

لقد نظم المشرع الجزائري حقوق التسجيل بالأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم¹، ولم يشر إلى تعريف لها، لذا سنحاول ذلك من خلال تفكيك المصطلح المركب (الحقوق، التسجيل) اصطلاحاً، ونخرج بتعريف مرجح لحقوق التسجيل.

أ- تعريف التسجيل وضبط أثره القانوني: لقد عرف التسجيل كإجراء اصطلاحاً بأنه: " تلك العملية المنظمة من طرف إدارة الضرائب وفق قواعد وضوابط محددة قانوناً، يتم من خلالها تأدية الرسم لمستحق لحساب الخزينة العمومية، كما أنه يمثل شكلية مفروضة قانوناً على معاملات محددة"²، وعرف بأنه:

L'enregistrement peut être défini d'une manière générale comme une formalité accomplie par un fonctionnaire public selon des modalités variables mais présentant le caractère commun de comporter a leur base, une analyse dont il est conserve trace ou non

¹ - لقد صدر هذا القانون ملحق بالأمر رقم 105-76 المذكور أعلاه، ضمن الجريدة الرسمية عدد 81.

² - بلقاضي كريمة، الكتابة الرسمية والتسجيل والشهرونقل الملكية العقارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق بن عكنون الجزائر، 2005، ص82.

d'évènements juridiques et d'après les résultats de cette analyse la perception d'un impôt le droit d'enregistrement.¹

من التعريفين السابقين يظهر أن التسجيل هو إجراء إداري محض شكلا، وموضوعا، وقد أفرده المشرع الجزائري ضمن الأمر السالف الذكر بقسط كبير من الأحكام، أين حدد فيها الجهة التي تختص به، ومجاله، أطرافه، وإجراءاته وشكلياته، آجاله، التزامات أطرافه والعقوبات المترتبة على الإخلال بها، في حين ظهرت فكرة الاصطحاب بين هذا الإجراء والمبالغ المالية (إجراء لتحليل تصرف قانوني من أجل تحصيل الضريبة، إجراء إداري يمكن من دفع ضريبة للموظف تسمى حق التسجيل)، وعليه، يطرح السؤال التالي، ما علاقة هذه المبالغ بإجراء التسجيل؟.

ب- علاقة إجراء التسجيل بحقوق التسجيل: العلاقة تبدو واضحة من خلال التعريفات السابقة، وبالأخص إذا ما احتكنا إلى التعريف التالي:

Définition Générale:

Droits perçus à l'occasion de la formalité de l'enregistrement d'un acte, d'une opération ou d'une mutation dans les registres du receveur des impôts charge de l'enregistrement².

يستخلص أن التسجيل ما هو إلا تحليل ودراسة للتصرف والأحداث المنشئة والتي تستحق الضريبة، ويظهر ذلك إذا ما حاولنا تتبع الأثر القانوني لإجراء لتسجيل في حد ذاته، أي للشكلية، ولقد أجمع الرأي أن إجراء التسجيل ليس له أثر قانوني في حد ذاته، لكن بدا أن المشرع ضمن نص المادة 328 من القانون المدني، وكذا المواد 88، 89 من المرسوم رقم 93-123 المؤرخ في 19-05-1993 المعدل والمتمم لأحكام المرسوم رقم 76-63 المؤرخ في 25-03-1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري قد اعتبر تاريخه وسيلة من وسائل حجية العقود العرفية المتضمنة التصرفات الواردة على العقارات قبل تاريخ: 01-01-1971، وبالتالي يستخلص أن أهميته ترتبط تحديدا بحقوق التسجيل لا غير.³

وبمثل هذه النتيجة، حكم مجلس الدولة على أثر هذا الإجراء من الناحية القانونية، إذ جاء ضمن بعض قراره (غير منشور) رقم 040944 مؤرخ في 12-11-2008 "إلغاء التسجيل - طلب غير مبرر- كون أن إجراءات تسجيل العقد التوثيقي تعد من العمليات الجبائية التي تهدف إلى تحصيل حقوق الخزينة العمومية،..."⁴، وبالنتيجة، إن غاية التسجيل هو تسهيل تحصيل مبالغ جبائية مستحقة لفائدة

¹-Amar Guelimi, Fiscalité de l'enregistrement aspects juridiques et économiques, OPU, ALGERIE, 1990 P.1

²-Cyrille David, droit de l'enregistrement et taxe de publicité foncière, Dalloz France, 1984,P1.

³ - بلقاضي كريمة، " مرجع سابق"، ص82.

⁴ - حمدي باشا عمر، القضاء العقاري في أحدث القرارات الصادرة عن مجلس الدولة والمحكمة العليا ومحكمة التنازع طبعة جديدة مزودة بأحدث القرارات إلى غاية 2010، دار هومة، الجزائر، 2011، ص453.

الخزينة العمومية، فالفقه الإداري الذي يحدد عناصر القرار الإداري القابل للطعن فيه بدعوى إلغاء¹، إنما يركز على خاصيتين أساسيتين، وهي خاصية التأثير في مراكز الأطراف، وخاصية إلحاق الأذى بها، وحينما رفض مجلس الدولة طلب إلغاء إجراء التسجيل، إنما أكد على أنه غير قابل للطعن فيه على شكلياته لعدم تأثيره في مراكز الأطراف، وحتى نميز ونفصل أكثر، نجد إجراء أخرى مشابه لإجراء التسجيل هو إجراء الإشهار العقاري الذي يقوم به المحافظ العقاري، فهذا الأخير اعتبره المشرع وعاءاً للحقوق التسجيل سماها بالرسم الإشهار العقاري، وهو في وعائه أي موضوعه يكون قابلاً للطعن فيه لما يشكله من تغيير في مراكز الأطراف، وهذا على عكس إجراء التسجيل، واستناداً إلى ما سبق يمكن تعريف حقوق التسجيل - بأنها مبالغ مالية مقررة قانوناً بكيفية وكما تسدد للخزينة العمومية، متى تم القيام بتحويلات موضوعها الحقوق المالية، ويستدل على صحة نصابها غالباً من شكليات معينة قررها القانون يتسنى بها ذلك للموظف العام المختص المودعة لديه عبر تحليلها وتمحيصها والاحتفاظ بملخصاتها لرقابتها لاحقاً-، ومنه نخلص إلى طرح التساؤل التالي: مادام ليس لإجراء التسجيل أي أثر لكنه يصاحبه تسديد مبالغ سماها المشرع بحقوق أو رسوم التسجيل فما طبيعة هذه المبالغ، وكيف نصنفها؟

02- طبيعة حقوق التسجيل: باعتبار حقوق التسجيل عبارة عن مبالغ مالية تدفع إلى الخزينة العمومية، ينبغي أن نعرف ما هو مصدر هذه المبالغ، أو ما هي بعبارة أدق طبيعتها؟:

أ- حقوق التسجيل والرسوم بمقابل: يتميز الرسم ويعرف بأنه:

"الرسم هو اقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة دون أن يكون هناك حتماً تكافؤ بين قيمة الرسم والتكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة"²، إذن الرسم الذي هو مبلغ مالي يقوم بدءاً من أجل الحصول على خدمة عمومية، يكون هنا شرطي المقابلة لازماً بين الرسم والخدمة العمومية، وبالتالي فالرسم ليس إجبارياً، والمشرع الجبائي رغم أنه استعمل عبارة رسوم التسجيل ضمن المادة الأولى من الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09-12-1976 (النص العربي)، مما قد يبدو للوهلة الأولى أن التسجيل كشكلية هو خدمة عمومية، وحقوق التسجيل هي مقابل هذه الخدمة³، غير أننا حينما أشرنا إلى ما ذهبت إليه تعريفات التسجيل أولاً، ثم الآثار القانونية المترتبة عنه في حد ذاته، استخلصنا من القانون والقضاء معاً، أن إجراء التسجيل ليس له أي أثر، والمبالغ يجب أن تحصل إجبارياً ليس اختيارياً، حيث تنص المادة الأولى من قانون التسجيل على أن "تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعاً للقواعد المحددة

¹ - بوحميده عطاء الله، دروس في المنازعات الإدارية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص 128.

² - دوة آسيا، رمول خالد، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، طبعة ثالثة، 2011، ص 25.

³ -Cyrille David, Op.Cit.,P.3.

بموجب هذا القانون"، وبالتالي فحقوق التسجيل ليست رسوماً بمفهوم وخصائص الرسم، هل حقوق التسجيل حق بمعنى الدقيق؟

ب - **حقوق التسجيل والحق**: يعرف الحق بأنه "ميزة يمنحها القانون لشخص ما ويحميها بطرق قانونية، وبمقتضاها يتصرف الشخص متسلطاً على مال معترف له به، بصفته مالكا، أو مستحقاً له"¹، لكن يبدو أن عناصر الحق الموضوعي غير متوفرة في حق التسجيل، وأهمها أن الحق الموضوعي لا ينشئه القانون بل أقصى ما يوفره له هو الاعتراف والحماية، في حين أن مبالغ التسجيل هي إجبار قانوني وبدون مقابل، بل أنها لا تنشأ إلا بالقانون، على الرغم من أننا إذا نظرنا إلى موقع هذا الإلزام نجد أنه ضمن واجبات الأفراد المقرر تأديتها كما هو وارد ضمن أبواب الدستور، إلا أنه يمكن القول بأن حق التسجيل حق للدولة مصدره القانون، كما هو الحال بالنسبة للدعوى².

ج- **حقوق التسجيل والضرائب**: تعرف الضريبة على أنها: "الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين بدون مقابل وبشكل نهائي وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة"³.

منه، يتضح أن الضريبة تتميز بخصائص محددة⁴، وهي كل من:

اقتطاع نقدي، أي أن الضريبة عبارة عن مبلغ نقدي، وأنه، **يفرض إجباراً**، أي أن المكلف به لا يخير بل متى تحققت الواقعة الجبائية، وتمت تصفية مبلغ الضريبة منها يجبر المكلف بها على دفعها، والجبائية في نوعية الدين، وفي طرق تحصيله، والمتابعات المقررة لضمانه، العقوبات الجبائية والجزائية المترتبة على عدم الدفع أو الامتناع، **ودون مقابل**، فالضريبة، تبقى بدون مقابل مادي مباشر يعود على للمكلف بها، **تجيبها السلطة العامة**، وهي تمثل هنا الدولة متصرفة بامتيازات السلطة العامة، لما لطابع الضريبة من أهمية لكونها تمثل الدين العام. وبإسقاط هذه الخصائص على خصائص حقوق التسجيل، فإنها ضرائب، بغض النظر عن التسمية التي اعتمدها المشرع سواء في النص العربي، أو في النص الفرنسي. وعليه، كيف نصنف هذا النوع من الضرائب، هل هي ضرائب مباشرة أم غير مباشرة، وعلى أي معيار يمكننا من إيجاد تصنيف يتلاءم وهذه الحقوق؟.

¹ - فريدة محمدي - زواوي، المدخل للعلوم القانونية نظرية الحق، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، 2002، ص 7.

² - عبد السلام ذيب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ترجمة للمحاكمة العادلة، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية وحدة الرغاية، الجزائر، 2009، ص 52.

³ - محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الطبعة الأولى 2009، ص 7.

⁴ - المرجع السابق، ص 7 و 8.

03- تصنيف حقوق التسجيل: لقد اعتمد الفقه الجبائي على العديد من المعايير لتصنيف الضرائب بصفة عامة، والتي نذكر منها الجداول المعدة مسبقا، طبيعة المادة الضريبية، أو نقل عبء التكليف، وغيرها، فحقوق التسجيل حسب طبيعة وعائها أي طبيعة المطرح الذي تستخلص منه أو نوعيته أو اعتباره، تأخذ شكل إما ضريبة عينية: تعرف بأنها الضريبة التي تستحق متى تحققت الواقعة الجبائية دونما أي اعتبار لشخص المكلف بها في أحواله¹، ونجد المشرع هنا وفي كثير من حقوق التسجيل قد ربط بين الواقعة التي تنشئ الضريبة وبين الفرض مباشرة، واستبعد المكلف الحقيقي في عملية التحصيل، وألزم به المكلف القانوني بذلك، وكما هو الحال في تحويل حق الملكية العقارية بعوض (المادة 252 من قانون التسجيل) وغير ذلك من الأوضاع، وهذا فيه دليل على عينية حقوق التسجيل.

كما تكون حقوق التسجيل أحيانا ضريبة شخصية، والضريبة الشخصية تعني أن تقوم الضريبة بناء على حال المكلف وظروفه، ومن أمثلة ذلك في وعاء التسجيل، نجد المشرع قد خصص جزء منه في نقل الملكية بسبب الوفاة، إذ خص الحصص المفزعة لبعض الورثة بتمييز ونسب محددة تحسب بناء على أحوالهم، كما هو ضمن المواد 236 وما يليها من قانون التسجيل، وكذا المادة 238 التي تليها، بأن خفضت نسبة 10 بالمائة من حق التسجيل المفروض على القصر الورثة أو لفائدة من في كفالته أولاد من الأبناء الورثة، فضلا أن المادة 231 تفاضل بين نقل الملكية بالهبات حسب أطرافها، عليه، حقوق التسجيل، ضريبة عينية تحليلية، وشخصية شاملة في نفس الوقت، أما بالنظر إلى طبيعة التكليف، نجد التكليف يكون عادة باعتبار شخص المكلف بالضريبة، فإذا ما تم الأخذ به نكون في الغالب أمام إما ضريبة غير مباشرة، وهي تلك التي تقوم على علاقة غير مباشرة أي تفرض تدخل طرف ثالث، يتم بمقتضياتها نقل العبء الضريبي إليه، ويسمى عادة بالمكلف القانوني، الذي يقوم بتسديد الضريبة في مكان المكلف الحقيقي بها، وعند إسقاط هذه الخصائص على حقوق التسجيل نجدها في العموم ضريبة غير مباشرة فهي تفرض وجود مكلف قانوني يتولى قبض الحقوق من المكلف الاقتصادي ويلتزم بأدائها لمصلحة الضريبة، ونجد من بين ذلك الموثقين وكتاب الضبط، وموظفو الإدارات العمومية المؤهلون وغيرهم، وذلك في حالة الحقوق الناتجة عن العقود التوثيقية والقضائية والإدارية، كما قد تكون حقوق التسجيل ضريبة مباشرة، تعرف الضريبة المباشرة بأنها "هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية"²، يعني أن الضريبة المباشرة

¹ - احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، الطبعة الأولى، 2012، ص93.

² - بوقيرين فافا ومن معها، المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثالثة عشر، 2005، ص25.

تقوم على معيارين أحدهما يتعلق بالشخص في حد ذاته، فالمكلف يتعامل بشكل مباشر مع الخزينة العمومية، أي انه لا يكون هناك نقل العبء الضريبي للغير (المعيار الاقتصادي)، ومعيار المعرفة المسبقة لمقدار الضريبة، التي تجبى على شكل قوائم، وبالعودة إلى قانون التسجيل، نجد ما سبق متوفر في نقل الملكية مجانا بسبب الوفاة، إذن حق التسجيل هو كذلك ضريبة مباشرة، لأنها تتعلق بالثروة.¹

04- تمايز حقوق التسجيل: الأصل أن معايير فرض الضريبة تقتضيها مبادئ العدالة واليقين والوضوح، إذ لا يمكن فرضها جزافا، وأن هذه المعايير في حد ذاتها تعد حدودا وفواصل لأنواع الضرائب المختلفة، وبخصوص حقوق التسجيل يستخلص بالعودة إلى تعريفها، أنها تنصب على أي تحول ينطوي على حق مالي، سواء أكان في شكل تصرف قانوني بين ذمتين ماليتين وهذا هو الغالب، ويطلق عليه مصطلح التداول أو الانتقال، أو واقعة قانونية تلحق الحق بذمة مالية بذاتها، إنشاء وتطهيرا.

وعليه يستخلص أن تحول الحق هو تركيب بين التحول كمصدر قانوني، والحق كمحل له، فالوقائع² إما أن تكون وقائع طبيعية، وهذه مستبعدة، ولا يتصور فيها وجود التحول لأي حق (النفقة على أفراد الأسرة مثلا)، وإما أن تكون وقائع إنسانية، التي تكون عبارة عن تصرف قانوني، مصدره الإرادة القائمة على الاختيار، أو تكون نتيجة الإخلال بالتزام قانوني، أو إثبات واقعة مادية كالحيازة مصدره القانون، وهنا يكون نطاق إجراء التسجيل هو الوقائع القانونية والتصرفات القانونية التي يستوجب عليها حقوق التسجيل، إذن هنا الأساس هو العمل القانوني الذي له اثر مالي، وهنا يظهر التمييز، فالاستئثار بالحق ليس سببا لحق التسجيل³، ذلك أن الوعاء هنا يدخل ضمن الضريبة على رأسمال سواء أكان ثروة من عقارات أو أموال غير متحركة، أو كان استثمارا، كما أن نقل محل الحق ليس هو السبب لأن ذلك يدل أن الحدث هنا مرتبط بضريبة استهلاك، أي السلعة في حد ذاتها، والمشرع قد فصل مثلا بين الاتجار في العقارات عن طريق السماسرة والوكالات العقارية، أو حتى المرقين العقاريين، أين أخضعهم إلى الرسم على القيمة المضافة، وبين رسم التسجيل الذي يفرض خارج هذا الإطار، كما أن الحدث حتى وإن كان جزء منه مبالغ مالية تعود للبائع في شكل ثمن، فهذه الأثمان لا تأخذ صفة لا مداخيل ولا أرباح التي بابها الضريبة على الدخل (أو كحال فائض القيمة)، أو أرباح الشركات، وبالتالي فأساس حقوق التسجيل هو تحول الحق في حد ذاته، (على الرغم أن هناك من

¹ - أنظر في ذلك، AMAR GUELI Op.Cit.,P.17.

² - علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السابعة، 2006، ص7.

³ - وهنا يقصد الضريبة على رأس المال، لاحظ، محمد حمو، منور أوسيرير، "مرجع سابق" ص33.

يسمي حق التسجيل بأنه ضريبة تداول¹، أو أي حدث يطرأ عليه سواء بإنشائه، نقله عن طريق الشهر العقاري، أو بكشفه وتقديره عن طريق القضاء، وليس تداول محله فقط.

ثانياً: تحديد منازعة حقوق التسجيل

لقد تم التوضيح أن حقوق التسجيل تركز على معيار تحول الحق في حد ذاته، فتفرض على هذا التحول، ويكون مبلغها من قيمة الحق كوعاء، وعليه، يبدو نطاق منازعاتها جد متنوع خاصة إذا ما التزمنا المسار الإجرائي الذي وضعه المشرع بشأن المنازعات الضريبية، وعليه، سوف نتناول في البدء نطاق منازعات حقوق التسجيل وتصنيفها وفق الصور التي نص عليها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وقبل أن نتبع أهم المجالات التي يمكن أن تستخلص منها منازعة حقوق التسجيل، نذكر المنازعة تتعلق بالحقوق أو مبالغ التسجيل، وفي ذلك نعددها ونصنفها فيما يلي:

01- المنازعات المتعلقة بموضوع حقوق التسجيل

عادة ما يميز المشرع في المنازعات الضريبية بين كل من منازعات الوعاء التي تنشأ مسبقاً، ومنازعات تنشأ لاحقاً جراء ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها في الإطلاع، والرقابة، ومن ثمة وفي الغالب، الزيادة في مبالغ الضرائب التي لم يتم التصريح بها فضلاً على الغرامات، والجزاءات الضريبية التي يرخص بإضافتها في هذه الحالة، وبعض المنازعات التي بدأت تجد مكانها في القانون الإجرائي الضريبي، وسنحاول على ذات المنهج استخلاص منازعات حقوق التسجيل، فيما يلي:

أ- منازعات الوعاء: يقتضي الحال التعرض بدءاً إلى تعريف منازعة الوعاء في حد ذاته، ثم صورته ومبرراته بالنسبة لحقوق التسجيل، كما يلي:

- تعريف منازعة الوعاء: من الصعب أن نستخرج تعريفاً لمنازعة الوعاء، ذلك أن معظم الفقه لم يحددها إلا عن طريق صورها التي جاء بها المشرع، غير أن البعض يعرف النزاع في الوعاء، بأنه "النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول الجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطاً جزئياً لهذه الضريبة"².

ومن خلاله وما يضاف من قواعد إجرائية وجهات مختصة تتعلق بالمنازعة في حد ذاتها، فإنه تعرف منازعة الوعاء هي مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلف والنتيجة عن نزاعات موضوعها اختلاف مصالح الأطراف حول تطبيق القواعد المؤسسة للضريبة، أو

¹ - انظر، محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص35. كما أن المشرع اللبناني، يستعمل هنا تسمية - الانتقال - الذي يحدد وعائه بانتقال جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة، كما جاء المرسوم الإشتراعي رقم: 146 الصادر بتاريخ 12-06-1959، لاحظ في ذلك، خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة)، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، الطبعة الأولى، 2013، ص94.

² - خضر الشويكي، "مرجع سابق" ص15.

تقديرها، كما يمكن القول أن: منازعة الوعاء، هي تلك المنازعة التي يكون موضوعها النزاع المنشأ حول الوعاء وقواعد تطبيقه.

- صور منازعة الوعاء حقوق التسجيل: تنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية على أن ثلاث صور من منازعات الوعاء، وهي:

استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة: تتعدد هنا النزاعات حسب مكونات الوعاء، فقد تتعلق الأخطاء بمسألة تكييف الوقائع بأنها وقائع جبائية، أو ظهور حدثها المنشأ ومن ثم استحقاقها، تقييم المادة الضريبية، وإخضاع تدابيرها المختلفة إلى المعدلات المقررة لتصفية مبالغ الضريبة، وهكذا، لكن مجال النزاع هنا كبير جدا، بل أن هذه الصورة تعتبر أهم صور منازعة الوعاء، وتكون طلبات المكلف فيها هي الإلغاء الجزئي للضريبة.

استدراك الأخطاء الواردة في حساب الضريبة: هذه المنازعة يقتصر موضوعها حول الأخطاء الحسابية في مقدار الضريبة، والتي تنشأ عادة من أعوان الإدارة الجبائية.

الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي: موضوع المنازعة هنا لا يتعلق بالوعاء إطلاقا إنما يتعلق بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض الضريبي وما شابه ذلك، فقد تكون الواقعة صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح، لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول يعفي المكلف من الضريبة، ومثاله حالة العقود المعلقة على شرط واقف وتثبيتها، فبحكم القانون لا تخضع العقود الأولى إلى رسوم التسجيل، ويمكن أن تتجاوز الإدارة ذلك، وفي الغالب فإن طلبات المكلف تنطوي في هذه الحالة على الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها مقتضيات التشريع الضريبي.

- مبررات وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل: يرى البعض¹، أن حقوق التسجيل طالما يتم دفعها قبل إتمام إجراء التسجيل، وبالتالي كيف تنشأ منازعات وعاء حولها، فالمنازعة الوحيدة المتعلقة بهذه الحقوق هي منازعة إعادة التقدير، غير أن الأمر ليس كذلك²، ويتضح في النقاط التالية:

- المادة 70 السابق ذكرها، نصت على وعاء الضرائب بشكل عام، ولم تميز بين وعاء التسجيل، أو وعاء الضرائب الأخرى باختلاف تصنيفاتها.

- أن وعاء التسجيل لا ينحصر فقط في جزئه الذي يخضع وجوبا لشكلية التسجيل، بل يمتد إلى معاملات تسجل بالتأشير على الجداول لاحقا، وتلك التي هي معفية من الإجراء، لكنها خاضعة للرسم، أو تلك التي تؤسس على التصريحات مثل التركات، ويثار حولها الكثير من النزاعات خاصة في حصر وعاء الحقوق وتقييمه، ومن قبيلها مسألة الديون، وهكذا..

¹- جبوري أحمد. بن خاوة جلول. الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2008، ص 27.

²- أنظر في ذلك، دوة آسيا، رمول خالد "مرجع سابق" ص 105.

- إنه حتى في الحقوق التي تحصل بإتمام شكلية التسجيل تحدث فيها أخطاء من قبيل الفرض الضريبي على وقائعها لحقوق التسجيل، وقد تكون معفية بنصوص تشريعية أو تنظيمية.
- أن هناك فرق واضح يميز منازعة وعاء التسجيل التي تنشأ افتراضا حسب نص المادة 70 السابق ذكرها من أخطاء الإدارة الجبائية عند تأسيس الحق في الضريبة، وبين إعادة التقدير الذي يكون بعد المعاينة اللاحقة للوعاء وتصحيح به الإدارة أوضاعا جبائية تسبب بها المكلف بالضريبة نفسه سواء بخطئه أو بتعمده وهو الغالب.
- وفي كل الأحوال فرسوم التسجيل هي حسبما رأينا في تصنيفها يأخذ وعائها أوضاعا تجعل منها إما رسوما غير مباشرة، كما يأخذ أوضاعا أخرى يجعل منها رسوما مباشرة¹ وبالتالي فإجراءات تسوية النزاعات التي ترتبط بها من المفروض أن تتنوع حسب تصنيفها، هذا من جهة ومن جهة ثانية، لإعادة تقدير الوعاء وتقييمه منازعة مستقلة شأنها شأن منازعة إعادة تقييم مختلف أسس الضرائب الأخرى.²
- ب- منازعات إعادة التقدير: تتميز منازعة إعادة تقدير وعاء التسجيل في مجالها، وقواعدها الإجرائية، وكذا كفاءات النظر والفصل فيها، والآثار المترتبة عنها ونوضح ذلك كما يلي:
- حدود منازعة إعادة التقدير: تنشأ منازعة إعادة التقدير عن ممارسة حق الإدارة في تصحيح الأخطاء التي ارتكبها المكلف بالضريبة في تقديراته، وتصريحاته الخاطئة في أثمان المادة الخاضعة للضريبة، وعليه إعادة التقدير ينتج عنها في الغالب الزيادات التلقائية في الرسوم فضلا عن الغرامات وعقوبات عدم الدفع كما نصت عليه المادة 107 من قانون التسجيل، وبالتالي تنشأ منازعة من المكلف في مواجهة ذلك، كما تنشأ منازعات حول مجال التدخل في إعادة التقدير، وتقديرات الإدارة له، كما حددته المادة 101 من قانون التسجيل، فضلا على ما يتعلق بذلك من منازعة ببطالان إجراءات الربط في هذه الحالة.
- تمييز منازعة إعادة التقدير: لقد ميز المشرع هذه المنازعة، بأن أخضعها إلى اللجنة تسمى لجنة المصالحة، التي تختلف تماما عن اللجان الطعن الضريبية، من حيث التشكيل، والاختصاص الموضوعي، والإقليمي، والإجراءات المتبعة فيها، وسوف نرى هذه اللجنة هي الإطار الوحيد قبل اللجوء للقضاء لحل منازعة إعادة التقدير³، فيما يلي:

¹ - AMAR GUELIMI; Op. Cit., P.18

² - مثلما هو الحال في تصحيح الأساس الضريبي، حالة تقدير الوعاء الخاضع للضريبة تقديرا إضافيا،. خضر الشويكي، "مرجع سابق" ص63،

³ - لم تحدد طبيعة هذه اللجنة، إنما يرجح أنها لجنة استشارة أو مصالحة كما جرى تسميتها، وأن هذه اللجنة تعمل عن طريق استدعاء الإدارة الضريبية لها، لاحظ، مقراني فتيحة، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، 2008، ص23.

02- المنازعات المتعلقة بتحصيل حقوق التسجيل

الوعاء هو تأسيس الضريبة أما التحصيل فهو استخلاصها ولو جبرا من عند المكلف بها وضمها إلى رصيد الأموال العامة للدولة، لذلك فله إجراءاته وطرقه، وبالتالي تختلف فيه المنازعات حسب اختلاف هذه الإجراءات وهذه الطرق، ونميزها من حيث:

01- الأساس القانوني لهذه المنازعات وكيفية ممارستها: ميز المشرع منازعات التحصيل، كما يلي:

أ- الأساس القانوني: لقد نصت المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية¹، على أن: "2- وتكتسي هذه الشكاوى: - إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

- وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين أو استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة"، نستخلص من هذا الأساس العناصر التالية:

أن الشكاوى المتعلقة بالتحصيل موضوعها هو اعتراض عن إجراء أو إجراءات وليست طلبات موضوعية محددة، وبالتالي لا تمس إطلاقا بوعاء الضريبة أو بحسابها.

إن الاعتراض ينحصر في قانونية الإجراءات وشكلها لا في مناقشة حجيتها وأساسها، فالأصل أن التنفيذ الجبري يتم فهو مقرر قانونا، ولا يحق الاعتراض عليه، وعليه، فمنازعة التحصيل وحسب المادة السابقة تبرز في نوعين هما:

ب- صور منازعة التحصيل: تتوزع منازعة التحصيل إلى:

- المنازعات الناشئة عن الاعتراض على التحصيل الجبري: تبدأ هذه المنازعة بمجرد تبليغ السند التنفيذي إلى المكلف بالضريبة¹، وإنذاره بوجود دفعها، بموجب قواعد التبليغ العامة، وتتمثل في

¹ - المشرع لم يعرف منازعة التحصيل الضريبي، إنما اكتفى بذكر صورها ضمن المادة 153 السابق ذكرها أعلاه، وهي تقابل المادة 281 لمن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، التي جاء فيها:

Les contestations relatives au recouvrement des impôts. taxes. redevances. et sommes quelconque dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article l. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.

Les contestations ne peuvent porter que:

1- soit pour la régularité en la forme de l'acte

2- soit sur l'existence de l'obligation de payer. sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués. sur l'exigibilité de la somme réclamée. ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt'...

...إذن نلاحظ أن المشرع الفرنسي قد وسع من نطاق الاعتراضات المتعلقة بالتحصيل، عكس المشرع الجزائري الذي قصرها على الرسوم والضرائب، وهذا ما جعل من الفقه الفرنسي أن يسعى لاستخلاص نطاق منازعة تحصيل الضريبة بشكل مستقل، أنظر:

MARIE MASCLÉ DE BARBARIN, LE CONTENTIEUX DE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT. LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE PARIS 2004, P.2.

الاعتراض عن هذا الإجراء، وتقديم طلبات بشأن توقيف نفاذه وتوقيف التحصيل، ولها صور عديدة منها التمسك بإلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به، الاعتراض على سداد المبلغ لعدم إمكانية الاستفادة من أقساط الدين وتأجيله وإرجائه بعد تقديم الضمانات الكافية، كما هو الحال بنص المواد 82 وما يليها من قانون التسجيل، وتلك المقررة بالمادتين 74، 144 من قانون والإجراءات الجبائية، وغيرها.

- المنازعات المتعلقة بالاعتراض على قانونية شكل إجراء متابعة : بانتهاء الآجال المقررة، تبدأ إجراءات المتابعة، وهي تتلخص في استعمال الرخص التي أقرها القانون وخولها الإدارة من أجل ضمان استيفاء الدين، وقد تنشأ عنها المنازعة، التي هنا لا تنشأ في مضمون المتابعة بل تنشأ حول إجراءات تفعيلها، كأن يتم سند المتابعة، أو إجراءات الحجز لعدم توفر شروطه، أو البيع أو استرداد المحجوزات، فكلها أجاز المشرع للمكلف الطعن فيها².

03- منازعات حقوق التسجيل الأخرى: هناك العديد من المنازعات غير منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل التي تتعلق بحقوق التسجيل، لكنها تختلف من حيث بنيتها وإجراءاتها عن هذه الأخيرة، إذ أنها في الغالب تأخذ شكل منازعات الإدارة التي تكون بهدف إما إسقاط دين من حساب شركة، أو إسقاط دين بسبب التقادم، أو من حيث دعاوى المسؤولية التي تباشرها الإدارة الضريبية في مواجهة المكلفين القانونيين في نطاق حقوق التسجيل، وما أكثر التزاماتهم، فبملاحظة فقط موضوع حق الإطلاع الذي يخول للإدارة البحث على وعاء لم يتم التصريح به³، نجدها وفي مواجهة الكثير سواء أكانوا أشخاص قانونية طبيعية أو معنوية، بإمكانها أن تباشر في مواجهتهم دعاوى المسؤولية، كما يمكن أن تباشرها في مواجهة مسيري الأشخاص المعنوية المديرة أو المسيرة للشركات⁴، وعليه، فإن مثل هذه الدعاوى لا تكون مرتبطة بآجال، فضلا عن دعاوى وقائية مثل الدعوى المباشرة أو غير المباشرة (الدعوى البولصية).

ثالثا: طرق تسوية منازعة حقوق التسجيل

طرق التسوية تنحصر تماما في حل المنازعات السابق ذكرها، التي غالبا ما يكون القضاء هو الجهة المعنية بإيجاد الحلول النهائية عبر أحكامه، لكن النزاع الضريبي يتميز عن غيره من النزاعات الإدارية

¹ - من شروط منازعة التحصيل أن يبدأ التحصيل الجبري، حيث يعتبر أحد العناصر الثلاثة المكونة لمنازعة التحصيل، وهي فضلا عن التحصيل الجبري، محله حق ضريبي، ووجود اعتراض ذو طابع قضائي، انظر، MARIE MASCLÉ DE BARBARIN.,Op. Cit., P.19.

² - تتميز منازعات التحصيل بأن المدعي فيها دائما هو المكلف بالضريبة، وليست الإدارة وهذا يعتبر شرط جوهرية فيها، لأنها في الأصل تمثل له ضمانته في مواجهة الوسائل الجبرية التي منحها القانون للإدارة، انظر، Ibid.:P.77.

³ - انظر، نص المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - انظر، نص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية.

طالما أن المشرع الجزائري على غرار بعض التشريعات المقارنة¹، قد وضع جهازا خاصا بحل المنازعة الضريبية (منازعة الوعاء، منازعة التحصيل)، يبدأ وجوبا للمرحلة الإدارية وينتهي بالمرحلة القضائية، لذا سوف نرى ذلك مع المنازعتين السابق ذكرهما، كما نميز منازعة إعادة التقدير التي تكون أمام لجنة المصالحة، ونتطرق في نقطة ثالثة إلى باقي المنازعات التي لا تخرج في تسويتها عن النسق العام للمنازعة الإدارية، وذلك فيما يلي:

01- المرحلة الإدارية: تتجسد هذه المرحلة أمام الإدارة الضريبية²، وهي تتعلق تحديدا بمنازعات الوعاء أو بمنازعات الاعتراضات المتعلقة بإجراءات المتابعة والتحصيل الجبري دون سواهما، ونتطرق إلى شروط وإجراءات كل منهما على النحو التالي:

أ - منازعات الوعاء: نميز شروط هذه المنازعة من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي:

- **الشروط والإجراءات:** تبدأ منازعة الوعاء أمام الإدارة وجوبا بإيداع شكوى يفتح بها الطعن النزاعي تتضمن الصور السابق ذكرها الواردة ضمن نص المادة 70 من هذا القانون، وتخضع لأجال وكيفيات محددة، حيث توجه الشكوى كما نصت المادة 72 من نفس القانون أنه "..... 3- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى."، يستخلص أن أجل قبول شكوى الطعن النزاعي

¹ - Jacques Grosclaude. Philippe Marchessou. Procédures fiscales 8 édition. Dalloz. 2016. P320.

² - لقد تم تصحيح أوضاع لجان الطعون وأعمالها بموجب القانون رقم: 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 متضمن قانون المالية لسنة 2016 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 72، وهذا بموجب مواد 26، 27، 28 والتي أعادت تشكيل واختصاص لجان الطعن، وطبيعة الآراء الصادرة عنها، ومن ذلك أنها تختص فقط بالطعون القائمة على المبالغ الناتجة عن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا رسوم رقم الأعمال، التي تكون محل قرارات صادرة بالرفض الكلي أو الجزئي للطعون النزاعية المؤسسة وفقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن حسب المادة 28 من قانون المالية السابق ذكره فإن الأحكام الجديدة السابق ذكرها لا تدخل حيز التنفيذ إلا من تاريخ أول يناير 2017، ويمكن القول هنا، أن المشرع الجزائري، تأثر بمبررات ازدواجية القضاء الضريبي التي اعتمدها المشرع الفرنسي، حيث أن هذا الأخير انتهج نهج تقسيم منازعات الضرائب بين كل من القاضي المدني الضريبي (منازعات حقوق التسجيل، منازعات الضرائب غير المباشرة، منازعات الطابع...)، والقاضي الإداري الضريبي (منازعات الضرائب المباشرة ومنازعات الرسوم على رقم الأعمال)، بناء... على نظرة برغماتية مفادها أن النوع الأخير من الضرائب هو الأساس من حيث إخضاع الضريبي ومن حيث الحصيلة، ومن حيث حجم وتعقيد المنازعة، وهذا ربما المبرر الذي بدأ أن المشرع الجزائري تأثر به في إصلاح لجان الطعن فقط، إذ قصر تدخل هذه اللجان واختصاصها فقط في الطعون المقامة على المبالغ المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا الرسوم على رقم الأعمال، وهذا بعدما كانت هذه اللجان قبل تعديل قانون المالية السابق ذكره تختص تقريبا بكل الأنواع الضرائب ويبقى اختصاصها متقيد بحجم المبالغ وليس بطبيعة مصدرها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يقودنا الحال هنا وبالضرورة إلى أن المشرع الجزائري قد تخلى تماما عن مسألة اختصاص النظر أمام لجان الطعن في القرارات الصادرة بالرفض الكلي أو الجزئي عن باقي الضرائب حتى ولو كانت تدخل ضمن نطاق تطبيق المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يعني، أنه لم يبق في هذه الحالة أمام المكلف الطاعن إلا مرحلي التحقيق من طرف إدارة الضرائب، أو الطعن في قراراتها أمام المحاكم الإدارية، كما أن المشرع على الرغم من هذه الأحكام الجديدة، لم يعدل عن فكرة وحدة القاضي، إذ أبقى القاضي الإداري هو مختص، أنظر في الموضوع، Jacques Grosclaude. Philippe Marchessou., Op. Cit., P.317.

حول حقوق التسجيل هو 31 ديسمبر من السنة التي يكتشف فيها حدوث الأخطاء التي رتبت رسوم التسجيل أو جزء منها بدون وجه حق، والمشرع لم ينص على شكل معين أو نموذج تنظيمي يتم التقيد به في الشكوى التي قد تكون فردية أو جماعية، لكن تم إلزام صاحبها تضمينها بعض البيانات الشكلية والموضوعية، على أنه يجب تقديم الشكوى منفردة لكل محل ضريبة، ويجب تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن ذكر الضريبة المعترض عليها، وترفق بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، أو استظهار الإنذار، عرض ملخص لوسائل واستنتاجات صاحبها، توقيع صاحبها باليد، وعموما يمكن لصاحب اختصاص النظر في الشكوى طلب تدعيمها ببعض الوثائق أو الوسائل أو المعلومات يطلبها بموجب رسالة موصى عليها بالاستلام من صاحبها في مدة 30 يوما أو له رفضها بعد هذا الأجل في حالة عدم الاستجابة، كما أنه البت الفوري بعدم قبولها لأي عيب في الشكل، ويبقى لصاحبها الطعن في هذا القرار حسب مصلحته أمام القضاء المختص.

- **الجهة المختصة:** لم يرد في قانون الإجراءات الجبائية ما يوضح الجهة المختصة في الفصل في الطعن النزاعي المتعلق بوعاء التسجيل، ذلك أن المواد 77، 78، 79 منه، لم توضح ذلك، وبدا من أحكامها نقطتين أساسيتين، أحدهما أن الاختصاص الرئيس للفصل في الشكاوى يعود إلى المدير الولائي للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى، وإن كان يلتزم بالرأي الموافق للإدارة المركزية متى كان ذلك من اختصاصها أي إذ تجاوز مبلغ الشكوى يتجاوز مائة وخمسين مليون دينار الجزائري 150.000.000 ج، تطبيقا لحكم المادة 79 من القانون الإجرائي، وتفويض اختصاصه لبعض موظفيه، أما النقطة الثانية فتتمثل في أن مسألة تفويض الاختصاص تتركز على حجم المبالغ المطعون فيها بموجب الشكاوى المودعة، لا على طبيعة الضريبة، ومنها يستخلص أن صلاحيات البت في هذه الشكاوى وعاء التسجيل تكون إما للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الإختصاص النوعي لكل منهما، والشروط المقيدة لذلك.

- **التحقيق وقرار الفصل في المنازعة:** بعد إيداع الشكوى وقبولها من حيث الشكل، تبدأ مرحلة التحقيق فيها، والنظر والفصل فيها وتعرض لذلك فيما يلي:

آجال الفصل في الشكوى: بالنظر إلى مسألة الاختصاص وما جاء ضمن أحكام المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن أجل الرد على الشكوى، هو 06 أشهر يضاف لها شهرين إن كانت تخضع وجوبا للرأي المطابق للإدارة المركزية، تبدأ من تاريخ إيداعها مع وصل استلام مسلم بذلك من الإدارة.

- **التحقيق في الشكوى والفصل فيها:** تنص الفقرة الأولى من المادة 76 السابق ذكرها على أنه "يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة..."، مما يعني أن مفتشية التسجيل التي هي من قامت بتأسيس الوعاء المطعون فيه، ينبغي أن تقوم بالتحقيق فيها، بخصوص الإدعاءات والوثائق والمستندات المدعمة لها، وتؤسس نظرها في طلبات الشكوى باسم المدير الولائي كما تقتضيه أحكام

المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة الثالثة التي تنص على: "..... 5- يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف المدير الولائي ..، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.."، ويجب أن يبلغ القرار الفاصل في الشكوى إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

ب- المنازعات الناشئة عن متابعات التحصيل الجبري: بعد تأكيد عدم الدفع بانتهاء الآجال المقررة لذلك، تبدأ إجراءات المتابعة، والمنازعة فيها تنشأ حول إجراءات تقوم بها الإدارة وأجاز المشرع للمكلف حق الطعن فيها¹، واجبر أن يكون الطعن فيها أولاً أمام الإدارة الضريبية على شكل اعتراضات، فكيف يكون تفعيل هذه الاعتراضات؟

- شروط شكوى الاعتراضات وأجالها واختصاص النظر فيها: لقد نصت المادة 153 السابق ذكرها وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية على جملة من الشروط التي يجب أن تكون في الاعتراضات، تبدأ بشكوى تتضمن الاعتراض محررة بالبيانات والمعلومات اللازمة لقبول الاعتراض، كما هو الحال لشكوى الطعن النزاعي.

ونصت المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يجب أن تقدم الشكوى في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، وتنطبق نفس الآجال على طلبات استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، حسبما قضت به المادة 154 التي تلي المادة السابقة.

وحصرت المادة 153 مكرراً اختصاص الفصل في شكاوى الاعتراضات المقدمة، في كل من مديركبريات المؤسسات، ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب اختصاصه.

- الفصل في الاعتراضات: لقد نصت المادتين 153 مكرراً، 154 السابق ذكرها بتحديد أجل النظر في الاعتراضات والطلبات بدء من تاريخ استلام الشكاوى بذلك، وهذا الأجل هو شهر كامل من ذلك²، ولقد رتب على هذا الآجال والقرارات آثاراً قانونية معينة، إذ أنه في حالة عدم الرد خلال أجل الشهر الكامل، يكيف الوضع بأنه قرار صادر بالرفض الضمني، ويحق للمكلف خلال الشهر الذي يلي تاريخه، أن يطعن أمام المحكمة الإدارية، وأنه لا يجوز أثناء مدة الأجل الممنوح للإدارة لنظرها الطعن القضائي، تحت طائلة عدم القبول، وفي كل الأحوال فالطعن لا يوقف تنفيذ الإجراء المعترض عليه.

¹ - تتميز منازعات التحصيل بأن المدعي فيها دائماً هو المكلف بالضريبة، وهذا يعتبر شرط جوهري فيها، لأنها في الأصل تمثل له ضمانته في مواجهة الوسائل الجبرية التي منحها القانون للإدارة والتي سبق لنا أن تطرقنا إليها في مجمل السلطات المخولة للإدارة الجبائية، أنظر، MARIE MASLET DE BARBARIN., Op. Cit., P.77.

² - نصت المادة 154 الفقرتين 3، 4 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: "يبت مديركبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد (1) ابتداء من تقديم الشكوى. يمكن المشتكي، في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد (1) أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية."

وخلاصة القول، أن الطعون التي لا تستجيب لها الإدارة الضريبية، تكون محل الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة، وبذلك تدخل مرحلة الدعوى والفصل النهائي التي نراها أدناه، لكن هناك منازعة أخرى لا تخضع للطعن النزاعي كما رأينا أعلاه، وهي منازعة إعادة التقدير التي يجوز للمكلف بخصوصها اللجوء إلى لجنة طعن مميزة هي لجنة المصالحة، قبل اللجوء إلى القضاء، والتي نتطرق إلى تعريفها واختصاصها وأرائها فيما يلي:

02- الطعن أمام لجنة المصالحة: نصت المواد 38 مكرر² وما يليها من قانون التسجيل على هذه اللجنة وحصرت اختصاصها في منازعة إعادة التقدير، وتفصل في ذلك، كما يلي:

أ- لجنة المصالحة وتشكيلتها واختصاصها: تتشكل لجنة المصالحة من سبعة أعضاء، أربعة منهم من الإدارة الضريبية، فضلا على موثق، وموظف من إدارة الأملاك الوطنية، وممثل عن إدارة الولاية، ويقوم بمهام الكتابة مفتش التسجيل الذي يكون له دور استشاري فقط، و اختصاصها الإقليمي حددته المادة 38 مكرر ج 2 من قانون التسجيل، بذكر الاستثناءات التي ترد على مبدأ الاختصاص العام في ذلك على كامل اختصاص المديرية الولائية، أي اختصاص مفتشية التسجيل، أما الاستثناءات فهي:

- إذا كان موضوع التقييم يتعلق بشحن على متن سفن تكون اللجنة المختصة هي اللجنة الولائية التي يتواجد في نطاقها الأملاك أو المسجلة بها.

- إذا كانت الأملاك التي تشكل استغلالا واحدا توجد في عدة ولايات فإن اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها مقر الاستغلال، وفي حالة عدم وجود المقر، الولاية التي يوجد فيها أكبر قسم من هذه الأملاك.

يعرض النزاع على لجنة المصالحة التي تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين بموضوع النزاع من أجل المثول أمامها للإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم المكتوبة ويمكنهم الاستعانة بمستشار يختارونه أو يعينوا وكبلا مؤهلا قانونا¹، تحاول هذه اللجنة في أول وهلة التوصل إلى اتفاق مع المكلف بالضريبة المعني فإذا توصلت إلى اتفاق فيتم التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ويصبح نافذ في مواجهة الأطراف، أما إذا لم يتم التوصل إلى اتفاق فإنه يصدر عنها رأي بالطريقة المبينة أدناه

¹ - لقد قضى مجلس الدولة بإلغاء جدول الضريبة المقررة كإعادة لتقييم الوعاء التي لم يثبت من إخلال إجراءات تأسيسها أنه تم تبليغ المكلف بالضريبة للحضور أمام لجنة المصالحة، وذلك ضمن قراره فهرس رقم 6526 الصادر بتاريخ 25-02-2003، أنظر، سايس جمال، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص 1163. غير أن السؤال الذي يطرح هنا ما هو أثر هذا الحكم القضائي على الالتزام بالضريبة، هل يلغيه تماما أو يمكن لإدارة الضرائب أن تعيد تصحيح الإجراءات من جديد، فالمشرع لم يتكلم عن هذه الحالات، على الرغم أن هناك من أثار هذه الإشكالية، أنظر، خضر الشويكي، "مرجع سابق" ص 56.

ب- آراء لجنة المصالحة والآثار المترتبة عنها: يصدر عن لجنة المصالحة ضمن شروط محددة آراء فيما يخص النزاع حول الضريبة الناتجة عن إعادة التقييم، تتخذ آراءها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، ويكون لرئيسها صوت مرجح في حالة التعادل، ويبلغ الرأي إلى المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، وبعد مرور 20 يوم من تبليغه تصبح الزيادة المقررة فيه سارية المفعول وقابلة للتحويل، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فإن لم يقتنع بهذا الرأي يمكنه اللجوء إلى القضاء، إن هذه المواد لم توضح هل الطعن أمام لجنة المصالحة طعنا إجباريا، أم لا، ذلك أنه من خلال التسمية -مصالحة- فهي تعتبر لجنة محكمة بين مصالح الأطراف، وبالتالي في غياب وجود نص صريح بذلك يعتبر الطعن اختياري، وفي الغالب أن آرائها ملزمة إلا أنها قابلة للطعن فيها من كل الأطراف، لكن لم يحدد آجال الطعن، إلا أنه في الغالب تكون مثل آجال الطعن في آراء باقي اللجان.

03- المرحلة القضائية: تتميز مرحلة القضاء بأنها المرحلة الفاصلة والضمانة الحقيقية للمكلف، والتسوية من خلالها تكون في مواجهة كل المنازعات التي تتعلق بالضريبة في موضوعها، أو إجراءاتها، أو طلباتها الإستعجالية، وباقي الدعاوى والطلبات التي تثار بشأنها، لذا سنرى هذه النقاط بشكل مختصر، وهذا كله أمام القضاء الإداري بدون استثناء لما له من ولاية عامة على القضايا التي تكون الدولة أو الولاية، أو البلدية، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها حسب أحكام المواد 800 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو حتى الأحكام الواردة ضمن قانون الإجراءات الجبائية مثل المادة 80 وما يليها والتي تخول الاختصاص في النزاع الجبائي لجهة القضاء هذه.

أ- دعاوى الموضوع: نقصد بدعاوى الموضوع¹ تلك التي تطرح أمام القضاء من أجل الفصل قطعيًا في وقائع النزاع أو الحصول على حكم فيها حائز لحجية الأمر المقضي فيه²، وعلى هذا المعيار تدخل جميع الدعاوى المتعلقة بالطعن في القرارات الصادرة في الطعن النزاعي المتعلقة بمنازعات الوعاء ومنازعات إعادة التقدير وكذا الطعن في القرارات الصادرة في الاعتراضات ضمن نطاق هذه الدعاوى، وما دامت هذه الدعاوى تشمل في شقها الأساسي على العموم التماس الاستجابة لطلبات المكلف الرامية إلى

¹ - لقد تم تقسيمنا هنا لموضوع المنازعة ليس اعتمادا على معيار الفصل الجبائي أي تأسيس/ تحصيل، إنما على أساس طبيعة الخصومة دعاوى موضوع التي تشمل دعاوى الوعاء وجزء من دعاوى التحصيل، أي تلك التي يكون فيها الطعن في قرارات رفض الاعتراضات، لأنها من اختصاص قاضي الإلغاء، والجزء الآخر المتبقي من منازعات التحصيل يدخل... ضمن نطاق طلبات الاستعجال، وتكون من اختصاص قاضي الاستعجال، وهذا التقسيم أعتدناه حتى نزيل اللبس الذي قد يحدث.

² - لقد جاء مجلس الدولة على ذكر عبارة 'حجية الشيء المقضي فيه' في العديد من قراراته، نذكر منها القرار فهرس 5240 الصادر بتاريخ 28-01-2002، كما أقر مبدأ إنهاء أي نزاع مهما كان بالقرارات التي اكتسبت هذه الحجية، لاحظ، سايس جمال، "مرجع سابق" الجزء الثاني ص 878.

تخفيض مبالغ الضريبة أو التخلص منها، يكون دور القاضي الإداري دورا مزدوجا هنا، فمن جهة أولى، يعتبر قاضي إلغاء لقرارات الإدارة، ومن جهة ثانية، ينظر في طلبات المكلف المدعي الأصلية، ونفس السياق بالنسبة لأراء لجنة المصالحة التي تكون في صالح المكلف وتخاصمه فيما الإدارة الراضية لها أمام القضاء الإداري، وبالتالي فهذا النوع من الدعاوى يسمى دعاوى القضاء الكامل¹.

- شروط الدعوى وصحتها: لكي تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتوفر شروط قبولها شكلا، وهذه الشروط بالنسبة للدعوى الجبائية، تنقسم إلى قسمين هامين، أولهما الشروط العامة والتي تتمثل في الصفة والمصلحة، فالنسبة للصفة فهي بالنسبة للمكلف تقوم فهي كمدي بشخصه أو من ينوبه بوكالة اتفافية، إذ أن المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية اعتمد بمثل هذه الوكالة التوثيقية بالنسبة للطعن النزاعي، وبالتالي فقبول هذا الطعن يسري على قبول الدعوى، لكن بالنسبة للصفة في الإدارة بصفتها الطرف الثاني، فالممثل القانوني لها هو مدير الضرائب بالولاية، أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة التي يكون طرفا أساسيا فيها، كما قرر ذلك قانون الإجراءات الجبائية، وتبقى المصلحة مقررة بحسب وقائع ووسائل الدعوى بينما الشروط الخاصة للدعوى فهي تتمثل في كل من الأجل: لقد جاء ضمن أحكام المادة 82 منه، أنه: "...يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها..." أي الأجل الممنوحة للإدارة من أجل النظر في شكوى الطعن النزاعي، فأجل رفع الدعوى في منازعة الوعاء هو 04 أشهر من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه في حالة القرار الصريح، أما إذا لم ترد الإدارة طيلة المدة الممنوحة لها عن الشكوى، فتحسب المدة من انتهاء الأجل القانوني (المقطع 02 من نفس المادة)، في حين أن الدعاوى التي تقوم على الطعن في قرارات إعادة التقدير، أو آراء لجنة المصالحة، فيتم حسب القواعد العامة بـ 04 أشهر، أما بخصوص الأجل المقررة في دعاوى إلغاء قرارات رفض الاعتراضات على التحصيل الجبري والمتابعات، فحدد المشرع آجال الطعن فيها خلال شهر من تاريخ تبليغ القرارات المطعون فيها، حيث جاء ضمن المادة 153 مكررا السابق ذكرها، وهو نفس الأجل بخصوص الطعن في رفض طلب استرداد الأشياء، أما الدعاوى الأخرى فهي مرتبطة بأجل تقادما، فدعاوى الإدارة مرتبطة بأجلها كما حددها قانون الإجراءات الجبائية.

¹ تعرف دعوى الإلغاء على أنها 'الدعوى التي يرفعها ذوو الصفة والمصلحة إلى جهة قضائية إدارية لإبطال قرار إداري غير قانوني ومحو آثاره ماضيا ومستقبلا' لاحظ في ذلك، بوحميده عطالله، "المرجع السابق"، ص: 100، غير أنه يلاحظ أن دعاوى الضريبة ليست دعاوى إلغاء بالمعنى الدقيق، بل هي دعاوى قضاء كامل، حيث يتصدى فيها القاضي بالقضاء بمحو آثار القرار الإداري الباطل، ثم ينظر في طلبات المكلف بالضريبة، أي يفصل في كل جوانب النزاع بما فيها الذاتية، أنظر، خضر الشويكي، "مرجع سابق"، ص: 131.

إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن: يتوقف عن القرارات المطعون فيها (منازعات الوعاء، والتحصيل) ما يستدل بأن التظلم أو اللجوء إلى الإدارة قد تم بالفعل، ويستدل به على الآجال المقررة للطعن القضائي، وبالتالي يكون وجوباً تقديم نسخة من القرار الصادر عن الإدارة، كما نسخة من الرأي الصادر عن لجنة الطعن، أو في حالة غياب ذلك تقديم وصل إيداع الشكوى و/أو وصل إيداع الطعن فيها أمام اللجنة المختصة، ويكون من الضروري تقديم نسخة من الشكوى، لأن التحقيق الجبائي قد تم بناء على المعلومات الجبائية التي وضحتها المكلف أو من ينوبه ضمنها، وتم الفصل بموجبه في شرعية وتبرير طلباته (تحديد الحصص الضريبية)، فلو تغيرت هذه الطلبات وتغيرت المعلومات التي يضعها المكلف المدعي في عريضة افتتاح الدعوى لكان نزاع جديد، وبالتالي يكون غير مقبول إطلاقاً للفصل فيه لعدم احترام القواعد الإجرائية الجبائية، غير أنه يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي يفتح بها الدعوى، وهذا ما جاء ضمن المادة 83 السابق ذكرها.

- سير الدعوى: وتخضع العريضة للتحقيق فيما تضمنته من إدعاءات، وعليه تبدأ مرحلة السير في الدعوى التي يتخللها عدة مراحل وهي كل من:

التحقيق الإضافي¹: تقتضيه إلزامياً الوسائل الجديدة التي يقدمها المكلف بالضريبة قبل الحكم، بما قضت به أحكام المادة 1،2/85 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد سمي كذلك لوجود وسائل جديدة أو لم ينظر فيها، طالما أن التحقيق الأساسي قد تم في وسائل إثبات المكلف حينما تقدم بها ضمن الشكوى المقدمة وجوباً للإدارة الجبائية خصمه، كما قد يكون مراجعة التحقيق: من جديد، عندما ترى المحكمة الإدارية ضرورة على يد عون آخر من أعوان الإدارة، غير الذي قام بالتحقيق الأول، ولا يكون بمفرده، كما يمكن اللجوء إلى الخبرة: كما نصت المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، من تلقاء المحكمة أو بطلب أحد الأطراف، وللمحكمة بعد إيداع هذه تقاريرها استبعادها، والأمر بخبرة جديدة على أن تسبب ذلك².

وقد يتعرض سير الدعوى كذلك إلى عدة عوارض منها، السحب والتدخل فيها: فللأطراف وضعيات حددها قانون الإجراءات الجبائية، هي كل من سحب الدعوى الذي يكون من المكلف أو وكيله المدعي، وذلك حسبما جاء ضمن أحكام المادة 87 المقطع 1، لكن ما طبيعة هذا السحب هل هو تنازل عن

¹ - لقد عدل المشرع عن مصطلح التحقيق التي كان قد نص عليه ضمن المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، قبل إلغائها، واستعمل مصطلح التحقيق الإضافي، وبالتالي يكون قد اعتبر التحقيق في شكوى الطعن النزاعي هو التحقيق الأساسي، وهذا على الرغم من أنه من اختصاص القاضي الإداري، التحقيق الواسع والاستقصاء، لاحظ في ذلك، خضر الشويكي، "مرجع سابق" ص 121.

² - تكتسي الخبرة أهمية بالغة في النزاع الجبائي، خاصة وأن مسائله تتسم بالتعقيد والتنوع، على الرغم من أن المشرع أعطى صلاحية تقديرها للقاضي والأخذ بها أو استبعادها، تطبيقاً لحكم المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الدعوى، بما تقتضيه أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب مواده 231 وما يليها منه¹، وكذا يمكن التدخل في الدعوى من طرف الغير الذين يثبتون بأن لهم مصلحة، وهذا ما نص عليه المقطع 02 من المادة 87 السابق ذكرها، وكذلك يكون لمدير الضرائب بالولاية جواز تقديم طلبات فرعية كما نصت المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية تتضمن تعديل قراره.

- الفصل في الدعوى: يكون الفصل في الدعوى عن طريق أحكام قاطعة في نهاية المطاف حتى ولو كانت هناك أحكام قبل الفصل في الموضوع للتحقيق في وسائل الدعوى، والأحكام القطعية إما تكون في الشكل بعدم القبول، أو في الموضوع بالقضاء بالاستجابة الكلية أو الجزئية لطلبات المدعي، أو برفضها جملة ورفض الدعوى لعدم التأسيس، وبطبيعة الحال، تخضع هذه الأحكام على الرغم من أن الأحكام الإدارية نافذة إذا لم تكن غيابية، لأن الاستئناف لا يوقف التنفيذ، هذا من حيث الطرق العادية للطعن، بينما الطرق غير العادية فهي قائمة ولكنها غير موقفة للتنفيذ، لكن يجوز تقديم طلبات بذلك من طرف المعارض الخارج عن الخصومة صاحب المصلحة، متى باشر الطعن في الأحكام والقرارات النافذة، مع أنه في كل الأحوال يمكن أن يتعرض الحكم الذي يحمل قضاء ايجابيا في الموضوع إلى عدة طلبات مثل تصحيح الأخطاء، أو طلبات التفسير، وإشكالات التنفيذ.

ب - طلبات الاستعجال: لعل طلبات الاستعجال هي التي تجد لها مكانة كبيرة في الدعاوى الضريبية، وتحديدًا بالنسبة لدعاوى التحصيل، ذلك أن من مبادئ الضريبة، أن الطعون لا توقف التنفيذ، وأن المتابعات بيد الإدارة تمارسها بدون أي عائق يعيقها في ذلك، وأن دفع الضريبة مسبق على الاحتجاج والاعتراض، وهكذا، فتكون الضمانة السريعة للتدخل للحيلولة دون أعمال هذه المبادئ، هي طلبات الاستعجال، ولقد نصت المادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: " يخضع الاستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب" ويعني ذلك أن هذه المادة قد ألحقت أمور الاستعجال في المادة الجبائية لقانون الإجراءات الجبائية، من حيث مجالها، واختصاصها، وقواعد سيرها وآثارها، والنظر فيها، لكن في نفس حكم المادة بقي للقواعد العامة مصدرا احتياطيا لهذه الطلبات، ولم تعرف حالة الاستعجال بشكل عام، بل تركت لتقدير القاضي واجتهاده، على الرغم من أن المشرع ذكر بعض تطبيقاتها كما هو الحال بالمادة السابق ذكرها، ولقد عرف الفقه حالة الاستعجال بأنها "حالة الاستعجال تقوم بمجرد وجود وضعية يخشى إن تصبح غير قابلة للإصلاح"، وهو ما ينطوي على عنصر الزمن، الذي اعتمدت عليه المحكمة العليا في تقديرها لهذه الحالة، حيث جاء قولها "فإننا نكون أمام حالة استعجال كلما كنا أمام حالة يستحيل حلها فيما

¹ - تنص الفقرة الأولى من المادة 231 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن: "التنازل هو إمكانية مخولة للمدعي لإنهاء الخصومة، ولا يترتب عليه التخلي عن الدعوى".

بعد¹، وعليه فحالة الاستعجال مرتبطة بكل من الواقع المنطوي على خطر حال أو وشيك الوقوع، وبالتالي فهو مقرون بالأجال المعقولة. وعموما تمتاز طلبات الاستعجال بأنها تباشر على شكل دعوى بعريضة، وأنها معفية من التظلم المسبق، وأنه يفصل فيها في أقرب الآجال، ويكون الاختصاص فيها سواء الإقليمي أو النوعي لنفس هيئة الحكم التي تبث في دعوى الموضوع، أي المحكمة الإدارية التي تعقد لها الولاية العامة في منازعات الضرائب، وذلك حسب أحكام المادة 917 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعلى الرغم من عدم النص الصريح في الأحكام السابقة على حالات استعجال إلا أنه يمكن أن نستخلص منها الحالات التالية:

- الطلبات الإستعجالية المتعلقة بإبطال إجراء من إجراءات الحجز: ومن قبيلها ما ينطبق على إجراءات الحجز الإداري التي يقوم بها أعوان المتابعة في ذلك، ويتمشى حكمها ونص المادة 643 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي جاء فيه أنه يمكن طلب إبطال إجراء من إجراءات الحجز متى توفرت فيه شروط ذلك، من كل ذي مصلحة في مواجهة الحاجز.

- طلبات إيقاف التحصيل والطلبات الأخرى: نميز هنا بين نوعين من الطلبات، الطلبات المتعلقة بتأجيل الدفع وإرجائه، والطلبات المتعلقة بوقف سندات التنفيذ، أو بإيقاف التسديد في المتابعات، فالصورة الأولى تتمثل في طلبات إرجاء الدفع التي أشرت إليها المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تكون مصاحبة للطعن النزاعي وتشتترط فيها المادة السابقة أن يسدد المكلف 20 بالمائة قبل إيداع الشكوى، وهذه الحالة تكون قبل صدور أما التحصيل، بينما الصورة الثانية المتمثلة في طلبات إرجاء التحصيل فهي المتعلقة بمسألة الاعتراضات بصورتها السابق ذكرهما، والتي تكون بعد دخول الدين مرحلة التحصيل الجبري والمتابعات ونصت عليها المواد 82، 157 من نفس القانون، وهي تصاحب دعوى الطعن في قرارات رفض الاحتجاج على الاعتراضات التي تمثل كما سبق ذكره دعاوى موضوع.

- طلبات الاستعجال الأخرى في مادة الضريبة: نصت كذلك أحكام قانون الإجراءات الجبائية على حالة أخرى من طلبات الاستعجال، وهي الحالة المقررة بموجب المادة 62 منه، التي تضمنت طلب الإدارة على وجه الاستعجال الأمر بوجوب الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق في حالة منعها ذلك من المسؤولين على هذه الوثائق، وتقرير الغرامة الجبائية وتلجنة التأخير عن كل يوم، وهي نفس الغرامات التي تقرر بموجب أمر استعجالي على المسؤولين الذي يقومون بإتلاف الوثائق خلال مدة حفظها وجوبا، وتبقى الإشارة، أنه بموجب القواعد العامة للإجراءات القضائية، يجوز الأمر بوقف تنفيذ الأحكام الإدارية محل الطعن بالاستئناف من قبل مجلس الدولة بموجب المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كحال الأحكام الجبائية، التي عادة أحكام تتعلق بمبالغ مالية.

¹ - أنظر، مسعود شهبوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الجزء الثاني نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 137.

- شروط الطلبات: جاء تعريف الدعوى الاستعجالية بأن "الدعوى الاستعجالية هي إذن إجراء يطلب بموجبه احد الأطراف- في الغالب فردا - اتخاذ إجراء مؤقت وسريع لحماية مصالحه قبل أن تتعرض لنتائج يصعب تداركها"¹، من هذا التعريف نستطيع أن نستخلص الشروط المتعلقة بطلبات الاستعجال، وهي إما تكون شروط عامة وهي لا تختلف عن الشروط العامة في الدعوى كما أقرها قانون الإجراءات المدنية والإدارية من قبيل الصفة والمصلحة، أما الشروط الخاصة فهي كل من: تقديم الضمانات الكافية: إذ أوجب المشرع على المكلف بالضريبة الطاعن استعجاليا بأن يقدم ضمانات مادية يخضع تقدير كفايتها وطبيعتها من طرف قابضي الضرائب، ولقد قضى مجلس الدولة في العديد من القضايا بهذا الشرط، ونذكر منها قراره الصادر بتاريخ: 2005/03/08²:

- إجراءات الفصل في الطلبات: قد تخضع الطلبات الإستعجالية إلى التحقيق، والخبرة في الوقائع لتحديد مدى خطورتها كي يتحدد جدية هذه الطلبات، ومدى انعكاس الأوضاع التي يخشاها صاحبها على مركزه³، وهذا حسب النص المادة 940 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويفصل فيها بأوامر استعجالية تتميز بالخصائص وهي أنها وقتية أي أنها تنتهي بمآل دعوى الموضوع من الأساس، أو بمراجعتها، ولا تمس بأصل الحق، وأنها وقائية، وهي قابلة للطعن فيها بالاستئناف والمعارضة بالشروط التي قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وخلاصة القول، يكون إنهاء النزاع الضريبي، من خلال العديد من الحالات، بدءا بقبول الطعن النزاعي للمكلف من قبل الإدارة الضريبية، أو قبوله هو بقرارها الذي تنظره في هذا الطعن، أي ينتهي الحال فقط في المرحلة الإدارية، كما يمكن أن ينتهي النزاع أمام لجنة المصالحة بقبول الأطراف لرأيها، وأما إنهاء النزاع أمام القضاء فهو بصور متعددة منها صدور أحكام نهائية فاصلة فيه، ومنها ما قررته أحكام الإجراءات القضائية في المرحلة القضائية.

خاتمة

توصلنا في موضوع المقال إلى جملة من النتائج الأساسية، تمثلت في النقاط التالية:
إنه من الصعب تحديد إطار ومدلول حقوق التسجيل، طالما أن المشرع لم يسم القانون المتعلق بها باسمها كما فعل في بقية القوانين الضريبية، وطالما أن هناك خلط بين هذه الحقوق وما يتعلق بها من

¹ - أنظر، مسعود شهبوب، "مرجع سابق"، ص 133.

² - أنظر، المرجع السابق، ص 80.

³ - لاحظ، عبد السلام ذيب، "مرجع سابق" ص 208.

إجراءات وشكليات تتطلبها أحيانا مثل العقد الذي يعد حدث منثنى لهذه الحقوق، ولا تتطلبها في كثير من نطاقها أحيانا أخرى.

إن عدم تحديد وضبط حقوق التسجيل انعكس على منازعاتها، فلم يتحدد موطنها من منازعات الوعاء، ومنازعات التحصيل، ولجان الطعن، بالنظر لعدم وجود نصوص إجرائية صريحة تحدد ذلك، وبالتالي نتج خلط يكاد يكون سائدا مفاده أن منازعات التسجيل تقتصر على منازعات إعادة التقدير، وهناك فرق شاسع بين هذه الأخيرة والأولى كما بيناه وقد مناه حولته من مبررات وفروق في ذلك.

إن القضاء لم يكن له كذلك بعد كبير في تفسير نصوص قانون التسجيل عن طريق النزاعات التي فصل فيها لقلتها واقتصرها فقط على منازعات إعادة التقدير، ومن ثمة لم يساهم بالشيء الكثير واللائق في تكريس منطقته في ذلك، بينما الإدارة لم تعرض عليها شكاوى متعلقة بمنازعات وعاء التسجيل، بل اقتصرت جملها على منازعات إعادة التقدير، حتى أصبح عرفها هو هذا النوع دون غيره بالنسبة لحقوق التسجيل.

وعليه، يكون من الصائب أن تعاد صياغة قانون التسجيل بدءا من تسميته إلى تحديد نطاق هذه الحقوق وكيفيات تصفيتهما وتحصيلهما، ثم وضع نطاق خاص بها يتعلق بالجانب الإجرائي، تميز فيه المنازعات وكيفيات وطرق ممارستها.