

أثر فعلية الجزاء الإجرائي على أطراف خصومة المنازعة الضريبية

The effect of procedural penalty on the parties to the tax dispute

بن دياب مسينيسا*، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

تاريخ إرسال المقال: 2019/11/27 تاريخ قبول المقال: 2020/01/05 تاريخ نشر المقال: 2020/05/01

الملخص:

يُعدّ الجزاء الإجرائي الأثر الذي يُرتبه القانون على أطراف المنازعة الضريبية في حالة مخالفتهم للنموذج القانوني لقاعدة إجرائية معينة، فكل فعالية لهذا الجزاء تؤدي حتماً إلى المغالاة في شكل الإجراءات وإهدار الحق الموضوعي محل المطالبة.

هذا ما دفع بالمشرع إلى السعي لتحقيق فعلية الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية، لإدراك التوازن بين الاعتبارات الشكلية للخصومة والحقوق الموضوعية للخصوم، حيث يظهر ذلك جلياً من خلال أثرها على أطراف الخصومة، عن طريق تقييد سلطة القاضي والخصوم في أعمال الجزاء الإجرائي بربطه بالنظام العام تحقيقاً لفعاليتها من جهة، وحماية الحقوق الموضوعية للخصوم من جهة أخرى بمنح القاضي، المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب سلطة الإعفاء والتنازل عن تطبيق الجزاء المرتبط بالمصلحة الخاصة لهم.

الكلمات المفتاحية: الجزاء الإجرائي، المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، المنازعة الضريبية،

القاضي الإداري، الحق الموضوعي.

Abstract:

The procedural penalty is considered the effect of the law on the parties to the tax dispute in case of violation of the legal model of a particular procedural rule. Any effectiveness of this penalty inevitably leads to overstatement in the form of proceeding and the loss of substantive right in question.

This is what urged the legislator to seek to achieve the actual procedural penalty in tax dispute to realize balance between the formal consideration of the dispute and the substantive rights of the opponents. This is evident by its effect on the parties to the dispute by restricting judge authority and opponents in the penalty actions by linking it to the public order in order to achieve its effectiveness on

the one hand and protect the substantive rights of the opponents on the other hand.

The judge charged with the tax and tax administration is given the power of exemption and waives the application of penalty related to their own interest.

key words: Procedural penalty, charged with tax, tax administration, tax dispute, administrative judge, the objective right

المقدمة:

يُعدّ الجزاء الإجرائي وصف للعمل الإجرائي المعيب والمخالف للنموذج المقرر له قانوناً، وذلك إما لعدم اتخاذه أصلاً أو لاتخاذه بشكل معيب، ويكمن هذا الجزاء الإجرائي في القاعدة الإجرائية من خلال وصفها السلبي، باعتبار أنّ الوصف الإيجابي للقاعدة الإجرائية يكمن في صحتها ومطابقتها مع نموذجها القانوني وتوليد الآثار المحددة في القانون.

لذا فإنّ فعالية القاعدة القانونية تقاس بمدى إمكانية إنزال الجزاء عند مخالفة العمل الإجرائي للأمر الذي تتضمنه هذه القاعدة، إذ أنّ هذه الأخيرة لا تحقق الهدف من وجودها إلا إذا اقترنت بجزاء يكفل لها الحماية والاحترام، وترتيب الجزاء الإجرائي على القاعدة الإجرائية في حالة مخالفة نموذجها يترتب عنها آثار منها ما يلحق العمل الإجرائي المعيب والقاعدة الإجرائية بحد ذاتها، ويمكن أن تصل خطورة الجزاء في هذه الحالة إلى غاية امتداده للإجراءات اللاحقة للعمل الإجرائي المعيب حتى وإن اتخذت صحيحة ومطابقة للقانون، كما قد تترد آثار الجزاء إلى الأعمال الإجرائية المتخذة قبل الإجراء المعيب، ومن آثار الجزاء أيضاً ما يلحق أطراف المنازعة الضريبية سواء كان القاضي الإداري أو الخصوم وهذا محور بحثنا¹.

انطلاقاً مما سبق، فالجزاء الإجرائي يؤدي للقاعدة الإجرائية وظيفة هامة وأساسية، حيث يضمن لها الاحترام اللازم ويمكنها من أداء وظيفتها في تنظيم إجراءات الخصومة وأطرافها في المنازعة الضريبية، من خلال منحها القوة الإلزامية والفعالية.

إلا أنّ تخلف الجزاء عن أداء مهمته يؤدي حتماً إلى توليد آثار سلبية على أطراف خصومة المنازعة الضريبية، فالقاضي الإداري باعتباره أحد الأطراف الفاعلة والأساسية في الدعوى الضريبية، فهو ملزم بالفصل في المنازعة الضريبية وفقاً للقواعد القانونية التي تحكمها²، فأياً مخالفة للقاعدة الإجرائية يستوجب منه التدخل وإعمال الجزاء المناسب فيها، إلا أنّنا لا يمكن الإقرار بهذا نظراً للاعتبارات الكثيرة التي يخضع لها القاضي الإداري، ولعلّ أهمّها تقييده بالنصوص القانونية الموضوعية من طرف المشرع، والتي تقوم أساساً على حماية الحق الموضوعي للمنازعة الضريبية وليس الإجراءات، لذا فتحقيق هذه

(1) نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص8.

(2) الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص25.

الحماية يكون بإغفال دور الإجراءات وذلك عن طريق عدم تفعيل الجزاء فيها، الذي ينجم عنه حتما آثار سلبية على القاضي الإداري.

يلعب المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب أيضًا دورًا فعالًا في سير خصومة المنازعة الضريبية، وتحديد إجراءاتها باعتبارهم أطراف الخصومة، لذا فهم أيضا ليسوا في منأى عن الآثار السلبية التي تتجرأ عن عدم فعالية الجزاء الإداري، لذا فالسؤال المطروح في هذا المقام حول أثر فعالية الجزاء الإداري على أطراف المنازعة الضريبية من حيث التوازن بين التطبيق السليم للقاعدة الإجرائية وحماية الحق الموضوعي خلال سير المنازعة الضريبية؟

فالإشكالية تعالج أثر فعالية الجزاء الإداري على أطراف المنازعة الضريبية، من خلال بيان حالات ومواطن فعالية الجزاء الإداري وعدم فعاليته وتأثيرها على أطراف المنازعة الضريبية، انطلاقًا من القاضي باعتباره المخول له سلطة تطبيق الجزاء الإداري، وكذا الخصوم باعتبارهم الطرف الأساسي والجوهر في المنازعة الضريبية، وذلك وفق منهج تحليلي نقدي على ضوء نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتباره الشريعة العامة، وكذا قانون الإجراءات الجبائية باعتباره المنظم لإجراءات المنازعة الضريبية بدراسة أثر فعالية الجزاء الإداري في سير المنازعة الضريبية على القاضي الإداري (المبحث الأول)، ثم البحث عن أثر فعالية الجزاء الإداري في المنازعة الضريبية على الخصوم (المبحث الثاني).

المبحث الأول: أثر فعالية الجزاء الإداري على القاضي الإداري في المنازعة الضريبية

منح المشرع الجزائري للقاضي الإداري صلاحيات واسعة في تطبيق الجزاء الإداري في المنازعة الضريبية، ويظهر هذا الدور الموكول له من خلال سيادته المطلقة في مجال القانون¹ فهو المكلف بتطبيق القانون، أما الوقائع فتبقى من مهام الخصوم من حيث سردها وإثارتها، إضافة إلى التمسك بالجزاءات الإجرائية المتعلقة بها في حالة مخالفة النموذج القانوني المقرر لها.

رغم السيادة المطلقة الممنوحة للقاضي الإداري في تطبيق الجزاء الإداري، إلا أنه تبقى هناك عدة معايير وشروط يلتزم بها القاضي الإداري عند إعماله للجزاء، حيث نجد معيار النظام العام شرطًا أساسيًا يقيّد به القاضي لأنه مطروحة بقوة القانون، ولا يبحث القاضي فيه عن تمسك الخصوم بالجزاء الإداري من عدمه وإنما يثيره من تلقاء نفسه²، ولا يجوز له إغفال أو التغاضي عن إعمال الجزاء في العيوب الإجرائية المتعلقة بالنظام العام، وإلا اعتبر مرتكبًا لمخالفة إنكار العدالة (المطلب الأول).

حفاظًا في نفس الوقت على أهداف السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع تجاه المنازعات القضائية ككل والمنازعة الضريبية بالخصوص، قام هذا الأخير بسنّ نصوص قانونية تسمح للقاضي

(1) الأنصاري حسن النيداني، مرجع سابق، ص 71.

(2) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017، ص 45.

الإداري بتجنب أعمال الجزاء¹، هذا ما رتب آثار سلبية على أعمال الجزاء الإجرائي وفعاليتها، ويظهر ذلك جليا من خلال السلطات الواسعة الممنوحة له من طرف المشرع بهدف تجنب الجزاء، وكذا سلطة البحث عن طرق وحلول بديلة عن أعمال الجزاء الإجرائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام على سلطة القاضي في المنازعة الضريبية

يعدّ معيار النظام العام الأساس الجوهرى في المنازعات القضائية بصفة عامة والمنازعة الضريبية بصفة خاصة، في قياس فعالية القاعدة الإجرائية وإمكانية تطبيق الجزاء الإجرائي عليها في حالة مخالفة نموذجها القانوني، من خلال الآثار المترتبة على القاضي ومحاولاته للتجنب والحدّ من آثار تطبيق الجزاء الإجرائي لحماية الحقوق الموضوعية للخصوم، وبلوغ الغاية منها بصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى الضريبية².

حدد المشرع الجزائري آجال لكل عمل قانوني وجعله ضمن الإجراءات الأساسية الواجب توافرها فيه حتى لا يمنح للأطراف فرصة تسيير التزاماتهم بإرادتهم الحرة دون قيود وشروط، لذا أقرّ لكل إجراء أجل محدد له من أجل الحفاظ على صرامة الإجراءات تحقيقا للحق الموضوعي، سواء بتحصيل الضريبة من طرف إدارة الضرائب أو الإعفاء منها من جهة المكلف بالضريبة، لذا فكل إخلال بالآجال المحددة قانونا يستوجب إنزال الجزاء الإجرائي المقرر لها والمتمثل في البطلان.

يتضح هذا في العديد من الحالات المقترنة بالنظام العام وتطبيق الجزاء بمجرد مخالفة الآجال المنصوص عليها في التشريع الضريبي، فالمادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية أوجبت على إدارة الضرائب الإلتزام بإعلام المكلف بالضريبة بإجراء تحقيق في المحاسبة في أجل أدناه 10 أيام لتحضير نفسه ويتم هذا الإجراء بمراعاة الشروط الواردة في نص المادة السالفة الذكر، فمباشرة التحقيق من طرف إدارة الضرائب دون مراعاة أجل 10 أيام على الأقل يترتب عليها الجزاء الإجرائي المتمثل في البطلان إجراء التحقيق لإرتباطه بالنظام العام حسب نص المادة التي جاءت صريحة حين إعتبرت أنّ مخالفة هذه الشروط يقع تحت طائلة بطلان الإجراء³.

كما نصت أيضا المادة 82 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، أنّ أجل رفع الدعوى الضريبية بين تاريخ تقديم الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب والطعن القضائي، هو ثمانية أشهر على أقصى تقدير

¹) BACHELIER Gilles, "La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscal", revue française de droit administratif, N°4, 2001, pp 840-841.

²) أغليس بوزيد، "رقابة القضاء الإداري على بطلان إجراءات التحقيق"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، مجلد 15، عدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017، ص 228.

³) أنظر المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

باحتمساب الطعون أمام اللجان الضريبية، لذا فرفع دعوى قضائية خارج هذه الآجال يؤدي إلى تطبيق الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى لفوات الآجال¹.

باستقراء أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية²، يتضح أنّ قرارات لجنة الطعون، يرفع الطعن القضائي ضدها خلال أربعة أشهر (04) يبدأ سريانه منذ صدوره، وفي حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، يبدأ سريان أجل رفع الدعوى بالنسبة للمكلف بالضريبة في هذه الحالة ابتداء من انتهاء أجل الأربعة أشهر (04) الممنوحة للإدارة من أجل الرد على الطعن، لذا فرفع الدعوى القضائية من أحد خصوم المنازعة الضريبية خارج هذه الآجال، يقتضي على القاضي الإداري الفصل والقضاء بعدم قبول الدعوى لفوات الميعاد باعتباره من النظام العام.

يستنتج من خلال هذا أنّ المشرع الجزائري وما استقر عليه القضاء، اعتبر الآجال في المنازعة الضريبية من النظام العام يثيره القاضي تلقائيا في أي مرحلة كانت عليه الدعوى، دون الحاجة إلى النظر في مدى تمسك الخصوم به من عدمه، وبالتالي فسلطة القاضي في هذه الحالة مقيدة بتطبيق الجزاء الإجرائي دون إمكانية البحث أو محاولة الحدّ من آثاره والوقاية منه، فأى مخالفة للمواعيد والآجال المحددة في القوانين الضريبية تعرّض المدعي في الدعوى الضريبية إلى تطبيق جزاء عدم قبول دعواه طبقا لما ورد في نص المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي نصت على اعتبار انقضاء الآجال يندرج ضمن جزاء عدم القبول³.

نصت كذلك المادة 82 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، أنّ الشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، يؤول اختصاصها إلى المحاكم الإدارية باعتبار أنّ المنازعة الضريبية يؤول اختصاص النظر فيها إلى القضاء الإداري والمحاكم الإدارية ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها أيضا في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما استقرت عليه اجتهادات المحكمة العليا ومجلس الدولة فباستقراء أحكام نص المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جاءت صريحة واعتبرت الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية يعدّ من النظام العام يثيره القاضي تلقائيا، وبالتالي لا يمكن لهذا الأخير التغاضي عن تطبيق الجزاء الإجرائي في حالة مخالفة قواعد الاختصاص لتقييد سلطته في هذه الحالة⁴.

(1) طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار الخلدونية، الجزائر، 2016، ص 22.
(2) تنص المادة 81 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: "تلازم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن. وفي هذه الحالة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن".
(3) انظر نص المادة 67 من القانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 23 أبريل 2008.

(4) أنظر المادة 82 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أنظر المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

نجد أيضا من الجزاءات الإجرائية المتعلقة بالنظام العام، تمثيل المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري بمحامي، ومخالفة هذا الإجراء الجوهري يتم تطبيق الجزاء الإجرائي بقوة القانون ويثيره القاضي من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليه الدعوى، عملا بنص المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وكذا نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

يستنتج من خلال ما سبق، أنّ معيار النظام العام يلعب دورا أساسيا في تطبيق الجزاء الإجرائي ويؤثر بصفة فعّالة على سلطة القاضي الإداري في إعمال الجزاء الإجرائي، بحيث يحول دون إمكانية منح القاضي سلطة تجنب إعمال الجزاء أو الحد من آثاره بمنح الخصوم إمكانية تصحيح الإجراء المعيب أو تدارك العيب بتحقيق الغاية منه.

المطلب الثاني: أثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم على سلطة القاضي في المنازعة الضريبية

نظرا للفعالية الكبيرة التي أظهرها المشرع في تطبيق الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام وإهداره للحقوق الموضوعية محل المطالبة الأصلية من طرف الخصوم في المنازعة الضريبية، كان لزاما عليه تدارك الوضع والحد من خطورة الجزاء من خلال سنّ نصوص قانونية أخرى، يسمح من خلالها للأطراف لاسيما القاضي بحماية الهدف العام من إجراءات المنازعة الضريبية، والتي تتمثل في خدمة الحقوق الموضوعية وانطلاقا من هذا الفهم لجأ المشرع إلى توسيع سلطة القاضي في توجيه الخصومة².

تتجسد هذه السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في عدم الحكم بالجزاء في كل الحالات التي يقوم بها الخصم بالإخلال بالقاعدة الإجرائية، فالقاضي له سلطة تقديرية في إعمال الجزاء حتى وإن توفرت جلّ عناصره وتمسك به صاحب المصلحة، إلا أنّ السلطة التقديرية تعود له في تقدير الجزاء³.

ينجم عن إقفال باب المرافعات في المنازعة الضريبية عدم إمكانية المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب تقديم أي طلبات أو الإدلاء بأي ملاحظات، وهذا وفقا لما ورد في نص المادة 267 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁴، إلا أنّ المشرع منح للقاضي الإداري سلطة تقديرية في تجنب إعمال هذا الجزاء وذلك بنص المادة 268 فقرة 1 من نفس القانون⁵، أين أجاز للقاضي إعادة القضية إلى الجدول

⁽¹⁾ أنظر المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁽²⁾ أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص226.

⁽³⁾ DENIDENI Yahia, "La Demande du sursis légale du paiement en référé fiscal", revue algérienne des sciences juridique, économiques et politique, faculté de droit, université d'Alger, N°3, septembre 2011, p154.

⁽⁴⁾ تنص المادة 267 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على ما يلي: "لا يمكن للخصوم تقديم طلبات أو الإدلاء بملاحظات، بعد إقفال باب المرافعات".

⁽⁵⁾ تنص المادة 268 فقرة 1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على ما يلي: "يجوز للجهة القضائية المعروض أمامها النزاع، بعد إقفال باب المرافعات، أن تعيد القضية إلى الجدول، كلما دعت الضرورة لذلك".

وإعادة فتح المرافعات¹، فهذه السلطة الممنوحة للقاضي رغم أنها في نظر المشرع تعدُّ حفاظاً للدعوى من الإنقضاء دون الوصول إلى حكم بات وتمنح لكافة أطراف الخصومة، إلا أنها من الناحية الإجرائية تعدُّ هذه السلطة المذكورة في هذا المثال تأثير سلبي من القاضي على فعالية الجزاء الإجرائي.

يمكن لنا أيضا الاستناد إلى حالة أخرى تبين لنا أكثر السلطة الواسعة الممنوحة للقاضي في تجنب أعمال الجزاء، فباستقراء أحكام المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، نستنتج أنّ المشرع منح للقاضي إمكانية إعادة السير في التّحقيق³ حتى وإنّ توقّرت مقتضيات أعمال جزاء انقضاء التحقيق، وتظهر السلطة التقديرية الواسعة له من خلال لفظ "بموجب أمر غير مسبب"، أي أنّ القاضي غير ملزم بإعطاء مبرر مقنع في إعادة السير في إجراء التحقيق، والمؤكد في هذا أنّ الهدف الأساسي من وراء الإبقاء على هذا الإجراء هو تحقيق مصلحة موضوعية في الدعوى وليست إجرائية، هذا ما يؤكد الأثر السلبي على فعالية الجزاء الإجرائي.

نستنتج من خلال المثالين السابقين، أنّ حماية القاضي للحقوق الموضوعية على حساب تطبيق الجزاء الإجرائي الموجب على الإجراءات المعيبة ينجم عنه آثار عديدة، ومن بينها تسلط القاضي على الإجراءات واستعمالها وفقا لقناعاته الشخصية وتحقيقا للأهداف الموضوعية، رغم أنّ الإجراءات وضعت لحماية المنظومة الإجرائية واحترامها مقترن بمدى فعالية الجزاء الإجرائي المخول لها، وبناء على هذا فالقاضي يكمن مهامه من الناحية الإجرائية في الفصل في المنازعة الضريبية على أساس القواعد القانونية الإجرائية⁴ ومن الناحية الموضوعية في باب المرافعات والطلبات المقدمة من طرف الخصوم، فله الحرّية في بناء حكمه على أساس قناعاته الشخصية.

كما ينظّم أيضا المشرع في بعض الحالات سياسة تشريعية مرنة فيما يخص أعمال القاضي للجزاء الإجرائي، حيث يمنح للقاضي الإداري السلطة في اختيار الجزاء المناسب مراعيًا في ذلك هدف تجنب أعمال جزاء صارم وشديد قد يؤدي إلى إنهاء الدعوى وإهدار الحق الموضوعي⁵، بالإضافة إلى إتباعه لسياسة التدرج في أعمال الجزاء والتي تقوم على إعطاء القاضي الحلول اللازمة من خلال تمديد الآجال، والغرامات التهديدية⁶ في بعض الحالات... إلخ.

⁽¹⁾ زين العابدين بلماحي، الوسائل القانونية لضمان تنفيذ القرارات القضائية الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2008، ص4.

⁽²⁾ تنص المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على ما يلي: "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة، أن يقرر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مسبب و غير قابل لأي طعن.

يبلغ هذا الأمر بنفس شروط تبليغ أمر اختتام التحقيق المنصوص عليه في المادة 852 أعلاه".

⁽³⁾ بربرة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: قانون رقم 09-08 مؤرخ في 23 فيفري 2008، دار بغدادي، ص389.

الجزائر، 2009، ص454.

⁽⁴⁾ قرار المحكمة العليا، رقم 32113، الصادر في 01/06/1985، مجلة قضائية، عدد02، لسنة 1990، ص94.

⁽⁵⁾ قرار المحكمة العليا، رقم 59728، الصادر في 30/04/1990، مجلة قضائية، عدد04، لسنة 1992، ص61.

⁽⁶⁾ بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009، ص389.

كما منح أيضا المشرع للقاضي الإداري هذه السلطة بهدف تدعيم دوره في مجال تسليط الجزاء الإجرائي، وذلك لحماية المصلحة العامة ومصصلحة المدعي الذي يكون في غالب الأحيان المكلف بالضريبة الذي يتحمل تهديد الدعوى الضريبية التي يكون فيها إدارة الضرائب في مركز قوة، كما أقرّ المشرع أيضًا على ضرورة التعجيل في الفصل في الدعوى الضريبية من خلال هذا التوسع لسلطة القاضي في اختيار الجزاء¹.

لكن من خلال هذه السياسة التشريعية التي تبناها المشرع في اختيار القاضي للجزاء المرن، الذي يضمن بقاء الدعوى الضريبية سارية المفعول ينتج عن ذلك آثار سلبية على أعمال الجزاء الإجرائي، وتكريس فعاليته كما سنبين ذلك أكثر من خلال دراسة بعض الحالات.

يحدّد القاضي الإداري عند أمره بإجراء الخبرة الفنية في المنازعة الضريبية مبلغ التسبيق، الذي يكون مقرّبًا إلى المبلغ النهائي المحتمل لأتعاب ومصارييف الخبير، ويحدّد أيضا القاضي الخصوم الذي يتعيّن عليهم إيداع مبلغ التسبيق والأجل الممنوح لهم، وفي حالة تخلف الخصوم عن هذا الأجل، يقوم القاضي بأعمال الجزاء الإجرائي المتمثّل في إلغاء الخبرة الفنية وفقا لما ورد في المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، لكن ما نلاحظه من خلال المادة 130 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³، أنّ المشرع منح للقاضي سلطة التدرّج في أعمال هذا الجزاء، أي أنه لا يلجأ إلى هذا الأمر إلاّ بعد تحديد الأجل للخصم إذا أثبت حسن النية، وهذا طبعًا حفاظًا على بقاء الدعوى الضريبية عامة وإجراء الخبرة خاصة.

يمكن لنا أيضا ملاحظة تدرّج القاضي في أعمال الجزاء من خلال استقراء أحكام المادة 73 فقرة 4 من قانون إجراءات الجبائية، حيث أنّ الشكوى يجب أن تتضمن البيانات الواردة في هذه المادة وذلك تحت طائلة عدم القبول، لكن حتى وإن تخلف المكلف بالضريبة عن احترام هذه البيانات، لا يتمّ أعمال الجزاء حتى تقوم إدارة الضرائب بإرسال رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، لتكملة الملف على إدارة الضرائب تبليغ قرار الرفض لعدم القبول، فالقاضي في هذه الحالة وبعد تقديم المكلف بالضريبة الطعن أمامه لا يمكن له أعمال جزاء عدم القبول حتى يتحقّق من احترام إدارة الضرائب لكافة الإجراءات

⁽¹⁾ بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولة، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009، ص314.

⁽²⁾ تنص المادة 129 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على ما يلي: "يحدد القاضي الأمر مبلغ التسبيق، على أن يكون مقاربا قدر الإمكان للمبلغ النهائي المحتمل لأتعاب ومصارييف الخبير.

⁽³⁾ تنص المادة 130 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على ما يلي: "يجوز للخصم الذي لم يودع مبلغ التسبيق. تقديم طلب تمديد الأجل أو رفع إلغاء تعيين الخبير بموجب أمر على عريضة، إذا أثبت أنه حسن النية."

ولمجلس الدولة اجتهاد فيما يخص ذلك، حيث جاء في إحدى قراراته أنه لا بد من التحقق في أسماء الأطراف المتقاضية وعناوينهم وأسماء ممثليهم القانونيين، وعدم مراعاة ذلك يثير الدفع "بخرق الأشكال الجوهرية في الإجراءات وهو من النظام العام..."¹.

من خلال دراستنا لهذه الأمثلة، يتبين لنا أن القاضي لا يلجأ مباشرة إلى إعمال الجزاء الإجرائي إن استوجب الأمر، بل عليه إتباع سياسة التدرج أو البحث عن حلول أخرى تسمح ببقاء الإجراء والدعوى قائمة وتجنب الجزاء أو اللجوء إليه إن استلزم الأمر بشكل ثانوي، هذا ما يؤثر سلباً على فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية.

المبحث الثاني: أثر فعالية الجزاء الإجرائي على الخصوم في المنازعة الضريبية

يعمل المشرع جاهداً من أجل وضع قواعد قانونية تعمل على تحقيق العدالة وحماية حقوق الأفراد² وكذا تفعيل دور القاضي في الإلمام بكل الجوانب، بهدف تجنب ترك الفراغات القانونية التي تسمح للخصوم بالتلاعب بالقوانين والإفلات من الجزاءات الإجرائية، التي يقرّها على كل عيب يشوب الأعمال الإجرائية.

فباعتبار الخصومة ملك للخصوم³ ولهم الحق في التحكم بها في العديد من الجوانب، وأن خصومة المنازعة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات التي بفضلها تسير هذه المنازعة، فالمشرع اقترنها بالنظام العام من أجل إضفاء فعالية أكبر لها والحد من هدر الخصوم لها، لاسيما الإجراءات المتعلقة بالأشكال الجوهرية للمنازعة الضريبية والتي لها تأثير فعّال على السير الحسن للدعوى الضريبية، وبالتالي فأثر الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام يظهر جلياً في تقييد سلطة الخصوم في التمسك بالجزاء، وكذا التنازل عنه سواء من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب (المطلب الأول).

لكنه في الوقت نفسه نظم المشرع أيضاً قواعد إجرائية لا تنقص أهميتها عن الأخرى، لكن احتفظ فيها بعنصر الإلزامية والتقييد بجعلها في يد الخصوم وسلطتهم، بحيث إقترنها بالمصلحة الخاصة لهم وألزم تطبيق الجزاء الإجرائي المتعلق بها بإثارته من طرف الخصوم، وكذا منحهم إمكانية التنازل عن إعماله بربط الجزاء بإرادتهم، وذلك بهدف حماية حقوقهم الموضوعية محل المطالبة سواء كان الإلزام بدفع الضريبة بالنسبة لإدارة الضرائب، أو الإعفاء من الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة من الإهدار الذي قد يكون بسبب الغير، وذلك عن طريق السعي لإصدار حكم فاصل في الموضوع حتى وإن كان بإهدار الإجراءات أو السير في الخصومة بإجراءات معيبة (المطلب الثاني).

¹ قرار مجلس الدولة، رقم 207171، صادر في تاريخ 2001/04/09، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التموين بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 92-95.

² مالكي روزة، الطالبات الأصلية و الطالبات العارضة، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، 2008، ص 3.

³ بشير محمد، مرجع سابق، ص 2.

المطلب الأول: أثر فكرة النظام العام على سلطة الخصوم في أعمال الجزاء الإجرائي

إذا تبين أن الجزاء الإجرائي والإجراء المعيب متعلق بالنظام العام، فلا مجال للحديث عن سلطة الخصوم في التمسك بالجزاء من أجل إعماله، وإنما لكافة الأطراف الحق في إثارته وكذا القاضي، ولا يمكن حتى الاعتداد بقاعدة عدم جواز إثارة الجزاء بعدم الخوض في الموضوع، فجزاء عدم القبول وفقاً لنص المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية يمكن إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في الموضوع¹، وأكثر من ذلك فالمادة 69 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية² جاءت صريحة واعتبرت هذا الجزاء من النظام العام ويثيره القاضي من تلقاء نفسه، لذا يجب على القاضي إعمال الجزاء حتى ولو لم يتم التمسك به من طرف الخصوم، أو حتى في حالة تنازل من له مصلحة في الجزاء عن إثارته وإعمال هذا الأخير، فالتظلم المسبق في المنازعة الضريبية يعد من بين الإجراءات الأساسية لرفع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري وذلك لتقريره بموجب قانون الإجراءات الجبائية في المواد 70 إلى 75 منه، لذا فرفع الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة دون تظلم إداري مسبق يترتب عنه الجزاء الإجرائي المتمثل في عدم قبول الدعوى³، هذا ما استقر عليه أيضاً قرار مجلس الدولة القاضي بتأييد قرار المحكمة الإدارية بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم المكلف بالضريبة لتظلم إداري مسبق، وخرقه لإجراء جوهري من إجراءات المنازعة الضريبية⁴.

المستقر عليه أيضاً قانوناً وقضائياً أنّ في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة لآبده منه أن يقدم تظلم مسبق أمام المدير الولائي للضرائب للفصل فيه في مدة شهر، ويلتمس فيه رفع اليد عن الأموال المحجوزة وفي حالة الرفض أو عدم الرد يلجأ المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية، وفي حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء مباشرة يترتب عليه جزاء عدم القبول لخرق إجراء جوهري، ويعدّ هذا الإجراء من النظام العام يمكن للخصوم التمسك به في أي مرحلة كانت فيها الدعوى، فقد سبق لمجلس الدولة في اجتهاد له أنّ قضى في القضية بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم التظلم المسبق من طرف المكلف بالضريبة، بحيث قضى مجلس الدولة بتطبيق الجزاء الإجرائي حتى وإن كان

(1) أنظر المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) أنظر المادة 69 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

(3) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 44.

(4) قضى مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 25/03/2003، في القضية رقم 6509، بتأييد القرار المستأنف القاضي بعدم قبول الدعوى شكلاً، وجاء في أحد حيثياته أنّ التظلم الإداري المسبق في المادة الضرائب من الإجراءات الجهرية وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، راجع في ذلك:

- طاهري حسين، مرجع سابق، ص 146.

أمام جهات الاستئناف، وبعد التطرق إلى موضوع الدعوى وصدور حكم فيها فاصل في الموضوع، وهذا ما استقر عليه مجلس الدولة في العديد من اجتهاداته¹.

المقرر قانونا أيضا، أنّ الدعوى الضريبية ترفع من ذي صفة ومصلحة على ذي صفة ومصلحة طبقا لنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ففي حالة رفع الدعوى الضريبية من أحد الخصوم على ذي غير صفة، يترتب عنها جزاء عدم القبول لاعتبار الصفة والمصلحة من النظام العام طبقا لنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا ما استقر عليه أيضا اجتهاد مجلس الدولة في العديد من قراراته الفاصلة في المنازعات الضريبية².

تحليلا لما سبق يفهم أن الجزاء الإجرائي المتعلق بالنظام العام له أثر كبير على الخصوم وسلطتهم في إثارته والتمسك به وحتى في تجنبه والتنازل عنه، كون أنه لا تقتصر إثارته وإعماله على درجة التقاضي الأولى فقط على مستوى المحكمة، وإنما يمكن للخصوم أيضا إثارته وإعماله حتى على مستوى الدرجة الثانية في الاستئناف أو حتى لأول مرة أمام جهة النقض.

على نقض ذلك في حالة عدم تعلق الجزاء بالنظام العام فلا يمكن لأحد إثارته إلى لمن تقرر الجزاء لمصلحته كما سنبينه بالتفصيل أدناه.

المطلب الثاني: أثر فعالية الجزاء الإجرائي المتعلق بالمصلحة الخاصة على الخصوم في المنازعة الضريبية

يتفق جمهور الفقه³ والنصوص القانونية، على أنّ الغالبية العظمى من العيوب الإجرائية غير مرتبطة بالنظام العام، وهذا ما يخول إعمال مبدأ سيادة الخصوم بحيث هو مبدأ أساسي من مبادئ خصومة المنازعة الضريبية، لأن الخصومة تُثار بواسطة الخصوم حيث يملكون الحق الموضوعي المتنازع عليه⁴ ولهم الحق في السير في الإجراءات أو وقفها، يملكون الحق في الحضور أو الغياب، الحق في السير في الخصومة أو تركها تسقط، أو التخلص منها نهائيا في أية لحظة تكون فيها الدعوى، ولديهم كذلك الحق في التمسك أو عدم التمسك بالجزاءات الإجرائية التي يحددها المشرع، وكذا ما يمس العيب

¹ قضى مجلس الدولة، في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/09، في القضية رقم 207171، بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلا، وجاء في تسببه أنه في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يجوز اللجوء مباشرة إلى القضاء إلا إذا كانت الدعوى مسبقة برفع طلب إلى مدير الولائي والفصل فيه خلال شهر، راجع في ذلك:

- طاهري حسين، المرجع السابق، ص 164.

² طاهري حسين، مرجع سابق، ص 170.

- قرار مجلس الدولة، رقم 7440، صادر بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 4، لسنة 2003، ص 89.

³ نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 219.

- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية والغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 41.

- إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص: الخصومة القضائية أمام المحاكم درجة الأولى، الجزء الثاني، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.س)، ص 39.

- الشواربي عبد الحميد، البطان الإجرائي والموضوعي، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991، ص 41.

⁴ نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 219.

الإجرائي بحيث يمكن للخصوم إثارته، فهو حق مخول لهم ولا يمكن إثارته من طرف شخص، آخر كما يمكن للخصوم عدم إثارة العيب الإجرائي وتركه، فتسير الخصومة ويكون الإجراء المعيب ناشطاً ومولداً لآثاره كإجراء صحيح ولتوضيح أكثر سلطة الخصوم في سير خصومة المنازعة الضريبية سننظر إلى دراسة بعض الأمثلة.

المادة 86 فقرة 4 من قانون إجراءات الجبائية، التي توّضح أنّ طلب رد الخبير يكون ممّن تقرّرت له المصلحة، ويكون مسبب ومعلّل وفي الأجل المحدّدة في نفس المادة، وكذا حالة إنجاز الخبير للخبرة خلافاً للإجراءات القانونية المعتادة لعمليات الخبرة القضائية، كذلك إذا تخلف الخبير عن إخطار المصلحة الجبائية أو المكلف بالضريبة بتاريخ وساعة بدئ عملية الخبرة خلال الآجال المحدّدة في المادة 86 فقرة 6 من قانون إجراءات الجبائية، ونذكر كذلك المادة 840 فقرة 2 والمادة 852 من قانون إجراءات المدنية والإدارية في حالة عدم التبليغ بإشعار المتضمّن أمر اختتام التّحقيق.

كما يتقرّر كذلك في حالة مخالفة قواعد الرقابة الجبائية التي يقوم بها الأعوان الجبائيون، ثم يستتبع هذه الرقابة نزاع يطرح أمام القضاء بعريضة تقدمها إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة¹، يليها التحقيق في هذا النزاع بتعيين المستشار المقرّر، الذي يستند في ملف التحقيق على وثائق الإدارة الجبائية التي تضمّنتها تقارير الرقابة التي سبق للأعوان إجرائها قبل رفع الدعوى القضائية، ففي هذه الحالة لا يستبعد القاضي تلك التقارير لبطلانها إلاّ بناءً على طلب صاحب المصلحة في إثارة هذا البطلان².

يفهم من هذا أنّ إثارة العيب الإجرائي حقّ مخول للخصوم وحدهم دون غيرهم، ذلك لتعلّق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة وأنّ تماطل الخصوم عن إثارة العيب يؤدي بدوره إلى إهدار القاعدة الإجرائية وبالتالي إهدار فعالية الجزاء الإجرائي.

إضافة إلى ما سبق فرسم سياسة الجزاء الإجرائي في خصومة المنازعة الضريبية تتأثر بعدة اعتبارات أخرى، أهمّها أنّ خصومة المنازعة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات أساسها وحدة الهدف المتمثّل في تحقيق الحق الموضوعي، فالوحدة تكمن في أنّ كل إجراء يؤدي دوراً معيّناً فيها حيث أنّ هذه الإجراءات مجتمعة تشكّل كيان ونتيجة ذلك أنّ فصل إجراء عن غيره من الإجراءات الأخرى يفقد المعنى الذي تفهم به الخصوم³، فالتنظيم الإجرائي تمّ تصميمه انطلاقاً من فكرة أساسية تتمثّل في حماية الحقوق

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة، رقم 1987، الصادر في تاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، لسنة 2005، ص ص 32-34.

⁽²⁾ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون العام، التخصص القانون العام للأعمال، كلية حقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011/06/20، ص 78.

-SELISKY Véronique, COTETTE Philippe, GIRODROUX Cathrine, " Faire face aux contrôle de l'administration : impot- urssaf- travaille- concurrence et fraude."

[http : //www.commentcamarche.net/](http://www.commentcamarche.net/)

-GROSCOLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Op Cit,pp 103 -177.

Ministère des finances, D.G.I, direction du contentieux, bulletin des services fiscaux, NO 16, septembre 1996, p36-

⁽³⁾ أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 179.

الموضوعية، حيث ينجح القانون الإجرائي في الوصول إلى هذه الحماية إذا تمَّ إتِّباع إجراءات سريعة وبسيطة وغير مكلفة للمكَّلف بالضَّريبة وإدارة الضَّرائب، ولكن شريطة أن لا تتحوَّل هذه الإجراءات إلى أداة فنية لإهدار الحقوق.

لذا فالحقوق تهدر لعدَّة أسباب نذكر منها إتِّباع نظاماً إجرائياً يركز على صرامة الجزاء الإجرائي عند مخالفة أيِّ شكل من أشكال إجراءات المنازعة الضَّريبية، هنا يهدر الحق الموضوعي وتكون وسيلة إهداره هي ذات القاعدة التي وضعت للتوصل إلى حمايته¹، لكن من خلال السياسة التشريعية التي تبناها المشرِّع في هذا الصدد نلاحظ أنه عمل جاهداً على حماية الحقوق الموضوعية، وذلك أدى إلى إضعاف وإهدار الجزاء الإجرائي و يتبيَّن لنا ذلك أكثر من خلال الحالات التالية.

نصت المادة 223 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنَّ الخصومة القضائية بصفة عامة وخصومة المنازعة الضريبية تحديداً تسقط بمرور سنتين 02 من آخر إجراء اتخذ سواء من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، فبقوة القانون وحسب المادة 222 من قانون إجراءات المدنية والإدارية تسقط الخصومة لتخلَّف المكَّلف بالضريبة أو إدارة الضرائب عن القيام بالمساعي اللازمة، لتصبح بذلك الدعوى الضَّريبية معيبة وغير مطابقة لنموذجها القانوني ممَّا يؤدي إلى عدم توليدها لآثار، إلا أنَّه وباستقراء أحكام المادة 225 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يتضح أنَّ سلطة أعمال الجزاء الإجرائي مرتبطة بالخصوم وصاحب المصلحة، إذ يستوجب على القاضي لتطبيق الجزاء انقضاء الخصومة في هذه الحالة إثارته من طرف صاحب المصلحة ولا يمكن له إثارته من تلقاء نفسه، وفي حالة عدم إثارة جزاء إنقضاء الدعوى بالسقوط من طرف صاحب المصلحة تستمر الخصومة في توليد أثارها الإجرائية والموضوعية وتحتفظ بالحق الموضوعي قائماً وتستمر الإجراءات رغم تعييبها.

تستوجب المطالبة بالحق الموضوعي أيِّ كان في خصومة المنازعة الضريبية اللجوء إلى العدالة من خلال الالتزام بإجراءاتها ابتداء بعريضة افتتاح الدعوى، فباستقراء أحكام المواد 83 فقرة 1 و 2 و 73 من قانون إجراءات الجبائية²، نستخلص أنَّها حدَّدت بيانات عدَّة لتكون العريضة صحيحة ومستوفية لجميع شروطها ففي حالة ما إذا تمَّ رفع دعوى بعريضة لم تستوفي الشروط المذكورة في المواد السالفة تعدَّ معيبة بعيب إجرائي، لكن هذا العيب يجب أن يثار من ذوي المصلحة، فإذا لم يتمَّ إثارته تستمر الدعوى في سيرها وكأنها لم يشوبها أيِّ عيب وتنتج الدعوى الضَّريبية كافة أثارها، ويحدث ذات الأمر في حالة تحايل أحد أطراف خصومة المنازعة الضَّريبية، حيث إذا علِمَ بعيب إجرائي لحق العريضة الافتتاحية ولم يثيره

⁽¹⁾ نبيل إسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 114.

⁽²⁾ تنص المادة 83 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه".

- تنص المادة 38 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، على 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 المعارض عليه".

- أنظر المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

أي أغفله بصفة إرادية لحماية حقه الموضوعي على غرار القواعد الإجرائية فينتج هذا الإجراء كافة آثاره وكأنه صحيح، مما يؤثر على حماية القاعدة الإجرائية وفعالية الجزاء الإجرائي.

يتضح من خلال هذا المبحث أنّ أثر الجزاء الإجرائي على الخصوم، يكمن في مدى تعلق الجزاء الإجرائي بمصلحتهم الخاصة من عدمه، بحيث أنّ سلطتهم في أعمال الجزاء المتعلق بالنظام العام تبقى مقيدة لعدم انحصارها فيهم وإنما يشترك فيها أيضا القاضي، إضافة إلى أنّ إمكانية تطبيق الجزاء فيه تبقى واسعة من خلال إمكانية إثارته في أي مرحلة كانت فيها الدعوى، لكن في نفس الوقت باستقراء الجانب الآخر من الجزاء المتعلق بالمصلحة الخاصة، يتبين أنّ للخصوم في المنازعة الضريبية سلطة مطلقة في أعمال الجزاء من عدمه، وتظهر هذه السلطة من خلال تقييد القاضي في تطبيقه للجزاء الإجرائي بالزامية إثارته والتمسك به من طرف صاحب المصلحة في المنازعة الضريبية.

خاتمة:

نخلص إلى القول من خلال هذا البحث، أنّ أثر فعالية الجزاء الإجرائي على أطراف المنازعة الضريبية يكمن في السلطة المخولة لهم قانونا في إثارة وإعمال الجزاء الإجرائي المترتب على مخالفة النموذج القانوني المقرر للقاعدة الإجرائية، فالمشروع من خلال تنظيمه للقاعدة الإجرائية كفل لها وسائل تشريعية لحمايتها وإضفاء صفة الإلزامية عليها، ويظهر ذلك جليا من خلال معيار النظام العام، لكن دون التفريط في الشكل إلى غاية إهدار الهدف الأساسي من الدعوى الضريبية ببلوغ نهايتها وصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى وحماية الحقوق الموضوعية التي من أجلها باشر الخصوم الإجراءات.

لذا، فأثر فعالية الجزاء الإجرائي تظهر من خلال السياسة التشريعية المنتهجة من طرف المشرع في التوازن بين فعالية القاعدة الإجرائية بتطبيق الجزاء الإجرائي على كل مخالفة للنموذج القانوني المقرر لها وكذا حماية الحقوق الموضوعية للخصوم في المنازعة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة من خلال السعي لإعفاءه من دفع الضريبة، أو إدارة الضرائب من خلال اللجوء للقضاء من أجل ترسيم الضريبة التي تمّ فرضها مسبقا على المكلف بالضريبة.

يتبين أيضا أثر فعالية الجزاء الإجرائي من خلال السلطة الممنوحة من طرف المشرع لكل من القاضي والخصوم في إثارة العيوب الإجرائية وتطبيقها، وذلك باقتران سلطتهم بالنظام العام التي تجسد صورة لفعالية الجزاء الإجرائي وتقييد حرية الأطراف في التنازل والتغاضي عن تطبيقه من جهة، وعدم فعالية الجزاء الإجرائي من جهة أخرى، من خلال منح القاضي في بعض الحالات سلطة تدارك العيوب الإجرائية أو الإستمرار في سير الخصومة رغم تعيب الإجراءات، وكذا إعطاء الخصوم سلطة إثارة العيوب الإجرائية المتعلقة بالمصلحة الخاصة لهم مع إمكانية التنازل عن الجزاء وكذا تصحيح العيوب الإجرائية.

قائمة المراجع والمصادر:

الكتب:

- نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2009.
- طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، طبعة الثالثة، دار الخلدونية، الجزائر، 2016.
- بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008، دار بغدادي، الجزائر، 2009.
- بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2009.
- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية والغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 41.
- إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص: الخصومة القضائية أمام المحاكم درجة الأولى، الجزء الثاني، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.س)، ص 39.
- الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991،

المذكرات والرسائل الجامعية:

- أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017.
- أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من أثارها، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003.
- بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولة، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009.
- زين العابدين بلماحي، الوسائل القانونية لضمان تنفيذ القرارات القضائية الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2008.
- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
- مالكي روزة، الطلبات الأصلية و الطلبات العارضة، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر.

المقالات:

–أغليس بوزيد، "رقابة القضاء الإداري على بطلان إجراءات التحقيق"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، مجلد 15، عدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017.

النصوص القانونية:

–قانون الإجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، صادر بتاريخ 23/12/2001.

–انظر نص المادة 67 من القانون رقم 08-09، مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر بتاريخ 23 أفريل 2008.

قرارات المحكمة العليا ومجلس الدولة:

–قرار المحكمة العليا، رقم 32113، الصادر في 01/06/1985، مجلة قضائية ، عدد02، لسنة 1990.

–قرار المحكمة العليا، رقم 59728، الصادر في 30/04/1990، مجلة قضائية، عدد04، لسنة 1992.

–قرار مجلس الدولة، رقم 207171، صادر في تاريخ 09/04/2001، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التموين بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003.

–قرار مجلس الدولة، رقم 1987، الصادر في تاريخ 30/07/2001، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، لسنة 2005.

Ouvrages :

– BACHELIER Gilles, "La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscal", revue française de droit administratif, N°4, 2001.

– DENIDENI Yahia, "La Demande du sursis légale du paiement en référé fiscal", revue algérienne des sciences juridique, économiques et politique, faculté de droit, université d'Alger, N°3, septembre 2011.

SELISKY Véronique, COTETTE Philippe, GIRODROUX Cathrine, " Faire face aux contrôle de l'administration : impot- urssaf- travaille- concurrence et fraude." [http : //www.commentcamarche.net/](http://www.commentcamarche.net/)