

تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الجبائية (بين تهرب المكلف بالضريبة وامتناع الإدارة الضريبية)

بلول فهيمة (1)

(1) أستاذة محاضرة قسم "ب"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، 06000، بجاية، الجزائر.
البريد الإلكتروني: fbelloul@gmail.com

الملخص:

تتوجّ الخصومة القضائية بصدور حكم أو قرار قضائي يحوز الطابع التنفيذي بتوفر الشروط التي تجعله قابلا للتنفيذ المباشر، لذا تكتسي عملية تنفيذ السندات القضائية في المادة الجبائية أهمية عملية خاصة بالنسبة للخصم الذي بحوزته سند تنفيذي يلزم خصمه بالقيام بعمل ما أو عدم القيام به حسب موضوع القضية ومنطوق الحكم، فالأمر لا يتوقف عند امتلاك السند القضائي الذي يفيد أحقية المتقاضى في مطالبه، بل ينبغي أن يُحدث هذا السند آثاره من الناحية العملية عن طريق تنفيذ محتواه، فلا يمكن أن يكون للقانون قيمة دون تطبيقه ولا قيمة للأحكام القضائية دون تنفيذها.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إجراءات تنفيذ السندات القضائية في المادة الجبائية، وإلى أي مدى يتم تنفيذ هذه السندات دون وجود إشكالات ميدانية.

الكلمات المفتاحية:

السندات التنفيذية، المنازعة الجبائية، إشكالات التنفيذ.

تاريخ إرسال المقال: 2021/02/18، تاريخ قبول المقال: 2021/07/04، تاريخ نشر المقال: 2021/10/10.

لتهميش المقال: بلول فهيمة، "تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الجبائية (بين تهرب المكلف بالضريبة وامتناع الإدارة الضريبية)"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 02، 2021، ص ص. 9-30.

<https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/72>

المقال متوفر على الرابط التالي:

المؤلف المراسل: بلول فهيمة fbelloul@gmail.com

المجلد 12، العدد 02 - 2021.

The execution of judicial judgments in tax matters (Between taxpayer evasion and refrain from the tax administration)

Summary:

Judicial litigation results in the issuance of a verdict or of an enforceable judicial decision by fulfilling the conditions that subject it to direct execution, therefore, the process of execution of judicial decisions in tax matters is of practical importance, in particular for the litigant who has an enforceable decision which obliges his opponent to do or not do something depending on the subject of the case and the nature of the judgment pronounced, the possession of a judicial decision which sets out the right of the litigant concerning his requests does not depend on having it but rather on its enforceability by implementing it, the law can never have legal value without its application, the same for judicial decisions which cannot be of value without their implementation.

This study focuses on shedding light on how judicial bonds are implemented in fiscal matters, and what extent these bonds are implemented without problems.

Keywords: Judicial execution, tax litigation, implementation difficulti

L'exécution des jugements en matière fiscale (Entre l'évasion du contribuable et l'abstention de l'administration fiscale)

Résumé:

Le contentieux judiciaire aboutit à l'émission d'un jugement ou d'un arrêt judiciaire qui acquiert le caractère exécutoire en remplissant les conditions qui le soumettent à une exécution directe. Par conséquent, le processus d'exécution des titres judiciaires en matière fiscale est d'une importance pratique, en particulier pour le justiciable qui dispose d'un titre exécutoire qui oblige son opposant à faire ou ne pas faire quelque chose en fonction de l'objet de l'affaire et de la nature du jugement prononcé. La possession d'une décision judiciaire, qui énonce la justesse des demandes du justiciable, ne suffit pas ; il faut que celle-ci produise ses effets pratiques à travers sa force exécutoire. Tout comme la loi qui n'a de valeur juridique qu'à travers son application, les décisions judiciaires n'ont de valeur que si elles sont exécutées.

Cette étude vise à éclairer les procédures d'exécution des titres judiciaires en matière fiscale et à expliquer dans quelle mesure ces décisions sont exécutées sans difficultés pratiques.

Mots clés: Titres exécutoires, le contentieux fiscale, difficulté d'exécution.

مقدمة:

مما لا شك فيه أنّ اللجوء إلى القضاء يكون بسبب ظهور نزاعات بين أشخاص عاديين أو بين هؤلاء وجهة الإدارة، فهذه الأخيرة مُنحت لها الكثير من الصلاحيات للقيام بمختلف التصرفات وتنفيذها دون الحاجة إلى أية تأشيرة من جهة أخرى، وإذا كان مرفق القضاء هو الضامن لحماية حقوق وحرّيات الأشخاص عن طريق تدخله لإلغاء كل القرارات المخالفة للقانون والتعويض عن الضرر الذي يصيب المخاطبين بهذه القرارات، فإن حماية هذه الحقوق والحرّيات يتجلى أكثر في مدى تمكّن السلطة القضائية من تنفيذ سندات احترام سيادة القانون⁽¹⁾.

إنّ تكريس سيادة القانون لن يتحقق إلا من خلال خضوع الجميع لأحكام القضاء والامتثال لها إعمالاً بمبدأ أنّ القانون يعلو ولا يُعلى عليه، وبمفهوم المخالفة فإنّ عدم تنفيذ السندات القضائية يعتبر مساساً بأبرز معالم دولة القانون⁽²⁾، لاسيما في حالة التنفيذ ضد الإدارات العمومية أين يمكن للإدارة رفض التنفيذ. يعتبر القطاع المالي بصفة عامة والضريبي بصفة خاصة من المجالات الحيّة التي لها أهمية خاصة في الدولة، مما يجعل هذه الأخيرة تسهر دائماً على إيجاد الميكانيزمات الفعّالة لتحصيل مختلف الأداءات المالية التي هي على عاتق المكلف بالضريبة.

رغم إقرار المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لمراحل التسوية الإدارية للنزاعات الضريبية⁽³⁾ إلا أنّ هذه المرحلة قد لا تكون مفيدة لحل النزاع عند هذا المستوى، الأمر الذي يستوجب اللجوء إلى القضاء الإداري المختص بالفصل في مختلف الدعاوى الإدارية⁽⁴⁾.

نظراً لامتيازات السلطة العامة التي تحوزها جهة الإدارة فهي لا تحتاج إلى مساعدة من جهة أخرى لتنفيذ أعمالها، فلها أن تطبق أحكام القانون ومختلف التعليمات الوزارية وتصدر قرارات في مواجهة الخاضعين للضريبة، ولا تلتزم تدخل القضاء للقيام بمختلف تصرفاتها، عكس المكلف بالضريبة الذي يأمل دائماً من مرفق القضاء أن ينصفه في حالة إصدار جهة الإدارة لقرارات تمسه مالياً، الأمر الذي يفيد أنّ المكلف بالضريبة يكون

¹ سكاكني باية، دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحرّيات الأساسية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2011، ص. 244.

² بوضياف عمار، "تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الإدارية بين الإطار القانوني والاجتهاد القضائي"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة تبسة، العدد 02، 2007، ص. 18.

³ تمّ إصدار قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001.

⁴ تعتبر المنازعة الضريبية من أهم وأصعب المنازعات التي تُعرض على القاضي الإداري باعتباره قاضي الإدارة بصفة عامة وتخضع هذه المنازعة لتلك المراحل الإجرائية المنصوص عليها في الكتاب الرابع من القانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر عدد 21، صادر في 23 أفريل 2008.

في أغلب القضايا الضريبية في مركز المدعي لأنه المبادر لمخاصمة جهة الإدارة، ويطلب إلغاء قراراتها التي يرى أنها مجحفة في حقه، ومهما تعددت إجراءات المخاصمة فإنها تنتج في النهاية بالحل القضائي الذي يصل إليه القاضي.

ما يميز طبيعة الأحكام التي يصدرها القاضي الإداري في مادة الضرائب أنّ لها ميزة خاصة يبرز فيها تكريس مبدأ أساسي ابتكره القضاء الإداري وأخذت به مختلف التشريعات وهو مبدأ الفصل بين السلطات الذي نتج عنه عدم إمكانية توجيه أوامر للإدارة أو الحلول محلها، فمن خلال الأحكام والقرارات التي تصدر في المادة الجبائية نلاحظ أنّ القاضي لا يتقيد بهذا المبدأ وإنما يتدخل لتعديل القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب عن طريق الإنقاص أو الزيادة في مبلغ الضريبة الواجبة الدفع أو إلغاؤها كليةً.

تكتسي عملية تنفيذ السندات القضائية أهمية خاصة لأنّ احترام دولة القانون يستوجب على الأشخاص العامة والخاصة الامتثال لأحكام القضاء⁽⁵⁾، وعدم الاعتراض على تنفيذها لتفادي المساس بقيمة مرفق القضاء، ورغم تخصيص أحكام إجرائية بالمادة الإدارية كما جاء في المادة 800 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁶⁾، التي تقيد ولو ظاهرياً أفراد هذه المادة بإجراءات تختلف عن إجراءات التقاضي في المواد الأخرى، إلا أنّه لم يتم إفراد عملية التنفيذ في المادة الإدارية بإجراءات خاصة، وإنما أخضعها للقواعد العامة المنصوص على في الباب الرابع من الكتاب الثالث من نفس القانون.

مع ذلك، فإذا كانت عملية تنفيذ السندات القضائية الصادرة عن القضاء العادي تعرف الكثير من الصعوبات ليس من حيث الإجراءات المتبّعة من طرف القائم بالتنفيذ، وإنما بسبب ظهور إشكالات ربما لم يتم توقعها سلفاً، فهل هذا يعني أن نفس الإشكالات التي تُطرح أثناء تنفيذ السندات الصادرة عن القضاء العادي هي نفسها التي تُطرح أثناء تنفيذ السندات الإدارية لاسيما تلك المتعلقة بالمادة الجبائية، أم أنّ هناك إجراءات خاصة للتنفيذ في المادة الإدارية بصفة عامة والجبائية بصفة خاصة تحدّ من هذه الإشكالات؟، وبتعبير آخر هل الحقوق التي يكرسها القاضي الإداري في منطوق السند القضائي في المادة الجبائية تجد مجالاً للتنفيذ الحرفي وتحقيق الغرض من إقرارها، أما أنّ هذه الحقوق المعترف بها قانوناً وقضاءً تبقى مجرد حبر على ورق؟.

للتفصيل أكثر ينبغي أولاً البحث عن كيفية تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية من خلال تبيان الإجراءات التي يشترطها القانون لإمكانية تنفيذ أي سند قضائي، والتركيز أيضاً على مدى وجود صعوبات ميدانية تعرقل التنفيذ في المادة الجبائية لاسيما وأنّ الأحكام والقرارات التي تصدر في هذه المادة لها قيمة مالية قد يؤدي عدم تنفيذها إلى المساس بمراد الخزينة العمومية أو بالذمة المالية للمكلف بالضريبة.

⁵ GJIDARA Marc, « Les causes d'inexécution des décisions du juge administratif et leurs remèdes », Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, Croatie, god. 52, 2014, p. 70.

⁶ قانون رقم 09-08، مرجع سابق.

المبحث الأول: المراحل الإجرائية لتنفيذ الأحكام القضائية في المادة الجبائية

تعتبر عملية تنفيذ السندات القضائية مبدأ دستوري كرسته مختلف التشريعات باعتباره من أهم مبادئ المحاكمة العادلة التي تعمل أغلب الدول على تحقيقها⁽⁷⁾، كما فعل المؤسس الدستوري الجزائري⁽⁸⁾، ولا يمكن الحديث عن عملية التنفيذ إلا بوجود سند قابل للتنفيذ يتضمن إلزام بالقيام بعمل أو عدم القيام به⁽⁹⁾.
فنهاية مراحل الخصومة الضريبية يكون بإصدار وثيقة مكتوبة تسمى حكم أو قرار قضائي نهائي يحوز قوة الشيء المقضي فيه بعد استنفاد الطعون الممكنة، وينتج عنها حق رابح الدعوى في استخراج السند القضائي والسعي لتنفيذه (المطلب الأول)، كما يستلزم الأمر إتباع إجراءات محددة ودقيقة لتنفيذ محتوى السند (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مرحلة تحديد السند القضائي القابل للتنفيذ في المادة الجبائية

بالعودة إلى المادة 600 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها حددت مختلف السندات التي تكون محلا للتنفيذ سواء تلك الصادرة عن القضاء أو الصادرة عن جهة الإدارة، وتعتبر هذه السندات نقطة الانطلاقة لعملية التنفيذ القضائي، وقبل التوسع في تبيان أهمية التنفيذ وإشكالاته في المادة الجبائية ينبغي في البداية إعطاء لمحة عن طبيعة الأحكام والقرارات التي تكون قابلة للتنفيذ مع تحديد أطراف التنفيذ.

الفرع الأول: الأحكام والقرارات القابلة للتنفيذ

اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أنّ عملية التنفيذ هي نتيجة طبيعية للحق في الطعن القضائي⁽¹⁰⁾، ولتحقيق الهدف من إصدار الأحكام والقرارات القضائية، ينبغي على المشرع أن يوضح لنا ما هي الإجراءات الواجب

⁷ GJIDARA Marc, op.cit, p. 71.

⁸ كرس المؤسس الدستوري الجزائري مبدأ تنفيذ الأحكام القضائية في المادة 178 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 1996/12/07، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ر عدد 76، صادر في 1996/12/08، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03، مؤرخ في 2002/04/10، ج.ر عدد 25 صادر في 2002/04/14، والقانون رقم 08-19، مؤرخ في 2008/11/15، ج.ر عدد 63، صادر في 2008/11/16، وبالقانون رقم 16-01، مؤرخ في 2016/03/06، ج.ر عدد 14، صادر في 2016/03/07، معدل ومتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 2020-12-30، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، ج.ر عدد 82، صادر في 2020-12-30.

⁹ يُقصد بعملية التنفيذ من الناحية اللغوية "تحقيق الفكرة أي إخراجها من حيز التصور إلى مجال الواقع الملموس"، أما من الناحية القانونية فيقصد بها "الوسيلة التي يتم بها تسيير الواقع على النحو الذي يتطلبه القانون"، راجع:

- بن عائشة نبيلة، تنفيذ المقررات القضائية الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص. 09.

¹⁰ CE. Arrêt n° 98-403, 29-07-98, cité par MOINET Arthur, « l'exécution des décisions du juge administratif », 12-10-2019, p 02, [En ligne]: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-02423648v3/document>, (consulté le 03/03/2020).

إتباعها لتنفيذ مختلف السندات ومتى تكون هذه الأخيرة قابلة للتنفيذ، مع تحديد الأطراف التي تشارك في عملية التنفيذ:

أولا - متى تصبح الأحكام والقرارات القضائية سندات تنفيذية: من المؤكد أنّ عملية التنفيذ تتحقق بوجود سند تنفيذي من إحدى السندات المنصوص عليها في المادة 600 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سواء كانت سندات قضائية أو غير قضائية، إلا أنّ وجود السند لا يكفي لوحده، بل يجب توفر شروط أخرى لإمكانية التنفيذ وفق ما يقتضيه القانون، ويمكن تلخيص أهم الشروط الواجب توافرها في الحكم القضائي لتنفيذه في:

1- أن تكون أحكام وقرارات نهائية قابلة للتنفيذ وممهورة بالصيغة التنفيذية: إنّ الحديث عن التنفيذ القضائي يستوجب أن يكون السند قضائيا وقابلا للتنفيذ من الناحية القانونية⁽¹¹⁾، بمعنى أنّ هناك أحكام وقرارات قد تنفذ مباشرة وأخرى قد يؤجل تنفيذها إلى حين استنفاد مختلف الطعون القضائية.

تتميز الأحكام الصادرة في المادة الجبائية كما هو الأمر بالنسبة لمختلف الأحكام الصادرة في المادة الإدارية أنها أحكام قابلة للتنفيذ مباشرة بعد صدورها من المحكمة الإدارية دون انتظار إجراءات الاستئناف أو الطعن بالنقض بشرط أن تأتي بصيغة الإلزام، هذا ما نصت عليه المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أقرت أنّ الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، على خلاف ما هو عليه الوضع أمام القضاء العادي أين لا يمكن تنفيذ الحكم محل الاستئناف إلا بعد الفصل في الاستئناف أو فوات الآجال المقررة قانونا دون استئنافه.

أما بالنسبة للصيغة التنفيذية فهي الوسيلة التي بمقتضاها يتمكن حامل السند من وضعه موضع التنفيذ لاستيفاء حقه من قبل المدين⁽¹²⁾، فهي التأشير القضائية التي تسمح لمالك السند أن يباشر بموجبه إجراءات التنفيذ⁽¹³⁾، وقد ألزمت المادة 601 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ضرورة إظهار السند بالصيغة التنفيذية وتم تحديد الصيغة التي يُمهر بها، مع وجود نوع من الاختلاف في الصياغة بين الصيغة التنفيذية في المادة المدنية و المادة الإدارية.

2- أن تتضمن التزام بالقيام بعمل أو امتناع عن القيام به: يصدر القاضي الإداري أحكامه في مادة الضرائب بالنظر إلى طلبات المدعي في عريضة افتتاح الدعوى، فالقاضي لا يحكم إلا بما طُلب منه، وأكد أنّ موضوع

¹¹ يُقصد بالسند التنفيذي العقد القانوني الذي يثبت رسميا وجود الحق والذي يسمح لحامل السند أن يطلب تنفيذه جبرا، راجع:

- M Camille, Titre exécutoire, En ligne: <https://www.litige.fr/definitions/titre-executoire-definition-recouvrement-huissier>.

¹² بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات المدنية الجزائرية (طرق التنفيذ)، الجزء الثاني، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، 2006، ص. 54.

¹³ ينبغي الإشارة إلى أنّ الفرق بين السند التنفيذي والصيغة التنفيذية يتمثل في كون السند التنفيذي هو الوثيقة التي تتضمن موضوع الالتزام الذي يقع على المدين سواء كان سند قضائي أو غير قضائي، ورغم أنّ هذا السند هو الذي يُقر بالحق المطالب به، إلا أنه يبقى ناقصا ولا يمكن تنفيذه قضائيا إلا بعد إظهاره بالصيغة التنفيذية.

أي نزاع قضائي يتضمن طلب إلزام الخصم بالقيام بعمل معين إذا صدر من الخصم تصرف ما أو طلب أمر الخصم بعدم القيام بعمل وذلك كإجراء احتياطي.

يتمثل مبرر إصدار الأحكام بهذه الصيغة في عدم إمكانية التنفيذ الجبري إلا إذا تضمن الحكم صيغة الإلزام بالنسبة للمحكوم ضده⁽¹⁴⁾، وفي غياب هذه الصيغة لا يمكن اتخاذ إجراءات التنفيذ لانعدام محل التنفيذ.

3- أن لا يتم وقف تنفيذ السند القضائي: بمجرد صدور قرار المحكمة الإدارية في المادة الجبائية يصبح قابلاً للتنفيذ وهذا بعد استخراج الصيغة التنفيذية، هذا ما يميز أحكام المحكمة الإدارية عن أحكام المحاكم العادية، إلا أنه ولتفادي الوصول إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلاً في حالة مباشرة إجراءات التنفيذ دون أن يحوز الحكم قوة الشيء المقضي فيه، فقد أقر المشرع بجل آخر يتمثل في إمكانية وقف إجراءات تنفيذ الحكم عن طريق تقديم طلب لوقف التنفيذ وفق إجراءات محددة.

بالعودة إلى نص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نلاحظ إقرار المشرع بإمكانية وقف تنفيذ قرار المحكمة الإدارية⁽¹⁵⁾، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يُعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها أو عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف⁽¹⁶⁾.

توحي هذه المادة إلى أنّ المشرع يخشى في بعض الحالات إقرار الطابع التنفيذي المباشر للأحكام الابتدائية الصادرة عن المحكمة الإدارية، هذا ما جعله يفتح نافذة أخرى ويمنح للمحكوم عليه حق التصدي للسند التنفيذي عن طريق منع تنفيذه بطرق قانونية، كما تُفيد هذه المادة أنّ قضاة المحكمة الإدارية قد يصدرن أحكام ليست في محلها ولا يطبقون القانون تطبيقاً صحيحاً، مما يعرض أحكامهم لإمكانية الإلغاء من طرق قضاة مجلس الدولة بعد استئنافها.

من الأمثلة التي يمكن تقديمها في هذا الصدد، حالة إصدار القاضي الإداري حكم يقضي بصحة الضريبة المفروضة على المكلف مما يعني إلزامه بدفع مبلغ مالي جد معتبر لصالح الخزينة العمومية كديون ضريبية،

¹⁴ بربارة عبد الرحمان، طرق التنفيذ في الإجراءات المدنية والجزائية وفقاً للتشريع الجزائري لاسيما قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص. 65.

¹⁵ تنص المادة 913 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها أن تبرر إلغاء القرار المستأنف".

¹⁶ من القرارات الصادرة عن مجلس لدولة والتي تفيد ضرورة وقف تنفيذ الحكم القضائي إذا كان تنفيذه سيؤدي إلى وضعيات يصعب تداركها مستقبلاً نجد قرار مجلس الدولة رقم 9451 الصادر بتاريخ 30-04-2002 قضية مديرية الضرائب لولاية عنابة ضد (...)، والذي جاء في إحدى حيثياته " حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكاً فيما يخص الفصل النهائي في النزاع وكذلك فيما يخص جسامته واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن ينجر عنها تنفيذ القرار". أشار للقرار:

- بعلي محمد الصغير، "تنفيذ القرار القضائي الإداري"، مجلة التواصل، جامعة عنابة، العدد 17، 2006، ص. 144.

الأمر الذي يجعل تنفيذ مثل هذا الحكم يؤدي إلى خسارة معتبرة بالنسبة للمكلف خاصة إذا كان يمارس نشاط معين أو تجارة، مما يتسبب له في أزمة مالية قد تصل إلى إفلاسه في حالة تنفيذ الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية، ففي مثل هكذا حالات من الأفضل عدم تنفيذ الحكم وانتظار الفصل في الاستئناف الذي يرفعه المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة، لكي يتم التفصل في الملف من جديد وقد تعيد النظر فيما فصلت فيه المحكمة الابتدائية.

ثانياً- موضوع التنفيذ في المادة الجبائية (محل التنفيذ): يتحدد موضوع التنفيذ بموضوع النزاع بصفة عامة، لأنّ الحكم القضائي ما هو إلا انعكاساً لطلبات أطراف الدعوى، هذا ما يُلاحظ في منطوق الأحكام والقرارات القضائية التي تُصدر في مادة الضرائب وذلك وفق احتمالين، فقد تُصدر لصالح المكلف بالضريبة خاصة عندما يكون هو المبادر بمخاصمة إدارة الضرائب، وقد تُصدر لصالح هذه الأخيرة في وضعيات أخرى.

وفي كل الأحوال فإنّ موضوع التنفيذ في القضايا الضريبية يتعلق دائماً بأداءات مالية، هذا ما يميز موضوع الخصومة الضريبية عن القضايا الإدارية الأخرى أين قد يتعدد ويختلف موضوعها من التزام مالي إلى التزام مادي أو قانوني، بالإضافة إلى إلغاء التصرف الإداري، أما القضايا الضريبية فيتعلق موضوعها دائماً بالالتزام المالي قد يقع على المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، حتى ولو جاءت صيغة الحكم بإلغاء قرار ضريبي فإنّ موضوع الإلغاء يتعلق دائماً بمقررات فرض الضريبة وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة.

الفرع الثاني: أطراف التنفيذ في المادة الجبائية

تتضمن الخصومة القضائية طرفين أساسيين، المدعي الذي يدعي وجود حق معين ويطلب حمايته، والمدعى عليه الذي لا يُكلف إلا بالدفاع عن موقفه ومحاولة إقناع القاضي بعدم صحة إدعاءات رافع الدعوى، وفي غالب الأحيان فإنّ جهة الإدارة تكون طرف مدعى عليها، عكس المكلف بالضريبة الذي يبادر في أغلب الحالات لمخاصمة مديرية الضرائب.

يصدر الحكم القضائي بنفس أطراف الدعوى، سواءً لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، مما يعني أنّ مباشرة إجراءات التنفيذ تتمّ بين هاذين الخصمين، مع وجود طرف ثالث لا علاقة له بأطراف الخصومة، لكن له علاقة بإجراءات تنفيذ محتوى السند القضائي.

أولاً- طالب التنفيذ (المحكوم له): هو الخصم الذي صدر الحكم لصالحه ويسمى طالب التنفيذ لكونه من يسعى للاستفادة من حقه الثابت بموجب سند تنفيذي، عن طريق السعي أمام القائم بالتنفيذ وطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة، ويتحمل بعض المصاريف أثناء بداية إجراءات التنفيذ لتقادي عدم إتمام عملية التنفيذ.

وكما سبق الإشارة إليه في مجال الخصومة الضريبية، فإنّ المكلف بالضريبة هو من يطلب الحماية القضائية، مما يعني أنّه في أغلب الحالات هو طالب التنفيذ لكن عندما يصدر الحكم أو القرار لصالحه.

ثانياً- المنفذ ضده (المحكوم عليه): هو الطرف الذي صدر الحكم ضده ويقع عليه التزام تنفيذ محتوى السند التنفيذي كما جاء في منطوق الحكم، فإذا صدر حكم لصالح المكلف بالضريبة، فإنّ المدعى عليه المدير الولائي

للضرائب هو من يتحمل تنفيذ الحكم عن طريق اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده⁽¹⁷⁾، أما إذا صدر الحكم لصالح مديرية الضرائب عندما تكون هي المدعية فتصبح هي طالب التنفيذ ضد المكلف بالضريبة باعتباره منفذ ضده. **ثالثا- القائم بالتنفيذ (المحضر القضائي):** يعتبر المحضر القضائي الطرف الثالث في عملية التنفيذ ورغم أنه ليس طرفا في الخصومة القضائية، إلا أنه طرف أساسي في عملية التنفيذ باعتباره المباشر لمختلف الإجراءات منذ وصول ملف التنفيذ إلى مكتبه⁽¹⁸⁾، ويملك هذا الطرف صفة الضابط العمومي عملا بأحكام القانون رقم 03-06⁽¹⁹⁾، الذي ينظم هذه المهنة التي تعتبر ضرورية ومساعدة لمرفق القضاء، لأن المحضر القضائي هو الذي يضع حيز التنفيذ الحقوق التي أقرها القاضي في حكمه.

يتكفل المحضر القضائي حسب نص المادة 611 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية باتخاذ إجراءات تنفيذ السند القضائي سواء بطلب من المكلف بالضريبة إذا كان هو المستفيد من التنفيذ أو بطلب من الإدارة الضريبية إذا كانت المستفيدة من هذه العملية، كما يتحمل المحضر القضائي مسؤولية تسيير مكتبه وفي حالة مخالفته للإجراءات المقررة قانونا أو ارتكابه للأخطاء المهنية فإنه يتحمل المسؤولية لأنه يعمل باسمه الخاص ولحاسبه⁽²⁰⁾.

المطلب الثاني: مرحلة الشروع في إجراءات التنفيذ من طرف القائم بالتنفيذ

تتحدد إجراءات التنفيذ بالنظر إلى موضوع التنفيذ وطبيعته، فهناك حالات أين يتم التنفيذ في المراحل الأولى لمباشرته بسبب قبول المنفذ ضده الوفاء بالتزامه دون مشاكل، كما هناك حالات أخرى أين تُتبع الكثير من الإجراءات إلى حين الوصول لمرحلة الحجز على أموال المدين لإمكانية التنفيذ، وهناك حالات أخرى تُستكمل فيها كل مراحل التنفيذ دون الحصول على الحق موضوع التنفيذ.

الفرع الأول: تبليغ السند التنفيذي مع محضر الإلزام بالوفاء (التنفيذ الودي)

أول إجراء يقوم به المحضر القضائي هو التأكد من وجود الصيغة التنفيذية التي تسمح له بمباشرة إجراءات التنفيذ والتحقق أيضا أنه مختص، لأن الاختصاص الإقليمي يتحدد بالمجلس القضائي للولاية التي يتواجد بها مكتب المحضر القضائي، وعملا بأحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإنه

¹⁷ عملا بنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المدير الولائي للضرائب هو من يملك صفة التقاضي باسم وزير المالية.

¹⁸ للمزيد حول الصلاحيات الجديدة للمحضر القضائي راجع:

- شريف محمد و بن هندية نور الدين، "صلاحيات المحضر القضائي في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري"، من أعمال الملتقى الوطني حول المحضر القضائي، المنعقد يومي 17 و 18 جانفي 2009.

¹⁹ قانون رقم 03-06 مؤرخ في 20-02-2006، يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج.ر. عدد 14، صادر في 08-06-2006.

²⁰ أكدت المادة الرابعة من نفس القانون على قيام المسؤولية الشخصية للمحضر القضائي بمناسبة أدائه لمهامه.

يجب على المحضر القضائي أن يحرر محضر تبليغ سند تنفيذي، الذي بواسطته يعلم المنفذ ضده بموضوع التنفيذ حسب ما جاء في منطوق الحكم أو القرار.

كما يلتزم المحضر بتحرير محضر التكليف بالوفاء الذي من خلاله يُكلف المنفذ ضده بمختلف الالتزامات الواقعة عليه لاسيما تحديد منطوق السند ومختلف الأتعاب التي يتحملها المنفذ ضده كأصل مع تنبيهه بضرورة التنفيذ خلال آجال 15 يوما من تاريخ تسلمه للمحضر.

خلال هذه المدة لا يمكن للمحضر الشروع في إجراءات التنفيذ الجبري بل عليه أن ينتظر مرور مدة 15 يوما لكي يتأكد من موقف المنفذ ضده سواءً بقبول التنفيذ والوفاء بالالتزام الذي على عاتقه أو برفض التنفيذ والتقاعد عن الوفاء بما عليه من التزام، مما يجعل المحضر القضائي يحرر محضر امتناع عن التنفيذ الذي من خلاله يتمكن من الانتقال إلى المراحل الأخرى للتنفيذ رغم رفض المنفذ ضده.

الفرع الثاني: الانتقال إلى إجراءات التنفيذ الجبري

إن إقرار المشرع منح آجال للمنفذ ضده للسماح له بالاستعداد للتنفيذ الودي يعني ذلك افتراض حسن النية فيه، لأنه قد يقبل التنفيذ دون مشاكل أخرى، خاصة إذا كان موضوع السند يتضمن التزام مالي يستطيع المعني دفعه، كما تتبين من خلال هذه الآجال النية الحقيقية للمنفذ ضده، بمعنى هل يسعى للتنفيذ ويقبل ذلك أو يرفض التنفيذ ويسعى للتهرب.

أولاً: تحرير محضر الامتناع عن التنفيذ والبحث عن أموال المدين

نُقر المادة 625 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ضرورة تحرير محضر الامتناع عن التنفيذ عندما يثبت للمحضر القضائي أنّ المنفذ ضده لا يريد التنفيذ الودي لمحتوى السند القضائي، وهذا ما يسمح له بمباشرة إجراءات التنفيذ الجبري عن طريق البحث عن أموال المدين والحجز عليها بداية بالأموال المنقولة ثم العقارية.

ثانياً: التنفيذ على الأموال المنقولة والعقارية للمنفذ ضده

ينبغي هنا التمييز بين إجراءات التنفيذ إذا تمت الإجراءات ضد المكلّف بالضريبة أو ضد الإدارة الضريبية:

- فإذا كان المنفذ ضده هو المكلّف بالضريبة، فهنا تتبع إجراءات التنفيذ على أموال المكلّف كما جرت العادة أثناء تنفيذ السندات الصادرة عن القضاء العادي، وفق ما جاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عن طريق الانتقال إلى التنفيذ على أموال المدين المنقولة، ويتكفل المحضر القضائي بالبحث عن هذه الأموال للحجز عليها وبيعها لاستقاء حق الخزينة العمومية.

تتم هذه المرحلة بعد رفض المكلّف تنفيذ محتوى السند الذي يلزمه بدفع مبلغ الضريبة، وما يميز الديون العمومية أنها ديون ممتازة، ولها طابع الأولوية في الاستيفاء قبل الديون الأخرى، مما يعني أنه في حالة الحجز

على أموال المدين المنقولة أو العقارية فيسهل على المحضّر القضائي الحصول على مبلغ الدين إذا تبين أنّ المكلف المنفذ ضده له أملاك منقولة أو عقارية.

تتم عملية التنفيذ على أموال المدين عن طريق حجزها أينما وجدت، سواءً كانت في حيازة المدين أو الغير، كما جاء ذلك في نص المادة 687 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتولى المحضّر القضائي هذه العملية بعد تحريره لمحضر الامتناع عن التنفيذ، وتقديم طلب لرئيس المحكمة لإصدار أمر الحجز على أموال المدين المنقولة.

أما عملية البيع فيقوم بها محافظ البيع بأمر من الجهة القضائية المختصة، مع أنّ هذه العملية كان يقوم بها المحضّر القضائي إلى غاية سنة 1996 وبعد صدور القانون رقم 96-02 المنظم لمهنة المحافظ البيع⁽²¹⁾، أصبح هذا الأخير هو المختص بعملية البيع، أما إذا امتثل المكلف بالضريبة للدفع فإنه يتمّ توقيف عملية الحجز والبيع، لأنّ الهدف الأساسي من هذه العملية هو وضع المدين أمام أمر الواقع وجعله يدفع قبل مواصلة الإجراءات⁽²²⁾.

بعد انتهاء المحضّر القضائي من البحث عن أموال المكلف المنقولة وبيعها يستوفي حقوق الخزينة العمومية، لكن إذا لم يتمكن من إيجاد كل المبلغ الواجب الوفاء به فإنه ينتقل إلى مرحلة الحجز على عقارات المدين وبيعها لاستيفاء حق الدولة.

تعتبر عملية الحجز على أموال المدين العقارية من الإجراءات المعقدة التي يجب على القائم بالتنفيذ إتباع كل المراحل المنصوص عليها قانوناً لإمكانية الوصول إلى مرحلة بيع العقار محل الحجز لاستيفاء حق الخزينة العمومية، وقد أقر المشرع الجزائري على ضرورة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 721 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إلا أنّ الإشكالات التي قد تُطرح في عملية الحجز أنها قد تكون بدون جدوى لأنّ المكلف بالضريبة الملزم بالدفع قد يتخذ كل الاحتياطات مستقلاً لتهرب أمواله المنقولة والعقارية الأمر الذي يجعل عملية التنفيذ الجبري قد تكون بدون فائدة.

أما إذا تعلقّت عملية التنفيذ بسند قضائي يتضمن إلزام الإدارة الضريبية باتخاذ أي إجراء، فإنّ عملية التنفيذ لا تتم وفق الإجراءات السابق الإشارة إليها وإنما بإتباع إجراءات خاصة للتنفيذ في مواجهة جهة الإدارة.

²¹ قانون رقم 96-02 مؤرخ في 10-01-1996، يتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة، ج ر عدد 03، صادر في 14-01-1996، ملغى بموجب القانون رقم 16-07 مؤرخ في 03-08-2016، يتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة، ج ر عدد 46، صادرة في 03-08-2016.

²² للمزيد حول إجراءات الحجز على منقولات المدين، راجع المواد من 704 إلى 715 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المبحث الثاني: إشكالات تنفيذ الأحكام القضائية في المادة الجبائية

إذا كان يمكن تصور إتمام إجراءات تنفيذ السندات القضائية بصفة نهائية دون وجود عراقيل في بعض الحالات، فإنه من جانب آخر قد يصعب تنفيذ بعض السندات رغم أنها تُصدر باسم الدولة لوجود بعض الإشكالات التي يختلف موضوعها باختلاف منطوق السند محل التنفيذ، على هذا الأساس تعتبر إشكالات التنفيذ من العراقيل التي تجعل السندات القضائية دون أية قيمة عمليا لعدم إمكانية وضعها حيز التنفيذ لعدة أسباب سيتم التفصيل فيها لاحقا.

ينبغي الإشارة إلى أنّ هناك نوع من التشابه فيما يخص إشكالات التنفيذ التي قد تظهر أثناء تنفيذ مختلف السندات القضائية⁽²³⁾، إلا أنّ ما يميز عملية التنفيذ بالنسبة للقضايا التي تُصدر عن القضاء الإداري أنها تربط طرفين يصعب معهما الوصول إلى إتمام التنفيذ دون إشكالات قد يسببها المكلف بالضريبة الذي يسعى للتهرب عن أداء الديون العمومية التي هي على عاتقه (المطلب الأول)، أو إدارة الضرائب التي قد لا تتقبل محتوى السند وترفض تنفيذه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الإشكالات التي تحول دون تنفيذ السند القضائي ضد المكلف بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة كما سبق الإشارة إليه الطرف المباشر لإجراءات التقاضي في مواجهة جهة الإدارة، لكن هذا لا يعني أنّ القاضي الإداري في كل الحالات يقبل مطالب المكلف ويحكم لصالحه وإنما هناك حالات أين يتم رفض دعواه شكلا أو موضوعا، ويفيد هذا الرفض بمفهوم المخالفة صحة الضريبة المفروضة عليه وسلامة إجراءات تحصيلها من طرف مصالح الإدارة الضريبية، وفي مثل هذه الحالات لا مجال للحديث عن التنفيذ القضائي.

كما أنّ هناك حالات أين ينازع المكلف في صحة مقدار الضريبة المفروضة عليه، لاسيما في حالة اتخاذ إدارة الضرائب لإجراءات الرقابة الجبائية عند الشك في صحة التصريح الضريبي للمكلف، ففي مثل هذه الحالة لا يتمحور موضوع النزاع حول مدى وجود الالتزام الضريبي من عدمه وإنما اختلاف موقف الطرفين يكون حول مقدار الضريبة، الأمر الذي يجعل القاضي الإداري في أغلب الحالات يأمر باتخاذ إجراءات التحقيق لاسيما تعيين خبير في المحاسبة من أجل القيام بمختلف الحسابات لمساعدة القاضي أثناء الفصل في النزاع وتحديد المبلغ الحقيقي الذي يلتزم المكلف بتسديده، هذا ما يجعل هذا الأخير ملزم بتسديد المبلغ بعد اتخاذ إجراءات التنفيذ بسعي من المدير الولائي للضرائب، إلا أنّ هذه العملية قد لا تتحقق لعدة أسباب قد تكون قانونية أو مادية.

²³ Association internationale des hautes juridictions administratives, « l'exécution des décisions des juridictions administratives », rapports généraux des congrès, VIII^{ème} congrès, Madrid, 2004, p. 18.

الفرع الأول: ظهور إشكالات في التنفيذ من المعوقات التي تشجع على عدم التنفيذ

تعتبر إشكالات التنفيذ من أهم المنازعات التي تفيد ضرورة العودة إلى عرض النزاع على الجهة القضائية رغم أنها سبق وأن قالت كلمتها في محتوى النزاع، وذلك بسبب ظهور عراقيل جديدة تمنع وضع حيز التنفيذ السند القضائي، على هذا الأساس تختلف منازعات التنفيذ حسب محتوى الإشكال وتنقسم إلى منازعات وقتية ومنازعات موضوعية⁽²⁴⁾.

بالعودة إلى نص المواد من 631 إلى 635 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أن المشرع الجزائري حاول إيجاد حلولاً قضائية للإشكالات التي قد تعرقل عملية التنفيذ⁽²⁵⁾، عن طريق إلزام المحضر القضائي بتحرير محضر الإشكال ودعوة الأطراف إلى عرض هذا الإشكال على رئيس المحكمة للفصل فيه. يبدو أن الطرف المنفذ ضده (المكلف بالضريبة) هو الذي يستفيد من ظهور الإشكال، لأنه على الأقل يؤخر من عملية تنفيذ السند القضائي لربح الوقت واتخاذ عدة إجراءات بهدف مراوغة المحكمة والقائم بالتنفيذ عن طريق تهريب أمواله، لاسيما وأنّ التنفيذ ضد المكلف بالضريبة يتعلق دائماً بأداءات مالية يعترض عليها ويرفض تسديدها.

أولاً: أسباب ظهور الإشكال في التنفيذ

ينبغي الإشارة إلى أنّ الإشكال في التنفيذ قد يكون قانوني أو مادي، وتتعدد أسباب ظهور الإشكالات بالنظر إلى منطوق الحكم ومدى إمكانية تطبيقه ميدانياً، فإذا ثبت عدم إمكانية تنفيذه من طرف المحضر القضائي لوجود بعض العقبات فإنّه يحزر مباشرة محضر وجود الإشكال الذي تتعدد أسبابه أهمها:

1- عدم مطابقة منطوق الحكم مع حقيقة النزاع ومطالب طالب التنفيذ: من الإشكالات الحقيقية التي تُطرح أثناء التنفيذ هي وجود اختلاف بين مطالب المدعي ومنطوق الحكم، مما يُصعب على القائم بالتنفيذ مواصلة عملية التنفيذ من الناحية العملية، وقد يعود السبب في عدم المطابقة إلى كيفية تقديم طلبات المدعي في عريضة افتتاح الدعوى وعدم توضيح طلباته أثناء رفع الدعوى، الأمر الذي يجعل القاضي يصدر حكمه كما جاء في

²⁴ يتمثل الفرق بين منازعات التنفيذ الوقتية والموضوعية أنّ الأولى تهدف إلى إيجاد حل مؤقت دون المساس بموضوع المنازعة كطلب وقف التنفيذ مؤقتاً أو مواصلة التنفيذ، أما الإشكال الموضوعي فهو الأساس لأنه يتعلق بموضوع منازعة التنفيذ ومن خلال هذه المنازعة يتم الفصل في صحة التنفيذ أو بطلانه ويمكن قاضي الموضوع من إيجاد حل نهائي لمنازعة التنفيذ على خلاف المنازعة المؤقتة التي تهدف إلى إيجاد حل مؤقت عن طريق اللجوء إلى قاضي الاستعجال ويسعى صاحب المصلحة في تعطيل عملية التنفيذ إلى حين الفصل في الإشكال الحقيقي أمام قاضي الموضوع، وفي كلا الحالتين يجب على رافع دعوى الإشكال أن يتقيد بالشروط المقررة قانوناً سواءً أمام قاضي الاستعجال أو أمام قاضي الموضوع.

²⁵ يُقصد بالإشكال في التنفيذ ذلك العائق المؤقت الذي لا يمكن تنفيذ الحكم إلا بإزالته، وتُعرف على أنها "عقبات قانونية تطرح بشأنها خصومة أمام القضاء الهدف منها الاستمرار في تنفيذ السند التنفيذي أو توقيف السير فيها"، راجع:

- مبارك توفيق ميلود، "إشكالات التنفيذ في القضاء العادي على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة القانون، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي أحمد زبانة- غليزان، العدد 8، 2017، ص. 354.

طلبات المدعي وفي وضعيات أخرى قد يكون سبب في هذا الاختلاف هو وجود وضعيات جديدة بعد المطالبة القضائية، الأمر الذي يُصعب تنفيذ السند نظرا لاختلاف منطوق الحكم عمّا هو عليه الأمر من الناحية الميدانية.

2- وجود عقبات مادية تمنع تنفيذ السند: يُقصد بالعقبات المادية تلك الوضعيات التي تظهر أثناء الشروع في عملية التنفيذ، وأحسن مثال في حالة وجود سند تنفيذي ضد مؤسسة أو شركة معينة باعتبارها مكلفة بالضريبة وأثناء الشروع في التنفيذ يتبين عدم مطابقة اسم المحكوم ضده مع الوضع الجديد لتلك الشركة لاسيما في حالة تغير طبيعتها والشركاء فيها، ففي مثل هكذا حالات لا يمكن تنفيذ السند إلا بعد تسوية الإشكال.

ثانيا: تسوية الإشكال في التنفيذ

تُكفي إشكالات التنفيذ أنها منازعات التنفيذ والتي يتم تسويتها برفع دعويين الأولى تسمى منازعة التنفيذ الوقتية، تُرفع أمام رئيس المحكمة الإدارية وفق إجراءات الاستعجال عملا بنص المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتتوفر الشروط المعتادة لرفع الدعوى القضائية لاسيما شرطي الصفة والمصلحة، أما الثانية فترفع أمام قاضي الموضوع باعتبارها منازعة موضوعية الهدف منها الوصول لحل نهائي للإشكال، سواءً بإتمام التنفيذ أو عدم إمكانية التنفيذ إلا وفق تأسيس قانوني جديد.

وإذا كان ليس من السهل الوصول إلى تسوية الإشكالات التي تعترض عملية تنفيذ السندات القضائية لصعوبة إيجاد الحلول الممكنة خاصة عندما يتعلق بالإشكال بالعقبات المادية التي تمنع تنفيذ السند القضائي، إلا أنه ينبغي على المستفيد من عملية التنفيذ أن يسعى لإتباع الإجراءات المقررة قانونا لعرض إشكاله على الجهة القضائية لعلاها تجد الحل المؤقت.

ولكي يتمكن القاضي من الفصل في دعوى الإشكال الوقتي يجب على المستفيد من الإشكال أن يُرفق عريضته بمحضر الإشكال في التنفيذ الذي يحرره المحضّر القضائي عملا بنص المادة 631 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يتم الفصل في الإشكال الوقتي خلال أجل 15 يوما من تاريخ رفعه، مع ضرورة تسبيب الأمر الذي يصدره القاضي سواءً في حالة قبوله للإشكال ووقف تنفيذ السند التنفيذي لمدة 6 أشهر، أو رفض الإشكال وأمر المحضّر القضائي بمواصلة عملية التنفيذ، وما يميز الأمر الاستعجالي أنه يصدر بصفة ابتدائية نهائية وغير قابل للطعن، كما جاء في نص المادة 633 من نفس القانون²⁶.

ورغم أهمية الفصل في الإشكال الوقتي لصالح المكلف بالضريبة إلا أنّ هذا الحل تكون له حجية مؤقتة تنتهي بتدخل قاضي الموضوع للفصل في الإشكال الموضوعي، وعلى هذا الأساس ينبغي على الطرف المعني

²⁶ أكد الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة عدم إمكانية الطعن في أوامر التي تتعلق بالإشكال في التنفيذ، راجع:

- قرار مجلس الدولة، ملف رقم 099183، الصادر في 23-04-2015، قضية (س.ف) ضد وزارة الشؤون الدينية والأوقاف، (قرار غير منشور).

أن لا يتوقف عند إثارة منازعة وقتية، وإنما ينبغي إثارة منازعة في الموضوع والفصل فيها خلال أجل ستة أشهر المقررة لوقف عملية التنفيذ كإجراء مؤقت.

الفرع الثاني: تهرب المكلف عن التنفيذ المالي

يظهر الموقف السلبي للمكلف بالضريبة المدين، منذ بداية اعتراضه على الضريبة المفروضة أو إجراءات تحصيلها الأمر الذي يجعله يستعمل مختلف الحيل للتهرب عن التسديد وفي حالة عدم نجاح تلك الحيل، فإنه يلجأ إلى القضاء من أجل طلب إلغاء الضريبة المفروضة نظرا لعدم اقتناعه واستعداده للدفع، وتستمر هذه المعارضة إلى مرحلة ما بعد صدور الحكم أو القرار القضائي الذي يلزمه بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية، هذا ما يجعله يسعى للتهرب عن تنفيذ السند القضائي الذي يلزمه بالأداء⁽²⁷⁾.

من أهم الحيل التي يستعملها المكلف بالضريبة للتوصل عن الدفع نجد اتخاذ كل الإجراءات لتهريب أمواله المنقولة والعقارية، عن طريق بيعها أو هبتها أو إعادة تسجيلها باسم شخص آخر، مما يجعل عملية التنفيذ على ممتلكاته غير ممكنة لانعدام الوثائق التي تفيد الملكية، وإذا كانت الحيل التي يستعملها المكلف قد تحقق ما يسعى إليه في بعض الحالات لاسيما بالنسبة للضرائب البسيطة التي تفرض على الأشخاص، فإنه قد لا تجدي في وضعيات أخرى لاسيما بالنسبة للتجار أو الشركات الكبرى التي تتهرب عن تسديد الديون الضريبية، لأن أول إجراء يقوم به المحضر القضائي بعد استنفاد إجراءات التنفيذ الودي أنه يلجأ إلى الحجز على الذمة المالية للشركة المعنية كضمانة للتسديد.

المطلب الثاني: صعوبة التنفيذ ضد الإدارة الضريبية (بين الامتناع وعدم الإمكانية)

يعتبر عدم تنفيذ السندات القضائية من طرف الإدارة خروجاً سافراً عن مبدأ المشروعية⁽²⁸⁾، ومظهراً من مظاهر عدم خضوع الإدارة لأحكام القانون على أساس أن تنفيذ الأحكام القضائية يعتبر نتيجة طبيعية لاحترام القانون والخضوع له من طرف جهة الإدارة⁽²⁹⁾، وقد أقرت الفقرة الثانية من المادة 178 من الدستور الجزائري بمعاينة كل من يعرقل تنفيذ حكم قضائي، مما يفيد حرص المؤسس الدستوري على ضرورة تنفيذ السندات القضائية تكريساً لسيادة الدولة، وبصفة عامة فإن الإدارة هي التي تقوم بتنفيذ أحكام القضاء الإداري فهي الأولى

²⁷ ينبغي الإشارة إلى أنه رغم وجود بعض المكلفين بالضريبة المحترفين في التهرب عن الدفع باستعمال الكثير من الحيل، إلا أن هناك البعض الآخر الذين يمكن تبرير عدم دفعهم للضريبة بالنظر إلى وضعيتهم المالية التي تجعلهم لا يستطيعون استيفاء ديون الخزينة العمومية، وعلى هذا الأساس ينبغي على الإدارة الضريبية أن تراعي مثل هكذا حالات عن طريق تفعيل نص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بإمكانية الاستقادة من الإعفاء أو تخفيض مبلغ الضريبة مراعاة لوضعية بعض المكلفين، لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

²⁸ مبرك حنان، "الغرامة التهديدية ضد الإدارة في التشريع الجزائري والمغربي"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 12، ص. 429.

²⁹ NIYONKURU Aimé-Parfait, « l'exécution des jugements civils au Burundi », *Librairie africaine d'Etudes juridiques*, n° 3, 2016, P 419, en ligne : <https://www.nomos-elibrary.de/zeitschrift/2363-6262>.

باحترام الدستور والقوانين المنظمة لإجراءات التنفيذ⁽³⁰⁾، لكن هنالك حالات أين لا تقوم جهة الإدارة بالتنفيذ لعدة أسباب.

تتكفل الإدارة الضريبية باعتبارها هيئة إدارية بتطبيق القوانين الضريبية وفي نفس الوقت فهي ملزمة كأصل عام بتطبيق أحكام القضاء، لاسيما عندما يتم إلزامها بإلغاء قراراتها إذا ثبت عدم مشروعيتها، أو إلزامها بإرجاع المبالغ التي حصلت دون وجه حق، ويعتبر رفض الإدارة تنفيذ أحكام القضاء من أهم المظاهر السلبية التي تجعل المكلف بالضريبة لا يثق في مرفق القضاء، ويستعمل أساليب ملتوية للتهرب عن دفع ديونه الضريبية.

الفرع الأول: امتناع إدارة الضرائب عن تنفيذ محتوى السند القضائي

يعتبر الامتناع عن التنفيذ أوضح وأخطر الأساليب التي تستعملها الإدارة لمواجهة التنفيذ⁽³¹⁾، ونظرا لمختلف السلطات التي منحها المشرع لإدارة الضرائب باعتبارها أهم جهاز مكلف بتحصيل الديون العمومية، فإن هذه الإدارة تتصرف دائما وفق هذه السلطات في مختلف تعاملاتها حتى مع الجهة القضائية، الأمر الذي يجعلها في بعض الحالات لا تمتثل لتنفيذ أحكام القضاء لاسيما عندما لا تقتنع بمحتوى السند التنفيذي وترى فيه مساسا بمالية الدولة.

أولاً- مظاهر الامتناع عن التنفيذ: الامتناع عن التنفيذ هو موقف سلبي من جهة المنفذ ضده، الذي لا يمتثل لوضع حيز التنفيذ مضمون السند التنفيذي وقد يكون هذا الامتناع ضمني عن طريق الاستمرار في العمل بقرار ملغى، وفي حالات أخرى قد يكون امتناع صريح لكنه مبرر من طرف الإدارة، ويتجلى ذلك في:

أ- **الاستمرار في تنفيذ قرار ملغى:** من أهم مظاهر امتناع الإدارة الضريبية عن تنفيذ السند القضائي حالة صدور حكم يقضي بإلغاء الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة، لكنها تستمر في فرضها وتحصيلها، مما يعني أن تلك الضريبة غير قانونية وتم إلغاؤها قضاءً، لكن الإدارة الضريبية تستمر في تطبيق وتنفيذ قرار فرض الضريبة الملغى.

ب- **التنفيذ الجزئي والمعيب لمحتوى السند التنفيذي:** تعتبر هذه الحالة من أهم الحيل التي تلجأ إليها الإدارة والتي من خلالها توهم طالب التنفيذ والقائم بالتنفيذ أنها تباشر إجراءات تنفيذ السند، رغم أن نيتها الحقيقية هي المساس بحقوق طالب التنفيذ وعرقلة في حقه المكرس في محتوى السند.

يقوم المدير الولائي بالتنفيذ الجزئي لمحتوى السند عن طريق تنفيذ شق من منطوق السند وإهمال الشق الثاني، كحالة قبول إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف بسبب عدم مشروعيتها دون إلغاء الغرامات التأخيرية التي فرضتها على المكلف، ففي مثل هذه الحالة يعتبر التنفيذ جزئي.

³⁰ Association internationale des hautes juridictions administratives, « l'exécution des décisions des juridictions administratives », op.cit, p. 18.

³¹ بوبشير محند أمقران، عن انتقاء السلطة القضائية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2005-2006، ص 341.

أما التنفيذ المعيب فيتجلى في حالة قبول تنفيذ الحكم والشروع في الإجراءات لكن بطريقة معيبة ولا تتفق مع إجراءات التنفيذ المقررة قانوناً، ولا تحقق الفائدة المرجوة من تنفيذه⁽³²⁾، كحالة التأخر عن التنفيذ مما يؤدي إلى الإنقاص من القيمة القانونية لعملية التنفيذ، وأحسن مثال حالة إصدار القاضي الإداري لحكم يقضي بالتوقف عن فرض الضريبة على المكلف بسبب الاستفادة من تخفيض أو إعفاء مقرر قانوناً، ومع ذلك تستمر الإدارة في فرض الضريبة وتتأخر عن التنفيذ في الوقت المحدد، مما يؤدي إلى خسارة مالية إضافية للمكلف المعفى.

ثانياً- مبررات الامتناع عن التنفيذ: إن امتناع الإدارة عن التنفيذ لا يعني أنّ هذه الأخيرة تصرح بصفة مباشرة أنها ترفض التنفيذ دون سبب وإلا يعتبر مثل هذا التصرف مساساً بمرفق القضاء وكيان الدولة من طرف مسؤولي الهيئات الإدارية التي تمارس الوظيفة التنفيذية، وإنما قد تقدم حجج لتبرير رفضها التي تختلف بالنظر إلى منطوق الحكم، وتتمثل أهم هذه الحجج في:

1- عدم التنفيذ لدواعي الحفاظ على النظام العام: يعتبر هذا المبرر من أهم المبررات التي تعتمد عليها مختلف التشريعات التي تُقر بوقف التنفيذ إذا كان سيؤدي إلى الإخلال بالنظام العام والمصلحة العامة في الدولة⁽³³⁾، إلا أنّ تدرج الإدارة أثناء رفضها التنفيذ بحجة المصلحة العامة غير مبرر لأنّ نبل الغاية لا يبرر استعمال وسيلة غير مشروعة⁽³⁴⁾. ومع ذلك ينبغي على الإدارة أن تسعى للتوفيق بين إجراء عملية التنفيذ وحماية النظام العام في نفس الوقت⁽³⁵⁾.

2- رفض التنفيذ لاستحالة ذلك: مع أنّ هذه الحالة من الاحتمالات التي يمكن استبعادها في مادة الضرائب، لكون المنازعات الضريبية لا تُطرح فيها استحالة التنفيذ نظراً لوضوح موضوعها الذي يتمحور غالباً في إلزام إدارة الضرائب بإلغاء الضريبة أو تعديلها، أو حتى إلزامها برد مبالغ محصلة دون وجه حق من المكلف بالضريبة، فطبيعة هذه الأحكام قابلة للتنفيذ، لأنّها لا تُطرح صعوبة أو استحالة في تنفيذ⁽³⁶⁾، ورغم ذلك قد يحتج المدير الولائي للضرائب بعدم إمكانية التنفيذ لاستحالة ذلك من الناحية العملية.

3- رفض التنفيذ بحجة استئناف الحكم: كما سبق الإشارة إليه فإنّ الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية قابلة للتنفيذ حتى في حالة استئنافها، ففي حالة صدور حكم ضد إدارة الضرائب فإنّ هذه الأخيرة ستلجأ مباشرة إلى

³² بوهالي مولود، ضمانات تنفيذ الإدارة للأحكام القضائية الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2011-2012، ص. 30.

³³ خليفة عبد المنعم عبد العزيز، تنفيذ الأحكام الإدارية وإشكالاته الوقتية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص. 35.

³⁴ بوبشير محند أمقران، مرجع سابق، ص 337.

³⁵ راجع للمزيد حول التنفيذ وعلاقته بحماية النظام العام:

- GRABIAS Fanny, «l'exécution des décisions de justice face à l'ordre public», *Revue civitas europa*, Université de Lorraine, n° 02, 2017, pp. 33-47.

³⁶ تظهر إشكالية استحالة التنفيذ من الناحية الميدانية في بعض القضايا المتعلقة بطلب إلزام الإدارة بتحرير عقد ملكية أو إتمام إجراءات التنازل عن القطعة التي سبق وأن منحت لرافع الدعوى، لكن واقعياً يستحيل ذلك لأنّ نفس القطعة قد تكون مُنحت لشخص آخر، ففي مثل هذه الحالات تكون هناك استحالة حقيقية ولا يمكن تنفيذ محتوى السند القضائي.

استئنافه أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي في المادة الإدارية، هذا ما يجعل المدير الولائي للضرائب يرفض تنفيذ الحكم بحجة أنه باشر إجراءات الاستئناف وينتظر من مجلس الدولة إعادة النظر في محتوى الحكم الابتدائي.

رغم أنّ هذا الاحتجاج ليس في محله وغير مبني على أي أساس قانوني، إلا في حالة رفع دعوى وقف التنفيذ وفق إجراءات الاستئناف فهنا يمكن لقضاة مجلس الدولة أن يأمرؤا بوقف تنفيذ الحكم الابتدائي إلى حين الفصل في الاستئناف.

الفرع الثاني: عدم وجود وسائل قانونية أكثر فعالية للتصدي لامتناع إدارة الضرائب عن التنفيذ

إنّ امتناع الإدارة عن تنفيذ أحكام القضاء يفيد حقيقة أنّ هناك خلل حقيقي قد تكون الإدارة هي المتسببة فيه أو أطراف الخصومة أو حتى القاضي الذي يفصل في الدعوى بأسلوب قانوني بحت وبيتعد نوعا ما عما هو عليه الأمر ميدانيا، هذا ما يؤدي إلى صعوبة التنفيذ في مواجهة جهة الإدارة.

ونظرا للكثير من الصعوبات التي يعاني منها طالبي التنفيذ ضد الإدارة العمومية بصفة عامة، حاول المشرع الجزائري إيجاد نوع من التوازن بين السلطة التنفيذية والسلطة القضائية لتقادي المواجهة بين الإدارة والجهاز القضائي، عن طريق محاولة إيجاد بعض الوسائل التي من خلالها يطمئن المتعامل مع مرفق القضاء لهذا الأخير عن طريق تنفيذ أحكامه والتصدي لجهة الإدارة حتى ولو كان ذلك بصفة غير مباشرة.

أولا- أهم الوسائل المتاحة لإلزام إدارة الضرائب بتنفيذ السندات القضائية: كما سبق الإشارة إليه فإنّ قانون الإجراءات الجبائية لم يشير إلى عملية تنفيذ الأحكام الصادرة في مادة الضرائب، الأمر الذي يجعلنا نعود دائما إلى الأحكام الإجرائية الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي أحدث بعض الوسائل للضغط على الإدارة لتنفيذ السندات القضائية، وتتمثل هذه الوسائل في:

1- حلول الحكم القضائي محل القرار الإداري: قد يصعب أحيانا إيجاد وسيلة مثلى لتعويض التصرف السلبي لجهة الإدارة بامتناعها عن التنفيذ، ويعتبر إجراء الحلول من الوسائل التي قد يلجأ إليها القاضي لتنفيذ أحكامه في حالة إصرار جهة الإدارة رفض التنفيذ، ويتم اللجوء إلى هذا الإجراء في حالة رفض الإدارة تنفيذ السندات القضائية ويطلب المستفيد من التنفيذ من القاضي أن يحكم بأن يحل محتوى الحكم محل القرار الإداري الذي ترفض الإدارة إصداره.

ورغم أهمية هذه الوسيلة إلا أنها قد لا تصلح لضمان تنفيذ بعض السندات لاسيما تلك الصادرة في مسائل الضريبة، التي تأتي في أغلبها بصيغة إلغاء التصرف الذي قامت به الإدارة الضريبية عند فرضها لضريبة غير قانونية أو في حالة إلغاء الإجراءات التي اتخذتها عند عدم احترامها للشروط المقررة قانونا.

2- الغرامة التهديدية: من أهم الأحكام الجديدة والمفيدة التي أتى بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد إقراره لوسيلة الضغط المالي على الإدارة لتنفيذ السندات القضائية، وهذا نظرا للصعوبات والإشكالات التي كان

يثيرها قانون الإجراءات المدنية الملغى بالنسبة لمدى إمكانية تطبيق الغرامة المالية على جهة الإدارة كما هي مطبقة على الأشخاص العاديين.

تمّ إقرار هذا الإجراء في المواد من 980 إلى 988 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد أزال الغموض والجدل الذي كان قائماً بخصوص مدى إمكانية تطبيق الغرامة التهديدية على جهة الإدارة، ويدخل إقرار هذه الوسيلة بالنظر إلى الواقع الميداني الذي يفيد تراكم السندات القضائية التي لم يتمكن أصحابها من تنفيذها⁽³⁷⁾.

تعتبر الغرامة التهديدية وسيلة غير قضائية لتنفيذ الأحكام والقرارات القضائية الحائزة لقوة الشيء المقضي يصدرها القاضي وتتضمن إكراه المدين وحمله على تنفيذ الالتزام⁽³⁸⁾، كما تعتبر عقوبة مالية تبعية يحكم بها القاضي على المدين يدفعها كل يوم أو أسبوع أو شهر أو أي وحدة زمنية يتمتع فيها عن التنفيذ العيني الذي حكم به مقترنا بتلك الغرامة⁽³⁹⁾.

وللحكم بهذه الوسيلة بهدف جبر إدارة الضرائب على تنفيذ محتوى السند القضائي ينبغي إتباع المراحل الإجرائية المقررة لإمكانية أعمال هذا الإجراء، لاسيما استنفاد إجراء التنفيذ الودي والجبري مع إثبات رفض الإدارة تنفيذ السند، بوجود محضر يحرره المحضر القضائي الذي يفيد امتناع المدير الولائي للضرائب عن تنفيذ ما عليه من التزام.

مع الإشارة أنّ الغرامة التهديدية يمكن الأمر بها فقط في حالة رفض تنفيذ السندات التي يكون موضوعها إلزام الإدارة بالقيام بأي تصرف غير مالي، أما الالتزامات المالية فلا مجال لإخضاعها لهذا الإجراء وإنما يتم إتباع ووسيلة أخرى لتنفيذ السند عن طريق اقتطاع المبلغ بواسطة أمين الخزينة العمومية، كما جاء في المادة 986 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي أحالتنا إلى تطبيق القواعد السارية المفعول في هذا المجال عندما يقع على الأشخاص العامة التزام مالي وترفض تنفيذه ودياً.

لقد أوجد المشرع الجزائري طريقة خاصة ومرنة لتنفيذ الالتزامات المالية ضد هيئات الدولة عندما ترفض الامتثال للتنفيذ عن طريق اللجوء إلى أمين الخزينة العمومية على مستوى الولاية الذي يتكفل بتنفيذ محتوى السند بعد تقديم طلب من الشخص المعني وبتوفر الشروط المقررة في القانون رقم 91-02⁽⁴⁰⁾.

³⁷ قويدري مصطفى، "الغرامة التهديدية في ظل أحكام القانون المدني وقانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2012، ص 47.

³⁸ بوضياف عبد المالك، "فاعلية الغرامة التهديدية كآلية لإجبار الإدارة على تنفيذ القرارات القضائية"، مجلة معارف، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد 16، 2017، ص 299.

³⁹ العدوي جلال علي، أصول أحكام الالتزام والإثبات، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، ص 81.

⁴⁰ قانون رقم 91-02 مؤرخ في 08-01-1991، يحدد القواعد الخاصة المطبقة على بعض أحكام القضاء، ج.ر عدد 02، صادر في 09-01-1991.

هذا ما يفيد أنه إذا تعلق موضوع السند القضائي بإلزام إدارة الضرائب بدفع مبلغ مالي أو رد المبالغ التي قامت بتحصيلها دون وجه حق، فهنا يسهل على المكلف استيفاء حقه عن طريق إتباع هذه الطريقة المرنة التي تضمن دفع المبلغ المالي الذي حكم به القاضي حتى في حالة رفض إدارة الضرائب بالتنفيذ بمختلف الطرق. إلا أنّ الإشكال الحقيقي يطرح بالنسبة لحالة السند الذي يتضمن إلزام الإدارة الضريبية بالقيام بالتزام غير مالي، مما يصعب عملية التنفيذ حتى باللجوء إلى الغرامة المالية التي قد لا تحقق الغرض لعدة أسباب أهمها:

- أنّ إقرار المشرع فرض الغرامة التهديدية على جهة الإدارة لا يعني أنّ القاضي الإداري يمثل لإرادة المشرع في كل الحالات لأنه أحيانا وفي إطار إعماله لسلطته التقديرية قد لا يحكم بالغرامة لاسيما عندما يعلم أنّ هناك إشكال حقيقي يمنع الإدارة من مباشرة إجراءات التنفيذ، بمعنى أنّ عدم التنفيذ له مبرر وإشكال مادي أو قانوني يستحيل معه التنفيذ.

- أنّ الحكم بالغرامة التهديدية ليس ضربا من ضروب التعويض، لأنّ الغرامة المالية لا تقاس بمقدار الضرر ولا تتوقف عليه⁽⁴¹⁾، والهدف الأساسي منها هو الضغط على المدين لتنفيذ التزامه.

- كما أنّ الواقع العملي يفيد عدم نجاعة هذه الوسيلة، فإذا كان التنفيذ بهذه الطريقة له أهمية بالنسبة للمنازعات العادية التي تنشأ بين الأشخاص العاديين لأتّها وسيلة فعالة وتمس المدين في ذمته المالية الخاصة مما يجعله يمثل للتنفيذ، فإنّ هذه الطريقة قد لا تنفع في مواجهة الإدارة على اعتبار أنّ التهديد المالي يخص الذمة المالية لتلك الإدارة ولا يمس بصفة مباشرة الذمة المالية الخاصة بالمسؤول الذي رفض التنفيذ، خاصة إذا علمنا أنّ فرض غرامة تهديدية على الإدارة يعني المساس بموارد الخزينة العمومية التي تعتبر مالية الإدارة جزء منها، مما يفيد عدم فعالية هذه الوسيلة المالية التي تُفرض على أموال الدولة وليس على أموال الأشخاص المسؤولين على تسيير وحماية هذه الأموال.

3- المسألة الجزائية: يدخل موضوع تنفيذ السندات القضائية ضمن سيادة الدولة، وعلى هذا الأساس تحرص كل دولة على إقرار جزاءات على كل مسؤول إداري يمتنع عن التنفيذ، كما جاء ذلك في المادة 138 من قانون العقوبات الجزائري⁽⁴²⁾.

يوصف هذا الفعل بأنه جنحة الاستهانة بالأحكام القضائية من طرف المسؤول الإداري الذي يمتنع أو يعرقل عملية التنفيذ بالنسبة لبعض الإدارات التي تكون لها علاقة بالتنفيذ دون أن تكون هي المعنية بالتنفيذ كالمصالح الإدارية المختصة بسليم الوثائق الإدارية.

⁴¹ قويدري مصطفى، مرجع سابق، ص 52.

⁴² تنص المادة 138 مكرر من الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج. ر عدد 48 صادر في 10 جوان 1966، معدل ومتمم على: " كل موظف عمومي استعمل سلطة وظيفته لوقف تنفيذ حكم قضائي أو امتنع أو اعترض أو عرقل عمدا تنفيذه يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى ثلاثة (3) سنوات وبغرامة من 5.000 دج إلى 50.000 دج".

ورغم الإقرار التشريعي معاقبة كل مسؤول إداري يمتنع عن التنفيذ أو يعرقله، إلا أنه من الناحية العملية قد يصعب إثبات هذه الجريمة، فلو فرضنا أن المدير الولائي يرفض تنفيذ السند فإنه من الناحية العملية يصعب إثبات توافر الركن المعنوي للجريمة على أساس أن المادة 138 أكدت على عنصر العمد لإمكانية إدانة الممتنع عن التنفيذ⁽⁴³⁾، فكيف يمكن للمكلف بالضريبة باعتباره طالب التنفيذ أن يثبت هذا التعمد لاسيما احترافية الإدارة في تبرير تصرفاتها.

مبرر هذا الطرح أن المسؤول الإداري الممتنع عن التنفيذ يجد دائما المبرر الذي يقنع به القاضي أن عدم تنفيذه للسند كان بسبب إشكال معين ولا دخل لإرادته في ذلك، ويبرر ذلك بإحدى الوضعيات التي جعلته لا يستطيع التنفيذ، هذا ما جعل القضاة يقررون البراءة لانعدام النية الإجرامية لاسيما إذا أخذنا بعين الاعتبار أن المسؤول الإداري ليس هو المعني شخصيا بالتنفيذ ولا يتعلق بذمته المالية بل تنفيذ في مواجهة جهة الإدارة ككيان معنوي.

خاتمة:

ما يمكن التوصل إليه من خلال هذه الدراسة، أنه من الصعب الحديث عن التنفيذ القضائي في المادة الجبائية لاعتبارين، يتمثل الأول في صعوبة التَّكْمُّ في عملية التنفيذ لتعلقها بالتزامات مالية ليس من السهل على أي طرف التنازل عنها، والثاني مرده قصور النصوص القانونية المتعلقة بالتنفيذ بصفة عامة لأنها لم تسد مختلف الفراغات التي تساهم في عدم إتمام التنفيذ.

ورغم أهمية عملية تنفيذ السندات القضائية فلم يتم الإشارة إليها في قانون الإجراءات الجبائية، الأمر الذي يستوجب العودة إلى الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذه الإحالة تبقى غير كافية لتحقيق المبتغى من العملية الضريبية التي تستهدف تحقيق المصلحة العامة والمساهمة في الأعباء العامة.

فالواقع العملي أثبت عدم تحقق رغبة المشرع بدليل الكثير من الأحكام القضائية التي بقيت حبرا على ورق ولم يتم تنفيذها خاصة تلك الصادرة ضد المكلف بالضريبة، مما تسبب في ضياع مبالغ مالية كانت ستصب في الخزينة العمومية.

وإذا كان يمكن تقبل فكرة عدم تنفيذ الأحكام القضائية في إطار المنازعات الخاصة أو حتى الإدارية المتعلقة بمجالات مختلفة، فإنه يصعب تقبل هذه الفكرة عندما يتعلق الأمر بالذمة المالية للمكلف بالضريبة بسبب امتناع الإدارة الضريبية عن التنفيذ، أو بمالية الدولة عندما لا يتم تحصيل مختلف الأداءات المفروضة

⁴³ راجع للمزيد حول أركان جريمة الامتناع عن التنفيذ:

- MOKHTARI Abdelhafid « De quelques réflexions sur l'article 38 bis du code pénal », Revue du conseil d'Etat, n^o 2, 2002, pp. 23-30.

على المكلف بالضريبة، فلا مجال للحديث عن الخصومة الضريبية ومختلف الأحكام المتعلقة بإجراءات تسويتها عندما لا يتم تنفيذ ما يقرره القاضي أثناء الفصل في هذه الخصومة.

لهذه المبررات، أضحت عملية إعادة النظر في الأحكام المتعلقة بالتنفيذ القضائي من الأولويات التي ينبغي على المشرع الجزائري أخذها بعين الاعتبار عن طريق إيجاد أحكام خاصة للتنفيذ في المادة الجبائية تماشياً مع مختلف الخصوصيات التي تمتاز بها هذه المادة والتي ينبغي إفرادها بإجراءات خاصة أثناء مراحل التقاضي والتنفيذ.

في نفس الوقت ورغم أنه لا ينبغي إنكار الإجراءات الجديدة التي جاء بها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، خلافاً لما كان عليه الأمر قبل صدور هذا القانون، فإنه يجب إعادة النظر في هذا القانون وكذا القانون المنظم لمهنة المحضر القضائي، عن طريق منح صلاحيات أكثر لهذا الأخير لإمكانية التدخل في الوقت المناسب لتتبع عملية التنفيذ دون إلزامه بالعودة في كل مرة إلى رئيس المحكمة لطلب استصدار أوامر، لأن مثل هذه الإجراءات تعرقل كثيراً عملية التنفيذ.

مع ضرورة إنشاء مصلحة على مستوى المحكمة الإدارية تحت إشراف قاض التنفيذ الذي يتكفل بمتابعة عملية التنفيذ كما فعل المشرع الفرنسي الذي أولى أهمية خاصة لتنفيذ السندات القضائية عن طريق تعيين قاض يختص بمتابعة عملية التنفيذ⁽⁴⁴⁾، لتقادي استعادة المحكوم ضده من الفراغات القانونية والإجرائية التي تمنع إتمام عملية التنفيذ.

⁴⁴ راجع للمزيد حول إجراءات متابعة عمليات التنفيذ على مستوى المحاكم بفرنسا:

- FOSSIER Thierry, « préparation, déroulement et suivi de l'audience du juge de l'exécution », Revue juridique de l'ouest, numéro spécial, 1994, pp. 12-20.